Nils Mattsson

Inkomstskattelagen. Några synpunkter på de delar som rör den internationella skatterätten.

Inkomstskattelagen skall inte ha medfört några materiella ändringar jämfört med tidigare lagstiftning. Däremot är språket moderniserat och systematiken ändrad. Författaren anser allmänt sett att den nya lagen är en klar förbättring, men diskuterar också några avsnitt i lagen, där det finns anledning att sätta ett frågetecken för lösningarna.

1 Inledning

Den redovisning jag lämnar i denna artikel rörande olika stadganden, som anknyter på ett eller annat sätt till den internationella skatterätten, kommer inte att följa någon röd tråd. Bristen får jag förklara med att stoffet är omfattande och att jag inte haft möjlighet att sätta mig in i hela materialet så till den grad att jag kunnat finna linjer lämpliga för en fullständig och väldisponerad redovisning.

Så här när inkomstskattelagen (IL) löper parallellt med kommunalskattelagen (KL) och lagen om statlig inkomstskatt (SIL), är det naturligt att främst jämföra reglerna i KL och SIL med de nya i IL. Meningen är ju att bestämmelserna materiellt sett skall vara oförändrade i IL jämfört med dem i KL och SIL. Huruvida detta är riktigt kan kanske diskuteras på några punkter till vilka jag återkommer, men i allt väsentligt är detta korrekt.

Det hade säkerligen varit mer intressant, om jag hade varit i stånd att redovisa och kommentera skillnader i dispositionen i de äldre skatteförfattningarna och i IL. Eftersom jag inte kommit så långt i mitt eget arbete får jag nöja mig med att kommentera olika enskildheter i IL som jag under arbetet med olika pågående projekt kommit att fundera över. Men kanske kan ändå någon av mina synpunkter vara av intresse.

Innan jag startar redovisningen av olika frågor, som aktualiseras i och med att IL trätt i kraft, vill jag uttala min uppskattning av det arbete som lagts ned på denna lagstiftningsprodukt. Största berömmet tillfaller naturligtvis ledamöterna i Skattelagskommittén (inklusive medlemmarna av kommitténs sekretariat) och bland dessa i första rummet den lilla grupp som arbetat på heltid för att få fram lagförslaget. Det är en prestation av format att kunna klara av en så stor och svår uppgift. Men även Lagrådet har genom de synpunkter och ändringsförslag, som rådet lämnade vid granskningen och som på vissa punkter förbättrade texten, del i framgången. Allt eftersom jag haft anledning att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:06

tränga in i olika avsnitt på den internationella skatterättens område, blir det mer och mer uppenbart, att kommittén ofta ställts inför många svåra spörsmål, som den varit tvungen att lösa. Det kan ha gällt definitioner och dispositionsfrågor. Men det kan också ha gällt enstaka detaljspörsmål. Många gånger har det dessutom varit svårt för kommittén att få klarlagt vad som egentligen varit innehållet i olika stadganden i KL och SIL samt andra skatteförfattningar som kommittén haft att arbeta med under processen.

Språkligt sett är IL en god produkt. Lagtexten är föredömligt moderniserad. Svårtillgängliga regler har dessutom – förutom att de fått en modern språkdräkt – spjälkats upp så att de fått en utformning, vilken nu gör dem lättare att begripa. Tyvärr har det varit så på en hel del områden – och de internationella skatterättsliga reglerna utgör definitivt inga undantag – att rekvisit snörats ihop i en del paragrafer till den grad att det ibland varit nästan ogörligt att begripa innehållet.

För att nämna ett exempel från den internationella skatterätten, låt mig hänvisa till de reglerna i KL om de s.k. CFC-bolagen. Hur lätt har det varit att förklara vad som stod att läsa i anvisningarna p. 10 andra stycket b) till 53 § KL? Vi vet att minst tio procent av det aktuella företagets kapital eller röstetal skulle innehas av den aktuella delägaren och att minst 50 procent av det aktuella företagets kapital eller röstetal skulle innehas eller kontrolleras av delägare som var bosatta eller var hemmahörande i Sverige. Men den kunskapen var inte tillräcklig. Inte bara delägarens eget innehav skulle räknas. Närståendes innehav hade också betydelse. Indirekta innehav skulle i olika sammanhang räknas in. Jag har hört många föreläsare som snurrat in sig i bestämmelsen och aldrig kommit ut med ett begripligt svar.

Den nu angivna bestämmelsen är visserligen materiellt mycket besvärlig att förstå. Detta innebär dock att den pedagogiska uppgiften att göra regeln så begriplig som möjligt är så mycket större. De olika rekvisiten har nu styckats upp på ett sätt som gör dem lättare att skilja åt och därigenom att förstå. Förtjänsten tillkommer här främst Lagrådet, som ytterligare förbättrade det förslag Skattelagskommittén lagt fram. Jag vill därmed inte säga att regeln genom justeringen är lätt att begripa. Många frågor återstår, men nu rör de det materiella innehållet och här har inte kommittén haft direktiv att företa justeringar.

