

Joakim Frände

**DUBBELBOENDE
VID BESKATTNINGEN
AV FYSISKA PERSONER**

DUBBELBOENDE VID BESKATTNINGEN
AV FYSISKA PERSONER



SUOMALAISEN LAKIMIESYHDISTYKSEN JULKAISUJA

A-sarja N:o 315

PUBLIKATIONER AV SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Serien A Nr 315

Joakim Frände

Dubbelboende vid beskattningen av fysiska personer

Akademisk avhandling som med tillstånd av juridiska fakulteten vid
Helsingfors universitet framläggs till offentlig granskning i Porthania sal III
fredagen den 27 september 2013 kl. 12.

TIIVISTELMÄ SUOMEKSI
WITH AN ENGLISH ABSTRACT

Tilausosoite

Suomalainen Lakimiesyhdistys

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki

p. (09) 6120 300

f. (09) 604 668

toimisto@lakimiesyhdistys.fi

www.lakimiesyhdistys.fi

Verkkokirjan ISBN 978-951-855-468-7

© 2013 Suomalainen Lakimiesyhdistys ja Joakim Frände

ISSN-L 0356-7206

ISSN 0356-7206

ISBN 978-951-855-329-1

Vammalan Kirjapaino Oy, Sastamala 2013

Förord

Detta arbete hade inte varit möjligt utan hjälp av flera personer. Först vill jag tacka min "Doktorvater" prof. Olli Ryyänen, som handlett mig i detta arbete. Olli har tack vare sitt omfattande teoretiska och praktiska kunnande inom skatterätten varit till oersättlig hjälp. Han har på kort varsel läst mina texter, kommenterat dem samt uppmuntrat mig att arbeta målinriktat vidare. En mera engagerad, hjälpsam och kunnig handledare kan man inte önska sig. Jag tackar också arbetets andra förhandsgranskare lektor Pekka Nykänen. Nykänens detaljerade och väl motiverade kommentarer och förbättringsförslag har väsentligt bidragit till att förbättra arbetet, särskilt kapitel 8. Ett extra stort tack förtjänar prof. Robert Pahlsson, som åtagit sig den arbetsdryga uppgiften som opponent.

Jag vill också rikta ett tack till prof. Esko Linnakangas. Esko har alltid haft dörren öppen för mig. Han har flitigt läst mina texter och gett mig råd angående arbetets innehåll. Emeritus professor Edward Andersson har haft en avgörande inverkan på detta arbete. Jag hade turen att på ett personligt plan få lära känna Edward som med tiden också blev en vän. Särskilt tacksam är jag för de synpunkter som Edward framförde med anledning av min licentiatavhandling. Edwards uppmuntrande kommentarer bidrog till att jag beslöt att skriva denna doktorsavhandling. Jag riktar ett stort tack till Edward som i skrivande stund inte längre är med oss. Det är med stor saknad som jag tänker på Edward.

Även många andra förtjänar ett stort tack. Prof. Marjaana Helminen har särskilt i början av arbetsprocessen hjälpt mig finna rätt struktur och innehåll för arbetet. Kristiina Äimä har alltid ställt upp och diskuterat diverse skatterelaterade problemställningar anknutna till doktorsavhandlingen. Det EU-rättsliga kapitlet hade knappast blivit lika omfattande och detaljrikt utan Kristiinans goda råd. Jag vill också tacka mina doktorandkolleger i finansrätt Kenneth Hellsten, Marja Hokkanen och Johanna Viitanen för gott samarbete och många värdefulla synpunkter. Ett stort tack går också till Finansministeriet och då särskilt till Antero Toivainen, Harri Joiniemi och Mirjami Saarelma som tålmodigt svarat på mina frågor om skatteavtal. Marianne Malmgrén har läst kapitel 8 och bidragit med flera viktiga förbättringsförslag. Professor Pentti Arajärvi och Karoliina Nurmi har varit till stor hjälp i fråga om den finska sociala tryggheten. Från Skatteförvaltningen vill jag rikta ett stort tack till Hannu Lahtomaa, Tapio Kyrö och Mika Pursiainen.

Jag vill också tacka mina vänner och kollegor Heini Färkkilä, Anni Tuomela, Riku Neuvonen, Pekka Niemelä, Ida Koivisto, Anu Mutanen, Ilona Nieminen, Tobias Bräutigam, Jyrki-Veikko Peisa, Tea Skog, Anna-Kaisa Tuovinen, Teemu

Lindfors, Katja Creutz, Jarna Petman, Taina Tuori, Daniel Joyce, Alan Nissel, Tommi Lindfors, Veronica Lankinen, Lauri Uusi-Hakala, Sanna Villikka, Mari Taskinen, Pamela Slotte, Annika Suominen och Max Jansson. Min vän Dan Helenius vill jag tacka för många god stund, både i Porthania och också utanför arbetets ramar. Lenita Häggblom förtjänar ett stort tack för effektiv och noggrann språkgranskning.

Följande stiftelser och organisationer har understött mig ekonomiskt: Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådet, Nylands nation, Eugen Schaumans minnesfond, Oscar Öflunds stiftelse, Edward Anderssons resefond, Ella och Georg Ehrnrooths stiftelse samt Juridiska Föreningen. Ett särskilt tack vill jag rikta till IBFD i Amsterdam för att de två gånger ställt sitt omfattande bibliotek till förfogande. Juridiska fakulteten vid Helsingfors universitet förtjänar också ett tack för att fakulteten ställt arbetsrum till förfogande även då jag arbetat på avhandlingen med extern finansiering. Jag ser det som en stor ära att Suomalainen Lakimiesyhdistys valt att publicera denna bok i sin A-serie. Pipsa Kostamo och Raisa Mantila har sett till att manuskriptet blivit till en fysisk bok. Ett stort tack till er båda.

Till följande vill jag vända mig till mina närmaste och käraste. Jag hade turen att få växa upp i en stor och kärleksfull familj. Jag vill särskilt framhäva en aspekt av min uppväxt, nämligen att mina föräldrar uppfostrat oss barn att lägga stort värde vid skolan och lärdomen. Det är tack vare denna uppfostran som jag idag kan skriva detta förord. Min far Dan har läst avhandlingen ett par gånger och gett flera goda råd. Dessutom har han försett mig med åtskilliga böcker från sitt omfattande bibliotek. Min mor Beata och min syster Aurora förtjänar likaså ett enormt tack för att de ställt upp som barnskötare vid otaliga tillfällen. En stort tack förtjänar också min morbror och min familjs livmedikus Dr. Karl Johan "Kalle" Tötterman. Kalle har läst och kommenterat manuskriptet samt framfört många värdefulla synpunkter.

Avslutningsvis vill jag tacka min hustru Anette. Du har stått vid min sida och varit solidarisk under hela arbetsprocessen. Du har haft förståelse för mina akademiska ambitioner, och avlastat mig från arbetsbördor i hemmet så att jag har kunnat tillbringa dagarna på Porthania. Du har också gett mig den största av gåvor, två underbara barn, Zacharias och Aurelia. Denna bok tillägnar jag Dig.

Vexala, 28.6.2013

Joakim Frände

Innehåll

FÖRORD	V
INNEHÅLL	VII
KÄLLOR	XIX
FÖRKORTNINGAR	LIII
1 INLEDNING	1
1.1 Introduktion till ämnet	1
1.1.1 Det allmännas beskattningsbehörighet	1
1.1.2 Beskattningens utformning vid skatteavtal	2
1.1.3 Verkan av beskattningen vid boende i två stater	3
1.1.4 Betydelsen av dubbelboende	5
1.2 Syfte och avgränsningar	7
1.3 Metodval	10
1.4 Använt material	14
1.5 Termer och begrepp	19
1.6 Arbetets struktur	25
2 NATIONELL REGLERING AV SKATTSKYLDIGHET	29
2.1 Allmänt	29
2.2 Beskattningsbehörighetens utformning	31
2.2.1 Global eller territoriell skattskyldighet	31
2.2.2 Bärande beskattningsprinciper i det globala skatte-	
systemet	36
2.2.2.1 Allmänt	36
2.2.2.2 Nationalitetsprincipen	38
2.2.2.3 Domicilprincipen	40
2.2.2.4 Källstatsprincipen	44
2.2.3 Utvecklingen av beskattningsprinciperna i finsk	
inkomstbeskattning	45
2.2.3.1 Allmänt	45
2.2.3.2 Från nationalitetsprincip till domicilprincip	45
2.3 Kriterierna för allmän skattskyldighet	52
2.3.1 Allmänt	52
2.3.2 Bo och hemvist	52
2.3.2.1 Utvecklingen av begreppet ”bo och hemvist”	52

2.3.2.2	Stadigvarande bo och hemvist	54
2.3.3	Sex månaders vistelse i Finland	59
2.3.4	Treårsregeln	66
2.3.4.1	Treårsregelns utveckling	66
2.3.4.2	Huvuddragen i treårsregeln	69
2.3.4.3	Väsentlig anknytning	73
2.3.4.3.1	Allmänt	73
2.3.4.3.2	Familj samt make som väsentlig anknytning	76
2.3.4.3.3	Bostad i Finland	79
2.3.4.3.4	Fritidsbostad i Finland	85
2.3.4.3.5	Avsikt att återvända till Finland eller korta utlandsvistelser	86
2.3.4.3.6	Aktiv eller passiv egendom	89
2.3.4.3.7	Aktiv eller passiv inkomst	93
2.3.4.3.8	Vistelse i Finland	96
2.3.4.3.9	Social trygghet	99
2.3.4.4	Väsentlig anknytning efter treårsfristen	100
2.3.5	Fördelning av bevisbördan	104
2.3.6	Undantag från treårsregeln	108
2.3.6.1	Allmänt	108
2.3.6.2	Anställda vid utrikesrepresentationer	108
2.3.6.3	Finska medborgare som arbetar för Finpro r.f. ..	111
2.3.6.4	Statsanställda finska medborgare	111
2.3.6.5	EU:s personal	112
2.3.7	Utländska medborgares skattskyldighet vid utflyttning ..	115
2.3.8	Legalitetsprincipen och allmän skattskyldighet	116
2.4	Kriterierna för begränsad skattskyldighet	118
2.5	Sammanfattning	119
3	REGLERING AV BOENDE I ANDRA SKATTESLAG	123
3.1	Inledning	123
3.2	Boende i arvs- och gåvobeskattningen	124
3.2.1	Allmänt	124
3.2.2	Utvecklingen av boendebegreppet	125
3.2.3	Boende för arvs- och gåvoskatteändamål	128
3.2.4	Dubbelboende i arvs- och gåvobeskattningen	130
3.2.5	Jämförelse med boendebegreppet i inkomstbeskattningen	136
3.3	Boende i bilbeskattningen	139
3.3.1	Allmänt	139
3.3.2	Utvecklingen av boendebegreppet	140

3.3.3	Inverkan av boende på bilbeskattningen	145
3.3.4	Jämförelse med boendebegreppet i inkomstbeskattningen	151
3.4	Boende och beskattningssort i kommunalbeskattningen	152
3.4.1	Allmänt	152
3.4.2	Utvecklingen av boendebegreppet	153
3.4.3	Beskattningssort för kommunalskatteändamål	156
3.4.4	Hemkommun för kommunalskatteändamål	157
3.4.5	Kommunalt dubbelboende	165
3.4.6	Jämförelse med boendebegreppet i inkomstbeskattningen	167
3.5	Boende för socialskyddsändamål	169
3.5.1	Allmänt	169
3.5.2	Den sociala trygghetens grundstruktur	170
3.5.2.1	Socialskyddssystemets uppbyggnad	170
3.5.2.2	Förhållandet mellan skatte- och socialskydds- rätten	172
3.5.3	Skyldighet att betala socialskyddsavgifter	175
3.5.3.1	Allmänt	175
3.5.3.2	Anställningsbaserade socialskyddsavgifter	176
3.5.3.3	Bosättningsbaserade socialskyddsavgifter	177
3.5.4	Rätten att få socialskyddsförmåner	178
3.5.4.1	Allmänt	178
3.5.4.2	Anställningsbaserade socialskyddsförmåner	179
3.5.4.3	Anställnings- och bosättningsbaserade social- skyddsförmåner	179
3.5.4.4	Bosättningsbaserade socialskyddsförmåner	181
3.5.4.5	Utbetalning av socialskyddsförmåner till utlandet	183
3.5.5	Boendebegreppet i socialskyddslagstiftningen	184
3.5.5.1	Allmänt	184
3.5.5.2	Boendebegreppets tillämpningsområde	184
3.5.5.3	Bosättning i Finland	185
3.5.5.4	Boende vid inflyttning	186
3.5.5.5	Inflyttande personer som täcks av förordningen om social trygghet	189
3.5.5.6	Laglighetskravet vid vistelse, boende och arbete	191
3.5.5.7	Boende vid utflyttning	191
3.5.5.8	Jämförelse med boendebegreppet i inkomst- beskattningen	193
3.5.6	Internationella överenskommelser om social trygghet	196
3.5.6.1	Allmänt	196
3.5.6.2	EG-förordningen om social trygghet	197

3.5.6.3	Multilateral och bilateral avtal om social trygghet	199
3.5.7	Social trygghet vid utflyttning från Finland	200
3.5.7.1	Allmänt	200
3.5.7.2	Arbete i land med vilket EG-förordningen tillämpas	201
3.5.7.3	Arbete i land med vilket Finland har slutit avtal om social trygghet	203
3.5.7.4	Arbete i övriga länder	203
3.5.8	Social trygghet vid inflyttning till Finland	205
3.5.8.1	Allmänt	205
3.5.8.2	Arbetstagare från land med vilket EG-förordningen tillämpas	205
3.5.8.3	Arbetstagare från land med vilket Finland har slutit avtal om social trygghet	206
3.5.8.4	Arbetstagare från övriga länder	206
3.5.9	Den sociala trygghetens inverkan på beskattningen	207
3.5.9.1	Allmänt	207
3.5.9.2	Social trygghet som väsentlig anknytning	208
3.5.9.3	Social trygghet vid återinflyttning	213
3.6	Sammanfattning	215
4	BOENDEREGLER I VALDA LÄNDER	219
4.1	Allmänt	219
4.2	Sverige	221
4.2.1	Huvudreglerna i det svenska systemet	221
4.2.2	Bosatt i Sverige	222
4.2.3	Stadigvarande vistelse	223
4.2.4	Väsentlig anknytning till Sverige	225
4.2.5	Synpunkter på det svenska systemet	231
4.2.6	Dubbelboende	233
4.3	Norge	234
4.3.1	Huvudreglerna i det norska systemet	234
4.3.2	Skattskyldighet till följd av vistelse	234
4.3.3	Skattskyldighet vid utflyttning från Norge	235
4.3.4	Synpunkter på det norska systemet	238
4.3.5	Dubbelboende	239
4.4	Danmark	240
4.4.1	Huvudreglerna i det danska systemet	240
4.4.2	Bosatt i Danmark	240
4.4.3	Bostad och vistelse vid inflyttning	241

4.4.4	Sex månaders vistelse i Danmark	242
4.4.5	Utflyttning från Danmark	243
4.4.6	Synpunkter på det danska systemet	244
4.4.7	Dubbelboende	245
4.5	Tyskland	246
4.5.1	Huvudreglerna i det tyska systemet	246
4.5.2	Bosatt i Tyskland	247
4.5.3	Vistelse i Tyskland	248
4.5.4	Utvägdad obegränsad och begränsad skattskyldighet	249
4.5.5	Utflyttning från Tyskland	251
4.5.6	Synpunkter på det tyska systemet	251
4.5.7	Dubbelboende	252
4.6	Storbritannien	252
4.6.1	Allmänt	252
4.6.2	Regleringen av skattskyldighet i Storbritannien fram till april 2013	253
4.6.2.1	Huvudreglerna i det brittiska systemet	253
4.6.2.2	Uppkomst av "residence" och "ordinary residence"	255
4.6.2.3	Begreppet "domicile"	257
4.6.2.4	Utflyttning från Storbritannien	258
4.6.2.5	Synpunkter på det brittiska systemet	259
4.6.2.6	Dubbelboende enligt lagstiftningen fram till april 2013	261
4.6.3	Ändringar år 2013 till "residence" och "ordinary residence"	262
4.7	USA	264
4.7.1	Huvudreglerna i USA:s system	264
4.7.2	Utländska medborgare bosatta i USA	265
4.7.3	Utflyttning från USA	267
4.7.4	Utvandring från USA	268
4.7.5	Synpunkter på systemet i USA	270
4.7.6	Dubbelboende	272
4.8	Sammanfattning	273
5	DUBBELBOENDE I EU-RÄTTEN	277
5.1	Allmänt	277
5.2	Treårsregeln i förhållande till EU-rätten	279
5.2.1	Allmänt	279
5.2.2	Fri rörlighet och treårsregeln	282
5.2.2.1	Fri rörlighet och gränsöverskridande rörlighet ..	282

5.2.2.2	Treårsregeln som potentiellt hinder för fri rörlighet	286
5.2.3	Diskrimineringsförbudet och treårsregeln	287
5.2.3.1	Förbudet mot diskriminering vid gränsöverskridande rörlighet	287
5.2.3.2	Potentiell diskriminering vid bruket av treårsregeln	288
5.3	Argument som talar för treårsregelns tillåtenhet	296
5.3.1	Allmänt	296
5.3.2	Målet van Hilten:s verkan på treårsregeln	296
5.3.3	Treårsregelns förhållande till exitskatter och utflyttningskatter	301
5.3.3.1	Allmänt	301
5.3.3.2	Målet Lasteyrie	303
5.3.3.3	Målet N	304
5.3.3.4	Målet National Grid Indus BV	306
5.3.3.5	Exitskattemålens verkan på treårsregeln	309
5.3.4	Rättfärdigandet av treårsregeln	309
5.3.4.1	Allmänt	309
5.3.4.2	Direkt diskriminering	310
5.3.4.3	Rule of reason-principen	310
5.3.5	Sammanfattande synpunkter på treårsregeln	316
5.4	Skatteavtal i EU-rätten	318
5.4.1	Förhållandet mellan medlemsländernas behörighet att ingå skatteavtal och EU-rätten	318
5.4.2	Dubbelboende och dubbelbeskattning ur EU-rättens synvinkel	320
5.5	Sammanfattning	326
6	TOLKNING AV SKATTEAVTAL	329
6.1	Allmänt	329
6.2	Tolkning med utgångspunkt i nationell rätt och skatteavtal	330
6.2.1	Skatteavtalen som en del av den nationella rätten	330
6.2.2	Den allmänna tolkningsregeln i skatteavtal	333
6.2.3	Tolkning av hemvistartikeln i ljuset av skatteavtalens tolkningsregel	338
6.3	Wienkonventionen: en folkrättslig tolkning av skatteavtal	340
6.3.1	Utgångspunkterna i Wienkonventionen	340
6.3.2	Allmän regel om tolkning	341
6.3.3	Sammanhanget och speciell mening	343
6.3.4	Supplementära tolkningsmedel	346

6.3.5	Tolkning av hemvistartikeln i ljuset av Wien-konventionen	347
6.4	OECD:s modellskatteavtal och kommentarer som utgångspunkt vid tolkning av skatteavtal	349
6.4.1	Allmänt	349
6.4.2	Kommentarernas tolkningsvärde enligt modellskatteavtalet	351
6.4.3	Kommentarernas tolkningsvärde enligt folkrätten och EU-rätten	353
6.4.4	Förhållandet mellan Wienkonventionen och kommentarerna	357
6.4.5	Ändringar i modellskatteavtalet	362
6.4.6	Reservationer och anmärkningar	364
6.5	Kommentarernas tolkningsvärde i Finland	366
6.6	Sammanfattning	371
7	HEMVIST OCH DUBBELBOENDE UNDER SKATTEAVTALS-FÖRHÅLLANDEN	375
7.1	Allmänt	375
7.2	Modellskatteavtalen och Finlands skatteavtal	378
7.2.1	OECD:s modellskatteavtal	378
7.2.1.1	Allmänt	378
7.2.1.2	Utvecklingen av OECD:s modellskatteavtal	379
7.2.1.3	Modellskatteavtalets struktur	381
7.2.2	FN:s modellskatteavtal	382
7.2.2.1	Allmänt	382
7.2.2.2	Utvecklingen av FN:s modellskatteavtal	384
7.2.2.3	De huvudsakliga skillnaderna mellan FN:s och OECD:s modellskatteavtal	385
7.2.3	Finlands skatteavtal	387
7.2.3.1	Allmänt	387
7.2.3.2	Skatteavtalens funktion och syften	388
7.2.3.3	Finlands skatteavtalsnätverk	392
7.2.3.4	Förhållandet mellan skatteavtal och nationell rätt	394
7.2.3.5	Ingående av skatteavtal	398
7.3	Skatteavtalets tillämpningsområde (artikel 1)	402
7.3.1	Tillämpningsområdet för OECD:s modellskatteavtal	402
7.3.2	Tillämpningsområdet för FN:s modellskatteavtal	403
7.3.3	Tillämpningsområdet för Finlands skatteavtal	404
7.4	Skatteavtalets allmänna definitioner (artikel 3)	405

7.4.1	Allmänna definitioner i OECD:s modellskatteavtal	405
7.4.2	Allmänna definitioner i FN:s modellskatteavtal	407
7.4.3	Allmänna definitioner i Finlands skatteavtal	407
7.5	Skatteavtalets hemvistartikel (artikel 4)	408
7.5.1	Hemvistartikeln i OECD:s modellskatteavtal	408
7.5.1.1	Allmänt	408
7.5.1.2	Definitionen av hemvist	409
7.5.1.3	Tie breaker-regeln	414
7.5.2	Hemvistartikeln i FN:s modellskatteavtal	425
7.5.3	Hemvistartikeln i Finlands skatteavtal	425
7.5.4	Nationella regler om bosättning i förhållande till hemvistartikeln	431
7.5.4.1	Inverkan av hemvistartikeln på bosättning i nationell rätt	431
7.5.4.2	Treårsregelns förhållande till hemvistbegreppet	433
7.5.4.3	Väsentlig anknytning i förhållande till centrum för levnadsintressen	435
7.5.4.4	Rättspraxis om tolkningen av hemvistartikeln ...	437
7.6	Skatteavtalets artikel om ömsesidig överenskommelse (artikel 25)	445
7.6.1	Ömsesidig överenskommelse i OECD:s modellskatteavtal	445
7.6.1.1	Allmänt	445
7.6.1.2	Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse	447
7.6.1.3	Skiljeförfarande	454
7.6.1.3.1	Brister i förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser	454
7.6.1.3.2	Skiljeförfarandets uppkomst	456
7.6.1.3.3	Skiljeförfarandet i OECD:s modellskatteavtal	457
7.6.1.3.4	Brister i skiljeklausulen	461
7.6.2	Ömsesidig överenskommelse i FN:s modellskatteavtal ..	464
7.6.3	Ömsesidig överenskommelse i Finlands skatteavtal	468
7.6.3.1	Allmänt	468
7.6.3.2	Variationer av artikeln om ömsesidig överenskommelse	469
7.6.3.3	Udda fall	475
7.6.4	Avgörande av skatteavtalsmässig hemvist genom ömsesidiga överenskommelser	478
7.6.4.1	Allmänt	478
7.6.4.2	Statistik över ömsesidiga överenskommelser	479

7.6.4.3	Reglering av ömsesidig överenskommelse	483
7.6.4.4	Hur ömsesidiga överenskommelser genomförs i praxis	483
7.6.4.4.1	Allmänna förutsättningar	483
7.6.4.4.2	Utgångspunkten i nationell rätt vid ömsesidig överenskommelse	485
7.6.4.4.3	Ömsesidig överenskommelse i förhållande till besvärinstanser	486
7.6.4.4.4	Ömsesidiga överenskommelser som förfarande i praktiken	490
7.7	Sammanfattning	491
8	BESKATTNING VID DUBBELBOENDE OCH DUBBEL HEMVIST	497
8.1	Allmänt	497
8.2	Dubbelbeskattning i olika situationer av dubbelboende	499
8.3	Skattefri inkomst i nationell rätt	501
8.3.1	Allmänt	501
8.3.2	Sexmånadersregeln	502
8.3.3	Andra skattefria inkomster	508
8.4	Avräknings- och undantagandemetoden	510
8.4.1	Allmänt	510
8.4.2	Avräkningsmetoden	512
8.4.2.1	Avräkningsmetoden i huvuddrag	512
8.4.2.2	Beräkandet av maximal avräkning	514
8.4.2.3	Avdrag och förluster vid avräkning	516
8.4.2.4	Avräkning för inkomst från tredje stat	518
8.4.2.5	Avräkning då treårsregeln införts i skatteavtalet	520
8.4.3	Undantagandemetoden	524
8.5	Undanröjande av dubbelbeskattning	528
8.5.1	Allmänt	528
8.5.2	Lindring av internationell dubbelbeskattning i avtalslösa situationer	529
8.5.3	Lindring av internationell dubbelbeskattning i skatteavtalssituationer	531
8.5.4	Skattelättnad och befrielse från skatt	534
8.5.5	Skatteuppskov och betalningsarrangemang	535
8.5.6	Den praktiska betydelsen av reglerna i beskattningsförfarandet	537
8.6	Dubbelboende i situationer då skatteavtal saknas	538
8.6.1	Allmänt	538

8.6.2	Beskattningen i olika situationer då skatteavtal saknas ..	539
8.6.3	Triangulära situationer	541
8.6.4	Undanröjande av dubbelbeskattning	543
8.7	Dubbelboende då hemvist kan bestämmas enligt skatteavtalet ..	544
8.7.1	Allmänt	544
8.7.2	Finland som källstat enligt skatteavtalet	546
8.7.2.1	Skiltnader i beskattningen som beror på skattskyldigheten	546
8.7.2.2	Skatteavtal som inkluderar treårsregeln	549
8.7.2.3	Beskattningen i Finland då treårsregeln inkluderats i skatteavtalet	553
8.7.2.4	Utvidgad beskattningsbehörighet genom Subject to tax-klausuler	557
8.7.2.5	Progressionsverkan då Finland är källstat	559
8.7.2.6	Avdrag vid dubbelboende då Finland är källstat enligt skatteavtalet	562
8.7.2.7	Förluster vid dubbelboende då Finland är källstat enligt skatteavtalet	572
8.7.2.8	Triangulära situationer	579
8.7.3	Beskattningen av vissa former av inkomster då Finland är källstat enligt artikel 4	582
8.7.3.1	Dividend enligt artikel 11	582
8.7.3.2	Ränteinkomst enligt artikel 11	585
8.7.3.3	Överlåtelsevinst enligt artikel 13	589
8.7.3.4	Enskild tjänst enligt artikel 15	597
8.7.3.5	Pension enligt artikel 18 och 19(2)	602
8.8	Dubbelboende då två stater anser sig vara hemviststat	610
8.8.1	Allmänt	610
8.8.2	Beskattningen i olika situationer där dubbel hemvist föreligger	611
8.8.3	Triangulära situationer	614
8.8.4	Undanröjande av dubbelbeskattning	616
8.9	Trippelboende	617
8.10	Avsaknad av boende	619
8.11	Sammanfattning	620
9	AVSLUTNING	623
9.1	Allmänt	623
9.2	Centrala iakttagelser	624
9.3	Reformbehov på nationell nivå	627
9.3.1	Allmänt	627

9.3.2	Medborgarskapskriteriet i treårsregeln	628
9.3.3	Väsentliga anknytningar i treårsregeln	633
9.3.4	Halvårsregeln	634
9.3.5	Lindring av internationell dubbelbeskattning i skatte- avtalssituationer	635
9.3.6	Avräknings- och undanröjandemetoden	636
9.3.7	Skiljeförfarande och myndighetsanvisningar	637
9.3.8	Treårsregeln i skatteavtal	638
9.4	Reformbehov på det internationella planet	639
9.4.1	Allmänt	639
9.4.2	Tolkningsreglerna i skatteavtal	640
9.4.3	Hemvistartikeln	641
9.4.4	Ömsesidig överenskommelse och skiljeförfarande	643
9.4.5	Reformförslag på EU-nivå	646
9.5	Till slut	647
TIIVISTELMÄ		649
ABSTRACT		653
BILAGOR		657
RÄTTSFALLSREGISTER		671
SAKORDSREGISTER		677

Källor

- Aarnio, Aulis (1982):* Oikeussäännösten tulkinnasta. Juridica. Helsingin Yliopiston Monistuspälvälu. Helsinki 1982.
- Aarnio, Aulis (1987):* The Rational as Reasonable. A Treatise on Legal Justification. D. Reidel Publishing Company. Dordrecht 1987.
- Aarnio, Aulis (1997):* Oikeussäännösten systematisointi ja tulkinta. S. 35–56 i verket: Minun metodini. Red. Juha Häyhä. Werner Söderström Lakitieto. Porvoo 1997.
- Aarnio, Aulis (2006):* Tulkinnan taito – ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta. WSOY. Vantaa 2006.
- Adamczyk Lukasz (2007):* The Agreement on the Free Movement of Persons and its Potential Impact on Direct Taxes Systems of EU Member States. Intertax 3/2007, s. 183–201.
- Adamczyk, Lukasz (2010):* The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation. S. 13–39 i verket: Introduction to European Tax Law on Direct Taxation. Red. Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch och Claus Staringer. 2nd Edition. Linde. Wien 2010.
- Ajoneuvon väliaikainen veroton käyttö Suomessa.* Asiakasohje nro 5, Tullihallitus, marraskuu 2008. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.tulli.fi/fi/suomen_tulli/julkaisut_ja_esitteet/asiakasohjeet/autoverotus/autotiedostot/005.pdf (18.7.2012).
- Alden II, Henry P. – Bissell, Thomas S.: The Increased Cost of Expatriation: Is This the Final Chapter?* Tax Management International Journal 7/2009, s. 429–448.
- Aldén, Stefan:* Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten. Nerenius & Santérus Förlag. Göteborg 1998.
- Alhager, Magnus – Bergmann, Elisabeth:* Något om diskrimineringsförbudet i EG-rätten och dubbelbeskattningsavtalen. Skattenytt 4/2000, s. 171–178.
- Alor, Jose Luis Carrillo:* Trends in Tax Treaty Policy of Emerging Countries. S. 221–235 i verket: Tax Treaty Policy and Development. Red. Markus Stefaner och Mario Züger. Postgraduate International Tax Law. Linde. Wien 2005.
- Altman, Zvi D.: Dispute Resolution under Tax Treaties.* Doctoral Series 11. IBFD – Academic Council. Amsterdam 2005.
- Andersson, Edward (1967a):* Ulkomailta saadun työtulon verottaminen Suomessa. Verotus 4/1967, s. 137–147.
- Andersson, Edward (1967b):* Kommentar till beskattninglagen. Juridiska studentfakultetens expedition. Helsingfors 1967.
- Andersson, Edward (1969):* Inledning till skatterätten. Förlagsbolaget Judex. Helsingfors 1969.
- Andersson, Edward (1971):* Ulkomailta saadun tulon verotus Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan. Verotus 3/1971, s. 94–102.
- Andersson, Edward (1975):* Tulo- ja varallisuusverolaki. Förlagsbolaget Judex Kustannusyhtiö. Helsinki 1975.
- Andersson, Edward (1984):* Det svenska inflytandet vid tillkomsten av Finlands första inkomst- och förmögenhetsskattelag år 1920. Festskrift till 250-års minnet av 1734 års lag. JFT 5–6/1984, s. 389–401.
- Andersson, Edward (1988):* Kommentar till beskattninglagen. Tredje utvidgade upplagan. Förlagsbolaget Judex. Helsingfors 1988.

