



UPPSALA  
UNIVERSITET

Juridiska institutionen  
Vårterminen 2015

Examensarbete i skatterätt  
30 högskolepoäng

# Beskattning av utländska delägare i svenska handelsbolag

Särskilt vad gäller fastighetsavyttringar

Författare: Haider Abed Ali

Handledare: Professor Bertil Wiman





# Innehållsförteckning

<b>1 Inledning</b> .....	<b>5</b>
1.1 Övergripande problemformulering.....	5
1.2 Syfte.....	6
1.3 Metod och material.....	7
1.4 Avgränsningar.....	7
1.5 Terminologi.....	8
1.6 Disposition.....	9
<b>2 Handelsbolag – generella utgångspunkter</b> .....	<b>9</b>
2.1 Civilrättslig bakgrund.....	9
2.2 Den skatterättsliga behandlingen av handelsbolag.....	11
2.3 Allmänt om beskattning vid överlåtelse av handelsbolagsandel.....	13
<b>3 Beskattning av utländska delägare – särskilda frågor</b> .....	<b>14</b>
3.1 Övergripande om begränsad skattskyldighet.....	14
3.2 Avyttring av handelsbolagsandelar.....	16
3.2.1 Skattskyldighetens omfattning.....	16
3.2.2 Hänföra andelen till ett fast driftställe.....	17
3.2.3 Näringsbetingade andelar.....	21
3.2.4 Sammanfattande slutsatser.....	22
3.3 Avyttring av fastigheter.....	22
3.3.1 Inledning.....	22
3.3.2 Innebörden av begränsad skattskyldighet.....	23
3.3.3 Förändrad utformning av skattskyldighetens omfattning.....	23
3.3.4 Utformningen av skattskyldighetens omfattning i dag.....	26
3.3.5 Inkomst från en fastighet.....	27
3.3.6 Inkomst från ett fast driftställe.....	29
3.3.7 Avslutande synpunkter om fastighetsavyttringar.....	32
<b>4 Begränsning enligt skatteavtal</b> .....	<b>33</b>
4.1 Inledning.....	33
4.2 Skatteavtal och avyttring av handelsbolagsandelar.....	33

4.3 Skatteavtal och avyttring av fastigheter.....	34
4.4 Sammanfattning.....	35
<b>5 Avslutning .....</b>	<b>36</b>
<b>Käll- och litteraturförteckning.....</b>	<b>38</b>

# 1 Inledning

## 1.1 Övergripande problemformulering

Koncernstrukturer med utländska delägare i svenska handelsbolag är vanligt förekommande. Utländska fysiska och juridiska personer, inom eller utom EES-området, kan vara delägare i svenska handelsbolag. Detta är framförallt vanligt eftersom många utländska investerare av olika skäl föredrar handelsbolagsformen framför exempelvis aktiebolag. Handelsbolaget kan i vissa fall vara aktivt och bedriva verksamhet i Sverige. I andra fall kan verksamheten endast bestå av exempelvis fastighetsinnehav i Sverige.

En viktig fråga från ett skatterättsligt perspektiv är vilka skattekonsekvenser som uppstår om ett svenskt handelsbolag med utländska delägare avyttrar en fastighet i Sverige eller om den utländska delägaren, som ett alternativ till fastighetsavyttringen, avyttrar sin handelsbolagsandel med däri paketerade fastigheter.

Att frågan om fastighetsavyttringar kan ge upphov till praktiska problem framgår av de s.k. BV- och Cypern-målen där svenska handelsbolag med utländska delägare ägde fastigheter i Sverige.<sup>1</sup> Målen gällde inte särskilt frågan om beskattning av utländska delägare vid fastighetsavyttringar, men de ger upphov till vissa intressanta frågeställningar. En av dessa är om utländska delägare i svenska handelsbolag är skattskyldiga vid fastighetsavyttringar eller vid avyttringar av handelsbolagsandelar.

En utländsk delägare i ett svenskt handelsbolag kan ha inkomster bestående av löpande inkomster från den verksamhet som bedrivs i handelsbolaget eller av inkomster vid avyttring av tillgångar, som exempelvis fastigheter, som innehas av handelsbolaget. Utländska personer är begränsat skattskyldiga för vissa av sina svenska inkomster. De inkomster som omfattas av den begränsade skattskyldigheten framgår av inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) och är olika för fysiska (3 kap. IL) och juridiska personer (6 kap. IL).

---

<sup>1</sup> RÅ 2009 not. 87 och RÅ 2009 not. 88.

Många gånger utgör ett handelsbolags verksamhet ett fast driftställe i Sverige. Enligt 3 kap. 18 § första stycket 3 IL och 6 kap. 11 § första stycket 1 IL är inkomster *från* ett fast driftställe eller *från* en fastighet skattepliktigt i Sverige för både begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer. Fysiska personer är därutöver enligt 3 kap. 18 § första stycket 11 IL skattskyldiga för *kapitalvinst på en fastighet i Sverige*. Frågan är om begränsat skattskyldiga juridiska personer också är skattskyldiga för fastighetsavyttringar trots att någon uttrycklig bestämmelse om detta saknas. En annan fråga, som inte heller uttryckligen besvaras i 3 kap. och 6 kap. IL, är om begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer är skattskyldiga vid en avyttring av handelsbolagsandelar. Om skattskyldighet inte föreligger enligt grundläggande bestämmelser för begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer spelar det ingen roll hur en vinstberäkning och beskattning sker eller om en kapitalvinst undantas från beskattning enligt särskilda regler. Lagtexten är inte helt tydligt utformad och svaret på frågan är därför inte självklar. Frågan som ska besvaras i denna uppsats är således om utländska fysiska och juridiska personer beskattas för avyttringar av handelsbolagsandelar samt om juridiska personer beskattas vid avyttring av fastigheter som innehas av handelsbolag, eller om svensk beskattningsrätt saknas p.g.a. otillräcklig lagstiftning i nämnda avseende. Därefter diskuteras frågan om ett eventuellt svenskt beskattningsanspråk begränsas av skatteavtal.

## 1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda om utländska delägare är skattskyldiga för avyttringar av andelar i handelsbolag samt om utländska juridiska personer är skattskyldiga vid avyttringar av fastigheter som innehas av ett handelsbolag.

Det är viktigt att redogöra huruvida Sverige har ett beskattningsanspråk enligt intern rätt för att därefter bedöma beskattningsrätten enligt skatteavtalsrätt. Det vore olyckligt om skattskyldigheten är begränsad redan enligt intern rätt endast p.g.a. otillräcklig eller otydlig lagstiftning. I många fall spelar det i praktiken ingen roll om den begränsade skattskyldigheten omfattar avyttring av handelsbolagsandelar eller inte eftersom reglerna om näringsbetingade andelar innebär

att någon beskattning ändå inte utlöses. Detta gäller dock inte alla utländska delägare i svenska handelsbolag och skattskyldigheten enligt grundläggande bestämmelser är därför trots allt av betydelse. Någon motsvarande skattefrihet för kapitalvinster på fastigheter finns inte och den frågan är därför av stort intresse.

Frågan om skattskyldighet för utländska delägare i svenska handelsbolag är av särskilt intresse av ytterligare en anledning. Globaliseringen har lett till ökade gränsöverskridande bolagsstrukturer och många utländska juridiska personer föredrar handelsbolagsformen vid gränsöverskridande bolagsbildningar. Eftersom skattekonsekvenserna är en viktig faktor vid fattandet av affärsmässiga beslut är det viktigt att redogöra för vad som faktiskt gäller i nämnda fall. Slutligen är frågan om skattskyldighet vid avyttring av fastigheter inte särskilt uppmärksammas i praxis eller doktrin, vilket är ytterligare en anledning till att utreda rättsläget.

### **1.3 Metod och material**

I uppsatsen avser jag att utreda gällande rätt genom traditionell rättsdogmatisk metod där jag använder mig av förarbeten, praxis och doktrin för att tolka gällande rätt. Eftersom lagtexten på området inte ger några tydliga svar och rättspraxis inte heller ger någon tydlig vägledning undersöks förarbetena till reglerna särskilt ingående. Med utgångspunkt i gällande rätt diskuteras även om reglerna bör förändras de lege ferenda och i så fall hur detta kan ske.

I avsnitt 4 undersöks om ett eventuellt svenskt beskattningsanspråk begränsas genom skatteavtal. En redogörelse för om ett svenskt beskattningsanspråk de facto begränsas kräver en undersökning av specifika skatteavtal med ett stort antal länder. Eftersom detta av praktiska skäl inte är möjligt har jag i stället valt att undersöka OECD:s modellavtal. Modellavtalet har tillerkänts stor betydelse eftersom det utgör en källa för hur skatteavtal generellt sett utformas.

### **1.4 Avgränsningar**

Frågan om beskattning av utländska delägare i svenska handelsbolag är stor, och inbegriper ett stort antal frågor som inte kan behandlas i en enda uppsats. Jag har

valt att fokusera på beskattning av utländska delägare i svenska handelsbolag vid avyttring av handelsbolagsandelar samt vid avyttring av fastigheter som innehas av handelsbolaget. Eftersom även dessa frågor är stora har jag valt att avgränsa bort tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL. Tioårsregeln stadgar att begränsat skattskyldiga fysiska personer är skattskyldiga för kapitalvinster på bl.a. andelar i handelsbolag under förutsättning att personen är bosatt i Sverige under kalenderåret då avyttringen sker eller under något av de tio föregående kalenderåren. Tioårsregeln är ett undantag från den skattskyldighet som annars gäller för begränsat skattskyldiga fysiska personer. För att möjliggöra en rättvis jämförelse mellan skattskyldigheten för fysiska och juridiska personer behövs därför inte tioårsregeln.

Ägarstrukturer med utländska juridiska personer är oftast mer komplicerade än ägarstrukturer med utländska fysiska personer. Dessa strukturer är därför av större intresse. Jag har dock valt att fokusera på såväl fysiska som juridiska personer eftersom reglerna för fysiska personer kan användas som tolkningsdata för att redogöra för gällande rätt avseende skattskyldigheten för juridiska personer.

Diskussionen om avyttring av handelsbolagsandelar och fastigheter ger upphov till flera intressanta närliggande frågor. Detta gäller exempelvis frågan om vad som utgör ett fast driftställe, frågan om definitionen av utländska juridiska personer och utländska bolag samt frågan om vilka fastigheter som kan utgöra lagertillgångar. Dessa frågor berörs endast på ett övergripande sätt för att möjliggöra framställningen av huvudfrågorna i uppsatsen. Någon närmare behandling är inte möjlig av utrymmesskäl.