Innan jag börjar en genomgång av olika stadganden i IL vill jag påpeka att jag beskriver KL och SIL i imperfektum, trots att jag är medveten om att dessa författningar skall tillämpas vid taxeringen år 2001. Jämförelsen mellan KL och SIL, å ena sidan, och IL, å andra sidan, underlättas genom en jämförelse mellan nutid och dåtid.

2 Innebörden av uttrycken obegränsad och begränsad skattskyldighet

En formell men enligt min mening mycket viktig ändring som gjorts av Skattelagskommittén är att frågan om skattskyldighetens omfattning nu styrs av uttrycken obegränsad och begränsad skattskyldighet. Kraven för att obegränsad skattskyldighet skall föreligga är angivna för fysiska personer i 3 kap. 3 § IL och för juridiska personer i 6 kap. 3 § IL. Obegränsad skattskyldighet för fysiska personer föreligger om personen är bosatt i Sverige, stadigvarande vistas i Sverige eller har väsentlig anknytning till Sverige och tidigare varit bosatt här. Obegränsad skattskyldighet för juridiska personer föreligger om den juridiska personen är svensk. När den juridiska personen skall betraktas som svensk har också angivits i stadgandet. Den juridiska personen är svensk om den är registrerad i Sverige. Om registrering inte skett, är den juridiska personen svensk, om styrelsens säte ligger i Sverige. Kan inte heller detta rekvisit tjäna till ledning, skall annan omständighet liknande dem som nämnts vara avgörande för bedömningen.

Särskilt när det gäller fysiska personer har den omständigheten, att uttrycken obegränsad och begränsad skattskyldighet fått en framträdande plats i lagdispositionen,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:06

inneburit, att flera stadganden i IL fått en formellt sett bättre utformning än vad som var fallet i KL och SIL. Det är inte längre nödvändigt, att varje gång begränsad skattskyldighet skall anges om en inkomst, upprepa, att den gäller de fysiska personer som inte är bosatta i Sverige. Det räcker att benämna de skattskyldiga för inkomsten just som begränsat skattskyldiga.

Vad som kanske saknas jämfört med tidigare regler är att det nu inte uttryckligen anges vad som menas med att vara bosatt, dvs. att ha bo och hemvist i Sverige. Någon materiell ändring har emellertid inte skett genom detta. Den som tidigare var obegränsat skattskyldig genom att enligt de äldre reglerna ha bo och hemvist i Sverige, måste enligt IL anses vara bosatt i Sverige. Bo och hemvist är ett uttryck som låter föråldrat i dag och därför lämpligen kan ersättas med begreppet bosatt.

En ytterligare fördel med bestämningen för fysiska personer i 3 kap. 3 § IL är att det uttryckligen görs en skillnad mellan bosatt i (punkt 1) och väsentlig anknytning till (punkt 3) Sverige. Båda leder till obegränsad skattskyldighet men tidigare var begreppet väsentlig anknytning likställt med begreppet bo och hemvist i den meningen, att båda betecknades med uttrycket bosatt. Nu sker en åtskillnad utan att en materiell ändring gjorts.

Begränsat skattskyldiga är de fysiska personer som inte är obegränsat skattskyldiga men som har inkomster eller avdrag för vilka källstatsbeskattning skall ske (3 kap. 17 § punkt 1 IL). Till detta kommer vissa skattskyldiga som uppfyller kraven på obegränsad skattskyldighet men som har särskilt angiven anknytning till främmande stats beskickning eller karriärkonsulat. Även detta innebär att skillnaden mellan obegränsad och begränsad skattskyldighet blir lättare att begripa.

När det gäller juridiska personer är kanske inte de formella skillnaderna mellan gammal och ny lagtext så stora. Begränsat skattskyldiga var tidigare liksom nu i IL utländska juridiska personer (6 kap. 7 § första stycket IL). I samma paragraf kommer sedan en definition av uttrycket utländsk juridisk person, som överensstämmer (med viss modernisering av texten) med tidigare stadgande i SIL (16 § 2 mom. 1 stycket).

Den stora förändringen här är i stället att det gjorts åtminstone en ansats till att, som jag nyss antytt, definiera vad som skall anses vara svenska juridiska personer. Det är en fördel. Det har visserligen inte heller tidigare förelegat någon tvekan om att registrering haft den betydelse den nu uttryckligen fått genom stadgandet. Ändå är det bra att detta anges i lag. Det har även varit en allmän uppfattning, att obegränsad skattskyldighet förelegat för de juridiska personer, som blivit juridiska personer enligt svensk rätt, trots att registrering inte behövt ske, men där styrelsen för den juridiska personen haft sitt säte i Sverige. Exempel på en sådan typ av juridisk person är ideell förening.