- Andersson, Edward (1996a):* Verotusmenettelylain kommentaari. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 1996.
- Andersson, Edward (1996b):* Internationell dubbelbeskattning av arv – fenomenet och åtgärder. JFT 4/1996, s. 211–229.
- Andersson, Edward (2001):* Något om beskattningen av gränsöverskridande pensioner. JFT 6/2001, s. 526–542.
- Andersson, Edward (2006a):* Inledning till skatterätten. Sjunde reviderade upplagan. Talentum. Helsingfors 2006.
- Andersson, Edward (2006b):* Borde arvsskatten avskaffas? JFT 4/2006, s. 395–402.
- Andersson, Edward (2007a):* Perintöverotuksen uudistustarve ja veron välttäminen muuttamalla ulkomaille. Verotus 3/2007, s. 222–232.
- Andersson, Edward (2007b):* Eräistä yksityishenkilön maastamuuttoon liittyvistä verokysymyksistä. Verotus 5/2007, s. 444–452.
- Andersson, Edward (2007c):* Hur påverkas Finland av Sveriges beslut att avskaffa arvs- och gåvoskatten? S. 11–22 i verket: In Memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. C-sarja N:o 38. Helsinki 2007.
- Andersson, Edward (2009):* HFD:s praxis rörande den direkta beskattningen år 2008. JFT 1/2009, s. 58–72.
- Andersson, Edward (2011):* Perintöverotus kansainvälisen verotuksen valossa. Verotus 1/2011, s. 5–13.
- Andersson, Edward – Linnakangas, Esko:* Tuloverotus. Kauppakaari. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 2006.
- Andersson, Edward – Mattsson, Nils – Michelsen, Aage – Zimmer, Frederik:* Det nordiska skatteavtalet med kommentarer. Andra upplagan. Juristförbundets förlag, Jurist- og Økonomforbundets forlag, Norstedts, Tano. Stockholm 1991.
- Arajärvi, Pentti (1999):* Sosiaaliturvan ja verotuksen integrointi. S. 223–235 i verket: Oikeus ja oikeudenmukaisuus. Oikeustieteen päivät 3–4.6.1999. Red. Veli Matti Thure. Joensuun yliopisto, julkisoikeuden laitos. Joensuu 1999.
- Arajärvi, Pentti (2011):* Johdatus sosiaalioikeuteen. Talentum. Helsinki 2011.
- van Arendonk, Henk:* Hughes de Lasteyrie du Saillant: crossing borders? S. 181–209 i verket: A Tax Globalist. The search for the borders of international taxation. Essays in honour of Maarten J. Ellis. IBFD. Amsterdam 2005.
- Arnold, Brian J.:* The 2008 Update of the OECD Model: An Introduction. BFIT 5–6/2009, s. 178–182.
- Arnold, Brian J. – McIntyre, Michael J.:* International Tax Primer. Second Edition. Kluwer Law International. The Netherlands 2002.
- Attonen, Anneli – Sipilä, Jorma:* Suomalaista sosiaalipolitiikkaa. Vastapaino. Tampere 2000.
- Ault, Hugh J. (1994):* The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties. Intertax 4/1994, s. 144–148.
- Ault, Hugh J. (2008):* Current Developments in Procedures for the Resolution of International Tax Disputes. S. 53–63 i verket: A Vision of taxes within and outside European borders: Festschrift in honour of Prof. Dr. Frans Vanistendael. Kluwer Law International. Alphen aan den Rijn 2008.
- Ault, Hugh J. (2010):* Recent Treaty Developments in the Arbitration of International Tax Disputes. S. 297–312 i verket: Tax Polymath. A life in international taxation. Essays in honour of John F. Avery Jones. Red. Philip Baker och Catherine Bobbett. IBFD. Amsterdam 2010.
- Auranen, Anja (1976):* Eräitä lisänsäkökohtia verotuksellisesta kotipaikasta ja lähdeverolain soveltamisesta. Verotus 3/1976, s. 131–133.

- Auranen, Anja (1979)*: Kansainvälinen kaksinkertainen verotus ja sen estäminen. Verotus 5/1979, s. 271–277.
- Auranen, Anja (1980)*: Kansainvälinen kaksinkertainen verotus ja sen estäminen II. Verotus 1/1980, s. 5–13.
- Aust, Anthony (2000)*: Modern Treaty Law and Practice. Third printing 2003. Cambridge University Press. Cambridge 2000.
- Aust, Anthony (2005)*: Handbook of International Law. Cambridge University Press. Cambridge 2005.
- Avarkioti, Fontini*: Trends of the Mutual Agreement Procedure. S. 477–498 i verket: Tax Treaty Policy and Development. Red. Markus Stefaner och Mario Züger. Postgraduate International Tax Law. Linde. Wien 2005.
- Avery Jones, John F. (1993)*: Article 3(2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation. ET 8/1993, s. 252–257.
- Avery Jones, John F. (1999a)*: The David R. Tillinghast Lecture. Are Tax Treaties Necessary? N.Y.U Tax Law Review, vol. 53, 1999, s. 1–38.
- Avery Jones, John F. (1999b)*: The relationship between the mutual agreement procedure and internal law. EC Tax Review, 1/1999, s. 4–8.
- Avery Jones, John F. (2009)*: Understanding the OECD Model Tax Convention: The Lesson of History. Florida Tax Review 1/2009, s. 1–49.
- Avery Jones, John F. (et al. 1981a) – Berg, Charles J. – Depret, Henri-Robert – Ellis, Maarten J. – Fontaneau, Pierre – Lenz, Raoul – Miyatake, Toshio – Roberts, Sidney I. – Sandels, Claes – Strobl, Jakob – Ward, David A. (1981a)*: Dual Residence of Individuals: the Meaning of the Expressions in the OECD Model Convention – I. BTR 1/1981, s. 15–29.
- Avery Jones, John F. (et al. 1981b) – Berg, Charles J. – Depret, Henri-Robert – Ellis, Maarten J. – Fontaneau, Pierre – Lenz, Raoul – Miyatake, Toshio – Roberts, Sidney I. – Sandels, Claes – Strobl, Jakob – Ward, David A. (1981a)*: Dual Residence of Individuals: the Meaning of the Expressions in the OECD Model Convention – II. BTR 2/1981, s. 104–119.
- Avi-Yonah, Reuven S. (2006)*: Tax Treaty Overrides: A Qualified Defence of U.S. Practice. S. 65–80 i verket: Tax Treaties and Domestic Law. Red. Guglielmo Maisto. EC and International Tax Law Series. Volume 2. IBFD. Amsterdam 2006.
- Avi-Yonah, Reuven S. (2007)*: International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime. Cambridge University Press. Cambridge 2007.
- Baker, Philip (2000)*: Taxation and the European Convention on Human Rights. ET 8/2000, s. 298–374.
- Baker, Philip (2010a)*: Double Taxation Conventions and Human Rights. S. 63–76 i verket: Tax Polymath. A life in international taxation. Essays in honour of John F. Avery Jones. Red. Philip Baker och Catherine Bobbett. IBFD. Amsterdam 2010.
- Baker, Philip (2010b)*: The Expression "Center of Vital Interests" in Art. 4(2) of the OECD Model Convention. S. 167–180 i verket: Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law. Red. Guglielmo Maisto. EC and International Tax Law Series. Volume 6. IBFD. Amsterdam 2010.
- Becerra, Juan Angel*: Interpretation and Application of Tax Treaties in North America. IBFD. Amsterdam 2007.
- Beiser, Reinhold (2009)*: Doppelbesteuerungsabkommen im Gemeinschaftsrecht. ÖStZ 9/2009, s. 211–218.
- Beiser, Reinhold (2010)*: Sind Doppelbesteuerungen gemeinschaftsrechtskonform? RdW 1/2010, s. 55–59.

- Bendlinger, Stefan*: Das OECD-Musterabkommen 2008 – praxisrelevante Änderungen. SWI 12/2008, s. 545–553.
- van der Berg, Willem*: Future of Inheritance and Gift Tax Treaties. S. 517–531 i verket: Tax Treaty Policy and Development. Red. Markus Stefaner och Mario Züger. Postgraduate International Tax Law. Linde. Wien 2005.
- Berglund, Martin*: EU-fördragets inledande artiklar, icke-diskriminering och fri rörlighet för unionsmedborgare. S. 4–7 i artikeln: Skatterättsliga aspekter på Lissabonfördraget. Skattenytt 1–2/2010. Artikeln finns tillgänglig på <http://www.skattenytt.se>.
- Betten, Rijkele*: Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals. IBFD. Amsterdam 1998.
- Birnkrant, Henry J.*: Fixing the Black Box: The OECD Proposals to Amend the Model Treaty to Improve the Mutual Agreement Procedure. Tax Management International Journal 12/2006, s. 615–626.
- Blokker, Niels*: Skating on thin ice? On the law of international organizations and the legal nature of the commentaries on the OECD model tax convention. S. 13–27 i verket: The Legal Status of the OECD Commentaries. Red. Sjoerd Douma och Frank Engelen. IBFD. Amsterdam 2008.
- Bober, Lynnette (2009a)*: Budget/FB: Residence and Domicile. Part 1: Post Finance Bill 2009 – Foreign Domiciliaries. The Tax Journal, Issue 980/2009, s. 11–13.
- Bober, Lynnette (2009b)*: Budget/FB: Residence and Domicile. Part 2: Post Finance Bill 2009 – Residence and the Remittance Basis. The Tax Journal, Issue 982/2009, s. 9–11.
- Boccardo, Valentina*: Dual resident corporations and the changes in the Commentary to the OECD MC 2008 – impact on existing treaties. S. 115–134 i verket: Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law. Red. Matthias Hofstätter och Patrick Plansky. Linde. Wien 2009.
- Bogdan, Michael*: Komparativ rättskunskap. Institutet för rättsvetenskaplig forskning. Norstedts juridik. Stockholm 2003. Nytryck Vällingby 2012.
- Boström, Kerstin – Tyllström, Rolf*: Tolkning av skatteavtal. Skattenytt 11/1994, s. 646–657.
- Brauner, Yariv*: The International Tax Regime and Social Security. S. 17–26 i verket: Double Taxation Conventions and Social Security Conventions. Red. Michael Lang. Linde. Wien 2006.
- Brody, Ellen S. – Binder, Jason K.*: US adopts exit tax upon expatriation. Tax Planning International Review 12/2008, s. 19–24.
- de Broe, Luc (2002)*: General Report. S. 19–78 i verket: The Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals. IFA. Cahiers de droit fiscal international. Vol. 87b. Kluwer 2002.
- de Broe, Luc (2005)*: Hard times for emigration taxes in the EC. S. 210–236 i verket: A Tax Globalist. The search for the borders of international taxation. Essays in honour of Maarten J. Ellis. IBFD. Amsterdam 2005.
- de Broe, Luc (2010)*: The Relevance of Residence Under EC Tax Law. S. 107–132 i verket: Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law. Red. Guglielmo Maisto. EC and International Tax Law Series. Volume 6. IBFD. Amsterdam 2010.
- van den Broek, J.J. – Wildeboer, M.R.*: European Court of Justice Permits Inheritance Tax Based on Nationality in van Hilten–van der Heijden. BFIT 5/2007, s. 214–219.
- Brokelind, Cécile*: Betyder rätten att välja behandling som bosatt att de icke bosatta inte längre diskrimineras? Svensk Skattetidning 5/2010, s. 564–573.
- Bron, Jan Frederik*: Das van Hilten-Urteil des EuGH und die (Un-)Anwendbarkeit der Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten. IStR 9/2006, s. 296–302.
- Brudvik, Arthur J. – Greni, Sven Rune – Syversen, Jan – Aarbakke, Magnus*: Skattelovkommentaren 2003/2004. 3. utgåva. Kommunförlaget. Oslo 2004.

- van der Bruggen, Edwin*: Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship between Article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties. ET 5/2003, s. 142–156.
- van Brunschot, Frank*: The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries. BFIFD 1/2005, s. 5–11.
- Budget 2011*. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.hm-treasury.gov.uk/2011budget.htm> (6.5.2012).
- Buss, David – Hrych, David – Rothman, Robert*: International Tax Strategies. Income Tax Treaty Primer – Part I. The Tax Magazine, October 2005, s. 13–18.
- Bußmann, Anette*: Die unbeschränkte Steuerpflicht im deutschen und im polnischen Steuerrecht. RIW 5/2010, s. 304–309.
- Bächle, Ekkehard – Rupp, Thomas – Ott, Johannes-Paul – Knies, Jörg*: Internationales Steuerrecht. 2. Auflage. Finanz und Steuern Band 14. Schäffer-Poeschle. Stuttgart 2008.
- Cai, Quiaoping*: Trends in Tax Treaty Policy of Developing Countries. S. 237–256 i verket: Tax Treaty Policy and Development. Red. Markus Stefaner och Mario Züger. Postgraduate International Tax Law. Linde. Wien 2005.
- Carramaschi, Bruno*: Exit Taxes and the OECD Model Convention: Compatibility and Double Taxation Issues. TNI vol. 49, nr 3/2008, s. 283–293.
- Castrén, Urho Jonas*: Asunto ja kotipaikka verotuspaikkana kunnallisverotuksessa. S. 204–229 i verket: Festskrift för Professorn, Jur. Utr. Dr Otto Hjalmar Granfelt. Utgiven av Juridiska Föreningen i Finland. Helsingfors 1934.
- Cejie, Katia (2003)*: Väsentlig anknytning – något om senare års praxis. Skattenytt 7–8/2003, s. 545–559.
- Cejie, Katia (2008)*: Utgör tioårsregeln ett hinder mot de fria rörligheterna i EG-fördraget. Skattenytt 5/2008, s. 253–267.
- Cejie, Katia (2010)*: Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem. Uppsala universitet. Uppsala 2010.
- Cerioni, Luca (2008)*: New Rules for Resident/Non-Domiciled Taxpayers in the United Kingdom: Reflections in Light of Tax Treaties and EC Tax Law. BFIT 12/2008, s. 551–562.
- Cerioni, Luca (2009)*: Double Taxation and the Internal Market: Reflections on the ECJ's Decisions in *Block* and *Damseaux* and the Potential Implications. BFIT 11/2009, s. 543–556.
- Colliander, Anders*: Finland. S. 275–287 i verket: Source and residence – New configuration of their principles. IFA 92a. Cahiers de droit fiscal international. Sdu 2005.
- COM(2006) 825 final*. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee. Exit taxation and the need for coordination of Member States' tax policies.
- Commission Recommendation of XXX regarding relief for double taxation of inheritances (C/2011/8819)*. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/inheritance/index_en.htm (19.5.2012).
- Commission Staff Working Paper: Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law*. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/inheritance/index_en.htm (19.5.2012).
- Communication from the commission to the European Parliament, the council and the european economic and social committee*. Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU (COM/2011/864). Materialet finns publicerat på internetadressen: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/inheritance/index_en.htm (19.5.2012).

- Coombes, Richard*: How to get the right result through MAP. *International Tax Review* October 2008, s. 15–17.
- Cordewener, Axel (2006)*: The Prohibitions of Discrimination and Restriction within the Framework of the Fully Integrated Internal Market. S. 1–46 i verket: *EU Freedoms and Taxation*. Red. Frans Vanistendael. EATLP Congress, Paris 3–5 June 2004. IBFD. Amsterdam 2006.
- Cordewener, Axel (2007)*: EC law protection against "horizontal" tax discrimination on the rise – or how to play snooker in an Internal Market. *ETR* 5/2007, s. 210–212.
- Cordewener, Axel (2009)*: Free Movement of Capital between EU Member States and Third Countries: How Far Has the Door Been Closed? *ETR* 6/2009, s. 260–263.
- Country MAP Profiles*. OECD. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/countrymaprofiles.htm> (20.4.2013).
- Craig, Paul*: *The Lisbon Treaty. Law, Politics, and Treaty Reform*. Oxford University Press. Oxford 2010.
- Craig, Paul – de Búrca, Gráinne*: *EU Law. Text, Cases and Materials*. Fourth Edition. Oxford University Press. Oxford 2008.
- Dahlberg, Mattias (2003)*: Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal? S. 137–155 i verket: *Festschrift till Gustaf Lindencrona*. Norstedts Juridik. Stockholm 2003.
- Dahlberg, Mattias (2007)*: *Internationell beskattning – en lärobok*. Studentlitteratur. Lund 2007.
- Dahlman, Roland – Fredborg, Lars*: *Internationell beskattning. En översikt*. Norstedts Juridik. Stockholm 2003.
- Dassesse, Marc (2010a)*: Is Double taxation compatible with membership of the Eurozone? *TPIR* vol. 37, 5/2010, s. 30–33.
- Dassesse, Marc (2010b)*: Double Taxation of Foreign Dividends: The Damseaux Case Aiming at the Wrong Target! Criticism Should Be Directed towards France and Not Belgium. *ETR* 3/2010, s. 117–122.
- Dehnen, Peter H. – Bacht, Silke*: Compatibility of the Recent OECD Proposals with Germany's Tax Dispute Resolution Mechanism. *BFIT* 11/2006, s. 463–470.
- Den sociala tryggheten i Finland*: Social- och hälsovårdsministeriets broschyrer 2007:9swe. Helsingfors 2007. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.stm.fi/julkaisut/esitteita-sarja/nayta/_julkaisu/1064347#sv (18.7.2012).
- Detweiler, Andrea*: Article 21 of the OECD Model Convention: Past, Present, and Future. *Intertax* 4/2009, s. 235–249.
- Dirkis, Michael*: The Expression "Liable to Tax by Reason of His Domicile, Residence" Under Art. 4(1) of the OECD Model Convention. S. 135–151 i verket: *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*. Red. Guglielmo Maisto. EC and International Tax Law Series. Volume 6. IBFD. Amsterdam 2010.
- Doernberg, Richard L. – van Raad, Kees*: The Forthcoming U.S. Model Income Tax Treaty and the Saving Clause. *TNI* vol. 5, nr 15/1992, s. 775–782.
- Ds Ju 1983:18* (Sverige). Beskattning vid flyttning till utlandet, m.m. Promemoria av kommissionen mot ekonomisk brottslighet.
- Duran, Metin – Denge, Mazars*: Mutual Agreement Procedures in Turkey. *Tax Management Transfer Pricing* 3/2010, s. 168–169.
- Eberhard, Rick – Gierschmann, Thomas – Gunsenheimer, Gerhard – Martin, Ulrike – Schneider, Josef*: *Lehrbuch Einkommensteuer*. 13 Auflage. Verlag Neue Wirtschafts-Briefe Herne. Berlin 2005.
- von Eheberg, Karl Theodor*: *Finanssioppi*. Toinen, laajennettu painos. Suomentanut K. J. Ståhlberg. K.J. Gummerus Osaakeyhtiön kirjapaino. Jyväskylä 1911.

- Ellis, Maarten J.*: The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries – Response to Mr Justice van Brunschoot. BFIFD 1/2005, s. 11–13.
- Engelen, Frank (2004)*: Interpretation of Tax Treaties under International Law. A study of Articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their application of tax treaties. IBFD. Amsterdam 2004.
- Engelen, Frank (2006)*: Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model. BFIFD 3/2006, s. 105–109.
- Engelen, Frank (2008)*: How "Acquiescence" and "Estoppel" can Operate to the Effect that the States Parties to a Tax Treaty are Legally Bound to Interpret the Treaty in Accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention. S. 51–72 i verket: The Legal Status of the OECD Commentaries. Red. Sjoerd Douma och Frank Engelen. IBFD. Amsterdam 2008.
- Englmair, Vanessa E.*: The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation. S. 41–80 i verket: Introduction to European Tax Law on Direct Taxation. Red. Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch och Claus Staringer. 2nd Edition. Linde. Wien 2010.
- Englund, Göran – Silfverberg, Christer*: Beskattnings av arv och gåva. Elfte upplagan. Norstedts Juridik. Stockholm 1997.
- Erasmus-Koen, Monica – Douma, Sjoerd*: Legal Status of the OECD Commentaries – In Search of the Holy Grail of International Tax Law. BFIT 8/2007, s. 339–352.
- Erhag, Thomas*: The Impact of Residence on Social Security and Taxation. S. 143–170 i verket: Co-ordination Work-Based and Residence-Based Social Security. Red. Rose Langer and Maija Sakslin. Publications of the Faculty of Law. University of Helsinki. Forum Iuris. Helsinki 2004.
- Eriksson, Asbjörn*: Praktisk beskattningsrätt. Lärobok i inkomstbeskattnings. Studentlitteratur. Lund 2009.
- Fachlexikon Steuern*. Von Abbruchkosten bis Zwischenbesteuerung. Herausgegeben von Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel. Linde. Wien 2007.
- Farah, Ehab*: Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: A Solution on Search of a Problem. Florida Tax Review 8/2009, s. 703–753.
- Fensby, Torsten*: Ingående och införlivande av dubbelbeskattningsavtal. Svensk Skattetidning 6–7/1995, s. 411–421.
- Filosoflexikonet*. Red. Poul Lübecke. Forum. Stockholm 1988.
- Finance Act 2008*. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.hmrc.gov.uk/cnr/res-dom-tax-amends.htm> (6.5.2012).
- Finance Bill 2013*. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.hm-treasury.gov.uk/finance_bill_2013.htm (16.4.2013)
- Finland Dispute Resolution Country Profile*. OECD. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/finlandmapprofile.htm> (20.4.2013).
- Fleming, J. Clifton Jr. – Peroni, Robert J. – Shay, Stephen E. (2008)*: Some Perspectives from the United States on the Worldwide Taxation vs. Territorial Taxation Debate. Journal of the Australasian Tax Teachers Association 2008, vol. 3 No. 2, s. 35–86.
- Fleming, J. Clifton Jr. – Peroni, Robert J. – Shay, Stephen E. (2010)*: Perspectives on the Worldwide vs. Territorial Taxation Debate. TNI vol. 57, nr 1/2010 s. 75–105.
- FN (2001)*: United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. United Nations Publication. New York 2001.
- FN (2003)*: Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries. United Nations Publication. New York 2003. Bokens senaste version finns även tillgänglig i textformat på internetadressen: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/> (14.8.2012).
- FN (2005)*: United Nations Economic and Social Council. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Revision of the United Nations Model Resolution of Tax Treaty

- Disputed. E/c.18/2005/3/Add.1, 5th December 2005. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_model_dr.htm (21.07.2011).
- FN (2006)*: United Nations Economic and Social Council. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Dispute resolution/Arbitration in tax treaty disputed. E/c.18/2006/8, 1st September 2006. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_model_dr.htm (21.07.2011).
- FN (2007)*: Economic and Social Council. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Dispute Resolution. E/C.18/2007/CRP.7, 29 October–2 November 2007. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_model_dr.htm (21.07.2011).
- FN (2008a)*: Economic and Social Council. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Resolving issues that prevent a mutual agreement: Supplementary mechanisms for dispute resolution. E/C.18/2008/CRP.6, 17 October 2008. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_model_dr.htm (21.07.2011).
- FN (2008b)*: Economic and Social Council. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Resolving issues that prevent a mutual agreement: Supplementary mechanisms for dispute resolution. Addendum: A Guide to the Mutual Agreement Procedure under the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. E/C.18/2008/CRP.6/Add.1, 17 October 2008. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_model_dr.htm (21.07.2011).
- FN (2010a)*: United Nations Model Tax Convention Update. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. E/C.18/2010/CRP.1, 11 October 2010. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_model_dr.htm (21.07.2011).
- FN (2010b)*: Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Report by the Subcommittee on Dispute Resolution: Arbitration as an Additional Mechanism to improve the mutual Agreement Procedure. E/C.18/2010/CRP.2, 6 October 2010. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_model_dr.htm (21.07.2011).
- FN (2010c)*: Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Guide to the Mutual Agreement Procedure under Tax Treaties. E/C.18/2010/CRP.2/Add.1, 8 October 2010. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_model_dr.htm (21.07.2011).
- FN (2011)*: United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. United Nations. New York 2011. Manualen finns publicerad på internetadressen: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/> (20.04.2012).
- Fraai, Dorine – Schaafsma, Bart – Layton, Binka – Sharma, Rajesh*: The United Kingdom–Netherlands Tax Treaty 2.0. Tax Planning International Review 9/2009, s. 15–18.
- Francke, Jan*: OECD – en domares sidospår. Verotus 5/1991, s. 500–504.
- Francke, Jan – Skurnik, Hillel*: Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet. Uppdatering t.o.m. den 1 mars 1994. OECD. Iustus Förlag. Göteborg 1994.
- Frkal, Tomáš*: Personal Scope of a Tax Treaty – the 2nd sentence of Art 4 (1) OECD-MC. S. 49–72 i verket: Source Versus Residence in International Tax Law. Red. Hans-Jörgen Aigner och Walter Loukota. Linde. Wien 2005.
- Frotscher, Gerrit*: Internationales Steuerrecht. 2 Auflage. Verlag C. H. Beck. München 2005.
- Frände Dan*: Den straffrättsliga legalitetsprincipen. Juridiska föreningens i Finland publikationsserie N:o 52. Ekenäs 1989.

- Frände, Joakim (2009a):* Suomessa asuminen tuloverotuksessa – yleisen verovelvollisuuden palautuminen (KHO 2008:43) (referee-artikkeli). Verotus 1/2009, s. 60–66.
- Frände, Joakim (2009b):* Den styrande skattepolitikens återkomst? JFT 5/2009, s. 710–735.
- Frände, Joakim (2009c):* Finnish Tax News 2008. S. 225–234 i verket: Yearbook for Nordic Tax Research 2009. The non-fiscal purposes of taxation. Red. Jane Bolander. Djøf Publishing Copenhagen. Copenhagen 2009.
- Frände, Joakim (2010):* Synpunkter på förhållandet mellan social trygghet och beskattning vid gränsöverskridande rörlighet. S. 95–109 i verket: Juristklubben Codex 70 år – Festschrift. Edita. Helsingfors 2010.
- Frände, Joakim (2011):* Miten verosopimukset syntyvät? Verotus 5/2011, s. 511–519.
- Frände, Joakim (2012):* Kansainvälisen työtekijän verotus Suomessa. S. 382–394 i verket: Työoikeus Suomessa ja Venäjällä. Red. Matti Mikkola – Elena Machulskaya. Forum Iuris. Helsinki 2012.
- Frände, Joakim (2013):* Hushållsavdraget i gränsöverskridande situationer. JFT 1/2013, s. 11–21.
- Frände, Joakim – Hellsten, Kenneth:* Finnish Legal National Report. S. 77–106 i verket: Yearbook for Nordic Tax Research 2010. Taxation of Individuals and Goods in the Nordic Countries upon Cross Border Mobility. Red. Jane Bolander. Djøf Publishing Copenhagen. Copenhagen 2010.
- Frände, Joakim – Wallin, Minna – Äimä, Kristiina:* Tax Rules in Non-Tax-Agreements. Finland. S. 277–314 i verket: Tax Rules in Non-Tax Agreements. Red. Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer och Alfred Storch. IBFD. Amsterdam 2012.
- Furusest, Elvind:* Can Procedural Rules Create Obstacles to Fundamental Freedoms in European Law? Intertax 4/2007, s. 256–285.
- Führich, Gregor:* Exit Taxation and ECJ Case Law. ET 1/2008, s. 10–19.
- Garbarino, Carlo – Lombardo, Marina:* Arbitration of Unresolved Issues in Mutual Agreement Cases: The new Para. 5, Art. 25 of the OECD Model Convention, a Multi-Tiered Dispute Resolution Clause. S. 459–479 i verket: Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics. Red. Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storch och Martin Zagler. IBFD. Amsterdam 2010.
- Garcia, Daniela:* Are There Reasons to Convert Reverse Discrimination into a Prohibited Measure? ETR 4/2009, s. 179–191.
- Global Individual Tax Handbook 2010.* IBFD. Amsterdam 2010.
- Goldberg, Sanford H. – Glicklich, Peter A.:* Selected US Tax Developments. Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne 2/2010, s. 447–458.
- Goldberg, Sanford H. (et al. 2000a) – Vann, Richard J. – de Broe, Luc – Ward, David A. – LeGall, Jean-Pierre – Fontaneau, Pierre-Marie – Strobl, Jakob – Killius, Juergen – Maisto, Guglielmo – Giuliani, Federico – Miyatake, Toshio – Ellis, Maarten J. – van Raad, Kees – Wiman, Bertil – Torriente, Henri – Avery Jones, John F. – Roberts, Sidney I.:* Taxation Caused by or After a Change in Residence (Part I). TNI vol. 21, nr 6/2000, s. 643–659.
- Goldberg, Sanford H. (et al. 2000b) – Vann, Richard J. – de Broe, Luc – Ward, David A. – LeGall, Jean-Pierre – Fontaneau, Pierre-Marie – Strobl, Jakob – Killius, Juergen – Maisto, Guglielmo – Giuliani, Federico – Miyatake, Toshio – Ellis, Maarten J. – van Raad, Kees – Wiman, Bertil – Torriente, Henri – Avery Jones, John F. – Roberts, Sidney I.:* Taxation Caused by or After a Change in Residence (Part II). TNI vol. 21, nr 7/2000, s. 741–766.
- González-Márquez, Maria Soledad:* Trends in Interpreting the Personal Scope of Tax Treaties. S. 281–301 i verket: Tax Treaty Policy and Development. Red. Markus Stefaner och Mario Züger. Postgraduate International Tax Law. Linde. Wien 2005.
- Gordon, Keith M. – Manzano, Ximena Montes – Tiley, John:* Tiley and Collison UK Tax Guide 2010–11. 28th edition. Lexis Nexis. London 2010.

- de Graaf, Arnaud – Janssen, Geert*: The implications of the judgment in the D case: the perspective of two non-believers. ETR 4/2005, s. 173–189.
- de Graaf, Arnaud – Pötgens, Frank*: Worrying Interpretation of "Liable to Tax": OECD Clarification Would be Welcome. Intertax 4/2011, s. 169–177.
- Graetz, Michael J. (2001)*: International Tax Policy in the New Millennium. Brooklyn Journal of International Law, vol. 26, 4/2001, s. 1357–1449.
- Graetz, Michael J. (2003)*: Foundations of International Income Taxation. Foundation Press. Thomson West. New York 2003.
- Gustafson, Charles H.*: Exit taxes in the United States: pay when you check out. Svensk Skattetidning 2/2009, s. 137–152.
- Gustafson, Charles H. – Peroni, Robert J. – Pugh, Richard Crawford*: Taxation of International Transactions. Materials, texts and problems. Third Edition. Thomson West. United States of America 2006.
- Haapaniemi, Matti*: Virallisiperiaate tuloverotuksessa ja tuloveroprosessissa. Suomalaisen Lakimisyhdistyksen julkaisuja. A-sarja n:o 229. Helsinki 2001.
- Hakapää, Kari*: Uusi kansainvälinen oikeus. Talentum. Helsinki 2003.
- Handbok i internationell beskattning 2013*. Skatteår 2011 och 2012. Skatteförvaltningens publikation 284R.13.
- Handbok i personbeskattning 2012*. Skatteår 2011. Skatteförvaltningens publikation 43R.12. Edita. Helsingfors 2012. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.vero.fi/sv-FI/Detaljerade_skatteanvisningar/Inkomstbeskattning_av_personkunder/Forvarvsinkomster/Handbok_i_personbeskattning_2012%2820869%29 (18.7.2012).
- Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*. Elanders. Sverige 2012. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800061826/399-1-01.pdf> (18.7.2012).
- Hannus, Arno – Hallberg, Pekka – Niemi, Anne E.*: Kuntalaki. 4. uudistettu painos. WSOYpro. Helsinki 2009.
- Harjula, Heikki – Prättälä, Kari*: Kuntalaki. Tausta ja tulkinta. Talentum. Helsinki 2007.
- Harmaja, Leo (1947)*: Finanssititeen alkeet. Kolmas uudistettu painos. Werner Söderström Osakeyhtiö. Porvoo 1947.
- Harris, Daniel*: Reduction and Elimination of Economic Double Taxation by Tax Treaties. S. 39–61 i verket: Tax Treaty Policy and Development. Red. Markus Stefaner och Mario Züger. Postgraduate International Tax Law. Linde. Wien 2005.
- Harris, David – O'Boyle, Michael – Bates, Ed – Buckley, Carla*: Law of the European Convention on Human Rights. Second edition. Oxford University Press. Oxford 2009.
- Hattingh, Johann P. (2003a)*: Article 1 of the OECD Model: Historical Background and the Issues Surrounding It. BFIT 5/2003, s. 215–221.
- Hattingh, Johann P. (2003b)*: The Role and Function of Article 1 of the OECD Model. BFIT 11/2003, s. 546–553.
- Hautamäki, Veli-Pekka*: Oikeusvertailun edellytyksistä. LM 1/2003, s. 107–110.
- Heiliö, Pia-Liisa – Kattelus, Mervi – Kaukonen, Olavi – Kumpula, Anne – Narikka, Jouko – Sintonen, Harri – Ylipartanen, Arto*: Sosiaali- ja terveystalvelujen lainsäädäntö käytännössä. Red. Jouko Narikka. Tietosanoma. Tallinna 2006.
- Hellsten, Kirsi*: Ulkomaantyö. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 2009.
- Helminen Marjaana (1999)*: The Dividend Concept in International Tax Law. Series on International Taxation. Kluwer. The Netherlands 1999.
- Helminen, Marjaana (2001)*: Tax Treaty Interpretation in Finland. S. 79–93 i verket: Tax Treaty Interpretation. Red. Michael Lang. Kluwer Law International. Netherlands 2001.

