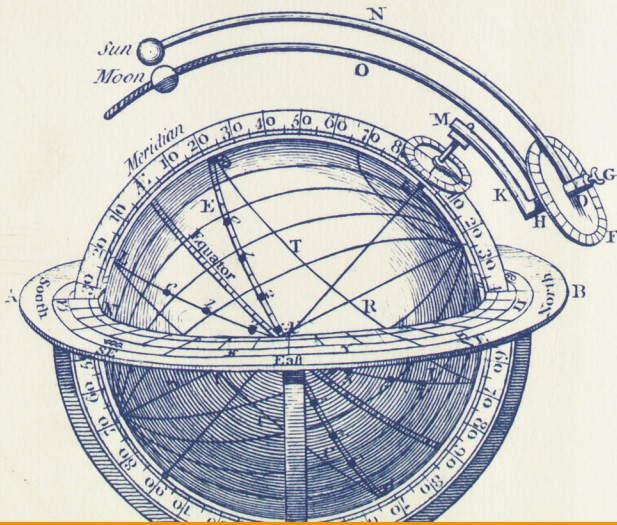


# VERKTLIG LEDNING

OBEGRÄNSAD SKATTSKYLDIGHET  
FÖR JURIDISKA PERSONER?



**Ur KB:s samlingar**

Digitaliserad år 2015



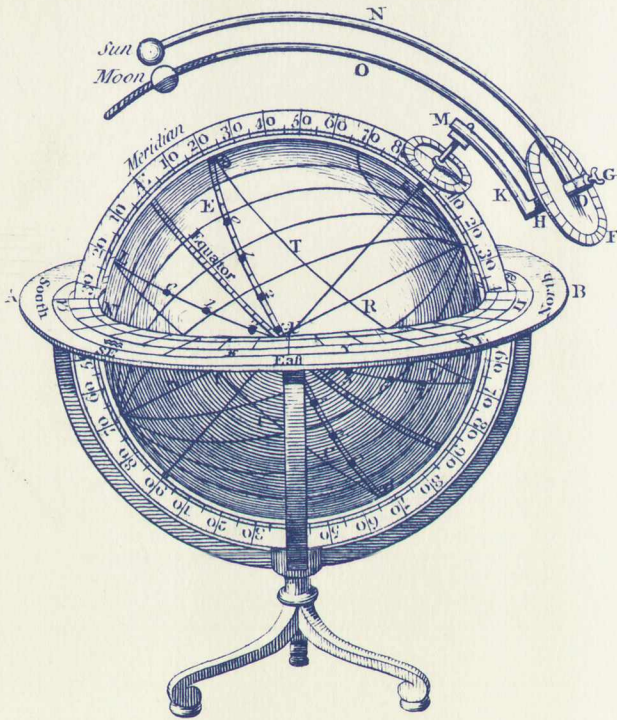
National Library  
of Sweden

DEL BETÄNKANDE AV UTREDNINGEN OM ÖVERSYN  
AV DE SKATTERÄTTSLIGA HEMVISTBEGREPPEN

SOU 1995:134

# VERKBLIG LEDNING

OBEGRÄNSAD SKATTSKYLDIGHET  
FÖR JURIDISKA PERSONER?



DEL BETÄNKANDE AV UTREDNINGEN OM ÖVERSYN  
AV DE SKATTERÄTTSLIGA HEMVISTBEGREPPEN



KUNGL.  
BIBLIOTEKET  
STOCKHOLM

EX. B

B: SOU  
1995:134



Statens offentliga utredningar  
1995:134  
Finansdepartementet

# Verklig ledning

– obegränsad skattskyldighet  
för juridiska personer?

Delbetänkande av Utredningen om  
översyn av de skatterättsliga hemvistbegreppen  
Stockholm 1995

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes, Offentliga Publikationer, på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningskontor.

Beställningsadress: Fritzes kundtjänst  
106 47 Stockholm  
Fax: 08-20 50 21  
Telefon: 08-690 90 90

Svara på remiss. Hur och Varför. Statsrådsberedningen, 1993.

- En liten broschyr som underlättar arbetet för den som skall svara på remiss.

Broschyren kan beställas hos:

Regeringskansliets förvaltningskontor  
Arkiv- och informationsenheten  
103 33 Stockholm  
Fax: 08-790 09 86  
Telefon: 08-405 24 81

Formgivning av omslag: Catrin Ögren

NORSTEDTS TRYCKERI AB  
Stockholm 1995

ISBN 91-38-20120-8  
ISSN 0375-250X

## Till statsrådet Göran Persson

Genom beslut våren 1995 bemyndigade regeringen statsrådet Göran Persson att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att göra en översyn av de skatterättsliga hemvistbegreppen.

Med stöd av bemyndigandet tillkallades jag som särskild utredare.

Det delbetänkande som härmed överlämnas gäller hemvistbegreppen för juridiska personer.

I den nu avslutade etappen har som experter deltagit avdelningsdirektören Kerstin Boström, kammarrättsassessorn Lars Emanuelsson Korsell, skattejuristen Staffan Estberg och kanslirådet Roland Gustafsson. Som sekreterare har tjänstgjort regeringsrättssekreteraren Björn Lindén.

Särskilt yttrande har lämnats av Estberg.

Utredningen kommer i en följande etapp att se över bosättningsbegreppen för fysiska personer.

Uppsala i december 1995

*Nils Mattsson*

*/Björn Lindén*



# Innehåll

## Förkortningar

7

## Sammanfattning

9

## Direktiven

13

## Författningsförslag

15

1 Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) 15

2 Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt 21

3 Lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)30

4 Lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt 32

5 Lag om ändring i lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar 33

6 Lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta 34

7 Lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. 35

8 Lag om ändring i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet 36

## 1 Bakgrund

39

1.1 Historik 39

1.2 Gällande rätt 42

## 2 Några internationella jämförelser

45

2.1 Allmänt 45

2.2 Utländsk rätt 45

2.2.1 Danmark 45

2.2.2 Norge 48

2.2.3 Storbritannien 50

2.2.4 Tyskland 52

2.2.5 Nederländerna 54

2.3 OECD:s modellavtal 55

2.4 IFA:s kongress i Bryssel 1987 58



<b>3</b>	<b>Utgångspunkter för ett ställningstagande</b>	61
3.1	Allmänt	61
3.2	Nationalitet och hemvist	62
3.3	Verklig ledning som ett kriterium för obegränsad skattskyldighet	63
<b>4</b>	<b>Centrala frågor vid regelns utformning</b>	69
4.1	Bestämningen av de skattesubjekt som skall omfattas av regeln	69
4.2	Begreppet verklig ledning	71
4.3	Inflyttning och utflyttning	74
4.3.1	Tidpunkten för in- och utflyttning	75
4.3.2	Ingångsvärden	76
4.3.3	Intäkter och kostnader	79
4.3.4	Underskott	80
4.3.5	Utagsbeskattning	80
4.3.5.1	Inledning	80
4.3.5.2	Nya bestämmelser om uttagsbeskattning	81
4.3.5.3	Utagsbeskattning och det föreslagna nya hemvistbegreppet om verklig ledning	83
4.3.5.4	Övriga frågor om uttagsbeskattning	84
4.3.6	Ingångsvärden vid fasta driftställen m.m.	85
<b>5</b>	<b>Konsekvenser för andra regler i SIL</b>	87
<b>6</b>	<b>Konsekvenser för andra skatteförfattningar</b>	95
<b>7</b>	<b>Bokföringsskyldighet, deklarationsskyldighet m.m.</b>	99
7.1	Bokföringsskyldighet m.m.	99
7.2	Deklarations- och uppgiftsskyldighet	101
<b>8</b>	<b>Författningskommentar</b>	105
8.1	Kommunalskattelagen (1928:370)	105
8.2	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	107
8.3	Kupongskattelagen (1970:624)	110
8.4	Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	111
8.5	Lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar	111
8.6	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	111
8.7	Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	112
8.8	Lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet	112
	<b>Särskilt yttrande av experten Estberg</b>	113

# Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
bet.	Betänkande
BeU	Bevillningsutskottet
BFL	Bokföringslagen (1976:125)
CFC	Controlled foreign corporation
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska unionen
FN	Förenta Nationerna
IFA	International Fiscal Association
Innst. O	Innstilling fra Stortingskomite til Odelstinget
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
LSK	Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
Ot. prp.	Proposisjon fra Regjeringen til Stortinget
prop.	Proposition
PRV	Patent- och registreringsverket
RN	Riksskattenämnden
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar



## Sammanfattning

För närvarande gäller att obegränsad skattskyldighet föreligger för svenska juridiska personer. Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga. Utredningen har i detta delbetänkande undersökt behovet av att utöka den obegränsade skattskyldigheten till att även omfatta utländska juridiska personer, när den verkliga ledningen utövas i Sverige. Utredningen redovisar, efter en relativt omfattande komparativ studie, fördelar och nackdelar med en sådan utvidgning och finner att fördelarna överväger. I 16 § 2 mom. första stycket SIL föreslår därför utredningen ett tillägg, som innebär att – med visst begränsat undantag – en utländsk juridisk person skall anses vara en inländsk juridisk person vid tillämpningen av SIL, om den verkliga ledningen utövas i Sverige.

Samtidigt har utredningen funnit det inte vara möjligt att i en generell regel fastställa vad som skall förstås med verklig ledning. Frågan är alltför mycket beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. Utredningen diskuterar dock några mer vanliga typfall, där en prövning om var den verkliga ledningen utövas kan aktualiseras.

Sedan utredningen fastställt att en utvidgning av skattskyldigheten för nämnda utländska juridiska personer är önskvärd har utredningens uppgift främst bestått i att kartlägga de ändringar av skatteförfattningarna som därigenom bör ske.

Utredningen har därvid ställt inför problemet, att olika uttryck i KL och SIL inte är enhetliga. Dessutom är det så att många regler gör skillnad på olika typer av svenska juridiska personer. Särskilt viktigt för utredningen har det varit att klart ange på vilka utländska juridiska personer med verklig ledning i Sverige de regler skall tillämpas som gäller för svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar.

I ett nytt stycke till 2 § 1 mom. SIL föreslår utredningen att som svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar skall sådana utländska juridiska personer betraktas, som i fråga om konstruktion och villkor för delägarskap motsvarar de nämnda svenska associationsformerna. Utredningen föreslår även en bestämmelse i samma stycke, där uttryckligen tillämpliga lagrum anges. Reglerna om koncernbidrag (2 § 3 mom. SIL), investmentföretag (2 § 10 mom. SIL), fåmansföretag (3 § 12 mom. m.fl. SIL), andelsbyten (27 § 4 mom. SIL) skall således bli tillämpliga även på dessa juridiska personer, förutsatt att de uppfyller det nämnda kravet på konstruktion och delägarskap.

Även regeln i 7 § 8 mom. SIL om aktieutdelning skall tillämpas på nu nämnda juridiska personer, men dock endast i deras egenskap av mottagare till utdelning. När dessa utländska juridiska personer med verklig ledning i Sverige själva utdelar skall de fortfarande behandlas som en utländsk juridisk person. Denna regel har utredningen funnit vara nödvändig, eftersom de spärrar som för närvarande finns i 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL måste upprätthållas.

Utredningen har också haft att ta ställning till hur ingångsvärdena skall beräknas, när en utländsk juridisk person anses som en svensk juridisk person. I ett nytt stycke till 2 § 1 mom. SIL föreslår utredningen att tillgångar, fordringar, avsättningar och skulder skall värderas till marknadsvärdet. I samma stycke finns också regeln att de nämnda balansposterna skall anses anskaffade eller uppkomna vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Om den utländska juridiska personen när den obegränsade skattskyldigheten inträder driver näringsverksamhet i Sverige genom fast driftställe skall dock ingen justering av de skattemässiga restvärdena äga rum beträffande de tillgångar m.m. som är hänförliga till det fasta driftstället.

Det nya stadgandet i 2 § 1 mom. SIL om ingångsvärden skall enligt utredningens förslag även gälla enskild näringsidkare (punkt 16 av anvisningarna till 22 § KL). Detsamma gäller för de i Sverige bosatta eller hemmahörande delägarna till en sådan utländsk juridisk person som omnämns i punkt 10 andra stycket b av anvisningarna till 53 § KL (2 § 15 mom. SIL).

Utredningen har undersökt de regler om uttagsbeskattning som för närvarande är i kraft. Dessa bestämmelser, som finns i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL, täcker enligt utredningen i stort sett de fall som kan aktualiseras när den obegränsade skattskyldigheten helt eller delvis upphör. Utredningen föreslår en mindre justering i de nuvarande reglerna.

Även i andra avseenden får utredningens förslag effekt. Utredningen anser att fåmansföretagsbegreppet i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL skall utvidgas. I ett sista stycke till denna anvisningspunkt föreslår utredningen att vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger sådana utländska juridiska personer skall beaktas som genom att den verkliga ledningen utövas i Sverige är obegränsat skattskyldiga här.

Kupongskatt erläggs – med visst undantag – för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag. Reglerna om kupongskatt bör även omfatta utdelningar på aktier och andelar i utländska juridiska personer med verklig ledning i Sverige då de till konstruktion och villkor för delägarskap motsvarar ett svenskt aktiebolag.

Förslaget att utländska juridiska personer med verklig ledning i Sverige skall anses som inländska juridiska personer medför även vissa andra formella justeringar i skatteförfattningar.

De svenska skattereglerna bygger på ett nära samband med redovisningen. Att föreskriva att de i betänkandet aktuella juridiska personerna skulle bli bokföringsskyldiga har utredningen inte ansett vara lämpligt. Utredningen diskuterar dock i ett avslutande kapitel några av de frågor,

som kan aktualiseras då bokföringsskyldighet i Sverige för dessa juridiska personer inte kommer att föreligga. I samma avsnitt redovisar utredningen den undersökning som utredningen låtit göra angående deklara-tions- och uppgiftsskyldighet. Utredningen finner att några tillägg till bestämmelserna i LSK inte erfordras.

Utredningen föreslår slutligen att de föreslagna reglerna träder i kraft den 1 januari 1997.

Vår uppdragsgivare är godkänd överens om de skattemässiga konsekvenserna för svensk fysiska som juridiska personer i detta betänkande är vi har upp besvärreglerna för juridiska personer till behandling.

Såsom begränsat skattskyldiga i Sverige beskattas enligt 4 § 1 mom. första stycket b 501, alla inländska juridiska personer. Andra juridiska personer beskattas i Sverige endast såsom begränsat skattskyldiga. Inledande juridisk person som i regel juridisk person som bildats och registrerats i enlighet med svensk lagstiftning.

En i arbetet utvald och registrerad juridisk person som har sin verkliga ledning i Sverige, t.ex. genom sitt hela ledningsfunktioner i Sverige och alla beslut rörande den juridiska personens löpande skärfattas i Sverige, anses således enligt svensk lag såsom begränsat skattskyldig. Inledigt svensk rätt, är det med andra ord enbart faktiska kriterier som avgör besvär.

Med en internationell jämförelse är detta en avvikande ordning. De flesta europeiska länder har som ett allmänt besvärskriterium var utomlands den juridiska personen har sin verkliga ledning. I fall av dubbel hemvist, dvs. om en juridisk person bildats och registrerats i en länder men har sin verkliga ledning i ett annat land som innehåller verklig ledning är att bestämma besvärskriteriet på ett enkelt många svenska dubbelbesväringsavtal om den juridiska personen vill tillämpningen av avtalet skall anges ha besvär där den verkliga ledningen finns. Även OECD:s modellavtal rekommenderar denna lösning.

Det ligger mot våra direktiv (1993/47) att, men tillgripa i av vad som över sagt angående juridiska personer. Besvärskriteriet besvärreglerna i svensk lagstiftning, bör ändras så att en i länder bildad och registrerad juridisk person vid beskattningen skall anses som begränsat skattskyldig i Sverige om den verkliga ledningen är den inledande juridiska personen, utöver där.

I uppdraget ingår som en särskilt viktig del att överväga – om en lösning av besvärreglerna föreslås – vilka kritiker som tillämpningen av våra lagstiftning för frågan. Om en utvald bildad och registrerad juridisk person ska anses ha sin verkliga ledning i Sverige.

I vårt uppdrag ingår uttryckligen att se över reglerna om skattskyldigheten i 35 § 1 mom. 1 och 2 och 4 § 1 mom. 501 eller andra ändring rörande frågan, exempelvis om omfattningen av svensk skattskyldighet för utomlands som besvärskriterium utländsk juridisk person (andra stycket av avsnittet om 401 § 1 mom. 501 § 1 mom. 501).



## Direktiven

Vårt uppdrag innebär att göra en översyn av de skatterättsliga hemvistbegreppen för såväl fysiska som juridiska personer. I detta betänkande tar vi upp hemvistreglerna för juridiska personer till behandling.

Såsom obegränsat skattskyldiga i Sverige beskattas enligt 6 § 1 mom. första stycket b SIL alla inländska juridiska personer. Andra juridiska personer beskattas i Sverige endast såsom begränsat skattskyldiga. Med inländsk juridisk person avses i regel juridisk person som bildats och registrerats i enlighet med svensk lagstiftning.

En i utlandet bildad och registrerad juridisk person som har sin s.k. verkliga ledning i Sverige, t.ex. genom att hela ledningsfunktionen finns i Sverige och alla beslut rörande den juridiska personens löpande skötsel fattas i Sverige, anses sålunda enligt svensk lag såsom begränsat skattskyldig. Enligt svensk rätt är det med andra ord enbart formella kriterier som avgör hemvistet.

Vid en internationell jämförelse är detta en avvikande ordning. De flesta europeiska länder har som ett alternativt hemvistkriterium var någonstans den juridiska personen har sin verkliga ledning. I fall av dubbelt hemvist, dvs. om en juridisk person bildats och registrerats i ett land men har sin verkliga ledning i ett annat land som använder verklig ledning för att bestämma hemvistet, gäller enligt många svenska dubbelbeskattningsavtal att den juridiska personen vid tillämpningen av avtalet skall anses ha hemvist där den verkliga ledningen finns. Även OECD:s modellavtal rekommenderar denna lösning.

Det ingår enligt våra direktiv (1995:43) att, mot bakgrund av vad som ovan sagts angående juridiska personer, överväga om hemvistreglerna i svensk lagstiftning bör ändras så att en i utlandet bildad och registrerad juridisk person vid beskattningen skall anses som obegränsat skattskyldig i Sverige om den verkliga ledningen för den utländska juridiska personen utövas här.

I uppdraget ingår som en särskilt viktig del att överväga – om en ändring av hemvistreglerna föreslås – vilka kriterier som lämpligen bör vara avgörande för frågan om en i utlandet bildad och registrerad juridisk person skall anses ha sin verkliga ledning i Sverige.

I vårt uppdrag ingår uttryckligen inte att se över reglerna om skattskyldighetens omfattning i 53 § 1 mom. KL och 6 § 1 mom. SIL eller andra därtill hörande frågor, exempelvis frågor om omfattningen av svensk deläggares skattskyldighet för inkomst som förvärfvas av utländsk juridisk person (andra stycket av anvisningspunkt 10 till 53 § KL).





# Författningsförslag

## 1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370) dels att 53 § 1 mom., punkt 4 av anvisningarna till 20 §, punkt 1 av anvisningarna till 22 § och punkt 14 av anvisningarna till 32 § skall ha följande lydelse,

dels att i anvisningarna till 22 § skall införas en ny punkt, 16, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 53 §

1 mom.<sup>1</sup> Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs:

a) fysisk person:

*för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:*

för all inkomst, som förvärvats inom eller utom riket; samt

*för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:*

för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket;

för inkomst av näringsverksamhet som utgör intäkt när egendom som avses i 26 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus här i riket övergår till privatbostad eller avyttras;

för inkomst vid avyttring dels av aktier och andelar i andra svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar än sådana som avses i 2 § 7 mom. lagen om statlig inkomstskatt, dels av konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som utgetts av svenska aktiebolag, dels av sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avser rätt till nyteckning eller köp av aktie och blivit utfästa i förening med skuldebrev och dels optioner och terminer som avser något av nu nämnda finansiella instrument, om överlåtaren vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

för återfört avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, för egenavgifter som har fallit bort i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt för avgifter som avses i 46 § 2 mom. första stycket 3 och som satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och dessa hänför sig till näringsverksamhet;

b) dödsbo:

för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket.

*De bestämmelser som enligt första stycket a näst sista ledet gäller vid avyttring av vissa finansiella instrument skall tillämpas även på motsvarande finansiella instrument hänförliga till sådan inländsk juridisk person som avses i 16 § 2 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt.*

**Anvisningar**

till 20 §

4.<sup>2</sup> För erlagd utländsk skatt medges avdrag, oavsett om skatten är att anse såsom preliminär eller slutlig, under förutsättning att skatten enligt vad nedan sägs utgör omkostnad i förvärvskälla.

Utländsk speciell skatt, hänförlig till förvärvskälla, utgör omkostnad i densamma.

Allmän skatt till utländsk stat betraktas såsom omkostnad, om och i den mån skatten hänför sig till intäkt av sådant slag, som är skattepliktigt i den utländska staten på grund av att den förvärvskälla från vilken intäkten härflyter anses där lokaliserad, samt intäkten *änjutes av fysisk person* under tid då han är bosatt i Sverige eller av *inländsk juridisk person*. Med skatt till utländsk stat likställes skatt till utländsk delstat, provins eller kommun; med inkomstskatt likställes skatt å förmögenhet, vartill intäkt som ovan sagts hänför sig, dock ej sådan skatt å förmögenhet som huvudsakligen har karaktär av engångsskatt.

Allmän skatt till utländsk stat betraktas såsom omkostnad, om och i den mån skatten hänför sig till intäkt av sådant slag, som är skattepliktigt i den utländska staten på grund av att den förvärvskälla till vilken intäkten hör anses där lokaliserad, samt intäkten *förvärvas* under tid då *den skattskyldige* är bosatt i Sverige. Med skatt till utländsk stat likställes skatt till utländsk delstat, provins eller kommun; med inkomstskatt likställes skatt å förmögenhet, vartill intäkt som ovan sagts hänför sig, dock ej sådan skatt å förmögenhet som huvudsakligen har karaktär av engångsskatt.

Rätt till avdrag föreligger inte för utländsk skatt, om den hänför sig till intäkt som beskattas i den utländska staten och inte medtas vid taxeringen här i riket. Om enligt dubbelbeskattningsavtal inkomst skall undantas från beskattning men medtas vid taxeringen (alternativ exempt) föreligger inte heller rätt till avdrag för utländsk skatt som hänför sig till inkomsten.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

## till 22 §

1.<sup>3</sup> Till intäkt av näringsverksamhet hänförs samtliga intäkter i pengar eller varor, som har influtit i verksamheten. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten. Hit räknas inflytande betalning för varor, som den skattskyldige handlar med eller tillverkar. Det sagda gäller även då näringsidkaren vid överlåtelse av verksamheten låter befintliga varor ingå i överlåtelsen. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i verksamheten.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs också vad som inflyter vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningsskatt. Även ersättning som i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena lagen (1990:663) om ersättningsfonder uppbärs av en fysisk person eller ett dödsbo utgör intäkt av näringsverksamhet om den skattskyldige begär det.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) av andel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida innehavet av andelen betingats av sådan verksamhet. I fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av näringsverksamhet också realisationsvinst vid avyttring av andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom., av tillgångar som avses i 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § samt av förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. nämnda lag.

Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Vad nu sagts gäller dock endast om vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet och särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger. Uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på denna beskattas ej. Uttag av andra aktier än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § beskattas inte heller om aktierna delats eller skiftats ut enligt 3 § 7 mom. fjärde stycket eller 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Uttagsbeskattning sker också vid uttag i mer än ringa omfattning av tjänst. Värdet av bilförmån beräknas enligt bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 42 §.

Uttagsbeskattning skall även ske – under förutsättning att särskilda skäl mot det inte föreligger –

1. om verksamheten i en förvärvskälla har upphört,
2. om en näringsidkare upphört att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla,
2. om skattskyldigheten för inkomst av en förvärvskälla upphört,
3. om inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning eller

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

4. i fråga om tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

I fall som avses i sjätte stycket 2 och 3 skall uttagsbeskattning dock inte ske till den del tillgångarna i förvärvskällan knutits till ett fast driftställe i Sverige. Undantas endast en del av inkomsten från en förvärvskälla från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning, gäller sjätte stycket 3 tillgångar som är hänförliga till motsvarande del av förvärvskällan.

*16.<sup>4</sup> Om en näringsidkare blir begränsat eller obegränsat skattskyldig här i landet tillämpas bestämmelserna om tillgångar, fordringar, avsättningar och skulder i 2 § 1 mom. elfte stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.*

## till 32 §

14.<sup>5</sup> Anskaffar ett fåmansföretag från annan än delägare eller delägare närstående person egendom, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för privat bruk för företagsledare i företaget eller företagsledare närstående person, skall ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen tas upp som intäkt av tjänst hos företagsledaren. Vad nu sagts gäller inte anskaffning av bil som föranleder beskattning av bilförmån.

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget skall, om priset är högre än egendomens marknadsvärde, det överskjutande beloppet beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst. Av 24 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt framgår att återstående del av vederlaget skall beaktas vid beräkning av realisationsvinst.

Avser avyttringen sådan egendom som anges i 31 § nämnda lag skall, oavsett hur priset förhåller sig till marknadsvärdet, hela vederlaget, utan avdrag för något omkostnadsbelopp, beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst, såvida inte egendomen är eller kan väntas bli till nytta för företaget.

Förvärvar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadsvärde, skall ett belopp motsvarande skillnaden beskattas hos förvärvaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller också när delägare i fåmansägt handelsbolag eller delägare närstående person förvärvar egendom från handelsbolaget, om egendomen omfattar sådant hus eller avser sådan lägenhet som i och med förvärvet blir eller kan antas komma att bli privatbostad enligt 5 § andra eller fjärde stycket eller tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Första meningen tillämpas inte när det är företagsledaren som förvärvar egendomen och denne har beskattats enligt första stycket

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

vid företagets förvärv av egendomen.

Har företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag eller företagsledare närstående person uppburit hyra eller annan ersättning från företaget för lokal, som ägs eller disponeras av företagsledaren eller den honom närstående, skall ersättningen, såvida den inte skall beskattas såsom intäkt av näringsverksamhet, hos mottagaren beskattas som intäkt av tjänst. Mottagaren får dock åtnjuta skäligt avdrag för den kostnad som han fått vidkännas på grund av att företaget utnyttjat lokalen i fråga.

Har fåmansföretag lämnat företagsledare eller företagsledare närstående person förmån av räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan, skall låntagaren beskattas för värdet av förmånen som intäkt av tjänst. Förmånens värde skall beräknas på sätt som anges i punkt 10 tredje–femte styckena.

Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller företagsledare närstående person och har lånet skrivits ned i företagets räkenskaper, skall det nedskrivna beloppet beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller dock inte lån som avses i punkt 15.

○ Som fåmansföretag räknas

a) aktiebolag och ekonomisk förening, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget; samt

b) aktiebolag och ekonomisk förening vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar, som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

○ Som fåmansföretag räknas dock inte aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk börs. Som fåmansföretag räknas inte heller bostadsföreningar och bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt.

○ Som fåmansägt handelsbolag räknas

a) handelsbolag, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer genom sitt andelsinnehav eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande; samt

b) handelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, såvida en person genom andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren.

○ Med ägare enligt åttonde och tionde styckena avses den som – direkt eller genom förmedling av juridisk person – äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i företaget.

○ Som företagsledare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag skall anses den eller de personer som till följd av eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav i företaget eller annan liknande grund har ett

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

väsentligt inflytande i företaget eller – där fråga är om företag som avses i åttonde stycket b eller tionde stycket b – den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Vid tillämpning av denna anvisningspunkt skall såsom närstående person räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses jämväl styvbarn och fosterbarn.

*Vid bedömningen av om ett fåmansföretag enligt åttonde stycket föreligger beaktas även sådana inländska juridiska personer som avses i 16 § 2 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1994:487.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1990:1421.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1994:1857.

<sup>4</sup> Förutvarande punkt 16 av anvisningarna till 22 § upphävd 1993:1541.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1993:1470.

## 2 Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 2 § 1 och 15 mom., 3 § 7 mom., 6 § 1 mom., 7 § 8 mom., 14 § 1 mom., 16 § 2 mom. och 27 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 2 §

*1 mom.*<sup>2</sup> Bestämmelserna i 3–6, 18–25, 27, 31–34, 41–43, 65 och 66 §§ kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas också vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av denna lag.

I den mån bestämmelserna i kommunalskattelagen eller i denna lag meddelade, med stadganden i kommunalskattelagen likartade bestämmelser är tillämpliga vid taxeringen till statlig inkomstskatt, skall även anvisningarna till kommunalskattelagen i motsvarande delar tillämpas.

För juridiska personer utom dödsbon gäller bestämmelserna i fjärde–nionde styckena. För juridiska personer utom dödsbon gäller bestämmelserna i fjärde–elfte styckena.

Beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I fråga om verksamhet på vilken bokföringslagen (1976:125) inte är tillämplig skall beskattningsåret avse kalenderår.

All inkomst hänförs till samma förvärvskälla. För kommanditdelägare medges avdrag för underskott i bolaget i den mån avdraget och avdrag som medgetts vid tidigare års taxeringar inte överstiger ett belopp som svarar mot vad delägaren satt in i bolaget eller, om det belopp som delägaren åtagit sig sätta in är högre, detta senare belopp. För sådana delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser medges avdrag med sammanlagt högst ett belopp motsvarande det han ansvarar för. För överskjutande underskott medges avdrag vid beräkning av inkomsten från bolaget närmast följande beskattningsår.

Till intäkt av näringsverksamhet räknas – utöver vad som följer av första och andra styckena – löpande kapitalavkastning, vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. samt lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen.

Ränteutgift och – med den begränsning som anges i 14 mom. – förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och förpliktelser räknas som omkostnad i näringsverksamhet även när detta inte följer av första och andra styckena. Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust tillämpas – utöver vad som följer av första stycket – 25 § 1–9 och 11 mom. samt 26 § 1–8 och 10 mom. Vid tillämpning av 25 § 11 mom. eller 26 § 10 mom. skall dock gälla att 90 procent av en förlust är avdragsgill.



## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

Det värde som tillgångar som avses i 6 a mom. tas upp till vid inkomsttaxeringen skall höjas i den mån den skattskyldige delat ut medel eller på annat sätt förfogat över uppkommen vinst i en omfattning som inte lagligen kunnat ske om tillgångarna tagits upp till det skattemässiga värdet i räkenskaperna.

*Bestämmelserna i 2 § 3 mom., 2 § 10 mom., 3 § 12 mom., 3 § 12 a–12 e mom. och 27 § 4 mom. om svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening är tillämpliga även på en sådan inländsk juridisk person som avses i 16 § 2 mom. första stycket, om den i fråga om konstruktion och villkor för delägarskap motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Bestämmelserna i 7 § 8 mom. är även tillämpliga på sådan inländsk juridisk person i dess egenskap av mottagare av utdelning.*

*Om en juridisk person blir begränsat eller obegränsat skattskyldig här i landet skall tillgångar, fordringar, avsättningar och skulder som inte redan är underkastade bestämmelserna i denna lag anses anskaffade eller uppkomna vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde och värderas till marknadsvärdet vid denna tidpunkt.*

*15 mom. Bestämmelserna i 2 § 1 mom. elfte stycket om tillgångar, fordringar, avsättningar och skulder tillämpas även vid beräkning av inkomst av en sådan utländsk juridisk person som enligt punkt 10 andra stycket b av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) skall beskattas hos delägaren.*

Avdrag medges inte för underskott som uppkommit vid beräkning av inkomst av en sådan utländsk juridisk person som avses i första stycket. Underskott får i stället dras av mot överskott av verksamheten ett senare beskattningsår.

Avdrag medges inte för underskott som uppkommit vid beräkning av inkomst av utländsk juridisk person som enligt punkt 10 andra stycket b av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) skall beskattas hos delägaren. Underskott får i stället dras av mot överskott av verksamheten ett senare beskattningsår.

15 mom.<sup>3</sup>

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

## 3 §

7 mom.<sup>4</sup> Utdelning från aktiebolag eller ekonomisk förening, som utgår i förhållande till inköp eller försäljningar eller efter därmed jämförlig grund, är skattefri, när utdelningen endast innebär en minskning i levnadskostnader.

Har skattskyldig på grund av sitt innehav av aktier i svenskt aktiebolag eller andelar i svensk ekonomisk förening erhållit företrädesrätt till teckning av sådant av företaget upptaget vinstandelslån som avses i 2 § 9 mom. skall, om han utnyttjar företrädesrätten, det värde som genom företrädesrätten kan anses ha tillförts honom inte anses utgöra intäkt av kapital.