Vid remissbehandlingen kritiserades däremot uttrycket ”någon annan liknande omständighet”. Jag kan i viss mån förstå den kritiken. I propositionen försvarades detta uttryck (se prop. 1999/2000: 2 del 2 s. 71) med att det kan finnas annat huvudförvaltningsorgan än styrelse. Saknas huvudförvaltningsorgan helt, kan det enligt regeringen vara lämpligt att avgöra nationaliteten i skatterättsligt avseende genom att fastställa, var den huvudsakliga verksamheten bedrivs. Men mot detta försvar kan invändas, att dessa två rekvisit (huvudförvaltningsorganets placering och platsen för huvudsakliga verksamheten) borde kunna direkt anges i lagtext, eftersom de två synes vara de enda två omständigheter som kan komma ifråga förutom de redan i lagtexten nämnda.

Det finns ytterligare en kommentar värd att ge då nu uttrycken obegränsad och begränsad skattskyldighet fått en sådan betydelsefull plats i IL. Dessa uttryck måste i fortsättningen vara förbehållna just skillnaden mellan svenska och utländska skattesubjekt. Tidigare har uttrycken kommit till användning även när det gäller t.ex. svenska juridiska personer som av ett eller annat skäl inte är skattskyldiga för mer än ett begränsat antal inkomster. Dessa är alltså i fortsättningen att betrakta som i princip obegränsat skattskyldiga, som emellertid bara skall beskattas för vissa angivna inkomster. Jag tänker

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:06

då på de juridiska personer, vilkas skattskyldighet är angiven i 7 kap. IL och som tidigare var uppräknade främst i den katalog som fanns i 7 § 4 mom. SIL.

Att slå samman KL och SIL har naturligtvis förenklat regeluppbyggnaden i många avseenden. Uppräkningen av de inkomster, för vilka begränsat skattskyldiga skall betala skatt, har förenklats betydligt. Det är nu inte längre nödvändigt att ständigt uppmärksamma två lagrum (53 § KL och 6 § SIL) och samtidigt söka finna ut i vilken utsträckning som de är tillämpliga. Inkomster, för vilka begränsat skattskyldiga skall betala skatt, finns nu för fysiska personer angivna i 3 kap. 18 § första stycket IL. Det är en uppräkning som är lätt att följa, eftersom den anger till vilket (eller vilka) inkomstslag som inkomsten är att hänföra. Inte minst är det välgörande att uppräkningen för fysiska personer och juridiska personer är i olika stadganden (inkomster för vilka skattskyldighet föreligger för utländska juridiska personer återfinns nu i 6 kap. 11 § första stycket IL) och inte som tidigare att avgörande för uppdelningen blev inkomstslag. SIL kunde visserligen vara tillämplig på fysiska personer oavsett till vilket inkomstslag inkomsten var att hänföra (tjänst, näringsverksamhet eller kapital), men till vilket inkomstslag de i 6 § uppräknade inkomsterna var att hänföra var inte angivet. Ibland var det också svårt att förstå varför vissa inkomster fanns uppräknade i 53 § KL.

Något krångligare har däremot utformningen av den s.k. tioårsregeln blivit i IL. Bestämmelsen är alltså den som föreskriver fortsatt skattskyldighet för utflyttad under en tioårsperiod för vinster vid avyttring av bl.a. andelar i svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar. Regeln passar dåligt ihop med det övriga regelsystemet och det är därför i och för sig tacknämligt att den fått en särskild paragraf i 3 kap. I 19 § stadgas dessutom helt riktigt att alla tre inkomstslagen kan bli tillämpliga vid beskattningen av sådan kapitalvinst.

En kapitalvinst kan för en fysisk person naturligtvis vara att hänföra till inkomst av kapital. Men den kan också vara att hänföra till inkomst av tjänst i de fall då en andel i ett fåmansföretag avyttrats och reglerna i 57 kap. IL medfört att viss del av vinsten skall räknas som inkomst av tjänst. Till sist kan det finnas fall då kapitalvinsten skall hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Det kan t.ex. hända då aktier innehavda av ett handelsbolag avyttras. Sådan avyttring skall för delägarna hänföras till näringsverksamhet, även om de vid en direktavyttring från delägarens sida hade varit att hänföra till inkomst av kapital.

Genom den nya utformningen av tioårsregeln har också klarlagts att det är fråga om kapitalvinster och inte inkomster. Det innebär att andelar som är lagertillgångar inte skall räknas in i den nu aktuella skattebasen. Om nu detta skulle vara ett problem är dock tveksamt, eftersom sådana inkomster undantagslöst (nästan åtminstone) bör vara att hänföra till inkomst av näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige.