## **1.5 Terminologi**

I civilrätten kallas ägarna i ett handelsbolag *bolagsmän*, medan den vedertagna skatterättsliga termen är *delägare*. Om inte annat särskilt anges används den skatterättsliga termen i denna uppsats. I civilrätten görs dessutom en skillnad mellan en andel i ett handelsbolag, *den ekonomiska andelen*, och *medlemskapet* i bolaget. Denna åtskillnad görs endast i avsnitt 2.1 som berör den civilrättsliga



behandlingen av handelsbolag. I övrigt avses medlemskapet i bolaget vid användandet av termen *andel*. Slutligen bör nämnas att termen *handelsbolag* uteslutande används i uppsatsen trots att vissa rättsfall som diskuteras berör *kommanditbolag*, en särskild form av handelsbolag.

## **1.6 Disposition**

Uppsatsen inleds med en framställning av generella civilrättsliga och skatterättsliga utgångspunkter kring handelsbolag. Avsnittet om den skatterättsliga behandlingen fokuserar i viss mån på hur beskattningen av vissa inkomster sker. För att frågan om hur beskattning sker ska vara relevant behöver frågan om skattskyldighetens omfattning behandlas. Denna fråga berörs i avsnitt 3 som är uppdelad mellan frågan om skattskyldighet föreligger vid avyttring av en handelsbolagsandel (avsnitt 3.2) och frågan om skattskyldighet föreligger vid avyttring av en fastighet (avsnitt 3.3). Frågan om andelsavyttringar, som för en delägare är ett substitut till fastighetsavyttringar, behandlas således först. Den valda ordningen beror på att avsnittet om andelsavyttringar berör både utländska fysiska och juridiska delägare medan frågan om fastighetsavyttringar endast är en fråga för utländska juridiska delägare. Om utländska delägare i svenska handelsbolag är skattskyldiga vid avyttring av handelsbolagsandelar eller fastigheter uppstår frågan om denna skattskyldighet begränsas genom skatteavtal. Denna fråga behandlas avslutningsvis i avsnitt 4.

# **2 Handelsbolag – generella utgångspunkter**

## **2.1 Civilrättslig bakgrund**

Bildandet av ett handelsbolag kräver att två eller flera personer avtalar om att gemensamt driva näringsverksamhet i bolag samt att bolaget förs in i handelsregistret; 1 kap. 1 § lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (BL). Om registrering inte har skett, men avtal om att driva verksamhet i bolag ingåtts, föreligger ett enkelt bolag enligt 1 kap. 3 § BL. I övrigt kräver bildandet varken särskild form eller kapital.

Ett handelsbolag är en juridisk person. Detta framgår av 1 kap. 4 § BL som stadgar att ett handelsbolag kan *förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt föra talan inför domstol.*<sup>2</sup>

Handelsbolagsavtalet upprättas enligt allmänna avtalsrättsliga regler.<sup>3</sup> Av 2 kap. 1 § BL framgår att handelsbolagets all interna förvaltning, med ett undantag<sup>4</sup>, är dispositiv, d.v.s. reglerna om den interna förvaltningen i BL gäller endast om inget annat har föreskrivits i bolagsavtalet eller på annat sätt avtalats mellan bolagsmännen. Handelsbolagsavtalet innehåll bör därför anpassas efter önskade avvikelser från BL. Avvikelserna får inte vara oskäligen, i annat fall kan villkoren jämkas enligt 36 § avtalslagen.<sup>5</sup> Något som bör bestämmas i avtalet är fördelningen av vinst och förlust. Fördelningen kan innebära att någon eller några av bolagsmännen inte har rätt till någon andel i vinsten.<sup>6</sup> Om inget särskilt framgår av bolagsavtalet fördelas resultatet lika mellan bolagsmännen, 2 kap. 8 § BL. Annat som bör bestämmas i avtalet är bolagsmännens arvode och tiden för bolagets bestånd.<sup>7</sup>

Bolagsmännen svarar enligt 2 kap. 20 § BL solidariskt för handelsbolagets förpliktelser. En avvikande fördelning av ansvaret i bolagsavtalet gäller således inte mot tredje man.<sup>8</sup> Om bolagsmännen önskar begränsa ansvaret till en av bolagsmännen bildas i stället ett kommanditbolag; 1 kap. 2 § BL.

I BL görs en skillnad mellan medlemskap i bolaget och en bolagsmans andel, eller ekonomiska rätt. Medlemskapet avser både rätten att delta i förvaltningen och de ekonomiska rättigheterna. Det personliga betalningsansvaret följer

---

<sup>2</sup> Den civilrättsliga innebörden av *juridisk person* har tidigare varit föremål för omfattande diskussioner. I dag har begreppet endast den betydelsen att en sammanslutning kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt föra talan inför domstol. Jfr Johansson, Svensk associationsrätt i huvuddrag, s. 72. En särskild skatterättslig definition av begreppet saknas. I stället används den civilrättsliga definitionen. Se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 23.

<sup>3</sup> Nial & Hemström, Om handelsbolag och enkla bolag, s. 84.

<sup>4</sup> Undantaget framgår av 2 kap. 5 § BL och innebär att en bolagsman som är utesluten från handelsbolagets förvaltning har rätt att granska bolagets räkenskaper och få kännedom om bolagets angelägenheter. Ett annat, indirekt, undantag framgår av 2 kap. 3 a § BL som hänvisar till bokföringslagens tvingande regler om upprättande av årsredovisning eller årsbokslut.

<sup>5</sup> Nial & Hemström, a.a. s. 104.

<sup>6</sup> Nial & Hemström, a.a. s. 149.

<sup>7</sup> Nial & Hemström, a.a. s. 85.

<sup>8</sup> Nial & Hemström, a.a. s. 190.

exempelvis av medlemskapet och inte bolagsmannens andel.<sup>9</sup> En bolagsman kan inte utan samtliga bolagsmäns samtycke överlåta sitt medlemskap i bolaget; 2 kap. 2 § BL. Den ekonomiska andelen kan däremot överlåtas utan övriga bolagsmäns samtycke.<sup>10</sup> Överlåtelse av en ekonomisk andel innebär endast att bolagsmannens ekonomiska rättigheter överlåts. Bolagsmannens förpliktelser gentemot bolaget och övriga bolagsmän övergår däremot inte på förvärvaren enligt 2 kap. 21 § BL.

## **2.2 Den skatterättsliga behandlingen av handelsbolag**

Sverige har likt många andra länder valt att se handelsbolag som transparenta subjekt och därmed inte beskatta ett handelsbolag för dess resultat. I stället beskattas bolagsmännen, som i IL benämns delägare, direkt för handelsbolagets resultat. Resultatet beräknas först gemensamt för handelsbolaget genom att intäkter tas upp och kostnader dras av.<sup>11</sup> Därefter fördelas resultatet lika mellan bolagsmännen eller i enlighet med bolagsavtalet. Delägarna beskattas slutligen för respektive del av resultatet oavsett hur delägarna disponerar över det; 5 kap. 3 § första stycket IL.<sup>12</sup> Ett handelsbolag är därmed inte ett skattesubjekt inkomstskatterättsligt,<sup>13</sup> men är trots det som tidigare nämnts en juridisk person.<sup>14</sup> Omfattningen av delägarnas skattskyldighet framgår av 3 kap. IL för fysiska personer och 6 kap. IL för juridiska personer; 5 kap. 3 § andra stycket IL. Lagtekniskt innebär detta att 5 kap. 3 § IL stadgar hur resultatfördelningen mellan delägarna sker och hänvisningen till de olika kapitlen i IL innebär att skattskyldighetens omfattning för respektive delägare bestäms enligt reglerna i 3 kap. och 6 kap. IL. Detta innebär således att olika regler för skattskyldighet gäller för olika typer av delägare i ett handelsbolag.

---

<sup>9</sup> Hemström & Giertz, Bolagens rättsliga ställning, s. 47.

<sup>10</sup> Nial & Hemström, a.a. s. 218. Se även 2 kap. 21 § första stycket BL.

<sup>11</sup> Varken intäkter eller kostnader beräknas alltså för respektive delägare, se RÅ 1994 ref. 52 I och II samt RÅ 1994 not. 487.

<sup>12</sup> Här föreligger alltså en skillnad i jämförelse med behandlingen av aktiebolag där aktieägarna endast beskattas vid utdelning. En aktieägare kan därmed skjuta upp beskattningen genom att låta inkomsten stå kvar i bolaget, medan en delägare i ett handelsbolag inte har denna möjlighet.

<sup>13</sup> Handelsbolag är dock skattesubjekt i andra hänseende, exempelvis mervärdesskatt och kommunal fastighetsavgift. Se prop. 2009/10:36 s. 27.

<sup>14</sup> Se avsnitt 2.1 ovan.

I princip all verksamhet i ett handelsbolag beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13 kap. 4 § första stycket IL. Enligt bestämmelsens andra stycke gäller dock ett undantag för kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter för delägare som är fysiska personer. Dessa beskattas i inkomstslaget kapital under förutsättning att fastigheterna utgör kapitaltillgångar. Om fastigheterna utgör lagertillgångar beskattas vinster i inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>15</sup> Att kapitalvinster vid fastighetsavyttringar är skattepliktiga framgår av 45 kap. IL. För juridiska personer gäller bestämmelserna i kapitlet genom hänvisningen i 25 kap. 2 § IL. De grundläggande bestämmelserna om beräkningen av kapitalvinster återfinns i 44 kap. IL. Ett handelsbolags inkomster i form av ränta, utdelning och kapitalvinster på aktier beskattas också i inkomstslaget näringsverksamhet, även om delägaren är en fysisk person.<sup>16</sup> Kapitalförluster och utgifter för ränta hänförs därmed till samma inkomstslag.

Resultatfördelningen som delägarna kommit överens om och som uttrycks i bolagsavtalet godtas normalt vid beskattningen.<sup>17</sup> I praxis har dock fördelningen underkänts om den varit en *skattemässigt obehörig inkomstfördelning*.<sup>18</sup> En obehörig skattefördelning kan exempelvis föreligga om ett närstående bolag till en delägare tillgodoförts omotiverat stor inkomst i förhållande till kapitalinsats. Bolagets inkomst fördelas i sådana fall efter skäligheten. Den avtalade resultatfördelningen accepteras heller inte om den saknar affärsmässig grund.<sup>19</sup>

---

<sup>15</sup> Lodin m.fl., Inkomstskatt del 2, s. 505.

<sup>16</sup> Lodin m.fl., a.a. s. 505.

<sup>17</sup> Lodin m.fl., a.a. s. 507 samt RÅ 1968 fi. 945.

<sup>18</sup> RÅ 1997 not. 126, RÅ 1998 not. 291 och RÅ 2002 ref. 115 I samt prop. 1993/94:50 s. 247 f. Att denna begränsning utvecklats i praxis kan ifrågasättas, framförallt med hänsyn till existensen av en generell, men visserligen kritiserad, skatteflyktslag. Frågan är intressant, men en djupare diskussion är inte möjlig inom ramen för denna uppsats.