Till intäkt av kapital räknas utdelning från bostadsföretag som avses i 2 § 7 mom. även om utdelningen inte utgått i förhållande till innehavda andelar eller aktier. Vad nu sagts gäller endast om utdelningen består av annat än bostadsförmån eller annan förmån av fastighet. Endast den del av utdelningen som överstiger avgifter och andra inbetalningar till företaget än kapitaltillskott enligt 3 mom. femte stycket är skattepliktig.

Utdelning från svenskt aktiebolag är skattefri om den har uppburits i förhållande till innehavda aktier och utgår i form av aktier i ett annat svenskt aktiebolag. Som förutsättningar gäller följande. Det utdelande bolaget skall ha aktier inregistrerade vid en svensk börs. När utdelning lämnas skall bolaget – direkt eller indirekt – ha innehaft samtliga aktier i det andra bolaget sedan ingången av närmast föregående beskattningsår eller sedan det andra bolaget började bedriva verksamhet av något slag. Samtliga aktier i det andra bolaget skall delas ut. Den verksamhet som därefter bedrivs eller skall bedrivas i vardera bolaget skall vara av betydande omfattning i förhållande till den verksamhet som bedrevs i det utdelande bolaget. Utgör de utdelade aktierna lager hos mottagaren av utdelningen skall denne som intäkt ta upp värdet av aktierna. Värdet skall bestämmas enligt punkt 2 första och sjunde styckena av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370).

Utdelning enligt fjärde stycket är skattefri även för mottagare som inte äger aktierna i det utdelande bolaget.

Som utdelning anses utbetalning till aktieägare från ett svenskt aktiebolag vid nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller vid nedsättning av reservfonden. Även utbetalning från en utländsk juridisk person genom ett motsvarande förfarande anses som utdelning.

Som utdelning anses utbetalning till aktieägare från ett svenskt aktiebolag vid nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller vid nedsättning av reservfonden. Även utbetalning från en utländsk juridisk person eller en sådan inländsk juridisk person som avses i 16 § 2 mom. första stycket genom ett motsvarande förfarande anses som utdelning.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

## 6 §

1 mom.<sup>5</sup> Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger, såframt ej annat föreskrivs i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 20 och 21 §§ sägs:

a) fysisk person:

*för tid under vilken han varit bosatt här i riket:*

för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket; samt

*för tid under vilken han ej varit bosatt här i riket:*

för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket;

för inkomst av näringsverksamhet som utgör intäkt när egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket övergår till privatbostad eller avyttras;

för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar;

för löpande inkomster som hänför sig till privatbostadsfastighet och privatbostad här i riket;

för vinst vid avyttring av fastighet här i riket eller av egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

för vinst vid avyttring dels av aktier och andelar i andra svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar än sådana som avses i 2 § 7 mom., dels av konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som utgivits av svenska aktiebolag, dels av sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avser rätt till nyteckning eller köp av aktie och blivit utfästa i förening med skuldebrev och dels optioner och terminer som avser något av nu nämnda finansiella instrument, om överlåtaren vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;

för återfört avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, för egenavgifter som har fallit bort i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt för avgifter som avses i 46 § 2 mom. första stycket 3 kommunalskattelagen (1928:370) och som har satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och dessa hänför sig till näringsverksamhet;

b) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samebyar, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet:

för all inkomst, som av dem här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

c) utländska bolag:

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket;

för inkomst av näringsverksamhet vid avyttring av egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

för slutlig skatt eller tillkommande skatt, som fallit bort, i den mån avdrag därför av bolaget åtnjutits vid tidigare års taxeringar; samt

för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar;

d) andra utländska juridiska personer än utländska bolag:

för inkomst som anges under c med avdrag för delägares inkomst som avses i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

I fråga om vad som avses med fast driftställe gäller vad som sägs i punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

I fråga om sådan realisationsvinst som avses i 23 § andra stycket lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, skall med ordet avyttring i första stycket a näst sista ledet förstås avyttring eller överlåtelse genom arv, testamente, bodelning eller gåva av mottagen andel i det förvärvande bolaget eller, i fall som avses i tredje stycket den nämnda paragrafen, vederlagsandel som avses där.

*De bestämmelser som enligt första stycket a näst sista ledet gäller vid avyttring av finansiella instrument skall tillämpas även på finansiella instrument hänförliga till sådan inländsk juridisk person som avses i 16 § 2 mom. första stycket.*

## 7 §

8 mom.<sup>6</sup> Mottagare av utdelning från svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening är frikallade från skattskyldighet i den omfattning som anges nedan. Med utdelning förstås sådan utdelning som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget enligt 2 § 8 mom. första stycket.

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och därutöver inte – direkt eller indirekt – bedriver någon eller endast obetydlig verksamhet (förvaltningsföretag), är frikallat från skattskyldighet för utdelning i den mån sammanlagda beloppet av utdelningen motsvaras av annan utdelning än som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket som företaget har beslutat för samma beskattningsår. Som förvaltningsföretag anses inte investmentföretag som avses i 2 § 10 mom.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening är med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag, frikallat från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier eller andelar. Detsamma gäller svensk sparbanks och svenskt ömsesidigt skadeförsäkringsföretag. Med näringsbetingad aktie eller andel avses aktie eller andel som inte utgör omsättningstillgång i företagets verksamhet under förutsättning att

a) det sammanlagda rösttalet för företagets aktier eller andelar i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mer av rösttalet för samtliga aktier eller andelar i det utdelande företaget, eller

b) det görs sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av verksamhet som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Skattefrihet enligt tredje stycket föreligger dock inte för utdelning på aktie eller andel i förvaltningsföretag eller investmentföretag, om detta äger mer än enstaka aktier eller andelar på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om aktierna eller andelarna hade ägts direkt av det företag som äger aktien eller andelen i förvaltningsföretaget eller investmentföretaget.

Förvärvar företag aktie eller andel i annat företag och är det inte uppenbart att det företag som gör förvärvet därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till ägarföretagets verksamhet, föreligger inte skattefrihet enligt detta moment för utdelning på aktien eller andelen av sådana medel som vid förvärvet fanns hos det utdelande företaget och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Svenskt företag är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person under förutsättning att

Svenskt företag är frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person *eller sådan inländsk juridisk person som avses i 16 § 2 mom. första stycket* under förutsättning att

1. utdelningen skulle ha varit skattefri enligt vad som ovan sägs för det fall det utdelande bolaget hade varit svenskt och

2. att den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag, om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag.

Utländsk juridisk person hemmahörande i något av de länder med vilka Sverige ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning (avtalsländer) skall anses underkastad inkomstbeskattning jämförlig med den som skulle ha skett enligt denna lag. Denna presumtion gäller dock endast om personens intäkter härrör från verksamhet i Sverige eller avtalsland och verksamheten är underkastad normal inkomstskatt i det eller de länder där

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

den bedrivs. I det fall personens intäkter endast till obetydlig del härrör från verksamhet i andra länder eller från särskilt skattemässigt gynnad verksamhet skall den ändå anses underkastad jämförlig beskattning.

Svenskt företag är med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag, frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i ett bolag i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen – även om förutsättningarna enligt sjätte stycket inte är för handen – om innehavet av aktier eller andelar i bolaget motsvarar 25 procent eller mer av andelskapitalet i detta.

Med bolag i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen avses utländskt företag som uppfyller villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/435/EEG). En förutsättning är att den inkomstbeskattning bolaget är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt denna lag om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag.

## 14 §

*1 mom.*<sup>7</sup> Skattskyldig taxeras enligt denna lag i hemortskommunen. Saknar skattskyldig hemortskommun, skall han taxeras i Stockholm.

Vad som förstås med hemortskommun för fysisk person och dödsbo följer av 2 § 1 mom. jämfört med 66 § kommunalskattelagen (1928:370). För *bolag eller annan sammanslutning, som enligt 2 § 12 mom. skall betraktas som svensk ekonomisk förening*, gäller som hemortskommun den kommun, inom vilken den verkliga ledningen av företaget utövades den 1 november näst före det år som närmast föregått taxeringsåret.

För annan juridisk person än som nyss sagts gäller som hemortskommun den kommun, där vederbörande styrelse eller förvaltning den 1 november näst före det år, som närmast föregått taxeringsåret, hade sitt säte eller där syssloman eller ombud vid nämnda tid var bosatt.

Vad som förstås med hemortskommun för fysisk person och dödsbo följer av 2 § 1 mom. jämfört med 66 § kommunalskattelagen (1928:370). För *sådan inländsk juridisk person som avses i 16 § 2 mom. första stycket* gäller som hemortskommun den kommun, inom vilken den verkliga ledningen av företaget utövades den 1 november näst före det år som närmast föregått taxeringsåret.

## 16 §

2 m o m.<sup>8</sup> Med utländsk juridisk person avses i denna lag association, som enligt lagstiftningen i den stat där den är hemmahörande kan förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter och föra talan inför domstolar och andra myndigheter och över vilkens förmögenhetsmas-

2 m o m. Med utländsk juridisk person avses i denna lag association, som enligt lagstiftningen i den stat där den är hemmahörande kan förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter och föra talan inför domstolar och andra myndigheter och över vilkens förmögenhetsmas-

*Nuvarande lydelse*

sa de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga.

Med utländskt bolag avses i denna lag utländsk juridisk person som i den stat där den är hemmahörande är föremål för beskattning som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade.

Såsom utländskt bolag avses i denna lag också alltid utländsk juridisk person hemmahörande i någon av följande stater, med vilka Sverige har ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning, om den utländska juridiska personen är en person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas och enligt avtalet har hemvist i denna stat: Amerikas Förenta Stater, Argentina, Bangladesh, Barbados, Belgien, Bolivia, Botswana, Brasilien, Bulgarien, Canada, Danmark, Egypten, Estland, Filippinerna, Finland, Frankrike, Gambia, Grekland, Indien, Indonesien, Irland, Island, Israel, Italien, Jamaica, Japan, Kenya, Folkrepubliken Kina, Republiken Korea, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Marocko, Mauritius, Mexiko, Namibia, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Pakistan, Peru, Polen, Rumänien, Ryssland, Schweiz, Singapore, Slovakiska Republiken, Sri Lanka, Storbritannien och Nordirland, Sydafrika, Tanzania, Tjeckiska Republiken, Trinidad och Tobago, Tunisien, Turkiet, Tyskland, Ukraina, Ungern, Venezuela, Vietnam, Vitryssland, Zambia, Zimbabwe och Österrike samt övriga f.d. delrepubliker i Sovjetunionen.

Med utländskt bolag likställs, där ej annat uttryckligen stadgas, främmande stat samt utländsk menighet liksom dödsbo efter person, som vid sitt fränfälle inte var bosatt eller stadigvarande vistades här i riket.

## 27 §

4 mom.<sup>9</sup> Har en här i riket bosatt eller hemmahörande person avyttrat aktier till ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag och utgörs vederlaget för de avyttrade aktierna av nyemitterade aktier i det köpande bolaget och eventuellt pengar motsvarande högst tio procent av de nyemitterade aktiernas nominella värde skall som skattepliktig realisationsvinst räknas den del av vederlaget som utgörs av pengar. Vad nu sagts tillämpas också vid avyttring av andelar i ekonomisk förening. De mottagna aktierna skall anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna eller andelarna.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte person som har avflyttat från riket men som till följd av reglerna om väsentlig anknytning hit ändå anses bosatt här.

*Föreslagen lydelse*

sa de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga. *Om den verkliga ledningen utövas här i landet skall, utom i fall som avses i punkt 10 andra stycket a av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370), den dock inte anses vara en utländsk juridisk person utan en inländsk juridisk person.*

Med utländskt bolag avses i denna lag utländsk juridisk person som i den stat där den är hemmahörande är föremål för beskattning som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade.

Såsom utländskt bolag avses i denna lag också alltid utländsk juridisk person hemmahörande i någon av följande stater, med vilka Sverige har ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning, om den utländska juridiska personen är en person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas och enligt avtalet har hemvist i denna stat: Amerikas Förenta Stater, Argentina, Bangladesh, Barbados, Belgien, Bolivia, Botswana, Brasilien, Bulgarien, Canada, Danmark, Egypten, Estland, Filippinerna, Finland, Frankrike, Gambia, Grekland, Indien, Indonesien, Irland, Island, Israel, Italien, Jamaica, Japan, Kenya, Folkrepubliken Kina, Republiken Korea, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Marocko, Mauritius, Mexiko, Namibia, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Pakistan, Peru, Polen, Rumänien, Ryssland, Schweiz, Singapore, Slovakiska Republiken, Sri Lanka, Storbritannien och Nordirland, Sydafrika, Tanzania, Tjeckiska Republiken, Trinidad och Tobago, Tunisien, Turkiet, Tyskland, Ukraina, Ungern, Venezuela, Vietnam, Vitryssland, Zambia, Zimbabwe och Österrike samt övriga f.d. delrepubliker i Sovjetunionen.

Med utländskt bolag likställs, där ej annat uttryckligen stadgas, främmande stat samt utländsk menighet liksom dödsbo efter person, som vid sitt fränfälle inte var bosatt eller stadigvarande vistades här i riket.

## 27 §

4 mom.<sup>9</sup> Har en här i riket bosatt eller hemmahörande person avyttrat aktier till ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag och utgörs vederlaget för de avyttrade aktierna av nyemitterade aktier i det köpande bolaget och eventuellt pengar motsvarande högst tio procent av de nyemitterade aktiernas nominella värde skall som skattepliktig realisationsvinst räknas den del av vederlaget som utgörs av pengar. Vad nu sagts tillämpas också vid avyttring av andelar i ekonomisk förening. De mottagna aktierna skall anses förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna eller andelarna.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte person som har avflyttat från riket men som till följd av reglerna om väsentlig anknytning hit ändå anses bosatt här.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Vid avyttring av aktier eller andelar i fåmansföretag som avses i 3 § 12a mom. tredje stycket, tillämpas första stycket endast om skattemyndigheten lämnar medgivande till detta. Sådant medgivande får lämnas om inte någon del av vinsten skulle ha tagits upp som intäkt av tjänst. Skattemyndighetens beslut får överklagas hos Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

Flyttar en skattskyldig utomlands och har han tidigare avyttrat aktier eller andelar till ett utländskt bolag varvid bestämmelserna i första eller tredje stycket tillämpats, skall skatteplikt anses uppkomma när utflytningen sker i fråga om den del av realisationsvinsten som tidigare inte tagits upp till beskattning.

Flyttar en skattskyldig utomlands och har han tidigare avyttrat aktier eller andelar till ett utländskt bolag varvid bestämmelserna i första eller tredje stycket tillämpats, skall skatteplikt anses uppkomma när utflytningen sker i fråga om den del av realisationsvinsten som tidigare inte tagits upp till beskattning. *Med utländskt bolag jämställs i detta stycke sådan inländsk juridisk person som avses i 16 § 2 mom. första stycket och som till konstruktion och villkor för delägarskap motsvarar ett svenskt aktiebolag.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

<sup>2</sup> Lydelse enligt prop. 1995/96:104.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1994:1860.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1994:1859.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1994:1861.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 1994:1863.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 1990:651.

<sup>8</sup> Lydelse enligt prop. 1995/96:95.

<sup>9</sup> Lydelse enligt prop. 1995/96:109.



### 3 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att 1 och 4 §§ kupongskattelagen (1970:624)<sup>1</sup> skall ha följande lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

#### *Föreslagen lydelse*

##### 1 §<sup>2</sup>

Kupongskatt erläggs enligt denna lag till staten för utdelning av annat slag än som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt på aktie i svenskt aktiebolag.

Vad i denna lag sägs om aktie i svenskt aktiebolag gäller även andel i svensk värdepappersfond.

Vad i denna lag sägs om aktie i svenskt aktiebolag gäller även andel i svensk värdepappersfond och aktie eller andel i sådan inländsk juridisk person som avses i 16 § 2 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt och som till konstruktion och villkor för delägarskap motsvarar ett svenskt aktiebolag.

##### 4 §<sup>3</sup>

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad, om denne är fysisk person, som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för den del av utdelningen som enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) har beskattats hos delägaren.

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad, om denne är fysisk person, som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för den del av utdelningen som enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) har beskattats hos delägaren. *Skattskyldighet föreligger inte heller för sådan utdelningsberättigad inländsk juridisk person som avses i 16 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.*

För handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag och rederi föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare eller medlem som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid taxering till inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

Skattskyldighet föreligger *icke* för person, som avses i 17 § eller 18 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Skattskyldighet föreligger *inte* för person, som avses i 17 § eller 18 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Skattskyldighet föreligger inte heller för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen, om den innehar 25 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/435/EEG).

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:996.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1994:1867.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1994:1868.

#### 4 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

##### 1 §<sup>1</sup>

Om fysisk person, under tid då han varit bosatt här i riket, eller inländsk juridisk person har haft intäkt

a) som medtagits vid taxering enligt kommunalskattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,

b) för vilken han beskattats i utländsk stat och

c) som enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån,

har han – med den inskränkning som följer av 2 § – genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt i enlighet med vad som framgår av 4–13 §§.

har han – med den inskränkning som följer av 2 § – genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt i enlighet med vad som framgår av 4–13 §§. *Som inländsk juridisk person avses även sådan utländsk juridisk person som enligt 16 § 2 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt skall anses vara en inländsk juridisk person.*

Motsvarande gäller i tillämpliga delar i fall då fysisk person enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt har att erlagga fastighetsskatt för en i utlandet belägen privatbostad.

Kan ett svenskt företag vid prövning enligt 7 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt inte visa att den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt lagen om statlig inkomstskatt om inkomsten hade förvärvats av svenskt företag, och skall mottagen utdelning därför beskattas i Sverige, men är övriga förutsättningar för att erhålla skattefrihet för utdelningen i nämnda moment uppfyllda har företaget, utöver den avräkning som medges enligt första stycket och enligt dubbelbeskattningsavtal, genom avräkning rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt med ett belopp motsvarande tretton procent av denna utdelnings bruttobelopp. Vid sådan avräkning gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 4–13 §§.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1994:1873.

## 5 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar skall ha följande lydelse.

### Nuvarande lydelse

### Föreslagen lydelse

#### 1 §<sup>1</sup>

Till staten skall betalas skatt enligt denna lag på premier som erläggs av svensk juridisk person och fysisk person, som är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här avseende personförsäkring som har meddelats i en utomlands bedriven försäkringsrörelse. Med premier likställs ersättning som lämnats vid sådan överlåtelse som avses i 2 § under förutsättning att tidigare betalningar för försäkringen inte varit skattepliktiga enligt denna lag.

Till staten skall betalas skatt enligt denna lag på premier som erläggs av svensk juridisk person och fysisk person, som är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här avseende personförsäkring som har meddelats i en utomlands bedriven försäkringsrörelse. *Som svensk juridisk person avses även sådan utländsk juridisk person som enligt 16 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall anses vara en inländsk juridisk person.*

Med premier likställs ersättning som lämnats vid sådan överlåtelse som avses i 2 § under förutsättning att tidigare betalningar för försäkringen inte varit skattepliktiga enligt denna lag.

Skatt skall dock ej betalas för näringsverksamhet utom riket.

premier som utgör omkostnad i

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

<sup>1</sup> Lydelse enligt prop. 1995/96:97.

## 6 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Härigenom föreskrivs att 2 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

Beteckningar som används i kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och uppbördslagen (1953:272) har samma betydelse i denna lag, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. I denna lag avses med *bosatt utomlands*: om fysisk person att denne inte är bosatt här i riket eller stadigvarande vistas här, samt med *hemmahörande i utlandet*: om fysisk person att denne är bosatt utomlands och om juridisk person att denne inte är registrerad här i riket *och* inte *heller* har fast driftställe här.

### *Föreslagen lydelse*

#### 2 §

Beteckningar som används i kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och uppbördslagen (1953:272) har samma betydelse i denna lag, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. I denna lag avses med *bosatt utomlands*: om fysisk person att denne inte är bosatt här i riket eller stadigvarande vistas här, samt med *hemmahörande i utlandet*: om fysisk person att denne är bosatt utomlands och om juridisk person att denne inte är registrerad här i riket, inte har fast driftställe här *och inte heller är sådan inländsk juridisk person som avses i 16 § 2 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

## 7 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Härigenom föreskrivs att 3 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 3 §

I denna lag avses med

*bosatt utomlands*: om fysisk person att denne inte är bosatt här i riket eller stadigvarande vistas här,

*hemmahörande i utlandet*: om fysisk person att denne är bosatt utomlands och om juridisk person att denne inte är registrerad här i riket *och* inte heller har fast driftställe här,

*hemmahörande i utlandet*: om fysisk person att denne är bosatt utomlands och om juridisk person att denne inte är registrerad här i riket, inte har fast driftställe här *och inte heller är sådan inländsk juridisk person som avses i 16 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,*

*artistisk verksamhet*: personligt framträdande inför publik eller vid ljud- eller bildupptagning med sång, musik, dans, teater, cirkus eller liknande,

*artist*: den som utövar artistisk verksamhet,

*idrottslig verksamhet*: personligt framträdande inför publik direkt eller genom ljud- eller bildupptagningar,

*idrottsman*: den som utövar idrottslig verksamhet,

*artistföretag*: fysisk eller juridisk person som utan att vara arrangör mot ersättning tillhandahåller artist eller idrottsman,

*arrangör*: fysisk eller juridisk person som anordnar tillställning med artistisk eller idrottslig verksamhet,

*svenskt fartyg*: sådant svenskt handelsfartyg som avses i 1 § lagen (1958:295) om sjömansskatt eller sådant utländskt handelsfartyg som avses i punkt 1 av anvisningarna till nämnda paragraf.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

## 8 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 3 och 4 §§ lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet skall ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

Med företag avses aktiebolag, ekonomisk förening, bankaktiebolag, sparbanks, försäkringsbolag eller utländskt bolag.

Med förlustföretag avses ett företag med underskott beskattningsåret närmast före det beskattningsår företaget omfattats av en sådan ägarförändring som anges i 4 eller 5 §.

Med annat rättssubjekt avses fysisk person, dödsbo, stiftelse, ideell förening eller annan utländsk juridisk person än utländskt bolag. Med annat rättssubjekt avses även handelsbolag i vilket subjekt av de slag som anges i föregående mening är delägare. Närstående räknas som en person. Med närstående avses föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn. Med närstående avses även dödsbon och handelsbolag i vilka någon sådan person som anges i fjärde och femte meningarna är delägare.

Med gammalt underskott avses underskott som kvarstår från beskattningsåret närmast före det beskattningsår då ett förlustföretag omfattats av en sådan ägarförändring som anges i 4 eller 5 § eller utgjort överlåtande eller övertagande företag i sådan fusion, ombildning eller övertagande som anges i 12 § första stycket.

### 4 §<sup>2</sup>

Ett förlustföretag skall anses ha omfattats av en ägarförändring om ett företag (den nya ägaren) fått bestämmande inflytande över förlustföretaget.

En ägarförändring skall även anses ha skett om ett förlustföretag eller ett moderföretag till ett sådant företag fått bestämmande inflytande över ett annat företag (det nya dotterföretaget).

Vid tillämpning av första och andra styckena skall ett företag anses ha ett bestämmande inflytan-

### *Föreslagen lydelse*

### 3 §<sup>1</sup>

Med företag avses aktiebolag, ekonomisk förening, bankaktiebolag, sparbanks, försäkringsbolag, utländskt bolag eller sådan inländsk juridisk person som avses i 16 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och som till konstruktion och villkor för delägarskap motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening.

Vid tillämpning av första och andra styckena skall ett företag anses ha ett bestämmande inflytan-

*Nuvarande lydelse*

de över ett annat företag om det senare företaget är dotterföretag till det förra företaget enligt 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 6 § bankaktiebolagslagen (1987:618), 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619), 1 kap. 5 § lagen (1995:000) om medlemsbanker eller 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713). Ett utländskt bolag skall anses ha ett bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit ett dotterföretag till det utländska bolaget om detta varit ett svenskt aktiebolag.

*Föreslagen lydelse*

de över ett annat företag om det senare företaget är dotterföretag till det förra företaget enligt 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 6 § bankaktiebolagslagen (1987:618), 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619), 1 kap. 5 § lagen (1995:000) om medlemsbanker eller 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713). Ett utländskt bolag skall anses ha ett bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit ett dotterföretag till det utländska bolaget om detta varit ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Vad som sagts om ett utländskt bolags bestämmande inflytande gäller även en sådan inländsk juridisk person som avses i 16 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997 och tillämpas första gången vid 1998 års taxering. Äldre föreskrifter tillämpas dock fortfarande i fråga om ägarförändringar som skett före lagens ikraftträdande.

<sup>1</sup> Lydelse enligt prop. 1995/96:104.

<sup>2</sup> Lydelse enligt prop. 1995/96:74.





# 1 Bakgrund

## 1.1 Historik

För att ett aktiebolag eller annan juridisk person skall anses som obegränsat skattskyldig i Sverige förutsätts i princip att den är svensk, dvs. att den har bildats och/eller registrerats i enlighet med svensk lagstiftning. Ett undantag från denna princip fanns till och med 1994 års taxering i 2 § 12 mom. SIL, den s.k. Luxemburgparagrafen. Lagrummet stadgade att under givna förutsättningar skulle bolag eller annan juridisk person med säte utomlands beskattas såsom svensk ekonomisk förening. Bestämmelsen hade följande lydelse:

Har bolag eller annan juridisk person för ekonomisk verksamhet sitt säte i utlandet, men utövas den verkliga ledningen av företaget här i riket, skall företaget enligt denna lag betraktas som svensk ekonomisk förening, såvida företaget, direkt eller genom förmedling av juridisk person, huvudsakligen ägs eller på annat därmed jämförligt sätt innehas av svenska fysiska personer och företagets verksamhet väsentligen består i förvaltning av eller handel med värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Luxemburgparagrafen, som ursprungligen hade sin plats i 64 § 2 mom. KL, tillkom genom lagstiftning år 1933. Till grund för lagstiftningsarbetet låg ett förslag från 1928 års bolagsskatteberedning i dess betänkande SOU 1931:40. Av betänkandet framgår att bestämmelserna i paragrafen hade sin grund i uppkomna farhågor för en utveckling där svenska medborgare i syfte att undandra sig beskattning i Sverige förde över kapital i form av värdepapper till utländskt holdingbolag samtidigt som de genom sitt inflytande över bolaget alltjämt för egen del kunde förfoga över bolagets tillgångar och avkastning som om de vore direkta ägare.

Beredningen anförde i fråga om vilka bolag som skulle träffas av bestämmelsen bl.a. följande. Gällde det bolag, som i verkligheten var svenska, fastän de låtit registrera sig utomlands, fanns ingen grundad anledning varför de inte i beskattningsavseende behandlades såsom svenska. Samtidigt borde man av praktiska skäl behålla regeln, att i Sverige registrerade bolag alltid skulle betraktas som svenska. När det sedan gällde att närmare bestämma, vilka i utlandet registrerade bolag som skulle anses som svenska, var det lämpligt att såsom sådana behandla endast bolag, vilkas verkliga ledning utövades här i riket, vilkas intressenter huvudsakligen var svenska och vilkas verksamhet väsentligen bestod

i förvaltning av eller handel med fastigheter i Sverige eller värdepapper. Det var således ej avsett att under regeln inbegripa industri- eller handelsaktiebolag i utlandet, som var svenska dotterbolag.

Lagförslaget som förelades riksdagen, prop. 1933:171, anslöt sig i allt väsentligt till beredningens förslag. Föredragande departementschefen uttalade emellertid, att vid bedömningen om ett i utlandet registrerat företag skulle i beskattningshänseende betraktas som svenskt skulle hänsyn tas till föreliggande sakförhållanden och inte till det sätt som man ansett sig böra tillämpa vid utseende av personer, som formellt svarade för företagets ledning, hållande av sammanträden, adresserande av korrespondens och dylikt. Inte heller skulle förläggandet av fast driftställe i ena eller andra landet vara avgörande. Vidtogs en lagstiftningsåtgärd som nu var fallet just för att förebygga en alltför stark bundenhet vid formella faktorer, var det uppenbart, att man inte skulle låta dylika faktorer av mera underordnad betydelse sätta en sådan ur kraft.

Under riksdagsbehandlingen, bet. 1933:BeU64, vidtogs vissa ändringar av närmast förtydligande syfte. I propositionen hade föreslagits att även förvaltning av eller handel med fastigheter i Sverige skulle omfattas av regeln. Utskottet avstyrkte detta förslag bl.a. eftersom ifrågavarande företag inte utan förvärvstillstånd kunde köpa fastigheter i Sverige. Med de ändringar som utskottet föreslog antog riksdagen bestämmelsen.

Dubbelbeskattningssakkunniga föreslog i betänkandet "Internationella skattefrågor", SOU 1962:59, en skärpning av Luxemburgparagrafen. De sakkunniga förordade en utvidgning av skattskyldigheten till andra bolagskonstruktioner än dem som föll in under den ursprungliga lydelsen. Som exempel på bolag som bildats i skatteflyktsyfte med helt eller delvis annan verksamhet än de i Luxemburgparagrafen åsyftade nämnde de sakkunniga bl.a. holdingbolag som förenas med viss rörelse, bolag för förvaltning av svenska uppfinnarens patent och av andra immateriella rättigheter samt bolag, som formellt uppträder som mellanhänder för svenska företagare och uppbär större eller mindre del av deras vinst. Enligt de sakkunniga kunde man emellertid för närvarande inte gå så långt att ändra de interna svenska reglerna och föreskriva obegränsad skattskyldighet för alla företag, vilkas verkliga ledning utövas i Sverige. Skälet som angavs var att man då skulle gå miste om en för normalfallet lättillämplig regel. Vidare skulle vid ett sådant alternativ vissa svårigheter kunna uppstå att från skattskyldighet undanta fall i vilka skatteflyktsavsikt uppenbarligen inte föreligger, exempelvis svenska industriföretags rörelsedrivande dotterbolag i utlandet.

Dubbelbeskattningssakkunniga förordade också att ägarrekvisitet i regeln skulle lindras från kravet på huvudsakligt ägande (mer än 50 procent). Ett krav på att en väsentlig del (25–40 procent) skulle innehas av svenska fysiska personer borde vara tillräckligt. Dessutom föreslog de sakkunniga en skärpning av bestämmelsens preventiva effekt genom att stadga personligt betalningsansvar för de svenska ägarna i fråga om skatter, som med stöd av lagrummet påfördes det utländska företaget.

I fråga om ledningsrekvisitets innebörd anförde de sakkunniga, att nämnda rekvisit inte torde vara uppfyllt enbart därför att ett svensktägt

utländskt bolag tillhörde en svensk koncern. För att den verkliga ledningen skulle anses utövad i Sverige torde därutöver få krävas, att här bosatta personer bestämde inte endast över de stora linjerna i det utländska bolagets verksamhet utan även utövade ledning av och kontroll över exempelvis varuköp och varuförsäljningar eller anställning av personal eller annat sådant som kan sägas höra till den vanliga rutinen i ett företag.

I det fortsatta lagstiftningsarbetet, prop. 1966:127, lämnade man dock de förslag i betänkandet åt sidan som avsåg beskattning av företag i utlandet med den verkliga ledningen i Sverige. Luxemburgparagrafen kom därför att kvarstå oförändrad.

Genom 1989 års internationellt-skatterättsliga lagstiftning om utländska bolag m.m. (prop. 1989/90:47, bet. 1989/90:SkU16, SFS 1989:1040) infördes dels definitioner av begreppen utländsk juridisk person respektive utländskt bolag, dels regler för i vilka fall en här hemmahörande delägare i en utländsk juridisk person skall beskattas för den del av den utländska juridiska personens vinst som belöper på delägaren (CFC-lagstiftningen).

Genom reformering av företagsbeskattningen (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1543) ändrades definitionen av utländskt bolag och Luxemburgparagrafen avskaffades. Regeringen anförde i anledning av förslaget om slopande av regeln följande. För att vara tillämplig krävs en rad rekvisit och i praktiken har regeln endast varit föremål för Regeringsrättens prövning vid ett tillfälle. Den befanns då inte vara tillämplig. Regeln är mycket svår att effektuera. Den kräver samarbete med myndigheter i andra länder, som förutsätts bidra till att ett svenskt beskattningsunderlag kan fastställas för en i den staten hemmahörande juridisk person. Med verkan från och med den 1 januari 1990 infördes regler om löpande beskattning enligt reglerna för handelsbolag i vissa fall av delägare i utländsk juridisk person som inte uppfyller definitionen på utländskt bolag. Luxemburgregeln har utgjort ett komplement till dessa regler. Denna funktion kunde emellertid lika väl fyllas genom ändringar i definitionen på utländskt bolag.