Här må tilläggas den kommentaren att regeln i dag ger en bild av gången tid. Varför i all fridens namn finns det anledning att göra en skillnad mellan innehav av svenska och utländska aktier? Skall det verkligen spela någon roll för skattskyldigheten om det avyttrade innehavet är 100 aktier i Volvo eller 100 aktier i Volkswagen? I en tid av gränslös handel verkar det befängt med en regel som har som avgörande kriterium för skattskyldighetens omfattning nationaliteten på företaget vars aktier avyttrats. Det finns åtminstone argument att behålla skattskyldighet i de fall då en del av försäljningspriset kan vara att hänföra till inkomst av tjänst, men regeln gör ingen skillnad mellan noterade och onoterade aktier. Alla dras över en kam.

3 EG-rättsliga regler

Ett problem som det finns anledning att ta upp i detta sammanhang är vilken påverkan som EG-rätten bör ha på utformningen av reglerna i IL. Frågan är av naturliga skäl inte närmare belyst av Skattelagskommittén, eftersom inga justeringar gjordes i KL och SIL

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:06

under den tid dessa författningar var i kraft, annat än att två direktiv (fusionsdirektivet och moder-dotterbolagsdirektivet) och förordningen om europeiska ekonomiska intressegrupperingar införlivades med svensk nationell rätt. Däremot skedde inga regeländringar p.g.a. domar från EG-domstolen. Under årens lopp har det emellertid blivit allt tydligare, att skatterättsliga regler i nationell rätt inte kan accepteras, när de på ett eller annat sätt ingriper diskriminerande mot den fria rörligheten av varor, tjänster, personer och kapital. De rättsregler som kommit att utbildas har blivit viktiga – inte minst från praktisk synpunkt.

Direktiv skall införlivas i den nationella lagstiftningen. Men vad skall ske med regler som av EG-domstolen anses vara av sådan karaktär att de inte är förenliga med Sveriges fördragsrättsliga skyldigheter? Detta är en fråga som det inte finns möjlighet att uttömmande diskutera i detta sammanhang, men eftersom frågan aktualiserats under de år under vilka Skattelagskommittén arbetat fram ett förslag, remissomgången förevarit, Lagrådet tagit ställning, propositionen skrivits och riksdagen haft att besluta om förslaget till en ny inkomstskattelag, finns det ändå anledning att beröra frågan.

Eftersom Skattelagskommittén inte i sitt förslag ens diskuterat möjligheten att inkorporera EG-domstolens utslag i olika delar av skattelagstiftningen, finns det all anledning anta att ledamöterna ansett, att några ändringar i det nationella regelsystemet inte borde företas p.g.a. domstolsavgöranden från Luxemburg. Det har t.o.m. ansetts så självklart, att detta inte ens behövde motiveras. För detta talar det förhållandet, att det i propositionen (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 480) finns en diskussion om hur mycket domar från Regeringsrätten borde påverka utformningen av IL. En försiktig kodifiering av domar från Regeringsrätten har också skett.

Jag tycker att det finns anledning att här beröra frågan, då det nu plötsligt förefaller finnas ett intresse att ta större hänsyn till EG-domstolens domar vid utformningen av lagrummen i IL. I maj 2000 offentliggjordes nämligen en departementspromemoria (Ds 2000:28) som nu är ute på remiss. Promemorian "Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget" innehåller förslag till ändringar på en hel del områden. Inte minst är det den s.k. Saint Gobain-domen (mål C-307/97), som medfört att ändringar i IL ansetts angelägna.

Förslagen innebär, när det gäller de delar som här är särskilt intressanta, bl.a. att utdelningar på svenska näringsbetingade aktier, som ett fast driftställe i Sverige till ett utländskt bolag mottar, skall vara skattefria på samma villkor som om utdelningen mottagits av ett svenskt bolag, förutsatt att det utländska bolaget har sitt hemvist inom EES (det europeiska ekonomiska samarbetsområdet, som består av de femton EU-staterna samt Island, Liechtenstein och Norge). Här finns också förslag till en ändring avseende skattskyldighet för mottagna utdelningar från utlandet. Denna regel innebär att svenska fasta driftställen till utländska företag skall behandlas på samma sätt som svenska företag. Här finns dock indirekt samma begränsning till fasta driftställen till sådana företag som har sitt hemvist inom EES, eftersom ett krav för att skattefrihet skall föreligga för utdelningar från utlandet är att utdelningen skulle ha varit skattefri, om det utländska företaget i stället hade varit svenskt.