<sup>19</sup> RÅ 1988 not. 553.

### 2.3 Allmänt om beskattning vid överlåtelse av handelsbolagsandel<sup>20</sup>

Trots att handelsbolag inte är ett skattesubjekt ses andelar i handelsbolag inte som andelar i tillgångar utan som andelar i en juridisk person.<sup>21</sup> Således är avyttringar av handelsbolagsandelar föremål för beskattning om inte särskilda regler anger annat. Beskattningen av handelsbolag innehåller härigenom en dualism som komplicerar den skattemässiga behandlingen. Detta gäller särskilt gränsöverskridande handelsbolagsbildningar och handelsbolag med juridiska personer som delägare.

Kapitalvinster och kapitalförlust vid avyttring av handelsbolagsandelar beräknas enligt reglerna i 44 och 50 kap. IL.<sup>22</sup> Reglerna gäller både fysiska personer som beskattas i inkomstslaget kapital och juridiska personer som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>23</sup> Reglerna gäller dock inte om andelarna som avyttras är lagertillgångar, vilka beskattas enligt allmänna regler om näringsverksamhet.<sup>24</sup>

Utgångspunkten vid kapitalvinst- eller kapitalförlustberäkningen är att försäljningsintäkten minskas med anskaffnings- och förbättringsutgifter. Eftersom handelsbolag är delägarbeskattade subjekt måste vissa justeringar av anskaffningsutgiften (JAU) göras. I 50 kap. 5 § första stycket IL stadgas att anskaffningsutgiften ökas med tillskott och skattepliktiga bolagsinkomster. I bestämmelsens andra stycke stadgas att anskaffningsutgiften dessutom minskas med uttag ur bolag och avdragsgilla bolagsunderskott som belöper på delägaren i fråga.<sup>25</sup> Om en delägare tar ut sin del av det skattepliktiga resultatet sker alltså

---

<sup>20</sup> Ett alternativ till överlåtelse av handelsbolagsandel är att överlåta inkråmet i bolaget. Vid en inkråmsöverlåtelse övertar köparen handelsbolagets tillgångar och dess förpliktelser. Därefter upplöses handelsbolaget. Beskattningskonsekvenserna för delägarna vid en inkråmsförsäljning följer de allmänna reglerna om beskattning av löpande inkomster som beskrivits ovan i avsnitt 2.1. Se Mattsson, Beskattning av handelsbolag, s. 97 f.

<sup>21</sup> Lodin m.fl., a.a. s. 283.

<sup>22</sup> Särskilda regler finns i 51 kap. och tillämpas när en fysisk person avyttrar en handelsbolagsandel som är kapitaltillgång till någon annan än en obegränsat skattskyldig fysisk person. Reglerna syftar till att förhindra att omvandla vad som borde beskattas som förvärvsinkomst till en lägre beskattad kapitalvinst. Frågorna som aktualiserar till följd av dessa bestämmelser ligger inte inom ramen för denna uppsats.

<sup>23</sup> Lodin m.fl., a.a. s. 510.

<sup>24</sup> RÅ 2000 ref. 78.

<sup>25</sup> Att endast skattepliktiga inkomster och skattemässigt avdragsgilla underskott påverkar JAU beror på att JAU görs för att behålla den ekonomiska dubbelbeskattningen. En jämförelse kan göras med andelar i aktiebolag där inkomsten först beskattas i bolaget samtidigt som inkomsten ökar värdet på andelen som vid en försäljning kapitalvinstbeskattas. Se Lodin m.fl., a.a. s. 510 f.

ingen justering av anskaffningsutgiften eftersom uttaget minskar anskaffningsutgiften med ett belopp som motsvarar den ökning av anskaffningsutgiften som samtidigt sker till följd av det skattepliktiga resultatet. Posterna tar därmed ut varandra.

Tidpunkten för beskattningen framgår av den grundläggande bestämmelsen i 44 kap. 26 § IL, vilket innebär att en kapitalvinst tas upp som intäkt det beskattningsår då handelsbolagsandelen avyttras.

Som nämnt i avsnitt 2.1 kan en andel i ett handelsbolag antingen förvärvas genom bildandet av handelsbolaget eller vid ett senare tillfälle. Om andelen förvärvas efter bolagets bildande är anskaffningsutgiften för andelen lika med det erlagda priset. Om delägaren däremot deltar i bildandet av bolaget utgör hans tillskott vid bildandet anskaffningsutgiften för andelen.<sup>26</sup> Därefter görs justeringarna som beskrivits ovan.

Handelsbolag ingår sedan 2010 i systemet om näringsbetingade andelar. Om en handelsbolagsandel exempelvis ägs av ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag hemmahörande inom EES som motsvarar ett svenskt aktiebolag, anses handelsbolagsandelen vara näringsbetingad enligt 25 a kap. 3 § 1-5 och 3 a § IL. Detta innebär att en kapitalvinst vid en avyttring av andelen inte beskattas och att en kapitalförlust på motsvarande sätt inte är avdragsgill enligt 25 a kap. 5 § IL.<sup>27</sup>

## 3 Beskattning av utländska delägare – särskilda frågor

### 3.1 Övergripande om begränsad skattskyldighet

För att frågorna om kapitalvinst, kapitalförlust och skattefrihet på vinster på näringsbetingade andelar ska aktualiseras krävs att delägaren i handelsbolaget är skattskyldig i Sverige enligt reglerna i 3 kap. eller 6 kap. IL. Om inkomsten i fråga, vare sig det är avyttring av en handelsbolagsandel eller en fastighet, inte

---

<sup>26</sup> Lodin m.fl., a.a. s. 511.

<sup>27</sup> Skattefriheten och avdragsförbudet gäller inte om den avyttrade andelen avser ett skalbolag, se 25 a kap. 9 och 9 a §§ IL.

omfattas av nämnda kapitel om begränsad skattskyldighet saknas svenskt beskattningsanspråk och frågan om exempelvis kapitalvinstberäkning blir inte aktuell.

3 kap. 17 § första stycket 1 IL stadgar att den som inte är obegränsat skattskyldig är begränsat skattskyldig i Sverige. Detta innebär att en fysisk person är begränsat skattskyldig om denna inte enligt 3 kap. 3 § IL är bosatt i Sverige, stadigvarande vistas i Sverige eller har väsentlig anknytning till Sverige. I 3 kap. 18 § första stycket IL görs en uttömmande uppräkningslista av de inkomster som en begränsat skattskyldig fysisk person är skattskyldig för. Bland uppräkningslistan finns *inkomst från ett fast driftställe eller fastighet i Sverige* (p. 3) samt *kapitalvinst på en fastighet i Sverige* (p. 11).

Av 6 kap. 7 § IL framgår att utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga. I 6 kap. 8 § första stycket IL stadgas att en utländsk juridisk person är en utländsk association som kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter, föra talan inför domstol och andra myndigheter samt där enskilda delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa. Bedömningen sker enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma. 6 kap. 11 § IL anger vilka inkomster som begränsat skattskyldiga juridiska personer är skattskyldiga för. Uppräkningslistan i bestämmelsen är uttömmande.<sup>28</sup> En begränsat skattskyldig juridisk person är bl.a. skattskyldig för *inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige* (p. 1). Enligt bestämmelsen måste det således finnas ett samband mellan en inkomst och ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige. Om sambandet mellan inkomsten och det fasta driftstället eller fastigheten inte är tillräcklig, föreligger ingen skattskyldighet för den begränsat skattskyldige enligt IL.<sup>29</sup>

Någon definition av fastighetsbegreppet saknas i IL, men 2 kap. 6 § IL anger att vissa tillgångar, som exempelvis byggnad, omfattas av uttrycket fastighet. I 2 kap. 29 § första stycket IL definieras ett fast driftställe för näringsverksamhet som en *stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt*

---

<sup>28</sup> Detta torde framgå av utformningen av bestämmelsen. Se även HFD 2014 ref. 71 (fråga 2) samt Staberg, Skattenytt 2004 s. 126.

<sup>29</sup> Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 110.

*eller delvis bedrivs*. Därefter följer en uppräknig av olika anordningar som uttrycket särskilt omfattar. En fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamhet utgör exempelvis alltid ett fast driftställe. Definitionen av fast driftställe bygger på samma principer som OECD:s modellavtal.<sup>30</sup> Enligt kommentaren till modellavtalet omfattar uttrycket *plats för affärsverksamhet* bl.a. en lokal som används för att bedriva företagets rörelse, oavsett om den används uteslutande för detta syfte eller inte.<sup>31</sup> Att driftstället är fast innebär inte att några uppehåll i verksamheten inte är tillåtet, men verksamheten måste bedrivas på regelbunden basis.<sup>32</sup> Det är dessutom oväsentligt om verksamheten i det fasta driftstället bedrivs med egen personal eller av andra personer som får instruktioner av företaget.<sup>33</sup> Uttrycket fast driftställe är centralt inom skatterätten och används för att bestämma när en person har tillräcklig stark anknytning till Sverige för att bli beskattad här.<sup>34</sup> Uttrycket är även centralt för den fortsatta framställningen.

## **3.2 Avyttring av handelsbolagsandelar**

### *3.2.1 Skattskyldighetens omfattning*

Ett alternativ till att ett handelsbolag avyttrar en fastighet är att delägaren avyttrar sin andel i det fastighetsägande handelsbolaget. Avyttringar av handelsbolagsandelar räknas inte upp i 3 kap. 18 § eller 6 kap. 11 § IL. Av den anledningen krävs att en avyttring av en handelsbolagsandel kan hänföras till någon av de andra uppräknade punkterna i respektive bestämmelse för att skattskyldighet ska föreligga för en begränsat skattskyldig delägare.<sup>35</sup> Närmast till hands ligger att anse avyttringen av andelen som en inkomst från ett fast driftställe i Sverige (3 kap. 18 § första stycket 3 samt 6 kap. 11 § första stycket 1 IL).

För att skattskyldighet ska föreligga enligt den bestämmelsen krävs först att den utländska delägaren har ett fast driftställe i Sverige. Många gånger har den

---

<sup>30</sup> Prop. 1986/87:30 s. 42 f.

<sup>31</sup> P. 4 i kommentaren till art. 5.

<sup>32</sup> P. 7 i kommentaren till art. 10.