- Helminen, Marjaana (2002a)*: Dual Residence Conflicts and the Elimination of International Double Taxation in Finland. BFIFD 4/2002, s. 159–162.
- Helminen, Marjaana (2002b)*: Settlement of Disputes in Finnish Tax Treaty Law. S. 187–192 i verket: Settlement of Disputes in Tax Treaty Law. Red. Michael Lang och Mario Züger. Linde. Wien 2002.
- Helminen, Marjaana (2002c)*: National report Finland. S. 231–247 i verket: The tax treatment of transfer of residence by individuals. IFA. Cahiers de droit fiscal international. Vol. 87b. Kluwer 2002.
- Helminen, Marjaana (2002d)*: Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen kaksois-asumiskonfliktitilanteessa. Verotus 2/2002, s. 131–135.
- Helminen, Marjaana (2007)*: Sijoittautumisoikeuden vapaus ja konserniavustusta koskeva tapaus C-231/05 Oy AA. Verotus 5/2007, s. 488–501.
- Helminen, Marjaana (2010)*: The Tax Residence of Family Members of EU Officials – The Relationship between the Concepts of Domestic and EU Law Residence. BFIT 10/2010, s. 541–543.
- Helminen, Marjaana (2011a)*: Parempi myöhään kuin ei milloinkaan – KHO:n väliylhteisöverotusta koskeva purkupäätös ja EU-oikeuden vastaisuus purkuperusteena. Verotus 4/2011, s. 365–372.
- Helminen, Marjaana (2011b)*: Must the Residence State Allow a Deduction for Foreign-Source Losses in the European Union? ET 11/2011, s. 477–481.
- Helminen, Marjaana (2012)*: EU-vero-oikeus. Välitön verotus. Talentum. Helsinki 2012.
- Helminen, Marjaana (2013a)*: Finnish International Taxation. Forum Iuris. Publications of the Faculty of Law. University of Helsinki. Helsinki 2013.
- Helminen, Marjaana (2013b)*: Kansainvälinen tuloverotus. Edita. Helsinki 2013.
- Helminen, Marjaana*: Kansainvälinen verotus. WSOY. Elektronisk version som kompletteras fortgående.
- Helne, Tuula (et al.) – Julkunen, Raija – Kajanoja, Jouko – Laitinen-Kuikka, Sini – Silvasti, Tiina – Simpura, Jussi*: Sosiaalinen politiikka. WSOY. Juva 2003.
- Hemmo, Mika*: Sopimusoikeus I. Talentum. Helsinki 2003.
- Henkilöverotuksen käsikirja 2012*. Verovuosi 2011. Verohallinnon julkaisu 43.12. Edita. Helsinki 2012. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Henkiloverotuksen_kasikirja_2012%2820255%29 (18.7.2012).
- Heuru, Kauko*: Kuntalaki käytännössä. Edita. Helsinki 2001.
- Hilling, Maria (2005)*: Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market. Iustus Förlag. Uppsala 2005.
- Hilling, Maria (2012)*: Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? Svensk skattetidning 9/2012, s. 754–772.
- Hinneken, Luc*: The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC. Intertax 11/2009, s. 602–609.
- Hintsanen, Lari*: National Report Finland. S. 233–258 i verket: Double Taxation Conventions and Social Security Conventions. Red. Michael Lang. Linde. Wien 2006.
- HM Revenue & Customs: Residence, domicile and the remittance basis*. HMRC6. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.hmrc.gov.uk/cnr/hmrc6.pdf> (9.5.2012).
- HM Revenue & Customs: Guidance Note: Statutory Residence Test (STR)*. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.hmrc.gov.uk/budget-updates/11dec12/stat-res-test-note.pdf> (16.4.2013).

- HM Treasury: Finance Bill 2013. Explanatory Notes. Clauses 1 to 90 (Volume 1 of 2).* Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.hm-treasury.gov.uk/d/explanatory_notes_for_finance_%28no.2%29_bill.pdf (16.4.2013).
- HM Treasury: Reviewing the residence and domicile rules as they affect the taxation of individuals:* a background paper. April 2003. Crown Copyright 2003. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.hm-treasury.gov.uk/media/F/A/adres273kb03.pdf> (7.5.2012).
- HM Treasury: Statutory definition of tax residence: a consultation.* June 2011. Crown Copyright 2011. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.hm-treasury.gov.uk/d/consult_condoc_statutory_residence.pdf (7.5.2012).
- HM Treasury: Statutory definition of tax residence and reform of ordinary residence: a summary of responses.* June 2012. Crown Copyright 2012. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.hm-treasury.gov.uk/consult_statutory_residence_test.htm (11.7.2012).
- Hofmann, Herwig:* Double Tax Agreements: between EU Law and Public International Law. S. 75–86 i verket: Double Taxation within the European Union. Red. Alexander Rust. Wolters Kluwer. Alphen aan den Rijn 2011.
- Hohenwarter, Daniela – Plansky, Patrick:* Besteuerung von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht – Schlussanträge des GA Léger in der Rs. *van Hilten-van der Heijden*. SWI 9/2005, s. 417–425.
- Hong Kong Master Tax Guide 2009/10.* 18th edition. Deloitte. CCH Hong Kong Limited. Hong Kong 2009.
- Holmes, Kevin:* International Tax Policy and Double Tax Treaties. An Introduction to Principles and Application. IBFD. Amsterdam 2007.
- Holmgren, Mikael – Benjaminsson, Kristina:* National report, Sweden. S. 509–531 i verket: The tax treatment of transfer of residence by individuals. IFA. Cahiers de droit fiscal international. Vol. 87b. Kluwer 2002.
- Huemer, Edgar:* Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen. Innerstaatliches Recht und Doppelbesteuerungsabkommen. Linde. Wien 1996.
- Huhtamäki, Ari:* Rajoitetusti verovelvollisten verotus Suomessa. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 1987.
- Hultqvist, Anders:* Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys. Svensk Skattetidning 5/2010, s. 520–534.
- van der Hurk, Hans – Korving, Jasper (2006):* The "D" Case against the Netherlands and the ECJ's Decision – Is There Still a Future for MFN Treatment? BFIT 8–9/2006, s. 365–373.
- van der Hurk, Hans – Korving, Jasper (2007):* The ECJ's Judgement in the N Case against the Netherlands and its consequences for Exit Taxes in the European Union. BFIT 4/2007, s. 150–158.
- Husa, Jaakko:* Johdatus oikeusvertailuun. Kauppakamari. Helsinki 1998.
- Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo:* Kirjoitetaan Juridiikkaa. Kauppakamari. Saarijärvi 2001.
- Häyhä, Juha:* Johdanto. S. 15–34 i verket: Minun metodini. Red. Juha Häyhä. Werner Söderström Lakitieto. Porvoo 1997.
- IBFD International Tax Glossary.* Revised 5th edition. Red. Barry Larking. IBFD. Amsterdam 2005.
- ICC Commission on Taxation, 3 May 2002, "Arbitration in international tax matters", document No. 180/438.* Publikationen finns även tillgänglig på internetadressen: <http://www.iccwbo.org/id442/index.html> (30.5.2012).

IFA: Abusive Application of International Tax Agreements. Proceedings of a Seminar held in Munich in 2000 during the 54th Congress of the International Fiscal Association. Vol. 25b. Kluwer 2000.

Iivonen, Seppo: Verohallinnon muuttuva norminto. Acta Wasaensia, 249. Vasa 2011.

Importen och exporten enligt länder i storleksordning; importen enligt ursprungsländer, exporten enligt bestämmelseländer. Finska tulln. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.tulli.fi/fi/suomen_tulli/ulkomaankauppatilastot/tilastoja/maatilastoja/index.jsp (12.1.2012).

Införsel av flyttgods och flyttfordon till Finland. Kundanvisning 8. Tullstyrelsen, april 2012. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.tulli.fi/sv/privatpersoner/bilbeskattning/flyttfordon/index.jsp> (18.7.2012).

Inrikesministeriets arbetsgruppspromemoria: Projekt som gäller utländska studerandes ställning i Finland. Inrikesministeriets publikationer 56/2004. 7.2.2004. Materialet finns publicerat på internetadressen: [http://www.poliisi.fi/intermin/biblio.nsf/0828DD1971F20DBCC2256F70004173B0/\\$file/562004.pdf](http://www.poliisi.fi/intermin/biblio.nsf/0828DD1971F20DBCC2256F70004173B0/$file/562004.pdf) (10.8.2012).

Inrikesministeriets kommittébetänkande 1993:1: Hemkommun och boningsort. Betänkande av hemortskommissionen.

Isenbaert, Mathieu: The Contemporary Meaning of "Sovereignty" in the Supranational Context of the EC as Applied to the Income Tax Case Law of the ECJ. ETR 6/2009, s. 264–278.

Isenbaert, Mathieu – Valjemark, Caroline: M & S judgement: the ECJ caught between a rock and a hard place. ETR 1/2006, s. 10–17.

Isenbergh, Joseph: International taxation. Second edition. Foundation Press. New York 2005.

Ismer, Roland (2003): Compulsory Waiver of Domestic Remedies before Arbitration under a Tax Treaty – a German Perspective. BFIFD 1/2003, s. 18–23.

Ismer, Roland (2011): MAP and Arbitration as Remedies for Double Burdens: Evolutionary Law-Making through Procedural Rather Than Substantive Rules? S. 211–226 i verket: Double Taxation within the European Union. Red. Alexander Rust. Wolters Kluwer. Alphen aan den Rijn 2011.

Jeffery, Ramon J.: The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation. Series on International Taxation: No 23. Kluwer Law International. London 1999.

Jirousek, Heinz: Das 2008 Update des OECD-Musterabkommens. ÖStZ 2009/413, s. 195–198.

Johnsen, Ann: Norwegian Legal National Report. S. 123–138 i verket: Yearbook for Nordic Tax Research 2010. Taxation of Individuals and Goods in the Nordic Countries upon Cross Border Mobility. Red. Jane Bolander. Djøf Publishing Copenhagen. Copenhagen 2010.

Juanto, Leila (1998): Valmisteverotus. Kauppakaari OYJ. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 1998.

Juanto, Leila (2000): Tupakasta energiaan. Valmisteverotus Suomen itsenäisyyden aikana. S. 149–176 i verket: Verotushistoriaa 2. Turun yliopiston historian laitoksen julkaisuja 58. Turku 2000.

Juanto, Leila (2009a): Perintöverotus eurooppavero-oikeudessa. Erityisesti EY-tuomioistuimen ratkaisujen valossa I. Verotus 3/2009, s. 249–259.

Juanto, Leila (2009b): Perintöverotus eurooppavero-oikeudessa. Erityisesti EY-tuomioistuimen ratkaisujen valossa II. Verotus 4/2009, s. 381–394.

Juusela, Janne: Kansainväliset sijoitukset ja verotuksen tehokkuus. Kauppakaari OYJ. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 1998.

Jyränki, Antero: Uusi perustuslakimme. Iura Nova. Jyväskylä 2000.

Jyränki, Antero – Husa, Jaakko: Valtiosääntöoikeus. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 2012.

Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2005. Verovuosi 2004. Verohallituksen julkaisu 284.04. Edita.

Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006. Verovuosi 2005. Verohallituksen julkaisu 284.05. Edita.

- Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*. Verovuosi 2011 ja 2012. Verohallinnon julkaisu 284.13. Edita.
- Kari, Matti*: Sosiaalinen Eurooppa ja Suomi. Atena. Juva 1997.
- Kari, Matti – Markwort, Jari*: Sosiaaliturvajärjestelmät eri maissa. 5. uudistettu painos. Finva. Finanssi- ja vakuutuskustannus Oy. Vajaakoski 2008.
- Karjalainen, Jukka – Raunio, Merja*: Siirtohinnoittelu. WSOYpro. Helsinki 2007.
- Karttunen, Seija – Nikkanen, Anu – Rantanen, Tommi – Vuopala, Heikki*: Kansainvälisen työskentelyn verotus. Talentum. Helsinki 2007.
- Keinonen, Markku*: Ulkomaille muuttoon ja ulkomailla tapahtuvaan työskentelyyn liittyvästä verotuksesta. Verotus 1981, s. 40–52.
- Kemmeren, Eric*: After repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: the EU objective of eliminating double taxation can be applied more widely. ETR 4/2008, s. 156–158.
- Keskimaunu, Anne*: Ulkomaanpalkkatulon verotus. S. 83–172 i verket: Kansainvälisen verotuksen uudet ongelmat. Red. Esko Linnakangas och Kim Viio. Pandecta Oy. Rovaniemi 1997.
- Kessler, James*: Taxation of Foreign Domiciliaries 2009–2010. Eighth edition. Key Haven Publications. London 2009.
- Kilpi, Lassi (1980)*: KHO:n oikeuskäytäntöä tulo- ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1979. DL 1980, s. 135–162.
- Kilpi, Lassi (1988)*: KHO:n oikeuskäytäntöä tulo- ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1987. DL 1988, s. 165–209.
- Kivikari, Eero*: Verotuspaikan määräytyminen. Arvi A. Karisto OY. Hämeenlinna 1935.
- Klabbers, Jan*: Virtuous Interpretation. S. 17–38 i verket: Treaty Interpretation and the Vienna Convention on the Law of Treaties: 30 Years On. Red. M. Fitzmaurice, O. Elias och P. Merkouris. Martinus Nijhoff 2010.
- Klami, Hannu Tapani*: Todistusharkinta, näyttökynnys ja todistustaakka veroprosessissa. Verotus 4/1992, s. 362–369.
- Klein, Franz*: Abgabenordnung. Einschließlich Steuerstrafrecht. 8 Auflage. Verlag C. H. Beck. München 2003.
- Kleist, David (2005)*: Dubbelbeskattningsavtals tillämplighet på inkomst som härrör från hemviststaten eller tredje land. Skattenytt 4/2005, s. 132–142.
- Kleist, David (2012)*: Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties – with Particular Reference to the Application of Double Tax Treaties in Sweden. Iustus Förlag. Uppsala 2012.
- Knuutinen, Reijo (2009)*: Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus ja sijoitusinstrumentit. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. A-sarja N:o 292. Helsinki 2009.
- Knuutinen, Reijo (2010)*: Om gränsdragningen mellan skatteplanering och kringgående av skattelag. JFT 6/2010, s. 586–623.
- Knuutinen, Reijo (2012)*: Verosuunnittelua vai veron kiertämistä. SanomaPro. Helsinki 2012.
- Koch, Karl*: General Report. S. 93–131 i verket: Mutual agreement – procedure and practice. IFA. Cahiers de droit fiscal international. Vol. 66a. Kluwer 1981.
- Kofler, Georg*: Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht. Linde. Wien 2007.
- Kofler, Georg – Schindler, Philipp*: ”Dancing with Mr D”: The ECJ’s Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in the ”D” case. ET 12/2005, s. 530–540.
- KOM(2010) 789 slutlig*. Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet samt Europeiska ekonomiska och sociala kommittén. Avskaffande av gränsöverskridande skattehinder för EU-medborgare.

- KOM(2011) 712 slutlig*. Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén: Dubbelbeskattning på den inre marknaden.
- Kommittébetänkande 1980:16*: Betänkande avgivet av kommissionen för revidering av arvsbeskattningen. Finansministeriet. Helsingfors 1980.
- Konkurrenskraften i Sveriges Skatteavtal*. Svenskt Näringsliv. Claes Hammarstedt och Eveliina Kiviniemi. Oktober 2010. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.svenskt-naringsliv.se/material/rapporter/konkurrenskraften-i-sveriges-skatteavtal_118150.html (18.7.2012).
- Kosters, Bart (2004)*: The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments. APTB 1–2/2004, s. 4–11.
- Kosters, Bart (2009)*: Triangular Cases in Tax Treaties. APTB 11–12/2009, s. 372–377.
- Kuylenskierna, Carl W. U.*: Beskattningsprinciper och internationella skattefrågor. S. 27–46 i verket: Juhlaulkaisu Kaarlo Juho Ståhlberg. Suomalainen Lakimiesyhdistys. Vammala 1945.
- Kühbacher, Thomas*: Doppelbesteuerung und Unionsrecht: letzter Akt einer (un)endlichen Geschichte? SWI 7/2010, s. 308–312.
- Laakso, Seppo*: Lainopin teoreettiset lähtökohdat. Tampereen yliopisto. Tampere 2012.
- Laitinen, Mirjami*: Kansainvälisestä henkilöverotuksesta. Verotus 5/2000, s. 514–522.
- Lamač, Jan*: Subject-to-tax Clause – General remarks and analysis of the Czech Tax Treaties. S. 309–332 i verket: Source Versus Residence in International Tax Law. Red. Hans-Jörgen Aigner och Walter Loukota. Linde. Wien 2005.
- Lando, Ole*: Komparativ ret som emne for forskning og undervisning. JFT 4–5/1966, s. 261–271.
- Lang, Michael (2004)*: General Report. S. 73–119 i verket: Double non-taxation. IFA. Cahiers de droit fiscal international. Vol. 89a. Sdu 2004.
- Lang, Michael (2006a)*: The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ’s Final Word. ET 2/2006, s. 54–67.
- Lang, Michael (2006b)*: Direct taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction? ET 9/2006, s. 421–430.
- Lang Michael (2009)*: Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions. ETR 3/2009, s. 98–113.
- Lang, Michael (2010a)*: 2005 – en vändpunkt i EGD:s skattepraxis beträffande grundfriheterna? Svensk Skattetidning 10/2010, s. 925–956.
- Lang, Michael (2010b)*: Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. Linde och IBFD. Wien 2010.
- Lang, Michael – Lüdicke, Jürgen – Reich, Markus*: Beteiligungen im Privatvermögen: Die Besteuerung des Wegzugs aus Österreich und Deutschland in die Schweiz – Teil II. IstR 19/2008, s. 709–719.
- Lang, Michael – Brugger, Florian*: The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation. Australian tax forum 2/2008, s. 95–108.
- Langenskjöld, Karl*: Anteckningar enligt D:R K. Langenskjölds föreläsningar i Finlands Finansrätt. Gösta Sundmans Litografiska atelier. Helsingfors 1888.
- Langer, Rose*: The Proposal for Simplified Co-ordination of Social Security in the EU. S. 219–228 i verket: Co-ordination Work-Based and Residence-Based Social Security. Red. Rose Langer and Maija Sakslin. Publications of the Faculty of Law. University of Helsinki. Forum Iuris. Helsinki 2004.
- Lehner, Moris*: Das Territorialitätsprinzip im Licht des Europarechts. S. 241–251 i verket: Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung. Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag. Herausgegeben von Rudolf Gocke, Dietmar Gosch und Michael Lang. Verlag C. H. Beck. München 2005.

- Lehner, Moris – Reimer, Ekkehart*: Generalthema I: Quelle versus Ansässigkeit – Wie sind die grundlegenden Verteilungsprinzipien des Internationalen Steuerrechts austariert? IStR 16/2005, s. 542–551.
- Lehrberg, Bert*: Praktisk juridisk metod. Iustus Förlag. Tredje upplagan. Uppsala 1996.
- Lemos, Marika*: United Kingdom. S. 583–642 i verket: Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law. Red. Guglielmo Maisto. EC and International Tax Law Series. Volume 6. IBFD. Amsterdam 2010.
- Lennard, Michael* (2008): The Purpose and Current Status of the United Nations Tax Work. APTB 1/2008, s. 23–30.
- Lennard, Michael* (2009): The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention – Current Points of Difference and Recent Developments. APTB 1/2009, s. 4–11.
- Lennard, Michael* (2010): Update on the United Nations Tax Work. APTB 1/2009, s. 9–13.
- Leszczyńska, Agnieszka*: The European Convention on Human Rights as an Instrument of Taxpayer Protection. S. 82–103 i verket: Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective. Red. Włodzimierz Nykiel och Małgorzata Sęk. Wolters Kluwer. Warszawa 2009.
- Lignings-ABC 2011*. Utarbetet av Skattedirektoratet. Gyldendal Norsk Forlag AS 2011. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.skatteetaten.no/no/Handboker/Lignings-ABC/> (23.5.2012).
- Ligningsvejledning: Dobbeltbeskatning 2012–1*. Udgiver: Skat. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?thisID=102403.205103&max=1> (23.5.2012).
- Lindberg, Valter*: Utvecklingen av den allmänna inkomstkatten i Finlands statsskattesystem. Akademisk avhandling. Helsingfors 1934.
- Lindencrona, Gustaf*: Dubbelbeskattningsavtalsrätt. Juristförlaget. Stockholm 1994.
- Lindencrona, Gustaf – Mattsson, Nils*: Arbitration in Taxation. Kluwer. Dordrecht 1981.
- Linnakangas, Esko* (1973): Autoverolaki. KHO 25.10.1973. Publikation vid högsta förvaltningsdomstolen.
- Linnakangas, Esko* (1987): Verojen kohtuullistaminen. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 1987.
- Linnakangas, Esko* (1988): Autoverotus. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 1988.
- Linnakangas, Esko* (2000): Tullista käyttömaksuun. Tieliikenneverojen synty ja kehitys. S. 177–192 i verket: Verotushistoriaa 2. Turun yliopiston historian laitoksen julkaisuja 58. Turku 2000.
- Linnakangas, Esko* (2007): Autojen verotus. Auto-, ajoneuvo- ja polttoaineverotus sekä tieliikenneverotuksen kehittäminen. Talentum. Helsinki 2007.
- Linnakangas, Esko* (2008a): Uutta arvonlisä- ja muusta kulutusverotuksesta. Yliopiston veropäivä, Porthania 12.12.2008.
- Linnakangas, Esko* (2008b): Verojen uusia perustuslakituumioita Saksasta ja vähän muualtakin. S. 411–424 i verket: Oikeus kansainvälisessä maailmassa. Ilkka Saraviidan juhlaKirja. Red. Markus Aarto och Markku Vartiainen. Edit. Helsinki 2008.
- Linnakangas, Esko – Juanto, Leila*: Tieliikenneverot. Kauppakaari OYJ. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 2000.
- Littlewood, Michael*: How Simple Can Tax Law Be? The Instructive Case of Hong Kong. TNI vol. 38, nr 8/2005, s. 689–702.
- Lobel, Martin*: Territorial Taxation: An Invitation to Tax Avoidance and Evasion. TNI vol. 53, nr 6/2009, s. 519–521.
- Lodin, Sven Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg, Christer*: Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Del 1 och del 2. Tolfte upplagan. Studentlitteratur. Lund 2009.

- Loft, Peter*: Har vi behov for dobbeltbeskatningsoverenskomster? S. 277–289 i verket: Festskrift til Aage Michelsen. Red. Paul Krüger-Andersen, Mette Neville och Niels Winther-Sørensen. Jurist og Økonomforbundets Forlag. København 2000.
- Lombardo, Marina*: The Mutual Agreement Procedure – A tool to overcome interpretation problems? S. 457–480 i verket: Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation. Red. Michael Schilcher och Patrick Weninger. Linde. Wien 2008.
- Loukota, Helmut – Jirousek, Heinz*: Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht. SWI 7/2007, s. 295–301.
- Maahan- ja maastamuuttaneet lähtö- ja määrämaan iän, sukupuolen ja kansalaisuuden mukaan 1987–2012*. Statistikcentralens publikation. Materialet finns att tillgå på Statistikcentralens hemsida: http://pxweb2.stat.fi/database/StatFin/vrm/muutl/muutl_fi.asp (7.5.2013).
- Maisto, Guglielmo (2005a)*: Multilingual Texts and Interpretations of Tax Treaties and EU Tax Law. EC and International Tax Law Series. Volume 1. IBFD. Amsterdam 2005.
- Maisto, Guglielmo (2005b)*: The Observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties. BFIFD 1/2005, s. 14–19.
- Maisto, Guglielmo (2005c)*: The Observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties. S. 73–89 i verket: A Tax Globalist. The search for the borders of international taxation. Essays in honour of Maarten J. Ellis. IBFD. Amsterdam 2005.
- Maisto, Guglielmo (2010)*: General report. S. 21–60 i verket: Death as a taxable event and its international ramifications. IFA. Cahiers de droit fiscal international. Vol. 95b. Sdu 2010.
- Makkonen, Kaarle (1981)*: Oikeudellisen ratkaisutoiminnan ongelmia. Rakennanalyttinen tutkimus. Lainopillisen ylioppilastiedekunnan kustannustoimikunta. Helsinki 1981.
- Makkonen, Kaarle (1998)*: Luentoja yleisestä oikeustieteestä. Yleisen oikeustieteen laitoksen julkaisuja 16. Helsinki 1998.
- Makovníková, Silvia*: Permanent home as a tie-breaker criterion. S. 17–34 i verket: Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law. Red. Matthias Hofstätter och Patrick Plansky. Linde. Wien 2009.
- Malanczuk, Peter*: Akehurst's Modern Introduction to International Law. Seventh revised edition. Routledge. London 1997.
- Malmer, Kerstin*: Emigration taxes and EC law. S. 79–94 i verket: The tax treatment of transfer of residence by individuals. IFA. Cahiers de droit fiscal international. Vol. 87b. Kluwer 2002.
- Malmgrén, Marianne (1996)*: Ulkomailla työskentelevän vero-opas. Edita. Helsinki 1996.
- Malmgrén, Marianne (1997)*: Työskentelyvaltion ensisijainen verotusoikeus ja kuuden kuukauden sääntö. Verotus 1/1997, s. 43–50.
- Malmgrén, Marianne (1999)*: Kansainvälinen työskentely ja verotus. Edita. Helsinki 1999.
- Malmgrén, Marianne (2008)*: Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen. Edita. Helsinki 2008.
- Malmgrén, Marianne (2009)*: Osinkotulojen lähdeverotuksen muutokset. Verotus 2/2009, s. 157–166.
- Malmgrén Marianne (2010a)*: Eurooppaoikeudellinen näkökulma kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen. Verotus 3/2010, s. 276–284.
- Malmgrén Marianne (2010b)*: Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annetun lain muuttuneet säännökset. Verotus 2/2010, s. 167–175.
- Manninen, Petri*: Ulkomaille lähtijän vero-opas. Verotieto. Helsinki 2010.
- Martha, Rutsel Silvestre J.*: The Jurisdiction to Tax in International Law. Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Series on International Taxation, No. 9. Kluwer Law and Taxation Publishers. Deventer, The Netherlands 1989.
- Mattila, Heikki E. S.*: Om rättsjämförande grundforskning. JFT 4/1980, s. 239–244.

- Mattsson, Nils (1990):* Bosättningsbegreppet. Några ord om motiven bakom reglerna. *Skattenytt* 4/1990, s. 189–205.
- Mattsson, Nils (1996):* Skattepolitik. Femte upplagan. Iustus Förlag. Uppsala 1996.
- Mattsson, Nils (2000):* Inkomstskattelagen. Några synpunkter på de delar som rör den internationella skatterätten. *Skattenytt* 9/2000, s. 469–477.
- Mattsson, Nils (2004):* Svensk internationell beskattningsrätt. Norstedts Juridik. Stockholm 2004.
- Mattsson, Nils (2007):* Gränsgångare i Norden. Några synpunkter på skatteavtal och EG-rätt. S. 221–234 i verket: In Memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. C-sarja N:o 38. Helsinki 2007.
- McDaniel, Paul R. – Ault, Hugh J. – Repetti, James R.:* Introduction to United States International Taxation. Kluwer Law International. Hauge 2005.
- McIntyre, Michael J.:* Comments on the OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Tax Disputes. *Florida Tax Review* 9/2006, s. 622–647.
- Mehtonen, Pekka:* Suomen tekemät tuloverosopimukset ja OECD:n malliverosopimus. Edilex, Edita 2003. E-bok.
- Melot, Nicolas:* Territorial and Worldwide Tax Systems: Should France Adopt the U.S. System? *Tax Management International Journal*. Vol. 33, No. 2, February 13, 2004, s. 84–102.
- Merz, Siegfried – Sajogo, Dirk:* Das Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Art. 25 OECD-MA als ”letzter ausweg”. *Praxis Internationale Steuerberatung*, 7/2010, s. 185–191.
- Messineo, Alejandro E.:* Dual Residence and Other Tax Issues Affecting Employment Income under the Brazil-Japan Treaty. *BFIFD* 10/1996, s. 459–462.
- Michelsen, Aage (2002):* Denmark. S. 209–227 i verket: The tax treatment of transfer of residence by individuals. IFA. *Cahiers de droit fiscal international*. Vol. 87b. Kluwer 2002.
- Michelsen, Aage (2003):* International skatteret. 3. udgave. Forlaget Thomson, GadJura. København 2003.
- Michelsen, Aage (2004):* Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster samt den retskildemæssige status for kommentarerne till OECD’s modeloverenskomst. S. 357–380 i verket: Festskrift til Ole Bjørn. Red. Susanne Pedersen, Søren Friis Hansen och Nils Jul Clausen. Jurist- og Økonomforbundets Forlag. København 2004.
- Michelsen, Aage – Askholt, Steen – Bolander, Jane – Engsig, John:* Lærebog om indkomstskat. Jurist- og Økonomforbundets Forlag. 13. udgave. København 2009.
- Mikkola, Matti – Pietiläinen, Seppo – Valpola, Olli:* Suomalainen toimeentuloturva. Kustantaja Legisactio Oy. Helsinki 2002.
- Miotto, Filippo Federico:* Conflicts of Qualification and Residence (Arts. 1 and 4 OECD MC). S. 85–103 i verket: Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law. Red. Eva Burgstaller och Katharina Haslinger. Linde. Wien 2007.
- Monsenego, Jérôme Törner (2009):* Double taxation in the EU: The Future after Block. *TNI* vol. 54, nr 3/2009, s. 215–217.
- Monsenego, Jérôme Törner (2010):* Lissabonfördragets konsekvenser för artikel 293 EG samt fördjupat samarbete. S. 21–24 i artikeln: Skatterättsliga aspekter på Lissabonfördraget. *Skattenytt* 1–2/2010. Artikeln finns tillgänglig på www.skattenytt.se.
- Monsenego, Jérôme Törner (2013):* Svensk skatteavtalspolicy och skiljemannaförfaranden – lärdomar av skiljedomsklausuler i USA:s skatteavtal. *Svensk skattetidning* 1/2013, s. 17–33.
- Morris, Edward:* International dispute resolution: myths of Competent Authority. *Tax Planning International Transfer Pricing* 4/2009, s. 4–7.
- Morrison, Allan B.:* Fundamentals of American Law. Oxford University Press. New York 1996.
- Musgrave, Peggy B.:* Sovereignty, Entitlement and Cooperation in International Taxation. *Brooklyn Journal of International Law* vol. 26, 4/2001, s. 1335–1356.

- Mutanen, Anu*: Valtion suvereenisuus valtiosääntöoikeudellisena käsitteenä ja diskurssina Euroopan unionin kontekstissa. LM 3/2009, s. 394–417.
- Mutén, Leif* (2004): EG-domstolens dom den 11 mars 2004, mål C-9/02. EG-domstolen och exitsskatten. Skattenytt 5/2004, s. 294–300.
- Mutén, Leif* (2007): The Effects of ECJ Rulings on Member States' Direct Tax Law – Introductory Speech. S. 29–39 i verket: Towards a Homogenous EC Direct Tax Law. An Assessment of the Member States' Responses to the ECJ's Case Law. Red. Cécile Brokelind. IBFD. Amsterdam 2007.
- Mutual Agreement Procedure Statistics 2006–2011*. OECD. Materialet finns publicerat på internet-adressen: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/mapstatistics20062011.htm> (20.4.2013).
- Myrsky, Matti* (1997a): Progressiosta verotuksessa. Kauppakaari OY. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 1997.
- Myrsky, Matti* (1997b): Vero-oikeustutkimuksen vaihtoehtoista ja mahdollisuuksista. Verotus 5/1997, s. 529–534.
- Myrsky, Matti* (1998): Veronmaksukykyperiaatteesta verotuksen peruseriaatteena. Verotus 2/1998, s. 136–146.
- Myrsky, Matti* (2000): Vero-oikeudesta dynaamisena oikeudenalana. LM 2/2000, s. 163–179.
- Myrsky, Matti* (2002): Prejudikaattien merkitys verotuksessa. Kauppakaari. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 2002.
- Myrsky, Matti* (2004): Vero-oikeustutkimuksen kysymyksiä. S. 91–112 i verket: Oikeustieteellinen opinnäytetyö. Red. Tarmo Miettinen. Joensuun yliopisto. Joensuu 2004.
- Myrsky, Matti* (2008a): Vero- ja sosiaali oikeuden välistä rajanvetoa. S. 231–245 i verket: Juhlakirja Pentti Arajärvi 1948 – 2/6 – 2008. Joensuun yliopiston oikeustieteellisiä julkaisuja. Red. Tarmo Miettinen och Matti Muukkonen. Joensuun yliopisto. Joensuu 2008.
- Myrsky, Matti* (2008b): Verotuksen ja sosiaaliturvan integroimisen mahdollisuuksista. Oikeus 3/2008, s. 383–395.
- Myrsky, Matti* (2009): Piirteitä viimeaikaisesta vero-oikeudellisesta tutkimuksestamme. Oikeus 1/2009, s. 60–67.
- Myrsky, Matti* (2011): Ennakkopäätökset verotuksessa. Talentum. Helsinki 2011.
- Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko* (2007): Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Viides, uudistettu painos. Talentum. Helsinki 2007.
- Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko* (2009): Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Toinen uudistettu painos. Talentum. Helsinki 2009.
- Myrsky, Matti – Ossa, Jaakko*: Verotuksen perusteet. Talentum. Helsinki 2008.
- Myrsky, Matti – Rabinä, Timo*: Henkilökohtaisen tulon verotus. Talentum. Helsinki 2010.
- Määttä, Kalle*: Veropolitiikka: Teoria ja käytäntö. Edita. Helsinki 2007.
- Mössner, Manfred*: Source versus Residence – an EU Perspective. BFIT 12/2006, s. 501–506.
- Nagy, Tibor*: CMEA: Multilateral Agreements for the Avoidance of Double Taxation. Intertax 4/1980, s. 174–181.
- Nestmann, Mark*: Change of Residence by Natural Persons in the Light of the EC Freedoms. S. 549–574 i verket: Source Versus Residence in International Tax Law. Red. Hans-Jörgen Aigner och Walter Loukota. Linde. Wien 2005.
- Newcity, Michael*: The Soviet Union's Other Tax Agreements. New York University Journal of International Law and Politics 3/1986, s. 833–898.
- Nielsen, Ruth*: Forholdet mellem folkeretlige og EU-retlige kilder i skatteretten. S. 343–353 i verket: Festskrift til Aage Michelsen. Red. Paul Krüger-Andersen, Mette Neville och Niels Winther-Sørensen. Jurist og Økonomforbundets Forlag. København 2000.