I departementspromemorian finns även förslag till tillägg till de bestämmelser i IL, som reglerar koncernbidragen (35 kap. IL), kommissionärsföretagen (36 kap. IL) och utdelningar vid tillämpning av Lex Asea (42 kap. IL). Även dessa förslag syftar till att företagsgrupper med företag inom EES-området skall behandlas på sådant sätt att de inte diskrimineras jämfört med svenska företagsgrupper. Slutligen har en ändring i avräkningslagen föreslagits, som syftar till att fasta driftställen till utländska företag skall ha rätt till samma avräkning som svenska företag. Här finns däremot ingen begränsning till fasta driftställen till utländska företag inom EES utan den utvidgade avräkningsrätten avser alla utländska företag som har fast driftställe i Sverige.

I de fall då det anses befogat att ändra den nationella lagstiftningen, därför att EG-domstolen funnit den oförenlig med fördragsreglerna, och samtidigt utvidga den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:06

ändrade regeln till att vara generell, dvs. omfatta även förhållanden med andra stater än dem inom EES, har jag ingen invändning att rikta mot metoden att inkorporera domstolsutslag. Men om även den nationella lagstiftningen skall begränsas till EES-området är jag tveksam till metoden. Främsta skälet till detta är svårigheten att veta vilken räckvidd som rättsfallet kan antas ha. I de fall som nu aktualiserats är det i och för sig främst fråga om likabehandling av fasta driftställen i Sverige jämfört med dotterbolag i Sverige. Men inte ens där är man konsekvent. Ett fast driftställe skall alltså få avräkna utländsk skatt, men däremot skall fortfarande inte ett fast driftställe få rätt till avdrag för utländsk skatt enligt 16 kap. 19 § andra stycket IL.

Det är en begränsad fråga, som nu tas upp i betänkandet. Men samtidigt har själva metoden som verkar komma till användning principiell betydelse. Och om ändringar på grund av EG-domstolens domar anses vara befogade varför då stanna vid företagsbeskattningen?

På området rörande beskattning av fysiska personer finns det välkända Schumackermålet (C-279/93). Målet rörde en belgisk medborgare, som bodde i Belgien men som arbetade i Tyskland. I Tyskland betraktades han skatterättsligt inte som bosatt vilket innebar att hans skattskyldighet var begränsad men samtidigt begränsades också bl.a. hans rätt till olika personliga avdrag. Schumackers inkomst kom nästan uteslutande från Tyskland. EG-domstolen fann därför att han befann sig i en situation som var likvärdig den som de personer befann sig i som beskattades i Tyskland som där bosatta (obegränsad skattskyldighet). Schumacker skulle därför i de hänseenden målet rörde behandlas som de skattskyldiga behandlades som var bosatta i Tyskland.

EG-kommissionen utfärdade den 21 december 1993 t.o.m. en rekommendation (94/79/EC) rörande de frågor som fick sitt efterspel i Schumackermålet. I rekommendationen finns en regel att skattskyldiga, som inte är bosatta i verksamhetsstaten för vissa angivna inkomster (bl.a. löneinkomster och inkomster från näringsverksamhet) under vissa omständigheter inte bör beskattas hårdare än om de vore bosatta i verksamhetsstaten. Den viktigaste förutsättningen för likställighet i beskattningsavseende är att personen i fråga förvärvat åtminstone 75 procent av sin totala beskattningsbara inkomst under beskattningsåret i verksamhetsstaten.

Många EU-länder har tagit intryck av utgången i Schumackermålet och av den angivna rekommendationen från EU-kommissionen och ändrat sin lagstiftning i enlighet härmed. I svensk nationell rätt har emellertid ingen justering gjorts. Man frågar sig varför det ansetts vara angeläget att företa lagändringar i de fall som presenteras i departementspromemorian men inte i de fall som illustreras av Schumackermålet?

Det verkar enligt min mening saknas en medveten linje om vilka regler som bör ändras p.g.a. domar från EG-domstolen. Detta är beklagligt. Skattelagskommittén bör i sitt arbete ha haft frågan om ändring av nationell rätt uppe till prövning, främst eftersom EU-kommssionens rekommendation och flera mål avgjorts, innan kommittén avslutade sitt arbete. Det sannolika bör ha varit att domar från Luxemburg enligt kommittén inte skulle påverka den nationella svenska lagstiftningen. Det vore angeläget om ett uttryckligt uttalande gjordes från finansdepartementet vilka riktlinjer som bör gälla avseende ändringar i den nationella lagstiftningen på grundval av rättspraxis från EG-domstolen.