Det i propositionen nämnda rättsfallet är RÅ 1990 ref. 55, där Regeringsrätten i ett förhandsbesked angående tillämpningen av Luxemburgparagrafen fann att det s.k. ägarrekvisitet inte var uppfyllt om det utländska holdingbolaget ägdes av börsnoterat bolag som i sin tur i sista ledet ägdes av en mycket vid krets av svenska fysiska personer. Frågan om verklig ledning kom i detta fall inte upp till bedömning. Luxemburgparagrafen har varit föremål för prövning i Regeringsrätten vid ytterligare ett tillfälle. Även här var det fråga om ett överklagat förhandsbesked, RN 1958 3:7a, där rättsnämnden fann att ett schweiziskt värdepappersförvaltande bolag, vars styrelse bestod av en i Schweiz bosatt person och som ägdes till 98 procent av en i Sverige bosatt fysisk person, hade sin verkliga ledning i Sverige. Regeringsrätten gjorde inte ändring i förhandsbeskedet.

Luxemburgparagrafen upphörde att gälla genom lag 16 december 1993 (nr 1543), som trädde i kraft 1 januari 1994 och tillämpades från och med 1995 års taxering.

## 1.2 Gällande rätt

Enligt svenska skatteregler görs åtskillnad mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga subjekt. Obegränsat skattskyldiga är inländska juridiska personer (6 § 1 mom. första stycket b SIL). Dessa juridiska personer beskattas i Sverige för all inkomst de förvärvat i Sverige eller utomlands. Begränsat skattskyldiga är utländska bolag och andra utländska juridiska personer än utländska bolag (6 § 1 mom. första stycket c och d SIL). Dessa utländska associationer beskattas endast för vissa inkomster med anknytning till Sverige. I huvudsak är de skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i landet.

Skattskyldigheten för en juridisk person beror alltså på om den skall anses som svensk eller utländsk. Någon definition av begreppet "svensk juridisk person" finns inte i SIL eller andra skattelagar. Men i regel avses i skatterättslig mening med svensk juridisk person en juridisk person som bildats och/eller registrerats i enlighet med svensk lagstiftning.

För associationsformerna aktiebolag och ekonomiska föreningar innebär regeln i allmänhet inga problem eftersom registreringskyldighet föreligger (2 kap. 9 § ABL och 1 kap. 2 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar). Här kan nämnas att även för handelsbolag föreligger numera registreringsplikt.

Andra associationsformer, t.ex. stiftelser och ideella föreningar saknar registreringsplikt. Om den juridiska personen sålunda inte är registrerad men styrelsen eller motsvarande organ har sitt säte i Sverige anses associationen dock som inländsk i skattehänseende.

Utländska juridiska personer är som tidigare nämnts begränsat skattskyldiga i Sverige. Med utländsk juridisk person avses association, som enligt lagstiftningen i den stat där den är hemmahörande kan förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter och föra talan inför domstolar och andra myndigheter och över vilkens förmögenhetsmassa de enskilda delägarna inte fritt kan föfoga (16 § 2 mom. första stycket SIL). Av förarbetena, prop. 1989/90:47 s. 17, framgår att den juridiska personen enligt hemstatens lagstiftning skall ha egen rättskapacitet och själv kunna företa rättshandlingar, men att det däremot saknar betydelse om associationen betecknas som juridisk person eller inte.

Utländsk juridisk person som i den stat där den är hemmahörande är underkastad en beskattning likartad den som svenska aktiebolag är underkastad definieras som utländskt bolag (16 § 2 mom. andra stycket SIL). Vidare anses såsom utländskt bolag utländsk juridisk person vilken är hemmahörande i något av de länder som Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal med och som uppräknats i 16 § 2 mom. tredje stycket SIL. Detta gäller dock endast om den juridiska personen är en person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas.

När Sverige ingår ett dubbelbeskattningsavtal med en annan stat sker en prövning av den skattemässiga behandlingen av juridiska personer som enligt avtalets definition har hemvist där. Om man från svensk sida då finner att den skattemässiga behandlingen är likartad den som svenska

bolag är underkastad förs landet in bland de stater, som uppräknas i 16 § 2 mom. tredje stycket SIL. En stat med vilken Sverige sluter skatteavtal kan likväl upptas på listan även om inte alla bolagsformer som förekommer i staten i fråga är personer på vilka avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas. I dessa fall utesluts den inte önskvärda bolagstypen uttryckligen från avtalets tillämpningsområde. Företagsformer som här avses omfattas t.ex av s.k. "offshore-lagstiftning". Bolag som omfattas av sådan lagstiftning bedriver i den stat där de är bildade och registrerade ingen verksamhet i egentlig mening. Bolagens inkomster härrör i stället från verksamhet utanför denna stat. Vanligt är att endast personer hemmahörande i utlandet får vara delägare i sådana bolag. Det är normalt inte tillåtet för bolagen att bedriva verksamhet på hemmamarknaden i den stat där de är bildade. Skatt utgår vanligen i form av en fast årlig avgift eller med en mycket låg skattesats ofta på en schablonmässig bas. Syftet med denna speciella lagstiftning är att dra till sig utländska investerare. Dessa attraheras i sin tur av möjligheten att undgå beskattning i staten där de är hemmahörande.

En svensk delägare i ett utländskt företag kan under vissa förutsättningar bli löpande beskattad för sin andel av resultatet i det utländska företaget. Detta inträffar om en utländsk juridisk person inte kvalificerar för begreppet utländskt bolag. Beskattningen sker då enligt de regler som gäller för delägare i handelsbolag och reglerna brukar benämnas CFC-lagstiftning (punkt 10 andra stycket b av anvisningarna till 53 § KL). För att löpande beskattning av delägaren skall ske krävs att vid beskattningsårets utgång den svenske delägaren har visst inflytande – minst tio procent av kapital eller röster – och att det totala svenska inflytandet är av viss omfattning – minst femtio procent av kapital eller röster. Med delägars innehav likställs även innehav inom en viss närstående krets av fysiska och juridiska personer.

Sker handelsbolagsbeskattning i Sverige av delägaren i en utländsk juridisk person skall utdelning från den juridiska personen till delägaren inte träffas av svensk beskattning (3 § 10 mom. SIL). Vid avyttring av aktier eller andelar i ett s.k. CFC-bolag gäller vanliga reavinstregler. Av Regeringsrättens avgörande i ett förhandsbesked, RÅ 1992 ref. 94, framgår dels att vid beräkning av CFC-bolags inkomst av näringsverksamhet avdrag fick göras för belopp som avsatts till skatteutjämningsreserv, dels att reavinst eller reaförlust vid avyttring av andelarna skulle beräknas enbart med hänsyn till vad som erhållits för andelarna och vad de förvärvats för, och således oavsett om andelsägaren tidigare exempelvis tillgodofört sig avdrag för underskott i CFC-bolagets verksamhet.



## 2 Några internationella jämförelser

### 2.1 Allmänt

Det ingår i uppdraget enligt direktiven att utföra en kartläggning av hur andra länder valt att utforma motsvarande regler. Vi har gjort en omfattande undersökning och därefter valt att närmare redovisa reglerna i två av våra grannländer, Danmark och Norge, samt Storbritannien, Tyskland och Nederländerna.

Den interna skattelagstiftningen i Sverige och i de utvalda länderna uppvisar naturligtvis betydande skillnader. Jämförelser kan därför stundtals vara svåra att göra. De kartlagda staterna tillämpar emellertid i en eller annan form verklig ledning som ett kriterium för obegränsad skattskyldighet för juridiska personer. Som framgår nedan uppvisar vår genomgång dock skillnader i fråga om de kriterier som avgör om en i utlandet bildad juridisk person skall anses ha verklig ledning i den egna staten. Vidare tillämpas olika metoder för värdering av tillgångar och skulder vid flyttning av associationer i de i studien ingående staterna. Reglerna om uttagsbeskattning vid utflyttning är också olika utformade.

### 2.2 Utländsk rätt

#### 2.2.1 Danmark

Nyligen har i dansk skattelagstiftning införts regeln att verklig ledning i Danmark skall där medföra obegränsad skattskyldighet för juridiska personer. Enligt den danska selskabsskatteloven anses vissa uppräknade associationsformer (selskaber och foreninger m.fl.) som hemmahörande i Danmark om den verkliga ledningen av associationen – i det följande benämnt bolaget – finns i landet (hvis ledelsen har sæde her i landet). Det har i det här fallet ingen betydelse om bolaget är registrerat i ett annat land. Bolag som är registrerade i Danmark (indregistrerede aktieselskaber) anses hemmahörande i Danmark och berörs därför inte av den förstnämnda regeln. Obegränsad skattskyldighet kan alltså bero antingen på registrering i Danmark eller på att bolagets verkliga ledning finns i Danmark.

Avgörande för om den verkliga ledningen av ett bolag skall anses utövad i Danmark beror på en konkret värdering av de faktiska för-



hållandena avseende beslutsfattandet i bolaget. Vid denna värdering läggs först och främst vikt vid beslut som har att göra med den dagliga förvaltningen av bolagets angelägenheter. Bolaget anses därför ofta hemmahörande i Danmark när direktionen har sitt säte eller när huvudkontoret ligger i Danmark.

I den mån styrelsen utför den faktiska dagliga ledningen av bolaget, kommer platsen för styrelsens säte att vara av väsentlig betydelse vid värderingen av om bolaget är hemmahörande i Danmark. I så fall är det platsen där styrelsen verklig fattar sina beslut som är avgörande för frågan om var den verkliga ledningen utövas. Detta kan vara aktuellt i fall, när t.ex. styrelseordföranden reellt utövar den dagliga ledningen av bolaget, eller när besluten är fattade före det tillfälle då det formella styrelsemötet hålls.

Beslut som fattas på bolagsstämmonivå är i allmänhet inte avgörande för om bolagets verkliga ledning skall anses utövad i Danmark. Aktieinnehav är inte heller som sådant avgörande vid denna bedömning.

Om bolagets verksamhet är av sådan karaktär att det inte förekommer någon daglig ledning, t.ex. därför att bolagets enda uppgift är att förvalta aktier i andra bolag, kan platsen där andra beslut än sådana som rör den löpande förvaltningen för bolaget läggas till grund för bedömningen av var bolaget är hemmahörande. Avgörande är då var ledningsfunktionerna ligger och var strategiska beslut träffas. Om beslut i t.ex. ett holdingbolag, som är registrerat i utlandet, reellt fattas i Danmark anses bolaget hemmahörande i Danmark oberoende av att företagsledningen formellt finns i utlandet, eller att styrelsemötena formellt hålls i utlandet.

Enligt en särskild regel i selskabsskatteloven inskränks tillämpningsområdet för regeln om obegränsad skattskyldighet för bolag med verklig ledning i Danmark. Undantaget gäller vissa bolag som är obegränsat skattskyldiga i ett annat land, om ett dubbelbeskattningsavtal med Danmark stadgar, att Danmark skall lindra dubbelbeskattning av inkomst från ett fast driftställe i det ifrågavarande landet enligt exemptionmetoden eller genom att medge matching credit. Om metoden att lindra dubbelbeskattning enligt ett dubbelbeskattningsavtal, medför att Danmark skall lindra dubbelbeskattning avseende inkomst från filialer i det andra landet enligt exemptionmetoden, anses bolag, som enligt det landets interna lagstiftning är obegränsat skattskyldiga, inte som hemmahörande i Danmark.

Bolag, som är obegränsat skattskyldiga i Danmark enligt bestämmelsen i selskabsskatteloven om verklig ledning anses som inländska bolag. Taxering och skatteberäkning sker på samma sätt som för andra inländska bolag. Bolag med verklig ledning i Danmark är även jämställda med inländska bolag i övrig skattelagstiftning, om inte annat uttryckligen anges. Detta gäller också i förhållande till de danska dubbelbeskattningsavtalen. Dessa bolag med verklig ledning i Danmark anses också som inländska beträffande selskabsskattelovens regler om utdelning från dotter- till moderbolag.

Enligt fondsbeskattningsloven är även fonder och andra självägande associationer, som bildats i utlandet obegränsat skattskyldiga om fondens

verkliga ledning utövas i Danmark. Detta gäller oavsett var fonden eventuellt är registrerad. Fonder som bildats i utlandet och som leds från Danmark jämförs alltså i skattehänseende med fonder som är bildade och registrerade enligt dansk lagstiftning. Bedömningen, om den verkliga ledningen av fonden skall anses utövad i Danmark, sker på samma sätt som ovan beskrivits angående bolag.

Vid inflyttning av den verkliga ledningen till Danmark inträder den obegränsade skattskyldigheten vid den tidpunkt då bolaget blir hemmahörande i landet. I samband med skattskyldighetens inträde (tilflyttningstidspunktet) skall bolagets tillgångar och skulder värderas. Det är endast värdet på tillgångar och skulder som inte redan är omfattade av dansk beskattning, t.ex. genom ett fast driftställe i Danmark, som skall fastställas. Enligt huvudregeln anses tillgångar och skulder förvärvade vid den faktiska anskaffningstidpunkten men till marknadsvärdet vid skattskyldighetens inträde.

Avskrivningsbara anläggningstillgångar anses dock förvärvade vid den faktiska anskaffningstidpunkten och till det faktiska anskaffningsvärdet. De anses också maximalt avskrivna enligt danska regler fram till tiden för skattskyldighetens inträde (fiktiva värdeminskningsskatt). Vid beräkningen av ingångsvärdena tillämpas de danska avskrivningsregler som gäller vid den obegränsade skattskyldighetens inträde. Emellertid skall tillgångarna anses förvärvade till marknadsvärdet vid skattskyldighetens inträde, om det är lägre än det skattemässiga restvärdet. Värderingsregeln avseende avskrivningsbara anläggningstillgångar har sin grund i de danska bestämmelserna om sambeskattnings mellan utländska och danska bolag.

Om avskrivningsbara tillgångar, som har varit föremål för värdering i samband med att bolaget dragits in under obegränsad skattskyldighet i Danmark, senare avyttras kommer de fiktiva värdeminskningsskatterna inte att återföras till beskattning. Däremot beskattas utnyttjade värdeminskningsskatt i den mån de hänför sig till tid efter det att bolaget blev obegränsat skattskyldigt i Danmark. Beskattas gör också eventuell vinst i förhållande till anskaffningsvärdet.

För utgifter, som betalas före skattskyldighetens inträde, föreligger ingen avdragsrätt. Detta innebär en begränsning av den rätt att fritt periodisera dessa utgifter, som annars föreligger enligt danska regler. Denna frihet gäller t.ex. forskningsutgifter eller utgifter för marknadsundersökningar. Bestämmelsen medför likaså, att det inte är möjligt att utnyttja underskott hänförliga till perioder som ligger före skattskyldighetens inträde. Om det före den obegränsade skattskyldighetens inträde har förelegat en begränsad skattskyldighet, t.ex. på grund av verksamhet i ett fast driftställe, kan dock underskott därifrån utnyttjas. Motsvarande gäller utgifter, som fritt kan periodiseras, om de t.ex. avser ett fast driftställe.

Om ett bolag upphör att vara obegränsat skattskyldigt på grund av att bolagets verkliga ledning flyttas från Danmark kommer reglerna om avslutande taxering och anmälan i samband med upplösning eller övergång till skattefri verksamhet att bli tillämpliga. Detta gäller också, om ett bolag enligt bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal får

hemvist i utlandet, eller om metoden att lindra dubbelbeskattning enligt ett dubbelbeskattningsavtal ändras från credit till matching credit eller exemption.

Enligt selskabsskatteloven sker en generell uttagsbeskattning om ett bolag upphör att vara obegränsat skattskyldigt på grund av att den verkliga ledningen upphör att utövas i Danmark, eller om bolaget i enlighet med ett dubbelbeskattningsavtal får hemvist i en annan stat. Uttagsbeskattningen genomförs på så sätt att de i skattehänseende relevanta tillgångarna anses avyttrade vid tidpunkten för skattskyldighetens upphörande (fraflytningstidpunkten). Härigenom utlöses vid denna tidpunkt beskattning av vinster, återförda avskrivningar m.m. i enlighet med allmänna regler.

Uttagsbeskattningen för bolag omfattar visserligen i princip alla tillgångar och skulder. Det är emellertid endast de tillgångar och skulder, vilka efter tidpunkten för skattskyldighetens upphörande inte längre omfattas av dansk beskattningsrätt, som blir föremål för uttagsbeskattning. Vid bedömningen av om en tillgång omfattas av dansk beskattningsrätt, beaktas både interna danska regler och bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal. Tillgångar, som efter utflyttningen är knutna till ett fast driftställe i Danmark, och fast egendom i Danmark blir därför inte föremål för uttagsbeskattning.

### 2.2.2. Norge

Enligt den norska skatteloven anses aktiebolag som hemmahörande i Norge om den faktiska ledningen äger rum i landet (bestyres her i riket). Detta gäller alltså även om bolaget är registrerat i utlandet och formellt bildat i enlighet med utländska civilrättsliga regler. Ett bolag som är hemmahörande i Norge omfattas av den allmänna skattskyldigheten (obegränsat skattskyldigt). Globalintäktsprincipen gäller, vilket innebär att bolaget är skattskyldigt för inkomster både inom och utom landet.

I den norska skattelagstiftningen finns bestämmelser som reglerar frågor kring in- och utflyttningen.

Det finns särskilda bestämmelser som tar sikte på inventarier (driftsmidler) som förs in i landet och underkastas norsk beskattning. Ett inventarium anses ha tagits in i Norge om det efter anskaffningen får en sådan anknytning till landet att norska skatteregler tillämpas på intäkter och kostnader som är hänförliga till inventariet.

Ingångsvärdet för inventarier är den faktiska anskaffningsutgiften minskat med beräknade (fiktiva) värdeminskingsavdrag fram till inflyttningen. De fiktiva värdeminskingsavdragen beräknas linjärt, dvs. efter en fast procentuell och årlig avskrivning. Denna metod följer tidigare praxis för värdeminskingsavdrag avseende skattskyldiga som inte hade någon varaktig anknytning till landet. Enligt praxis fick värdeminskingsavdrag göras enligt den linjära metoden efter antalet dagar inventariet var underkastat norsk beskattning.

Ett motiv för att tillämpa en linjär metod och inte räkningskapsenliga avskrivningar är att motverka en slumpmässig beskattning, *Innst. O. nr. 33* (1991–92), s. 14:

Departementet mener at et lineært system er mer hensiktsmessig enn et saldossystem når det gjelder beregning av inntaksverdien. Saldoavskrivninger har en forholdsvis sterk degressiv profil. Et driftsmiddel som har vært utenfor norsk beskatningsområde en periode tidlig i eiertiden, ville derfor få en forholdsvis høy reduksjon i inntaksverdien, mens et driftsmiddel som har vært utenfor norsk beskatningsområde et tilsvarende tidsrom sent i eiertid, vil få en lavere reduksjon i inntaksverdien. Inntaksverdien ville derfor etter et saldossystem variere til dels sterkt etter hvilket stadium i eiertiden driftsmidlet har vært utenfor norsk beskatningsområde, noe departementet mener kan gi tilfeldige utslag. Etter et lineært system vil inntaksverdien samsvare bedre med de ulike stadier av driftsmidlets økonomiske levetid i og utenfor Norge.

Från och med tidpunkten för skattskyldighetens inträde får värdeminskingsavdrag göras på de införda inventarierna. Även dessa värdeminskingsavdrag görs enligt särskilda regler. Det är samma linjära metod som tillämpas som vid beräkningen av de fiktiva värdeminskingsavdragen före inflyttningen. Procentsatsen för avskrivning av kontorsmaskiner och verktyg är 20. För större dataanläggningar, instrument, maskiner och fordon är procentsatsen 12 om värdet understiger två miljoner kronor. Överstiger värdet två miljoner kronor är procentsatsen i stället 10. Flygplan, helikoptrar och vissa fartyg för undervattensverksamhet skrivs av med 7 procent medan flertalet fartyg, oljeplattformar e.d. skrivs av med 4 procent.

Först efter det att inventarierna omfattats av norska regler under en fyraårsperiod får värdeminskingsavdrag göras motsvarande vår räkningskapsenliga avskrivning (saldometoden). Det finns dock en möjlighet att använda räkningskapsenlig avskrivning innan fyraårsperioden gått till ända. Den skattskyldige måste i det fallet kunna göra troligt att inventarierna skall vara underkastad norsk beskattning i mer än fyra år.

Ett skäl till att räkningskapsenlig avskrivning i normalfallet inte får tillämpas förrän efter fyra år beror på den räkningskapsenliga avskrivningens degressiva avskrivningsprofil och begränsningar i den norska uttagsbeskattningen, *Ot. prp. nr. 16* (1991–92), s. 55:

Dersom skattyteren tar driftsmidlet permanent ut av norsk beskatningsområde og fortsetter avskrivningen der, vil de foretatte meravskrivninger i Norge ikke bli utlignet ved lavere avskrivninger. Dersom driftsmidlet senere realiseres mens det er utenfor norsk beskatningsområde, vil normalt ikke Norge kunne skatlegge noen del av gevinsten. De foretatte meravskrivninger i Norge vil derfor innebære et endelig skattefritak.

Bestämmelserna om inventarier som tas in i Norge tillämpas också för bolag m.m. i lågskatteländer som kontrolleras av norska intressen och där delägarna beskattas i Norge (motsvarande svensk CFC-lagstiftning).

Om inventarier tas ut ur Norge eller på annat sätt inte längre är underkastade norsk beskattning före fyraårsperiodens utgång sker en s.k. intäktsuppgörelse under förutsättning att räkenskapsenlig avskrivning har tillåtits. Om ett inventarium som tagits ut återtas inom ett år av samma ägare sker inte någon intäktsuppgörelse. Intäktsuppgörelsen innebär att gjorda värdeminskningssavdrag enligt räkenskapsenlig avskrivning återförs till beskattning.

När det gäller fartyg, oljeplattformar e.d. skall en intäktsuppgörelse ske om inventariet tas ut ur Norge före utgången av en åttaårsperiod.

När skattskyldigheten i Norge upphör sker uttagsbeskattning. Dessa regler gäller generellt, dvs. när en enskild näringsidkare, ett bolag eller en liknande association upphör att vara skattskyldig. Bestämmelserna gäller också när utländska filialer i Norge och utländska juridiska eller fysiska personer upphör att vara begränsat skattskyldiga efter att under längre eller kortare tid ha drivit näringsverksamhet i Norge.

Ett utländskt bolag som anses hemmahörande i Norge torde vara skyldigt att föra räkenskaper enligt norska regler och att följa de civilrättsliga bestämmelserna (aksjeloven) om avsättningar till reservfond och årsredovisning.

Utländska bolag som är hemmahörande i Norge kan utnyttja bestämmelserna om koncernbidrag.

### 2.2.3 Storbritannien

Generellt sett, anses ett bolag (company) skatterättsligt hemmahörande i Storbritannien om det är bildat i Storbritannien, eller om bolagets verkliga ledning "central management and control" utövas där. Före år 1988 var det helt en fråga för domstolarna att avgöra var ett bolag skulle anses hemmahörande. Från och med den 15 mars 1988 gäller emellertid enligt Section 66 Finance Act 1988, med undantag för vissa övergångsbestämmelser, att ett bolag automatiskt anses skatterättsligt hemmahörande i Storbritannien om det bildats där – the incorporation rule.

Rättspraxis styr dock fortfarande var bolag, som omfattas av undantagen i lagen eller inte är bildade i Storbritannien, skatterättsligt skall anses hemmahörande. Särskild betydelse har ett rättsfall från början av 1900-talet som i korta drag rörde ett sydafrikanskt företag som var verksamt i Sydafrika. De viktigaste besluten avseende driften fattades dock i Storbritannien där också majoriteten av styrelsemedlemmarna vistades. I rättsfallet, *De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe* (1906), uttalade Lord Loreburn följande:

A company resides, for the purposes of Income Tax, where its real business is carried on – – – I regard that as the true rule; and the real business is carried on where the central management and control actually abides.

Den av Lord Loreburn uttalade principen har bekräftats i en rad av senare rättsfall. Att någon ändring av betydelse inte ägt rum framgår t.ex.

av rättsfallet *Bullock v. Unit Construction Company* (1959) där Lord Radcliffe slår fast följande:

I do not know of any other test which has either been substituted for that of central management and control, or has been defined with sufficient precision to be regarded as an acceptable alternative to it. To me — — it seems impossible to read Lord Loreburn's words without seeing that he regarded the formula he was propounding as constituting the test of residence.

För att avgöra var ett bolag är hemmahörande i det fall att det inte är bildat i Storbritannien och således faller utanför det ovan beskrivna stadgandet, är det nödvändigt att finna platsen för bolagets verkliga ledning — "place of central management and control". Domstolarna har vid bedömningen av var den verkliga ledningen finns främst fäst avseende vid var den egentliga kontrollen (the highest level of control) av bolagets verksamhet utövas. Denna kontroll skall särskiljas från platsen där verksamhetens huvudsakliga funktioner finns, även om dessa två platser ofta sammanfaller. Dessutom kräver utövandet av kontrollen inte nödvändigtvis någon miniminivå av aktiv inblandning, utan kan i vissa fall utövas genom passiv tillsyn.

I praxis har betonats att bedömningen av var den verkliga ledningen utövas enbart är en fråga om fakta. Av detta följer att faktorer som vid en samlad bedömning kan ha betydelse i ett fall, i ett annat fall sedda var för sig får liten betydelse. Rättspraxis har dock gett viss vägledning. Speciellt kan nämnas att domstolarna ansett att platsen för styrelsens möten i vissa fall haft avgörande betydelse. Men även om platsen för styrelsemötena är betydelsefull vid bedömningen, behöver den nödvändigtvis inte vara avgörande. Som exempel kan nämnas att den verkliga ledningen ibland ligger i händerna på en enskild individ. Detta kan vara fallet när styrelseordföranden eller verkställande direktören enligt bolagets stadgar tilldelats en dominerande ställning och övriga styrelsemedlemmar endast har en formell funktion, eller om bolaget styrs av en huvudägare. I allmänhet är platsen för styrelsens möten endast av betydelse om det är här bolagets verkliga ledning utövas.

Generellt kan sägas att när tvivel uppstår var den verkliga ledningen av ett bolag skall anses utövad tillgriper de brittiska skattemyndigheterna följande metod:

- (i) Först försöker man ta reda på om det är bolagets styrelse som de facto utövar den verkliga ledningen.
- (ii) Om detta är fallet, försöker man fastställa var styrelsen utövar den verkliga ledningen (vilket inte nödvändigtvis är där styrelsemötena äger rum).
- (iii) I fall då styrelsen uppenbarligen inte utövar den verkliga ledningen, försöker man fastställa vem eller vilka som utövat denna och var detta ägt rum.

Särskilda svårigheter kan uppstå när det gäller att applicera metoden för att bestämma bolagets verkliga ledning i det fallet att det rör sig om ett moder-dotterbolag-förhållande och bolagen verkar i olika länder. I den här situationen påverkar moderbolaget i högre eller lägre grad dotterbolagets verksamhet och det är ofta svårt att avgöra hur självständigt dotterbolaget agerar i förhållande till moderbolaget.

Många av Storbritanniens dubbelbeskattningsavtal innehåller en "tie-breaker" som baseras på artikel 4 p. 3 i OECD:s modellavtal. Vid dubbelt hemvist skall bolagets hemvist anses vara i den stat där det har sin verkliga ledning "effective management". Enligt det brittiska synsättet överensstämmer emellertid inte alla gånger platsen för bolagets "effective management" med platsen för "central management and control". Ett exempel på detta är det fall när ett bolag sköts av en verkställande ledning baserad utomlands, men den slutgiltiga makten vilar hos en icke verkställande styrelse som sammanträder i Storbritannien. "The place of central management and control" anses ju ligga där den högsta ledningen över bolagets verksamhet befinner sig snarare än där den huvudsakliga affärsverksamheten bedrivs eller där den dagliga företagsledningen utövas. Genom 1994 Finance Act genomfördes emellertid följande ändring. Ett bolag som skatterättsligt är hemmahörande dels i Storbritannien antingen på grund av att det är bildat där eller att den verkliga ledningen (central management and control) finns där, dels i en annan stat med vilken Storbritannien har ett skatteavtal som innehåller en "tie-breaker" och bolagets hemvist därför enligt avtalet anses ligga i den andra avtalslutande staten, skall bolaget därför behandlas som icke hemmahörande i Storbritannien.

Om ett bolag blir hemmahörande i Storbritannien och därmed obegränsat skattskyldigt i Storbritannien värderas tillgångarna till marknadsvärdet. Ett undantag från denna regel gäller industribyggnader som värderas till ett skattemässigt restvärde där hänsyn alltså tas till värdeminskning. När bolaget blir obegränsat skattskyldigt börjar en ny redovisningsperiod och tidigare förluster får inte utnyttjas. Ett bolag som skatterättsligt blir hemmahörande i Storbritannien är också redovisningskyldigt enligt den interna rätten.

Ett bolag som är bildat i Storbritannien upphör inte att vara skatterättsligt hemmahörande i Storbritannien om den verkliga ledningen flyttas ut ur landet. En annan sak är att det kan få hemvist i ett annat land enligt ett dubbelbeskattningsavtal. Om bolaget är bildat utanför Storbritannien kan emellertid bolaget upphöra att vara skatterättsligt hemmahörande där genom att den verkliga ledningen placeras i ett annat land. Det här fallet ger upphov till uttagsbeskattning (exit charge).

## 2.2.4 Tyskland

I 1 § Körperschaftsteuergesetz (KStG) görs en uppräknning av vilka bolagsformer som skall behandlas som skattesubjekt i Tyskland. De två vanligaste associationsformerna är Aktiengesellschaft (AG) och Gesell-

schaft mit beschränkter Haftung (GmbH). Både AG och GmbH kan liknas vid aktiebolag och de har följaktligen egen rättskapacitet. Ett tyskt bolag är obegränsat skattskyldigt till bolagsskatt (Körperschaftsteuer) och förmögenhetsskatt (Vermögensteuer), oavsett varifrån inkomsterna uppkommer alt. tillgångarna finns, om bolaget antingen har sitt säte (Sitz) eller sin verkliga ledning i Tyskland. Enligt 2 § KstG anses ett bolag som begränsat skattskyldigt om det saknar både ledning och säte i Tyskland.

Enligt 5 § Aktiengesetz skall ett bolags säte bestämmas i bolagsordningen och platsen för sätet är i regel där man bedriver verksamheten eller där bolagets ledning eller förvaltning utövas. Platsen för bolagets säte skall inregistreras i handelsregistret. Med vissa få undantag kan ett bolag enligt tysk bolagsrätt inte ha mer än ett legalt säte och det är inte tillåtet att förlägga sätet i utlandet.

Enligt tysk skatterätt, 10 § Abgabenordnung, definieras bolagets ledning som orten från vilken företaget leds (Mittelpunkte der geschäftlichen Oberleitung). Ledningen av företaget utövas där de ledande personerna fattar de avgörande besluten. Inte sällan har därvid avsetts sådana uppgifter som åvilar styrelsen. De kriterier som avgör var bolagets ledning finns har främst kommit fram genom praxis. Ett bolag kan endast ha en plats där bolagets verkliga ledning utövas.

Platsen för bolagets ledning och säte bestäms med utgångspunkt i skilda omständigheter. Avgörande för var platsen för bolagets ledning finns är de faktiska ekonomiska och organisatoriska förhållandena. Sätet bestäms i bolagsordning, stadgar eller lagen och är alltså ett rent rättsligt begrepp.

Den tyska rättens metod för att klassificera utländsk näringsverksamhet i Tyskland genomförs i två steg. Först beaktar man hur företaget behandlas enligt den andra statens lagstiftning. Härefter försöker man jämföra företaget med motsvarande tysk företagsform. Liknar det ett tyskt aktiebolag behandlas det som ett självständigt skattesubjekt. Om företagsformen mera påminner om ett handelsbolag ser man igenom associationen. Det saknas dock klara regler angående vilka kriterier som är utslagsgivande vid denna bedömning. Erfarenheten visar emellertid att begränsad ansvarighet för alla delägare är en allt överskuggande faktor. Om man konstaterat att ett utländskt bolag uppfyller kraven för att utgöra ett eget skattesubjekt återstår att se om bolaget i fråga är obegränsat skattskyldigt i Tyskland. Om platsen för bolagets verkliga ledning finns i Tyskland kan bolaget anses som obegränsat skattskyldigt där.

När ett företag blir obegränsat skattskyldigt i Tyskland upprättas en balansräkning och tillgångarna m.m. värderas till marknadsvärdet eller närmare bestämt till ett going-concern-value. Det innebär att marknadsvärdet bestäms utifrån värdet på samtliga tillgångar m.m., dvs. varje enskild tillgång värderas inte för sig. Tillgångarna får dock inte värderas till ett högre belopp än anskaffningsutgiften.

Om den obegränsade skattskyldigheten upphör sker uttagsbeskattning.



### 2.2.5 Nederländerna

Ett bolag anses skatterättsligt hemmahörande i Nederländerna och är till följd härav obegränsat skattskyldigt för bolagsskatt, om den verkliga ledningen finns i Nederländerna eller bolaget är bildat enligt holländsk lag.