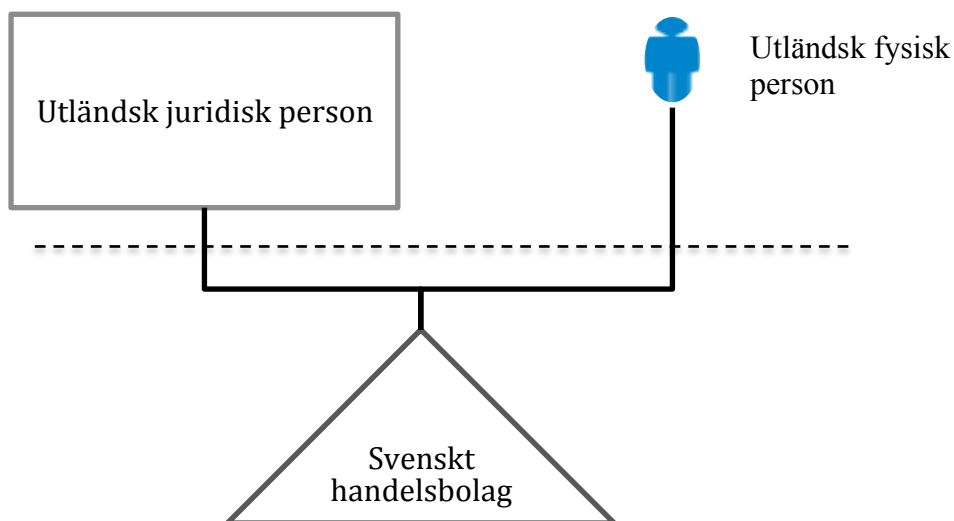
<sup>33</sup> P. 10 i kommentaren till art. 10.

<sup>34</sup> Dahlberg, Internationell beskattning, s. 275.

<sup>35</sup> Staberg, a.a. s. 126 f.



utländska delägaren inte någon annan koppling till Sverige än handelsbolaget och den verksamhet som handelsbolaget bedriver. Enbart det faktum att man är delägare i ett registrerat svenskt handelsbolag räcker inte för att få ett fast driftställe i Sverige.<sup>36</sup> Som tidigare nämnt är *näringsverksamhet* och *affärsverksamhet* två av rekvisiten för att ett fast driftställe ska föreligga. Den utländska delägaren kan därmed endast få ett fast driftställe genom ägandet i handelsbolaget om handelsbolaget bedriver en verksamhet som utgör ett fast driftställe i Sverige.<sup>37</sup> Alternativt kan den utländska delägaren få ett fast driftställe i Sverige genom en annan verksamhet som delägaren bedriver i Sverige. Om något fast driftställe inte föreligger är delägaren inte skattskyldig för avyttringar av handelsbolagsandelar. Detta kan illustreras av nedanstående figur.



Figur 1. Avsaknaden av ett fast driftställe innebär att avyttringen av handelsbolagsandelar inte är skattepliktig enligt varken 3 kap. eller 6 kap. IL.

### 3.2.2 Hänföra andelen till ett fast driftställe

För att andelsavyttringen ska vara en inkomst *från* ett fast driftställe krävs vidare att handelsbolagsandelen är hänförlig till den utländska delägarens fasta driftställe i Sverige eller att andelen ingår i den verksamhet som det fasta driftstället bedriver. När handelsbolagets verksamhet är det som utgör den

<sup>36</sup> RÅ 2003 not. 160 samt Skatterättsnämndens förhandsbesked den 24 november 1999, dnr 132-99/D.

<sup>37</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked den 25 februari 1998, dnr 123-97/D. Detta framgår även 5 kap. 3 § andra stycket IL som bl.a. hänvisar till 6 kap. IL om skattskyldighet för juridiska personer.

utländska delägarens fasta driftställe blir därför kravet att handelsbolagsandelen är hänförlig till den verksamhet som bedrivs av samma handelsbolag som avyttringen avser. Hur denna bedömning sker framgår inte av lagtext eller praxis, men att kunna hänföra en andel i ett handelsbolag till den verksamhet som bedrivs i just det bolaget som andelen avser är inte på något sätt självklart.<sup>38</sup> Framförallt gäller detta eftersom det i Sverige tillämpas en princip som innebär att det är andelar i en juridisk person, och inte tillgångarna, som avyttras vid en handelsbolagsandelsförsäljning.<sup>39</sup> Om principen hade varit den omvända, d.v.s. att försäljning av handelsbolagsandelar ses som avyttring av tillgångar, hade det möjligtvis varit enklare att hänföra en andel i ett handelsbolag till ett fast driftställe som föreligger endast genom den verksamhet som bedrivs av handelsbolaget i fråga.

Ett alternativ, som bör vara enklare att bedöma, är om andelen är hänförlig till ett annat fast driftställe i Sverige, d.v.s. om delägaren har ett fast driftställe i Sverige genom en annan verksamhet än den som handelsbolaget bedriver och att detta andra fasta driftställe äger andelarna i handelsbolaget som avyttras. Kopplingen illustreras genom figur 2 nedan. En sådan koppling innebär att andelsavyttringen anses vara en inkomst *från* ett fast driftställe och inkomsten blir därför föremål för beskattning enligt reglerna i 6 kap. IL. Ett exempel är om den utländska delägaren har egna kontor i Sverige och kontoren utgör ett fast driftställe.<sup>40</sup> I sådana fall kan handelsbolagsandelen vara hänförlig till det fasta driftstället (kontoret) om andelen innehas i och för den verksamhet som det fasta driftstället bedriver i Sverige.<sup>41</sup>

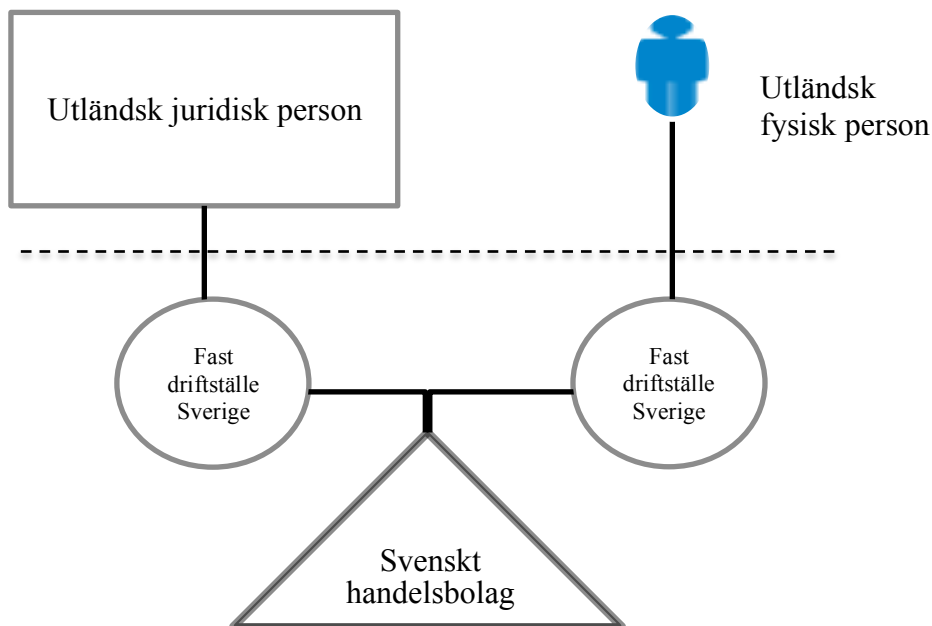
---

<sup>38</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked den 7 november 2002, dnr 55-02/D, RÅ 2003 not. 160, RÅ 2009 not. 87 (fråga 2) samt RÅ 2009 not. 88 (fråga 2). I samtliga fall ansågs handelsbolagsandelen inte vara hänförlig till det fasta driftställe som bedrevs av handelsbolaget som avyttrades.

<sup>39</sup> RÅ 1950 ref. 16.

<sup>40</sup> Se RÅ 1998 not. 229 och däri hänvisade förhandsbesked.

<sup>41</sup> Jfr RÅ 1998 not. 229.



Figur 2. Till skillnad från figur 1 ovan är en avyttring av handelsbolagsandelar här skattepliktigt eftersom handelsbolaget är hänförligt till ett fast driftställe. Avyttringen är därför en *inkomst från ett fast driftställe i Sverige*.

Varken lagtext eller praxis ger tydlig vägledning om hur en andel ska hänföras till ett fast driftställe. Dahlberg anser att kommentaren till OECD:s modellavtal kan användas för att enligt intern rätt hänföra en inkomst till ett fast driftställe.<sup>42</sup>

Utgångspunkten enligt OECD:s modellavtal är att inkomst av rörelse som ett företag i en medlemsstat har endast ska beskattas i den staten; art. 7.1. När företaget har ett fast driftställe i en annan medlemsstat har denna andra stat enligt art. 7.1 rätt att beskatta inkomsterna som är hänförliga till det fasta driftstället. Art. 7.2 anger hur inkomster hänförs till ett fast driftställe. Metoden, *the separate entity approach* (separatmetoden), innebär att en inkomst allokeras till det fasta driftstället om det fasta driftstället är en separat enhet i förhållande till det övriga företaget.<sup>43</sup> Det första steget i separatmetoden är att identifiera de aktiviteter som bedrivs genom det fasta driftstället. I det andra steget värderas affärshändelserna

<sup>42</sup> Dahlberg, a.a. s. 279.

<sup>43</sup> Dahlberg, a.a. s. 280 f.

som sker mellan det fasta driftstället och övriga delar av företaget samt i förhållande till närstående företag. Det andra steget utförs med hjälp av OECD:s riktlinjer för internprissättning.<sup>44</sup>

Frågan om dotterbolagsaktier kan vara en tillgång i ett i Sverige beläget fast driftställe prövades i RÅ 1998 not. 229. Ett finskt bolag, X, ägde samtliga aktier i ett svenskt dotterbolag, Z. X hade kontor i Sverige som enligt ett tidigare förhandsbesked ansågs utgöra ett fast driftställe. Frågan i målet var om en utdelning från Z var en intäkt för X eller om det var en intäkt hänförlig till det fasta driftstället i Sverige. Skatterättsnämnden, vars bedömning delades av Högsta förvaltningsdomstolen, ansåg att aktierna i Z inte var en tillgång i X:s fasta driftställe i Sverige. Nämnden konstaterade inledningsvis att aktierna i dotterbolaget måste innehas i och för den verksamhet som det fasta driftstället bedriver för att utdelningen ska utgöra en intäkt i driftställets verksamhet. Eftersom verksamheten i det fasta driftstället bestod i en övergripande samordning av koncernens verksamhet bedömde Skatterättsnämnden att innehavet av aktierna inte betingades av den verksamhet som specifikt bedrivs av det fasta driftstället utan av X:s verksamhet i allmänhet.

Skatteverket har med anledning av det fastställda förhandsbesked som redovisats ovan och med hänsyn till OECD:s modellavtal och kommentar, särskilt separatmetoden, publicerat ett ställningstagande där Skatteverket redogör sin uppfattning om hur dotterbolagsandelar allokeras till ett fast driftställe.<sup>45</sup> Skatteverket anser att det måste föreligga integration mellan verksamheten i det fasta driftstället och verksamheten i dotterbolaget. Något som normalt tyder på att en integration föreligger är enligt Skatteverket att personerna som beslutar om förvärv och avyttring av dotterbolaget finns i det fasta driftstället.