4 Några synpunkter på det materiella innehållet i IL

Avsikten med reformarbetet har varit att det materiella innehållet i största möjliga utsträckning skall vara oförändrat. Vad som gällde enligt KL och SIL skall vara gällande rätt när nu IL träder i stället. I några avseenden kan diskuteras om detta mål uppnåtts. Även om det naturligtvis här finns mycket att diskutera, kan jag nu inte annat än att med några exempel illustrera de problem som lagreformen aktualiserat.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:06

4.1 Vad är jämförlig beskattning?

I 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL fanns angivet de krav som ställdes för att en utdelning från ett utländskt företag skulle vara skattefri för mottagande företag i Sverige. Bland annat fordrades att utdelande utländska företag skulle ha varit underkastade en inkomstbeskattning som varit jämförlig med den inkomstbeskattning, som skulle ha skett enligt SIL om inkomsten förvärvats av ett svenskt företag. Om denna regel finns det mycket att säga men jag vill här stanna inför uttrycket jämförlig.

Redan genom uttalanden som gjorts i de förarbeten, som relaterar till bestämmelsen i SIL, har det länge framstått som närmast obegripligt att begreppet jämförlig ansetts lämpligt för att beskriva vad som varit avsett med bestämmelsen. Departementschefen uttalar (proposition 1990/91:107 s. 29) t.ex. att lämpligt mått på jämförlig beskattning kan vara att skatten är hälften av vad som skulle ha utgått om svenska skatteregler tillämpats. Med bästa vilja i världen går det inte att karakterisera hälften som jämförlig skattebelastning.

Det framgår också av rättspraxis under 90-talet, att förarbetsuttalandena vunnit försteg framför lagtexten. T.o.m. i olika lagstiftningssammanhang har en skatt på 15 procent med svensk skattebas som utgångspunkt blivit ett riktmärke vid beräkningen av tillräcklig utländsk skattebelastning. Denna procentsats har t.ex. varit utgångspunkt vid utformningen av 7 § 8 mom. nionde stycket SIL.

Det är därför inte förvånande, att Skattelagskommittén i sitt förslag till lagstiftning ville byta ut uttrycket jämförlig. Kommittén ansåg att begreppet ”inte väsentligt lindrigare” bättre motsvarade intentionerna. I lagrådsremiss och i proposition återkom emellertid uttrycket jämförlig. I propositionen (1999/2000:2 del 2 s. 320) försvarades detta med att en utredning nyss tillsatts med uppgift att se över bestämmelsen. Det var därför lämpligt att avvakta utredningens arbete, innan ändringar vidtogs. Jag har svårt att förstå denna försiktighet. Det är uppenbart att den beskrivning som nu finns i IL är lika missvisande som den var i SIL. Det finns all anledning hoppas på att hela bestämmelsen skrivs om och att rättsläget klarnar. Men den omständigheten att ändring kanske sker i framtiden borde inte förhindra att lagtexten omedelbart åtminstone på en punkt fick en utformning som motsvarar vad det är fråga om.

4.2 Värdepappersfonder

Skattelagskommittén har ägnat stor uppmärksamhet åt frågan huruvida använda begrepp i IL även skall omfatta utländska motsvarigheter. Det gäller för att endast ta några exempel begreppen aktiebolag och konkurs. Enligt min mening har kommittén i flera avseenden lyckats väl när det gällt att bringa klarhet i många tidigare otydliga punkter. Huvudinriktningen i IL är att utländska motsvarigheter inbegrips i de uttryck som finns i författningen. När en begränsning till Sverige är avsedd skall detta uttryckligen ha angivits. I vilken utsträckning likhetstecken skall sättas mellan svenska och utländska begrepp kan emellertid inte exakt anges, eftersom det naturligtvis i vissa fall finns stor materiell skillnad trots begreppsmässig överensstämmelse mellan svenska och motsvarande utländska uttryck. Det finns säkerligen här många spörsmål som i framtiden måste lösas. På en punkt vill jag redan nu gå i polemik med en uppfattning framförd av Skattelagskommittén i betänkandet och av regeringen i propositionen.

En fråga som i Skattelagskommitténs betänkande (SOU 1997:2 del 2 s. 51) och i propositionen (1999/2000:2 del 2 s. 74) besvarats felaktigt är nämligen hur inkomsterna i utländska värdepappersfonder skall beskattas. När inträder skattskyldigheten för fondens delägare? Finns det speciella bestämmelser för utländska värdepappersfonder? Frågan är aktuell eftersom det finns särskilda bestämmelser för svenska värdepappersfonder i IL (se bl.a. 2 kap. 3 § andra stycket och 6 kap. 5 § IL). Svenska fonder är civilrättsligt sett inte juridiska personer. Trots det är de uttryckligen skattesubjekt. Följer utländska värdepappersfonder samma modell eller är mer allmänna regler i IL tillämpliga?