Det finns i holländsk lagstiftning flera bestämmelser – även utanför dubbelbeskattningsavtalen – som är relevanta när det gäller att bestämma var ett bolag skatterättsligt skall anses hemmahörande såvitt avser bolagsskatt. Den generella regeln lyder som följer: "Var --- en juridisk person är hemmahörande bestäms i enlighet med omständigheterna". Denna definition överlämnar i praktiken till domstolarna att i det enskilda fallet väga alla relevanta aspekter och omständigheter mot varandra vid bestämningen av var bolaget skall anses hemmahörande. Därför är det, för att förstå kriterierna som styr de skatterättsliga hemvistbegreppen i Nederländerna, nödvändigt att undersöka holländsk praxis på området.

Antalet domstolsavgöranden som behandlar var bolag skatterättsligt skall anses hemmahörande är relativt sett ganska litet, även om de under de senaste åren ökat. Ett av skälen till det begränsade antalet är bestämmelserna i bl.a. holländska bolagsskattelagen om "fiktiv hemvist". Regeln föreskriver att, om ett bolag är bildat enligt holländsk lag skall bolaget alltid anses hemmahörande i Nederländerna i bolagsskattehänseende. På grund härav uppkommer ingen diskussion angående var ett bolag skatterättsligt skall anses hemmahörande enligt intern rätt om bolaget är bildat enligt holländsk lag. Antalet avgöranden som rör de skatterättsliga hemvistbegreppen avseende bolag har emellertid, som nyss framhölls, ökat de senaste åren. Majoriteten av dessa domstolsavgöranden handlar om bolag som är etablerade i lågskatteländer och med en affärsverksamhet som kan bedrivas med ett minimum av personella insatser.

Av domstolsutslagen framgår att den avgörande faktorn är var den verkliga ledningen utövas. Vilka kriterier som för domstolen har varit de avgörande beror dock på omständigheterna i varje enskilt fall. Det finns emellertid en tendens hos domstolarna att fästa vikt vid omständigheter som:

- \* platsen för den dagliga ledningen/förvaltningen av företaget
- \* var företagsledningen finns (t.ex. platsen för styrelsemöten)
- \* var huvudkontoret är beläget
- \* i vilket land de anställda verkar
- \* i vilken utsträckning delägarna griper in
- \* platsen för bolagsstämmor
- \* platsen där räkenskaperna förs och årsredovisning upprättas
- \* valuta som används i räkenskaperna

I praktiskt taget varje avgörande har domstolen grundat sitt beslut på en kombination av de ovan nämnda kriterierna. Vilken vikt man lagt vid varje enskild omständighet beror på typen av verksamhet som det enskilda företaget bedriver.

För att kunna bestämma platsen för den verkliga ledningen av bolaget är det nödvändigt att utröna var ledningen av företagets affärsverksamhet bedrivs. I allmänhet utförs den högsta företagsledningen av styrelsen. Delägare och andra personer som inte formellt är satta att leda förvaltningen av företaget kan inte utan vidare anses utgöra bolagets verkliga ledning. Detta gäller även om styrelsen har att följa instruktioner från delägarna. Endast om delägarens engagemang överskrider vad som får anses som normal inblandning från delägars sida (med andra ord aktivt deltagande i verkställande beslut) blir delägarens bosättning av intresse. I normala fall har emellertid delägarens bosättning liten betydelse.

Om typen av företagsverksamhet kräver någon form av specialkunskap eller yrkesskicklighet, är det relevant var denna expertis är tillgänglig. Om verksamheten endast kan utföras av professionell personal (t.ex. tekniska kunskaper erfordras), spelar platsen där denna personal finns en betydande roll för domstolens beslut i frågan om var bolaget skall anses hemmahörande. Detta kriterium har spelat stor roll i praxis avseende t.ex. koncernägda försäkringsbolag (captive insurance companies).

Om de ovannämnda materiella kriterierna inte erbjuder någon klar bild eller av någon anledning inte är kända, kan anknytningspunkter av mer formell karaktär ha betydelse vid bedömningen. Som exempel kan nämnas platsen för bolagets legala säte och platsen där bolaget är registrerat i det officiella företagsregistret. Om ett bolag är bildat enligt en främmande stats lagar och andra formella omständigheter också indikerar att bolaget skatterättsligt hör hemma i det andra landet, har skattemyndigheten i princip bevisbördan för att bolaget skall anses hemmahörande i Nederländerna, även om fallet rör ett bolag som annars hör hemma i ett lågskatteland.

När ett bolag som inte är bildat enligt holländsk lag flyttar den verkliga ledningen av bolaget till Nederländerna skall tillgångar och skulder i bolaget som då förs in under obegränsad skattskyldighet i Nederländerna värderas till marknadsvärdet "fair market value". Avskrivningar sker utifrån detta värde. Undantaget gäller tillgångar som redan ligger i Nederländerna och beskattas där. Detta gäller tillgångar som är hänförliga till ett fast driftställe beläget i Nederländerna. Uttagsbeskattnings sker om bolaget inte längre skall anses skattskyldigt i Nederländerna.

## 2.3 OECD:s modellavtal

OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet har sedan lång tid tillbaka haft stor betydelse vid förhandlingar om skatteavtal samt på tillämpningen och tolkningen av sådana avtal. Sverige har som medlem i OECD i stor utsträckning följt modellavtalet när nya avtal ingåtts eller äldre setts över.

Vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal är hemvistfrågan av avgörande betydelse för beskattningsrättens fördelning länderna emellan. När personen i fråga har hemvist i båda avtalsslutande staterna måste i första hand frågan om dubbelt hemvist lösas. Dubbelbeskattningsavtalen

innehåller normalt en s.k. "tie-breaker" för att avgöra vilken av de båda staterna som skall anses som hemviststat vid tillämpningen av avtalet. I OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet finns i artikel 4 följande regler för att lösa dubbelt hemvist för bolag och andra sammanslutningar.

p. 1 Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där.

---

p. 3 Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 annan person än fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna, anses personen i fråga ha hemvist i den stat där den har sin verkliga ledning.

Av kommentaren till artikel 4 p. 3 i OECD:s modellavtal framgår bl.a.: En lösning som fäster avseende vid ett rent formellt kriterium såsom registrering, skulle inte vara tillfredsställande. Punkt 3 lägger därför vikt vid den plats varifrån bolaget osv. faktiskt leds. Utformningen av det kriterium som medför företräde i fråga om annan person än fysisk person övervägdes särskilt i samband med beskattningen av inkomst av sjöfart, trafik på inre vatten och luftfart. Åtskilliga avtal för undvikande av dubbelbeskattning av sådan inkomst ger beskattningsrätten till den stat där företaget har sin "ledning". Andra avtal fäster avseende vid var det har sin "verkliga ledning", andra åter vid det "skatterättsliga hemvistet för den som bedriver verksamheten". På grund av dessa överväganden har för annan person än fysisk person den "verkliga ledningen" antagits såsom kriterium som medför företräde.

Som mönster för de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingår med andra stater tjänar, som tidigare sagts, i flertalet fall OECD:s modellavtal. Vid utformningen av avtal med stater som är mindre utvecklade än Sverige i industriellt hänseende är det emellertid vanligt att vissa bestämmelser formuleras i enlighet med de rekommendationer som FN utfärdat för förhandlingar mellan utvecklade länder och utvecklingsländer ("United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries", 1980). FN:s modellavtal baserar sig dock till stora delar på OECD:s modellavtal. Som exempel kan nämnas, för annan person än fysisk person har begreppet verklig ledning antagits som kriterium för att lösa dubbelt hemvist.

Sverige har för närvarande fullständiga skatteavtal med ett sjuttiofem länder. I dessa avtal är i normalfallet reglerna hur hemvistet skall bestämmas, med större eller mindre avvikelser, avfattade enligt artikel 4 p. 3 i OECD:s modellavtal. I ett antal av skatteavtalen har dock andra metoder än modellavtalets valts för att lösa frågan om dubbelt hemvist för annan person än fysisk person. Som exempel kan nämnas följande metoder. Enligt skatteavtalet med Amerikas Förenta Stater är platsen för bolagets bildande avgörande vid dubbelt hemvist. I avtalen med de

baltiska staterna, Canada, Indonesien, Thailand och Vitryssland anges att frågan får lösas genom ömsesidig överenskommelse av de behöriga myndigheterna. Skatteavtalen med Japan och Kina stadgar att i fall av dubbelt hemvist för bolag skall det anses ha hemvist i den stat där det har sitt huvudkontor. Enligt avtalet med Turkiet är platsen för det inregistrerade kontoret avgörande. Avtalet med Nya Zeeland anger i första hand att ett bolag har hemvist i den stat där bolagets centrala administrativa eller verkställande ledning finns, oavsett om någon person utanför det landet, i någon form utövar eller kan utöva någon övergripande kontroll av ifrågavarande bolag eller av dess affärer eller övriga verksamhet. I andra hand anger avtalet platsen för bildandet av bolaget.

Uttrycket verklig ledning kan återfinnas även i andra sammanhang i OECD:s modellavtal. I artikel 8 ges särskilda regler för inkomst av sjöfart, trafik på inre vatten och luftfart. I punkt 1 av artikeln anges, att inkomst genom användning av skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning. Detta gäller enligt punkt 4 även inkomst som förvärvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation. Punkt 2 och 3 till artikeln behandlar beskattningsrätten till inkomst från trafik på inre farvatten. Bestämmelser härom är sällsynta i svenska dubbelbeskattningsavtal. I artikel 13 stadgas att realisationsvinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning. Avseende beskattning av förmögenhet bestående av sådant skepp eller luftfartyg finns motsvarande regel i artikel 22 i modellavtalet.

I knappt hälften av de svenska dubbelbeskattningsavtalen förekommer reglerna angående sjö- och luftfart i internationell trafik i enlighet med OECD:s modellavtal, dvs. beskattningsrätten tillkommer endast den stat där företaget har sin verkliga ledning. I fyra av dessa, Grekland, Kenya, Pakistan och Tanzania, återfinns kriteriet verklig ledning endast beträffande inkomst av luftfart i internationell trafik.

För att en stat skall kunna utnyttja en tilldelad beskattningsrätt så som artikel 8, 13 och 22 i modellavtalet är utformade krävs i princip att den interna rätten tillämpar verklig ledning som ett kriterium för hemvist. Ingen kan göras skattskyldig för viss inkomst på grund av ett dubbelbeskattningsavtal om han på grund av den egna statens interna rätt inte är skattskyldig för inkomsten. Konsekvensen kan bli att inkomsten helt undgår beskattning. För att undvika ett sådant resultat har man i vissa dubbelbeskattningsavtal infört s.k. *subject to tax*-regler.

Artikel 8 p. 1 i skatteavtalet med Nederländerna föreskriver, i likhet med OECD:s modellavtal, att inkomst genom användning av skepp eller luftfartyg i internationell trafik endast beskattas i den stat där företaget har sin verkliga ledning. I fall då denna stat på grund av sin lagstiftning inte kan beskatta inkomsten i sin helhet, skall inkomsten beskattas endast i den avtalsslutande stat i vilken företaget har hemvist. Regeln innebär att beskattningsrätten så att säga kastas tillbaka till den andra staten om den staten där den verkliga ledningen utövas inte kan utnyttja sin i avtalet tilldelade beskattningsrätt. Motsvarande *subject to tax*-bestämmelse finns

i artikel 13 p. 3 angående beskattningsrätten till reavinst. En liknande subject to tax-bestämmelse finns i protokollet till skatteavtalet med Mexico.

I dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna finns i artikel 26 p. 2 en generell subject to tax-regel.

I fall då beskattningsrätten till en inkomst eller tillgång enligt avtalet tillagts annan avtalsslutande stat än den där personen som förvärvar inkomsten eller innehar tillgången har hemvist, och denna stat på grund av sin lagstiftning inte medtar inkomsten eller tillgången, i sin helhet, vid taxeringen eller endast beaktar inkomsten eller tillgången för progressionsuppräknings eller annan skatteberäkning, beskattas inkomsten eller tillgången endast i den avtalsslutande stat där personen i fråga har hemvist.

Motsvarande generell subject to tax-regel finns i protokollet till skatteavtalet med Frankrike.

## 2.4 IFA:s kongress i Bryssel 1987

Vid IFA:s kongress i Bryssel år 1987 behandlades bl.a. ämnet det skatterättsliga hemvistet för bolag – the fiscal residence of companies. Generalrapportören gav i sin framställning en sammanfattning av de deltagande ländernas nationalrapporter (Volume LXXIIa). Han redovisade bl.a. följande kriterier för att bestämma ett bolags skatterättsliga hemvist.

### a) Bolagsbildning "incorporation".

Platsen där bolaget är bildat används i Amerikas Förenta Stater som det enda kriteriet för att bestämma ett bolags skatterättsliga hemvist. Andra länder har detta kriterium som ett bland flera omständigheter som skall beaktas vid fastställandet av var bolaget skall anses hemmahörande.

### b) Hemvist i striktare mening "central management and controlling power".

I Storbritannien har man i rättspraxis slagit fast att ett bolag har sitt skatterättsliga hemvist där dess centrala ledning är placerad och där den bestämmande kontrollen finns (år 1988 infördes även bolagsbildningen som kriterium för skatterättslig hemvist).

I Australien följer man samma princip som i Storbritannien och har dessutom i rättspraxis specificerat vilka omständigheter som bestämmer var ett bolag skall anses ha sin ledning och kontroll;

- \* styrelsemedlemmarnas bosättningsort
- \* platsen för styrelsemöten
- \* platsen där bolagets generella policy utvecklas.

c) Bolagets säte "company seat"

Som regel kan bolagets säte definieras som platsen där central ledning och administration utövas och där den högsta ledningen och kontrollen av bolaget finns.

Frankrike använder bolagets säte som ensamt kriterium för att avgöra var ett bolags skatterättsliga hemvist finns.

d) Bolagsledning och verklig ledning "company management and effective management"

Ett bolag kan ha bildats utomlands och/eller ha sitt säte utomlands men ändå ha sin verkliga ledning i landet. På grund härav har flera länder som använder bolagets säte som kriterium för att bestämma det skatterättsliga hemvistet, lagt till begreppet ledning eller verklig ledning som ett alternativt kriterium. Detta gäller bl.a. Tyskland, Österrike, Belgien, Italien, Portugal och Schweiz.

e) Huvudkontor "main office or head office"

I bl.a. Japan anses ett bolag ha sitt skatterättsliga hemvist där huvudkontoret är registrerat. Var bolaget ursprungligen bildades eller var den verkliga ledningen befinner sig saknar intresse.

f) Bolagets huvudsakliga affärsverksamhet "the company's main activity"

I Israel anses ett bolag ha skatterättsligt hemvist där bolaget är registrerat och har sin huvudsakliga affärsverksamhet. Även i Italien är det av stort intresse vid bedömningen av det skatterättsliga hemvistet, var den huvudsakliga affärsverksamheten äger rum.

g) Huvuddelägarskap "control"

Somliga länder anser att huvudägarnas nationalitet eller bosättning är omständigheter som kan användas för att bestämma bolagets skatterättsliga hemvist. Så är fallet i Australien om ett bolag är bildat utomlands men bedriver affärsverksamhet i landet och röstmajoriteten är kontrollerad av personer hemmahörande i Australien.

h) Omständigheterna "the circumstances"

I Nederländerna bestäms ett bolags skatterättsliga hemvist om bolaget inte är registrerat där efter omständigheterna i det enskilda fallet. Se närmare om Nederländerna under avsnitt 2.2.5.



## 3 Utgångspunkter för ett ställningstagande

### 3.1 Allmänt

De kriterier som avgör hemvist och nationalitet för juridiska personer i skatterättslig mening skiftar från land till land. Av den undersökning utredningen gjort och som till delar redovisats ovan framgår dock att flera länder har regler, som på ett eller annat sätt gör det möjligt för dem att beskatta associationer för alla deras inkomster, utan hänsyn till var de förvärvats, så snart som ledningen och/eller kontrollen av associationen utövas inom landet.

Sverige har olika principer för skilda typer av juridiska personer, när det gäller att bestämma om de är inländska juridiska personer i skatterättslig mening. Kortfattat har dessa beskrivits ovan i avsnitt 1.2, men för den diskussion som nedan följer finns det ändå anledning att inleda med en redovisning av de nu gällande reglerna.

Ett aktiebolag anses som svenskt, såvida bolaget är registrerat i Sverige. För ekonomiska föreningar gäller detsamma. En registrering i Sverige är en förutsättning för att den ekonomiska föreningen skall anses vara en svensk ekonomisk förening i skatterättslig mening.

Den skatterättsliga regeln har i dessa två hänseenden kommit att bli identisk med motsvarande bolagsrättsliga bestämmelse. Ett svenskt aktiebolag är enligt ABL ett aktiebolag som registrerats i Sverige (hos PRV). En svensk ekonomisk förening är enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar en ekonomisk förening som registrerats i Sverige (även här hos PRV).

Även de svenska internationellt privaträttsliga reglerna om personalstatut bygger på registreringen. Sverige utgår från att ett aktiebolag och en ekonomisk förening har sitt hemvist och sin nationalitet i det land, i vilket det är registrerat.

Numera föreligger även för handelsbolag ett krav på registrering för att de skall få rättskapacitet. Ett handelsbolag föreligger, om minst två personer (fysiska eller juridiska) har avtalat om att gemensamt utöva näringsverksamhet och om bolaget införts i handelsregistret. Fr.o.m. ingången av 1996 kan inget handelsbolag existera utan att registrering skett. Även här kommer att gälla i skatterättslig mening att ett svenskt handelsbolag är ett handelsbolag som på detta sätt uppfyller det svenska registreringskravet.



Det finns dock juridiska personer, där inte krav på registrering föreligger för rättskapacitet. Stiftelser är ett exempel på detta. Enligt den nya stiftelselagen (1994:1220), som träder i kraft den 1 januari 1996, bildas en stiftelse genom bestämda åtgärder företagna av en eller flera stiftare. De allmänna stiftelserna bildas genom att egendom genom särskilt förordnande avskiljs för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål (1 kap. 2 §). Stiftelserna skall stå under tillsyn. Av reglerna om tillsyn (9 kap.) framgår att en stiftelse bildad enligt reglerna i stiftelselagen förutsätts ha anknytning till Sverige. Oftast sker detta genom att styrelsen har sitt säte i Sverige. Skulle det inte finnas ett bestämt säte för stiftelsen, blir avgörande för bestämningen av rätt tillsynsmyndighet var förvaltningen huvudsakligen utövas. Även här förutsätts att förvaltningen utövas i Sverige. Tillsynsmyndighet är nämligen den länsstyrelse, där styrelsen har sitt säte, eller, om bestämd plats för styrelsens säte saknas, i allmänhet länsstyrelsen i det län, där förvaltningen huvudsakligen utövas.

Det finns anledning anta att civilrättsliga regler styr den skatterättsliga bestämningen av hemvist och nationalitet. En stiftelse skall därför betraktas som svensk, såvida styrelsen har sitt säte i Sverige eller, om styrelsen saknar säte, där förvaltningen huvudsakligen utövas.

Reglerna för ideella föreningar torde vara desamma som nu angivits för stiftelser.

## 3.2 Nationalitet och hemvist

För närvarande finns de skattesubjekt, som är juridiska personer och obegränsat skattskyldiga, uppräknade i 6 § 1 mom. första stycket b SIL. I denna uppräknung nämns bl.a. svenska aktiebolag, ekonomiska föreningar, stiftelser och andra inländska juridiska personer. Själva uppräknningen är inte fullständig, men regeln omfattar alla sammanslutningar som enligt svensk rätt betraktas som juridiska personer. Undantagna är dock svenska handelsbolag och andra i 6 § 2 mom. SIL uppräknade subjekt. På annat sätt beskattas också svenska dödsbon enligt 6 § 3 mom. SIL. Vilka som anses vara svenska associationer är dock inte närmare bestämt. Men som ovan framgått följer de skatterättsliga reglerna med största sannolikhet de civilrättsliga.

Däremot finns en bestämd definition i SIL av vad som skall anses vara en utländsk juridisk person. Enligt 16 § 2 mom. första stycket SIL sägs att "[m]ed utländsk juridisk person avses i denna lag association, som enligt lagstiftningen i den stat där den är hemmahörande kan förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter och föra talan inför domstolar och andra myndigheter och över vilkens förmögenhetsmassa de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga".

Ovan har vi talat om hemvist och om nationalitet närmast som synonymmer. Det är kanske svårt att skilja på de två uttrycken och lägga olika betydelser i dem. När t.ex. uttrycket svenskt aktiebolag används ger ju detta intryck att det är bolagets nationalitet som åsyftas. Samtidigt innebär

detta att bolagets hemvist också är Sverige. Det är den svenska nationaliteten som gör bolaget till ett obegränsat skattskyldigt subjekt enligt 6 § 1 mom. första stycket b SIL. Men eftersom nationalitet och hemvist är uttryck som i detta sammanhang är svåra att skilja åt, innebär detta också att hemvistet i Sverige leder till obegränsad skattskyldighet. I nu diskuterat hänseende skiljer sig juridiska personer från fysiska personer. För individer är det lätt att skilja mellan medborgarskap och hemvist.

Fram till den 1 januari 1994 gällde, som ovan nämnts i avsnitt 1.1, den s.k. Luxemburgparagrafen. Bestämmelsen var ett tillägg till den nämnda huvudregeln om registrering som avgörande kriterium och var av betydelse för bestämningen av vilka associationer som skulle vara obegränsat skattskyldiga i Sverige. En utländsk juridisk person kunde under vissa förutsättningar behandlas som en svensk ekonomisk förening och därigenom bli obegränsat skattskyldig (se tidigare 2 § 12 mom. SIL). En av förutsättningarna härför var att den verkliga ledningen av den utländska juridiska personen utövades i Sverige. Här skulle kunna sägas att nationaliteten var utländsk, men hemvistet svenskt.

### 3.3 Verklig ledning som ett kriterium för obegränsad skattskyldighet

Är det tillräckligt att endast de är obegränsat skattskyldiga som med nuvarande regler skall betraktas som svenska juridiska personer? Finns det anledning att även betrakta de associationer som obegränsat skattskyldiga, vilka har sin verkliga ledning i Sverige, trots att de på sätt som ovan beskrivs kan betraktas som utländska juridiska personer?

Det finns i dag många länder som till obegränsat skattskyldiga juridiska personer hänför dem beträffande vilka den verkliga ledningen utövas inom landet. I ett antal länder, Storbritannien är ett exempel, har t.o.m. detta kriterium varit i första hand avgörande vid bedömningen av om den juridiska personen skall anses vara obegränsat skattskyldig. Att fastställa var den verkliga ledningen utövas har blivit en betydelsefull fråga i många länder, när det gäller att avgöra om skattskyldighet föreligger eller att bestämma skattskyldighetens omfattning. Det finns också exempel på länder, där även civilrättsligt avgörande för bestämningen av nationaliteten är platsen för den verkliga ledningen eller platsen för bolagets säte (även när detta, såvitt gäller aktiebolag, ligger utanför registreringslandet).

Enligt direktiven ligger det i utredningens uppdrag att överväga om reglerna för juridiska personer skall ändras så att "en i utlandet bildad och registrerad juridisk person vid beskattningen skall anses som oinskränkt skattskyldig i Sverige om personens verkliga ledning är belägen här".

Det finns med anledning härav skäl att granska olika skäl för och emot ett tillägg till den nuvarande regeln.

Först kan det finnas skäl att ange de faktorer som allmänt sett skulle kunna tala för att ingen ändring gjordes och att således det nuvarande system bibehålls oförändrat, där avgörande för obegränsad skattskyldighet alltså är registrering i Sverige (för aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag) eller säte i Sverige för styrelsen (för bl.a. stiftelser).

#### *Skäl som talar mot en ändring*

Den nuvarande regeln är enkel och lätt att tillämpa i de allra flesta fall, eftersom det inte vållar några problem att fastställa om registrering skett i Sverige. Och det är de registreringspliktiga juridiska personerna som utgör den absoluta merparten av de associationer som kan komma i fråga för bedömning. Även om det i övriga fall kan vara besvärligt att fastställa om kriterierna för obegränsad skattskyldighet föreligger, är de situationer då detta kan inträffa fåtaliga.

Ett andra argument kan vara detta. Vår nuvarande CFC-lagstiftning, punkt 10 andra stycket b i anvisningarna till 53 § KL, innebär att utländska juridiska personer under vissa förutsättningar beskattas enligt handelsbolagsregler, om de i den stat de är hemmahörande inte är föremål för en beskattning som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade. Denna regel medför alltså att utländska rättssubjekt kan beskattas direkt hos delägarna i Sverige. Behovet av att ändra på hemvistreglerna för utländska juridiska personer skulle därför kunna anses onödigt.

I vilken utsträckning detta argument håller kan dock diskuteras. Det finns anledning påpeka att CFC-lagstiftningen kan kringgås. Genom att bilda ett bolag i ett land med vilket Sverige har skatteavtal blir den svenska interna rättsregeln, som främst har till syfte att förhindra skatteflykt, ofta verkningslös. Regeln i punkt 10 andra stycket b i anvisningarna till 53 § KL gäller nämligen inte om den utländska juridiska personen är att betrakta som ett utländskt bolag. Som utländska bolag anses de utländska juridiska personer vara som är hemmahörande i de länder som uppräknas i 16 § 2 mom. tredje stycket SIL förutsatt att den juridiska personen är ett subjekt på vilket avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas. Uppräkningen omfattar nästan alla de länder med vilka Sverige slutit skatteavtal.

Att justera den svenska CFC-lagstiftningen så att denna får ett tillräckligt brett tillämpningsområde är därför med hänsyn till våra avtal mindre lämpligt. Dessutom är vårt uppdrag uttryckligen enligt direktiven begränsat i så måtto, att eventuella ändringar i CFC-lagstiftningen faller utanför.

Ett tredje argument kan lyda som följer. Det kan diskuteras i vilken utsträckning det finns möjlighet att få fram uppgifter i andra länder vilka kan ge underlag för en taxering i Sverige, när associationen inte är registrerad i Sverige. Vilka möjligheter finns att tillämpa en regel som anger att de associationer är obegränsat skattskyldiga vilkas verkliga ledning utövas från Sverige?

Det är självklart att en effektiv taxeringskontroll och skatteindrivning ofta förutsätter nära anknytning till Sverige och att det finns material att kontrollera och tillgångar att utmäta. Men svårigheter kan i detta avseende föreligga av samma skäl för de associationer som är registrerade i Sverige. Det finns inget som säger att t.ex. svenska aktiebolag skulle ha tillgångar här i landet. Svårigheterna ligger inte i hur hemvistreglerna utformas utan i stället främst i var associationens tillgångar är belägna.

Utredningen kan därför sammanfattningsvis inte se annat än ett direkt skäl för att låta de nuvarande reglerna kvarstå oförändrade. De är lätta att tillämpa och en ändring av dem skulle innebära ökade tillämpnings-svårigheter för skattskyldiga, myndigheter och domstolar. Frågan är om detta skäl är tillräckligt.

### *Skäl som talar för en ändring*

Finns det berättigad anledning för en stat, där associationen har sin verkliga ledning, att beskatta denna som obegränsat skattskyldig? Frågan är mycket generell och svaret därför osäkert. Utredningen anser emellertid att den anknytning en association har till det land i vilket den verkliga ledningen utövas är, särskilt från ekonomisk synpunkt, väl så nära som till det land i vilket associationen t.ex. är registrerad.

Den utredning vi låtit göra om motsvarande regler utomlands visar att det är mycket vanligt förekommande att associationer anses vara obegränsat skattskyldiga i det land där den verkliga ledningen för associationen utövas. Ibland kan utformningen av anknytningskriteriet i mindre utsträckning skilja sig åt mellan länderna, men har dock i stort sett likartad materiell innebörd. Nederländerna, Storbritannien och Tyskland är länder som faller in under denna kategori. I Danmark har nyligen sådan lagstiftning trätt i kraft, enligt vilken associationer med verklig ledning i Danmark är obegränsat skattskyldiga. Norge har en regel utformad något annorlunda men i huvudsak med samma innebörd. Även andra länder har motsvarande bestämmelser.

Det finns alltid skäl att uppmärksamma den utveckling som äger rum i andra länder på den internationella skatterättens område. Det finns många fördelar med att regelsystemen i de olika länderna är likartade. Att många länder främst i Västeuropa fäster vikt vid var den verkliga ledningen är belägen, måste därför vara en faktor av betydelse vid bedömningen.

I de flesta av de svenska skatteavtalen finns en särskild "tie-breaker", som omfattar juridiska personer (och andra sammanslutningar, även om de inte är juridiska personer). I de fall då på grund av intern rätt i båda staterna den juridiska personen fått dubbelt hemvist skall den juridiska personen anses ha sitt hemvist i den stat "där den har sin verkliga ledning". Regeln är hämtad från OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet och är den ojämförligt mest vanligt förekommande metoden att lösa problemet med dubbelt hemvist.

Denna metod visar hur viktig verklig ledning är som kriterium för bedömningen i den internationella skatterätten. Resultatet blir att det land, där den verkliga ledningen utövas, vid tillämpningen av skatteavtalet skall betraktas som hemvistland om associationen har dubbelt hemvist. Eftersom Sverige med nuvarande interna regler inte kan utnyttja denna bestämmelse, måste Sverige avstå från den beskattningsrätt, som Sverige i egenskap av hemviststat skulle ha tilldelats enligt avtalet. Det skall dock framhållas, att detta inte behöver innebära att inkomster undgår beskattning. Eftersom det gäller en regel som skall lösa problemet med dubbelt hemvist kvarstår den andra avtalsstaten som hemviststat.

Det har förekommit under senare tid att frågan om verklig ledning avgjorts av svenska myndigheter och domstolar. Det gäller i de fall då dubbelt hemvist enligt avtal föreligger och då fråga uppkommit ifall den andra avtalsslutande staten skall betraktas som hemvistland vid tillämpning av avtalet. Svenska myndigheter och domstolar måste alltså avgöra, om verklig ledning utövas i Sverige beträffande svenska juridiska personer, oavsett om svensk intern rätt innehåller regler därom.

Den asymmetri som blir resultatet av att Sverige vid tillämpning av skatteavtal inte kan utnyttja den ifrågasatt regeln, trots att andra länder kan göra bruk av "tie-breakerregeln", är störande.

Det kan också hända att total skattefrihet blir resultatet därför att Sverige saknar ett särskilt rekvisit i intern rätt, som ger beskattningsrätten till Sverige, om den verkliga ledningen av associationen utövas här. Artikel 8 i OECD:s modellavtal reglerar beskattningsrätten till inkomst av sjöfart, trafik på inre farvatten och luftfart. I punkt 1 i artikeln stadgas, att inkomst genom användning av skepp eller luftfart i internationell trafik endast skall beskattas i den avtalsslutande stat, där företaget har sin verkliga ledning. I punkt 2 i artikeln stadgas likaså att inkomst genom användning av båt som går i trafik på inre farvatten endast skall beskattas i den avtalsslutande stat, där företaget har sin verkliga ledning. Enligt punkt 4 tillämpas bestämmelserna i punkt 1 även på inkomst som förvärvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

Motsvarande regel finns i punkt 3 i artikel 13, som reglerar beskattningsrätten till reavinster, och punkt 3 i artikel 22, som anger beskattningsrätten till förmögenhetstillgångar.

Utövas den verkliga ledningen av företaget i Sverige, kan den situationen uppkomma, såvida OECD-avtalet tjänat som modell för bestämmelser motsvarande artiklarna 8, 13 och 22, att Sverige har fått en beskattningsrätt, som inte alltid kan utnyttjas. Även om den andra avtalsslutande staten enligt sin interna lagstiftning har möjlighet att beskatta inkomsten i fråga, kan det inträffa att denna rätt inte heller kan utnyttjas, eftersom staten i fråga avstått från denna rätt i skatteavtalet. Detta är inte tillfredsställande. Det är därför angeläget att svensk intern rätt anpassas till internationella regelsystem, så som de utformats i skatteavtalen.

Ytterligare ett skäl skall tilläggas, nu när konstruktionen av skatteavtalen studeras. Ett avtal är i allmänhet tillämpligt på personer (juridiska och

fysiska) som har hemvist i åtminstone en av de avtalsslutande staterna. Detta innebär att alla sådana skatteavtal kan tillämpas på en association som anses ha hemvist i Sverige enligt intern rätt. Om associationer med verklig ledning i Sverige skulle anses ha sitt hemvist i Sverige, får detta till resultat att avtalen med ifrågavarande regel blir tillämpliga. Om "tie-breakerregeln" har den ovannämnda utformningen skall Sverige även vid tillämpningen av avtalet betraktas som hemviststat.

Om associationen anses ha sitt hemvist i Sverige kan Sverige likaså som regel utnyttja den möjlighet till informationsutbyte och handräckning rörande associationen som skatteavtal erbjuder.

Sammanfattningsvis kan därför anföras. Det skäl mot en utvidgning som har den största bärkraften är enligt utredningens mening, att de nuvarande reglerna i allmänhet är enkla att tillämpa. Skälen för en utvidgning överväger dock. Genom att låta även de utländska juridiska personer, vilkas verkliga ledning utövas i Sverige, bli obegränsat skattskyldiga kommer de svenska reglerna att bättre överensstämma med vad som gäller i andra länder.