Enligt min mening finns det inget som talar för att bedömningen bör ske på ett annat sett när frågan rör andelar i ett handelsbolag. Om det saknas en integration mellan det fasta driftstället och handelsbolaget innebär det att handelsbolagsandelen inte kan hänföras till det fasta driftstället i Sverige och skattskyldighet

---

<sup>44</sup> Se p. 15-43 i kommentaren till art. 7 samt OECD, The attribution of profits to permanent establishments, s. 50.

<sup>45</sup> Skatteverkets ställningstagande 2012-07-03, dnr 131 470760-12/111.

föreligger därför inte enligt 3 kap. eller 6 kap. IL för en begränsat skattskyldig person.

### 3.2.3 Näringsbetingade andelar

Om den utländska delägaren i det svenska handelsbolaget är ett *utländskt bolag* inom EES saknar det praktisk betydelse om handelsbolagsandelen är hänförlig till ett fast driftställe eller inte. En kapitalvinst beskattas ändå inte enligt reglerna om näringsbetingade andelar.<sup>46</sup> Ett utländskt bolag definieras i 2 kap. 5 a § första stycket IL som en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Att den nominella skattesatsen liknar den svenska är inte avgörande, utan det är det faktiska skatteuttaget som inte får vara mycket förmånligare än det svenska.<sup>47</sup> Utländska juridiska personer som hör hemma och är skattskyldiga för inkomstskatt i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal med och där personen omfattas av avtalet anses alltid vara ett utländskt bolag enligt 2 kap. 5 a § andra stycket IL.

Om delägaren är ett utländskt bolag, men inte ligger inom EES, omfattas delägaren inte av reglerna om näringsbetingade andelar. Detsamma gäller om delägaren är en fysisk person. Skattskyldighet för avyttringen föreligger i sådana fall om reglerna i 3 eller 6 kap. IL är uppfyllda, vilket innebär att andelen som tidigare nämnt måste vara hänförlig till ett fast driftställe i Sverige. Reglerna om näringsbetingade andelar tillämpas inte heller om delägaren har skatterättslig hemvist inom EES, men inte är ett utländskt bolag enligt definitionen i 2 kap. 5 a § IL. Detta kan exempelvis vara fallet om delägaren i det svenska handelsbolaget också det är ett delägarbeskattat subjekt i sitt hemland, vilket innebär att delägaren inte beskattas där och därmed inte uppfyller rekvisiten för att klassas som utländskt bolag enligt 2 kap. 5 a § IL.<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> Se avsnitt 2.3.

<sup>47</sup> Prop. 1989/90:47 s. 18.

<sup>48</sup> Ett delägarbeskattat subjekt kan dessutom inte inneha näringsbetingade andelar enligt bestämmelsen i 25 a kap. 3 § IL eftersom ett sådant subjekt inte motsvarar ett aktiebolag eller någon annan typ av företag som räknas upp i bestämmelsen.

### *3.2.4 Sammanfattande slutsatser*

Sammanfattningsvis kan det konstateras att avyttringar av handelsbolagsandelar, vilket alltså är ett alternativ till att avyttra en fastighet tillhörande handelsbolaget, endast är skattepliktigt för en utländsk delägare om följande tre krav är uppfyllda.

1. Delägaren har ett fast driftställe i Sverige,
2. andelen är hänförlig till det fasta driftstället, och
3. delägaren i fråga inte kan inneha näringsbetingade andelar enligt 25 a kap. IL.

I annat fall föreligger ingen skattskyldighet enligt intern svensk skatterätt, vilket innebär att en utländsk delägare kan avyttra andelar i handelsbolag utan att Sverige kan göra beskattningsanspråk på en eventuell vinst.

## **3.3 Avyttring av fastigheter**

### *3.3.1 Inledning*

Ett alternativ till att en delägare avyttrar sin handelsbolagsandel är att handelsbolaget avyttrar en underliggande tillgång, i detta fall en fastighet som ägs av bolaget. Delägare i handelsbolag är som nämnt enligt 5 kap. 3 § IL skattskyldiga för sin del av bolagets resultat. Enligt samma bestämmelse framgår skattskyldighetens omfattning för fysiska personer enligt 3 kap. IL och för juridiska personer av 6 kap. IL. Frågan är därför om fastighetsavyttringar ryms inom ramen för den begränsade skattskyldigheten enligt nämnda kapitel och om utländska delägare därför beskattas för sådana fastighetsavyttringar.

En kapitalvinst till följd av en avyttring av en handelsbolagsandel är som konstaterats i avsnitt 3.2 sällan skattepliktigt i Sverige, antingen eftersom andelen inte är hänförlig till ett fast driftställe i Sverige eller eftersom andelen är näringsbetingad. Av den anledningen kan man fråga sig varför en delägare skulle välja att avyttra fastigheten i stället för själva handelsbolagsandelen. Svaret är inte givet, men en delägare kan exempelvis vilja behålla ett redan registrerat

handelsbolag för framtida investeringar eller eftersom den andra delägaren inte medger att andelen avyttras. Av den anledningen är det viktigt att redogöra för om en fastighetsavyttring är skattepliktigt för en begränsat skattskyldig delägare eller inte.

### 3.3.2 Innebörden av begränsad skattskyldighet

Som tidigare nämnt i avsnitt 3.1 behandlas utländska delägars skattskyldighet i 3 kap. 18 § IL avseende fysiska personer och 6 kap. 11 § IL avseende juridiska personer. Eftersom uppräkningsregeln är uttömmande måste en inkomst omfattas av bestämmelsen för att vara skattepliktig för en begränsat skattskyldig juridisk person. När det gäller juridiska personer anges i första stycket 1 i bestämmelsen att en begränsat skattskyldig juridisk person är skattskyldig för inkomst *från* ett fast driftställe eller en fastighet. Precis som i fråga om avyttring av handelsbolagsandel saknas en särskild punkt om skattskyldighet vid *avyttring* av fastigheter. I motsvarande bestämmelse om skattskyldighet för begränsat skattskyldiga fysiska personer i 3 kap. 18 § första stycket IL nämns däremot både inkomst *från* ett fast driftställe eller en fastighet (p. 3) samt kapitalvinst på en fastighet i Sverige (p. 11). Här föreligger alltså en skillnad mellan den uppräkningsregel som görs i bestämmelsen om skattskyldighet för begränsat skattskyldiga fysiska personer (3 kap. 18 § IL) och i bestämmelsen om skattskyldighet för begränsat skattskyldiga juridiska personer (6 kap. 11 § IL). Frågan är därför om även utländska juridiska personer är skattskyldiga för en vinst till följd av att en fastighet avyttras av ett handelsbolag.

### 3.3.3 Förändrad utformning av skattskyldighetens omfattning

Utländska bolag och utländska juridiska personer har varit skattskyldiga för vissa inkomster sedan kommunalskattelagen (1928:370) (KL) infördes.<sup>49</sup> När lag

---

<sup>49</sup> De tidigare bestämmelserna om begränsad skattskyldighet gällde *utländska bolag* i stället för det som i dag gäller *begränsat skattskyldiga juridiska personer*, ett vidare begrepp än utländska bolag. I den fortsatta framställningen används uttrycket *begränsat skattskyldiga juridiska personer* trots att uttrycket *utländskt bolag* använts i äldre lagtext och förarbeten.

(1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) infördes, överfördes bestämmelserna om begränsat skattskyldighet för juridiska personer från KL till SIL.<sup>50</sup>

Vid införandet av KL var både begränsat skattskyldiga juridiska personer och begränsat skattskyldiga fysiska personer skattskyldiga för bl.a. *inkomst av här belägen fastighet, inkomst av rörelse som här bedrivits* samt *vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillhör till sådan fastighet eller rörelse* enligt 53 § KL.<sup>51</sup> Med *icke yrkesmässig avyttring* avsågs sådana innehav som inte innehades inom ramen för den löpande verksamheten, d.v.s. det som tidigare beskattades som tillfällig förvärvsverksamhet och som i dag är inkomstlaget kapital för fysiska personer.<sup>52</sup> Skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga juridiska personer kom senare att överföras från 53 § KL till 6 § SIL, men omfattningen av skattskyldigheten förblev densamma.<sup>53</sup> Trots att bestämmelsen om begränsat skattskyldighet genomgick mindre förändringar behölls bestämmelsen om skattskyldighet vid *icke yrkesmässig avyttring*.<sup>54</sup> Begränsat skattskyldiga juridiska personer var alltså, precis som begränsat skattskyldiga fysiska personer, uttryckligen skattskyldiga för avyttringar av fastigheter enligt 6 § SIL. Skattskyldigheten vid inkomst av rörelse förtydligades senare till att avse inkomster av rörelse som bedrevs från ett *fast driftställe* i Sverige.<sup>55</sup>

I samband med den stora skattereformen år 1990 förändrades bestämmelserna om skattskyldighet för begränsat skattskyldiga. Bestämmelsen om exempelvis fasta driftställen omformulerades så att begränsat skattskyldiga juridiska och fysiska personer blev skattskyldiga för *inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket*; 6 § 1 mom. a. och c. SIL. Begreppet *näringsverksamhet* infördes i bestämmelsen avseende fysiska personer

---

<sup>50</sup> Prop. 1947:212 s. 6 f. samt s. 353.

<sup>51</sup> Prop. 1927:102 s. 30 f.

<sup>52</sup> Se exempelvis prop. 1989/90:110 s. 406.

<sup>53</sup> Fysiska personer blev efter införandet av SIL både skattskyldiga för kommunalskatt enligt KL och statlig inkomstskatt enligt SIL. Bestämmelsen om skattskyldighet vid icke yrkesmässig avyttring av fastigheter behölls i KL fram tills den stora skattereformen 1990 då den omformulerades och flyttades till SIL.

<sup>54</sup> Prop. 1928:213, prop. 1947:212 och prop. 1983/84:67.