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:06

Skattelagskommittén tycks mena att det i SIL saknades särskilda regler för utländska värdepappersfonder. I betänkandet sägs att vissa värdepappersfonder kan vara att anse som utländska bolag enligt den allmänna definitionen för sådana juridiska personer. Andra värdepappersfonder kan vara juridiska personer men inte uppfylla kraven på ett utländskt bolag och alltså anses för att vara en annan utländsk juridisk person än utländskt bolag. Om kravet på juridisk person inte är uppfyllt skall enligt kommittén delägarna alltid beskattas för fondens intäkter och kostnader. Kommittén avslutar avsnittet med att tillägga att en delägarbeskattning många gånger kan anses för opraktisk. Kommittén hade därför övervägt en ändring, men kom till slutsatsen att någon sådan ändring inte borde aktualiseras inom ramen för kommitténs arbete.

Skattelagskommittén har alltså ansett att några särregler inte tidigare fanns för utländska värdepappersfonder och att området i så måtto var oreglerat i motsats till svenska värdepappersfonder. Detta kan synas märkligt eftersom tvekan om hur beskattning skulle ske i praktiken aldrig tidigare kommit till uttryck. Under remissomgången riktades också kritik mot kommitténs uttalande på denna punkt (se ovannämnda avsnitt i betänkande och proposition). Regeringen, som i propositionen återgav kommitténs uppfattning i frågan, framhöll för sin del att rättsläget när det gällde utländska värdepappersfonder inte var helt klart. Frågan ansågs emellertid vara så omfattande att det inte var lämpligt att ta upp den till avgörande i det lagstiftningsärende som riksdagen i detta sammanhang hade att ta ställning till.

Jag anser emellertid att denna fråga inte tillräckligt noga undersökts av kommittén i betänkandet. En studie av tidigare regler och förarbeten ger enligt min mening otvetydigt stöd för uppfattningen att utländska aktiefonder ursprungligen i flera lagrum likställdes med svenska aktiefonder. Det gällde främst de lagrum som reglerade den viktiga frågan när beskattning av delägarna i fonden skulle ske. Beskattning skulle ske vid utdelning från fonden. Definitionen av utländsk juridisk person och av utländskt bolag har visserligen därefter tillkommit men reglerna om utdelning från utländsk aktiefond ändrades inte i samband därmed. Inte med ett ord antyddes att någon materiell ändring var avsedd så vitt gällde beskattningen av inkomster i utländska aktiefonder. År 1990 ändrades så uttrycket från aktiefond till värdepappersfond – ändringen gällde både svenska och utländska – men inte heller nu kan någon materiell ändring ha varit avsedd på grund av namnbytet.

Jag kan därför inte förstå den uppfattning som Skattelagskommittén givit uttryck åt. Regeringen är också betydligt försiktigare än kommittén i sitt uttalande i propositionen och anger alltså för sin del att rättsläget inte är helt klart. Om detta kan ändå sägas att det inte finns något i det historiska materialet som talar för att kommitténs uttalande skulle vara riktigt.

5 Regelkonkurrens

Reglerna om oriktig prissättning (transfer pricing) har fått en allt större betydelse under senare år. OECD har ägnat stor uppmärksamhet åt frågan, inte minst genom publicerade riktlinjer. Många länder har också infört mycket detaljerade bestämmelser på området. Det är dessutom numera vanligt att det i den interna rätten också finns bestämmelser som ingriper mot s.k. underkapitalisering.

De svenska bestämmelserna på området måste anses vara ovanligt grovt tillyxade jämfört med systemen i de flesta andra industriländer med stor utrikeshandel. Svensk rättspraxis på området är tillika relativt generös gentemot de skattskyldiga. En översyn av dessa regler verkar vara påkallad av flera skäl.

Ett av skälen till översyn finns beskrivet i Skattelagskommittens betänkande och i regeringens proposition. Under arbetet med regeln i 43 § 1 mom. KL (dvs. regeln om oriktig prissättning) diskuterade kommittén bestämmelsens förhållande till reglerna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:06

om uttagsbeskattning. Kommittén fann efter en kort diskussion att bestämmelserna om uttagsbeskattning skulle ha företräde (SOU 1997:2 del 2 s. 138). Kommittén pekade på att reglerna i KL om uttagsbeskattning var så konstruerade att beskattning skulle ske, om förutsättningarna var uppfyllda och om särskilda skäl inte talade däremot. Reglerna var likartade de då gällande vid justering efter oriktig prissättning. Det fanns skäl att därför ha den tågordningen att det sistnämnda regelsystemet blev tillämpligt först om uttagsbeskattning inte var aktuellt.

Skattelagskommitténs förslag väckte dock viss kritik hos några remissinstanser. Den helhetssyn som kommit till uttryck i Regeringsrättens praxis vid bedömningen av regeln mot oriktig prissättning skulle då inte bli aktuell för den händelse att uttagsbeskattning aktualiserades. En skärpning av rättsläget kunde befaras (se propositionen 1999/2000:2 del 2 s. 187–188).