- Niemelä, Heikki – Salminen, Kari*: Suomalainen sosiaaliturva. 2. korjattu ja uudistettu painos. Vammalan Kirjapaino Oy. Helsinki 2006.
- Niemi, Juhana*: Ajoneuvojen verotus työvoiman vapaan liikkuvuuden ongelmana erityisesti Suomen ja Norjan välillä. Verotus 2/2006, s. 194–208.
- Nieminen, Martti (2010a)*: Monenkertaisen verotuksen poistaminen Lissabon sopimuksessa. Verotus 4/2010, s. 428–437.
- Nieminen, Martti (2010b)*: Abolition of Double Taxation in the Treaty of Lisbon. BFIT 6/2010, s. 330–335.
- Niinikoski, Sanna*: Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamismenettelmät. S. 1–82 i verket: Kansainvälisen verotuksen uudet ongelmat. Red. Esko Linnakangas och Kim Viio. Pandecta Oy. Rovaniemi 1997.
- Nikmo, Krista*: Yliopistouudistuksen vaikutukset tutkijoiden verotukseen kansainvälisissä työskentelytilanteissa. Verotus 4/2011, s. 438–446.
- Niskakangas, Heikki (1983)*: Rojaltit ja palvelumaksut kansainvälisessä vero-oikeudessa. Suomen Lakimiesliiton Kirjasarja N:o 76. Helsinki 1983.
- Niskakangas, Heikki (1987)*: Ulkomailla työskentelyn verotus. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 1987.
- Niskakangas, Heikki (2009)*: Johdatus Suomen verojärjestelmään. WSOYpro. Helsinki 2009.
- Niskakangas, Heikki (2011)*: Veropolitiikka. WSOYpro. Helsinki 2011.
- Niskakangas, Heikki*: Henkilöverotus. WSOY. Elektronisk version som kompletteras fortgående.
- Nobrega, Luciana – Loureiro, Silva*: Mutual Agreement Procedure: Preventing the Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice? Intertax 10/2009, s. 529–544.
- Norr, Martin*: Jurisdiction to Tax and International Income. Tax Law Review 3/1962, s. 431–464.
- Nuotio, Vesa-Pekka*: Tappiontasaus tuloverotuksessa. Talentum. Helsinki 2012.
- Nykänen, Pekka (2004)*: Julkisesti noteerattujen arvopapereiden luovutusvoitot henkilöverotuksessa. Edilex Libri. Edita. Helsinki 2004.
- Nykänen, Pekka (2008)*: Luonnollisen vähennyksen käsitteestä henkilöverotuksessa. Verotus 3/2008, s. 283–297.
- Nykänen, Pekka (2009a)*: Asunnon ja työpaikan väliset matkakustannukset verotuksessa – eräitä näkökohtia. Verotus 1/2009, s. 29–43.
- Nykänen, Pekka (2009b)*: Pohjoismaisen verosopimuksen muutoksia. Verotus 4/2009, s. 395–405.
- Nykänen, Pekka (2010)*: Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä luovutusvoittoverotuksesta kesältä 2009. Verotus 1/2010, s. 40–50.
- Nykänen, Pekka (2011a)*: Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saaman palkkatulon lähdeverotuksen EU-oikeudellisista ongelmista, osa I. Verotus 1/2011, s. 54–65.
- Nykänen, Pekka (2011b)*: Rajoitetusti verovelvollisen Suomesta saaman palkkatulon lähdeverotuksen EU-oikeudellisista ongelmista, osa II. Verotus 4/2011, s. 176–189.
- Nykänen, Pekka (2012a)*: Osakevaihdon jäähyväisvero koskevien säännösten muuttamisesta. Verotus 4/2012, s. 389–402.
- Nykänen, Pekka (2012b)*: Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta erityisesti luovutusvoiton verotuksen näkökulmasta. S. 141–194 i verket: Oikeustiede – Jurisprudentia. XLV 2012. Suomalaisen Lakimisyhdistyksen Julkaisuja. Sastamala 2012.
- Nykänen, Pekka (2012c)*: Ulkomaalaisten yrittäjien vuosien 1865–1897 elinkeinosuostuntavero. Historiallinen aikakausikirja 1/2012, s. 53–67.
- Räbinä, Timo – Nykänen, Pekka (2009)*: Yksityishenkilöiden luovutusvoittojen verotus. Talentum. Helsinki 2009.
- Nykänen, Pekka – Räbinä, Timo (2010)*: Finland. S. 333–355 i verket: Death as a taxable event and its international ramifications. IFA. Cahiers de droit fiscal international. Vol. 95b. Sdu 2010.

- OECD (1960)*: Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development. Paris den 14 december 1960. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_34483_1915847_1_1_1_1,00.html (30.5.2012).
- OECD (1963)*: Draft Double Taxation Convention on Income and Capital. OECD. Paris 1963.
- OECD (1977)*: Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. OECD. Paris 1977.
- OECD (1987)*: International Tax Avoidance and Evasion. Four related studies. OECD. Paris 1987.
- OECD (1983)*: Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs. Paris 1983.
- OECD (2004)*: Improving the Process for Resolving International Tax Disputes. Version released for public comment on 27 July 2004. Center for Tax Policy and Administration. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.oecd.org/dataoecd/44/6/33629447.pdf> (30.5.2012).
- OECD (2006)*: Proposal for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes. Public discussion draft February 2006. Center for Tax Policy and Administration. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.oecd.org/dataoecd/5/20/36054823.pdf> (30.5.2012).
- OECD (2007a)*: Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes. Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007. February 2007. Center for Tax Policy and Administration. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.oecd.org/dataoecd/17/5/938055311.pdf> (30.5.2012).
- OECD (2007b)*: Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP). February 2007 Version. Center for Tax Policy and Administration. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.oecd.org/dataoecd/19/35/38061910.pdf> (30.5.2012).
- OECD (2008)*: The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention. Center for Tax Policy and Administration. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.oecd.org/dataoecd/20/34/41032078.pdf> (30.5.2012).
- OECD (2010)*: Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version 22 July 2010. OECD 2010.
- Ohno, Masato*: Japan's New Directive on Mutual Agreement Procedures. BFIFD 3/2002, s. 110–123.
- Oien, Mette – Hveding, Sverre*: Norway. S. 459–479 i verket: The tax treatment of transfer of residence by individuals. IFA. Cahiers de droit fiscal international. Vol. 87b. Kluwer 2002.
- Ojanen, Tuomas*: EU-oikeuden perusteita. Uudistettu laitos. Edita. Helsinki 2010.
- Onikki, Erkki*: Kahdessa kunnassa oleskelevan verotuspaikasta ja verotuspaikkaratkaisun vaikutuksista verotukseen. S. 171–180 i verket: Juhlajulkaisu Lassi Kilpi 1920 – 4/2 – 1990. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. C-sarja N:o 22. Helsinki 1989.
- Ossa, Jaakko (2009a)*: Perinnön ja lahjan verokohtelu. WSOYpro. Juva 2009.
- Ossa, Jaakko (2009b)*: Edestakaiset oikeustoimet ja luovutustappion vähennyskelpoisuus (KHO 2009:53). LM 6/2009, s. 1009–1014.
- Ot.prp. nr 42 (2002–2003)* (Norge). Om lov om endringer i skatteloven m.m.
- Owens, Jeffrey*: OECD Proposal to Improve the Resolution of Tax Treaty Disputes. ET 6/2007, s. 270–272.
- Panayi, Christiana HJI (2007a)*: Double Taxation, Tax Treaties, Treaty-Shopping and the European Community. EUCOTAX. Kluwer Law International. Alphen aan den Rijn 2007.
- Panayi, Christiana HJI (2007b)*: Recent Developments regarding the OECD Model Convention and EC Law. ET 10/2007, s. 452–465.
- Park, William W. – Tillinghast, David R.*: Income Tax Treaty Arbitration. IFA. Amersfoort 2004.
- Peczenik, Aleksander*: Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation. Norstedts Juridik. Fritzes. Stockholm 1995.

- Pelin, Lars (2006):* Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv. Fjärde omarbetade upplagan. Prose Design & Grafik. Lund 2006.
- Pelin, Lars (2011):* Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv. Femte omarbetade upplagan. Studentlitteratur. Stockholm 2011.
- Pellonpää, Matti:* Europeiska människorättskonventionen. Talentum. Helsinki 2007.
- Pennings, Frans:* Has the State-of-Employment Principle Become Outdated. S. 185–217 i verket: Co-ordination Work-Based and Residence-Based Social Security. Red. Rose Langer and Maija Sakslin. Publications of the Faculty of Law. University of Helsinki. Forum Iuris. Helsinki 2004.
- Penttilä, Seppo (2006):* EY-tuomioistuimen ratkaisu asiassa Marks & Spencer (C-446/03) – arvioita konserniavustusjärjestelmän kannalta. Verotus 1/2006, s. 4–13.
- Penttilä, Seppo (2007):* Veron kiertäminen – EY-oikeudellisia näkökohtia. S. 324–337 i verket: In Memoriam Kari S. Tikka 1944 – 2006. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. C-sarja N:o 38. Helsinki 2007.
- Persson Österman, Roger (1997):* Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen. Juristförlaget. Stockholm 1997.
- Persson Österman, Roger (2000):* Human Rights in the Field of Taxation: A View From Sweden. S. 439–462 i verket: The Cambridge Yearbook of European Legal Studies. Volume 2, 1999. Red. Alan Sahwood och Angela Ward. Hart Publishing. Oxford – Portland Oregon 2000.
- Pettersson, Kennet:* Finland. S. 135–157 i verket: Recent Tax Treaty Developments Around the Globe. Red. Michael Lang. Series on International Tax Law. Linde. Wien 2009.
- Phatarphekar, Rohan – Singh, Hardev:* Making MAP work for you. International Tax Review 4/2009, s. 56–58.
- Pieters, Danny:* Social Security: An Introduction to the Basic principles. Kluwer Law International. The Netherlands 2006.
- Pijl, Hans (2006):* The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary. ET 5/2006, s. 216–224.
- Pijl, Hans (2008):* Beyond legal bindingness. S. 95–130 i verket: The Legal Status of the OECD Commentaries. Red. Sjoerd Douma och Frank Engelen. IBFD. Amsterdam 2008.
- Pikkujämsä, Mikko:* Oikeuseriaatteen ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Kauppakaari. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 2001.
- Pistone, Pasquale (2002):* The Impact of Community Law on Tax Treaties. Issues and Solutions. EUCOTAX. Kluwer Law International. London 2002.
- Pistone, Pasquale (2006):* The Impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation. Intertax 5/2006, s. 234–244.
- Pistone, Pasquale (2010):* Tax Treaties with Developing Countries: A Plea for New Allocation Rules and a Combined Legal and Economic Approach. S. 413–439 i verket: Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics. Red. Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck och Martin Zagler. IBFD. Amsterdam 2010.
- Pittman, Schauna:* The Center of Vital Interests Rule: Do Personal Interests Prevail over Economic Interests? S. 35–58 i verket: Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law. Red. Matthias Hofstätter och Patrick Plansky. Linde. Wien 2009.
- Pohl, Dirk:* Germany. S. 273–295 i verket: The Tax Treatment of Transfer of Residence by Individuals. IFA. Cahiers de droit fiscal international. Vol. 87b. Kluwer 2002.
- Pomoell, Jutta:* European Union Citizenship in Focus: The Legal Position of the Individual in EC Law. Forum Iuris. Publications of the Faculty of Law. University of Helsinki. Helsinki 2000.
- Pouletty, Mathieu – Smith, Neil:* The Territoriality Principle as Applied in Denmark, France and Hong Kong. Tax Planning International Review, Vol. 32, Nr 12/2005, s. 17–20.

- Prats, Francisco Alfredo García*: Triangular Cases and Residence as a Basis for Alleviating International Double Taxation. Rethinking the Subjective Scope of Double Tax Treaties. Intertax 11/1994, s. 473–491.
- Prop. 1999/2000:2 del 2* (Sverige). Inkomstskattelagen.
- Prop. 2004/05:19* (Sverige). Beskattning av utomlands bosatta.
- Puronen, Pertti* (1989): Lahjaverotuksen alueellisesta ulottuvuudesta. S. 203–209 i verket: Juhla-julkaisu Lassi Kilpi 1920 – 4/2 – 1990. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. C-sarja N:o 22. Helsinki 1989.
- Puronen, Pertti* (1990): Lahjaverotuksen ala. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 1990.
- Puronen, Pertti* (1995): Perintö- ja lahjaverotus. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 1995.
- Puronen, Pertti* (1996a): Verovelvollisen suosimisen periaate ja verotusmenettely. Verotus 5/1996, s. 493–501.
- Puronen, Pertti* (1996b): Perintö- ja lahjaverolain vuoden 1996 alusta voimaan tulleet muutokset (1392/95). Verotus 1/2010, s. 19–32.
- Puronen, Pertti* (2009): Luottamuksensuojaperiaate verotusmenettelyssä. Verotus 5/2009, s. 474–494.
- Puronen, Pertti* (2011): Perintö- ja lahjaverotus. 10., uudistettu painos. Talentum. Helsinki 2008.
- Påhlsson, Robert* (1997): Levnadskostnader. Gränsdragningsproblem vid beskattning av förvärvs-inkomster. Iustus Förlag. Uppsala 1997.
- Påhlsson, Robert* (1998): Inledning till skatterätten. Iustus Förlag. Uppsala 1998.
- Påhlsson, Robert* (2007): Likhet inför skattelag. Iustus Förlag. Uppsala 2007.
- Påhlsson, Robert* (2009a): Konstitutionell skatterätt. Iustus Förlag. Uppsala 2009.
- Påhlsson, Robert* (2009b): Kritiska rättsfallsstudier – exemplet väsentlig anknytning. S. 415–425 i verket: Regeringsrätten 100 år. Red. Anna-Karin Lundin, Carl Gustav Fernlund, Kristian Ståhl, Annica Runsten och Christina Weding. Iustus Förlag. Uppsala 2009.
- van Raad, Kees* (1988): Dual residence. ET 8/1988, s. 241–246.
- van Raad, Kees* (1993): Triangular Cases. ET 9/1993, s. 298–301.
- van Raad, Kees* (2002): International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application. S. 217–230 i verket: International and Comparative Taxation. Essays in Honour of Klaus Vogel. Red. Paul Kirchhof, Moris Lehner, Arndt Raupach och Michael Rodi. Red. för den engelska versionen Kees van Raad. Kluwer Law. 2002.
- van Raad, Kees* (2008): Materials on International & EC Tax Law. Volume 1. Eighth edition. International Tax Center Leiden. Leiden 2008.
- van Raad, Kees* (2009): 2008 OECD Model: Operation and Effect of Article 4(1) in Dual Residence Issues under the Updated Commentary. BFIT 5–6/2009, s. 187–190.
- Rainne, Juha*: Legal Implications of NATO Membership. Focus on Finland and Five Allied States. The Erik Castrén Research Reports 24/2008. Helsinki 2008.
- Raish, David L. – Stone, N. Susan*: Issues Paper on the Tax Treaty Making Process. Tax Lawyer 2/1993, s. 477–506.
- Rajamäki, Anu*: Ulkomailta maksetun tuloveron vähentämisestä EVL 7 §:n mukaisena tulonhankkimismenona. Verotus 4/2004, s. 397–403.
- Rasmussen, Mogens*: International Double Taxation. Wolters Kluwer. Alphen aan den Rijn 2011.
- Rehbinder, Maria – Saarelma, Mirjami*: Uusi kuuden kuukauden sääntö. Verotus 1/1996, s. 40–48.
- Reimer, Ekkehart*: The Abolition of Article 293 EC: Comments on Hofmann’s Analysis. S. 87–96 i verket: Double Taxation within the European Union. Red. Alexander Rust. Wolters Kluwer. Alphen aan den Rijn 2011.
- Rekola, Aarne* (1947): Tulo- ja omaisuusverolaki. Werner Söderström Osakeyhtiö. Helsinki 1947.

- Rekola, Aarne (1957):* Kunnallisverotuksen pääpiirteet. Werner Söderström osakeyhtiö. Helsinki 1957.
- Ribes Ribes, Aurora (2002):* Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax Treaty Interpretation Problems. ET 9/2002, s. 400–404.
- Ribes Ribes, Aurora (2010):* Discriminatory Inheritance Taxation of Non-Residents in Spain: Possible Solutions. ET 12/2010, s. 550–557.
- Riksdagstryckeriet 2010:24:* Sveriges skatteavtal med andra länder – effekterna av regeringens arbete. Riksdagstryckeriet. Stockholm 2010. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.riksrevisionen.se/rapporter/Rapporter/EFF/2010/Sveriges-skatteavtal-med-andra-lander-effekterna-av-regeringens-arbete/> (18.7.2012).
- Rohatgi, Roy (2002):* Basic International Taxation. Kluwer Law International. Great Britain 2002.
- Rohatgi, Roy (2008):* Basic International Taxation. Second edition. Volume one: Principles of international taxation. BNA International Inc. United Kingdom 2008.
- Romstorfer, Rainer:* Capital Export and Capital Import Neutrality in Tax Treaties. S. 63–82 i verket: Tax Treaty Policy and Development. Red. Markus Stefaner och Mario Züger. Postgraduate International Tax Law. Linde. Wien 2005.
- Rosas, Allan:* Några synpunkter på införlivandet av internationella fördrag med finsk rätt. JFT 5/1973, s. 506–524.
- Rubin, Charles D.:* IRS Expatriation Guidance is Helpful, But Also Overreaches. Tax Management International Journal 1/2010, s. 3–6.
- Russo, Raffaele (red.):* Fundamentals of International Tax Planning. IBFD. Amsterdam 2007.
- Rust, Alexander (2010a):* The Concept of Residence in Inheritance Tax Law. S. 85–103 i verket: Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law. Red. Guglielmo Maisto. EC and International Tax Law Series. Volume 6. IBFD. Amsterdam 2010.
- Rust, Alexander (2010b):* Germany. S. 361–396 i verket: Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law. Red. Guglielmo Maisto. EC and International Tax Law Series. Volume 6. IBFD. Amsterdam 2010.
- Rust, Alexander (2011a):* Double taxation. S. 1–15 i verket: Double Taxation within the European Union. Red. Alexander Rust. Wolters Kluwer. Alphen aan den Rijn 2011.
- Rust, Alexander (2011b):* How European Law Could Solve Double Taxation. S. 137–155 i verket: Double Taxation within the European Union. Red. Alexander Rust. Wolters Kluwer. Alphen aan den Rijn 2011.
- Ryynänen, Olli (1996):* Förtäckt dividend i beskattningen. Skrifter utgivna vid Svenska handelshögskolan Nr 64. Helsingfors 1996.
- Ryynänen, Olli (2000):* Bevisning i inkomstbeskattningen. Ekonomi och Samhälle. Skrifter utgivna vid Svenska handelshögskolan Nr 87. Helsingfors 2000.
- Ryynänen, Olli (2001a):* Bevisning i inkomstbeskattningen. JFT 2–3/2001, s. 277–282.
- Ryynänen, Olli (2001b):* Todistustaakan jaosta tuloverotuksessa. Verotus 4/2001, s. 344–367.
- Ryynänen, Olli (2001c):* Selvittämismvöllisuus ja todistustaakka verotuksessa. DL 2/2001, s. 262–285.
- Räbinä, Timo (2001):* Vastikkeeton saanto ja luovutusvoiton verotus. Kauppakaari. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 2001.
- Saarelma, Mirjami:* Pohjoismaiden välinen monenkeskeinen verosopimus. Verotus 3/1985, s. 192–197.
- Saarialho, Aarne:* Laki tulo- ja omaisuusverosta. Werner Söderström Osakeyhtiö. Porvoo 1925.
- Sacchetto, Claudio:* The evolution of the principle of territoriality and the crisis of taxation of global income in the country of residence. Rivista di diritto tributario internazionale 2/2001, s. 58–78.

- Sainio, Olli J. (1976):* Verosopimusten vaikutus elinkeinotulon verotukseen. Suomen solmimia kaksinkertaisen verotuksen välttämissopimuksia koskeva tutkimus. Suomen Lakimiesliiton Kustannus Oy. Vammala 1976.
- Sainio, Olli J. (1989):* Työnantajan sosiaaliturvamaksun kansainvälisistä rajoista. S. 227–238 i verket: Juhlajulkaisu Lassi Kilpi 1920 – 4/2 – 1990. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. C-sarja N:o 22. Helsinki 1989.
- Sakslin, Maija (1995):* Asumiseen perustuva sosiaaliturva ja henkilöiden liikkuvuus Euroopan unionissa. Hakapaino. Helsinki 1995.
- Sakslin, Maija (1999):* Palvelujen ja tavaroiden vapaa liikkuvuus ja sairaanhoitoon liittyvä sosiaaliturva. S. 68–82 i verket: Euroopan unionin syventyminen ja sosiaaliturva. Sosiaali- ja terveysministeriö. Julkaisuja 1999:2. Helsinki 1999.
- Sakslin, Maija (2007):* Sosiaaliturvajärjestelmien yhteensovittaminen Euroopan unionissa. S. 295–337 i verket: EU-oikeuden perusteita II – aineellisen EU-oikeuden aloja ja ulottuvuuksia. Red. Tuomas Ojanen och Arto Haapea. Edita. Helsinki 2007.
- Sallander, Ann-Sophie:* Ömsesidiga överenskommelser enligt skatteavtal. Jönköpings Internationella Business School. JIBS Dissertation Series No. 089. Jönköping 2013.
- Salminen, Janne – Urpilainen, Matti:* Eurooppavero-oikeus. S. 339–374 i verket: EU-oikeuden perusteita II – aineellisen EU-oikeuden aloja ja ulottuvuuksia. Red. Tuomas Ojanen och Arto Haapea. Edita. Helsinki 2007.
- Sasseville, Jacques (1999):* The Future of the OECD Model Tax Convention. S. 41–58 i verket: Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts. Linde Verlag. Wien 1999.
- Sasseville, Jacques (2010):* History and Interpretation of the Tiebreaker Rule in Art. 4(2) of the OECD Model Tax Convention. S. 153–166 i verket: Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law. Red. Guglielmo Maisto. EC and International Tax Law Series. Volume 6. IBFD. Amsterdam 2010.
- Scarioni, Paolo:* Change of Individual's Residence within EU: The 'Tax Residence' Issue as a Possible Obstacle from an Italian Perspective. Intertax 5/2011, s. 266–270.
- Schaumburg, Harald:* Internationales Steuerrecht. 3., völlig überarbeitete Auflage. Verlag Dr. Otto Schmidt. Köln 2011.
- Schmidt, Ludwig:* Einkommensteuergesetz. 24 Auflage. Verlag C. H. Beck. München 2005.
- Schuch, Josef (1997):* Will EC Law Transform Tax Treaties into Most-Favoured-Nation Clauses? S. 89–123 i verket: Tax Treaties and EC Law. Red. Wolfgang Gassner, Michael Lang och Eduard Lechner. Kluwer. Wien 1997.
- Schuch, Josef (2006):* Critical notes on the European Court of Justice's *D* case decision on most-favoured-nation treatment under tax treaties. ETR 1/2006, s. 6–9.
- Schwarz, Jonathan:* Schwarz on Tax Treaties. CCH. London 2009.
- Schön, Wolfgang:* Persons and Territories: on the International Allocation of Taxing Rights. BTR 6/2009, s. 554–562.
- Seppriadi, Danny:* Tax Treaty Negotiation. S. 83–104 i verket: Tax Treaty Policy and Development. Red. Markus Stefaner och Mario Züger. Postgraduate International Tax Law. Linde. Wien 2005.
- Shaw, Malcolm N.:* International Law. Third Edition. Cambridge University Press. Cambridge 1995.
- Shelton, Ned:* Interpretation and Application of Tax Treaties. Tottel publishing. West Sussex 2004.
- Silfverberg, Christer:* The Impact of EC Law on Inheritance and Gift Taxation. S. 237–251 i verket: Liber Amicorum Sven-Olof Lodin. Red. Krister Andersson, Peter Melz och Christer Silfverberg. Series on International Taxation: No 27. Norstedts Juridik. Stockholm 2001.
- da Silva, Bruno Aniceto:* The Tie-Breaker Rule (Art. 4 of the OECD MC): Relevance of Domestic Law or Autonomous Interpretation? S. 329–350 i verket: Fundamental Issues and Practical

- Problems in Tax Treaty Interpretation. Red. Michael Schilcher och Patrick Weninger. Linde. Wien 2008.
- Simander, Karin*: Doppelansässigkeit von natürlichen Personen und Unionsrecht. SWI 7/2010, s. 313–316.
- Simon-Almendal, Teresa*: Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott. Svensk skattetidning 4/2011, s. 314–331.
- Sinclair, Sir Ian*: The Vienna Convention on the Law of Treaties. Second, revised and enlarged edition 1984. Manchester University Press. Great Britain 1984.
- Singer, Paula N.* (2006): U.S. Policy on Taxing Citizens and Residents Abroad: A Closer Look. TNI vol 42, nr 12/2006, s. 1033–1040.
- Singer, Paula N.* (2008): A Common-Sense Solution for Taxing U.S. Citizens and Immigrants Abroad. TNI vol. 52, nr 7/2008, s. 555–565.
- Skaar, Arvid Aage*: Norsk Skatteavtalerett. Gyldendal Akademisk. Oslo 2006.
- Skatteförvaltningens anvisning Dnr 1203/36/2009*. Arvs- och gåvobeskattniing i internationella situationer. Given 4.12.2009. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://arkisto.vero.fi/?article=9053&domain=VERO_MAIN&path=5,40,87&language=SWE (18.7.2012).
- Skurnik, Hillel* (1974): Lähdeverosta. Verotus 1/1974, s. 15–18.
- Skurnik, Hillel* (1976): Verosopimuksen kotipaikkaa koskevat määräykset ja niiden suhde sisäiseen lainsäädäntöön. Verotus 2/1976, s. 55–62.
- Skurnik, Hillel* (1986): Uusi ulkomaantyöskentelystä saadun palkkatulon verotusta koskeva ns. kuuden kuukauden sääntö. Verotus 1/1986, s. 53–59.
- Skurnik, Hillel* (1988): Uusi Pohjoismaiden välinen monenkeskinen tulo- ja varallisuusverosopimus. Verotus 4/1988, s. 300–320.
- Skurnik, Hillel* (1993): KHO:n oikeustapauselostuksia. Verotus 4/1993, s. 459–461.
- Skurnik, Hillel – Toivainen, Antero* (1992): Uusi Amerikan Yhdysvaltojen kanssa tehty tulo- ja varallisuusverosopimus. Verotus 3/1992, s. 265–277.
- Skurnik, Hillel – Toivainen, Antero* (1996): Uusi Venäjän kanssa tehty tuloverosopimus. Verotus 4/1996, s. 393–406.
- Skurnik, Liz*: Om beskattning av lön vid utlandstjänstgöring. Verotus 2/1984, s. 143–147.
- Smith, Robert Thornton*: Tax Treaty Interpretation by the Judiciary. Tax Lawyer 4/1996, s. 845–892.
- Social- och hälsovårdsministeriets rapporter 2008:46*: Reform av lagstiftningen gällande olycksfall och yrkessjukdomar. Promemoria av arbetsgruppen för reform av lagstiftningen gällande olycksfall och yrkessjukdomar. STM120:00/2006. Social- och hälsovårdsministeriet. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://pre20090115.stm.fi/te1226054894139/passthru.pdf> (18.7.2012).
- Soikkeli, Lauri*: Luottamuksensuojat verotuksessa. WSOY Lakitieto. Helsinki 2003.
- Solmu 3*: Arbetsgruppen för utredning av den bosättningsbaserade sociala tryggheten. Social- och hälsovårdsministeriets promemorior 2003:22. Helsingfors 2003. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.stm.fi/c/document_library/get_file?folderId=28707&name=DLFE-4067.pdf (18.7.2012).
- Solmu IV*: Arbetsgruppen om revidering av lagstiftning gällande bosättningsbaserad social trygghet: Rapport från arbetsgruppen om revidering av lagstiftning gällande bosättningsbaserad social trygghet. Social- och hälsovårdsministeriets promemoria 2012:24. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.stm.fi/c/document_library/get_file?folderId=5065240&name=DLFE-23311.pdf (18.6.2013).
- SOU 1962:59* (Sverige). Internationella skattefrågor. Betänkande av dubbelbeskattningssakkunniga. Statens offentliga utredningar. Norstedt & Söner. Stockholm 1962.

- SOU 1997:75* (Sverige). Bosättningsbegreppet. Skatterättsliga regler för fysiska personer. Slutbetänkande av utredningen om översyn av de skatterättsliga hemvistbegreppen. Svenska statens offentliga utredningar. Finansdepartementet.
- de Sousa, Pedro Ribeiro*: Tax Treaty Override. S. 241–266 i verket: Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation. Red. Michael Schilcher och Patrick Weninger. Linde. Wien 2008.
- Sporken, Eduard – Bouman, Kelly*: Dutch introduce welcome changes to MAP. International Tax Review, November 2008, s. 18–20.
- Strasser, Christof*: Source Taxation – Pros and Cons. SWI 11/2003, s. 512–517.
- Streng, William P.*: U.S. Tax Treaties: Trends, Issues, & Policies in 2006 and Beyond. Southern Methodist University School of Law Review. Vol. 59, 2006, s. 853–878.
- Strömholm, Stig*: Rätt, rättskällor och rättstillämpning. En lärobok i allmän rättslära. Tredje upplagan. Norstedts. Stockholm 1988.
- Stuart, Ed*: Article 4(2) of the OECD Model Convention: Practice and case law. S. 181–196 i verket: Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law. Red. Guglielmo Maisto. EC and International Tax Law Series. Volume 6. IBFD. Amsterdam 2010.
- Ståhl, Kristina (1997)*: EG-domstolen och den internationella skatterätten. S. 351–367 i verket: De lege. Juridiska fakulteten i Uppsala. Årsbok, årgång 7, 1997. Iustus Förlag. Stockholm 1997.
- Ståhl, Kristina (2007)*: EG-rätt och skatteflykt. Skattenytt 10/2007, s. 575–594.
- Ståhl, Kristina – Persson Österman, Roger – Hilling, Maria – Öberg, Jesper*: EU-skatterätt. Upplaga 3. Iustus Förlag. Uppsala 2011.
- Suksi, Markku*: Finlands statsrätt. Institutet för mänskliga rättigheter vid Åbo Akademi. Åbo 2002.
- Sundberg, Heimer*: Sosiaalivakuutus ja kansainvälisluonteiset tapaukset. S. 56–71 i verket: Työskentely ulkomailla. Suomen Lakimiesliiton Kustannus Oy. Helsinki 1982.
- Sundgren, Peter (2007a)*: Bostad/hem i Sverige vid utflyttning. Del 1. Skattenytt 4/2007, s. 166–176.
- Sundgren, Peter (2007b)*: Bostad/hem i Sverige vid utflyttning. Del 2. Skattenytt 5/2007, s. 224–232.
- Suomen voimassa olevat, allekirjoitetut, parafoidut ja neuvoteltavana olevat tuloverosopimukset. Tilanne 21.3.2013. Förteckning över Finlands skatteavtal finns på finansministeriets hemsida: http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/35580.pdf (21.4.2013).
- Surrey, Stanley S.*: United Nations Model Convention for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries. A Description and Analysis. IBFD. Amsterdam 1980.
- Suviranta, Antti*: Puolisoiden yhteisverotus. Vero-oikeudellinen tutkimus. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. B-sarja N:o 113. WSOY. Helsinki 1962.
- Söderholm, Rainer (1981)*: National Report of Finland. S. 283–293 i verket: Mutual agreement – procedure and practice. IFA. Cahiers de droit fiscal international. Vol. 66a. Kluwer 1981.
- Söderholm, Rainer (1982)*: Asianosaisaloitteinen keskinäinen sopimusmenettely. Verotus 3/1982, s. 169–175.
- Söderholm, Rainer – Skurnik, Hillel*: Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen välttämissopimus ja sen suhde sisäiseen lainsäädäntöön. Verotus 4/1974, s. 175–184.
- Söderlund, Seppo*: Oikeus ja kohtuus verotuksessa. Talentum. Helsinki 2009.
- Tarjanne, Tapio*: Vero-oikeus. Lainopillisen ylioppilastiedekunnan kustannustoimisto. Turku 1939.
- Tax Guide for U.S. Citizens and Resident Aliens Abroad. Publication 54 (Cat. No. 14999E)*. Department of the Treasury. Internal Revenue Service. 2011. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.irs.gov/formspubs/article/0,,id=243590,00.html> (3.5.2012).
- Terra, Ben – Wattel, Peter*: European Tax Law. Sixth edition. Kluwer Law International. Netherlands 2012.