<sup>55</sup> Prop. 1986/87:30.



eftersom inkomstslagen ändrades i samband med skattereformen.<sup>56</sup> För juridiska personer kom reformen att innebära att de endast beskattades i inkomstslaget näringsverksamhet, vilket i dag framgår av 13 kap. 2 § och 4 § IL. Av den anledningen är det märkligt att begreppet *näringsverksamhet* även infördes i 6 § 1 mom. c SIL om juridiska personer. Begreppet *näringsverksamhet* fanns inte med i skattekommitténs förslag, men kom senare ändå att införas.<sup>57</sup>

För fysiska personer ändrades dessutom bestämmelsen om skattskyldighet vid *vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse till vinst vid avyttring av fastighet*. Den förra utformningen av bestämmelsen togs bort från 53 § KL och den senare infördes i 6 § SIL. I propositionen uttalades följande om ändringen

*”Skatteplikten kommer i vissa fall att följa av bestämmelsen i första ledet. I övrigt är det fråga om inkomster som skall beskattas som inkomst av kapital och regleras i 6 § SIL”.*<sup>58</sup>

Av uttalandet framgår att begränsat skattskyldiga fysiska personers skattskyldighet vid avyttring av fastigheter i vissa fall följde av bestämmelsen i första ledet, d.v.s. bestämmelsen om skattskyldighet för *inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe*. I vart fall följde detta av regelns utformning.<sup>59</sup> I andra fall, när avyttringen exempelvis inte var en inkomst av näringsverksamhet, följde skattskyldigheten av bestämmelsen i 6 § SIL, d.v.s. då det var *vinst vid avyttring av fastighet* och som i dag uttrycks i 3 kap. 18 § första stycket 11 IL som *kapitalvinst på en fastighet i Sverige*.

Någon motsvarande förändring för begränsat skattskyldiga juridiska personer gjordes inte, och bestämmelsen om *icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse* togs bort helt.<sup>60</sup> Att en motsvarande ändring inte gjordes i bestämmelsen om begränsat skattskyldiga juridiska personer kan förklaras av att reformen

---

<sup>56</sup> Prop. 1989/90:110 s. 706.

<sup>57</sup> SOU 1989:33 del III s. 242.

<sup>58</sup> A.prop. s. 657.

<sup>59</sup> SOU 1989:33 del III s. 346.

<sup>60</sup> A.prop. s. 175f.

innebar att juridiska personer endast blev skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet och att någon bestämmelse om skattskyldighet i inkomstslaget kapital därför inte behövdes. För att en fastighetsavyttring skulle vara skattepliktig för en utländsk juridisk person förutsatte dock att avyttringen kunde hänföras till något led i bestämmelsen om skattskyldighet. Möjligtvis ansåg lagstiftaren att all avyttring skulle kunna vara *inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket* (6 § 1 mom. c SIL). Att avsikten skulle vara sådan framgår dock inte av förarbetena.<sup>61</sup> Detta kan heller inte utläsas av motiveringen till ändringen avseende fysiska personer.

Slutligen kom bestämmelserna om begränsat skattskyldighet att få sin nuvarande utformning i samband med IL:s tillkomst.<sup>62</sup> Uttrycket i första ledet, *inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket*, ändrades till *inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige*. För juridiska personer togs dessutom begreppet *näringsverksamhet* bort. Varför *inkomst av* ändrades till *inkomst från* framgår inte av förarbetena till IL.<sup>63</sup>

### 3.3.4 Utformningen av skattskyldighetens omfattning i dag

Mot bakgrund av ovan redovisade förändringar av skattskyldighetens omfattning är frågan om en utländsk delägare i ett svenskt handelsbolag skattskyldig för en avyttring av en fastighet som innehas av handelsbolaget. Möjligtvis kan svaret bero på omfattningen av handelsbolagets verksamhet och huruvida fastigheten utgör den enda eller en av många tillgångar i verksamheten.

I de s.k. BV- och Cypern-målen uttalade Skatterättsnämnden, vars avgörande i den delen Högsta förvaltningsdomstolen fastställde, att utländska delägare i svenska handelsbolag är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet för sin del av handelsbolagets inkomster oavsett om de är hänförliga till löpande inkomster av fastigheten eller *kapitalvinst vid avyttring av fastigheten* (fråga 1).<sup>64</sup> Frågan i den delen av målen berörde egentligen uttagsbeskattning och uttalandet

---

<sup>61</sup> Se exempelvis a.prop. s. 706.

<sup>62</sup> Prop. 1999/2000:2 del 1 s. 28 och 33.

<sup>63</sup> Se exempelvis a.prop. s. 401.

<sup>64</sup> RÅ 2009 not. 87 och RÅ 2009 not. 88.

kan därför sägas ha gjorts obiter dictum. Det framgår heller inte vad nämndens uttalande om skattskyldighet grundades på annat än att en hänvisning gjordes till 6 kap. 11 § första stycket 1 IL och 5 kap. 3 § IL. Enligt den senare bestämmelsens andra stycke tillämpas 6 kap. IL när det gäller delägarnas skattskyldighet. En begränsat skattskyldig juridisk person är enligt 6 kap. 11 § första stycket 1 IL skattskyldig för inkomster *från* ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige. För att en vinst vid en fastighetsavyttring ska vara skattepliktig måste vinsten därför kunna hänföras till något av de alternativa rekvisiten i bestämmelsen.

### 3.3.5 Inkomst från en fastighet

Att en *avyttring* av en fastighet skulle vara en inkomst *från* en fastighet är enligt min mening inte möjligt sett till ordalydelsen. Inkomsten kan i stället sägas vara från *avyttringen*, men däremot inte från fastigheten. Något som bör kunna vara en inkomst *från* en fastighet är exempelvis hyresinkomster och andra löpande inkomster som är hänförliga till en för inkomstmottagaren befintlig fastighet. Tidigare krävdes att en inkomst av näringsverksamhet skulle *hänför[a] sig till* en fastighet för att vara skattepliktig i Sverige. Dessutom fanns en uttrycklig bestämmelse om att icke yrkesmässiga fastighetsavyttringar var skattepliktiga. Det torde inte föreligga någon skillnad mellan rekvisiten *hänför sig till* och *från*, i vart fall inte språkligt sett. Att någon materiell skillnad skulle vara åsyftad framgår varken av förarbeten eller doktrin.<sup>65</sup> I skatteavtalsdoktrin, som dock möjligtvis skiljer sig från intern rätt ur denna aspekt, anses de olika uttrycken inte skilja sig i substans.<sup>66</sup> Oavsett om det föreligger en skillnad eller inte, är det numera uttrycket *från* som används i lagtext och är därför det uttryck som ligger till grund för bedömningen av frågan om fastighetsavyttringar är skattepliktiga eller inte.

Nu när uttrycket *hänför sig till* har ändrats till *från*, och bestämmelsen om *icke yrkesmässig avyttring* tagits bort till följd av att all inkomst för juridiska personer

---

<sup>65</sup> Andersson & Saldén Enérus, Inkomstskattelagen. En presentation med nyckel, s. 54 ff.

<sup>66</sup> Reimer, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, s. 1053.

ses som inkomst av näringsverksamhet, är frågan om skattskyldighet kvarstår enligt denna grund. Den uteblivna motiveringen i förarbetena samt regelns nuvarande utformning och ordalydelse talar emot att skattskyldighet föreligger.

Att inkomst *från* en fastighet skulle innefatta en avyttring av en fastighet vore att tolka bestämmelsen i 6 kap. 11 § första stycket 1 IL extensivt. En sådan extensiv tolkning av bestämmelsen omfattas inte av bestämmelsens ordalydelse. Dessutom är tolkningen till nackdel för en skattskyldig. Av den anledningen är det tveksamt om tolkningen är förenlig med legalitetsprincipen, som kommer till uttryck i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen.<sup>67</sup> För att upprätthålla legalitetskravet, och därmed även föreskriftkravet och kravet på förutsebarhet, krävs att tolkningen av en bestämmelse har objektivt stöd i lagtextens ordalydelse.<sup>68</sup> När det gäller frågan om en fastighetsavyttring omfattas av bestämmelsen i 6 kap. 11 § första stycket 1 IL ger lagtexten i vart fall utrymme för en tolkning som innebär att skattskyldighet inte föreligger på denna grund. Om lagstiftarens avsikt är en annan vore därför ett förtydligande önskvärt ur legalitetssynpunkt. Det går heller inte att utläsa att någon skatteplikt ska föreligga enligt förarbetena. Även om ett dylikt uttalande skulle finnas, kan domstolarna bortse från sådana uttalanden om de inte skulle ha objektivt stöd i lagtextens ordalydelse.<sup>69</sup>

Frågan om en avyttring av en fastighet är en inkomst *från* en fastighet har inte berörts ingående i doktrin.<sup>70</sup> Den enda som berört frågan är Nils Mattsson, som är av uppfattningen att sambandet mellan *kapitalvinst vid fastighetsavyttring* (annan än sådan som är omsättningstillgång) och *fastighet i Sverige* är självklart.<sup>71</sup> Mattsson diskuterar dock inte den språkliga kopplingen mellan en avyttring av en fastighet och utformningen av lagtexten i allmänhet. Inte heller berör han rekvisitet *från* närmare.

---

<sup>67</sup> Jfr exempelvis RÅ 2009 ref. 5 samt Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 73 ff. Se även Kammarrätten i Jönköpings dom 2014-01-22, mål nr 2143-13. Kammarrättens dom ändrades av Högsta förvaltningsdomstolen den 2015-05-28, mål nr 1578-14. Domstolen berörde dock inte frågan om legalitetsprincipen utan ändrade domen på andra grunder.

<sup>68</sup> Pålsson, Konstitutionell skatterätt, s. 88.

<sup>69</sup> Se exempelvis RÅ 1994 ref. 31, RÅ 1998 ref. 27 och RÅ 1999 ref. 62. Se även Pålsson, a.a. s. 89 f.

<sup>70</sup> Andersson m.fl., Inkomstskattelagen, Lodin m.fl. Inkomstskatt del 1 och 2 samt Dahlberg, Internationell beskattning.

<sup>71</sup> Mattsson, a.a. s. 110.

Med hänsyn till ovanstående kan det konstateras att en avyttring *av* en fastighet möjligtvis kan inbegripas i uttrycket inkomst *från* en fastighet, men att en sådan extensiv tolkning kan vara oförenlig med legalitetsprincipen. För att säkerställa att skattelagstiftningen, särskilt i den mån den drabbar den enskilde negativt, är rättssäker måste kravet på legalitet följas noga. Bestämmelsen om innebörden av begränsad skattskyldighet bör därför förtydligas i detta hänseende.

### 3.3.6 Inkomst från ett fast driftställe

Den grund för skattskyldighet som återstår är således att fastighetsavyttringen bedöms vara en inkomst *från* ett fast driftställe. Om fastigheten som avyttras är en lagertillgång i säljarens näringsverksamhet anses fastigheten i sig utgöra ett fast driftställe enligt 2 kap. 29 § IL.<sup>72</sup> En fastighet kan utgöra en lagertillgång om den enligt 27 kap. 4 § första stycket IL förvärvats av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Det innebär att handelsbolaget i Sverige bör uppfylla rekvisiten i 27 kap. för att fastigheten ska anses vara en lagertillgång. Om så är fallet måste en bedömning göras om huruvida avyttringen av lagerfastigheten, och därmed det fasta driftstället, utgör en inkomst *från* ett fast driftställe för den utländska delägaren. Här blir bedömningen likt den som diskuteras i avsnitt 3.2.2, vilket innebär att avyttringen av fastigheten måste vara hänförlig till det fasta driftstället, i detta fall fastigheten i sig, som avyttras. Om fastigheten inte är en lagertillgång är den i stället en kapitaltillgång i säljarens verksamhet. Detta framgår av 25 kap. 3 § andra stycket IL. Om fastigheten är en kapitaltillgång kan den inte utgöra ett fast driftställe enbart på den grunden. I sådana fall görs en bedömning av verksamheten som sådan.