När regeringen i propositionen hade att ta ställning till frågan hade de faktiska förutsättningarna såtillvida ändrats som reglerna om uttagsbeskattning under mellantiden ändrats. Undantaget från uttagsbeskattning på grund av särskilda skäl hade nu ersatts med mer exakta bestämmelser i 22 kap. IL. De invändningar som riktats mot Skattelagskommtténs förslag måste därför anses väga ännu tyngre. Om uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL skulle ske, fanns det ingen möjlighet att särskilt ta hänsyn till kompensationsinvändningar. Helhetssynen kunde då över huvud taget inte komma i fråga. Regeringen strök därför i propositionen den uttryckliga bestämmelsen i förslaget att reglerna om uttagsbeskattning skulle gå före.

Om detta är knappast något att säga. Problemet finns dock fortfarande där. Vilket regelsystem skall ha företräde vid en bedömning? Skall reglerna om uttagsbeskattning gå före bestämmelserna om oriktig prissättning i 14 kap. 19 och 20 §§ IL eller skall i stället reglerna om oriktig prissättning i första hand avgöra frågan om beskattning skall ske? Och om beskattning enligt bestämmelserna i 14 kap. IL inte kan ske skall då uttagsbeskattning kunna komma i fråga? Det finns enligt min mening ännu större behov än tidigare att lösa denna regelkonkurrens. Till detta kommer dessutom ytterligare ett problem av likartat slag. I tidigare praxis har det inte varit ovanligt att en konkurrens i vissa fall funnits mellan den allmänna regeln om avdrag för kostnader i inkomstslaget näringsverksamhet och reglerna i 43 § 1 mom. KL om justering av pris på vara eller tjänst.

Det problem som Skattelagskommittén tog upp och ville lösa har således förblivit olöst. Enligt min mening brådskar det med att införa klarare regler på området. Lämpligt vore att börja med en studie av Stefan Aldéns avhandling, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten – med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet.

6 Förvärvskällor

För var och en som lärt sig skatterättens grunder med hjälp av KL och SIL är inkomstslag och förvärvskällor centrala uttryck och av stor betydelse för systematiken i inkomstskattesystemet. Genom åren förlorade emellertid begreppet förvärvskälla allt mer sin centrala ställning. Till sist var det väl egentligen endast på ett ställe i KL som begreppet förvärvskälla hade direkt materiell betydelse, nämligen i 18 § fjärde stycket KL. En självständigt bedriven näringsverksamhet utomlands skulle för fysisk person betraktas som en särskild förvärvskälla. I IL har uttrycket förvärvskälla försvunnit helt.

Fortfarande behandlas emellertid självständigt bedriven näringsverksamhet utomlands annorlunda än annan näringsverksamhet. Det stadgas i 14 kap. 12 § IL beträffande fysiska personer att all näringsverksamhet som bedrivs av enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet. I detta avseende är reglerna för fysiska personer desamma som för juridiska personer. Men för fysiska personer kommer ett tillägg. Om

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:06

fysisk person bedriver självständig näringsverksamhet utomlands räknas all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet.

Frågan är nu närmast om några materiella ändringar skett genom denna förändring av uttrycket förvärvskälla till egen näringsverksamhet. Liksom tidigare är det klart att sådan verksamhet bedriven utomlands skall anses vara passiv näringsverksamhet. Detta är också direkt angivet i IL, 2 kap. 23 § andra stycket. Men hur är det med rätten till avdrag för underskott? Det kan räcka med att undersöka hur rätten till avdrag för underskott under tidigare beskattningsår varit utformad och jämföra den med den som nu gäller. I lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet fanns i 1 § den allmänna regeln att underskott som uppkommit i en förvärvskälla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt KL och SIL fick avdragas närmast följande beskattningsår. Det var då alltså klart att avdrag fick ske, men bara inom ramen för samma förvärvskälla. Ett underskott i en självständigt bedriven näringsverksamhet utomlands kunde alltså endast utnyttjas mot ett positivt resultat i samma verksamhet följande år.

Underskottslagen är nu upphävd och huvuddelen av bestämmelserna finns nu i 40 kap. IL. I 2 § stadgas nu att ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret i princip är avdragsgillt. Vissa undantag existerar dock. Någon begränsning som särskilt rör utomlands självständigt bedriven näringsverksamhet finns inte. Skall näringsverksamheten vara detsamma som förvärvskälla i tidigare lagstiftning, blir väl rättsläget detsamma som tidigare. Men jag har svårt att se att ändringen av beteckningen inte skulle sakna betydelse i sammanhanget. Jag menar att en del talar för att avdragsrätten har utvidgats. Om rättsläget skall vara detsamma, förstår jag inte varför man inte kunnat behålla förvärvskälla som uttryck även i IL.

Nils Mattsson är professor i finansrätt vid Uppsala universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:06