Många av skatteavtalen bygger på att de avtalsslutande staterna i sin interna rätt har en bestämmelse som anger att, om den verkliga ledningen utövas i staten, associationen anses vara hemmahörande där. Finns inte denna bestämmelse vållar frånvaron problem.

Utredningen anser därför att de nuvarande reglerna på detta sätt bör kompletteras.

#### Utländska personer

I och med att utredningen i sin bedömning och det är väsentligt att vara svenska skattebetyg, och sedan skattskyldiga. Det finns alltså bestämmelser som inte uppfyller kraven på att anses ha en verklig ledning i Sverige.

Med hänvisning till vad utredningens förändringarna innebär kan den första stycket 51L, genom en ändring den verkliga ledningen i Sverige inte vara en svensk juridisk person enligt stycket b 51L, och bli obegränsat skattskyldiga.

I vissa fall gör dock utredningen svenska aktieföretag och stamaktieägare, och andra svenska personer, bli nödvändigt utländska personer som därför inte jämföras med svenska aktieföretag.

Skulle det däremot visa sig att stycket 51L, inte är att se som det samma som i dag, så skulle



## 4 Centrala frågor vid regelns utformning

### 4.1 Bestämningen av de skattesubjekt som skall omfattas av regeln

Konkret är det fråga om att under svensk obegränsad skattskyldighet föra in skattesubjekt som i dag betraktas som utländska juridiska personer. Lagtekniskt anser utredningen att de nuvarande reglerna i minsta möjliga utsträckning bör ändras. Utredningen anser det därför lämpligt att utgå från regeln i 16 § 2 mom. första stycket SIL. Här stadgas vilka rättssubjekt som är att betrakta som utländska juridiska personer. Det är inom denna grupp som de aktuella skattesubjekten finns. Det gäller alltså att minska utrymmet för vad som i dag anses vara en utländsk juridisk person genom att utvidga kretsen av dem, som skall anses vara inländska juridiska personer.

I och med att uttrycket utländsk juridisk person blir avgörande för bedömningen och det är skattesubjekt inom den gruppen som skall anses vara svenska skattesubjekt, kommer olika typer av associationer, sammanslutningar och andra utländska juridiska personer att bli obegränsat skattskyldiga. Det finns emellertid generellt ingen anledning att närmare definiera dessa utan det bör i allmänhet räcka med att de uppfyller kraven på att anses som utländsk juridisk person och därefter kraven på verklig ledning i Sverige.

Med hänvisning till vad nu framhållits skulle syftet med de föreslagna förändringarna lämpligen kunna uppnås genom ett tillägg till 16 § 2 mom. första stycket SIL genom en andra mening med följande innebörd. Utövas den verkliga ledningen i Sverige, skall den utländska juridiska personen anses vara en svensk juridisk person. Därigenom kommer den utländska juridiska personen att falla in under definitionen i 6 § 1 mom. första stycket b SIL och bli obegränsat skattskyldig.

I vissa fall gör dock de nuvarande reglerna i SIL skillnad mellan svenska aktiebolag och stundtals svenska ekonomiska föreningar, å ena sidan, och andra svenska juridiska personer, å andra sidan. Här kan det bli nödvändigt att fastställa vilka ursprungliga utländska juridiska personer, som, därför att den verkliga ledningen utövas i Sverige, skall jämföras med svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar.

Skulle det däremot visa sig att en association enligt 16 § 2 mom. första stycket SIL inte är att anse som en utländsk juridisk person blir resultatet detsamma som i dag, nämligen att en eventuell delägare, som är bosatt i



Sverige, blir direkt obegränsat skattskyldig för inkomst som härrör från associationen. Inkomst som associationen förvärfvar i Sverige och utomlands beskattas alltså hos de delägare, som är bosatta i Sverige. Eftersom den utländska associationen inte är en juridisk person är det riktigt att bortse från den. Detta innebär vidare att de delägare, som inte är bosatta i Sverige eller som inte är hemmahörande här, blir begränsat skattskyldiga enligt reglerna i 53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. första stycket a, c och d SIL.

Det finns anledning att stanna upp vid frågan, hur ett utländskt handelsbolag skall beskattas, om den verkliga ledningen utövas i Sverige. Skulle handelsbolaget inte uppfylla de krav som uppställs i nuvarande 16 § 2 mom. första stycket SIL på en utländsk juridisk person kommer delägarna att beskattas på det sätt som beskrevs i närmast föregående stycke. Skulle däremot handelsbolaget uppfylla de krav som uppställts för att en utländsk juridisk person skall föreligga, blir det, om vidare den verkliga ledningen utövas i Sverige, en svensk juridisk person. Finns det då anledning att låta en sådan association på samma sätt som när det gäller ett svenskt handelsbolag låta beskattningen ske i delägarledet i stället för i bolagsledet?

Enligt vår mening saknas skäl till detta. En utländsk juridisk person i form av ett utländskt handelsbolag är begränsat skattskyldig för inkomster som anges i 6 § 1 mom. första stycket c och d SIL. Det har inte ifrågasatts att skattesubjekt i stället för det utländska bolaget skulle vara delägarna i det utländska handelsbolaget. Skulle avsikten varit att även utländska handelsbolag behandlades som svenska vore en naturlig följd av detta, att delägarna blev skattesubjekt för bolagets inkomster.

Handelsbolaget är enligt svensk rätt en juridisk person. Så är fallet även i en del andra länder. Det är emellertid även så att många länder anser motsvarigheten till handelsbolaget inte vara en juridisk person. Den direkta motsvarigheten till det svenska handelsbolaget finns dessutom inte i så många länder. Associationstypen skiftar från det ena landet till det andra och det är svårt att fastställa när en utländsk association skall jämföras med ett svenskt handelsbolag.

I dag finns en särskild regel när det gäller andra utländska juridiska personer än utländska bolag för det fall delägaren beskattas i den stat, där den utländska juridiska personen är hemmahörande, för sin andel av den utländska juridiska personens vinst. I ett sådant fall skall enligt punkt 10 andra stycket a av anvisningarna till 53 § KL, förutsatt att delägaren är bosatt eller hemmahörande i Sverige, beskattning ske hos delägaren enligt svenska regler för beskattning av handelsbolag för hans andel av vinsten. Denna regel gäller inte direkt utländska motsvarigheter till handelsbolag utan i stället alla de utländska juridiska personer, där delägaren och inte den juridiska personen beskattas. Avsikten med bestämmelsen i KL är i första hand att den skatt som erlagts i utlandet skall kunna avräknas mot svensk skatt på denna inkomst.

Den nu beskrivna regeln är svår att kombinera med den föreslagna ändringen av 16 § 2 mom. första stycket SIL. I Sverige bosatta eller hemmahörande delägare beskattas direkt för sin andel av den utländska

juridiska personens vinst. Utredningen föreslår därför att dessa fall undantas och även fortsättningsvis beskattas på det sätt som nu sker.

## 4.2 Begreppet verklig ledning

Begreppet verklig ledning fanns, som redan nämnts, i den tidigare gällande Luxemburgparagrafen. Vid tillkomsten anförde föredragande departementschefen (prop. 1933:171) att vid bedömningen om var verklig ledning utövades hänsyn skulle tas till föreliggande sakförhållanden och inte till mer formella omständigheter såsom vem som formellt svarade för företagets ledning och var sammanträdena hölls. Avsikten var ju just att förebygga en alltför stark bundenhet till formella faktorer. Det vore då fel att låta dylika omständigheter sätta regeln ur kraft.

Dubbelbeskattningssakkunniga föreslog en utvidgning av Luxemburgparagrafen (SOU 1962:59). Om ledningsrekvisitets innebörd anförde de sakkunniga, att det knappast räckte med att här bosatta personer bestämde över de stora linjerna i det utländska bolagets verksamhet utan även deltog i den löpande verksamheten, för att den verkliga ledningen skulle anses ligga i Sverige.

Beträffande innebörden av uttrycket verklig ledning i de av oss undersökta länderna får vi hänvisa till avsnitt 2.2.

Vi anförde i föregående avsnitt att ett huvudskäl till att låta de utländska juridiska personer med verklig ledning i Sverige få sitt hemvist här i landet är den nuvarande "tie-breakern" i OECD:s modellavtal beträffande inkomst och förmögenhet, som avgör hemvistet för det fall att dubbelt hemvist föreligger på grund av interna skatteregler. I kommentaren till bestämmelsen är uttrycket verklig ledning inte närmare förklarat. Det sägs endast att detta uttryck förekommer i intern rätt, när det gäller att fastställa var en person annan än fysisk person har sitt hemvist. I kommentaren slås därefter fast att detta uttryck lämpligen kan användas som avgörande rekvisit. I allmänhet finns också, som redan nämnts, denna regel intagen i de svenska skatteavtalen. Mer utförligt finns detta beskrivet i avsnitt 2.3.

Även vid 1987 års IFA-kongress (se avsnitt 2.4) var ett av diskussionsämnena "The fiscal residence of companies". I generalrapporten till detta ämne finns en beskrivning lämnad av generalrapportören över de olika kriterier, som styr hemvistbegreppet och som kommit fram i de olika nationalrapporterna. Av denna redogörelse framgår att, när ledningsrekvisitet bestämts, det främst finns två metoder som tillämpas. Några länder utgår från "central management and controlling power". Andra länder utgår från "effective management". I det första fallet verkar det främst vara den högsta ledningens (styrelsens) säte som avgör frågan. I de länder, å andra sidan, där i stället "effective management" är kriteriet, förefaller större vikt läggas till frågan var den dagliga ledningen utövas.

Det finns i detta sammanhang anledning att understryka att i inget land (oss veterligt) har i lagtext angetts vad som menas med de olika uttrycken. De bestäms enligt "facts and circumstances", dvs. efter

omständigheterna i det enskilda fallet. I en del länder har dock begreppet utformats i rättspraxis (common law-länder då i synnerhet) och här finns naturligtvis viss ledning att hämta i motiveringarna till de avdömda målen. I andra länder (t.ex. Tyskland) finns en rättspraxis kring lagreglerna, vilket också inneburit att förutsebarheten ökat.

Det kan finnas anledning att dra vissa paralleller från ABL. I 8 kap. finns reglerna om bolagets ledning. ABL skiljer mellan styrelse och verkställande direktör. Styrelsen är ansvarig för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Verkställande direktör har hand om den löpande förvaltningen. Till denna hör alla åtgärder som inte med hänsyn till arten eller omfattningen av bolagets verksamhet är av osedvanlig beskaffenhet eller av stor betydelse. Den reglering som för närvarande gäller har varit föremål för översyn av Aktiebolagskommittén i betänkandet SOU 1995:44. Kommittén anser där att de allmänna bestämmelserna om styrelsens och verkställande direktörens beslutskompetens och skyldigheter är väl övervägda och att de även i fortsättningen bör utgöra grunden för regleringen.

Enligt utredningens uppfattning är det den löpande förvaltningen (dvs. VD-uppgifterna) som bör vara det avgörande kriteriet vid bestämningen. Det är alltså platsen, där företagsledningen fattar sina beslut som blir avgörande. Det avgörande är inte kontrollen eller övervakningen av företagets skötsel.

Var aktieägarna befinner sig saknar i normalfallet betydelse.

Nu skall dock understrykas att bolagsstrukturer är så olika att den klara rollfördelning som ovan skisserats ofta inte föreligger i fall som skall granskas. Många av de olika uppgifterna glider in i varandra. Trots det kan det vara av värde att se en tänkt uppdelning mellan funktionerna så som den görs i ABL.

Detta innebär att under en bestämmelse om verklig ledning faller inte de dotterbolag till svenska moderbolag, där en direktion och/eller verkställande ledning finns för dotterbolaget. Det spelar ingen roll för bedömningen att nära samråd i viktiga frågor sker med moderbolagets ledning och inte heller att flera personer med hemvist i Sverige finns representerade i dotterbolagets styrelse.

Det finns, å andra sidan, ingen anledning att ta hänsyn till en ledningsfunktion, som endast är formell. Det är t.ex. inte ovanligt att en person på den plats, där associationen har sitt säte, utses som verkställande ledamot. Alla beslut fattas emellertid av annan än den verkställande ledamoten. Det förekommer, när det rör sig om ett aktiebolag, att det t.o.m. är aktieägaren/na som fattar de beslut (utom rent administrativa) som behöver avgöras. I ett sådant fall ligger den verkliga ledningen, så som detta uttryck skall förstås, hos aktieägarna. Detsamma gäller om alla de beslut som tas åtminstone underställs aktieägarna för att ge dem möjlighet att ingripa.

Som regel skall avgörande inte vara den plats där besluten formellt fattas utan där den person, som har beslutsrätten, är bosatt eller, om det är fråga om en juridisk person, varifrån denna ledes.

Ett dotterbolag skall, som ovan nämnts, regelmässigt anses ha sin verkliga ledning i det land där bolaget har sitt säte. Det finns dock en grupp av dotterbolag där det kan vara svårt att bestämma var den verkliga ledningen skall anses ligga. Särskilt torde detta gälla s.k. holdingbolag. I dessa fall bör den verkliga ledningen för bolaget ligga i det land där det har sitt säte om ledningen på platsen regelmässigt fattar besluten om investeringar och att den inte som regel endast expedierar de beslut som fattats av andra.

För vissa holdingbolag är detta ännu tydligare. Endast ett fåtal beslut fattas under bolagets fortbestånd och där alla dessa är av stor strategisk betydelse. Det finns egentligen ingen löpande förvaltning i den mening som kan läggas in i uttrycket så som det anges i ABL. Alla beslut är i stället av osedvanlig beskaffenhet eller av stor betydelse. Under sådana omständigheter måste den verkliga ledningen ligga hos styrelsen eller hos det organ där besluten reellt fattas. Om detta organ skulle vara styrelsen, direktionen eller verkställande direktören i det svenska moderbolaget, måste den verkliga ledningen anses utövad i Sverige. Å andra sidan kan styrelsen i holdingbolaget ha sådan funktion och sammansättning, att den verkliga ledningen skall anses utövad utomlands. Detta gäller i de fall, då majoriteten av styrelseledamöterna är bosatta och verkar utomlands. Styrelseledamöter i ett bolag har ett ansvar gentemot bolaget, som inte skall underskattas och som måste ha betydelse vid bedömningen. Men detta förutsätter, att styrelsen i realiteten kan betraktas som ledningsorgan och att styrelseledamöterna intar en självständig ställning gentemot moderbolaget.

Här skall tilläggas att själva platsen för styrelsesammanträdena i allmänhet inte kan ha betydelse för bedömningen. Förekomsten av allehanda moderna kommunikationsmedel har i dag gjort platsen för sammanträden mer betydelselös än vad den sannolikt någonsin varit.

I den tidigare nämnda Luxemburgparagrafen skulle bolag eller annan juridisk person för ekonomisk verksamhet i utlandet betraktas som en svensk ekonomisk förening, om, bland andra rekvisit, företaget verksamhet väsentligen bestod av förvaltning av eller handel med värdepapper eller annan likartad lös egendom. Förvaltande företag utan aktiv värdepappersförvaltning har i regel ingen aktiv företagsledning. I de fall sådana bolag företar förvaltningsåtgärder på instruktion av t.ex. styrelseordföranden eller ägaren bör den verkliga ledningen knytas till denne och avgörande blir då var denne är bosatt och verkar.

En relativt vanlig typ av bolag är sådana vilka som enda uppgift har att äga och/eller förvalta immateriella rättigheter av olika slag, t.ex. patent och varumärken. Inte sällan utgör de en del av en koncern, där just immateriella tillgångar överförs från andra koncernföretag och där bolaget kanske endast upplåter licenser till andra koncernbolag. En sådan restriktion innebär att bolaget har koncernens bästa som målsättning. Det arbetar således inte alltid för att erhålla maximal vinst i det enskilda koncernföretaget. I bakgrunden kan då finnas en styrning från koncernledningen, som innebär att licensbolagets verkliga ledningsfunktion

är så urvattnad att den verkliga ledningen inte kan anses ligga hos vare sig den verkställande ledningen eller licensbolagets styrelse.

En annan grupp av bolag som det också finns anledning att särskilt omnämna är de s.k. captivebolagen. Dessa bolag försäkrar risker inom en koncern. Vanligtvis används sådana bolag när den ordinarie försäkringsmarknaden inte är beredd att teckna försäkringar för de risker företaget i fråga vill skydda sig mot eller när premierna skulle bli så höga att det företagsekonomiskt kan ifrågasättas, om en sådan försäkring är motiverad.

Den dagliga verksamheten i ett captivebolag består normalt sett av förvaltning av premieinkomsterna. Vidare fordras löpande verksamhet i bolaget, när försäkringsfall inträffat. I praktiken är det vanligen så att de dagliga förvaltningsåtgärderna är fåtaliga, eftersom premieintäkterna ofta placeras i värdepapper med låg risk och lång löptid. Den expertis som krävs för detta handlas i regel upp från professionell förvaltare, som får begränsande direktiv av captivebolagets styrelse.

Även för sådana bolag är det därför naturligt att utgå från att styrelsen är ledningsorgan. Även här kommer då frågan var ledamöterna bor och verkar samt vilken självständig ställning de intar gentemot koncernledningen.

Några exempel på frågor som kan dyka upp när det gäller att avgöra vad som skall avses med verklig ledning har ovan diskuterats. Som vi redan nämnt är det emellertid inte möjligt att fastställa principer som skulle vara allmängiltiga. Det är omständigheterna i det enskilda fallet som måste vara avgörande för bedömningen. Detta har blivit regeln i alla andra länder och måste även vara utgångspunkten för en motsvarande svensk bestämmelse. Att uppställa en generell regel som mer precist anger vad som skall förstås med verklig ledning är således inte möjligt.

### 4.3 Inflyttning och utflyttning

Enligt vårt förslag skall en utländsk juridisk person bli obegränsat skattskyldig här i landet om den verkliga ledningen utövas här. I samband med den skattemässiga inflyttningen aktualiseras några frågor.

Först bör konstateras att de företag som lagstiftningen kan komma att tillämpas på som regel inte är nystartade. Det är företag som redan bedriver verksamhet i utlandet. Det är alltså företag med olika slags tillgångar och där skatte- och bokföringsmässiga värderingar, dispositioner m.m. skett i enlighet med utländsk rätt. Dessa företag skall fr.o.m. tidpunkten för skattskyldighetens inträde underkastas ett nytt regelsystem. Vi saknar regler som behandlar hur en sådan övergång skall ske.

En fråga är vid vilken tidpunkt skattskyldigheten inträder. Kan det ske under löpande beskattningsår, från en bestämd dag när den faktiska ledningen utövas här i landet, eller först vid ingången av ett beskattningsår. Tidpunkten har avgörande betydelse för bl.a. vilka intäkter och kostnader som skall omfattas av skattskyldigheten i Sverige.

En annan fråga är vilka värden anläggnings- och omsättningstillgångar skall ha vid inflyttningen. Anskaffningen av tillgångar har ju som regel skett tidigare och om den juridiska personen varit skattskyldig i ett annat land finns det anledning att anta att dessa tillgångar varit föremål för avskrivning och nedskrivning. Finns det skäl att denna omständighet skall ha betydelse vid bedömningen?

Kanske skall tillgångarna tas upp till ett skattemässigt restvärde där hänsyn tas till gjorda eller möjligen fiktiva värdeminskningssavdrag. Eller skall tillgångarna tas upp till marknadsvärdet vid inflyttningen.

De värden som bestäms ligger till grund för bl.a. kommande värdeminskningssavdrag.

När skattskyldighet inträder genom att den verkliga ledningen utövas här i landet kan naturligtvis skattskyldigheten upphöra lika enkelt genom att ledningen flyttar ut. Det nu föreslagna hemvistbegreppet kan alltså leda till en ökad rörlighet av vissa företags hemvist. Om skattskyldigheten upphör, på grund av att den verkliga ledningen inte längre utövas här, uppkommer frågan vilka skattekonsekvenser det får. Frågan gäller alltså uttagsbeskattning när skattskyldigheten upphör.

De frågor som aktualiseras är egentligen inte en följd av förslaget om det nya hemvistbegreppet. Samma frågor uppkommer t.ex. när en utländsk juridisk person etablerar ett fast driftställe här i landet och blir begränsat skattskyldig. Till det fasta driftstället kan föras maskiner e.d. från utlandet som alltså skattemässigt skall behandlas enligt svenska regler när det gäller underlag för värdeminskningssavdrag m.m. Det fasta driftstället kan upphöra genom att verksamheten flyttar ut.

När frågan om skatterättsligt hemvist i Sverige aktualiseras kan företaget också redan vara begränsat skattskyldigt här i landet genom att en viss verksamhet bedrivs från ett fast driftställe. De bestämmelser som skall tillämpas för tillgångar i samband med inflyttningen bör inte gälla tillgångar som redan är underkastad svensk skattelagstiftning.

I det följande behandlas dessa frågor som har att göra med in- och utflyttning.

#### 4.3.1 Tidpunkten för in- och utflyttning

Huvudprincipen är att skattskyldigheten inträder från och med den tidpunkt när den verkliga ledningen utövas här i landet. Denna tidpunkt kan vara en bestämd dag. I realiteten är det naturligtvis svårt att närmare fastställa den exakta tidpunkten. Detta har inte minst samband med svårigheten när det gäller den grundläggande frågan, nämligen att fastställa var den verkliga ledningen utövas.

Som framgått av redogörelsen i kapitel 3 och ovan i kapitel 4 skall den verkliga ledningen i princip anses utövad där den verkställande ledningen finns. Det finns dock företag där det kan vara svårt att bestämma var den verkliga ledningen skall anses ligga. Vissa företag kan t.ex. vara helt styrda från ett moderföretag. Det är därför inte möjligt att fastställa några allmängiltiga principer utan det är omständigheterna i det enskilda fallet

som är avgörande. Detta innebär också att de faktorer som avgör när inflyttningstidpunkten inträder inte går att klart bestämma.

Att fastställa var den verkliga ledningen utövas och tidpunkten för denna händelse kan alltså i grunden vara samma frågeställning.

Sammanfattningsvis torde det i praktiken vara vanligast att konstatera att skattskyldigheten anses inträda vid ingången av ett beskattningsår.

### 4.3.2 Ingångsvärden

Begränsad skattskyldighet kan uppkomma om t.ex. en utländsk fysisk eller juridisk person etablerar ett fast driftställe i Sverige (53 § 1 mom. KL och 6 § 1 mom. SIL). Delägarbeskattning – på liknande sätt som beskattning av inkomster från ett svenskt handelsbolag – kan under vissa förutsättningar ske för inkomster från en utländsk juridisk person, bl.a. om det svenska inflytandet är tillräckligt stort (punkt 10 andra stycket b av anvisningarna till 53 § KL).

Enligt vårt förslag skall en utländsk juridisk person som har sin verkliga ledning här i landet med visst obetydligt undantag anses som en svensk juridisk person vilket leder till obegränsad skattskyldighet.

I de situationer som beskrivits och i andra fall där skattskyldighet aktualiseras uppkommer frågan vilka värden olika tillgångar m.m. skall anses ha när dessa skattemässigt flyttas in i landet och underkastas svensk skattelagstiftning. Olika uppfattningar kan finnas i denna fråga. Innan vi undersöker vilka värden som bör gälla vid inflyttningen finns det anledning att kort beröra de regler som sannolikt gäller för tillgångar hänförliga till utländska juridiska personers fasta driftställen (filialer) i Sverige. Sådana tillgångar kan mycket väl ha tillförts det fasta driftstället av den utländska juridiska personen från utlandet. Någon avyttring i egentlig mening har då inte ägt rum. Tillgångarna i Sverige torde emellertid få ett ingångsvärde som motsvarar deras marknadsvärde, även om deras skattemässiga restvärde i den andra staten är lägre.

#### *Utländska värden*

Ett sätt är att utgå från de värden som gällde vid den utländska beskattningen före skattskyldighetens inträde. Avskrivningsbara tillgångar som t.ex. inventarier skulle alltså tas in till ett enligt utländsk rätt beräknat skattemässigt restvärde. Stora variationer kan här uppkomma beroende på vilket land det är fråga om till följd av att skattereglerna skiljer sig åt. Beskattningen i Sverige kan därför bli slumpmässig beroende på att värdena är påverkade av andra länders lagstiftning. Det kan också vara svårt att utgå från värden som bestäms av andra länders lagstiftning eftersom skiljaktigheterna mellan utländska och svenska regler kan visa sig ligga på ett mer grundläggande plan. Andra reserveringsmöjligheter och sätt att klassificera egendom kan innebära att det blir ogörligt att skattemässigt översätta en utländsk redovisning.

En viktig aspekt är i vad mån uttagsbeskattning i det andra landet skall beaktas vid värderingen av tillgångarna m.m. Kanske i stället det skattemässiga restvärdet bör höjas med hänsyn till det värde som utgjorde grund för uttagsbeskattningen? Lika gärna som avskrivningar i utlandet beaktas borde alltså hänsyn tas till påförda intäkter genom uttagsbeskattning. Om uttagsbeskattning skall beaktas uppkommer svårigheter om detta sker flera år efter det att skattskyldigheten inträtt i Sverige.

Om förekomsten av uttagsbeskattning skall beaktas kanske man lika gärna kunde utgå från marknadsvärdet som ingångsvärde eftersom det torde vara marknadsvärdet som legat till grund för uttagsbeskattningen.

Bortsett från de nackdelar som den beskrivna metoden har kan det riktiga i att utgå från skattemässiga värden som fastställts i ett annat land från principiella utgångspunkter ifrågasättas. När skattskyldigheten inträder i Sverige bör man så långt det är möjligt bortse från händelser före denna tidpunkt. Man skulle kunna likna skattskyldighetens inträde vid att ett nybildat företag registreras här i landet. Vi har inte heller funnit att något land har tillämpat utländska värden som ingående balans.

#### *Skattemässigt restvärde*

En möjlighet är att tillgångar som kan skrivas av förs in till ett skattemässigt restvärde enligt svenska regler. Tekniskt skulle en sådan lösning innebära att tillgångarna anses anskaffade vid den faktiska anskaffningstidpunkten och till den faktiska anskaffningskostnaden. Tillgångarna skulle sedan anses ha skrivits av maximalt enligt svenska bestämmelser fram till tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Inventarier som är mer än fem år gamla skulle alltså anses vara fullt avskrivna och sakna skattemässigt restvärde. Ett inventarium som anskaffades ett år före skattskyldighetens inträde skulle anses ha skrivits av med 30 %. Avskrivning skulle sedan få ske på det skattemässiga restvärdet (70 om anskaffningsutgiften var 100). Det är alltså fråga om fiktiva värdeminskingsavdrag där man tänker sig att företaget hela tiden varit skattskyldigt i Sverige. Som framgår av avsnitt 2.2.1 tillämpas denna metod i Danmark. Ett alternativ är att som i Norge (jfr avsnitt 2.2.2) anse att de fiktiva värdeminskingsavdragen har skett enligt en linjär metod.

Motivet för denna lösning skulle vara att hindra möjligheten till skatteplanering genom dubbla värdeminskingsavdrag. I avsaknad av bestämmelser om fiktiva värdeminskingsavdrag skulle alltså samma egendom kunna skrivas av två gånger dels i utlandet, dels i Sverige.

Mot detta kan anföras att det är möjligt att i en koncern avyttra egendomen till företaget med hemvist i Sverige. Avskrivning kan då ske på anskaffningsutgiften. Ytterligare ett argument mot ett system med fiktiva värdeminskingsavdrag är att dubbla avskrivningar neutraliseras av uttagsbeskattning när egendomen lämnar hemlandet eller när företaget ändrar hemvist. När egendomen förs till Sverige torde det inte ske till ett utländskt skattemässigt restvärde utan till ett marknadsvärde som legat till grund för uttagsbeskattning.



En principiell invändning mot att tillämpa ett skattemässigt restvärde är inte bara att egendomen sannolikt blivit uttagsbeskattad i utlandet. Om egendomen således förs ut från en förvärvskälla i Sverige sker uttagsbeskattning som om egendomen sålts, dvs. till marknadsvärdet. Om marknadsvärdet skall tillämpas vid uttagsbeskattningen bör även marknadsvärdet ligga till grund för ingångsvärdet.

I vår undersökning har vi funnit att den beskrivna metoden inte är vanlig. Vi har emellertid funnit att den som huvudregel tillämpas i Norge och Danmark. I Norges fall anses dock fiktiva värdeminskningssavdrag ha skett enligt linjär avskrivning vilket leder till relativt låga avskrivningar.

### *Marknadsvärdet*

Om man så långt som möjligt skall bortse från vad som inträffat före skattskyldighetens inträde är det naturligt att tillgångar m.m. i stället värderas till marknadsvärdet vid denna tidpunkt. Tillgångarna bör också anses ha anskaffats vid denna tidpunkt. Härigenom fingeras verksamheten ha inlets vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Det uppkommer inte heller någon tvekan om att avskrivningar kan göras först från och med tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Denna effekt uppkommer också om egendomen till marknadsvärdet avyttras från ett koncernbolag i utlandet till ett bolag med verklig ledning här i landet.

Om egendom från utlandet förs över till ett bolag med verklig ledning i Sverige kan uttagsbeskattning aktualiseras i det andra landet. Det kan i vart fall för bolaget med hemvist i Sverige anses rimligt att värdena motsvaras av det värde som låg till grund för uttagsbeskattningen.

Nyligen utökades de fall då uttagsbeskattning skall ske (se vidare avsnitt 4.3.5), bl.a. då inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Det gäller även det fall att en tillgång förts från en del av en förvärvskälla till en annan del, om inkomsten i den senare delen men inte i den förra delen är undantagen från beskattning i Sverige på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Uttagsbeskattning sker alltså vid övergång från obegränsad till begränsad skattskyldighet. Det måste därför vara konsekvent att låta tillgångar som genom byte av plats för den verkliga ledningen kommer att falla under svensk beskattning få ingångsvärden som motsvarar marknadsvärdena vid den tidpunkt, då tillgångarna underkastas svensk beskattning.

Det kan diskuteras, vilket redan anmärkts, om detta inte leder till att en juridisk person kan få möjlighet att t.ex. skriva av en och samma tillgång två gånger. Detta kan bli fallet, men samtidigt finns det anledning att anta att det land från vilket den juridiska personen utflyttar kommer att uttagsbeskatta på samma sätt som Sverige nu gör.

Skulle marknadsvärdena på tillgångarna vara lägre än anskaffningsutgifterna sker en bokföringsmässig förlust. Denna förlust är emellertid sådan att den inte kommer att påverka den svenska beskattningen av den

juridiska personen. Det är en förlust, som uppkommit i och med att ingångsvärden fastställts för den svenska beskattningen. Skall en sådan förlust beaktas måste det ske i det land från vilket den verkliga ledningen flyttas. Det är detta land som eventuellt skall uttagsbeskatta orealiserade värdestegringar och också det land som får beakta eventuella värdenedgångar.

Vad nu sagts bör således vara huvudregel. Tvekan skulle dock kunna föreligga beträffande vissa tillgångar, nämligen sådana för vilka reavinstreglerna skall tillämpas vid avyttring. Spontant skulle här kunna göras gällande att de ursprungliga anskaffningsvärdena borde gälla vid en eventuell senare försäljning. Ser man emellertid på de nyss redovisade reglerna för uttagsbeskattning, är det ingen skillnad på den skatterättsliga behandlingen av tillgångarna, beroende på vilka regler som skall gälla vid en senare avyttring. Den orealiserade vinsten på t.ex. en aktie avskattas om aktien överförs från en del av förvärvskällan, där tillgångarna beskattas i Sverige, till en annan del av förvärvskällan, där tillgångarna inte är underkastade svensk beskattning. En avyttring är inte ett krav för att beskattning skall utlösas.

När det gäller fastighet som reavinstbeskattas innebär avtalen om undvikande av dubbelbeskattning att reavinstbeskattning sker i det land där fastigheten är belägen. Detta förhållande bör emellertid inte inverka på principen att egendomen när det gäller svensk beskattning anses anskaffad vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde och till marknadsvärdet vilket kan ha betydelse för bl.a. den löpande inkomstbeskattningen t.ex. när det gäller värdeminskningssavdrag på byggnader.

Sammanfattningsvis finns det därför inte någon anledning att behandla de nu nämnda tillgångarna på annat sätt endast av det skälet att de vid avyttring skall behandlas enligt reglerna för reavinst. Enligt reglerna gällande för uttagsbeskattning görs ingen skillnad och det finns då ingen anledning att i detta sammanhang ha skilda regler.

Frågan om rätta ingångsvärden gäller emellertid inte endast tillgångar. Även skulderna bör värderas till deras marknadsvärde vid den tidpunkt då obegränsad skattskyldighet i Sverige inträder.