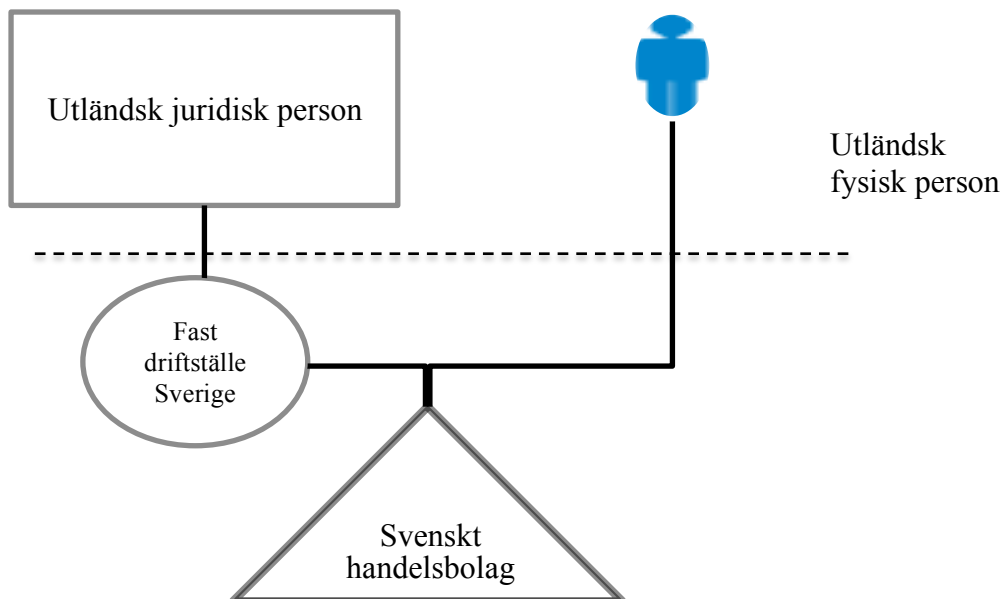
Vid det fallet att handelsbolaget har en verksamhet i Sverige kan som tidigare nämnt verksamheten utgöra ett fast driftställe för delägaren. Delägarskapet i handelsbolaget utgör inte i sig ett fast driftställe.<sup>73</sup> Om fastigheten är en av många tillgångar i det fasta driftställets verksamhet kan fastighetens, och därmed

---

<sup>72</sup> Bestämmelsen om att fastighet som är lagertillgång i näringsverksamhet ska anses utgöra ett fast driftställe infördes för att säkerställa att svenska beskattningsrätt skulle föreligga i lika stor omfattning som OECD:s modellavtal medger. Se prop. 1986/87:30 s 40 ff.

<sup>73</sup> RÅ 2003 not. 160 samt Skatterättsnämndens förhandsbesked den 24 november 1999, dnr 132-99/D. Se även HFD 2014 ref. 71 (fråga 1).

även avyttringen, möjligtvis hänföras till den övriga verksamheten och således det fasta driftstället. Detta gäller framförallt eftersom den övriga verksamheten i sig utgör ett fast driftställe för den utländska delägaren. En sådan fastighetsavyttring bör rymma inom bestämmelsen om skattskyldighet i 6 kap. 11 § första stycket 1 IL. Detta innebär att delägaren i handelsbolaget är skattepliktig för avyttringen och beskattas för denna enligt särskilda regler i IL. Denna skatteplikt följer i sådana fall av intern svensk rätt och nästa steg blir därför att bedöma om beskattningsrätten begränsas av skatteavtal. Detta slutliga steg diskuteras närmare i avsnitt 4. Om den utländska delägaren har ett fast driftställe i Sverige genom kontor eller liknande, och fastigheten är hänförlig till det fasta driftstället, föreligger skattskyldighet vid avyttring av fastigheten (se figur 3 nedan). En sådan koppling föranleder inga problem i detta hänseende annat än att fastigheten måste kunna hänföras till detta andra självständiga fasta driftställe. Problematiken uppstår snarare när den utländska delägaren i det svenska handelsbolaget inte har någon annan koppling till Sverige än det registrerade handelsbolaget och den av handelsbolaget ägda fastigheten (som inte är en lagertillgång i näringsverksamheten).



Figur 3. Handelsbolaget avyttrar en fastighet. Den fysiska delägaren behöver inte ha ett fast driftställe i Sverige. Skattskyldighet föreligger redan enligt 3 kap. 18 § första stycket 11 IL. Den utländska juridiska personen blir skattskyldig för fastighetsavyttringen eftersom inkomsten ses som en inkomst från ett fast driftställe i Sverige.

Bedömningen blir därmed annorlunda om fastigheten är den enda eller en av få tillgångar i handelsbolagets verksamhet. I sådana fall måste fastighetsinnehavet i sig konstruera ett fast driftställe för den utländska delägaren, vilket bör vara svårt. Dessutom måste avyttringen därefter ses som en inkomst från det fasta driftstället. Bedömningen blir här likt den som görs vid avyttring av en handelsbolagsandel. Detta eftersom fastigheten som avyttras då måste vara hänförlig till det fasta driftstället, som inte hade existerat utan fastighetsinnehavet.<sup>74</sup> Det föreligger dock en skillnad jämfört med avyttring av handelsbolagsandelar. Detta då en avyttring av en fastighet är en avyttring av en tillgång medan en avyttring av en handelsbolagsandel är en avyttring av en juridisk person. Det är svårt att säga vad detta skulle ha för betydelse för frågan om att hänföra en fastighetsavyttring till ett fast driftställe.

<sup>74</sup> Jfr avsnitt 3.2.2.

### 3.3.7 Avslutande synpunkter om fastighetsavyttringar

Trots att bestämmelsen i 6 kap. 11 § första stycket 1 IL vid en första anblick kan tyckas omfatta fastighetsavyttringar talar ordalydelsen och regelns utformning mot detta. Framförallt gäller detta vid en jämförelse med bestämmelsen för begränsat skattskyldiga fysiska personer i 3 kap. 18 § första stycket IL, där kapitalvinster på fastighetsavyttringar särskilt anges i p. 11.

Med hänsyn till den tidigare utformningen av bestämmelsen om begränsat skattskyldighet och då någon särskild motivering vid gjorda ändringar saknas går det att konstatera att lagstiftarens avsikt varit att utländska juridiska personer ska beskattas för fastighetsavyttringar. Eftersom lagstiftarens avsikt inte tydligt kan utläsas i lagtext är det inte säkert att fastighetsavyttringar är skattepliktigt för begränsat skattskyldiga juridiska personer. Avyttringen blir därför endast skattepliktig om fastigheten kan hänföras till ett fast driftställe i Sverige och därmed ses som en inkomst *från ett fast driftställe*. Ett förtydligande i lagtext skulle kunna ske genom ett tillägg i den uppräkningslista som görs i 6 kap. 11 § första stycket IL. Tillägget skulle uttryckligen omfatta fastighetsavyttringar och därmed motsvara det som anges i bestämmelsen om begränsat skattskyldiga fysiska personer, men utan begränsning till inkomstslaget kapital, som inte finns för juridiska personer.

Att fastighetsavyttringar inte alltid är skattepliktigt för utländska delägare i svenska handelsbolag kan ur allmänna synpunkter vara mindre tillfredsställande. Det är olyckligt om svensk beskattningsrätt saknas i detta hänseende, framförallt om anledningen till detta endast är en otydligt formulerad bestämmelse i 6 kap. IL. Detta bör dock främst vara en fråga för lagstiftaren, och inte rättstillämparen, att åtgärda.



## 4 Begränsning enligt skatteavtal

### 4.1 Inledning

Dubbelbeskattningsavtal syftar främst till att undanröja eller lindra internationell juridisk dubbelbeskattning.<sup>75</sup> Ett annat syfte, som senare tillkommit, är att förhindra skatteflykt. Om en utländsk juridisk person är skattskyldig för en inkomst i Sverige enligt intern rätt måste frågan om skattskyldigheten begränsas enligt skatteavtal utredas. Om skattskyldighet inte föreligger enligt intern rätt är frågan om skatteavtal inte relevant. Detta eftersom skatteavtal endast kan begränsa ett beskattningsanspråk, men inte utvidga det.<sup>76</sup> Skattskyldigheten enligt intern rätt för utländska juridiska personer vid avyttring av handelsbolagsandelar och vid avyttring av fastigheter är som ovan redovisat inte självklar. Eftersom skattskyldighet kan föreligga i vissa fall behöver frågan om skatteavtalsrätt utredas.

Den nedanstående framställningen utgår från OECD:s modellavtal eftersom en undersökning av alla Sveriges skatteavtal inte är möjligt inom ramen för en enda uppsats. Modellavtalet är dessutom den utgångspunkt som OECD-länderna använder sig av vid avtalsförhandlingar och många skatteavtal är i stort sett identiska med, eller baserade på, modellavtalet.<sup>77</sup> OECD:s modellavtal och kommentar har ett tillerkänt rättskällevärde då de används av domstolar och andra rättstillämpare.<sup>78</sup>

### 4.2 Skatteavtal och avyttring av handelsbolagsandelar

I avsnitten 2.3 och 3.2 konstaterades att avyttringar av handelsbolagsandelar sällan blir föremål för beskattning, antingen eftersom andelen är näringsbetingad enligt reglerna i 25 a kap. IL eller eftersom avyttringen inte kan hänföras till någon bestämmelse om skattskyldighet i 6 kap. IL. Om en avyttring av handelsbolagsandelar däremot är skattepliktigt, eftersom handelsbolagsandelen kan hänföras till ett fast driftställe och bolaget som avyttrar andelen inte kan inneha

---

<sup>75</sup> Dahlberg, a.a. s. 250.

<sup>76</sup> Lodin m.fl., a.a. s. 619.

<sup>77</sup> Dahlberg, a.a. s. 253 ff.

<sup>78</sup> Bjuvberg, Svensk Skattetidning 2015:2 s. 111-130.

näringsbetingade andelar, är frågan om denna skattskyldighet begränsas enligt skatteavtal.