- van Thiel, Servaas (2002)*: Free Movement of Persons and Income Tax Law: the European Court in search of principles. IBFD. Amsterdam 2002.
- van Thiel, Servaas (2005)*: A slip of the European Court in the D case (C-376/03): Denial of the Most-Favoured-Nation Treatment because of Absence of Similarity? Intertax 10/2005, s. 454–457.
- van Thiel, Servaas (2006)*: Income tax payments and social security contributions from a Community law point of view: how the European Court of Justice could streamline its approach in the interest of the internal market. S. 37–114 i verket: Double Taxation Conventions and Social Security Conventions. Red. Michael Lang. Linde. Wien 2006.
- van Thiel, Servaas (2007)*: Why the ECJ Should Interpret Directly Applicable European Law as a Right to Intra-Community Most-Favoured-Nation Treatment – part 2. ET 7/2007, s. 314–327.
- Thirlway, Hugh*: The Role of the International Law Concepts of Acquiescence and Estoppel. S. 29–49 i verket: The Legal Status of the OECD Commentaries. Red. Sjoerd Douma och Frank Engelen. IBFD. Amsterdam 2008.
- Tikka, Kari S. (1972)*: Veron minimoinnista. Tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. B-sarja N:o 165. Helsinki 1972.
- Tikka, Kari S. (1981a)*: Veron torjunta, verosuunnittelu, veron kiertäminen, veropako ja verovilppi. S. 58–78 i verket: Taloudellinen rikollisuus. Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisusarja No: 39. Suomen Lakimiesliiton Kustannus OY. Helsinki 1981.
- Tikka, Kari S. (1981b)*: National Report of Finland. S. 329–338 i verket: Unilateral measures to prevent double taxation. IFA. Cahiers de droit fiscal international. Vol. 66b. Kluwer 1981.
- Tikka, Kari S. (1982a)*: Kansainvälisen henkilöverotuksen perusteet. S. 106–134 i verket: Työskentely ulkomailla. Lakimiesliiton koulutuskeskuksen julkaisusarja N:o 35. Suomen Lakimiesliiton Kustannus OY. Helsinki 1982.
- Tikka, Kari S. (1982b)*: OECD:n malliverosopimuskirjasta ja sen ruotsinnoksesta. Verotus 5/1982, s. 323–326.
- Tikka, Kari S. (1990)*: Veropolitiikka. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 1990.
- Tikka, Kari S. (2000)*: European Association of Tax Law Professors perustettu – Kansainvälinen perintöverotus teemana Maastrichtissa. Verotus 4/2000, s. 386–389.
- Tikka, Kari S. (2003)*: Har arvsskatten någon framtid? S. 389–397 i verket: Festskrift till Edward Andersson 1933 – 31/12 – 2003. Juridiska Föreningen i Finland, kolleger och vänner. Helsingfors 2003.
- Tillinghast, David R. (1984)*: A Matter of Definition: "Foreign" and "Domestic" Taxpayers. International Tax and Business Lawyer 2/1984, s. 239–272.
- Tillinghast, David R. (2002)*: Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties. BFIFD 3/2002, s. 90–99.
- Timonen, Pekka*: Johdatus lainopin metodiin ja lainopilliseen kirjoittamiseen. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta. Helsinki 1998.
- Tipke, Klaus – Lang, Joachim*: Steuerrecht. 20. völlig überarbeitete Auflage. Verlag Dr. Otto Schmidt. Köln 2010.
- Tittle, Martin B.*: Achieving a Territorial Result without Switching to a Territorial System. TNI vol. 43, no. 1/2006, s. 41–47.
- Toivainen, Antero (1996)*: EU:n instituutioissa työskentelevien henkilöiden tuloverotuksesta Suomessa. Verotus 1/1996, s. 49–55.
- Toivainen, Antero (2011)*: Kansainvälisten veroasioiden palsta. Verotus 1/2011, s. 105–112.
- Tuori, Kaarlo*: Sosiaalioikeus – itsenäinen oikeudenala? LM 2/1997, s. 171–181.
- Tuori, Kaarlo – Kotkas, Toomas*: Sosiaalioikeus. WSOYpro. 4. uudistettu painos. Helsinki 2008.

- Työkomennus ulkomaille 2010*. Eläketurvakeskus (ETK), Kansaneläkelaitos (Kela), verohallinto och Tapaturmavakuutuslaitosten liitto (TVL). Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.etk.fi/fi/service/ulkomaanty%C3%B6n_vakuuttaminen/319/ulkomaanty%C3%B6n_vakuuttaminen (21.5.2012).
- Uckmar, Victor*: Double Taxation Conventions. S. 149–181 i verket: *International Tax Law*. Red. Andrea Amatucci. Kluwer Law International. Alphen aan den Rijn 2006.
- Uggla, Carl-Magnus*: Den EG-rättsliga Most Favoured Nation-principen. *Svensk skattetidning* 2/2002, s. 168–181.
- Ulkomaille muuttava eläkkeensaaja*. Skatteförvaltningen. Materialet finns publicerat på internetadressen: http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Kansainvaliset_tilanteet/Ulkomaille_muuttava_eläkkeensaaja%2814281%29 (12.5.2013).
- United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006*. Convention Between the Government of the United States of America and the Government of ----- For the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income. Modellskatteavtalet finns publicerat på internetadressen: <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf> (26.07.2011).
- Urbahns, Rüdiger*: Die "Tie-Breaker-Tests" nach Artikel 4 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens. *DSiZ* 1–2/2005, s. 20–25.
- Urpilainen, Matti*: Vapaa liikkuvuus ja verosuveriniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla. CC Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 2012.
- U.S. Master Tax Guide 2010*. CCH Editorial Staff Publication. CCH. USA 2009.
- U.S. Tax Guide for Aliens*. Publication 519 (Cat. No. 15023T). Department of the Treasury. Internal Revenue Service. 2011. Materialet finns publicerat på internetadressen: <http://www.irs.gov/formspubs/article/0,,id=244726,00.html> (3.5.2012).
- Utkomstskyddet livet igenom*: Social- och hälsovårdsministeriets broschyrer 2007:10swe. Helsingfors 2007. Broschyren finns publicerad på internetadressen: http://www.stm.fi/julkaisut/esitteita-sarja/nayta/_julkaisu/1067169#fi (18.7.2012).
- Vairimaa, Raine*: Verosopimusmääräykset ja verolainsäädäntö. *Verotus* 4/1977, s. 208–211.
- Valtiontalouden kehitykset vuosille 2014–2017*. Valtionvarainministeriö. VM/1611/02.02.00.00/2012. Julkaistu 27.3.2013.
- Valtiosopimusopas*. 1 osa. Kansainvälisten sopimusten valmistelua ja voimaansaattamista koskevat ohjeet. Ennakkoversio – päivitetty 10.6.2009. Ulkoministeriö, oikeudellinen osasto. Handboken finns publicerad på utrikesministeriets hemsida: <https://213.138.148.12/doc/fin/palvelut/julkaisut/sopimus/valsop.html> (27.12.2011).
- VanderWolk, Jefferson P.*: Hong Kong Taxation: Where Do Profits Arise? *Tax Planning International Review*, Vol. 20, Nr 5/1993, s. 11–13.
- Vapaavuori, Ahti (1991)*: Suomeen suuntautuvien portfoliosijoitusten verokohtelu. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. A-sarja N:o 186. Vammala 1991.
- Vapaavuori, Ahti (1993a)*: National Report of Finland. S. 317–325 i verket: *Interpretation of double taxation conventions*. IFA. Cahiers de droit fiscal international. Vol. 78a. Kluwer 1993.
- Vapaavuori, Ahti (1993b)*: Kansainvälisestä perintö- ja lahjaverotuksesta erityisesti pohjoismaista verosopimusta silmällä pitäen. *Verotus* 3/1993, s. 262–269.
- Vapaavuori, Ahti (2001)*: Eurooppavero-oikeuden vaikutuksista kansainvälisen kahdenkertaisen verotuksen lieventämisen alalla. *Verotus* 5/2001, s. 460–471.
- Vapaavuori, Ahti (2003)*: Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus. Talentum. Helsinki 2003.
- Vázquez, Marco Antonio Barrera*: The Limits of habitual abode and nationality tie-breaker rules in the OECD Model Convention. S. 59–79 i verket: *Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law*. Red. Matthias Hofstätter och Patrick Plansky. Linde. Wien 2009.

- Verolait* 1966. Suomen lakimiesliitto. Helsinki 1966.
- Verosopimustyöryhmän mietintö*. Ulkoasiainministeriön julkaisuja. Tammikuu 2000. Edita. Helsinki 2000.
- Verotuskäytäntö* 1997. KHO:n, KVL:n ja LO:n ennakkopäätökset. Red. Esko Linnakangas, Raimo Immonen och Pertti Puronen. Kauppakaari OY. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 1998.
- Viherkenttä, Timo* (1990): Finska rättskällor. S. 47–61 i verket: Rättskällor inom skatterätten. Rapporter från ett nordiskt seminarium i Uppsala i augusti 1989. Red. Bertil Wiman. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie. NSFS 24. Göteborg 1990.
- Viherkenttä, Timo* (1991): Tax Incentives in Developing Countries and International Taxation. Kluwer Law and Taxation Publishers. Finnish Lawyer's Publishing Company. Deventer, The Netherlands 1991.
- Viherkenttä, Timo* (2007): Ovatko eläkemaksut veroja? Oikeudellisia, taloudellisia ja psykologisia näkökohtia. S. 440–449 i verket: In Memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. C-sarja N:o 38. Helsinki 2007.
- Villiger, Mark E.*: Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties. Martinus Nijhoff Publishers. Boston 2009.
- Vogel, Klaus* (1986): Double Tax Treaties and Their Interpretation. International Tax & Business Lawyer. Vol. 4, Issue 1, Spring 1986, s. 1–85.
- Vogel, Klaus* (1988a): Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (part I). Intertax 8–9/1988, s. 216–229.
- Vogel, Klaus* (1988b): Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (part II). Intertax 10/1988, s. 310–320.
- Vogel, Klaus* (1988c): Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (part III). Intertax 11/1988, s. 393–402.
- Vogel, Klaus* (1997): Klaus Vogel on Double Taxation Conventions – A Commentary on the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice. Third edition. Kluwer Law International. Munich 1997.
- Vogel, Klaus* (2006): The Domestic Law Perspective. S. 3–11 i verket: Tax Treaties and Domestic Law. Red. Guglielmo Maisto. EC and International Tax Law Series. Volume 2. IBFD. Amsterdam 2006.
- Vogel, Klaus – Prokisch, Rainer G.*: General Report. S. 55–85 i verket: Interpretation of double taxation conventions. IFA. Cahiers de droit fiscal international. Vol. 78a. Kluwer 1993.
- Wachter, Thomas*: Erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht und Europarecht. FR 21/2005, s. 1068–1079.
- Ward, David* (2006): The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process. BFIFD 3/2006, s. 97–102.
- Ward, David* (2008): Is There an Obligation in International Law of OECD Member Countries to Follow the Commentaries on the Model? S. 73–93 i verket: The Legal Status of the OECD Commentaries. Red. Sjoerd Douma och Frank Engelen. IBFD. Amsterdam 2008.
- Ward, David* (2010): The Use of OEEC-OECD Historical Documents in Interpreting Tax Treaties. S. 3–17 i verket: Tax Polymath. A life in international taxation. Essays in honour of John F. Avery Jones. Red. Philip Baker och Catherine Bobbett. IBFD. Amsterdam 2010.
- Ward, David (et al.) – Jones, John F. Avery – de Broe, Luc – Ellis, Maarten J. – Goldberg, Sanford H. – Killius, Juergen – Le Gall, Jean-Pierre – Maisto, Guglielmo – Miyatake, Toshio – Torriane, Henri – van Raad, Kees – Wiman, Bertil*: The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model. International Fiscal Association, Canadian Branch. IBFD. Amsterdam 2005.

- Wassermeyer, Franz*: Handbuch des Aussensteuerrechts 2009. Verlag C. H. Beck. München 2009.
- Wathelet, Melchior*: Tax Sovereignty of the Member States and the European Court of Justice: New Trends or Confirmation? S. 905–929 i verket: A Vision of taxes within and outside European borders: Festschrift in honour of Prof. Dr. Frans Vanistendael. Kluwer Law International. Alphen aan den Rijn 2008.
- Wattel, Peter*: EC Treaty Freedoms, Tax Treaties and National Courts. S. 115–157 i verket: Courts and Tax Treaty Law. Red. Guglielmo Maisto. IBFD. Amsterdam 2007.
- Weber, Dennis (2005a)*: Most-Favoured-Nation Treatment under Tax Treaties Rejected in the European Community: Background and Analysis of the D Case. A proposal to include a most-favoured-nation clause in the EC Treaty. Intertax 10/2005, s. 429–444.
- Weber, Dennis (2005b)*: Tax Avoidance and the EU Treaty Freedoms. A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance. EUCOTAX Series on European Taxation. Kluwer. The Netherlands 2005.
- van Weeghel, Stef (1998)*: The Improper Use of Tax Treaties. Kluwer Law International. Berkshire 1998.
- van Weeghel, Stef (2008)*: The Tie-Breaker Revisited: Towards a Formal Criterion? S. 961–969 i verket: A vision of taxes within and outside European borders: Festschrift in honour of Prof. Dr. Frans Vanistendael. Kluwer Law International. Alphen aan den Rijn 2008.
- Weiss, Friedl*: Interpretation of Tax treaties in Accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention under The Vienna Convention on the Law of Treaties. S. 131–152 i verket: The Legal Status of the OECD Commentaries. Red. Sjoerd Douma och Frank Engelen. Amsterdam 2008.
- Weiss, Friedl – Wooldridge, Frank*: Free Movement of Persons within the European Community. European Monographs. Kluwer. Hague 2002.
- Weninger, Patrick*: The Role of Arbitration in Resolving Qualification Conflicts under Tax Treaties. S. 349–369 i verket: Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law. Red. Eva Burgstaller och Katharina Haslinger. Linde. Wien 2007.
- Westberg, Björn*: Will Double Tax Conventions Be More Extensively Used? S. 557–576 i verket: Festschrift till Gustaf Lindencrona. Norstedts Juridik. Stockholm 2003.
- Widmer, Max*: Basic Differences in the UN Guidelines from the OECD Model Convention. S. 11–17 i verket: UN Draft Model Taxation Convention. 33rd Congress of the International Fiscal Association. IFA. Kluwer. The Netherlands 1979.
- Wikström, Kauko (1985)*: Valtion tuloveron rakenne. Tutkimus tuloveron rakenteesta ja sen peruspiirteiden historiallisesta kehityksestä. Turun yliopiston julkaisuja. Turun yliopisto. Turku 1985.
- Wikström, Kauko (1997)*: Vero-oikeudellisen tutkimuksen erityispiirteitä. S. 330–338 i verket: Minun metodini. Red. Juha Häyhä. Werner Söderström Lakitieto. Porvoo 1997.
- Wikström, Kauko (2008)*: Yleiset opit verotuksessa. 4. täysin uudistettu painos. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Julkisoikeuden sarja A:37. Turku 2008.
- Wilke, Kay-Michael*: Lehrbuch Internationales Steuerrecht. 9., völlig überarbeitete und erweiterte Auflage. NWB ausbildung. Hamm 2009.
- Willgren, Karl (1896)*: Bidrag till en karaktärisering af Finlands skattelagstiftning. JFT 1896, s. 235–254.
- Willgren, Karl (1901)*: Om kommunalbeskattningen i Finland. JFT 1901, s. 319–354.
- Willgren, Karl (1906)*: Finlands Finansrätt. Förlagsaktiebolaget Helios. Helsingfors 1906.
- Willgren, Karl (1911)*: Inkomst- och förmögenhetsbeskattningen utomlands. Öfversikt af den moderna statliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen i Europa. Kejsarliga senatens tryckeri. Helsingfors 1911.

- Willgren, Karl* (1932): Finlands finansrätt. Andra omarbetade upplagan. Söderström & C:o Förlagsaktiebolaget. Helsingfors 1932.
- Wiman, Bertil* (2001): Tax Aspects of Migration. S. 306–317 i verket: *Liber Amicorum* Sven-Olof Lodin. Red. Krister Andersson, Peter Melz och Christer Silfverberg. Series on International Taxation: No 27. Norstedts Juridik. Stockholm 2001.
- Wiman, Bertil* (2010): Reglerna om fri rörlighet. S. 7–11 i artikeln: Skatterättsliga aspekter på Lisabonfördraget. *Skattenytt* 1–2/2010. Artikeln finns tillgänglig på <http://www.skattenytt.se>.
- Wittendorff, Jens*: Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law. Series on International Taxation 35. Wolters Kluwer. The Netherlands 2010.
- Wolvers, Sebastiaan*: Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment in the European Community. Report of the Third ACIL Seminar on International and European Taxation held on 10 March 2005. ET 6/2005, s. 255–258
- Wouters, Jan*: Residence of Individuals in EU Law. S. 41–71 i verket: *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*. Red. Guglielmo Maisto. EC and International Tax Law Series. Volume 6. IBFD. Amsterdam 2010.
- Wouters, Jan – Vidal, Maarten*: An International Lawyer's Perspective on the ECJ's Case Law Concerning the OECD Model Tax Convention and its Commentaries. S. 889–1006 i verket: *A vision of taxes within and outside European borders: Festschrift in honour of Prof. Dr. Frans Vanistendael*. Kluwer Law International. Alphen aan den Rijn 2008.
- Xavier, Manoela Floret Silva*: Tax Treaty Policy in Latin America. S. 201–220 i verket: *Tax Treaty Policy and Development*. Red. Markus Stefaner och Mario Züger. Postgraduate International Tax Law. Linde. Wien 2005.
- Ylikangas, Heikki*: Oikeushistorian tutkimuksesta ja metodeista. JFT 4/1968, s. 369–378.
- Zapata, Eduardo Medina*: The Impact of the OECD on Tax Treaties. S. 107–125 i verket: *Tax Treaty Policy and Development*. Red. Markus Stefaner och Mario Züger. Postgraduate International Tax Law. Linde. Wien 2005.
- Zenthöfer, Wolfgang – Schulze zur Wiesche, Dieter*: Einkommensteuer. 8. Auflage. Schäffer-Poeschel Verlag. Stuttgart 2004.
- Zimmer, Frederik* (2001): Interpretative Mutual Agreements From a Norwegian Perspective: The *Heerema* Case of 1992 Revisited. S. 318–327 i verket: *Liber Amicorum* Sven-Olof Lodin. Red. Krister Andersson, Peter Melz och Christer Silfverberg. Series on International Taxation: No 27. Norstedts Juridik. Stockholm 2001.
- Zimmer, Frederik* (2008): Supreme Court Sides with Taxpayer in Residence Case. TNI vol. 50, nr 6/2008, s. 1–3.
- Zimmer, Frederik* (2009a): Internasjonal inntektsskatterett. 4. utgave. Universitetsforlaget. Oslo 2009.
- Zimmer, Frederik* (2009b): Lærebok i skatterett. 6. utgave. Universitetsforlaget. Oslo 2009.
- Zimmerman, Reimar – Reyher, Ulrich – Hottmann, Jürgen – Janetzko, Annette*: Einkommensteuer. Schäffer-Poeschel Verlag. Stuttgart 2009.
- Zuijendorp, Bert*: The N case: the European Court of Justice sheds further light on the admissibility of exit taxes but still leaves some questions unanswered. ETR 1/2007, s. 5–12.
- Züger, Mario* (1998): Mutual Agreement and Arbitration Procedure in a Multilateral Tax Treaty. S. 155–186 i verket: *Multilateral Tax Treaties. New Developments in International Tax Law*. Kluwer Law International Linde. Wien 1998.
- Züger, Mario* (2000): The ECJ as Arbitration Court for the New Austria-Germany Tax Treaty. ET 3/2000, s. 101–105.
- Züger, Mario* (2001): ICC Proposes Arbitration in International Tax Matters. ET 6/2001, s. 221–224.

- Äimä, Kristiina (2001):* EY-oikeudellisen syrjimättömyysperiaatteen soveltamisesta välittömässä verotuksessa. Verotus 2/2001, s. 177–185.
- Äimä, Kristiina (2003):* EY-oikeuden vaikutukset välittömään verotukseen. Talentum. Helsinki 2003.
- Äimä, Kristiina (2005):* EY-tuomioistuimen viimeaikainen oikeuskäytäntö ja verosuvereniteetti. S. 341–370 i verket: Verouudistus 2005. Werner Söderström Osakeyhtiö. Helsinki 2004.
- Äimä, Kristiina (2006):* Ajankohtaista eurooppaoikeutta – Aktueellt inom europarätten. Pääomien vapaa liikkuvuus ja kolmannet valtiot tuloverotuksessa. DL 4/2006, s. 737–743.
- Äimä, Kristiina (2007a):* Finland. National report. S. 171–221 i verket: Towards a Homogenous EC Direct Tax Law. An Assessment of the Member States' Responses to the ECJ's Case Law. Edited by Cécile Brokelind. IBFD. Amsterdam 2007.
- Äimä, Kristiina (2007b):* Verotus siirrettäessä toimintoja ja varoja Suomesta ja Suomeen. S. 51–84 från seminariet: Keskuskauppakamarin Suuri Veropäivä 2007.
- Äimä, Kristiina (2007c):* De fem grundfriheterna och inkomstbeskattningen. S. 487–498 i verket: In Memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. C-sarja N:o 38. Helsinki 2007.
- Äimä, Kristiina (2009):* Sisäiset korot lähiyhtiöiden kansainvälisessä verotuksessa. WSOYpro. Helsinki 2009.
- Äimä, Kristiina (2010):* Kansainvälinen verotustietojenvaihto Suomen näkökulmasta. Verotus 2/2011, s. 159–175.
- Äimä, Kristiina (2011):* Veroprosessioikeus. WSOYpro. Helsinki 2011.
- Äimä, Kristiina (2012):* Ulkomaisen sijoitusrahaston oikeus hakea osingosta perityn lähdeveron palautusta ja ulkomaisen eläkerahaston lähdeverotus Suomessa. DL 4/2012, s. 528–543.
- Äimä, Kristiina – Frände, Joakim – Hellsten, Kenneth:* Finland. S. 387–420 i verket: The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties. Red. Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch och Claus Staringer. Cambridge University Press. Cambridge 2012.
- Äimä, Kristiina – Kiikeri, Markku:* Tuloverotus ja perusvapaudet EU:n sisämarkkinoilla – 22:n FIDE-kongressi Limasolissa, Kyproksella 1.–4.11.2006. DL 2/2007, s. 290–299.
- Äimä, Marina (1983):* Lähdeveroa, mutta minkä vuoksi? Verotus 5/1983, s. 353–358.
- Äimä, Marina (2005):* Maasta lähtemisen verotusongelmista. Verotus 2/2005, s. 145–156.

INTERVJUER

- Överinspektör Mirjami Saarelma, Skatteförvaltningen, 11.6.2007.* E-postkorrespondens.
- Överinspektör Mirjami Saarelma, Skatteförvaltningen, 4.12.2007.* E-postkorrespondens.
- Överinspektör Harri Joiniemi, Finansministeriet, 23.11.2011.* E-postkorrespondens.
- Överinspektör Harri Joiniemi, Finansministeriet, 28.11.2011.* E-postkorrespondens.

Förkortningar

AGL	Lag om skatt på arv och gåva (Arvs- och gåvoskattelagen), 12.7.1940/378
AO	Abgabenordnung, v. 1.10.2002 (BGB1 I S. 2869, ber. 2003 I S. 61) (Tyskland)
AO-test	Automatic overseas test
APL	Lag om pension för arbetstagare (Arbetstagarens pensionslag), 19.5.2006/395
APTБ	Asian-Pacific Tax Bulletin
AR-test	Automatic residence test
ASL	Lag om arbetsgivares socialskyddsavgift (Arbetsgivarens socialskyddsavgiftslag), 4.7.1963/366
AStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen, v. 8.9.1972 (BGB1 I S. 1713) (Tyskland)
AUK-test	Automatic UK test
BDL	Befolkningsdatalag, 11.6.1993/507
BesKL	Beskattningslagen, 12.12.1958/482
BFIFD	Bulletin for International Fiscal Documentation
BFIT	Bulletin for International Taxation
BFörfL	Lag om beskattningsförfarande (Beskattningsförfarandelagen), 18.12.1995/1558
BRIC-länder	Brasilien, Ryssland, Indien och Kina
BSL	Bilskattelag, 29.12.1994/1482
BTR	British Tax Review
CEN	Capital Export Neutrality
CFA	Committee on Fiscal Affairs
CGI	Code général des impôts
CIN	Capital Import Neutrality
CMEA	Council for Mutual Economic Assistance
CSN	Centralskattenämnden
DL	Defensor Legis
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EATLP	European Association of Tax Law Professors
EC	European Community
ECHA	European Chemicals Agency
ECJ	European Court of Justice
ECOSOC	Economic and Social Council
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskapen
EGD	Europeiska gemenskapens domstol
EMRK	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bek. v. 27.2.1997 (BGB1. I S. 378) (Tyskland)
EStG	Einkommensteuergesetz, v. 19.10.2002 (BGB1 I S. 4212, ber. 2003 I S. 179) (Tyskland)

FÖRKORTNINGAR

ET	European Taxation
ETR	EC Tax Review
EU	Europeiska unionen
EuGH	Europäische Gerichtshof
FBL	Folkbokföringslagen, 1991:481 (Sverige)
FD	Förvaltningsdomstol
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FHL	Folkhälsolagen, 28.1.1972/66
FIDE	Fédération Internationale de Droit Européenne
FMb	Finansministeriets beslut
FMf	Finansministeriets förordning
FN	Förenta nationerna
FPA	Folkpensionsanstalten
FPL	Folkpensionslagen, 11.5.2007/568
FR	Finanz-Rundschau
FSkL	Förmögenhetsskattelag, 30.12.1992/1537
FördrS	Fördragsserien
GATS	General Agreement on Trade in Services
GL	Finlands grundlag, 11.6.1999/731
GMAPT	Guide to the Mutual Agreement Procedure under Tax Treaties
GrUU	Grundlagsutskottets utlåtande
GSL	Inkomstskattelag för gårdsbruk (Gårdsbruksskattelagen), 15.12.1967/543
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
HKL	Lag om hemkommun (Hemkommunlagen), 11.3.1994/201
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
ICC	International Chamber of Commerce (Internationella handelskammaren)
IFA	International Fiscal Association
IFL (1920)	Lag om inkomst- och förmögenhet, 2.8.1920/207
IFL (1924)	Lag om inkomst- och förmögenhet, 5.12.1924/306
IFL (1943)	Lag om inkomst- och förmögenhetsskatt, 19.11.1943/888
IFSKL (1975)	Lag om skatt på inkomst- och förmögenhet, 31.12.1974/1043
IFSKL (1988)	Lag om skatt på inkomst- och förmögenhet, 29.12.1988/1240
IL	Inkomstskattelagen, 1999:1229 (Sverige)
ILC	International Law Commission,
ILO	International Labour Organization
IRS	Internal Revenue Service
ISAF	International Security Assistance Force
ISkL	Inkomstskattelag, 30.12.1992/1535
IStr	Internationales Steuerrecht
JWG	Joint Working Group on Dispute Resolution
KFOR	Kosovo Force
KSkL	Kildeskatteloven, 2002-08-12 nr 678 (Danmark)
KällSkL	Lag om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (Källskattelagen), 11.8.1978/627
LFA	Lag om finansiering av arbetslöshetsförmåner, 24.7.1998/555
LM	Lakimies
LOBB	Lag om befolkningsböcker, 21.2.1969/141

LOMS	Lag om mantalsskrivning, 1.9.1939/299
LOU	Lag om utkomststöd, 31.12.1997/1412
LUA	Lag om utkomstskydd för arbetslösa, 30.12.2002/1290
MAP	Mutual Agreement Procedure
MC	Model Convention
MEMAP	Manual on Effective Mutual Agreement Procedures
MetodL	Lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (Metodlagen), 18.12.1995/1552
MFN	Most Favoured Nation
NATO	North Atlantic Treaty Organization
NF	Nationernas Förbund
NSL	Lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (Näringskattelagen), 24.6.1968/360
NWB	Neue Wirtschafts-Brief
N.Y.U.	New York University
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OEEC	Organisation for European Economic Co-operation
OFL	Lag om olycksfallsförsäkring (Olycksfallsförsäkringslagen), 20.8.1948/608
PfP-SOFA	Partnership for Peace Status of Forces Agreement
PSC	Pensionsskyddscentralen
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Sjukförsäkringslag, 21.12.2004/1224
SICAV	Société d'investissement à capital variable
sktl.	Lov 26. mars 1999 nr 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
SkUppbL	Lagen om skatteuppbörd (Skatteuppbördslagen), 5.8.2005/609
SOU	Statens offentliga utredningar (Sverige)
SR-test	Statutory residence test
StaUB	Statutskottets betänkande
ST-test	Sufficient ties test
SVL	Socialvårdslag, 17.9.1982/710
SWI	Steuer und Wirtschaft International
TillämpningsL	Lag om tillämpning av lagstiftningen om bosättningsbaserad social trygghet (Tillämpningslagen), 30.12.1993/1573
TNI	Tax Notes International
TPIR	Tax Planning International Review
USCIS	U.S. Citizenship and Immigration Service
vd	Verkställande direktör
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung

1 Inledning

1.1 INTRODUKTION TILL ÄMNET

1.1.1 Det allmännas beskattningsbehörighet

Varje stat får självständigt reglera utsträckningen av och kriterierna för sin beskattningsbehörighet. I fråga om fysiska personer baserar sig statens beskattningsbehörighet vanligen på antingen anknytningar mellan staten och den skattskyldige eller anknytningar mellan staten och skatteobjektet. Detta arbete tar sin utgångspunkt i förhållandet mellan den skattskyldige och en stat. En stats beskattningsbehörighet, och därmed personens skattskyldighet, kan variera beroende på naturen av de anknytningar som är för handen. I allmänhet görs en uppdelning i två former av skattskyldighet, en omfattande eller allmän skattskyldighet och en mera begränsad skattskyldighet. Den allmänna skattskyldigheten uppstår i de fall där det råder starka anknytningar mellan staten och den skattskyldige. Sådana anknytningar är t.ex. boende, långvarig vistelse eller medborgarskap. Om detta slags anknytningar föreligger, gör staten anspråk på rätten att beskatta den skattskyldige för dennes globala inkomster. Om däremot starka anknytningar saknas, gör staten i allmänhet inte anspråk på rätten att beskatta personen som sådan, men behåller rätten att ta ut skatt på inkomster som härstammar från statens territorium. Personer som inte har starka anknytningar är således föremål för en begränsad skattskyldighet.

En persons skattskyldighet och statens beskattningsbehörighet kan bygga på olika kriterier och ha olika utsträckning beroende av t.ex. vilket slag av skatt det är fråga om. I Finland skiljer sig reglerna om skattskyldighet i bl.a. inkomstskattelagen (ISkL, 30.12.1992/1535) och arvs- och gåvoskattelagen (AGL, 12.7.1940/378) från varandra. I detta arbete granskas i huvudsak skattskyldigheten och beskattningsbehörigheten vid inkomstbeskattningen i Finland. Skattskyldigheten för fysiska personer bestäms i ISkL 9 och 11 §. Den mest omfattande formen av skattskyldighet kallas för ”allmän skattskyldighet” och baserar sig på personens boendeomständigheter. En person anses bosatt och därmed allmänt skattskyldig, om han har sitt stadigvarande bo och hemvist i Finland eller vistas här i sex månader. Skattskyldighet i Finland bygger inte längre på medborgarskap. Däremot är den finska regleringen av skattskyldighet i den meningen speciell att finska medborgare anses bosatta i Finland i tre år (den s.k. treårsregeln) efter utflyttningsåret, om det inte visas att personen saknar väsentlig an-

knytning till Finland. Finland gör således ett tämligen omfattande anspråk på beskattningsbehörighet över sina medborgare också efter utflyttning.

Skattskyldigheten i ett land är oberoende av hur skattskyldighet fastställs i ett annat land. Hur allmän skattskyldighet uppstår och upphör varierar från land till land, men vissa gemensamma nämnare förekommer i de flesta länder. Ofta uppstår allmän skattskyldighet genom boende eller efter en viss tids vistelse inom landets gränser. Likaså fortgår vanligen skattskyldighet så länge som personen har starka anknytningar till landet. Således kan det vid gränsöverskridande rörlighet hända att avfärdslandet anser att den skattskyldige fortsättningsvis är bosatt där, medan allmän skattskyldighet aktualiseras i det nya vistelselandet. Om två länder samtidigt anser att en och samma person är bosatt och allmänt skattskyldig i landet i fråga, uppstår s.k. dubbelboende. Dubbelboende uppstår enkelt t.ex. då en finsk medborgare flyttar utomlands för att arbeta en längre tid. Likaså kan dubbelboende vara för handen om en utländsk person flyttar till Finland och vistas här i minst sex månader, samtidigt som avfärdslandet anser att personen fortsättningsvis är bosatt där. Dubbelboende kan således definieras som att en och samma fysiska person under samma tidsperiod enligt nationell lagstiftning anses vara skattemässigt bosatt i två länder. Dubbelboende har flera konsekvenser. En av de potentiella följderna är dubbelbeskattning.

1.1.2 Beskattningens utformning vid skatteavtal

Hur dubbelboendekonflikter utfaller beror i mångt och mycket på huruvida skatteavtal slutits eller inte. Om ett skatteavtal slutits mellan båda boendeländerna avgörs konflikterna i allmänhet genom skatteavtalets artiklar. Trots att varje skatteavtal är unikt baserar sig de finska skatteavtalen i huvudsak på det modellskatteavtal som utarbetats och uppdateras inom ramen för Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (eng. Organisation for Economic Co-operation and Development, i fortsättningen OECD). Om däremot skatteavtal saknas, löses inte dubbelboendekonflikter förrän boendet enligt nationell rätt upphör i den ena staten. I allmänhet upphör boende i det ena landet i och med att en viss tid har förflötit sedan utflyttningsåret eller då t.ex. bostaden säljs. När en person pendlar mellan två stater händer det lätt att båda staterna fortsättningsvis anser personen vara bosatt inom landets territorium.