### 4.3.3 Intäkter och kostnader

Intäkter som avser tiden före skattskyldighetens inträde skall inte beskattas här i landet. Vidare får avdrag inte göras för kostnader som är hänförliga till tiden före skattskyldighetens inträde. När en intäkt skall redovisas respektive en kostnad dras av bedöms enligt bestämmelserna i KL, bl.a. med det resultatet att inkomstberäkningen sker enligt bokföringsmässiga grunder. Några särskilda regler bedöms inte vara nödvändiga.

#### 4.3.4 Underskott

För juridiska personer hänförs all inkomst till en förvärvskälla. Grenar av verksamheter som går med underskott får alltså kvittas mot överskott i andra enheter.

Vissa begränsningar finns dock. Om den juridiska personen är kommanditdelägare får avdrag göras för underskott i kommanditbolaget till den del avdraget och avdrag som medgetts vid tidigare års taxeringar inte överstiger ett belopp som svarar mot vad delägaren satt in i bolaget eller, om det belopp som delägaren åtagit sig sätta in är högre, detta senare belopp. Liknande begränsningar finns för sådana delägare i handelsbolag som förbehållit sig ett begränsat ansvar (2 § 1 mom. SIL).

Från och med tidpunkten för skattskyldighetens inträde utgör intäkterna sedan avdrag gjorts för kostnaderna och hänsyn tagits till in- och utgående balans inkomst av förvärvskällan (25 § KL). Inkomsten kan antingen vara ett överskott eller ett underskott.

Uppkommer underskott i förvärvskällan får avdrag göras närmast följande beskattningsår under förutsättning att det inte finns några begränsningar enligt lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet. Med underskott enligt denna lag avses underskott i en förvärvskälla vid inkomstberäkningen enligt KL och SIL. Det betyder att förluster som är hänförliga till tiden före skattskyldighetens inträde aldrig kan anses som underskott i KL:s och SIL:s mening.

En utländsk juridisk person som blir obegränsat skattskyldig här i landet bör givetvis få göra avdrag för underskott som uppkommit efter tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Därför måste ett tillägg göras i underskottslagen att bestämmelserna även gäller sådana utländska juridiska personer som är obegränsat skattskyldiga här i landet.

#### 4.3.5 Uttagsbeskattning

##### 4.3.5.1 Inledning

Vid överföring av tillgångar från en förvärvskälla till en annan är den allmänna regeln den, att uttagsbeskattning skall äga rum. Sedan 1990 års skattereform finns en uttrycklig regel om uttagsbeskattning i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL. Om en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet. Uttagsbeskattning är aktuell endast om vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet och särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger.

Skälen för att underlåta uttagsbeskattning har i rättspraxis allt närmare kommit att preciseras. Ett rättsfall kan illustrera möjligheten att inte uttagsbeskatta när beskattningsrätten för egendom stannar kvar i Sverige (RÅ 1993 not 698, överklagat förhandsbesked). Rättsfallet gällde ett belgiskt företag som skulle föra över samtliga tillgångar i företagets filial

i Sverige till ett helägt svenskt aktiebolag. Filialens tillgångar skulle överlåtas som apportegendom till det svenska bolaget. Vederlaget motsvarade tillgångarnas bokförda värden som understeg marknadsvärdet. Frågan gällde om överlåtelsen från filialen skulle leda till uttagsbeskattning. Skatterättsnämnden konstaterade att överlåtelsen omfattade hela verksamheten i Sverige och att uttagsbeskattning borde komma i fråga endast om överlåtelsen ledde till en otillbörlig skatteförmån. Nämnden anförde bl.a.: "Enligt nämndens bedömning kan någon sådan skatteförmån inte anses uppkomma, bl.a. mot bakgrund av att vinster från gruvverksamheten även fortsättningsvis blir föremål för beskattning enligt lagen om statlig inkomstskatt." Någon uttagsbeskattning skulle alltså inte ske; en bedömning som delades av Regeringsrätten.

#### 4.3.5.2 Nya bestämmelser om uttagsbeskattning

Under år 1994 utvidgades och förtydligades bestämmelserna om uttagsbeskattning (SOU 1994:100, prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11, SFS 1994:1857). Det är nu fråga om fall då i formell mening tillgångarna inte tas ut ur en förvärvskälla, men då det ändå ansetts rimligt att uttagsbeskatta. En del av de situationer som medför uttagsbeskattning enligt de nyligen införda bestämmelserna har anknytning till den internationella skatterätten.

Enligt de nya reglerna skall uttagsbeskattning även ske – under förutsättning att särskilda skäl mot det inte föreligger – i följande fyra fall:

1. om verksamheten i en förvärvskälla har upphört,
2. om en näringsidkare upphört att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla,
3. om inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning eller
4. i fråga om en tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

I fall som avses i punkterna 2 och 3 skall uttagsbeskattning dock inte ske till den del tillgångarna i förvärvskällan knutits till ett fast driftställe i Sverige. Undantas endast en del av inkomsten från en förvärvskälla från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning gäller punkten 3 tillgångar som är hänförliga till motsvarande del av förvärvskällan.

De nya bestämmelserna tillämpas första gången vid 1996 års taxering.

Bakgrunden till 1994 års bestämmelser är bl.a. införlivandet av EG:s fusionsdirektiv (lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG). Tillgångar och skulder som överlåtts vid internationella verksamhetsöverlåtelser e.d. knyts till ett

fast driftställe för det övertagande bolaget i den stat där det överlåtande bolaget är hemmahörande. Orsaken är att denna stat inte skall förlora beskattningsrätten. För att detta syfte skall uppnås krävs att anknytningen av tillgångarna till det fasta driftstället inte kan upplösas utan att beskattning sker.

Ett annat skäl till bestämmelserna hör samman med ändringar i ABL (jfr punkt 3 nedan).

### *1. Fast driftställe upphör*

Den första punkten – verksamheten upphör – var ett klarläggande att uttagsbeskattning skall ske när ett fast driftställe upphör, t.ex. genom att verksamheten läggs ner.

### *2. Om en näringsidkare upphör att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla*

Bestämmelsen tar sikte på en fysisk person som är bosatt i Sverige och driver näringsverksamhet här eller i annan stat med vilken Sverige saknar avtal eller har ett creditavtal. Näringsidkaren upphör att vara bosatt här vilket alltså leder till uttagsbeskattning. Till den del tillgångarna i verksamheten knyts till ett fast driftställe i Sverige skall uttagsbeskattning inte ske.

Utagsbeskattning sker också om en utländsk ägare har ett fast driftställe i Sverige och det moment som konstituerar det fasta driftstället försvinner, t.ex. att fullmakten för en representant dras in.

### *3. Inkomst av en förvärvskälla undantas från beskattning på grund av avtal*

I 8 kap. 4 § ABL fanns tidigare ett krav på att styrelseledamöter och verkställande direktör i ett aktiebolag i princip skulle vara svenska medborgare och bosatta i Sverige. Med svenska medborgare jämställdes medborgarskap i nordiska länder. Sedan år 1994 gäller i stället att verkställande direktören och minst halva antalet styrelseledamöter skall vara bosatta inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), om inte dispens medges från detta krav.

I de flesta dubbelbeskattningsavtal finns, som nämnts, en särskild "tie-breakerregel". I de fall då på grund av intern rätt i båda staterna den juridiska personen får dubbelt hemvist skall den juridiska personen anses ha sitt hemvist i den stat "där den har sin verkliga ledning".

Bakgrunden till bestämmelsen om uttagsbeskattning är att den nya lydelsen av 8 kap. 4 § ABL synes medföra att ett svenskt aktiebolag kan flytta sitt skatterättsliga hemvist enligt ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning mellan Sverige och en stat inom det Europeiska

ekonomiska samarbetsområdet. Detta sker genom att ledningens sammansättning förändras, t.ex. så att majoriteten av ledamöterna och verkställande direktören kommer att vara bosatta i den andra staten. Eftersom det var mycket som talade för att en sådan förändring inte skulle medföra uttagsbeskattning i Sverige infördes den särskilda bestämmelsen om att uttagsbeskattning skall ske när inkomsten från en förvärvskälla undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Uttagsbeskattning sker dock inte till den del tillgångarna i verksamheten knyts till ett fast driftställe i Sverige.

Bestämmelsen gäller också om en fysisk person, som driver näringsverksamhet här eller i annan stat med vilken Sverige saknar avtal eller har ett creditavtal, erhåller skatterättsligt hemvist i en annan stat på grund av ett avtal (personen är bosatt här enligt intern rätt men får hemvist i den andra staten på grund av avtalet). Uttagsbeskattning sker inte till den del tillgångarna i verksamheten knyts till ett fast driftställe i Sverige.

Slutligen avser bestämmelsen situationen att ett exemptavtal ingås med en stat med vilken Sverige tidigare inte haft något avtal eller haft ett creditavtal. En tillgång i en verksamhet som bedrivs i staten blir enligt avtalet knuten till ett fast driftställe där, vilket alltså leder till uttagsbeskattning.

#### 4. En tillgång förs över från en del av en förvärvskälla till en annan del som är undantagen från beskattning på grund av avtal

Bestämmelsen avser en tillgång i en verksamhet som bedrivs i två eller flera stater och som överförs från Sverige till en annan stat med vilken Sverige har ett exemptavtal. Tillgången knyts till ett fast driftställe i den andra staten.

Tillgången kan alternativt överföras från en stat med vilken Sverige saknar avtal eller har ett creditavtal till en annan stat med vilken Sverige har ett exemptavtal och knyts till ett fast driftställe där.

#### 4.3.5.3 Uttagsbeskattning och det föreslagna nya hemvistbegreppet om verklig ledning

Genom de nya bestämmelserna kan i Sverige den regeln anses vara etablerad, att uttagsbeskattning skall ske, när och i den utsträckning tillgångar inte längre ligger under svensk beskattningsrätt. En fråga är om de i avsnittet ovan beskrivna bestämmelserna om uttagsbeskattning behöver kompletteras som en följd av att ett nytt hemvistbegrepp införs.

Enligt förslaget skall en utländsk juridisk person bli obegränsat skattskyldig om den verkliga ledningen utövas här i landet. Under sådana förhållanden anses den utländska juridiska personen som en svensk juridisk person. Som en följd av denna ändring uppstår också möjligheten för en juridisk person att upphöra att vara obegränsat skattskyldig genom

att den verkliga ledningen inte längre utövas här i landet. Eftersom beskattningsunderlaget försvinner ur landet bör uttagsbeskattning ske.

Redan i dag finns regler som i de flesta fall leder till att uttagsbeskattning äger rum. Enligt den ovan refererade punkten 3 skall uttagsbeskattning ske om inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Det är främst denna bestämmelse som kan tillämpas när en juridisk person upphör att vara ett obegränsat skattskyldigt subjekt genom att den verkliga ledningen inte längre kan anses utövad i Sverige.

Nu är det emellertid inte endast skatteavtal som kan medföra den effekten att den obegränsade skattskyldigheten upphör. Om verklig ledning i Sverige i fortsättningen blir en omständighet som leder till obegränsad skattskyldighet här, gäller det att täcka upp alla de fall då uttagsbeskattning är skälig. Fortfarande kommer visserligen registrering o.d. att medföra obegränsad skattskyldighet i Sverige. I de flesta fall finns det anledning att anta att ett byte av plats för verklig ledning inte medför att den obegränsade skattskyldighet enligt intern svensk rätt upphör. Det finns dock ett fall som under nämnda omständigheter kommer att vara oreglerat. Om t.ex. ett i utlandet registrerat bolag fått sin verkliga ledning i Sverige, men sedan återigen byter plats för verklig ledning och därigenom upphör att vara ett obegränsat skattskyldigt subjekt i Sverige, finns bland de nuvarande bestämmelserna om uttagsbeskattning ingen regel som möjliggör beskattning. En komplettering är därför nödvändig.

Den bestämmelse som närmast är aktuell i den beskrivna situationen är punkt 2 som föreskriver att uttagsbeskattning skall ske om en näringsidkare upphört att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla. Genom att den verkliga ledningen inte längre utövas här i landet upphör den juridiska personen att vara skattskyldig. Bestämmelsen bör därför kunna tillämpas i det fallet att den verkliga ledningen flyttar ur landet. Eftersom bestämmelsen i dag närmast tar sikte på fysiska personer ("näringsidkare") föreslås ett förtydligande som innebär att uttagsbeskattning skall ske om skattskyldigheten för inkomst av en förvärvskälla upphör.

#### 4.3.5.4 Övriga frågor om uttagsbeskattning

Enligt punkt 10 andra stycket b av anvisningarna till 53 § KL skall en delägare beskattas för sin del av vinsten från en utländsk juridisk person under förutsättning att delägaren eller någon närstående äger minst tio procent av andelarna (eller röstetal) och att minst hälften av andelarna (eller röstetal) innehas eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av här i landet bosatta eller hemmahörande personer.

En fråga är vilka skattekonsekvenserna blir om förutsättningarna inte längre är uppfyllda för delägarbeskattning. Den utländska juridiska personen kan t.ex. genom emission höja kapitalet vilket kan medföra att den i Sverige bosatte delägarens innehav inte längre uppgår till tio procent. Delägaren kan också avyttra andelar så att innehavet understiger tio procent. Någon annan delägare kan avyttra sina andelar till någon i

utlandet varefter mindre än femtio procent av innehavet kontrolleras här i landet.

Enligt utredningens bedömning finns det i dag oklarheter när det gäller frågan om eventuell uttagsbeskattning när skattskyldigheten upphör för dessa delägarbeskattade juridiska personer. Mot bakgrund av att utredningen föreslår att regleringen om ingångsvärden vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde skall få en generell tillämpning och således avse även CFC-bolagen (jfr 4.3.6) vore det angeläget att klarlägga bestämmelserna om uttagsbeskattning när skattskyldigheten upphör. Ett problem med CFC-lagstiftningen är dock att skattskyldigheten kan både inträda och upphöra oberoende av delägarens agerande genom förändringar i andelsinnehavet eller genom t.ex. ändring av aktiekapitalet. Kopplingar finns också mellan uttagsbeskattning och reavinstbeskattning. Enligt vår bedömning behöver därför CFC-lagstiftningen ses över och det är knappast möjligt att i detta skede lägga fram några kompletterande förslag om uttagsbeskattning.

#### 4.3.6 Ingångsvärden vid fasta driftställen m.m.

I de tidigare avsnitten (4.3) diskuterades frågor som har att göra med in- och utflyttningen av juridiska personer. Det gällde vilka ingångsvärden som skulle tillämpas på tillgångar m.m. som underkastas svensk beskattning i samband med att den utländska juridiska personen blir obegränsat skattskyldig här i landet till följd av att den verkliga ledningen utövas här. Vidare behandlades uttagsbeskattningen om skattskyldigheten upphör på grund av att den verkliga ledningen inte längre utövas här. Härvidlag föreslår utredningen att tillgångar m.m. värderas till marknadspriset vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Dessa anses också anskaffade eller uppkomna vid denna tidpunkt. Om skattskyldigheten upphör sker uttagsbeskattning.

I samband med att dessa frågor behandlades angav vi att problematiken kring ingångsvärden inte enbart var en följd av våra förslag om verklig ledning som kriterium för obegränsad skattskyldighet. Frågan om att bestämma ingångsvärden uppkommer också om begränsad skattskyldighet inträder för en utländsk juridisk person som etablerar ett fast driftställe i Sverige och från utlandet tar med sig tidigare anskaffad egendom e.d. Det kan också gälla en enskild näringsidkare som flyttar sin rörelse till Sverige och därför tar in tidigare anskaffad egendom. Slutligen kan frågan uppkomma när det gäller inkomstberäkningen hos svenska delägare i en sådan utländsk juridisk person som behandlas i punkt 10 andra stycket b av anvisningarna till 53 § KL (s.k. CFC-bolag).

När det gäller tillgångar som är hänförliga till utländska juridiska personers fasta driftställen (filialer) i Sverige menade vi att om tillgångarna hade tillförts filialen från moderbolaget e.d. tillämpas sannolikt den regeln att tillgångarna värderas till marknadsvärdet vid inflyttningen.

Den kanske viktigaste följdfrågan när verklig ledning föreslås införas som grund för obegränsad skattskyldighet är vilka ingångsvärden som



skall gälla vid inflyttningen. Det är därför nödvändigt att utöver föreskrifter om skattskyldigheten även föreslå bestämmelser om ingångsvärdena. Som redan framgått är det inte tillfredsställande att reglera ingångsvärdena i enbart denna situation. Om bestämmelser skall införas som tar sikte på verklig ledning i Sverige bör enligt vår uppfattning även andra fall beaktas. En reglering av ingångsvärdena bör alltså vara generell och gälla i de fall egendom underkastas såväl begränsad som obegränsad skattskyldighet i Sverige.

Vi föreslår därför att bestämmelsen om ingångsvärden i SIL (2 § 1 mom. elfte stycket) inte enbart skall gälla när en utländsk juridisk person blir obegränsat skattskyldig utan även när begränsad skattskyldighet inträder. I 2 § 15 mom., som tar upp en viss fråga om CFC-bolag, tas en hänvisning in till bestämmelsen om ingångsvärden. I KL hänvisas till bestämmelsen om ingångsvärden när en näringsidkare blir skattskyldig här i landet (punkt 16 av anvisningarna till 22 §).

## 5 Konsekvenser för andra regler i SIL

I och med att en utländsk juridisk person blir obegränsat skattskyldig om platsen för den verkliga ledningen ligger i Sverige får detta konsekvenser i olika sammanhang. Huvudprincipen bör vara den att de regler som gäller för juridiska personer, främst i SIL, också skall bli tillämpliga på de utländska juridiska personer som genom de föreslagna ändringarna blir obegränsat skattskyldiga i Sverige.

Svårigheter uppkommer emellertid, när det gäller att bestämma vilka regler som skall bli tillämpliga på de olika typer av utländska juridiska personer, som kan komma att omfattas av den nya bestämmelsen. Många av reglerna i SIL för svenska juridiska personer är olika beroende på associationsform. Det är därför inte tillräckligt att allmänt fastställa att utländska juridiska personer under vissa förutsättningar skall behandlas som svenska juridiska personer. I vissa fall är ytterligare bestämmelser nödvändiga. Det är därför angeläget att närmare diskutera hur bedömningarna här skall göras.

I vissa fall är dock regeln i SIL densamma oavsett vilken form av svensk juridisk person det är fråga om. En allmän regel i SIL att en utländsk juridisk person skall betraktas som en svensk juridisk person, om den verkliga ledningen utövas i Sverige, är därför tillräcklig för att t.ex. regeln i 10 a § SIL skall tillämpas. Skattesatsen 28 % gäller för dessa.

Men flera regler i SIL tillämpas endast för vissa typer av juridiska personer. Särskilt påtaglig är den begränsning som i flera fall görs till aktiebolag och ekonomiska föreningar. En möjlighet är naturligtvis att inte ta ställning i dessa frågor utan i stället låta rättstillämpningen närmare forma regelsystemet. Detta kan dock inte anses vara tillfredsställande. Det finns anledning att granska vilka av dessa bestämmelser som bör vara tillämpliga även för utländska juridiska personer med verklig ledning i Sverige.

Innan vi börjar en granskning av olika regler i SIL för att undersöka huruvida de även bör vara tillämpliga på juridiska personer med verklig ledning i Sverige kan det finnas skäl att först undersöka huruvida det skulle anses vara diskriminerande att selektivt bestämma vilka regler som skall tillämpas och på vilka de skall tillämpas.

Detta är en angelägen frågeställning, särskilt mot bakgrund av att frågor om diskriminering har börjat få allt större betydelse. Inte minst gäller detta därför att de flesta skatteavtal innehåller bestämmelser som förbjuder diskriminering på olika sätt. Många av dessa bestämmelser i

gällande avtal har en lydelse som överensstämmer, mer eller mindre noggrant, med de regler, som finns i OECD:s modellavtal. Genom den svenska anslutningen till EU skall även de bestämmelser beaktas, som inte tillåter att t.ex. den fria etableringsrätten inom unionen åsidosätts genom indirekt diskriminering på grund av skattebestämmelser.

Om vi först ser på reglerna i OECD:s modellavtal, finner vi att dessa syftar till att förbjuda diskriminering på grund av nationalitet. När det gäller fysiska personer vållar emellertid skillnaden mellan nationalitet och hemvist inga problem (se avsnitt 3.2). En fysisk person kan vara medborgare i en stat men vara bosatt i en annan. Men när det gäller juridiska personer är en sådan åtskillnad inte lätt att göra. Den uppfattningen skulle kunna hävdas att svenska juridiska personer är sådana som är registrerade i Sverige. Ett i utlandet registrerat bolag skulle då kunna anses ha sitt hemvist i Sverige, ifall den verkliga ledningen ligger här, utan att nationaliteten vore svensk.

Denna lösning är inte självklar. Finns det egentligen någon skillnad mellan nationalitet och hemvist i skatterättslig mening, när det är fråga om juridiska personer? Det är klart att det finns länder där avgörande för personalstatutet inte är registreringen utan andra faktorer, t.ex. platsen för bolagets säte. Svårigheten är alltså att fastställa vad som avgör nationaliteten för en juridisk person och samtidigt skilja detta från bestämningen av hemvistet. Det förekommer i doktrinen uppfattningen att man som personalstatut för en juridisk person skall betrakta den rättsordning, som har givit associationen dess karaktär av juridisk person. Mot detta har emellertid samtidigt hävdats att detta innebär en form av cirkelresonemang. Det går inte att finna denna rättsordning innan man vet hur personalstatutet skall fastställas. För denna bedömning finns inga utan vidare givna regler.

Det är således inte möjligt att finna ett exakt svar på den ställda frågan. Det är därför svårt att fastställa i vilken utsträckning en regel om förbud mot diskriminering liknande den i OECD:s modellavtal, skulle kunna ingripa i de fall då inte alla de regler som gäller för svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar även vore tillämpliga på utländska juridiska personer med verklig ledning i Sverige.

I modellavtalet finns en definition på uttrycket medborgare. En juridisk person är enligt artikel 3 p. 1 f) medborgare i den stat, enligt vars lagstiftning den bildats. Detta skulle kunna innebära att ett bolag som registrerats i ett avtalsland och sedan flyttat över sin verkliga ledning till Sverige skulle ha sitt medborgarskap i den andra avtalslutande staten men hemvistet i Sverige.

Huruvida detta är riktigt är dock inte klart och ett säkert svar går inte att få. Dessutom finns det anledning understryka att de föreslagna interna svenska reglerna kommer att bli tillämpliga på alla juridiska personer med verklig ledning i Sverige, oavsett från vilket land de har sitt ursprung. Det finns därför inte anledning att direkt utgå från icke-diskrimineringsreglerna i skatteavtalen. Dessa har tillkommit efter förhandlingar med den andra avtalslutande staten och kan innebära en eftergift jämfört med de interna bestämmelserna.

I vilket fall som helst måste ändå huvudprincipen vara att samma regler skall gälla för de nu diskuterade bolagen och föreningarna med verklig ledning i Sverige som för svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Det finns dock enligt vår mening skäl att direkt i lagtext ange vilka lagrum som skall vara tillämpliga. En sådan uppräknin g finns också föreslagen (se 2 § 1 mom. tionde stycket SIL). Det finns skäl anta att de som nu utelämnas men som gäller för svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar är sådana regler som inte har någon reell betydelse för ifrågavarande utländska associationer.

Slutligen finns det anledning att beröra frågan om förslaget i detta hänseende kan anses överensstämma med Sveriges förpliktelser i och med att Sverige är anslutet till EU. Som ovan antytts finns inga direkta regler som förbjuder diskriminering i skattelag på de områden som här är aktuella. Bestämmelserna kan dock vara konstruerade på sådant sätt att de kan anses vara till förfång för de friheter som fysiska och juridiska personer inom unionen åtnjuter. Bland dessa friheter finns bl.a. rätten till fri etablering enligt artikel 52 i Romfördraget. Frågan huruvida diskriminering i skattelagstiftningen förekommer i strid med denna rätt till fri etablering är dock knappast ett spörsmål som är specifikt för de frågor som detta betänkande tar upp. Frågan är i stället aktuell vid en jämförelse mellan de bestämmelser som är tillämpliga på svenska företag och de regler som gäller för företag med hemort i annan medlemsstat och med fast driftställe eller liknande i Sverige. Någon särskild hänsyn till denna fråga behöver därför inte tas vid vår bedömning.

Som ovan antyddes finns det anledning att särskilt uppmärksamma de regler som gäller för aktiebolag och ekonomiska föreningar. Dessa betecknas i allmänhet i skatteförfattningarna som svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar. När dessa regler även skall tillämpas på vissa utländska juridiska personer med verklig ledning här, är det nödvändigt att fastställa vilka krav som skall ställas på dem för att de skall kunna jämföras med svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar.

Det finns redan en regel där ett utländskt bolag har jämföras med ett svenskt aktiebolag. I 27 § 4 mom. SIL stadgas att uppskov med beskattning under vissa omständigheter kan ske vid uppköp av aktiebolag. Om aktieägare i det uppköpta bolaget som vederlag för sina aktier i det uppköpta bolaget erhåller nyemitterade aktier i det köpande bolaget skall beskattning av reavinsten anstå till dess att aktierna i det köpande bolaget avyttras. Denna regel gäller om det köpande bolaget är ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag.

Begreppet motsvarande utländskt bolag har varit föremål för en kortare kommentar i samband med att bestämmelsen fick sin nuvarande plats genom skattereformen år 1990. Här sägs helt kortfattat – förutom att den utländska juridiska personen skall uppfylla de krav som uppställs på ett utländskt bolag i 16 § 2 mom. andra eller tredje styckena SIL – att bolagskonstruktionen och delägarskapet i övrigt skall likna ett svenskt aktiebolag (se prop 1989/90:110 s. 724). Stadgandet i 27 § 4 mom. SIL och uttrycket motsvarande utländskt bolag har även varit föremål för

prövning i Regeringsrätten. I RÅ 1992 ref. 53 gällde frågan om ett s.k. SICAV-bolag motsvarade ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av 27 § 4 mom. SIL. Regeringsrätten instämde i sin motivering till den uppfattning som kommit till uttryck i propositionen.

Det finns därför anledning att utgå från dessa två krav på likhet med ett svenskt aktiebolag. Ett utländskt bolag skall alltså motsvara ett svenskt aktiebolag i konstruktion och villkor för delägarskap. Detta innebär att de väsentliga principerna i ABL om uppbyggnaden av ett svenskt aktiebolag skall ha sin motsvarighet för det utländska bolaget. Särskilt viktiga är principerna om bolagskapitalet. Skillnader i regelsystemet kan förekomma och det utländska bolaget kan ändå anses till sin konstruktion motsvara ett svenskt aktiebolag. De allra flesta länder har åtminstone en bolagsform som motsvarar ett svenskt aktiebolag. I detta sammanhanget kan det vara av viss hjälp att hänvisa till den uppräkningslista som finns i bilaga till fusions- resp. moder/dotterbolagsdirektivet (90/434/EEG och 90/435/EEG).

När det gäller likheter i fråga om villkoren för delägarskap kan det vara svårare att beskriva vilka faktorer som skall anses vara viktiga vid jämförelsen. Här är det emellertid fråga om aktieägarnas inflytande över bolaget och inte minst deras möjligheter att påverka bolagets skötsel. Även här är skillnader från svenska regler möjliga, men själva principen att aktieägarna ytterst bestämmer över bolaget skall finnas och att andra organ såsom styrelse, förvaltningsråd och verkställande ledning är beroende i sista hand av godkännande från aktieägarna genom gemensamma beslut.

Vad vi nämnt om aktiebolag gäller även beträffande ekonomiska föreningar. Även för denna typ av association är det vanligt förekommande att särskilda regler uppställs i SIL. Svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar är ofta i skatteförfattningarna jämställda. Även här kan det förekomma att utländska juridiska personer, som blir obegränsat skattskyldiga i Sverige genom att den verkliga ledningen utövas i Sverige, kan ha likheter med ekonomiska föreningar. Ekonomiska föreningar i Sverige har dock en konstruktion, som gör att det torde vara mycket ovanligt med utländska motsvarigheter. För de fall det kan förekomma, dvs. att den juridiska personen har en konstruktion och villkor för delägarskap som motsvarar en svensk ekonomisk förening, bör de två associationerna likställas.

I det följande följer en genomgång av de stadganden i SIL, som är tillämpliga på svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar och som även bör vara tillämpliga på sådana utländska associationer som blir obegränsat skattskyldiga genom verklig ledning i Sverige och som dessutom motsvarar de nu nämnda typerna av svenska associationer till konstruktion och villkor för delägarskap.

## a) Koncernbidrag; 2 § 3 mom. SIL

12 § 3 mom. SIL finns bestämmelserna om koncernbidrag. Enligt dessa skall under vissa angivna förutsättningar ett bidrag anses som en avdragsgill kostnad hos moderföretaget och som en skattepliktig intäkt hos det mottagande dotterföretaget. För att tillämpa koncernbidragsreglerna krävs att moderföretaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbanks eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsbolag. Dotterföretaget skall vara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Dotterföretaget skall vara helägt av moderföretaget vilket ställer krav på innehav av mer än nio tiondelar av aktierna eller andelarna. Koncernbidrag kan också lämnas från dotterföretag till moderföretag. För att avdrag skall medges för koncernbidrag innehåller bestämmelserna ytterligare ett antal förutsättningar. Bl.a. krävs att såväl givare som mottagare redovisar bidraget vid samma taxering.

Koncernbidrag får inte lämnas om mottagaren av bidraget enligt avtal om undvikande av dubbelbeskattning skall anses ha hemvist i en främmande stat (2 § 3 mom. första stycket f SIL). Bestämmelsen infördes år 1994 i samband med kompletteringen av bestämmelserna om uttagsbeskattning i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL (SOU 1994:100, prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11, SFS 1994:1862). Skälet till inskränkningen är att koncernbidragsreglerna förutsätter att bidraget är skattepliktigt hos mottagaren. Om bidraget inte kan beskattas hos mottagaren på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning får avdrag alltså inte göras.

En särskild regel fanns beträffande de s.k. Luxemburgbolagen, när det gällde rätten att ge koncernbidrag. Dessa bolag skulle enligt SIL "betraktas som svensk ekonomisk förening" (se närmare avsnitt 1.1). Genom 1990 års skattereform utvidgades nämligen kretsen av företag som kunde ge och ta emot koncernbidrag. Även ekonomiska föreningar kom att omfattas av koncernbidragsreglerna. En fråga som aktualiserades i detta sammanhang var om även Luxemburgbolag, som alltså betraktades som ekonomiska föreningar, skulle omfattas av koncernbidragsreglerna. Resultatet blev att Luxemburgbolagen uttryckligen undantogs från koncernbidragsreglerna.

Om en utländsk juridisk person genom den föreslagna ändringen i 16 § 2 mom. första stycket SIL skulle anses som en inländsk juridisk person och skulle vidare den utländska juridiska personen till konstruktion och villkor för delägarskap motsvara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening bör reglerna om koncernbidrag även tillämpas på denna.

Förutsättningarna för att ge och ta koncernbidrag blir dock inte alltså desamma för nu nämnda utländska juridiska personer som för svenska rättssubjekt. Som framgår av 2 § 1 mom. tionde stycket jämförd med 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL är mottagaren av utdelning från en utländsk juridisk person med verklig ledning i Sverige inte skattefri under samma villkor som vid utdelning från ett svenskt rättssubjekt. Ett krav för skattebefrielse hos det svenska bolaget (det mottagande bolaget) är att den utländska personen med verklig ledning i Sverige (det utdelande bolaget)

är underkastad en inkomstbeskattning som är jämförlig med svensk bolagsbeskattning. Om beskattningen på utdelade belopp inte varit jämförlig med svensk beskattning kan skattefri utdelning inte mottas. Villkoren i 2 § 3 mom. SIL blir därför olika beroende på vilket rättssubjekt som omfattas av stadgandet. Där framgår nämligen att en förutsättning för koncernbidrag bl.a. är att, om bidrag lämnas från dotterföretag till moderföretag, moderföretaget skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från dotterföretaget. Detta krav i kombination med 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL medför att förutsättningarna för koncernbidrag i den sist nämnda situationen inte är uppfyllda.

Här kan också tilläggas, att en utländsk juridisk person inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125), även om den verkliga ledningen utövas i Sverige (se vidare avsnitt 7.1). Enligt 2 § 1 mom. fjärde stycket SIL är därför alltid beskattningsåret kalenderår.

#### b) Investmentföretag; 2 § 10 mom. SIL

Särskilda regler finns beträffande inkomstberäkningen för s.k. investmentföretag. Hänsyn skall inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av aktier och andra värdepapper som avses i 27 § 1 mom. SIL. Som intäkt tas upp 2 % för år räknat vid ingången av beskattningsåret av egendom som avses i 27 § 1 mom. SIL. Avdrag får med visst undantag göras för utdelning som företaget beslutat om för beskattningsåret, dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.

