

# Ytterligare om utlandsfararnas bostadsrätter

*Av Sven Palme, skattejurist vid Reveko*

I en artikel på s 432 f i denna tidskrift har avdelningsdirektören Sven Carlstedt behandlat frågan om tillämpning av reglerna i OECD:s modellavtal vid en inskränkt skattskyldigs avyttring av bostadsrätt. Som jag tidigare nämnt i en anmälan av kommentaren till det nordiska dubbelbeskattningsavtalet (s 63 i tidskriften) föreligger oklarhet i denna fråga. Carlstedts inlägg är därför välkommet.

Carlstedts bedömning — med utgångspunkt från artiklarna 6 och 13 i dubbelbeskattningsavtalet med Storbritannien och Nordirland — är att bostadsrätt utgör "nyttjanderätt till fast egendom" och att "utlandsfararna" därför kan beskattas för realisationsvinst vid försäljning av bostadsrätt i Sverige, utan hinder av avtalet. Bedömningen kan synas självklar. Med stöd av kommentarerna till modellavtalet och förarbetena till den aktuella lagstiftningen menar jag dock att även motsatt uppfattning kan försvaras. Grunden härför är att bostadsrätt kan ses som en form av indirekt ägande genom en juridisk person.

Den aktuella regeln i 53 § 1 mom KL tillkom efter förslag av kapitalvinstkommittén (Ds B 1982:6). Från icke-fiskal synpunkt är ett särskilt yttrande (s 139) av Atterwall, Hagstedt och Helmers av intresse:

Beträffande den territoriella skattskyldigheten föreslår utredningen att den inskränkta skattskyldigheten för utom riket bosatta skattskyldiga skall utvidgas och omfatta även realisationsvinst vid avyttring av andel i bostadsrättsförening. En sådan åtgärd kan ses som en förlängning av principen att försäljning av bostadsrätt jämföras med försäljning av fastighet. Emellertid strider ett sådant förfarande mot symmetrin i skattelagstiftningen. Ett dylikt brott i symmetrin innebär att reglerna ytterligare kompliceras. På grund härav bör sådana åtgärder vidtas blott under förutsättning att det finns starkt vägande skäl som talar härför. Några sådana starka skäl har ej påvisats. På grund härav bör enligt vår uppfattning någon ändring ej ske i KL 53 § beträffande den territoriella skattskyldigheten.

I ett remissyttrande från Sveriges Advokatsamfund anfördes vidare (prop 1983/84:67 s 118):

I de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med andra länder jämställs regelmässigt avyttring av bostadsrätt med avyttring av annan lös egendom. Sådan avyttring beskattas alltid i den skattskyldiges hemviststat. Detta medför att en utomlands bosatt person, som avyttrar en bostadsrätt i Sverige, beskattas för uppkommande realisationsvinst endast i sin hemviststat. I princip skulle följaktligen en bestämmelse med den föreslagna innebörden få effekt bara i det fall då den skattskyldige bosatt sig i land med vilket Sverige inte har ingått dubbelbeskattningsavtal. Värdet av den föreslagna bestämmelsen kan därför starkt ifrågasättas.

Förslaget torde också strida mot de principer som uttrycks i artikel 13 i OECD:s modellavtal om realisationsvinstbeskattning av lös egendom. I andra sammanhang har framhållits vikten av att man vid utformningen av intern svensk skattelagstiftning tar hänsyn till de principer som kommit till uttryck i dubbelbeskattningsavtal, se t ex. Ds B 1981:10 s 82 st 3. Det är en ståndpunkt som inte bör överges utan tungt vägande skäl. Det har visserligen hävdats att bostadsrätt skulle omfattas av begreppet "usufruct of immovable property" i den definition av fast egendom som ges i art 6 p 2 i modellavtalet och att beskattningsrätten redan på den grunden i fall av dubbelbeskattning skulle kunna utövas av Sverige. Denna uppfattning har emellertid inte stöd varken i praxis eller i doktrin och bör därför inte heller tillåtas påverka utformningen av förslaget.

I propositionen (s 49) anfördes: "De remissinstanser som avstyrker förslaget framhåller att föreslagen utvidgning av skattskyldigheten synes strida mot OECD:s modellavtal som anger att realisationsvinst på lös egendom skall beskattas i hemviststaten". — Departementschefen bemötte inte invändningarna utan anförde att övervägande skäl talade för en utvidgning av de svenska skattskyldighetsreglerna.