Skatteavtal har flera funktioner av vilka en av de viktigaste är att undanröja dubbelbeskattning. Dubbelbeskattning undanröjs genom att beskattningsbehörigheten fördelas mellan inkomstens källa och den skattskyldiges hemvist. Hemviststaten ges en omfattande beskattningsbehörighet över den skattskyldige, medan källstaten vanligen bara får beskatta inkomster med källa i staten. I en dubbelboendesituation används artikel 4 i skatteavtal för att bestämma vilken

stat som är den skatteavtalsmässiga hemvisten och vilken stat som är källstat. Den skatteavtalsmässiga hemvisten inverkar i regel inte på skattskyldigheten enligt nationell rätt. Således fortgår boende och allmän skattskyldighet enligt nationell rätt också om landet i fråga skulle vara källstat enligt skatteavtalet. Däremot begränsar skatteavtalet väsentligen den nationella beskattningsbehörigheten i källstaten. Man kan säga att skatteavtalet inte undanröjer dubbelboende enligt nationell rätt, men nog den dubbla beskattningen.

Den skatteavtalsmässiga hemvisten för en person avgörs enligt artikel 4(2) i OECD:s modellskatteavtal utifrån ett antal anknytningskriterier med vilka man försöker finna det land till vilket personer har närmare anknytningar. Ofta är den skatteavtalsmässiga hemvisten uppenbar, eftersom personen har klart starkare anknytningar till det ena landet. I andra fall har personen starka anknytningar till båda länderna. Kriterierna i artikel 4(2) kan dock tolkas på olika sätt. Således kan avtalsstaterna vara av olika åsikt i fråga om hemvistlandet. I dessa fall uppstår dubbel hemvist. Hemvistkonflikter, så väl som andra tolkningsfrågor, måste i sista hand avgöras genom ömsesidiga överenskommelser. Om ömsesidiga överenskommelser föreskrivs i artikel 25 i skatteavtal. Den ömsesidiga överenskommelseprocessen är relativt oreglerad och har länge kritiserats för att den inte förpliktar parterna att finna en lösning på konflikter. I värsta fall förblir avtalskonflikter olösta. I samband med att OECD:s modellskatteavtal uppdaterades år 2008 kompletterades artikel 25 med ett nytt stycke om skiljeförfarande. Syftet med detta stycke är att garantera att en lösning finnes på konflikter som förts till ömsesidig överenskommelse. Det nya stycket har dock inte fogats till finska skatteavtal.

1.1.3 Verkan av beskattningen vid boende i två stater

Flera faktorer inverkar på hur beskattningen utformas vid dubbelboende. Den största inverkan har självfallet förekomsten av skatteavtal. Beskattningen påverkas ytterligare av nationell lagstiftning i vardera boendelandet, inkomstens källa och slag samt själva skattens slag. Nationella normer om undanröjande av dubbelbeskattning har en avgörande betydelse för beskattningen i de fall där skatteavtal saknas. Beroende på situationen kan beskattningen variera mellan full dubbelbeskattning, partiell dubbelbeskattning, enkel beskattning samt nollbeskattning.

Om skatteavtal har ingåtts avgörs hemvisten enligt artikel 4(2) i skatteavtal. Om Finland är hemviststat, skiljer sig beskattningen vanligen inte nämnvärt från situationer där dubbelboende inte förekommer. Om Finland däremot ses som källstat, begränsas Finlands beskattningsbehörighet effektivt i förhållande till situationer där Finland vore hemviststat enligt skatteavtalet. Normalt är det hem-

visten som skall undanröja en eventuell dubbelbeskattning. Skatteavtalen innehåller inga detaljerade regler om hur detta undanröjande genomförs i praktiken. Om undanröjande av dubbelbeskattning har i finsk lagstiftning föreskrivits i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (Metodlagen, MetodL 18.12.1995/1552). Enligt MetodL undanröjs dubbelbeskattning primärt genom avräkningsmetoden. Undantagandemetoden används bara om skatteavtal uttryckligen anger det. Båda metoderna kan användas i ett och samma skatteavtal. Även om undantagandemetoden tillämpas kan den undantagna inkomsten vanligen beaktas vid progressionen av annan inkomst. Särskilt intressanta fall av dubbelboende uppstår när treårsregeln inkluderats i skatteavtal. I dessa fall har Finland rätt att beskatta den skattskyldige också om Finland skulle vara källstat enligt skatteavtalet. Regeln ger således en omfattande rätt att beskatta finska medborgare.

Om skatteavtal visserligen existerar, men avtalsparterna inte kan enas om vilken stat som är hemvist, uppstår enkelt dubbelbeskattning. Dessa situationer är problematiska i och med att de mekanismer som har byggts in i skatteavtal för att fördela beskattningsbehörigheten och undanröja dubbelbeskattning inte uppfyller sitt syfte om båda staterna anser sig vara hemvist. Henvistkonflikter måste i sista hand lösas genom ömsesidiga överenskommelseförhandlingar. Överenskommelsen kan resultera i att den ena staten avstår från sin yrkan på hemvist eller att den dubbla hemvisten förblir bestående, men avtalsparterna enas om hur den dubbla beskattningen skall undanröjas.

Konsekvenserna av dubbelboende är också problematiska i de fall där inget skatteavtal har slutits mellan boendeländerna. Då beskattas personen som om han var allmänt skattskyldig i båda staterna. För Finlands del skiljer sig inte den konkreta beskattningen av en dubbelt bosatt individ från en situation där personen bara var bosatt i Finland. Det finns med andra ord inga nationella stadganden som endast avser dubbelboendesituationer. Den dubbla beskattning som eventuellt kan uppkomma åtgärdas bara till den del som nationell lagstiftning möjliggör undanröjande. Hur beskattningen undanröjs beror delvis på inkomstens källa och skattens slag. Enligt MetodL undanröjs bara statsskatt som uppburits vid inkomstens källa. Således förblir all övrig beskattning i utlandet bestående. Också när det andra boendelandet beskattar inkomst som har sin källa i Finland, undanröjs den dubbla beskattningen inte. I sista hand kan dock specialstadganden i lagen om beskattningsförfarande (BFörfL, 18.12.1995/1558) och lagen om skatteuppbörd (SkUppbL, 5.8.2005/609) bli tillämpliga. Dessa lagar är dock beroende av skattemyndigheternas prövning. De erbjuder således inte någon säker lösning till dubbelbeskattningsproblematiken.

1.1.4 Betydelsen av dubbelboende

Dubbelboende är en potentiell följd av gränsöverskridande rörlighet. Frågan är dock om dubbelboende utgör ett stort problem i personbeskattningen eller inte? För att besvara denna fråga måste dubbelboendeproblematiken utredas från grunden. Först måste man utreda hur vanligt det är med gränsöverskridande rörlighet, för det andra hur ofta gränsöverskridande rörlighet leder till dubbelboende och för det tredje hur ofta dubbelboende leder till problematiska situationer ur beskattningens synvinkel. Avslutningsvis måste man undersöka vilka intressen som är beroende av boendet och huruvida det är fråga om nationalekonomiskt betydelsefulla belopp?

Det finns många orsaker till att fysiska personer flyttar mellan två länder. Några av de främsta orsakerna är arbete, familjeförhållanden eller flyktingskap. In- och utflyttningen mellan Finland och andra länder har varierat med åren. Utflyttningen har skett i intervaller; den toppade statistiken under 1970-talet, var tämligen stabil under 1980-talet för att alltsedan mitten av 1990-talet ständigt ha ökat. Inflyttningen har också varierat med tiden. I början av 1970-talet var inflyttningen relativt hög, medan slutet av 1970-talet var en lugnare period. På 1980-talet var inflyttningen stabil. Sedan mitten av 1990-talet har inflyttningen däremot stadigt vuxit. År 2012 flyttade 31 278 personer till Finland, under de två föregående åren flyttade 25 636 (2010) och 29 481 (2011) personer till Finland. Sammanfattningsvis kan konstateras att inflyttningen varit större än utflyttningen ända sedan 1980-talets början. År 1995 flyttade 12 222 personer till Finland samtidigt som 8 957 lämnade landet, varvid nettoinflyttningen var 3 265. År 2012 flyttade 31 278 personer till Finland, samtidigt som 13 845 lämnade landet, varvid nettoinflyttningen var 17 433. Nettoinflyttningarna har med andra ord ökat drastiskt under en 17 års tidsperiod. Varje person som flyttar över landsgränser kan potentiellt anses bosatt i både avfärdslandet och mållandet. En stor del av samtliga in- och utflyttade personer är finska medborgare. Under tidsperioden 2000–2012 flyttade som mest 9 208 finska medborgare år 2008 och som minst 7 424 finska medborgare år 2010 till Finland. Under samma tidsperiod lämnade som mest 10 996 finska medborgare år 2001 och som minst 8 114 finska medborgare år 2009 Finland. Treårsregeln är således aktuell för flera tusen personer varje år.¹

Statistiken klargör att gränsöverskridande rörlighet blir allt vanligare. In- och utflyttning medför ett stort antal rättsförhållanden som måste regleras. Ur beskattningens synvinkel är det av största betydelse att skattskyldigheten i både

¹ Se den statistiska informationen på Statistikcentralens databas: *Maahan- ja maastamuuttaneet lähtö- ja määrämaan, iän, sukupuolen ja kansalaisuuden mukaan 1987–2012*.

inrese- och avfärdslandet kan bestämmas så snabbt som möjligt. Det finns ingen statistik över hur ofta dubbelboende uppstår i samband med gränsöverskridande rörlighet. Gränsöverskridande rörlighet leder inte nödvändigtvis till dubbelboende. Särskilt i fråga om utländska medborgare som lämnar Finland är dubbelboende ovanligt, eftersom dessa personer förhållandevis enkelt kan upphöra vara bosatta i Finland. I fråga om finska medborgare, på vilka treårsregeln tillämpas, aktualiseras dubbelboendeproblematiken däremot enklare. Hur ofta dubbelboende uppkommer vid inflyttning till Finland är beroende av huruvida avfärdslandet anser att en person som flyttat till Finland fortsättningsvis är bosatt i avfärdslandet. Sammanfattningsvis kan konstateras att dubbelboende uppstår enklare i vissa fall än andra.

Dubbelboende är långt ifrån alltid problematiskt. I dubbelboendesituationer avgör skatteavtalet i allmänhet vilken stat som är hemvist i förhållande till skatteavtalet, varvid dubbelbeskattning vanligen inte uppstår. Dubbelboendet kan dock medföra allvarliga problem i de situationer där avtalsparterna inte kan enas om vilken stat som är hemvist, samt de fall där inget skatteavtal existerar över huvud taget. Om inget skatteavtal finns undanröjs dubbelbeskattning ofta bara partiellt. Det förekommer inte statistik över hur ofta dubbelboende leder till dubbel hemvist eller problematiska skattekonsekvenser. Man kan dock anta att långt ifrån alla problematiska fall av dubbelboende kommer till myndigheternas kännedom eller domstolarnas prövning.

Ur en nationalekonomisk synvinkel handlar gränsöverskridande rörlighet om tusentals potentiella skattebetalare. År 2012 flyttade sammanlagt 45 123 potentiella skattebetalare antingen till eller från Finland. Det fiskala intresset är således inte obetydligt. Dubbelboende skall ändå primärt inte ses ur ett nationalekonomiskt perspektiv, utan individperspektivet skall ges företräde. Oberoende av hur ofta dubbelboende leder till problematiska situationer eller om det nationalekonomiska intresset är stort, kan olösta dubbelboendekonflikter utan tvekan ha allvarliga följder på individnivå. Särskilt om skatteavtal saknas, hemvisten inte kan bestämmas eller personen har inkomster från flera länder, kan den konkreta inverkan av dubbelboendet vara betydlig. Även individens rättsskydd förutsätter att dubbelboendekonflikter åtgärdas så snabbt och effektivt som möjligt.

Sammanfattningsvis kan konstateras att gränsöverskridande rörlighet är ett vanligt fenomen som ofta leder till dubbelboende. Dubbelboendet orsakar dock inte alltid dubbelbeskattning. I de fall där dubbelboendet leder till dubbelbeskattning kan konsekvenserna på individnivå vara betydande. Även nationalekonomiskt spelar boendet en avgörande roll med hänsyn till den stora mängd personer som årligen flyttar till eller från Finland. Boende och hemvist inbegriper flera komplicerade och relevanta juridiska frågeställningar. Frågeställningarna kommer att behandlas i detta arbete.

1.2 SYFTE OCH AVGRÄNSNINGAR

Syftet med arbetet är att behandla tre faser av dubbelboende: I) hur boende enligt nationell rätt och dubbelboende uppstår, II) hur dubbelboendekonflikter löses genom bestämmandet av hemvist i de fall då skatteavtal ingåtts och III) vilka skattekonsekvenser dubbelboendesituationer får. Min avsikt är att redogöra för dubbelboendeproblematiken i inkomstbeskattningen, peka på reformbehov och om möjligt föreslå ändringar. Var och en av dessa tre faser av dubbelboendeproblematiken innehåller egna frågeställningar, som jag går in för att behandla i boken. Inledningsvis måste klargöras att betraktelsen i huvudsak gäller inkomstbeskattningen av fysiska personer. Den boendeproblematik som hänför sig till juridiska personer har utelämnats helt och hållet. De juridiska personernas skattskyldighet har behandlats utförligt i *Marianne Malmgréns* doktorsavhandling "Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen". Nedan behandlas vilka frågeställningar som kommer att besvaras inom respektive del av boken samt vilka avgränsningar som gjorts.

När det gäller uppkomsten av dubbelboende har jag givetvis utgått från nationell rätt. I arbetet strävar jag efter att kartlägga hur boende uppstår och upphör enligt ISkL. De s.k. väsentliga anknytningarna, som är av avgörande betydelse vid bestämmandet av skattskyldigheten när en finsk medborgare flyttar utomlands, är till vissa delar oklara. Syftet är att utreda vilka faktorer som kan utgöra väsentlig anknytning. Särskild vikt ägnas frågan om social trygghet kan ses som en anknytning. Utöver ISkL:s boenderegler har också boende enligt några andra skatterelaterade lagar behandlats och jämförts med inkomstbeskattningens boenderegler. Syftet har varit att ge ett nationellt perspektiv på boendereglerna i ISkL samt undersöka huruvida det råder något samband mellan andra boendebegrepp, d.v.s. huruvida boende enligt en lag påverkar boende enligt en annan lag. Samtliga skatter som tas ut på basis av boende kan av utrymmesskäl inte analyseras ingående. Det största fiskala intresset ligger dessutom inom inkomstbeskattningen. Den första delen av forskningen innehåller också ett rättsjämförande kapitel. Målet med det rättsjämförande kapitlet är att ge ett internationellt perspektiv på reglerna om boende i ISkL. En granskning av andra länders lagstiftning förväntas ge idéer för hur lagstiftningen kunde utvecklas och förbättras i Finland. Betraktelsen av respektive land har begränsats till att bara ge en allmän, men för syftet med detta arbete tillräcklig, överblick av boendereglerna. Kapitlet är således kort i förhållande till omfattningen av detta arbete. I det rättsjämförande kapitlet ges också några konkreta exempel på hur de vanligaste situationerna av dubbelboende uppstår.

I rättslitteraturen har det ofta spekulerats om de finska boendereglerna är EU-rättsligt problematiska eller inte. I detta arbete behandlas huruvida de nationella

lagarna om skattskyldighet, särskilt treårsregeln, är tillåtna enligt EU-rätten. Detta är viktigt med tanke på de nationella reglernas legitimitet och framtida existensberättigande. Den EU-rättsliga betraktelsen har begränsats till att gälla boende, särskilt treårsregeln, samt nära anknutna områden som dubbelbeskattning. En omfattande analys av de allmänna EU-skatterättsliga lärorna ligger ut-
anför detta arbetes ramar.

I den andra delen av arbetet behandlas hur hemvist bestäms enligt OECD:s och FN:s modellskatteavtal samt Finlands skatteavtal. Inledningsvis granskas hur skatteavtal skall tolkas. Dubbel hemvist uppstår lätt till följd av att avtalsparterna tolkar skatteavtalet och kommentarerna till modellskatteavtalet olika. Tolkningen av skatteavtal regleras på flera olika nivåer: i nationell rätt, folkrätt, själva skatteavtalet, kommentarerna till modellskatteavtalet samt Wienkonventionen. En del tolkningsprinciper kan stå i konflikt sinsemellan. Syftet är att behandla vilka faktorer som inverkar på tolkningen av skatteavtalet, samt hur tolkningskonflikter kan uppstå vid dubbelboende. Frågan om hur tolkningsmetoderna kan tillämpas på bestämmandet av den skatteavtalsmässiga hemvisten berörs också. I kommentarerna till modellskatteavtalet har flera av begreppen i artikel 4(2) behandlats. Syftet är således att behandla vilket tolkningsvärde kommentarerna till modellskatteavtalet kan tillskrivas. Betraktelsen har avgränsats till att i huvudsak gälla kommentarerna till OECD:s modellskatteavtal. Denna avgränsning har motiverats med att det som gäller för OECD:s modellskatteavtal kan antas gälla för FN:s modellskatteavtal.

Därefter behandlas förhållandet mellan skatteavtal och nationell rätt särskilt med hänsyn till boende och hemvist. För att få en bättre insyn i boendeproblematiken berörs kort hur skatteavtal uppstår enligt nationell rätt och det hierarkiska förhållandet mellan skatteavtal och nationell rätt. Företrädesordningen är viktig med tanke på att skatteavtalen avviker innehållsmässigt från nationell rätt. Modellskatteavtalens artiklar analyseras i syfte att finna hur hemvist i teorin skall bestämmas. Därefter jämförs hur de relevanta artiklarna i finska skatteavtal skiljer sig från artiklarna i modellskatteavtalen. För den konkreta beskattningen är det av betydelse hur de finska skattemyndigheterna och högsta förvaltningsdomstolen (HFD) i praktiken tolkat hemvistartikeln samt huruvida denna tolkning avviker från OECD:s modellskatteavtal och kommentarerna. Om dubbelboendekonflikten inte löses genom hemvistartikeln krävs ömsesidiga överenskommelseförhandlingar. Syftet är att redogöra för hur det ömsesidiga överenskommelseförfarandet har förverkligats i Finland.

Eftersom den andra delen av arbetet täcker ett omfattande område av skatteavtalsrätten måste vissa avgränsningar göras. Internationellt sett är Förenta staterna (USA) en ekonomisk stormakt vars modellskatteavtal har stor relevans i världen. Finland har dock bara ett skatteavtal som bygger direkt på USA:s modellskatteavtal, nämligen skatteavtalet mellan Finland och USA. Finland har visserligen

också slutit andra skatteavtal som innehåller enskilda artiklar tagna ur USA:s modellskatteavtal. Betydelsen av USA:s modellskatteavtal är för Finlands del dock som helhet betraktat ringa i förhållande till OECD:s och FN:s modellskatteavtal. Eftersom arbetet mestadels utgår från ett finskt perspektiv på dubbelboendet, har jag valt att inte behandla USA:s modellskatteavtal. Så gott som samtliga Finlands skatteavtal bygger på OECD:s modellskatteavtal. Flera skatteavtal innehåller också enskilda artiklar som baserar sig på FN:s modellskatteavtal. Således är det ändamålsenligt att behandla OECD:s och FN:s modellskatteavtal. Vidare har jag varit tvungen att göra vissa avgränsningar i förhållande till hur ingående de olika variationerna från modellskatteavtalen som förekommer i de finska skatteavtalen har behandlats.

Det huvudsakliga syftet med detta arbete är att analysera hur skattskyldighet och beskattningsbehörighet uppstår och avgörs. Den tredje delen av arbetet utgörs av en koncis analys av de skattekonsekvenser som dubbelboende orsakar. Denna del av arbetet är kortare än de två första delarna, och utgör främst ett sidotema i förhållande till arbetets två första delar. Valet att främst fokusera på boende och hemvist i stället för den konkreta beskattningen kan motiveras med följande argument. För det första beror utformningen av den konkreta beskattningen i en dubbelboendesituation på bl.a. nationell rätt i båda boendeländerna, skatteavtalens utformning, skattens slag, inkomstens slag och inkomstens källa. På grund av det stora antalet variabler är det omöjligt att utförligt analysera beskattningen av samtliga inkomster i alla tänkbara kombinationer. För det andra är en utförlig granskning av beskattningen i en normal dubbelboendesituation inte ändamålsenlig, eftersom hemvisten i majoriteten av alla dubbelboendefall kan bestämmas genom skatteavtalet. Om Finland i dessa fall är hemviststat innebär det att beskattningen just inte skiljer sig från situationer med bara ett boendeland.

Behandlingen av skattekonsekvenserna har således koncentrerats till två områden: de allmänna mekanismer och principer som inverkar på beskattningen samt utformningen av beskattningen i situationer där en dubbelboende fysisk person har sin skatteavtalsmässiga källstat i Finland. Till den del de allmänna mekanismerna och principerna behandlas läggs särskild vikt vid metoderna för undanröjande av dubbelbeskattning, samt hur dessa fungerar vid fall av dubbelboende. I fråga om den konkreta beskattningen behandlas både fall där skatteavtal ingåtts och där skatteavtal saknas. Till behandling tas situationer där skatteavtalet inkluderar treårsregeln och när treårsregeln saknas. Jag undersöker också de speciellsituationer där beskattningen i Finland skiljer sig beroende på om Finland är källstat utan att personen är bosatt i landet eller om Finland är källstat i en dubbelboendesituation. Hur triangulära situationer, d.v.s. situationer där en person är bosatt i två stater och får inkomst från en tredje stat, påverkar beskattningen behandlas också. Om beskattning i triangulära situationer finns det dock knappt med material eller rättspraxis, varför betraktelsen är mer generell till ka-

raktären. Arbetet har ytterligare begränsats till att gälla bara dubbelboendesituationer, vilket betyder att fall där en fysisk person är bosatt i tre eller flera länder inte behandlas ingående. Likaså behandlas situationer där en person inte är bosatt i något land bara i all korthet. Begränsningar har också gjorts beträffande vissa specielsituationer, således har t.ex. kvalifikationskonflikter, källa–källa-konflikter samt *treaty override*-situationer utelämnats. Dessa är inte nödvändigtvis anknutna till dubbelboende, och faller således utanför arbetets ramar. Till behandling tas bara skattekONSEKVENSerna av internationellt dubbelboende i inkomstbeskattningen. Denna begränsning har motiverats med att detta arbete i första hand gäller inkomstbeskattningen. Dubbelboende i arvs- och gåvobeskattningen och kommunalbeskattningen samt dubbelförsäkring i socialskyddslagstiftningen behandlas inte.

Arbetet avslutas med ett kort kapitel med vissa reformförslag. Syftet med kapitlet är att peka på relevanta brister i nationell lagstiftning, EU-rätt och skatteavtal, samt därefter att lägga fram förbättringsförslag för att helt eller delvis åtgärda bristerna. Det är givetvis inte möjligt att se över samtliga problem som lyfts fram i detta arbete. Förbättringsförslagen har således koncentrerats på de problem som gäller bestämmandet av boende och hemvist, samt dubbelbeskattning vid dubbelboende.

1.3 METODVAL

Begreppet ”metod” kan förstås på flera olika sätt. Grovt förenklat kan forskningsmetod ur den enskilda forskarens synvinkel uppfattas som det sätt på vilket denna bedriver forskning, d.v.s. forskar. Ur vetenskapsgemenskapens synvinkel kan metoden uppfattas som de regler och principer som styr och kontrollerar hur vetenskap görs.² Metoden är således en kvalitetsgaranti inom vetenskapen. Metodvalet påverkas av ett flertal omständigheter. Först och främst kan metoderna vara olika beroende på vetenskapsgrenen i fråga. För det andra kan också kulturella och geografiska omständigheter påverka metodvalet. Inom naturvetenskaperna är metodvalet relativt homogent, medan metodvalet kan variera från land till land inom t.ex. vissa samhällsvetenskaper. För det tredje påverkar självfallet

² Timonen, s. 1. För en ingående analys av metodbegreppet, se Häyhä, s. 15 ff. Förhållandet mellan metod och forskare beskrivs av Häyhä. Han anser att metodens betydelse i vetenskapen är liknande som språkets betydelse vid mänskligt umgänge, samt att metoden är en socialt utformad struktur som föregår den enskilda forskaren, och med hjälp av vilken vetenskaplig kommunikation är möjlig. Se Häyhä, s. 26.

forskningsobjektet metodvalet.³ I detta arbete har forskningsobjektet i väsentlig grad inverkat på valet av tillämpliga metoder.

Inom juridiken råder en form av metodpluralism, d.v.s. en mångfald metoder används.⁴ Valet av metod varierar något mellan olika delar av rättsvetenskapen. Den mest frekvent använda metoden är den rättsdogmatiska metoden. Andra vanliga metoder är den rättshistoriska, rättskomparativa, rättssociologiska och rättsfilosofiska metoden.⁵ Inom skatterätten är den rättsdogmatiska metoden liksom den mest använda metoden. En annan allt vanligare metod är den rättskomparativa metoden. Inom skatterätten förekommer det ytterligare ett angreppssätt som brukas flitigt, nämligen det rättspolitiska angreppssättet.⁶ Den rättshistoriska metoden har nog blivit uppmärksammas inom skatterättslig forskning, men inte i särskilt hög grad.⁷ I detta arbete har flera metoder använts parallellt.

Enligt *Timonen* är rättsdogmatiken närmast en form av tolkande samhällsvetenskap.⁸ Rättsdogmatiken kan definieras som systematisering och tolkning av rättsnormer. Den systematiska delen karakteriseras som den teoretiska dimensionen, medan den tolkningsbaserade delen klassificeras som den praktiska dimensionen av den dogmatiska metoden.⁹ Föremål för tolkning är den giltiga rätten och syftet är att objektivt utreda det nuvarande rättsläget. Analysen är ofta problemorienterad och baserar sig på den oklarhet som råder i rättsläget.¹⁰ Särskilt systematiseringen gör att den rättsdogmatiska metoden skiljer sig från vanlig lagtolkning eller lagtillämpning. Systematiseringen möjliggör bl.a. bedömning av hur man skall gå till väga i situationer som varken reglerats i lagstiftning eller behandlats i rättspraxis. *Myrsky* anser t.o.m. att den rättsdogmatiska metodens uppgift är att fortsätta där lagstiftaren avslutat sitt arbete.¹¹ Samtidigt förutsätter systematisering en vidare överblick av helheter i stället för en strikt detaljanalys.¹² Materialet för analys är inte bara giltig rätt som sådan, utan också lagförar-

³ Häyhä, s. 25.

⁴ Se Häyhä, s. 29 och Aarnio 1997, s. 36.

⁵ Husa – Mutanen – Pohjolainen, s. 13.

⁶ Se *Myrsky* 2004, s. 93 och *Myrsky* 2000, s. 165. *Myrsky* betonar skatterättslig grundforskning. Med detta förstås forskning av de element som ligger bakom skattelagstiftningen och som är oberoende av tid och plats. Han uttrycker en klar önskan om mera forskning inom detta område. Om grundforskningen, se särskilt *Myrsky* 2004, s. 93, 97 och 100–104. Se även *Myrsky* 1997b, s. 530–533 och *Myrsky* 2000, s. 165–166 och 170–174.

⁷ Om de olika metoderna i skatterättslig forskning i Finland, se *Myrsky* 2004, s. 96–97 och *Myrsky* 2009, s. 65–66.

⁸ *Timonen*, s. 1.

⁹ Aarnio 1997, s. 37.

¹⁰ Om den rättsdogmatiska forskningens tolkningsuppgift, se t.ex. *Timonen*, s. 12, *Myrsky* 1997b, s. 529 och *Myrsky* 2004, s. 92. Om tolkning av skattelag, se *Wikström* 1997, s. 334–338.

¹¹ *Myrsky* 2004, s. 92, *Myrsky* 2000, s. 164 och *Myrsky* 1997b, s. 529.

¹² *Timonen*, s. 13.

beten av olika slag, rättspraxis och doktrin. Sällan finns det ett enda rätt svar på frågor, utan vid rättsdogmatiken är det snarast fråga om goda och motiverade argument för ett eller flera ställningstaganden.¹³ I detta arbete har jag i huvudsak använt mig av den rättsdogmatiska metoden. Metoden har använts för att redogöra för boende- och hemvistregler samt konsekvenserna av dubbelboende. Denna metod har ställvis tillämpats parallellt med andra metoder. Härnäst behandlas kort de andra metoder som använts i detta arbete.

Den rättshistoriska metoden undersöker rättsnormernas eller det rättsliga tänkandets utveckling med hjälp av metoder som tillämpas vid historisk forskning. Metoden kan användas för att antingen separat undersöka tidigare, i dag inte längre relevant rätt, eller för att ge ett historiskt perspektiv på den för tillfället gällande lagstiftningen. I denna metod försöker man beakta också samhällelig utveckling och andra omständigheter som påverkat rättsläget.¹⁴ Den rättshistoriska metoden har aktualiserats främst i samband med kapitel två om den finska regleringen av skattskyldighet, men ställvis också i andra kapitel. Jag har valt att använda metoden för att beskriva hur de i dag giltiga normerna har uppstått till följd av en lång historisk utvecklingsprocess. I dessa stycken har jag samtidigt försökt beakta de samhälleliga omständigheter som har föranlett ändringar i rättsläget. Metoden har således använts för att stöda och stärka den egentliga rättsdogmatiska forskningen.

I detta arbete har också den rättskomparativa (även rättsjämförande) metoden använts. Enligt *Bogdan* omfattar komparativ rättskunskap följande element: jämförande av olika rättssystem med syftet att utröna deras likheter och skillnader, bearbetning av de fastställda likheterna och skillnaderna (t.ex. förklara uppkomsten av likheter respektive skillnader, gruppering av rättsordningarna etc.) samt behandling av de metodologiska problem vilka uppkommer i samband med dessa.¹⁵ I rättslitteraturen har det diskuterats huruvida rättskomparationen är en separat vetenskap, eller bara en metod som används i rättsvetenskapen. Faktum är att metoden används inom alla rättsvetenskapens delområden, men att den också av vissa framställs som en separat gren inom rättsvetenskapen.¹⁶ I detta arbete har rättskomparationen bara använts som en metod vid sidan av andra.

¹³ *Timonen*, s. 3.

¹⁴ *Husa – Mutanen – Pohjolainen*, s. 14, *Myrsky 1997b*, s. 530 och *Myrsky 2004*, s. 92–93. Om rättshistorisk forskning, se *Ylikangas*, s. 369 ff.

¹⁵ Se *Bogdan*, s. 18–19. Enligt *Husa* granskar den rättskomparativa metoden minst två länders rättsordningar, eller delar därav, se *Husa*, s. 13. Om utvecklingen av den rättskomparativa forskningen, se *Lando*, s. 261–271. *Mattila* skiljer mellan rättskomparativ grundforskning och rättskomparativ bruksforskning. Med rättskomparativ grundforskning avses kortfattat en teoretisk, men på konkret material baserad undersökning. Se närmare *Mattila*, s. 239 ff. Se *Hautamäki*, s. 108, som anser att kriterierna för varför just ett visst land valts tenderar att bli överbetonade.

¹⁶ För en sammanfattning av denna diskussion, se *Bogdan*, s. 21 ff.

Ställning tas inte till fråga om rättskomparationen är en separat vetenskapsgren eller ej. Metoden har fått ökad betydelse inom skatterätten i och med globaliseringen och Finlands medlemskap i EU.¹⁷

Syftet med den komparativa metoden är ge en bättre förståelse av den egna rättsordningen. Då den egna rättsordningen ställs i förhållande till en annan rättsordning, framhävs den egna rättsordningens särdrag, styrkor och svagheter. Samtidigt ger rättskomparationen insikt i hur samma problem lösts i andra länder, och huruvida dessa lösningar är bättre eller sämre än den egna. Denna kunskap kan särskilt lagstiftaren eller forskaren, som arbetar med att utveckla rättsordningen (*de lege ferenda*), dra nytta av. Samtidigt som ett land tar intryck av ett annat, främjas rättsharmoniseringen mellan länderna. Huruvida detta är ett uttryckligt syfte, eller snarast en påföljd av rättskomparationen, kan debatteras. Den rättskomparativa metoden kan också användas för att tolka nationell lagstiftning som har sitt ursprung i utländsk rätt.¹⁸

Den rättskomparativa metoden stöter på vissa problem i praktiken. Av dessa torde den största vara tillgången till informationskällor. Målsättningen är att alltid använda primärkällor, men i praktiken kan det vara svårt att antingen få tillgång till dessa, eller att kunna använda sig av dem på grund av att källorna är på främmande språk. Utländska rättskällor måste också användas och tolkas så som det skulle göras i landet i fråga. En tolkning av ett lands rättskällor enligt andra länders praxis kan leda till felaktig uppfattning. *Bogdan* framför också att ett annat land kan ha valt ett annat sätt att uppnå samma målsättning, varvid t.ex. motsvarande lagstiftning saknas. Rättsordningens systematik och lagstiftningsteknik kan variera mellan olika länder. Detta kan föranleda att viktiga stadganden förblir obeaktade vid rättskomparativ forskning.¹⁹ Rättskomparativ forskning stöter också på rent språkliga problem i form av översättningssvårigheter. Termer kan sakna direkt motsvarighet utanför respektive rättsordning, och kan således bara med svårighet översättas. Dessutom kan en språkligt sett korrekt ordagrann översättning ha en annan juridisk innebörd än den översatta termen har i sin egen rättsordning. Även mera omgripande frågor rörande rättskulturen och samhället som sådant kan föranleda problem vid rättskomparation. Juridiska företeelser kan inte nödvändigtvis ses isolerade från sin omgivning och historia. En dylik ytlig granskning kan orsaka missförstånd.²⁰

¹⁷ Se *Husa*, s. 1. Metoden gör det möjligt att bl.a. utreda hur EU-rättsliga skyldigheter har implementerats i nationell rätt i andra länder.