Med investmentföretag avses enligt 2 § 10 mom. andra stycket SIL ett svenskt företag eller en svensk ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägare riskfördelning och vari ett stort antal fysiska personer äger aktier eller andelar.

Om en utländsk juridisk person genom regeln i 16 § 2 mom. första stycket SIL skulle anses vara en svensk juridisk person och skulle vidare den utländska juridiska personen till konstruktion och villkor för delägarskap motsvara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening bör reglerna om investmentföretag även äga tillämplighet på dem.

Värdepappersfonder kan inte till konstruktion och villkor för delägarskap anses motsvara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Fjärde stycket blir därför inte tillämpligt.

#### c) Fåmansföretag; 3 § 12 mom. och 3 § 12 a–12 e mom. SIL

Genom de föreslagna ändringarna (prop. 1995/96:109) i 3 § 12 mom. SIL kommer bestämmelserna om fåmansföretag i detta stadgande och i de föreslagna lagrummen 3 § 12 a–12 e mom. SIL att även omfatta utländska juridiska personer. Eftersom utländska juridiska personer med verklig ledning i Sverige blir obegränsat skattskyldiga, bör de på samma sätt som om de vore svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar kunna anses utgöra ett fåmansföretag. Faktiskt sett innebär det

dock inget egentligt tillägg till bestämmelserna, eftersom dessa associationer, om de föreslagna ändringarna antas av riksdagen, redan omfattas av reglerna. Som framgår av 2 § 1 mom. tionde stycket SIL skall därför sådana utländska juridiska personer som har sin verkliga ledning i Sverige jämföras med svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar om de till sin konstruktion eller villkor för delägarskap motsvarar de nämnda svenska associationsformerna.

d) Skattefri utdelning; 7 § 8 mom. SIL

Särregler är nödvändiga såvitt gäller reglerna i 7 § 8 mom. SIL. För närvarande gäller enligt 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL följande beträffande utdelning från utländsk juridisk person. För ett svenskt företag är utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person skattefri under förutsättning att utdelningen skulle ha varit skattefri för det fall det utdelande bolaget hade varit svenskt och att den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen är underkastad är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt SIL, om inkomsten hade förvärvats av svenskt företag.

Skulle en utländsk juridisk person flytta platsen för verklig ledning till Sverige och därigenom räknas som en svensk juridisk person finns risken att det ställda kravet att inkomstbeskattningen skall vara jämförlig inte längre föreligger för skattefrihet, även för de upparbetade vinstmedel som fanns i företaget vid tidpunkten för byte av platsen för verklig ledning. Detta kan inte vara rimligt. En särregel är därför nödvändig av följande innebörd. I fall då ett svenskt företag erhåller utdelning från en sådan utländsk juridisk person som har sin verkliga ledning i Sverige och därför betraktas som obegränsat skattskyldig skall utdelningen ändå anses komma från en utländsk juridisk person. Detta blir effekten genom att 2 § 1 mom. tionde stycket SIL endast gör bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL tillämpliga på ett bolag med verklig ledning i Sverige i dess egenskap av mottagare av utdelning och inte i dess egenskap av utdelande bolag.

e) Aktie- och andelsbyten; 27 § 4 mom. SIL

Reglerna i detta lagrum ger skattskyldiga möjlighet att under vissa förutsättningar överlåta aktier i svenskt aktiebolag eller andelar i svensk ekonomisk förening till svenskt aktiebolag eller motsvarande utländskt bolag utan att skattskyldighet inträder vid överlåtelsen. Skattskyldigheten uppskjuts i princip till dess att de mottagna aktierna avyttras.

Avyttringen skall ha skett till ett svenskt aktiebolag eller till motsvarande utländskt bolag och vederlaget skall i princip utgöras av nyemitterade aktier i det köpande bolaget. Eftersom regeln redan i dag är tillämplig på utländskt bolag, som motsvarar svenskt aktiebolag, finns det ingen anledning att utestänga de bolag, som till konstruktion och villkor för delägarskap motsvarar ett svenskt aktiebolag och som genom verklig ledning i Sverige blivit obegränsat skattskyldiga här. Rent lagtekniskt är dessa bolag inte svenska aktiebolag eller motsvarande utländska bolag. Genom regeln i 2 § 1 mom. tionde stycket SIL blir dock även dessa nu nämnda bolag omfattade av 27 § 4 mom. SIL.





## 6 Konsekvenser för andra skatteförfattningar

En ändring innebärande att utländska juridiska personer med verklig ledning i Sverige skall vara obegränsat skattskyldiga i Sverige får till följd att ändringar i andra skatteförfattningar än SIL aktualiseras. Det finns anledning att redan här i den allmänna motiveringen antyda i vilka avseenden som detta bör ske. En närmare beskrivning får emellertid anstå till författningsskomentarerna lämnas.

### a) KL

KL innehåller främst direkta regler för fysiska personer och för svenska dödsbon. En granskning är emellertid nödvändig för att finna ut om något stadgande behöver justeras eller kompletteras med anledning av den föreslagna ändringen i 16 § 2 mom. första stycket SIL. Utredningen har vid en sådan granskning funnit att följande bestämmelser bör justeras.

I 53 § 1 mom. KL finns bl.a. en uppräknig av de inkomster för vilka skattskyldighet föreligger för en fysisk person, som inte är bosatt i Sverige. Bland dessa finns inkomst vid avyttring av aktier och andelar i svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar jämte vissa andra uppräknade finansiella instrument. Överlåtaren är skattskyldig, om han vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistats här. De överväganden som ligger bakom denna bestämmelse äger giltighet även beträffande de finansiella instrument som berör de utländska juridiska personer som genom bestämmelsen i 16 § 2 mom. första stycket SIL skall anses vara en svensk juridisk person.

I punkt 14 åttonde stycket av anvisningarna till 32 § KL finns en definition av uttrycket fåmansföretag. Som sådana skall under vissa angivna förutsättningar räknas aktiebolag och ekonomiska föreningar.

I RÅ 1994 ref. 3 fick Regeringsrätten anledning pröva huruvida bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL skulle vara tillämpliga på ett utländskt bolag. Regeringsrätten fann det mindre lämpligt att utan stöd av uttryckliga lagbestämmelser tillämpa bestämmelserna i fråga på utländska juridiska personer. I sina domskäl pekade Regeringsrätten uttryckligen på utformningen av och bakgrunden till definitionen av begreppet fåmansföretag. Konklusionen blev därefter att det inte fanns något som tydde på att lagstiftaren avsett att låta de regler som gällde för fåmansföretag även bli tillämpliga på sådana utländska juridiska personer, som kanske i och

för sig hade samma karaktär som de svenska aktiebolag och de svenska ekonomiska föreningar som föll under definitionen.

De utländska juridiska personer som genom stadgandet i 16 § 2 mom. första stycket SIL skall anses vara svenska juridiska personer kommer att likställas i alla väsentliga avseenden med just svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar. Det finns därför skäl att komplettera definitionen av fåmansföretag så att även dessa juridiska personer kommer att falla in under begreppet fåmansföretag.

b) Kupongskattelagen (1970:624)

Kupongskattelagen innehåller regler om en definitiv källskatt avseende utdelningar från svenskt aktiebolag och från svensk värdepappersfond. Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad, om denne är fysisk person, som ej är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person och utdelningen inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe i Sverige. Visst undantag finns från denna regel.

Även dessa nu nämnda stadganden i kupongskattelagen finns det anledning att komplettera. Även utdelningar på andelar i de utländska juridiska personer som genom 16 § 2 mom. första stycket SIL anses vara svenska juridiska personer bör omfattas av kupongskattelagen, när de till konstruktion och villkor för delägarskap motsvarar svenska aktiebolag. Samtidigt finns det ingen anledning att föreskriva skattskyldighet för juridiska personer med verklig ledning i Sverige, när de mottar utdelningar för vilka de hade varit skattskyldiga om de hade betraktats som utländska juridiska personer.

c) Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Enligt 1 § första stycket avräkningslagen har bl.a. en inländsk juridisk person rätt till avräkning av den del av utländsk skatt som belöper på intäkt som den inländska juridiska personen förvärvat, såvida denna intäkt medtagits vid taxering enligt KL eller SIL och intäkten enligt skattelagstiftningen i den utländska stat, där beskattning skett, anses härröra därifrån.

En utländsk juridisk person som enligt 16 § 2 mom. första stycket SIL skall anses vara en svensk juridisk person blir obegränsat skattskyldig i Sverige. Den bör därför erhålla samma rätt till avräkning som svenska juridiska personer. Det torde emellertid krävas ett förtydligande i lagtexten för att de på detta sätt skall likställas.

d) Lag (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar

Enligt 1 § lagen om skatt på vissa premiebetalningar skall bl.a. svensk juridisk person under vissa förutsättningar erlägga skatt på premier avseende personförsäkring som har meddelats i en utomlands bedriven försäkringsrörelse.

Även här kan det finns skäl att förtydliga stadgandet så att en utländsk juridisk person som enligt 16 § 2 mom. första stycket SIL skall anses

vara en svensk juridisk person också skall likställas med en svensk juridisk person.

e) Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Lagen innehåller regler om definitiv källskatt avseende i första hand tjänsteinkomster som förvärvats av fysiska personer bosatta utomlands och som är skattepliktiga enligt lagen. Uttrycket hemmahörande i utlandet, som återkommer i författningen, är definierat i 2 §. Bl.a. finns uttrycket i 9 §. Denna regel anger när skatteavdrag skall ske av den som utbetalar vederlag som för mottagaren utgör skattepliktig inkomst enligt lagen. En sådan skyldighet föreligger dock inte om utbetalaren är hemmahörande i utlandet.

Det finns skäl att komplettera definitionen av uttrycket hemmahörande i utlandet så att det inte omfattar de utländska juridiska personer som enligt 16 § 2 §mom. första stycket SIL skall anses vara en svensk juridisk person.

f) Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Även här finns uttrycket hemmahörande i utlandet och även här bör uttrycket kompletteras på samma sätt som nyss nämnts beträffande lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

g) Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet

Lagen innehåller i 3 § ett antal definitioner. I dessa finns bl.a. begreppen utländsk juridisk person och utländskt bolag. Eftersom dessa uttryck genom de föreslagna ändringarna får ändrad betydelse finns det anledning att granska vilka justeringar som kan vara nödvändiga.

Med företag avses i 3 § första stycket aktiebolag, ekonomisk förening, bankaktiebolag, sparbank, försäkringsbolag eller utländskt bolag. Denna uppräknning bör i konsekvens med den inställning utredningen intagit i andra avseenden kompletteras med sådan inländsk juridisk person som avses i 16 § 2 mom. första stycket SIL, dock endast under förutsättning att denna i fråga om konstruktion och villkor för delägarskap motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening.

Däremot finns det inte skäl att företa någon ändring beträffande definitionen av annat rättssubjekt i 3 § tredje stycket. Med annat rättssubjekt avses bl.a. annan utländsk juridisk person än utländskt bolag.

I 4 § finns de krav angivna, vilka uppställs för att en ägarförändring skall anses ha skett. Bl.a. krävs att ett företag skall anses ha fått ett bestämmande inflytande över ett annat företag. I 4 § tredje stycket är närmare utvecklat vad som gäller för att ett utländskt bolag skall anses ha ett sådant bestämmande inflytande. Även här är en komplettering nödvändig, så att dessa regler även omfattar de inländska juridiska personer som avses i 16 § 2 mom. första stycket SIL och som till konstruktion och villkor för delägarskap motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening.



## 7 Bokföringsskyldighet, deklarationsskyldighet m.m.

### 7.1 Bokföringsskyldighet m.m.

BFL är den centrala författningen på redovisningsområdet. Den har karaktär av ramlag vars bestämmelser fylls ut av kompletterande normgivning. Tillsammans med en representativ praxis kan detta sägas utgöra vad som är god redovisningssed.

Enligt BFL är näringsidkare bokföringsskyldiga. Här avses enskilda näringsidkare som är bosatta i Sverige och som därför är obegränsat skattskyldiga här i landet. Vidare gäller bokföringsskyldigheten bl.a. aktiebolag, handelsbolag, ekonomiska föreningar och europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i landet. De uppräknade associationerna är med undantag av de nämnda intressegrupperingarna svenska juridiska personer och obegränsat skattskyldiga i Sverige. I handelsbolag är delägaren skattskyldig. En europeisk ekonomisk intressegruppering räknas i allt väsentligt som ett svenskt handelsbolag när den har sitt säte i Sverige.

För utländska företag och utomlands bosatta svenskar eller utländska medborgare finns särskilda bestämmelser i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. Enligt denna lag skall filialer i Sverige eller verksamhet genom föreståndare i Sverige ha egen bokföring.

Svenska näringsidkare eller näringsverksamhet här i landet omfattas således av de civilrättsliga bestämmelserna om redovisning.

Vid årsskiftet föreslås att tre nya årsredovisningslagar på redovisningsområdet träder i kraft (prop. 1995/96:10). Dessa ersätter bestämmelserna i bl.a. ABL om årsredovisning och koncernredovisning.

En fråga är om utländska juridiska personer som till följd av förslaget om verklig ledning och obegränsad skattskyldighet i Sverige också bör bli bokföringsskyldiga enligt svenska regler. Frågan gäller också upprättande av års- och koncernredovisning. Dessa juridiska personer torde i allmänhet redan vara bokföringsskyldiga i registreringsstaten e.d. Enligt nuvarande bestämmelser kommer dessa juridiska personer inte att omfattas av redovisningslagstiftningen eftersom de civilrättsligt fortfarande kommer att betraktas som utländska rättssubjekt. Innan ställning tas till frågan om bokföringsskyldighet bör LSK:s bestämmelser om skyldigheten att göra anteckningar m.m. beröras.

Den som är skyldig att lämna bl.a. självdeklaration är också skyldig att i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat

lämpligt sätt sörja för att underlag finns för att fullgöra deklarationsplikten och för kontroll av den (4 kap. 1 §). Underlaget skall bevaras under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser. Redan de skattemässiga bestämmelserna ställer alltså långtgående krav på redovisning.

Bokföringsskyldigheten och skyldigheten att upprätta årsredovisning har stor betydelse för beskattningen av näringsverksamhet. Dessa skyldigheter fyller å andra sidan i inte obetydlig utsträckning andra behov än att ligga till grund för beskattningen. Det gäller olika intressenters möjligheter till insyn i och bedömning av företaget, framför allt ägare, kreditgivare, leverantörer, kunder, anställda, tillsynsmyndigheter m.fl.

Bedriver den utländska juridiska personen verksamhet i Sverige genom ett svenskt dotterbolag eller genom filial föreligger alltså bokföringsskyldighet. Om den juridiska personen enbart har sin verkliga ledning här i landet begränsas i allt väsentligt intresset av bokföringsskyldighet m.m. enligt svenska regler till avse beskattningsfrågorna. Med hänsyn till sambandet mellan redovisning och beskattning är det naturligtvis en fördel om bokföringen är i överensstämmelse med svensk lagstiftning. Å andra sidan bör behovet av räkenskaper i väsentlig omfattning kunna tillgodoses genom den redovisningsskyldighet som LSK föreskriver. Mot denna bakgrund och med hänsyn till att den juridiska personen redan torde vara bokföringsskyldig enligt en annan stats jurisdiktion får det anses vara en alltför ingripande åtgärd att kräva bokföringsskyldighet m.m. enligt svensk rätt.

Som en följd av att de aktuella juridiska personerna inte är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen skall beskattningsåret avse kalenderåret (2 § 1 mom. fjärde stycket SIL).

Som nämnts finns inom företagsbeskattningen en koppling mellan redovisningen och beskattningen. Ett antal bestämmelser föreskriver att avsättning skall ha skett i räkenskaperna för att avdrag skall kunna medges vid taxeringen. Grundläggande är att inkomstberäkningen skall ske enligt bokföringsmässiga grunder vilket förutsätter ordnad bokföring. Med ordnad bokföring avses en bokföring som i såväl formellt som materiellt avseende är så beskaffad att resultatet återspeglar det verkliga skeendet ekonomiskt sett i rörelsen. Ett företags resultat beräknat på grundval av en bokföring som står i överensstämmelse med bokföringslagen kan som regel med endast ett fåtal justeringar ligga till grund för taxeringen.

Man får utgå från att de utländska juridiska personerna med verklig ledning i Sverige som regel för sina räkenskaper i enlighet med utländsk rätt. När inkomstberäkningen skall ske enligt bokföringsmässiga grunder och redovisningen skall ligga till grund för beskattningen förutsätts att redovisningen sker enligt svenska bestämmelser. Frågan är hur den utländska redovisningen skall hanteras i detta hänseende.

Eftersom det inte finns några andra räkenskaper än de utländska måste dessa ligga till grund för taxeringen. Beroende på nationalitet kan naturligtvis redovisningen vara av skiftande karaktär och kvalitet. Till den

utländska redovisningen kommer dock den redovisningsskyldighet som LSK föreskriver.

I det enskilda fallet måste naturligtvis justeringar göras för att de utländska räkenskaperna skall kunna ligga till grund för beskattningen. Andra värderingsprinciper, avdrag och avsättningar än de svenska gör detta nödvändigt.

Skattemässiga avdrag e.d. som förutsätts ha skett i räkenskaperna bör kunna godtas om så skett i de utländska räkenskaperna, om dessa kan anses uppfylla de materiella krav som BFL uppställer. När det gäller möjligheten till räkenskapsenlig avskrivning ställs bl.a. krav på ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut (punkt 13 av anvisningarna till 23 § KL). Vid den skattemässiga prövningen får i ett sådant fall ställning tas till om dessa krav kan anses uppfyllda. Om förutsättningarna inte är uppfyllda får avskrivning ske enligt restvärdeметoden.

## 7.2 Deklarations- och uppgiftsskyldighet

Med de föreslagna ändringarna om obegränsad skattskyldighet i vissa fall för utländska juridiska personer framstår det som angeläget att förslaget även korresponderar med regler om deklarationsplikt och uppgiftsskyldighet. Fråga uppkommer om bestämmelserna om deklarationsplikt och uppgiftsskyldighet i 2 resp. 3 kap. LSK behöver ändras för att tillgodose behovet av skattekontroll.

### *Skyldighet att lämna självdeklaration m.m.*

Enligt 2 kap. 1 § LSK skall uppgifter till ledning för egen taxering lämnas i form av självdeklaration. Det innebär sålunda att den som är begränsat eller obegränsat skattskyldig i Sverige också är skyldig att lämna självdeklaration.

Deklarationsskyldigheten för juridiska personer regleras i 2 kap. 8 § LSK. Av första stycket punkt 1 framgår att självdeklaration skall lämnas av aktiebolag, ekonomisk förening, sparbank, ömsesidigt skadeförsäkringsföretag och värdepappersfond samt sådan stiftelse, fond eller annan inrättning som har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss familjs, vissa familjers eller bestämda personers ekonomiska intressen. Punkt 2 behandlar vissa skattebefriade idella föreningar. Enligt punkt 3 skall även annan juridisk person lämna självdeklaration om bruttointäkten av en eller flera förvärvskällor under året uppgått till sammanlagt minst 100 kr. Punkterna 4 och 5 behandlar deklarationsplikt för juridiska personer med skattepliktig förmögenhet resp. sådana som skall åsättas underlag för skogsvårdsavgift, statlig fastighetsskatt etc. Enligt andra stycket skall, vid bedömandet av deklarationsskyldighet enligt första stycket 2-4, hänsyn inte tas till inkomst eller förmögenhet som inte är skattepliktig enligt KL, SIL, eller lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Däremot skall hänsyn tas till sådan inkomst eller förmögenhet som enligt dubbelbe-



skattningsavtal skall vara helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige.

Detta medför att sådana inländska juridiska personer som avses med den föreslagna regeln i 16 § 2 mom. första stycket SIL faller in under 2 kap. 8 § punkt 3 LSK. Någon särskild ny bestämmelse i LSK om deklARATIONSSKYLDIGHET är därför inte påkallad i dessa fall.

2 kap. LSK innehåller vidare vissa särskilda bestämmelser för näringsidkare. De särskilda bestämmelserna i 19–24 §§ LSK för näringsverksamhet gäller i tillämplig omfattning. Härvid skall bestämmelserna i 2 kap. 13, 16, 21 och 24 §§ LSK för fåmansföretag tillämpas på sådana inländska juridiska personer som avses i 16 § 2 mom. första stycket SIL.

På samma sätt tillämpas den särskilda bestämmelsen i 2 kap. 25 § LSK för handelsbolag i de fall den utländska juridiska personen i skattehänseende skall behandlas som svenskt handelsbolag.

Allmänna bestämmelser om tidpunkt och sätt för lämnande av självdeklaration samt övriga allmänna bestämmelser tillämpas även för utländska juridiska personer som anses som inländska juridiska personer och som därför är obegränsat skattskyldiga här i landet på samma sätt som gäller för svenska juridiska personer.

#### *Skyldighet att lämna kontrolluppgifter m.m.*

Enligt 3 kap. 1 § LSK skall uppgifter till ledning för taxering av andra än uppgiftslämnaren själv lämnas i kontrolluppgift.

Den som bedriver verksamhet i Sverige är uppgiftsskyldig beträffande ersättning som i någon form lämnats till den som skall taxeras här i landet för ersättningen. Fråga är om samma uppgiftsskyldighet kan anses gälla för den som enligt 16 § 2 mom. första stycket SIL skall betraktas som en svensk juridisk person.

Enligt 4 § lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. skall utländska företag och utomlands bosatta utländska medborgare anses som svenska rättssubjekt vid bedömning av om de i ett rättsförhållande, som gäller av dem i Sverige bedrivna näringsverksamhet, lyder under svensk lag och av om de i ett sådant rättsförhållande är skyldiga att svara inför svensk domstol eller underkasta sig svensk myndighets avgörande.

Enligt 1 kap. 2 § LSK skall begrepp som används i denna lag ha samma innebörd som i KL, SIL, uppborrdslagen (1953:272) och taxeringslagen (1990:324).

Visserligen kan anföras att den föreslagna bestämmelsen att en utländsk juridisk person skall betraktas som svensk juridisk person endast skall ha bäring beträffande den juridiska personens egna taxering. Emellertid framstår dock tanken som antaglig att detta även skall gälla i andra mer näraliggande sammanhang, i vart fall avseende frågor som gäller skatt. Mot bakgrund härav och av att uppgiftsskyldigheten är ett område med stark anknytning till inkomsttaxeringen, får det anses att även en sådan inländsk juridisk person som nu är i fråga är skyldig att lämna kontrolluppgifter enligt bestämmelserna i 3 kap. LSK.

Uppgiftsskyldigheten enligt 3 kap. LSK har som huvudregel utformats så att det är den som faktiskt har betalat ut ersättningen som skall lämna kontrolluppgift. Några särskilda bestämmelser för nu aktuella juridiska personer synes därför inte behövas. Har dessa betalat ut exempelvis lön till en person som skall beskattas för denna i Sverige gäller således bestämmelserna i 3 kap. 4 § LSK. På samma sätt gäller övriga bestämmelser i 3 kap. LSK om uppgiftsskyldighet i tillämplig omfattning för andra utbetalningar som gjorts av den utländska juridiska personen, som genom regeln i 16 § 2 mom. första stycket SIL skall anses vara en inländsk juridisk person.

## 8.1 Kommunicationsstaten

### 12.3 / not

Enligt det skriftliga utlåtandet har det inte varit möjligt att utreda om det har lagts till någon särskild bestämmelse för utländska juridiska personer. Förutskickligen är det möjligt att det finns sådana bestämmelser i den svenska skattelagstiftningen. Detta skulle kunna vara ett hinder för att utländska juridiska personer skulle kunna omfattas av bestämmelserna i 3 kap. LSK om uppgiftsskyldighet i tillämplig omfattning. Detta skulle kunna vara ett hinder för att utländska juridiska personer skulle kunna omfattas av bestämmelserna i 3 kap. LSK om uppgiftsskyldighet i tillämplig omfattning. Detta skulle kunna vara ett hinder för att utländska juridiska personer skulle kunna omfattas av bestämmelserna i 3 kap. LSK om uppgiftsskyldighet i tillämplig omfattning.

## Auvsättningar

### 11/20 §

### punkt 1

KL saknar en definition av vad som menas med "inländsk juridisk person". Omkringstämman drögt om utlåtandet om begreppet "inländsk juridisk person". Första meningen i 16 § 2 mom. första stycket SIL bör därför förändras så att den blir: "1 mom. Första och andra styckena i 16 § 2 mom. Första stycket SIL skall anses vara en inländsk juridisk person och andra stycket..."



## 8 Författningskommentar

### 8.1 Kommunal skattelagen (1928:370)

#### *53 § 1 mom.*

Enligt det oförändrade första stycket är en fysisk person skattskyldig även under tid han inte är bosatt i Sverige för avyttring av vissa finansiella instrument. Förutsättningen för skattskyldighet är dock att han haft sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistats i Sverige vid något tillfälle under de tio kalenderåren som närmast föregick det år då avyttringen skedde. Syftet med denna regel är att Sverige behåller beskattningsrätten till sådana finansiella instrument, där den orealiserade värdetillväxten kanske huvudsakligen skett under tid då överlåtaren varit obegränsat skattskyldig i Sverige.

Genom det nya *andra stycket* likställs med de nu nämnda reglerna även sådana finansiella instrument som motsvarar de i lagrummet uppräknade men som är hänförliga till utländska juridiska personer, där dock den verkliga ledningen utövas i Sverige. Skulle, innan tioårsperioden löpt ut, den verkliga ledningen av den juridiska personen komma att utövas utomlands ändrar detta förhållande inte skattskyldigheten enligt detta stycke.

#### **Anvisningar**

##### *till 20 §*

##### punkt 4

KL saknar en definition av vad som avses med inländsk juridisk person. Omkostnadsavdraget för allmän utländsk skatt skall medges alla i Sverige obegränsat skattskyldiga. Detta avdrag skall därför enligt tredje stycket första meningen medges i fall då intäkten förvärfvas av skattskyldig under tid då denne är bosatt i Sverige. Genom hänvisningen till KL i 2 § 1 mom. första och andra styckena SIL kommer motsvarande att gälla för inländsk juridisk person och utländsk juridisk person som enligt 16 § 2 mom. första stycket SIL skall anses vara en inländsk juridisk person.

till 22 §

punkt 1

Den nuvarande punkten 2 i sjätte stycket tar sikte på en fysisk person som upphör att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla. Eftersom tillgångarna inte längre är föremål för beskattning sker uttagsbeskattning. Bestämmelsen kommenteras ytterligare i avsnitt 4.3.5.

Om en utländsk juridisk person blir begränsat skattskyldig här i landet på grund av att verksamhet bedrivs från ett fast driftställe sker uttagsbeskattning om verksamheten upphör här (punkt 1). Om en utländsk juridisk person i stället får skatterättsligt hemvist här i landet till följd av att den verkliga ledningen utövas här aktualiseras frågan om uttagsbeskattning i det fallet att ledningen inte längre kommer att utövas i Sverige. Eftersom punkten 2 närmast avser en fysisk person som upphör att vara skattskyldig har ett förtydligande införts. Uttagsbeskattning sker alltså om skattskyldigheten för inkomst av en förvärvskälla upphör. Genom hänvisningen till KL i 2 § 1 mom. första och andra styckena SIL blir bestämmelsen även tillämplig på juridiska personer.

Enligt sjunde stycket skall i vissa situationer uttagsbeskattning inte ske till den del tillgångarna i förvärvskällan knutits till ett fast driftställe i Sverige. Detta undantag kommer att gälla om den juridiska personens verkliga ledning inte längre utövas i Sverige men viss del av verksamheten även fortsättningsvis kommer att bedrivas från ett fast driftställe i Sverige.

punkt 16

I den nya anvisningspunkten hänvisas till 2 § 1 mom. elfte stycket SIL. Bestämmelsen gäller näringsidkare som blir begränsat eller obegränsat skattskyldiga i landet. Genom hänvisningen regleras hur ingångsvärden på inventarier, lager m.m. skall bestämmas vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

till 32 §

punkt 14

Ett nytt stycke har lagts till anvisningspunkten. Sådana utländska juridiska personer som enligt 16 § 2 mom. första stycket SIL skall anses vara inländska juridiska personer kommer att vara obegränsat skattskyldiga i Sverige. Dessa företag bör därför behandlas på samma sätt som svenska företag när det gäller tillämpningen av bestämmelserna om fåmansföretag. Regler av betydelse i detta sammanhang är bl.a. även 2 § 13 mom. och 24 § 6 mom. SIL.

## 8.2 Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

### 2 § 1 mom.

Det nya *tionde stycket* medför att vissa bestämmelser i SIL som tar sikte på svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar även kommer att gälla sådana utländska juridiska personer som blir obegränsat skattskyldiga i Sverige till följd av att den verkliga ledningen utövas här i landet (anses som en inländsk juridisk person). Förutsättningen är dock att den juridiska personen till konstruktion och villkor för delägarskap motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening (jfr RÅ 1992 ref. 53). De bestämmelser som aktualiseras gäller koncernbidrag (2 § 3 mom.), investmentföretag (2 § 10 mom.), fåmansföretag (3 § 12 mom. m.fl.), skattefrihet för utdelning (7 § 8 mom.) och avyttring av aktier eller andelar i vissa fall (27 § 4 mom.). Reglerna i 7 § 8 mom. är dock endast tillämpliga på de aktuella juridiska personerna i deras egenskap av mottagare av utdelning.

I *elfte stycket* finns en värderingsregel för tillgångar m.m. som underkastas svensk lagstiftning. Värderingen skall ske till marknadsvärdet vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Regeln gäller inte enbart de ovannämnda juridiska personerna med verklig ledning i Sverige utan även en juridisk person som blir begränsat skattskyldig i Sverige på grund av att ett fast driftställe etableras här och att egendom förs hit från utlandet. Genom en hänvisning i punkt 16 av anvisningarna till 22 § KL kommer även näringsidkare att omfattas av värderingsregeln. Härigenom får bestämmelsen en generell omfattning och kommer att gälla när egendom underkastas svensk skattelagstiftning. Se även författningskommentaren till 2 § 15 mom.

Bestämmelsen gäller tillgångar som inte redan tidigare är underkastade beskattning i Sverige. En utländsk juridisk person kan nämligen redan vara begränsat skattskyldig här i landet. Detta kan komma i fråga för den del av inkomsten som hänför sig till fastighet eller fast driftställe i Sverige (jfr 6 § 1 mom. första stycket c och d SIL). Det förhållandet att den utländska juridiska personen kommer att betraktas som en svensk juridisk person på grund av att den verkliga ledningen kommit att utövas i Sverige påverkar givetvis inte skattemässiga restvärden e.d. för den egendom som redan är underkastad svensk skattelagstiftning.

De begrepp som används såsom tillgångar, fordringar, avsättningar och skulder, har samma innebörd som i punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL (i dess lydelse enligt prop. 1995/96:104). Begreppet avsättningar är nytt i KL och avser förpliktelser som är säkra eller sannolika till sin existens men ovissa till belopp eller tidpunkt för infriande, t.ex. pensioner.

### 2 § 15 mom.

En hänvisning har tagits in till 2 § 1 mom. *elfte stycket* SIL. Genom hänvisningen regleras hur ingångsvärden på inventarier, lager m.m. skall

bestämmas vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Bestämmelsen omfattar sådana utländska personer som delägarbeskattas enligt CFC-lagstiftningen (punkt 10 andra stycket b av anvisningarna till 22 § KL).

*3 § 7 mom.*

I sjätte stycket finns viss bestämmelse beträffande utländsk juridisk person. Denna regel bör utformas så att vad som gäller för utländsk juridisk person även skall gälla sådan inländsk juridisk person som avses i 16 § 2 mom. första stycket SIL.

*6 § 1 mom.*

Enligt det oförändrade första stycket är en fysisk person skattskyldig även under tid han inte är bosatt i Sverige för avyttring av vissa finansiella instrument. Förutsättningen för skattskyldighet är dock att han haft sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistats i Sverige vid något tillfälle under de tio kalenderåren som närmast föregick det år då avyttringen skedde. Syftet med denna regel är att Sverige behåller beskattningsrätten till sådana finansiella instrument, där den orealiserade värdetillväxten kanske huvudsakligen skett under tid då överlåtaren varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Genom det nya *fjärde stycket* likställs med de nu nämnda reglerna även sådana finansiella instrument som motsvarar de i lagrummet uppräknade men som är hänförliga till utländska juridiska personer, där dock den verkliga ledningen utövas i Sverige.

*7 § 8 mom.*

Genom den föreslagna regeln i 2 § 1 mom. tionde stycket andra meningen SIL kommer en utländsk juridisk person som enligt 16 § 2 mom. första stycket SIL skall anses vara en inländsk juridisk person hemmahörande här i landet att kunna ta emot utdelning skattefritt på samma villkor som gäller för svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar under förutsättning att den utländska juridiska personen i fråga om konstruktion och villkor för delägarskap motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening.