Enligt art. 7.1 får inkomsterna som är hänförliga till ett fast driftställe beskattas i källstaten. Art. 7.2 anger hur inkomster hänförs till ett fast driftställe och innebär att en inkomst allokeras till det fasta driftstället om det fasta driftstället är en separat enhet i förhållande till övriga företaget.<sup>79</sup>

Vidare får kapitalvinster till följd av avyttring av lös egendom som utgör en del av rörelsetillgångarna i ett fast driftställe beskattas i denna andra stat (källstaten) enligt art. 13.2. Detsamma gäller vinst vid avyttring av det fasta driftstället som sådant. Om ett handelsbolags verksamhet utgör ett fast driftställe för en utländsk delägare och handelsbolaget avyttras får Sverige beskatta den utländska delägaren i handelsbolaget enligt modellavtalet. Avyttring av en handelsbolagsandel som sådan omfattas också av art. 13.2 under förutsättning att handelsbolaget är ett transparent subjekt, vilket innebär att delägarna beskattas för bolagets inkomster. Om handelsbolaget är transparent behandlas avyttringen av andelen som en avyttring av ett fast driftställe och källstaten får därmed beskatta vinsten.<sup>80</sup> Om handelsbolaget däremot är ett skattesubjekt behandlas avyttringen precis som en aktieavyttring, vilket enligt art. 13.5 endast beskattas i hemviststaten.<sup>81</sup> Eftersom handelsbolag är transparenta enligt svensk rätt får Sverige därmed beskatta en avyttring av en handelsbolagsandel. Sveriges beskattningsanspråk begränsas därmed inte enligt OECD:s modellavtal, men som tidigare nämnt måste ett beskattningsanspråk föreligga enligt svensk intern rätt för att beskattning ska vara möjlig.

### **4.3 Skatteavtal och avyttring av fastigheter**

I avsnitt 3.3 konstaterades att det är osäkert om avyttring av fastigheter är skattepliktigt för begränsat skattskyldiga juridiska personer. Detta med hänsyn till den otydliga utformningen i 6 kap. 11 § första stycket 1 IL och med hänsyn

---

<sup>79</sup> Se avsnitt 3.2.2.

<sup>80</sup> Reimer, E, a.a. s. 1063.

<sup>81</sup> Sverige har dock reserverat sig för denna punkt eftersom svensk skatteavtalspolitik skiljer sig från modellavtalet i detta hänseende, se p. 39 i kommentaren till art. 13 samt Dahlberg, Internationell beskattning, s. 292.

till legalitetsprincipen. Om en avyttring av en fastighet som innehas av ett handelsbolag skulle vara skattepliktigt, genom att bestämmelsen om skattskyldighet tolkas extensivt samt med hänsyn till syftet med reglerna, är även här frågan om skattskyldigheten begränsas enligt skatteavtal.

I OECD:s modellavtal används uttrycket *fast egendom* i stället för *fastighet*. Det torde vara klart att fastighetsbegreppet ryms inom uttrycket *fast egendom*.<sup>82</sup> Inkomster av fast egendom får beskattas i den stat där egendomen är belägen, källstaten, enligt art. 6.1 modellavtalet. Art. 6.2. anger att fast egendom definieras i den stat där egendomen är belägen. IL saknar en definition av begreppet fast egendom och fastighet, men 2 kap. 6 § IL stadgar att vissa tillgångar, som exempelvis byggnad, omfattas av fastighetsbegreppet.

När det gäller avyttring av fast egendom anger art. 13.1 att en kapitalvinst vid avyttring av fast egendom beskattas i källstaten. Hur vinstberäkningen sker anges inte. Beräkningen sker i stället enligt reglerna i källstaten. Begreppet *fast egendom* i art. 13 är samma innebörd som i art. 6, d.v.s. definitionen följer den definition som används i den stat där egendomen är belägen.

#### 4.4 Sammanfattning

OECD:s modellavtal begränsar inte källstatens beskattningsanspråk när det gäller vinster vid avyttring av handelsbolagsandelar och vinster vid avyttring av fastigheter som innehas av handelsbolag. Skatteavtalsfrågan aktualiseras dock inte om det saknas beskattningsrätt enligt intern rätt, vilket kan vara fallet för svensk del. Detta innebär att Sverige kan ha förlorat sin beskattningsrätt redan enligt intern rätt. En förlorad beskattningsrätt innebär å ena sida att Sverige blir ett mer konkurrenskraftigt land ur skattesynpunkt, då skattereglerna gynnar utländska investerare. Å andra sidan innebär detta att Sverige får ett sämre förhandlingsläge vid skatteavtalsförhandlingar, under förutsättning att motparten är medveten om den bristfälliga lagstiftningen enligt svensk intern rätt.

---

<sup>82</sup> Reimer, E, a.a. s. 1058.

## 5 Avslutning

Utvecklingen av bestämmelsen om den begränsade skattskyldighetens omfattning för utländska juridiska personer har lett till osäkerhet kring frågan om utländska delägare i svenska handelsbolag är skattskyldiga för vinster vid avyttringar av handelsbolagsandelar eller vid avyttring av fastigheter som innehas av handelsbolaget. Handelsbolagets verksamhet kan många gånger utgöra ett fast driftställe för den utländska delägaren och frågan som uppstår då är om avyttringen av det fasta driftstället är skattepliktigt för en begränsad skattskyldig juridisk person.

Bestämmelsen i nuvarande 6 kap. 11 § första stycket IL har ändrats från att uttryckligen omfatta avyttringar av fastigheter till att numera endast omfatta inkomster *från* fasta driftställen eller fastigheter. Utformningen kan tolkas inbegripa avyttringar av både fasta driftställen och fastigheter, men en sådan tolkning av bestämmelsen är extensiv och därför är förenligheten med legalitetsprincipen tveksam. Den otydlighet som följer av ordalydelsens utformning och kravet på legalitet innebär i vart fall att det inte är säkert att avyttringar av fasta driftställen eller fastigheter är skattepliktigt enligt intern svensk skatterätt. OECD:s modellavtal anger att källstaten får beskatta både avyttringar av handelsbolag och avyttring av fastigheter. Detta innebär att en eventuell skattskyldighet enligt intern rätt inte begränsas av skatteavtalsrätt.

Det vore olyckligt om den enda anledningen till att Sverige eventuellt saknar beskattningsrätt är en otydligt formulerad bestämmelse i 6 kap. IL. När det gäller avyttring av handelsbolagsandelar har lagstiftaren medvetet valt att begränsa beskattningsrätten genom reglerna om näringsbetingade andelar, men skattefriheten är mer omfattande än de reglerna. Frågan om avyttring av handelsbolagsandelar, vars verksamhet utgör ett fast driftställe för säljaren, har varit föremål för avgörande från både Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen, vilket innebär att lagstiftaren bör vara medveten om begränsningarna i 3 kap. och 6 kap. IL.<sup>83</sup> Frågan om fastighetsavyttringar har däremot inte varit

---

<sup>83</sup> Jfr fotnot 38.

föremål för avgöranden från någon högre rättsinstans eller förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Lagstiftarens avsikt torde vara att fastighetsavyttringar omfattas av bestämmelserna i 6 kap. IL och att en skattskyldighet föreligger, precis som för fysiska personer där ett särskilt stadgande finns. En sådan skattskyldighet hade varit i linje med skatteavtalsrätt, som medger källstaten beskattning av vinster vid fastighetsavyttringar. Lagstiftarens avsikt är dock utan betydelse om den inte uttrycks i lagtext, vilket innebär att Sverige kan ha förlorat beskattningsrätten enbart p.g.a. en otydlig och otillräcklig utformad bestämmelse. En ändring av lagtexten vore helt klar önskvärt.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Prop. 1927:102 med förslag till kommunalskattelag m.m.

Prop. 1928:213 med förslag till kommunalskattelag m.m.

Prop. 1947:212

Prop. 1983/84:67 om ändrade beskattningsregler för realisationsvinster på bostadsrätter

Prop. 1986/87:30 om följdändringar till slopandet av den kommunala garanti- och utbokeskattningen m.m.

Prop. 1989/90:47 om vissa internationella skattefrågor

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen

Prop. 1999/2000:2 del 1 Inkomstskattelagen

Prop. 1999/2000:2 del 2 Inkomstskattelagen

Prop. 2009/10:36 Skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar inom handelsbolagssektorn

SOU 1989:33 del III. Reformerad inkomstbeskattning

## Litteratur

Andersson, M & Saldén Enérus, A, Inkomstskattelagen. En presentation med nyckel, Norstedts Juridik 2000

Andersson, M, Saldén Enérus, A & Tivéus, U, Inkomstskattelagen, Norstedts Juridik 2015

Bjuvberg, J, Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal – synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen, Svensk Skattetidning 2015:2 s. 111-130

Dahlberg, M, Internationell beskattning, 4 uppl, Studentlitteratur 2014

Hemström, C & Giertz, M, Bolagens rättsliga ställning, 10 uppl, Norstedts Juridik 2013

Hultqvist, A, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget 1995

Johansson, S, Svensk associationsrätt i huvuddrag, 11 uppl, Norstedts Juridik 2014

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C & Simon-Almedal, T, Inkomstskatt del 1, 15 uppl, Studentlitteratur 2015

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C & Simon-Almedal, T, Inkomstskatt del 2, 15 uppl, Studentlitteratur 2015

Mattsson, N, Beskattning av handelsbolag, 9 uppl, Norstedts Juridik 1998

Mattsson, N, Svensk internationell beskattningsrätt, 14 uppl, Norstedts Juridik 2004

Nial, H & Hemström, C, Om handelsbolag och enkla bolag, 4 uppl, Norstedts Juridik 2008

Påhlsson, R, Konstitutionell skatterätt, Iustus Förlag 2013

Reimer, E, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4 uppl, Wolters Kluwer 2015

Staberg, L, Fast driftställe i Sverige genom deläggande i kapitalförvaltande kommanditbolag - diskussion kring ett förhandsbesked, Skattenytt 2004 s. 123-143

## **Rättsfall**

RÅ 1950 ref. 16

RÅ 1968 fi. 945

RÅ 1988 not. 553

RÅ 1994 ref. 31

RÅ 1994 ref. 52 I och II

RÅ 1994 not. 487

RÅ 1997 not. 126

RÅ 1998 ref. 27

RÅ 1998 not. 229

RÅ 1998 not. 291

RÅ 1999 ref. 62

RÅ 2000 ref. 78

RÅ 2002 ref. 115 I

RÅ 2003 not. 160

RÅ 2009 ref. 5

RÅ 2009 not. 87

RÅ 2009 not. 88

HFD 2014 ref. 71

Högsta förvaltningsdomstolens dom 2015-05-28, mål nr 1578-14

Kammarrätten i Jönköpings dom 2014-01-22, mål nr 2143-13

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 25 februari 1998, dnr 123-97/D

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 24 november 1999, dnr 132-99/D

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 7 november 2002, dnr 55-02/D

## **Övrigt**

Skatteverkets ställningstagande 2012-07-03, dnr 131 470760-12/111

OECD, Commentaries on the articles of the Model Tax Convention, 2010

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010

OECD, The attribution of profits to permanent establishments, 2010