¹⁸ Om den rättskomparativa metodens användningsområde, se *Bogdan*, s. 26 ff.

¹⁹ *Bogdan*, s. 46–47.

²⁰ Om den rättskomparativa metodens problem, se *Bogdan*, s. 39 ff. Se också *Malmgrén* 2008, s. 28.

I detta arbete har den rättskomparativa metoden använts i det fjärde kapitlet, som handlar om hur skattskyldighet uppkommer och upphör i några valda länder, och ställvis också i kapitel tre, där boenderegler i andra nationella lagar behandlats. Den rättskomparativa metoden har i huvudsak använts för att granska andra länders boenderegler, men också för att kort visa hur dubbelboende uppstår. Syftet med metoden är att ge perspektiv på den finska lagstiftningen och samtidigt underbygga förbättringsförslag *de lege ferenda*. Det rättsjämförande kapitlet utgör bara en liten del av hela arbetet, och man kan säga att den rättsjämförande metoden endast stöder den rättsdogmatiska forskningen.

Ställvis förekommer också inslag av en rättspolitisk, eller närmare bestämt skattepolitisk, metod. Lagstiftningen ses då som ett element i ständig förändring. Syftet är att föreslå förbättringar till giltig lagstiftning samt jämföra den föreslagna ändringen med den giltiga rätten.²¹ Denna metod har använts bara i ett fåtal avsnitt, främst i samband med att finsk skatteavtalspolitik diskuterats.

1.4 ANVÄNT MATERIAL

Eftersom arbetet i huvuddrag är rättsdogmatiskt har lag, förarbeten, rättspraxis och doktrin varit centrala rättskällor.²² Samtliga delar av rättskällevärdet är således företrädna i källförteckningen. Till den del lag, förarbeten och rättspraxis tillämpats finns det skäl att påpeka vissa saker. I finsk rättsvetenskap har man ofta följt *Aulis Aarnios* tredelning av rättskällorna på basis av deras rättskällevärde. Enligt *Aarnio* finns det tre olika nivåer av rättskällor: starkt förpliktande, svagt förpliktande och tillåtna rättskällor.²³ Lag (både nationell rätt och EU-rätt) hör självfallet till de starkt förpliktande rättskällorna. Förarbetena hör till de svagt förpliktande rättskällorna.²⁴ Detta är logiskt i och med att riksdagen godkänner bara lagen, inte själva förarbetena.²⁵ I samband med förarbeten aktualiseras legalitetsprincipen. Förarbeten kan enligt *Äimä* inte kompensera luckor, brister eller oklarhet i lag, utan att samtidigt kränka legalitetsprincipen.²⁶ Förarbeten kan således inte bestämma skatteuttagets storlek, eller på annat vis *de facto* fungera

²¹ *Myrsky 2004*, s. 93 och *Myrsky 2000*, s. 165.

²² Ofta anges också sedvanerätt och generella principer. Se t.ex. *Aarnio 1987*, s. 78–89.

²³ *Aarnio 1987*, s. 93, *Aarnio 1982*, s. 97 och *Aarnio 2006*, s. 292–293. Se också *Timonen*, s. 34. I Sverige har *Peczenik* använt en motsvarande uppdelning i källor som skall beaktas, bör beaktas och får beaktas. Innehållsmässigt motsvarar denna uppdelning långtgående *Aarnios* uppdelning. Se *Peczenik*, s. 213 ff. Se också *Strömholm*, s. 293.

²⁴ Beträffande vad som avses med förarbeten, se t.ex. *Laakso*, s. 302 ff.

²⁵ *Laakso*, s. 308.

²⁶ *Äimä 2011*, s. 104.

som lagstiftning. I praktiken har dock förarbeten en stark ställning vid tolkning av skattelag.²⁷ Av de olika formerna av förarbeten har regeringspropositionerna tillmätts den största betydelsen.²⁸ Regeringspropositionerna används särskilt för att utreda lagstiftarens avsikt (*ratio legis*). Här har jag utan undantag hänvisat till de svenskspråkiga versionerna av propositionerna.

De högsta nationella domstolarnas beslut räknas också till de förpliktande rättskällorna. EU-domstolens mål räknas däremot i första hand till de starkt förpliktande rättskällorna enligt t.ex. *Aarnio*.²⁹ HFD:s beslut har delats upp i tre kategorier: årsbokspublikationer, sammanfattningar publicerade på HFD:s internethemsida och opublicerade beslut. Årsbokspublikationerna kännetecknas av referensen till årsboksnumret och avsaknaden av liggarenummer, t.ex. HFD 1992 B 502. De sammanfattningar som publicerats på HFD:s hemsida kännetecknas av ett bifogat liggarenummer, t.ex. HFD 20.4.2010 l. 823. De opublicerade besluten har angivits på samma sätt som sammanfattningarna, förutom att det klart markerats att det är fråga om ett opublicerat fall, t.ex. HFD 4.10.1999 l. 2656 (Opubl.). Störst rättskällevärde har tillmätts årsbokspublikationerna. Sammanfattningarna på HFD:s internethemsida har tilldelats nästan lika starkt rättskällevärde. De opublicerade rättsfallen har jag dock tolkat med viss varsamhet.³⁰

Övrigt officialmaterial har också tillämpats, särskilt publikationer av Skatteförvaltningen. Syftet med dem att främja enhetligheten inom beskattningspraxis. Skatteförvaltningens publikationer torde i praktiken ha ett något starkare rättskällevärde än vanlig doktrin.³¹ Skatteförvaltningens publikationer kan dock inte jämföras med lag, förarbeten eller rättspraxis. Åtminstone i skattemyndigheternas egna verksamhet iakttas publikationerna.³² Således är dessa publikationer ofta det bästa tillgängliga materialet om skatteförfarandet i praktiken. Skattesubjektet borde kunna lita på att Skatteförvaltningen följer den praxis som de tidigare följt, samt förespråkat i sina publicerade handböcker. Skattesubjektet borde således genom detta officialmaterial få ett visst förtroendeskydd.³³ Det gäller

²⁷ Se t.ex. HFD 2007:77.

²⁸ Andersson betonar särskilt rättskällevärdet av regeringspropositioner och riksdagsutskottsbetänkanden. Se Andersson 2006a, s. 13.

²⁹ Aarnio 2006, s. 292 och 295. Se också Myrsky 2011, s. 29, som anför att EU-domstolens beslut måste beaktas. Se också Iivonen, s. 254 och Laakso, s. 262 och 285–289.

³⁰ I boken *Verotuskäytäntö 1997*, s. 13, framförs att opublicerade mål trots allt är viktiga rättskällor, särskilt om Skatteförvaltningen följer besluten.

³¹ I Sverige jämföras skatteverkets uttalanden med doktrin. Se Pahlsson 2009a, s. 85.

³² Andersson 2006a, s. 13 och Myrsky 2011, s. 52.

³³ Se även Puronen 2009, s. 488. Se t.ex. RP 53/1998 rd, s. 2–3: ”Inom beskattningen avser principen att en skattskyldig som handlar i god tro har rätt att lita på de anvisningar som meddelats honom eller henne i skattefrågor samt på den praxis som myndigheterna tidigare följt. Det godtroskydd som den skattskyldige åtnjuter framgår i sådana fall när beskattningen verkställs i enlighet med tidigare myndighetspraxis och de anvisningar som meddelats.”

dock att hålla i minnet att Skatteförvaltningens publikationer inte nödvändigtvis är objektiva eller motsvarar domstolarnas uppfattning.³⁴

Doktrinen hör till de tillåtna rättskällorna. För doktrinen del har jag gått in för att använda ett så brett material som möjligt. Denna doktorsavhandling sträcker sig över flera delområden i skatterätten (finsk nationell, utländsk nationell, internationell och EU-skatterätt samt socialrätt), varför det också har krävts ett omfattande källmaterial. Nedan nämns det viktigaste materialet inom varje del av arbetet.

Marjaana Helminens lösbladspublikation ”Kansainvälinen verotus” har använts som referensverk genom hela doktorsavhandlingen. Boken är ett grundläggande verk om den finska internationella skatterätten. Likaså har Skatteförvaltningens årliga publikation, ”Kansainvälisen verotuksen käsikirja”, använts flitigt.³⁵ Boken är skriven utifrån Skatteförvaltningens synvinkel och måste således användas med viss varsamhet. Boken har därmed främst använts för att återge Skatteförvaltningens inställning till diverse tvistiga frågor. Även *Marianne Malmgréns* doktorsavhandling ”Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen” har använts. Trots att denna bok gäller fysiska personer och *Malmgréns* bok juridiska personer, behandlar verken samma problemhelhet, d.v.s. skattskyldigheten i beskattningen. Som det klart framgår har jag och *Malmgrén* strukturerat våra böcker olika och också valt att betona olika saker. Boken har trots detta bidragit med många värdefulla synpunkter.

Vid analysen av den nationella regleringen av boende i Finland enligt ISkL har *Heikki Niskakangas* 26 år gamla men fortsättningsvis aktuella bok ”Ulkomailla työskentelyn verotus” utgjort en viktig källa. Eftersom det i ISkL 9 och 11 § bara föreskrivs kort om allmän skattskyldighet, har det varit oundvikligt att i hög grad basera lagtolkningen på rättspraxis. I fråga om boendereglererna i övrig skatterelaterad lagstiftning har flera olika verk använts. För arvs- och gåvobeskattningsens del skall dock samtliga verk av *Pertti Puronen* framhävas. I avsnittet om bilbeskattningen har jag använt mig av *Esko Linnakangas* och *Leila Juantos* böcker om mervärdesbeskattning, acciser och skatter på fordon och bruket av fordon. Av dessa kan särskilt *Linnakangas* bok ”Autojen verotus. Auto-, ajoneuvo- ja polttoaineverotus sekä tieliikenneverotuksen kehittäminen” lyftas fram. Till den del kapitlet gäller den sociala tryggheten kan inget enskilt verk anges, eftersom det inte finns något detaljerat och heltäckande grundläggande verk på

³⁴ Se *Wikström* 2008, s. 32. Besvärsinstanserna är varken formellt eller faktiskt bundna till handböckerna. *Viherkenttä* 1990, s. 52, *Myrsky* 2002, s. 34–35 och *Frände* 2010, s. 104.

³⁵ Boken finns också i svensk översättning som utkommer årligen (Handbok i internationell beskattning). Jag har valt att i huvudsak hålla mig till originaltexten.

området. Således har jag varit tvungen att sammanställa kapitlet med hjälp av fragmentariska bitar ur olika böcker.

Det rättsjämförande kapitlet bygger på både traditionell litteratur och skattemyndighetspublikationer från respektive land. Jag har ofta varit tvungen att använda mig att det material som funnits till handa. Detta har inneburit att både mycket grundläggande handböcker utan vetenskapliga ambitioner och andra handskällor har använts i brist på bättre material. I redogörelsen för den svenska regleringen av skattskyldighet har SOU:s publikation ”Bosättningsbegreppet” (SOU 1997:75) samt de svenska skattemyndigheternas ”Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering” varit centrala källor. Många av de svenska läroböckerna i ämnet har likaså använts i detta arbete. *Mattias Dahlbergs* bok ”Internationell beskattning – en lärobok” har använts ofta. *Lars Pelins* bok ”Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv” har likaså använts, och då både dess fjärde och dess femte upplaga. Detta beror på att den fjärde upplagan är mera omfattande än den femte. För Norges del har de norska skattemyndigheternas publikation ”Lignings-ABC 2011” och *Frederik Zimmers* ”Internasjonal inntektsskatterett” refererats till. Sammanfattningen av rättsläget i Danmark bygger i hög grad på *Aage Michelsens*, *Steen Askholts*, *Jane Bolanders* och *John Engsig*s ”Lærebog om indkomstskat” samt de danska skattemyndigheternas handledningsmaterial ”Ligningsvejledning: Dobbeltbeskatning 2012–1”. I fråga om Tyskland finns det ett stort utbud av välskrivna skatterättsliga verk, men ingen enskild bok har varit dominerande. Av de tyska böckerna kan emellertid nämnas särskilt *Klaus Tipkes* och *Joachim Langs* ”Steuerrecht”, *Harald Schaumburgs* ”Internationales Steuerrecht” samt *Franz Wassermeyers* ”Handbuch des Aussensteuerrechts 2009”. För både Storbritanniens och USA:s del har myndighetspublikationer använts på grund av den starka ställning som skattemyndigheterna har i dessa länder. För att få oberoende forskares syn på regleringen har dock också andra än skattemyndigheternas publikationer använts. I fråga om Storbritannien har t.ex. *James Kesslers* bok ”Taxation of Foreign Domiciliaries 2009–2010”, *Keith M. Gordons*, *Ximena Montes Manzanos* och *John Tileys* bok ”Tiley and Collison UK Tax Guide 2010–11” och *Marika Lemos* landsrapport i boken ”Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law” varit viktiga källor. I fråga om de ändringar som trätt i kraft i april 2013 har främst myndighetspublikationer funnits tillgängliga. I fråga om USA har *Joseph Isenberghs* ”International taxation” samt *Paul R. McDaniels*, *Hugh J. Aults* och *James R. Repettis* ”Introduction to United States International Taxation” använts.

I det EU-rättsliga kapitlet har bl.a. följande böcker varit fundamentala: *Marjaana Helminens* bok ”EU-Vero-oikeus. Välitön verotus”, *Kristina Ståhls*, *Roger Persson Östermans*, *Maria Hillings* och *Jesper Öbergs* bok ”EU-skatterätt” och *Ben Terras* och *Peter Wattels* bok ”European Tax Law”. Till den del treårsregeln och s.k. exitsskatter behandlats har *Katia Cejies* doktorsavhandling ”Utflyttnings-

beskattning av kapitalökningar” varit av ovärderlig hjälp. Därutöver har flera samlingsverk om EU-rätt använts.

Det finns en uppsjö av böcker och artiklar som gäller allmän avtalstolkning och skatteavtalstolkning. Källorna i detta arbete har varierat till följd av att skatteavtalstolkningen är beroende av både nationell rätt, skatteavtal och Wienkonventionen om traktaträtten. Till den del nationell rätt behandlats har *Marjaana Helminens* artikel ”Tax Treaty Interpretation in Finland” och *Ahti Vapaavuoris* nationella rapport ”National Report of Finland” i boken ”Interpretation of double taxation conventions” använts. Den allmänna avtalstolkningsregeln i modellskatteavtalets artikel 3(2) samt kommentarerna därtill har behandlats i flera böcker och artiklar. Av dessa kan särskilt nämnas: *John F. Avery Jones* artikel ”Article 3(2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation” och *Klaus Vogels* och *Rainer G. Prokisch* rapport ”General Report” i boken ”Interpretation of double taxation conventions” samt *Jens Witten-dorffs* bok ”Transfer Pricing and the Arm’s Length Principle in International Tax Law”. Till den del Wienkonventionens artiklar 31–33 behandlats har följande verk varit till stor nytta: *Anthony Austs* böcker ”Handbook of International Law” och ”Modern Treaty Law and Practice” samt *Mark E. Villigers* bok ”Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties”. Följande böcker om avtalstolkningsproblematiken har använts genomgående i hela kapitlet: *David Wards (et al.)* bok ”The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model”, *Frank Engelens* bok ”Interpretation of Tax Treaties under International Law” samt boken ”The Legal Status of the OECD Commentaries” som redigerats av *Sjoerd Douma* och *Frank Engelen*.

I kapitlet om skatteavtal har flera böcker använts, framför allt då *Klaus Vogels* omfattande verk ”Double Taxation Conventions” och *Edgar Huemers* bok ”Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen. Innerstaatliches Recht und Doppelbesteuerungsabkommen”. Vidare har ett par samlingsverk varit i flitigt bruk, nämligen ”Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law” som redigerats av *Guglielmo Maisto* samt ”Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law” som redigerats av *Matthias Hofstätter* och *Patrick Plansky*. Utöver dessa böcker har ett stort antal artiklar använts. En av de mest givande artiklarna är *John F. Avery Jones (et al.)*: ”Dual Residence of Individuals: the Meaning of the Expressions in the OECD Model Convention” del I och II. I stycket om lösande av dubbelboendekonflikter genom ömsesidiga överenskommelser har följande artiklar varit viktiga: *Rainer Söderholms* artikel ”Asianosaisaloitteinen keskinäinen sopimusmenettely” och *Marjaana Helminens* ”Settlement of Disputes in Finnish Tax Treaty Law”. Vidare har både FN:s modellskatteavtal från år 2001 och den nya versionen från år 2011 använts. Detta beror på att modellen från år 2011 saknar den omfattande historik som finns inkluderad i introduktionen till

FN:s modellskatteavtal från år 2001. I fråga om Finlands tillämpning av det ömsesidiga överenskommelseförfarandet har jag i brist på bättre material intervjuat personer särskilt förtrogna med dessa frågor vid ministeriet.³⁶

I kapitlet om beskattning i dubbelboendesituationer har jag fått ty mig till ett fåtal artiklar, bl.a. *Marjaana Helminens* "Dual Residence Conflicts and the Elimination of International Double Taxation in Finland" och "Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen kaksoisasumiskonfliktitilanteessa". En annan artikel som använts flitigt är *Pekka Nykänens* artikel "Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta erityisesti luovutusvoiton verotuksen näkökulmasta". Utöver dessa artiklar har temat bara behandlats sporadiskt i diverse läroböcker om internationell skatterätt. Kapitlet bygger således på korta avsnitt från flera olika källor.

Nationella lagar har alltid citerats på svenska. Skatteavtal, internationella fördrag och motsvarande överenskommelser har återgivits på svenska om en officiell översättning stått att finna (främst i fördragsserien). I andra fall, som t.ex. vid OECD:s och FN:s modellskatteavtal, har texterna citerats på engelska, eftersom inga officiella översättningar finns att tillgå. I fråga om särskilt viktiga artiklar i OECD:s eller FN:s modellskatteavtal har i fotnoterna en fri svensk översättning bifogats. Detta har gjorts i förtydligande syfte. I vissa fall har finskspråkiga källor som t.ex. rättslitteratur och HFD:s domar citerats. I dessa fall har jag översatt citaten till svenska och klart angivit att det är fråga om författarens egna översättningar.

1.5 TERMER OCH BEGREPP

I vetenskapen skiljer man mellan termer och begrepp. Med begrepp avser man det abstrakta innehållet i ett språkligt uttryck, i synnerhet en term.³⁷ Med term förstås ett ord som har en bestämd teknisk eller teoretisk innebörd inom en viss disciplin.³⁸ Termen kan således förstås som en "etikett" som sätts på ett begrepp. I detta arbete har inte denna strikta innebördsmässiga skillnad mellan termer och begrepp använts. Termer och begrepp har använts synonymt, och främst i den bemärkelse som tillskrivs begreppen.

I rättslitteraturen förekommer flera termer och begrepp som betecknar omfattningen av skattskyldighet. I Finland används vanligen två begrepp, "allmän skattskyldighet" för den mest omfattande formen av skattskyldighet och "be-

³⁶ Överinspektör Harri Joiniemi och Överinspektör Mirjami Saarela.

³⁷ Se *Filosofilexikonet*, s. 59–60.

³⁸ Se *Filosofilexikonet*, s. 543–544.

gränsad skattskyldighet” för alla som inte är allmänt skattskyldiga. I svensk rättslitteratur används i stället för allmän skattskyldighet begreppet ”obegränsad skattskyldighet”. Innehållsmässigt finns det ingen skillnad begreppen emellan.³⁹ I detta arbete används självfallet de begrepp som återfinns i ISkL, d.v.s. allmän och begränsad skattskyldighet. Fysiska personer har kallats för skattesubjekt, skattskyldiga eller skattebetalare. Det finns två former av skattesubjekt, passiva skattesubjekt och aktiva skattesubjekt. Med aktivt skattesubjekt avses fiskus. Med passivt skattesubjekt avses den skattskyldige.⁴⁰ I detta sammanhang syftas med skattesubjekt bara på de passiva skattesubjekten.

Eftersom begreppet ”boende” ingår i arbetets rubrik och förekommer genomgående i texten, är det motiverat att definiera det närmare. I lagen används både ”bosatt” och ”boende”; dessa tillämpas således synonymt. Rubriken på ISkL 11 § är ”Boende i Finland”, medan begreppet ”bosatt” används i normtexten i ISkL 11.1 och i ISkL 9.1 § 1 punkten. Begreppet ”bosättning” förekommer inte i ISkL och har ett mera mångtydigt betydelseinnehåll, varför begreppet inte använts i detta arbete.⁴¹ I Finland används begreppet bosatt i vid utsträckning. Begreppet inkluderar både allmän skattskyldighet på grund av bo och hemvist, vistelse på över sex månader och skattskyldighet enligt treårsregeln.⁴² Att vara boende eller bosatt innebär direkt att vara allmänt skattskyldig;⁴³ begreppet ”allmän skattskyldighet” har således använts som synonym till bosatt och boende. Eftersom begreppen bosatt eller boende inte har samma skatterättsliga betydelse

³⁹ I engelskspråkig litteratur förekommer flera olika beteckningar för den mest omfattande formen av skattskyldighet, som t.ex. full, comprehensive eller unlimited tax liability. Begränsad skattskyldighet har vanligen kallats för limited tax liability.

⁴⁰ Se *Andersson 2006a*, s. 3.

⁴¹ Bosättning har ett allmänspråkligt och geografiskt betydelseinnehåll som är främmande för ISkL 9 och 11 §. Med bosättning kan man t.ex. avse mänsklig (kollektiv) närvaro eller bebyggelse inom ett visst område, som t.ex. att mänsklig bosättning finns på Grönland. Termen ”bosättning” används dock för socialskyddsändamål, se lagen om tillämpning av lagstiftningen om bosättningsbaserad social trygghet (30.12.1993/1573) 3 §. Termen ”bosättning” används också ibland i rättslitteratur. Se särskilt svensk rättslitteratur, som t.ex. *Pelin 2011*, s. 17. Se också *SOU 1997:75*, vars rubrik lyder: ”Bosättningsbegreppet. Skatterättsliga regler för fysiska personer.”

⁴² ISkL 11.1 §: ”En person anses vara bosatt i Finland, om han har sitt stadigvarande bo och hemvist här eller om han vistas här över sex månader i följd, varvid tillfällig frånvaro inte anses medföra avbrott i vistelsen. En finsk medborgare anses dock vara bosatt i Finland även om han inte vistas här över sex månader i följd, tills tre år har förflutit efter utgången av det år under vilket han lämnade landet, om han inte visar att han inte under skatteåret har haft väsentlig anknytning till Finland.” I samband med begreppet ”stadigvarande bo och hemvist” måste några anmärkningar anföras. I detta arbete har jag i huvudsak använt pronomen ”sitt” före stadigvarande bo och hemvist, eftersom det används i ISkL 11.1 §. I samband med termen ”hemvist” har jag dock valt att i huvudsak använda pronomen ”sin”, trots att ”sitt” även vore rätt. I finsk lagstiftning har både sin och sitt hemvist använts, se t.ex. ISkL 9.5 § och lagen om beskattning av delägare i utländska bas-samfund (16.12.1994/1217) 2.5 §.

⁴³ Se bl.a. *Kansainvälinen verotuksen käsikirja 2013*, s. 16.

i alla behandlade jämförelseländer, är det säkrast att tala om allmän skattskyldighet i samband med dem.⁴⁴ Begreppet ”bosatt” förekommer också vid bestämmandet av skattskyldighet i andra former av skatter, såsom t.ex. arvs- och gåvoskattningen, bilbeskattningen och kommunalbeskattningen.⁴⁵ I detta arbete syftas primärt till boende i inkomstbeskattningen. I de fall där begreppet ”bosatt” aktualiseras i samband med andra skatteslag har detta klart uttryckts i texten.

Begreppet ”bosatt” och det i skatteavtal tillämpade begreppet ”hemvist” är olika begrepp som dock i praktiken i mångt och mycket har samma betydelseinnehåll. Boende används i samband med nationell rätt och avser att en person är allmänt skattskyldig i landet. Begreppet ”hemvist” används främst i samband med fastställandet av vilket land som enligt ett skatteavtal har rätt att beskatta en fysisk person som allmänt skattskyldig på grund av hemvist i detta land.⁴⁶ Även tillämpningen av begreppet ”hemvist” i artikel 1 i OECD:s modellskatteavtal tyder på att begreppet har samma innebörd som boende enligt ISkL 9.1 §.⁴⁷ I detta arbete användes begreppet ”bosatt” för allmän skattskyldighet i nationell rätt, medan ”hemvist” syftar på motsvarande helhet i skatteavtal.⁴⁸

Begreppet ”dubbelboende” kunde tänkas hänvisa till samtidigt boende inom t.ex. två kommuner, boende för arvs- och gåvoskatteändamål i två länder eller boende i två länder för inkomstskatteändamål.⁴⁹ I detta arbete avses med dubbelboende bara samtidigt skatterättsligt boende för inkomstskatteändamål (d.v.s. allmän skattskyldighet) i två länder. Då jag uttryckligen vill hänvisa till dubbelboende i t.ex. arvs- och gåvoskattningen har detta klart angivits. Ordet ”boende” i begreppet dubbelboende är dock en aning missvisande.⁵⁰ Allmän skattskyldighet kan också uppkomma på andra grunder än bara boende. I t.ex. USA föranleder redan medborgarskap allmän skattskyldighet. Eftersom dubbelboende egentligen syftar på samtidig allmän skattskyldighet i två stater, saknar det betydelse på vilken grund den allmänna skattskyldigheten uppkommer. Således skall dubbelboende anses inkludera alla former av allmän skattskyldighet i två

⁴⁴ I Sverige har skattemyndigheterna framhållit att termen bosatt inte skall anses vara synonym med allmän skattskyldighet. *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 371. Se närmare *Mattsson 2000*, s. 469–470.

⁴⁵ Termen ”bosatt” används i arvs- och gåvoskattesammanhang, se AGL 4 och 18 §. I bilskattelagen (29.12.1994/1482) används både termerna ”bosatt”, ”boningsort” och ”bosättningsort”, se bilskattelagen 2.2, 33.1 och 33.2 §. För kommunalskatteändamål används begreppet ”bosatt” i beskattningsförfarandelagen (18.12.1995/1558) 5.2 § och i lagen om hemkommun (11.3.1994/201) 1 §.

⁴⁶ Se t.ex. *Sundgren 2007a*, s. 166.

⁴⁷ Se avsnitt 7.3.

⁴⁸ Se *SOU 1997:75*, s. 116.

⁴⁹ I rättslitteratur används ibland också termen ”dubbelbosättning” eller ”dubbel bosättning” med samma betydelseinnehåll, se t.ex. *SOU 1997:75*, s. 123.

⁵⁰ Se även *van Raad 1988*, s. 241.

stater, oberoende av om reglerna för skattskyldighet baserar sig på boende eller inte.

Begreppet ”dubbel hemvist” används för att beskriva situationer där två länder samtidigt anser sig vara en fysisk persons hemvist enligt ett skatteavtals artikel 4. Dubbel hemvist förutsätter samtidigt dubbelboende. Dubbelboende innebär dock inte nödvändigtvis att dubbel hemvist skulle föreligga, eftersom en skatteavtalsmässig hemvist och källstat i de flesta fall kan fastställas. Vid dubbel hemvist skall hemvistfrågan i sista hand lösas genom artikel 25 om ömsesidig överenskommelse i skatteavtal. Om inte den ömsesidiga överenskommelsen leder till resultat, kan man tala om ett ”olöst” fall av dubbelboende eller dubbel hemvist.

Vid bestämmandet av hemvist enligt artikel 4 i skatteavtal syftas ofta till den stat som blir källstat och den stat som blir hemviststat. Denna uppdelning i källstat och hemviststat fungerar vanligen väl, förutom om inkomster från tredje stat är involverade. I dessa fall skulle källstat kunna hänvisa till både tredje land därifrån inkomst härstammar eller den stat som enligt skatteavtalets artikel 4 ses som källstat. Således används ibland termerna ”vinnande stat” (eng. winning state), som syftar på hemviststaten, och ”förlorande stat” (eng. losing state), som syftar på källstaten. I en sådan situation kan källstat syfta på tredje land. I detta arbete har begreppen vinnande och förlorande stat i vissa fall använts i samband med triangulära situationer.

I den svenska språkversionen av ISkL 11.1 § används begreppet ”väsentlig anknytning” i singularis. I den finska språkversionen används däremot begreppet ”olennaisia siteitä” i pluralform. En ordagrann översättning av den plurala finska formen vore ”väsentliga anknytningar”. I detta arbete används främst begreppets pluralisform trots att lagstiftaren valt att använda singularisformen på svenska. Den plurala formen används för att förtydliga att en person samtidigt kan ha, och ofta också har, flera anknytningar till Finland.

I detta arbete avses olika saker med sexmånadersregeln och halvårsregeln. Med ”halvårsregeln” avses att en sex månaders vistelse i Finland leder till att boende och allmän skattskyldighet uppkommer (ISkL 11 §). Med ”sexmånadersregeln” avses de beskattningsregler som tillämpas vid sådant arbete utomlands som pågår i minst sex månader (ISkL 77 §).

Ordet ”skatteavtal” är omfattande och kan i princip inkludera alla former av internationella avtal som i huvudsak hänför sig till beskattningen. Således kan skatteavtalen tänkas inkludera skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet⁵¹, arv och gåva, handräckning i skatteärenden etc. Det finns också ett flertal

⁵¹ I detta arbete används ordet beträffande i meningen ”Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet”, eftersom denna översättning har använts i *Franke – Skurnik*, s. 1.

andra internationella avtal som delvis berör beskattningen.⁵² I denna bok avses med skatteavtal alltid skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, förutsatt att inte annat särskilt anges. Ytterligare skall nämnas att termen ”modellskatteavtalet” hänvisar till OECD:s modellskatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet. Det förekommer visserligen flera olika modellskatteavtal, som t.ex. FN:s modellskatteavtal, USA:s modellskatteavtal etc. Dessutom finns det också modeller för skatteavtal beträffande arv och gåva. Om något annat modellskatteavtal än OECD:s modellskatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet avses, har detta klart angetts.

I de kapitel som gäller skatteavtal har orden ”avtalspart” eller ”skatteavtalspart” vanligen använts i synonym bemärkelse. Med dessa två begrepp åsyftas självfallet de länder som ingått skatteavtal sinsemellan. Eftersom skatteavtal alltid ingås mellan två stater, leder bruket av begreppen inte till oklarheter. I de komparativa avsnitten har begreppet ”skattemyndigheterna” använts för att beteckna de myndigheter i jämförelseländerna som motsvarar den finska Skatteförvaltningen. Detta har gjorts av praktiska skäl till följd av att myndigheterna har olika namn i alla jämförelseländer: Skatteförvaltningen (Finland), skatteverket (Sverige), skattedirektoratet (Norge) etc. För Finlands del används begreppen Skatteförvaltningen i ett specifikt syfte och skattemyndigheterna i ett allmänare syfte.

Det råder en begrepps- och definitionspluralism i fråga om termer som skall beskriva vad som är tillåtet eller otillåtet i samband med beskattningen. I allmänhet brukar man skilja mellan skatteminimering, skatteplanering, skattekringgående⁵³ och skattebedrägeri eller skattefusk. Därutöver förekommer det några specialbegrepp som t.ex. skatteflykt och skattesparande.⁵⁴ Det finns inga helt universella och allmängiltiga definitioner av dessa begrepp. Härnäst gör jag ett försök att i korthet förklara begreppen.

Skatteminimering och skatteplanering är övergripande termer.⁵⁵ Skatteminimering inkluderar alla de åtgärder som vidtas för att minska på skattebördan. Vid skatteminimering är den avgörande eller dominanta faktorn vid beslutsfattandet

⁵² Se t.ex. avtalet om Nordiska Investeringsbanken, FördrS 125/2010.

⁵³ *Knuutinen* föredrar att använda termen ”kringgående av skattelag” i enlighet med BFörfL 28 §. I detta sammanhang används dock skattekringgående. *Knuutinen 2010*, s. 587.

⁵⁴ I Finland har begreppsdefinitionerna behandlats utförligt i *Tikka 1972*, s. 11 ff., *Tikka 1981a*, s. 58 ff., *Knuutinen 2009*, s. 185 ff., *Knuutinen 2010*, s. 586 ff., *Penttilä 2007*, s. 324 ff. och *Wikström 2008*, s. 98–99. Se *Påhlsson 1998*, s. 103, som ytterligare nämner skatteanpassning. Skatteanpassning är ett beteende som påminner om skatteplanering, men som möjligen är mindre aktivt och inte nödvändigtvis medvetet.