När det gäller tolkningen av modellavtalets regel om "usufruct of immovable property" är kommentarerna till såväl 6 som 13 § av intresse. I den svenska översättningen av kommentaren till artikel 6 punkt 2 sägs följande:

Genom att man definierar begreppet fast egendom med hänvisning till lagstiftningen i den stat där egendomen är belägen, såsom föreskrivs i punkt 2, bidrar man till att undvika tolkningssvårigheter beträffande frågan, om tillgång eller rättighet är att anse som fast egendom eller inte. Punkten anger emellertid särskilt de tillgångar och rättigheter som alltid måste anses vara fast egendom. I själva verket behandlas redan

sådana tillgångar och rättigheter som fast egendom enligt lagstiftning eller beskattningsregler i de flesta av OECD:s medlemsländer.

I kommentaren till artikel 13 punkt 1 sägs:

Vissa skattelagstiftningar likställer överlåtelse av alla eller del av andelarna i ett bolag, vars enda eller huvudsakliga syfte är att inneha fast egendom, med överlåtelse av sådan fast egendom. Punkt 1 tillåter inte i sig en sådan praxis. Endast en särskild bestämmelse i det bilaterala avtalet kan föreskriva en sådan likställighet. Det står givetvis avtalsslutande stater fritt att antingen ta in en sådan särskild regel i sina bilaterala avtal eller att uttryckligen föreskriva att överlåtelse av andelar inte kan likställas med överlåtelse av fast egendom.

De nordiska avtalen har en sådan särskild bestämmelse — som enligt den inledningsvis nämnda kommentaren (s 78) är tillämplig på bostadsrättsföreningar — i artikel 6.4:

Om innehav av aktier eller andra andelar i bolag, vars huvudsakliga ändamål är att inneha fast egendom, berättigar innehavaren av aktierna eller andelarna att nyttja bolaget tillhörig fast egendom, får inkomst, som förvärfvas genom omedelbart brukande, genom uthyrning eller annan användning av sådan nyttjanderätt, beskattas i den avtalsslutande stat där den fasta egendomen är belägen.

Sådan aktie eller andel får enligt artikel 13.2 i samma avtal beskattas i den stat där den fasta egendomen är belägen. Här bör tilläggas att uttrycket "bolag" definitionsmässigt åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas som juridisk person.

Sammanfattningsvis kan sägas att det finns ett visst stöd för att inte ge reglerna i modellavtalet den vidsträckt tolkningen att indirekt ägande genom en bostadsrättsförening skall jämföras med direkt ägande av fastighet.

# FORMULÄRSAMLING I AKTIEBOLAGSRÄTT

NYHET

av  
Jur. kand. Anders Grahn  
Tidigare Bolagsjurist vid Svenska Standardbolag AB  
FULLSTÄNDIGA FORMULÄR MED KOMMENTARER  
SOM STEG-FÖR-STEG VISAR BL A

**Nybildning:** kontanter/apport/överkurs  
**Nyemission:** kontanter/kvittning/apport/överkurs/A-B-aktier  
**Fondemission:** vinstmedel/reservfond/uppskrivningsfond/tillgångsuppskrivning  
**Styrelse m m:** val av ledamot/revisor/VD/ordförande/firmatecknare  
**Firma:** byte av firma/parallellfirma/bifirma/revisorsintyg  
**Hembud:** olika lösningsberättigade/olika lösenbelopp  
**Bolagsstämma:** ordinarie/extra/protokollföring/kallelse/mallar till protokoll  
**Konvertibla skuldebrev:** emission/villkor/konvertering  
**Övrigt:** aktiebok/aktiebrev/aktieöverlåtelser/räkenskapsår/dispensansökningar/  
A- och B-aktier/stam- och preferensaktier m m  
Pärm med c:a 250 sidor  
**INTRODUKTIONSPRIS: 595:–** inklusive moms och porto  
Beställs endast genom

**ANDERS GRAHN FÖRETAGSJURIDIK AB**  
BOX 316, 791 27 FALUN, TEL 023-214 26

## Beställningskupong

Vi beställer ..... ex **FORMULÄRSAMLING à 595:–**

Företag .....

Beställare .....

Adress .....

Postadress .....

Telefon .....

Skattenytt

Insändes till: **Anders Grahn Företagsjuridik AB**

Box 316, 791 27 FALUN Tel 023-214 26