När en sådan utländsk juridisk person däremot delar ut vinstmedel till ett svenskt företag kommer den juridiska personen att behandlas som utländsk juridisk person enligt den nya lydelsen av *sjätte stycket*. För de fall då vinstmedlen består av vinster som den juridiska personen förvärvat under tid då den haft sin verkliga ledning i Sverige och följaktligen här varit obegränsat skattskyldig för dessa vinstmedel kommer dessa att fritt från ytterligare skattekonsekvenser kunna delas ut till det svenska företaget.

För vinster som den utländska juridiska personen förvärvat under tid då den blott var begränsat skattskyldig i Sverige kommer dessa att kunna delas ut skattefritt till det svenska företaget på samma villkor som normalt gäller för utdelning från utlandet. Det viktigaste kravet för skattefrihet är då att den inkomstbeskattning som den utländska juridiska personen var underkastad vid tidpunkten för inkomstens förvärvande är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt SIL om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag.

#### *14 § 1 mom.*

För de s.k. Luxemburgbolagen (jfr avsnitt 1.1) gällde som beskattningsort den kommun, inom vilken den verkliga ledningen av företaget utövades den 1 november näst före det år som närmast föregick taxeringsåret. Denna regel om rätt beskattningsort är lämplig på de nu aktuella juridiska personerna.

Om den verkliga ledningen utövas i Sverige först efter detta datum, t.ex. den 1 december, bör beskattningsorten naturligtvis vara den ort där den verkliga ledningen utövades under december månad. Någon uttrycklig reglering av denna udda situation behövs inte.

#### *16 § 2 mom.*

Genom den nya lydelsen blir utländska juridiska personer att betraktas som inländska juridiska personer om den verkliga ledningen utövas här i landet. De fall som omfattas av punkt 10 andra stycket a av anvisningarna till 53 § KL är dock undantagna från regeln. Detta har kommenterats i avsnitt 4.1. Innebörden av bestämmelsen är att den juridiska personen blir obegränsat skattskyldig för inkomster både inom som utom landet (jfr 6 § 1 mom. första stycket b SIL).

Begreppet verklig ledning förklaras närmare i avsnitt 4.2.

#### *Bestämmelsen i förhållande till punkt 10 andra stycket b av anvisningarna till 53 § KL*

Enligt den föreslagna ändringen av 16 § 2 mom. SIL kommer utländska juridiska personer att anses som svenska (inländska) juridiska personer om den verkliga ledningen utövas här i landet. Det betyder att den juridiska personen anses ha sitt skatterättsliga hemvist i Sverige och är därför obegränsat skattskyldig för inkomster inom och utom landet.

Enligt punkt 10 andra stycket b av anvisningarna till 53 § KL skall handelsbolagsbeskattning (delägarbeskattning) ske i fråga om den på delägaren belöpande vinsten i annan utländsk juridisk person än sådan som enligt 16 § 2 mom. andra eller tredje styckena SIL skall betraktas som utländskt bolag. Enligt dessa lagrum avses med utländskt bolag en



utländsk juridisk person som i den stat där den är hemmahörande beskattas likartat med svenska aktiebolag. Vidare avses med utländskt bolag en juridisk person hemmahörande i en i tredje stycket uppräknad stat med vilken Sverige ingått avtal för undvikande av dubbelbeskattning, om den utländska juridiska personen också är en sådan person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas.

Eftersom en utländsk juridisk person där den verkliga ledningen utövas här i landet anses som en *inländsk* juridisk person uppkommer inte någon konkurrens med CFC-lagstiftningen eftersom denna uttryckligen tar sikte på *utländsk* juridisk person. Hemvistregeln i 16 § 2 mom. första stycket SIL blir härigenom en huvudregel. Först när den verkliga ledningen inte utövas här i landet kan alltså delägarbeskattning bli aktuell om rekvisiten i anvisningspunkten i övrigt är uppfyllda.

#### 27 § 4 mom.

Enligt 2 § 1 mom. tionde stycket SIL skall reglerna i 27 § 4 mom. SIL även vara tillämpliga på sådana inländska juridiska personer som enligt 16 § 2 mom. första stycket SIL blivit obegränsat skattskyldiga eftersom den verkliga ledningen utövas i Sverige, förutsatt att den juridiska personen till konstruktion och villkor för delägarskap motsvarar ett svenskt aktiebolag. Under aktieägarens innehavstid av aktierna i det köpande bolaget kan emellertid den verkliga ledningen i det köpande bolaget flyttas utomlands. Reglerna gällande för utländska bolag i fjärde stycket bör därför också göras tillämpliga på nyss nämnda företag.

### 8.3 Kupongskattelagen (1970:624)

#### 1 §

Genom den nya lydelsen blir utdelning från en utländsk juridisk person som enligt 16 § 2 mom. första stycket SIL skall anses vara en inländsk juridisk person och som motsvarar ett svenskt aktiebolag skattepliktig till kupongskatt på samma sätt som gäller för utdelning från svenskt aktiebolag. Skatteplikt föreligger då för utdelning till fysisk eller juridisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige.

#### 4 §

Skatteplikt till kupongskatt för mottagen utdelning föreligger inte för i Sverige obegränsat skattskyldiga, dvs. för fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas här, dödsbo efter sådan person eller inländsk juridisk person. Genom den nya lydelsen i första stycket föreligger inte heller skattskyldighet för utdelningsberättigad utländsk juridisk person

som enligt 16 § 2 mom. första stycket SIL skall anses vara en inländsk juridisk person.

#### 8.4 Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

##### 1 §

Genom den nya lydelsen föreskrivs att som inländsk juridisk person avses även sådan utländsk juridisk person som enligt 16 § 2 mom. första stycket SIL skall anses vara en inländsk juridisk person.

#### 8.5 Lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar

##### 1 §

Genom den nya lydelsen föreskrivs att skatt enligt denna lag skall betalas avseende personförsäkring som har meddelats i en utomlands bedriven försäkringsrörelse på premier som erläggs av utländsk juridisk person som enligt 16 § 2 mom. första stycket SIL skall anses vara en inländsk juridisk person.

#### 8.6 Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

##### 2 §

Genom den nya lydelsen kommer en utländsk juridisk person som enligt 16 § 2 mom. första stycket SIL skall anses vara en inländsk juridisk person, vid tillämpningen av denna lag inte längre att anses som hemmahörande i utlandet. Denna juridiska person skall då enligt 4 § göra skatteavdrag i fall då mottagaren av ersättningen är skattskyldig till särskild inkomstskatt. Den skattskyldige svarar då inte själv för betalningen av skatten.

En sådan juridisk person kommer då att vid tillämpningen av denna lag anses som svensk juridisk person och svenskt företag, t.ex. i fall som regleras i 5 § första stycket 3 och tredje stycket.

## 8.7 Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

### 3 §

I denna paragraf görs motsvarande ändring som i 2 § lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta avseende definitionen av uttrycket "hemmahörande i utlandet" (se ovan).

## 8.8 Lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet

### 3 §

I definitionsparagrafen införs utländska juridiska personer som enligt 16 § 2 mom. första stycket SIL. anses som inländska juridiska personer. Förutsättningen är att den juridiska personen till konstruktion och villkor för delägarskap motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Innebörden är att en sådan juridisk person anses vara ett företag i underskottslagens mening.

Det bör tilläggas att en grundläggande förutsättning för att få avdrag för underskott följande beskattningsår är att det är fråga om ett underskott enligt KL och SIL (1 § underskottslagen). Det kan alltså aldrig bli aktuellt att utnyttja underskott som uppkommit före skattskyldighetens inträde.

### 4 §

Paragrafen reglerar bl.a. när ett företag skall anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag. Det senare företaget skall vara ett dotterföretag till det förra företaget och en hänvisning sker till intern lagstiftning, bl.a. till ABL. Med hänsyn till att paragrafen även bör gälla vissa juridiska personer som anses som svenska juridiska personer (jfr kommentaren till 3 §) har ett tillägg gjorts. En sådan inländsk juridisk person som avses i 16 § 2 mom. första stycket SIL skall anses ha ett bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit ett dotterföretag till den juridiska personen om denna hade varit ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening.

# Särskilt yttrande

## Särskilt yttrande av experten Estberg

Jag delar inte utredningens uppfattning om *behovet* av en regel enligt vilken det skatterättsliga hemvistet skall bestämmas med utgångspunkt i var den verkliga ledningen utövas.

Den genomgång av skälen för och emot en sådan regel som görs i avsnitt 3.3 visar att motiven för regeln väger relativt lätt jämfört med nackdelarna – framför allt av praktisk art – med en sådan regel. Detta särskilt som flera av de fördelar som anges som motiv för regeln kan uppnås, om så önskas, genom andra lagstiftningsåtgärder av mindre genomgripande natur.

Mot regeln talar alltså praktiska tillämpningssvårigheter och – i vart fall inledningsvis – stor osäkerhet om regelns räckvidd. Som framgår av förslaget är det tekniskt komplicerat och svåröverskådligt varför såväl myndigheter som skattskyldiga kommer att ställas inför besvärliga överväganden vilka inte kommer att stå i rimlig proportion till de fördelar som kan uppnås med regeln.

Här bör också noteras att regeln inte bara leder till tillämpningssvårigheter på det nationella planet utan också i förhållande till andra länder. Situationer där ett företag anses ha dubbelt hemvist kommer att bli betydligt vanligare. Ett företag som t.ex. är registrerat i Nederländerna men enligt den föreslagna regeln anses hemmahörande i Sverige riskerar att bli dubbelbeskattat. I dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna finns visserligen en bestämmelse om hur frågan om dubbelt hemvist skall lösas. Enligt avtalet skall hemvistet vid tillämpningen av avtalet anses vara där den verkliga ledningen finns. Här bör först konstateras att avtalet inte ger någon närmare vägledning om vad som avses med den verkliga ledningen. Om båda staterna anser att ett företag är hemmahörande i respektive stat är det de behöriga myndigheterna i de båda staterna som har att komma överens om vad som i avtalets mening avses med verklig ledning. Detta innebär att det inte finns någon garanti för att begreppet tolkas på samma sätt som motsvarande begrepp i svensk lagstiftning. Det är snarare troligt att så inte kommer att ske eftersom motsvarande begrepp i andra länder i varierande grad fokuserar på andra kriterier än de som enligt utredningen är av betydelse. Slutresultatet kan alltså bli att ett i Nederländerna registrerat bolag enligt svenska regler anses ha verklig ledning i Sverige men vid tillämpningen av avtalet skall anses ha den

verkliga ledningen i Nederländerna med följd att Sverige får ge upp beskattningsrätten. Ett sådant resultat är i och för sig givetvis acceptabelt eftersom det leder till att dubbelbeskattning undviks men vägen dit kan vara tidsmässigt lång och komma att kräva att resurser tas i anspråk. Det bör vidare noteras att i fall då dubbelt hemvist föreligger finns ingen garanti eller mekanism i avtalet enligt vilken frågan med automatik löses. Kommer de behöriga myndigheterna inte överens kvarstår en risk för dubbelbeskattning vilket blir en extra kostnad för företaget i fråga.

Om en regel av förordat slag trots allt bedöms nödvändig är jag inte ense med utredningen om vad som skall tillmätas betydelse vid bedömningen av var den verkliga ledningen skall anses belägen. Oenigheten gäller de situationer där utredningen anser att utgångspunkten för bedömningen skall ske utifrån bolagets ledningsorgan, dvs. i normalfallet styrelsen. Utredningen anser att avgörande vikt skall fästas vid var styrelseledamöterna är bosatta och verksamma.

Jag tror att en regel som anger att den verkliga ledningen skall bestämmas utifrån var den eller de personer som utövar verklig makt är bosatta och verksamma medför oöverblickbara konsekvenser. Ett företag kan domineras av en person utan att formell makt föreligger likaväl som den som har den formella makten domineras eller styrs av t.ex. ägaren. Att bedömningar av detta slag skall komma att göras av skattemyndigheterna anser jag vara mindre lämpligt. Vidare är det ofrånkomligen så att ett dotterbolag i utlandet har en styrelse som tillsatts av moderbolaget och som kan avskedas av moderbolaget när som helst. Självständigheten hos styrelseledamöterna gentemot ägaren är därför av naturliga skäl begränsad jämfört med ett bolag med spritt ägande. Emellertid är det ju så att styrelseledamöterna har ett personligt ansvar för fattade beslut även i de fall besluten fattas i moderbolagets anda och intresse. En naturlig utgångspunkt för bedömningen kan därför vara den plats där det bolagsorgan som har det verkliga *ansvaret* för de beslut som fattas har sitt säte, dvs. vanligtvis styrelsens säte. Normalt torde också eventuellt ansvar utkrävas i enlighet med lagstiftningen i sätesstaten vilket kan anses som ett visst mått av anknytning.

Som framhålls i utredningen kan platsen för styrelsens sammanträden eller säte framstå som en mindre betydelsefull omständighet i en värld där kontakt sker alltmer via moderna kommunikationskanaler som gör att styrelseuppdragen är allt mindre beroende av var sammanträdena äger rum. Det finns emellertid enligt min uppfattning inget riktigt bra kriterium att välja men styrelsens säte anser jag vara det minst olämpliga. Samtidigt kan konstateras att just den omständigheten att det är svårt att finna en plats som rimligen kan anses som den där den verkliga ledningen utövas också kan sägas utgöra ett bevis för att kriteriet verklig ledning som grund för hemvist är föråldrat. I avvaktan på utvecklingen på området bör Sverige, enligt min mening, stanna kvar i den exklusiva samling av utvecklade länder – tillsammans med bl.a. USA – som inte har verklig ledning som kriterium på hemvist. I den mån registreringsorten har brister som grund för bosättning kan en reglering av mindre genomgripande natur övervägas för varje sådan situation.

KUNGL. BIBL.

1996-01-10

STOCKHOLM

# Statens offentliga utredningar 1995

## Kronologisk förteckning

---

1. Ett renodlat näringsförbud. N.
  2. Arbetsföretag – En ny möjlighet för arbetslösa. A.
  3. Grön diesel – miljö- och hälsorisker. Fi.
  4. Långtidsutredningen 1995. Fi.
  5. Vårdens svåra val.  
Slutbetänkande av Prioriteringsutredningen. S.
  6. Muskövarvets framtid. Fö.
  7. Obligatoriska arbetsplatskontakter för arbetslösa. A.
  8. Pensionsrättigheter och bodelning. Ju.
  9. Fullt ekonomiskt arbetsgivaransvar. Fi.
  10. Översyn av skattebrottslagen. Fi.
  11. Nya konsumentregler. Ju.
  12. Mervärdesskatt – Nya tidpunkter för redovisning och betalning. Fi.
  13. Analys av Försvarsmaktens ekonomi. Fö.
  14. Ny Elmarknad + Bilagedel. N.
  15. Könshandeln. S.
  16. Socialt arbete mot prostitutionen i Sverige. S.
  17. Homosexuell prostitution. S.
  18. Konst i offentlig miljö. Ku.
  19. Ett säkrare samhälle. Fö.
  20. Utan el stannar Sverige. Fö.
  21. Staden på vatten utan vatten. Fö.
  22. Radioaktiva ämnen slår ut jordbruk i Skåne. Fö.
  23. Brist på elektronikkomponenter. Fö.
  24. Gasmoln lamslår Uppsala. Fö.
  25. Samordnad och integrerad tågtrafik på Arlandabanan och i Mälardalsregionen. K.
  26. Underhållsbidrag och bidragsförskott, Del A och Del B. S.
  27. Regional framtid + bilagor. C.
  28. Lagen om vissa internationella sanktioner – en översyn. UD.
  29. Civilt bruk av försvarets resurser – regelverken, erfarenheter, helikoptrar. Fö.
  30. Alkylat och Miljöklassning av bensin. M.
  31. Ett vidareutvecklat miljöklasssystem i EU. M.
  32. IT och verksamhetsförnyelse inom rättsväsendet. Förslag till nya samverkansformer. Ju.
  33. Ersättning för ideell skada vid personskada. Ju.
  34. Kompetens för strukturomvandling. A.
  35. Avgifter inom handikappområdet. S.
  36. Förmåner och sanktioner - en samlad redovisning. Fi.
  37. Vårt dagliga blad - stöd till svensk dagspress. Ku.
  38. Yrkehögskolan - Kvalificerad eftergymnasial yrkesutbildning. U.
  39. Some reflections on Swedish Labour Market Policy. A.  
Några utländska forskares syn på svensk arbetsmarknadspolitik. A.
  40. Älsäkerhet. K.
  41. Allmän behörighet för högskolestudier. U.
  42. Framtidsanpassad Gotlandstrafik. K.
  43. Sambandet Redovisning – Beskattning. Ju.
  44. Aktiebolagets organisation. Ju.
  45. Grundvattenskydd. M.
  46. Effektivare styrning och rättssäkerhet i asylprocessen. A.
  47. Tvångsmedel enligt 27 och 28 kap. RB samt polislagen. Ju.
  48. EG-anpassade körkortregler. K.
  49. Prognoser över statens inkomster och utgifter. Fi.
  50. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 1995. M.
  51. Elförsörjning i ofred. N.
  52. Godtrosförvärv av stöldgods? Ju.
  53. Samverkan för fred. Den rättsliga regleringen. Fö.
  54. Fastighetsbildning – en gemensam uppgift för stat och kommun. M.
  55. Ett samlat verksamhetsansvar för asylärenden. A.
  56. Förmåner och sanktioner – utgifter för administration. Fi.
  57. Förslag om ett internationellt flygsäkerhetsuniversitet i Norrköping-Linköping. U.
  58. Kompetens och kunskapsutveckling – om yrkesroller och arbetsfält inom socialtjänsten. S.
  59. Ohälsoförsäkring och samhällsekonomi – olika aspekter på modeller, finansiering och incitament. S.
  60. Kvinnofrid. Del A+B. S.
  61. Myndighetsutövning vid medborgarkontor. C.
  62. Ett renat Skåne. M.
  63. Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar. Fi.
  64. Klimatförändringar i trafikpolitiken. K.
  65. Näringslivets tvistlösning. Ju.
  66. Polisens användning av övervakningskameror vid förundersökning. Ju.
  67. Naturgrusskatt, m.m. Fi.
  68. IT-kommissionens arbetsprogram 1995-96. SB.
  69. Betaltjänster. Fi.
  70. Allmänna kommunikationer – för alla? K.
  71. Behörighet och Urval. Förslag till nya regler för antagning till Universitet och högskolor. U.
  72. Svenska insatser för internationell katastrof- och flyktinghjälp. Kartläggning, analys och förslag. Fö.
  73. Ett aktiebolag för service till universitet och högskolor m.m. U.
  74. Lägenhetsdata. Fi.
  75. Svensk flyktingpolitik i globalt perspektiv. A.
  76. Arbete till invandrare. A.
-

# Statens offentliga utredningar 1995

## Kronologisk förteckning

---

77. Röster om EU:s konferens  
– hearing med organisationsföreträdare, debattörer och forskare. UD.
  78. Den svenska rymdverksamheten. N.
  79. Vårdnad, boende och umgänge. JU.
  80. EU om konferens 1996  
– institutionernas rapporter  
– synpunkter i övriga medlemsländer. UD.
  81. Ny rättshjälpslag och andra bestämmelser om rättsligt bistånd. Ju.
  82. Finansieringslösningar för Göteborgs- och Dennisöverenskommelserna. K.
  83. EU-kandidater – 12 länder som kan bli EU:s nya medlemmar. UD.
  84. Kulturpolitikens inriktning. Ku.
  84. Kulturpolitikens inriktning – i korthet. Ku.
  85. Tjugo års kulturpolitik 1974-1994. Ku.
  86. Dokumentation och socialtjänstregister. S.
  87. Försäkringsrörelse i förändring 3. Fi.
  88. Den brukade mångfalden. Del 1+2. Jo.
  89. Svenskar i EU-tjänst. Fi.
  90. Kärnavfall och Miljö. M.
  91. Ett reformerat straffsystem. Del I-III. Ju.
  92. EG:s arbetstidsdirektiv och dess konsekvenser för det svenska regelsystemet. A.
  93. Omprövning av statliga åtaganden. Fi.
  94. Personalavveckling, utbildning och beskattning. Fi.
  95. Hälsodataregister – Vårdregister. S.
  96. Jordens klimat förändras. En analys av hotbild och globala åtgärdsstrategier. M.
  97. Miljöklassning av snöskotrar. M.
  98. 1990-talets bostadsmarknad  
– en första utvärdering. N.
  99. SMHI:s verksamhetsform? K.
  100. Hållbar utveckling i landets fjällområden. M.
  101. Ett utvidgat EU – möjligheter och problem. Sammanfattning av en hearing i augusti 1995. UD.
  102. Medborgarnas EU – frihet och säkerhet? Frågor om unionens tredje pelare inför konferensen 1996. UD.
  103. Föräldrar i självförvaltande skolor. U.
  104. Skattereformen 1990-1991. En utvärdering. Fi.
  105. Konkurrens i balans. Åtgärder för ökad konkurrensneutralitet vid offentlig prissättning m.m. N.
  106. Rapporteringsskyldighet för revisorer i finansiella företag. Fi.
  107. Avbytarverksamhetens organisation och finansiering. Jo.
  108. Ny ellag. N.
  109. Likvärdig utbildning på lika villkor. U.
  110. Viljan att veta och viljan att förstå – Kön, makt och den kvinnovetenskapliga utmaningen i högre utbildning. U.
  111. Omvärld, säkerhet, försvar. Frågor om EU:s andra pelare inför konferensen 1996. UD.
  112. Svensk sjöfart – näring för framtiden. + Bilagor. K.
  113. Fristående gymnasieskolor. U.
  114. Indirekt tobaksreklam. S.
  115. Ny lag om europeiska företagsråd. A.
  116. Jämställdhet ett mål i utvecklingssamarbetet. UD.
  117. Jordbruk och konkurrens – jordbrukets ställning i svensk och europeisk konkurrensrätt. Jo.
  118. Totalförsvarspiktiga m 95. En utvärdering av de totalförsvarspiktigas medinflytande och av deras sociala och ekonomiska situation under grundutbildningen. Fö.
  119. Ändringar i hyresförhandlingslagen. Hyresgästinflytande vid ombyggnad m.m. Ju.
  120. TV och utbildning. U.
  121. Riksdagen, regeringen och forskningen. U.
  122. Reform på recept. S.
  123. Subsidiaritetsprincipen i EU. UD.
  124. Ett reformerat hovrättsförfarande. Ju.
  125. Finansiell verksamhet i kris och krig. Fi.
  126. Kostnader för den statliga assistansersättningen. S.
  127. Framtida central Europainformation. UD.
  128. Kulturområden och kulturföremål. KU.
  129. En styrande krigsorganisation. Om avsikterna med LEMO-reformen. FÖ.
  130. Sverige i EU – makt, öppenhet, kontroll. Sammanfattning av ett seminarium i september 1995. UD.
  131. Enklare och effektivare. Om EU:s komplexitet och maktbalanser. UD.
  132. Utvidgning och samspel. EU:s östintegration ur historiskt och ekonomiskt perspektiv. Förhållandet småstat – stormakt : svenskt identitetsbyte. UD.
  133. Bostadsbidragen  
– effektivare inkomstprövning  
– besparingar. S.
  134. Verklig ledning – obegränsad skattskyldighet för juridiska personer? Fi.
-

# Statens offentliga utredningar 1995

## Systematisk förteckning

---

### Statsrådsberedningen

IT-kommissionens arbetsprogram 1995-96. [68]

### Justitiedepartementet

Pensionsrättigheter och bodelning. [8]  
Nya konsumentregler. [11]  
IT och verksamhetsförnyelse inom rättsväsendet.  
Förslag till nya samverkansformer. [32]  
Ersättning för ideell skada vid personskada. [33]  
Sambandet Redovisning – Beskattning. [43]  
Aktiebolagets organisation. [44]  
Tvängsmedel enligt 27 och 28 kap. RB  
samt polislagen. [47]  
Godtrosvärv av stöldgods? [52]  
Näringslivets tvistlösning. [65]  
Polisens användning av övervakningskameror vid  
förundersökning. [66]  
Vårdnad, boende och umgänge. [79]  
Ny rättshjälpslag och andra bestämmelser om  
rättsligt bistånd. [81]  
Ett reformerat straffsystem. Del I-III. [91]  
Ändringar i hyresförhandlingslagen.  
Hyresgästinflytande vid ombyggnad m.m. [119]  
Ett reformerat hovrättsförfarande. [124]

### Utrikesdepartementet

Lagen om vissa internationella sanktioner  
– en översyn. [28]  
Röster om EU:s regeringskonferens  
– hearing med organisationsföreträdare, debattörer  
och forskare. [77]  
EU om regeringskonferensen 1996  
– institutionernas rapporter  
– synpunkter i övriga medlemsländer. [80]  
EU-kandidater – 12 länder som kan bli EU:s  
nya medlemmar. [83]  
Ett utvidgat EU – möjligheter och problem.  
Sammanfattning av en hearing i augusti 1995. [101]  
Medborgarnas EU – frihet och säkerhet?  
Frågor om unionens tredje pelare inför regerings-  
konferensen 1996. [102]  
Omvärld, säkerhet, försvar.  
Frågor om EU:s andra pelare inför regerings-  
konferensen 1996. [111]  
Jämställdhet ett mål i utvecklingsarbetet. [116]  
Subsidiaritetsprincipen i EU. [123]  
Framtida central Europainformation. [127]  
Sverige i EU – makt, öppenhet, kontroll.  
Sammanfattning av ett seminarium i september 1995.  
[130]

Enklare och effektivare. Om EU:s komplexitet  
och maktbalanser. [131]  
Utvidgning och samspel. EU:s östintegration ur  
historiskt och ekonomiskt perspektiv. Förhållandet  
småstat – stormakt : svenskt identitetsbyte. [132]

### Försvarsdepartementet

Muskövarvets framtid. [6]  
Analys av Försvarsmaktens ekonomi. [13]  
Ett säkrare samhälle. [19]  
Utan el stannar Sverige. [20]  
Staden på vatten utan vatten. [21]  
Radioaktiva ämnen slår ut jordbruk i Skåne. [22]  
Brist på elektronikkomponenter. [23]  
Gasmoln lamlår Uppsala. [24]  
Civilt bruk av försvarets resurser –  
regelverken, erfarenheter, helikoptrar. [29]  
Samverkan för fred. Den rättsliga regleringen. [53]  
Svenska insatser för internationell katastrof- och  
flyktinghjälp. Kartläggning, analys och förslag. [72]  
Totalförsvarspliktiga m 95. En utvärdering av de  
totalförsvarspliktigas medinflytande och av deras  
sociala och ekonomiska situation under  
grundutbildningen. [118]  
En styrande krigsorganisation. Om avsikterna med  
LEMO-reformen. [129]

### Socialdepartementet

Världens svåra val.  
Slutbetänkande av Prioriteringsutredningen. [5]  
Könshandeln. [15]  
Socialt arbete mot prostitutionen i Sverige. [16]  
Homosexuell prostitution. [17]  
Underhållsbidrag och bidragsförskott,  
Del A och Del B. [26]  
Avgifter inom handikappområdet. [35]  
Kompetens och kunskapsutveckling – om yrkes-  
roller och arbetsfält inom socialtjänsten. [58]  
Ohälsförsäkring och samhällsekonomi  
– olika aspekter på modeller, finansiering  
och incitament. [59]  
Kvinnofrid. Del A+B. [60]  
Dokumentation och socialtjänstregister. [86]  
Hälsodataregister – Vårdregister. [95]  
Indirekt tobaksreklam. [114]  
Reform på recept. [122]  
Kostnader för den statliga assistansersättningen. [126]  
Bostadsbidragen  
– effektivare inkomstprövning  
– besparingar. [133]



# Statens offentliga utredningar 1995

## Systematisk förteckning

---

### Kommunikationsdepartementet

Samordnad och integrerad tågtrafik på Arlandabanan och i Mälardalsregionen. [25]  
Älvsäkerhet. [40]  
Framtidsanpassad Gotlandstrafik. [42]  
EG-anpassade körkortregler. [48]  
Klimatförändringar i trafikpolitiken. [64]  
Allmänna kommunikationer – för alla? [70]  
Finansieringslösningar för Göteborgs- och Dennisöverenskommelserna. [82]  
SMHI:s verksamhetsform? [99]  
Svensk sjöfart – näring för framtiden.  
+ Bilagor. [112]

### Finansdepartementet

Grön diesel – miljö- och hälsorisker. [3]  
Långtidsutredningen 1995. [4]  
Fullt ekonomiskt arbetsgivaransvar. [9]  
Översyn av skattebrottslagen. [10]  
Mervärdesskatt – Nya tidpunkter för redovisning och betalning. [12]  
Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning. [36]  
Prognoser över statens inkomster och utgifter. [49]  
Förmåner och sanktioner  
– utgifter för administration. [56]  
Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar. [63]  
Naturgrusskatt, m.m. [67]  
Betaltjänster. [69]  
Lägenhetsdata. [74]  
Försäkringsrörelse i förändring 3. [87]  
Svenskar i EU-tjänst. [89]  
Omprövning av statliga åtaganden. [93]  
Personalavveckling, utbildning och beskattning. [94]  
Skattereformen 1990-1991. En utvärdering. [104]  
Rapporteringskyldighet för revisorer i finansiella företag. [106]  
Finansiell verksamhet i kris och krig. [125]  
Verklig ledning – obegränsad skattskyldighet för juridiska personer? [134]

### Utbildningsdepartementet

Yrkeshögskolan - Kvalificerad eftergymnasial yrkesutbildning. [38]  
Allmän behörighet för högskolestudier. [41]  
Förslag om ett internationellt flygsäkerhetsuniversitet i Norrköping-Linköping. [57]  
Behörighet och Urval. Förslag till nya regler för antagning till Universitet och högskolor. [71]

Ett aktiebolag för service till universitet och högskolor m.m. [73]  
Föräldrar i självförvaltande skolor. [103]  
Likvärdig utbildning på lika villkor. [109]  
Viljan att veta och viljan att förstå –  
Kön, makt och den kvinnovetenskapliga utmaningen i högre utbildning. [110]  
Fristående gymnasieskolor. [113]  
TV och utbildning. [120]  
Riksdagen, regeringen och forskningen. [121]

### Jordbruksdepartementet

Den brukade mångfalden. Del 1+2. [88]  
Avbytarverksamhetens organisation och finansiering. [107]  
Jordbruk och konkurrens – jordbrukets ställning i svensk och europeisk konkurrensrätt. [117]

### Arbetsmarknadsdepartementet

Arbetsföretag – En ny möjlighet för arbetslösa. [2]  
Obligatoriska arbetsplatskontakter för arbetslösa. [7]  
Kompetens för strukturomvandling. [34]  
Some reflections on Swedish Labour Market Policy. [39]  
Några utländska forskares syn på svensk arbetsmarknadspolitik. [39]  
Effektivare styrning och rättssäkerhet i asylprocessen. [46]  
Ett samlat verksamhetsansvar för asylärenden. [55]  
Svensk flyktingpolitik i globalt perspektiv. [75]  
Arbete till invandrare. [76]  
EG:s arbetstidsdirektiv och dess konsekvenser för det svenska regelsystemet. [92]  
Ny lag om europeiska företagsråd. [115]

### Kulturdepartementet

Konst i offentlig miljö. [18]  
Vårt dagliga blad - Pstöd till svensk dagspress. [37]  
Kulturpolitikens inriktning. [84]  
Kulturpolitikens inriktning – i korthet. [84]  
Tjugo års kulturpolitik 1974-1994. [85]  
Kulturegendomar och kulturföremål. [128]

### Näringsdepartementet

Ett renodlat näringsförbud. [1]  
Ny Elmarknad + Bilagedel. [14]  
Elförsörjning i ofred. [51]  
Den svenska Rymdverksamheten. [78]  
1990-talets bostadsmarknad  
– en första utvärdering. [98]

---

# Statens offentliga utredningar 1995

## Systematisk förteckning

---

Konkurrens i balans. Åtgärder för ökad konkurrensneutralitet vid offentlig prissättning m. m. [105]  
Ny ellag. [108]

### **Civildepartementet**

Regional framtid + bilagor. [27]  
Myndighetsutövning vid medborgarkontor. [61]

### **Miljödepartementet**

Alkylat och Miljöklassning av bensin. [30]  
Ett vidareutvecklat miljöklasssystem i EU. [31]  
Grundvattenskydd. [45]  
Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 1995. [50]  
Fastighetsbildning – en gemensam uppgift för stat och kommun. [54]  
Ett renat Skåne. [62]  
Kärnavfall och Miljö. [90]  
Jordens klimat förändras. En analys av hotbild och globala åtgärdsstrategier. [96]  
Miljöklassning av snöskotrar. [97]  
Hållbar utveckling i landets fjällområden. [100]

---





**FRITZES**

POSTADRESS: 106 47 STOCKHOLM  
FAX 08-2050 21, TELEFON 08-690 90 90

ISBN 91-38-20120-8  
ISSN 0375-250X