⁵⁵ I rättslitteraturen kallas dessa ibland för ”tax mitigation” och ”tax planning”. Se t.ex. *Knuutinen 2012*, s. 4.

hur skattebelastningen kan minskas.⁵⁶ Skatteplanering är ett med skatteminimering nära besläktat begrepp. Vid skatteplaneringsåtgärder är beskattningen bara en av flera faktorer som beaktas.⁵⁷ Skatteplanerings- och skatteminimeringsåtgärder kan vara både tillåtna och otillåtna. En lyckad och tillåten skatteminimeringsåtgärd kallas enligt *Tikka* för skattesparande.⁵⁸

Definitionen av skattekringgående varierar mellan olika författare. *Knuutinen* tillämpar en definition som tar sin utgångspunkt i lagstiftarens syfte: ”Vid kringgående av skattelag utförs olika åtgärder på så sätt att de verkningar dessa åtgärder har är mer förmånliga för den skattskyldige än vad lagstiftaren har eller skulle ha avsett.”⁵⁹ *Tikka* utgår däremot från handlingens natur: ”Den ifrågavarande termen kan förstås som skattesubjektets disponeringar som avviker från sedvanligt utbytesbeteende och som ’förefaller konstgjorda’ och med vilka man strävar efter skattefördelar som är främmande för lagstiftarens avsikt...”⁶⁰ Ofta används dock en snävare definition som tar sin utgångspunkt i lagstiftning och rättspraxis. Kringgående av skatt i inkomstbeskattningen regleras nämligen uttryckligen i t.ex. BFörFL 28 § och näringskattelagen 52 h § (NSL, 24.6.1968/360).⁶¹ Oberoende av vilken definition som föredras torde resultatet vara att handlingens form inte motsvarar den egentliga avsikten, d.v.s. det handlar om konstgjorda arrangemang. Ett ytterligare kännetecken för skattekringgående är att själva handlingen inte är straffbelagd, men inte godkänd enligt skattelagstiftningen. Skattemyndigheterna åtgärdar med andra ord beskattningen. Skattekringgående har ofta jämförts med engelskans ”tax avoidance”. Denna jämförelse är inte helt omotiverad, men skall gärna undvikas, eftersom ”tax avoidance” saknar en allmängiltig definition. Beroende på landet kan ”tax avoidance” anses omfatta allt mellan fullt tillåtet till straffbelagt beteende.⁶²

Skattefusk är ett begrepp som syftar på alla de handlingar i beskattningen som beläggs med sanktioner, vare sig de är administrativa eller straffrättsliga. En undergrupp till skattefusk är skattebedrägeri, varmed avses de handlingar som är straffbelagda enligt strafflagen. Kännetecknande för skattefusket är att skattesubjektet undanhåller information eller ger felaktiga uppgifter till fiskus. Skattefusk jämförs ofta med det engelska begreppet ”tax evasion”. Denna jämförelse

⁵⁶ *Tikka* 1972, s. 26.

⁵⁷ Se t.ex. *Wikström* 2008, s. 95, *Tikka* 1981a, s. 65 och *Tikka* 1972, s. 26 och 29.

⁵⁸ *Tikka* 1972, s. 28.

⁵⁹ *Knuutinen* 2010, s. 587.

⁶⁰ *Tikka* 1981a, s. 61. (Övers. förf.)

⁶¹ *Penttilä* 2007, s. 324–325.

⁶² Se t.ex. *IBFD International Tax Glossary*, s. 30 och *OECD* 1987, s. 16–17.

är motiverad i och med att "tax evasion" klart ger uttryck för olagliga åtgärder som är straffbelagda.⁶³

Skatteflykt⁶⁴ är ett begrepp som är speciellt för Finland. *Tikka* definierar skatteflykt som skatteminimeringsåtgärder i gränsöverskridande situationer. Vid skatteflyktsåtgärder är avsikten att flytta ett skatteobjekt eller skattesubjekt från ett land med högre skatt till ett land med lägre skatt.⁶⁵ Denna definition används också i detta arbete. Treårsregeln i ISkL 11 § har ofta lyfts fram som en regel vars syfte är att stävja skatteflykt. Skatteflykt kan vara såväl helt tillåten skatteminimering som otillåten skattekringgående eller skattefusk. Om skatteflykten är otillåten kallas den i stället för skattekringgående eller skattefusk respektive skattebedrägeri.⁶⁶ Således används skatteflykt i dessa sammanhang för att beskriva helt tillåtna åtgärder. Den svenska definitionen av skatteflykt får inte förväxlas med skatteflykt här. Den svenska versionen av skatteflykt skulle närmast kunna jämföras med "tax evasion" och "tax avoidance". Dessutom har Sverige en särskild lagstiftning om skatteflykt.⁶⁷

1.6 ARBETETS STRUKTUR

Arbetet består av nio kapitel. Kapitlen är utförliga i den bemärkelsen att varje nytt tema inleds med en kort introduktion, och kapitlen avslutas med en kort sammanfattning av de mest centrala fynden. Dessutom förekommer i samband med större helheter också en kort historisk tillbakablick. Detta har gjorts i syftet att göra arbetet mera läsarvänligt och ge även personer som inte är väl förtrogna med det finska skattesystemet goda förutsättningar att förstå arbetet.

Kapitel ett utgör inledningen. I kapitel två redogörs för Finlands nationella reglering av skattskyldighet. Kapitel inleds med en granskning av de principer som styr skattskyldigheten. De två stora modellerna för hur skattskyldighet kan struktureras, d.v.s. global och territoriell skattskyldighet, behandlas ingående. Därefter tar jag upp domicil-, källstats- och nationalitetsprinciperna, viktiga principer med tanke på det globala skattesystemet. I detta sammanhang behand-

⁶³ Se t.ex. *IBFD International Tax Glossary*, s. 157 och *Russo*, s. 49–50.

⁶⁴ I rättslitteraturen används också termen "internationell skatteflykt", se *Penttilä 2007*, s. 325.

⁶⁵ *Tikka 1972*, s. 28. Se även *Penttilä 2007*, s. 325.

⁶⁶ *Penttilä 2007*, s. 325. *Tikka* ger som exempel på skattefusk vid utflyttning en situation där skattesubjektet ger felaktiga uppgifter om sina väsentliga anknytningar för att på detta sätt undvika skattskyldighet. Se *Tikka 1981a*, s. 75.

⁶⁷ Närmare om "skatteflykt" i svensk rättslitteratur, se t.ex. *Påhlsson 1998*, s. 102 ff., *Cejie 2010*, s. 72, *Ståhl 2007*, s. 575–576, *Simon – Almendal*, s. 319–322, *Lindencrona*, s. 35–37, *Pelin 2006*, s. 192 och *Dahlberg 2007*, s. 239.

las också de delar av de allmänna läroren i skatterätten som är relevanta för detta arbete. Därefter följer en kort redogörelse för hur Finland gått över från en nationalitetsbaserad skattskyldighet till att använda boende som grund för allmän skattskyldighet. Beträktelsen sträcker sig tillbaka till mitten av 1800-talet. Efter denna introduktion behandlas de finska reglerna om boende och skattskyldighet. Först behandlas vad som avses med bo och hemvist samt vistelse i sex månader. Därefter redogörs för treårsregeln samt hur de väsentliga anknytningarna inverkar på skattskyldigheten efter utflyttning. Eftersom lagstiftningen och förarbetena är tämligen knapphändiga, bygger kapitlet i hög grad på rättsfall och tolkningen av dessa. Kapitlet avslutas med bl.a. en redogörelse av specialsituationer, som t.ex. beskattningen av anställda vid EU, frågor anknutna till bevisbörden samt ett kort stycke om legalitetsprincipen och treårsregeln.

I kapitel tre behandlas andra nationella lagar där skyldigheten att erlagga skatt bestäms utifrån ett boendebegrepp. Boende används inte bara i ISkL som grund för skattskyldighet. Boendebegreppet i ISkL är inte heller avgörande för boende vid andra skatteformer. Kapitlet inleds med en analys av AGL. Boendebegreppet i AGL motsvarar till vissa delar begreppet i ISkL. Vidare kan det förekomma dubbelboende också inom den internationella arvs- och gåvobeskattningen. Därefter behandlas boende i bilbeskattningen och kommunalbeskattningen. Boende spelar en viss roll i bilbeskattningen, särskilt vid t.ex. tillfälligt bruk av bil i Finland. I bilbeskattningen har boende dock inte en lika central roll som i t.ex. ISkL och AGL. Dubbelboende i bilbeskattningen förekommer inte heller i samma bemärkelse som i inkomst- eller arvs- och gåvobeskattningen. Kommunalbeskattningen har tagits till behandling, eftersom boende inverkar på vilken kommun som har rätt att ta ut kommunalskatt. Dubbelboende i kommunalbeskattningen kan förekomma i viss bemärkelse, varför dessa situationer i korthet behandlats. Till sist behandlas boende i socialskyddslagstiftningen, och då särskilt hur socialskyddet inverkar på de väsentliga anknytningarna i treårsregeln. Denna analys är av särskild betydelse, eftersom området är relativt utforskat. För socialskyddsändamål är det inte ändamålsenligt att tala om dubbelboende, eftersom grunden till skyldigheten att betala avgifter och rätten till socialskyddsförmåner varierar från land till land, men i allmänhet bygger på anställning.

Kapitel fyra består av en kort rättsjämförande del, där Sveriges, Norges, Danmarks, Tysklands, Storbritanniens och USA:s sätt att reglera frågan om skattskyldighet behandlas. Länderna tas upp i angiven ordning. Länderna har valts med tanke på in- och utflyttning mellan Finland och länderna i fråga, ländernas betydelse för Finland och särdrag i den nationella regleringen av skattskyldighet. Den nordiska dimensionen är särskilt viktigt i arbetet. Samtliga intressanta länder har inte kunnat behandlas av dels utrymmesskäl och dels bristen på engelskspråkig litteratur. I kapitlet har boendereglererna i respektive land behandlats. I korthet behandlas också hur dubbelboende kan uppstå mellan Finland och dessa

länder. Med konkreta exempel visas hur den tidsmässiga utsträckningen av skattskyldigheten är överlappande i länderna. Kapitlet ger perspektiv till den finska lagstiftningen. Huruvida boendereglererna i jämförelseländerna kan utgöra en modell för den finska regleringen har även varit en ledstjärna för analysen.

I kapitel fem behandlas boende och dubbelbeskattning med beaktande av EU-rätten. Inledningsvis behandlas hur EU-rätten förhåller sig till den nationella regleringen av skattskyldighet, och då särskilt treårsregeln. Denna betraktelse är viktig, eftersom det redan länge rått oklarhet om treårsregeln kan anses tillåten eller inte. Treårsregeln behandlas först i ljuset av den fria rörligheten och diskrimineringsförbudet. Därefter behandlas huruvida treårsregeln kan anses tillåten. I samband med detta tas ställning till *van Hilten*-målet och om treårsregeln är en exitskatt. De allmänna berättigandegrunderna som utvecklats genom rättspraxis analyseras också i korthet med avseende på treårsregeln. Dubbelbeskattning kan uppstå till följd av dubbelboende, varför jag avslutningsvis behandlar hur EU-rätten förhåller sig till dubbelbeskattning.

Det sjätte kapitlet gäller skatteavtalstolkning. Tolkningen av skatteavtal är viktig för att få insikt i dubbelboendeproblematiken, eftersom dubbel hemvist enkelt uppstår i och med att avtalsländerna tolkar artikel 4 i skatteavtalen och kommentarerna till modellskatteavtalet olika. Kapitlet inleds med frågan om hur tolkningen av skatteavtal förhåller sig till tolkningen av nationell skattelagstiftning. Därefter redogörs för tolkningsreglerna i själva skatteavtalen. Om inte en term definierats i skatteavtalet kan den allmänna tolkningsregeln i artikel 3(2) i skatteavtal tillämpas. Enligt denna regel kan tolkningen basera sig på såväl nationell rätt som sammanhanget. Artikel 3(2) har också behandlats med beaktande av de särskilda omständigheterna vid dubbelboende. Tolkningen av skatteavtal påverkas också av Wienkonventionen om traktaträtten. Således behandlas Wienkonventionen till de delar som är relevanta för tolkningen. Därefter behandlas kommentarerna till modellskatteavtalet. I kapitlet redogörs för faktorer som inverkar på kommentarernas värde som tolkningsmaterial, såsom t.ex. Wienkonventionens tolkningsregler och folkrättsliga principer. I korthet redogörs också för hur finska skattemyndigheter har förhållit sig till kommentarerna.

I kapitel sju behandlas i huvudsak skatteavtal och skatteavtalens inverkan på dubbelboende. Kapitlet inleds med en allmän betraktelse av OECD:s och FN:s modellskatteavtal samt hur de uppkommit och hur de skiljer sig från varandra. Skatteavtalens tillkomst och förhållande till nationell rätt har behandlats i korthet. Kapitlets kärninnehåll utgörs av en analys av artiklarna 1, 3, 4 och 25 i såväl OECD:s och FN:s modellskatteavtal som samtliga finska skatteavtal. Särskild vikt har lagts vid skatteavtal med intressanta modifikationer av de analyserade artiklarna. I analysen av artikel 4 behandlas också förhållandet mellan hemvist och nationella regler om skattskyldighet, huruvida väsentliga anknytningar i ISkL 11 § motsvarar centrum för levnadsintressen i artikel 4(2) samt hur artikel

4(2) tolkats i finsk rättspraxis. Artikel 25 i OECD:s modellskatteavtal om ömsesidig överenskommelse har år 2008 utvidgats till att också innefatta ett stycke om skiljeförfarande. Det nya skiljeförfarandet, dess uppkomst och praktiska inverkan har analyserats. I samband med analysen av artikel 25 redogörs också för det ömsesidiga överenskommelseförfarandet i Finland. Först behandlas statistiska data om ömsesidiga överenskommelser, och därefter redogörs för hur ömsesidiga överenskommelseförhandlingar inleds och slutförs i praktiken. En tabell över hur artikel 4 och 25 har utformats i finska skatteavtal har sammanställts. Denna tabell står att finna i bilagorna.

I kapitel åtta behandlas hur beskattningen utformas vid dubbelboende. Kapitlet inleds med en redogörelse för de olika former av dubbelboende som förekommer i praktiken: dubbelboende när inget skatteavtal existerar, dubbelboende när skatteavtalet bestämmer hemvisten och dubbelboende när båda avtalsparterna anser sig vara den skatteavtalsmässiga hemvisten. Därefter behandlas skattefria inkomster enligt nationella lagar och undanröjande av dubbelbeskattning. Den mest relevanta formen av inkomst som är befriad från skatt i Finland är lön för arbete utomlands (ISKL 77 §). I Finland tillämpas två metoder för undanröjande av dubbelbeskattning: undantagande- och avräkningsmetoden. Om dessa metoder inte undanröjer dubbelbeskattningen, kan som sista alternativ vissa specialstadganden i BFörfL och SkUppbL tillämpas. Efter att grunden lagts för hur dubbelbeskattning åtgärdas i nationell rätt, behandlas hur beskattningen utformas i praktiken i de olika dubbelboendesituationerna. Först behandlas beskattningen i situationer där skatteavtal inte ingåtts. I dessa fall finns det en uppenbar risk för full eller partiell dubbelbeskattning. Därefter behandlas fall där skatteavtal slutits och hemvist kan bestämmas. Särskild vikt läggs vid de fall då Finland är källstat. Då hemvisten kan bestämmas uppstår mera sällan dubbelbeskattningen. Till behandling tas hur dubbelboende inverkar på beskattningen av dividend, ränta, överlåtelsevinst, lön och pension. Både situationer där treårsregeln införts i skatteavtalet samt då skatteavtalet saknar treårsregeln behandlas. Sist behandlas de situationer där skatteavtal har slutits men båda staterna anser sig vara hemvist enligt skatteavtalet. I dessa fall beskattar båda länderna som om de vore skattesubjektets hemvist, varvid risk för partiell eller full dubbelbeskattning föreligger. Också triangulära situationer tas till behandling.

Kapitel nio består av två delar. Först granskar jag kort de mest centrala delarna av arbetet. Därefter kartläggs nödvändiga reformbehov samt presenteras förbättringsförslag till nationell och internationell rätt. Samtliga problem som lyfts fram kan självfallet inte behandlas, varför reformförslagen har koncentrerats på sådana problem som relaterar till dubbelboende och undanröjande av dubbelbeskattning.

2 Nationell reglering av skattskyldighet

2.1 ALLMÄNT

En av de grundläggande folkrättsliga principerna är att varje stat är suverän. Suveränitet kan definieras som den högsta varaktiga makten på ett visst territorium över individer och andra rättssubjekt som befinner sig där.¹ Suveräniteten delas upp i intern och extern suveränitet. Med intern suveränitet avses förmågan att utfärda sådana allmänt bindande rättsnormer som är giltiga inom statens territorium. Med extern suveränitet avses en stats folkrättsliga rättshandlingsförmåga, d.v.s. statens förmåga att påta sig rättigheter och förpliktelser i förhållande till andra stater.² Det maktmonopol som suveränitetsprincipen ger staten omfattar även rätten att beskatta.³

Med avseende på beskattningen delar *Martha* upp suveräniteten i tre delar: personlig, territoriell och funktionell suveränitet. Med personlig suveränitet avser *Martha* statens rätt att stifta lagar som reglerar beteende eller påför rättsliga konsekvenser för personer, i huvudsak statens medborgare, oberoende av var de uppehåller sig. Med territoriell suveränitet avses statens rätt att utöva den högsta makten över alla personer och saker som är inom statens territorium.⁴ Med funktionell suveränitet avses främst den "självständighet" som t.ex. internationella organisationer kan anses ha trots att de saknar ett territorium.⁵ Även andra sätt att dela upp statens beskattningsbehörighet förekommer.⁶

¹ Se *Suksi*, s. 5. Om suveränitetsprincipen, se också *Påhlsson 2009a*, s. 46 och *Isenbaert*, s. 264–265.

² Om suveränitetens delområden, se *Suksi*, s. 5–7 och *Mutanen*, s. 394.

³ Se t.ex. *Pelin 2006*, s. 183. I rättslitteraturen har även ett flertal andra teorier presenterats för att legitimera statens beskattningsbehörighet. Se *Martha*, s. 18–23. Suveränitetsprincipen är dock den mest accepterade principen. Begreppet har en dubbel innebörd, dels ger principen rätt att utöva makt inom det egna territoriet, dels skyddar den mot andra staters maktutövning. Se *Lindencrona*, s. 29.

⁴ Om den territoriella och personliga suveräniteten, se ytterligare *Jeffery*, s. 44–51 och *van Weeghel 1998*, s. 10. *Panayi* företräder åsikten att den territoriella suveräniteten främst är en "abstrakt juridisk rätt", som därmed inte motsvarar den politiska realiteten. Se *Panayi 2007a*, s. 3. Se även *Willgren 1932*, s. 83, som gör en uppdelning i personlighetsprincipen, som bygger på samfundets maktförhållande till personen, och territorialitetsprincipen, som bygger på samfundets makt över territoriet.

⁵ Se *Martha*, s. 43 ff.

⁶ Till exempel *Vapaavuori* gör en litet avvikande uppdelning i saklig och territoriell beskattningsbehörighet. Med den sakliga beskattningsbehörigheten avser han statens lagstiftningsmakt, rätten

Oberoende av hur statens suveränitet uppfattas eller uppdelas, är det allmänt accepterat att varje stat får självständigt reglera utsträckningen av och kriterierna för sin beskattningsbehörighet.⁷ I teorin förekommer det inte några gränser för hur omfattande statens beskattningsbehörighet kan vara.⁸ I praktiken är det dock ofta omöjligt att verkställa en vid beskattningsbehörighet, eftersom en stat vanligen inte har möjlighet att uppbära skatt på en annan stats område.⁹ En omfattande beskattningsbehörighet skulle enkelt kränka den andra statens suveränitet. Dessutom begränsas nationell beskattningsrätt av internationella förbindelser och avtal, så som EU-rätt och skatteavtal. Således förutsätts i allmänhet någon form av anknytning till staten för att beskattningen skall vara genomförbar. Vanligen bygger statens beskattningsbehörighet antingen på personliga anknytningar mellan staten och skattesubjektet eller på ekonomiska anknytningar¹⁰ mellan staten och skatteobjektet.¹¹ Som personliga anknytningar uppfattas t.ex. medborgarskap, vistelse eller boende. Att inkomsten har sin källa i landet är ett exempel på ekonomisk anknytning.¹²

I detta kapitel behandlas inledningsvis de principer som styr beskattningsbehörighetens omfattning. Det finns ett flertal principer och teorier för hur en stat kan utöva sin beskattningsbehörighet. Vilket skattesystem som används avgör inte bara den egna beskattningen, utan också hur landet förhåller sig till andra länder. Principerna har utvecklats och varierat med tiden. Ursprungligen byggdes beskattningsbehörigheten i allmänhet på medborgarskap, medan boende eller inkomstens källa numera används som anknytningspunkt.¹³ I rättslitteraturen

till skatteinkomster och makt anknuten till beskattningsförvaltningen. Den territoriella beskattningsbehörigheten knyter an till statens rätt att beskatta utländska inkomster för en i staten bosatt person, samt en i utlandet bosatt persons inkomster från källstaten. *Vapaavuori 1991*, s. 35.

⁷ I Europa begränsas denna frihet i praktiken av EU-rätten. Varje EU-medlemsland har i fråga om direkt beskattning fortsättningsvis rätt att bestämma vem och vad som beskattas samt hur mycket. EU-rätten ställer främst vissa ramar för utövandet av denna beskattningsrätt. Om EU-rättens inverkan på suveräniteten inom beskattningen, se t.ex. *van Thiel 2007*, s. 325 och *Isenbaert*, s. 266 ff.

⁸ Se bl.a. *Vapaavuori 1991*, s. 36 och *Panayi 2007a*, s. 1.

⁹ I syfte att undvika dubbelbeskattning och främja internationell handel ligger det i staternas intresse att upprätthålla en skälig beskattningsbehörighet som är i harmoni med övriga staters beskattningsbehörighet. Se *Pistone 2002*, s. 175, som betonar att länder frivilligt tagit allt större avstånd från en omfattande uppfattning av suveränitetsprincipen och begränsat sin beskattningsbehörighet i avsikt att undvika dubbelbeskattning. Se även *Niskakangas 1987*, s. 3 och *Rust 2011a*, s. 3.

¹⁰ I rättslitteraturen används även begreppet "territoriell anknytning" med samma betydelseinnehåll, se t.ex. *Schön*, s. 554.

¹¹ Se *Arnold – McIntyre*, s. 15, *Rohatgi 2008*, s. 14–15, *Vapaavuori 2003*, s. 26 och *Panayi 2007a*, s. 1.

¹² Se t.ex. *Rohatgi 2008*, s. 14–15 och *Vapaavuori 1991*, s. 36–38. Vad som är en ekonomisk eller personlig anknytning uppfattas lite olika av olika författare. Anknytningskriterierna kan också delas upp på andra sätt. *Willgren* gör en uppdelning i tre olika anknytningar: boende i staten, ekonomisk anknytning till staten eller medborgarskap i staten. Se *Willgren 1932*, s. 83.

¹³ Se *Schön*, s. 555–557, som kritiserar bruket av boende som grund för allmän skattskyldighet.

råder det inte konsensus om hur dessa principer skall benämnas, kategoriseras eller ens vad de egentligen inbegriper. Den uppdelning som presenteras nedan är bara en av många möjliga sätt att kategorisera principerna, och skall således inte uppfattas som den enda riktiga.

Efter att de grundläggande principerna har behandlats ges en kort tillbakablick på hur det finska skattesystemet har utvecklats. Kärninnehållet i kapitlet utgörs av en analys av de nuvarande reglerna för bestämmandet av allmän skattskyldighet. Först behandlas skattskyldighet på grund av stadigvarande bo och hemvist, därefter sex månaders vistelse och till slut treårsregeln. Särskild vikt fästs vid kriterierna för vad som utgör en väsentlig anknytning.

2.2 BESKATTNINGSBEHÖRIGHETENS UTFORMNING

2.2.1 Global eller territoriell skattskyldighet

Inom skatterätten görs ofta en grov uppdelning i skattesystem som bygger på s.k. global eller på territoriell skattskyldighet. Denna uppdelning används särskilt i angloamerikansk litteratur,¹⁴ men lämpar sig lika väl för en kategorisering av det finska skattesystemet. I ett skattesystem som bygger på global skattskyldighet (s.k. globalt skattesystem)¹⁵ beskattas individer i allmänhet för sin globala inkomst i den stat där de är bosatta. Det saknar betydelse varifrån inkomsten härstammar, d.v.s. även inkomst med källa i utlandet beskattas i boendelandet.¹⁶ Ett sådant skattesystem har inte begränsats till att bara gälla beskattningen av bosatta individer. Personer bosatta i utlandet anses begränsat skattskyldiga och beskattas i allmänhet för inkomst med källa i landet. Globala skattesystem skiljer således för skatteändamål på personer som är bosatta i landet och personer som inte är det. Finland, liksom de flesta andra stater i världen, kan anses tillämpa ett globalt skattesystem. Det globala skattesystemet bygger vanligen på en kombination av domicilprincipen och källstatsprincipen. Vissa länder tillämpar också

¹⁴ Se t.ex. *Norr*, s. 432–435, *IBFD International Tax Glossary*, s. 414, *Betten*, s. 1, *Vogel 1988a*, s. 216 ff., *Gustafson – Peroni – Pugh*, s. 15, *Fleming – Peroni – Shay 2008*, s. 35, *Fleming – Peroni – Shay 2010*, s. 75, *Russo*, s. 6, *Tittle*, s. 41, *Shelton*, s. 65, *Graetz 2003*, s. 12–13 och *Isenbergh*, s. 7 och 12. Denna uppdelning har i allmänhet inte använts i finsk skattelitteratur.

¹⁵ I engelskan används i huvudsak begreppet ”global system”, men också ”worldwide system”. Begreppet ”worldwide system” används bl.a. i *Fleming – Peroni – Shay 2008*, s. 35 och *Fleming – Peroni – Shay 2010*, s. 75. *Norr* kallar systemet också för ”unitary system” och ”anglo-saxon system”. Begreppet ”anglo-saxon system” har sin grund i att det globala skattesystemet tidigare var dominant i de anglosaxiska länderna. Se *Norr*, s. 433.

¹⁶ Se bl.a. *Norr*, s. 433, *Isenbergh*, s. 7, *IBFD International Tax Glossary*, s. 450 och *Fachlexikon Steuern*, under ordet Universalitätsprinzip.

nationalitetsprincipen. Principerna kommer att behandlas närmare i följande avsnitt.

I ett skattesystem som bygger på territoriell skattskyldighet (s.k. territoriellt skattesystem)¹⁷ beskattas bara inkomst som har sin källa i staten.¹⁸ Sådana skattesystem baserar sig på den s.k. territorialitetsprincipen.¹⁹ En person som är bosatt i en stat som tillämpar territorialitetsprincipen beskattas således inte för inkomster med källa i utlandet. Territorialitetsprincipen har sin grund i tanken att beskattning som sträcker sig utöver landets eget territorium kränker andra länders suveränitet.²⁰ Undantagandemetoden (eng. exemption method) kopplas ofta samman med territorialitetsprincipen.²¹ Tillämpandet av undantagandemetoden och territorialitetsprincipen leder till samma slutresultat, d.v.s. att utländsk inkomst inte beskattas.²² Undantagsförfarandet kan aktualiseras både i nationell rätt och genom skatteavtal. Undantagandemetoden kan tillämpas för att förverkliga ett i praktiken territoriellt skattesystem. Undantagandemetoden är dock ett medel som används för att undvika dubbelbeskattning, inte en separat princip i likhet med territorialitetsprincipen. Undantagandemetoden är inte begränsad till det territoriella skattesystemet. Utländsk inkomst är befriad från skatt genom undantagandemetoden också i skattesystem som inte kan anses vara territoriella. Dessutom kan undantagandemetoden användas selektivt bara för viss inkomst, medan territorialitetsprincipen kategoriskt utesluter all utländsk inkomst från skatt.²³ Således kan under inga omständigheter ett likhetstecken sättas mellan undantagandemetoden och territorialitetsprincipen.

¹⁷ Den mest frekvent använda begreppet med motsvarande betydelseinnehåll i engelskan är "territorial system". I engelskan används dock flera uttryck med motsvarande betydelseinnehåll, som t.ex. "pure territorial system", "exemption system", "source system" etc. På finska kan det territoriella skattesystemet översättas med "alueperiaatteeseen perustuva verojärjestelmä". Se t.ex. *Vaapaavuori 2003*, s. 29. Territorialitetsprincipen i EU-rätten skiljer sig från motsvarande princip i internationell skatterätt. *Cejie* konstaterar följande om territorialitetsprincipen i EU-rätten: "Det synes dock som att domstolen menar att territorialitetsprincipen omfattar såväl hemvistprincipen som källstatprincipen." Se *Cejie 2010*, s. 407. Avseende territorialitetsprincipen i EU-rätt, se ytterligare t.ex. *Helminen 2012*, s. 127 och *Lehner*, s. 241 ff.

¹⁸ Se t.ex. *Vogel 1988a*, s. 217, *Shelton*, s. 65, *Norr*, s. 434–435, *Russo*, s. 6, *Graetz 2003*, s. 14, *Lehner*, s. 248–249 och *Isenbergh*, s. 12. Se *Weber 2005b*, s. 110, som skiljer mellan källa och ursprung (eng. source och origin).

¹⁹ Territorialitetsprincipen baserar sig på den territoriella suveräniteten. Jfr *Willgren* som använder begreppet "territorialprincip" med annat betydelseinnehåll. Med beskattning på basis av territorialprincipen avser *Willgren* statens rätt att beskatta hela den inom statsområdet befintliga befolkningen. Se *Willgren 1896*, s. 241.

²⁰ *IBFD International Tax Glossary*, s. 414.

²¹ *Romstorfer*, s. 69.

²² Se *Pouletty – Smith*, s. 17, som konstaterar att territoriella skattesystem fungerar på liknande sätt som undantagandemetoden.

²³ Se närmare *Viherkenttä 1991*, s. 51.

Territorialitetsprincipen har inte blivit lika allmänt accepterad som källstatsprincipen. Källstatsprincipen är i praktiken betydligt mera använd och således också viktigare är territorialitetsprincipen. I rättslitteratur redogörs ofta bara för källstatsprincipen, eller så likställs territorialitetsprincipen med källstatsprincipen.²⁴ Ovanligt är inte heller att säregenskaperna hos territorialitetsprincipen inkluderas i definitionen av källstatsprincipen. Mera korrekt är uppfattningen att källstatsprincipen kan ses som en tillämpning av territorialitetsprincipen.²⁵ Trots flera likheter mellan principerna finns det en fundamental skillnad: källstatsprincipen gäller beskattningen av inkomst som lämnar landet, medan territorialitetsprincipen också gäller beskattning av inkomst som kommer utifrån. Källstatsprincipen är således nära anknuten till det globala skattesystemet och uppdelningen i källstat och hemviststat. Territorialitetsprincipen är inte lika beroende av denna uppdelning, eftersom inkomstens källa är den primärt avgörande faktorn för beskattningen.²⁶ Källstatsprincipen tillämpas i regel tillsammans med domicilprincipen och ibland också nationalitetsprincipen, medan ett rent territoriellt skattesystem bara bygger på en princip, nämligen territorialitetsprincipen. På grund av dessa skillnader skall principerna inte förväxlas eller likställas med varandra.

Territorialitetsprincipen har både för- och nackdelar. Nedan granskas några av dessa. Som en av det territoriella skattesystemets styrkor betonas ofta dess enkla struktur.²⁷ Enligt territorialitetsprincipen behöver man t.ex. inte beräkna hur utländsk skatt på inkomster från utlandet skall gottgöras i hemviststaten.²⁸ Däremot kan de regler som bestämmer inkomstens källa vara komplicerade och detaljerade.²⁹ Även om det föreligger anknytningspunkter mellan inkomsten och ett land, innebär det inte att dessa anknytningspunkter alltid är tillräckligt starka för att

²⁴ I finsk rättslitteratur redogörs ofta bara för tre principer: domicil-, nationalitets- och källstatsprinciperna. Se t.ex. *Niskakangas 1987*, s. 5, *Niskakangas 2009*, s. 97, *Wikström 2008*, s. 176, *Helminen 2013a*, s. 26, *Mehtonen*, s. 22 ff., *Huhtamäki*, s. 19, *Nieminen 2010a*, s. 428 och *Myrsky – Linnakangas 2009*, s. 15–16. Se däremot *Vapaavuori 2003*, s. 29, *Vapaavuori 1991*, s. 38 och *Viherkenttä 1991*, s. 50 ff., som behandlar territorialitetsprincipen som en separat princip.

²⁵ Se *Dahlberg 2007*, s. 24.

²⁶ Enligt *Viherkenttä* ställs i vissa sammanhang källstatsprincipen mot domicilprincipen på basis av att skattebasen delas upp mellan källstat och (den icke-bosatta) skattebetalarens hemviststat. Termen territorialitetsprincip undviker denna tvetydighet. Se fotnot 1 i *Viherkenttä 1991*, s. 50.

²⁷ Se *Littlewood*, s. 689 som argumenterar att det territoriella skattesystemet i Hongkong är enklare och fungerar bättre än andra skattesystem.

²⁸ *Pouletty – Smith*, s. 17 och *Graetz 2003*, s. 16.

²⁹ Se t.ex. *VanderWolk*, s. 11 ff., som redogör för problematiken att fastställa inkomstens källa i Hongkong. *Vapaavuori* betonas att källstatsprincipen möter större tekniska svårigheter än domicilprincipen på grund av svårigheten att definiera inkomstens källa. Se *Vapaavuori 2003*, s. 26. I *Fleming – Peroni – Shay 2008*, s. 39, betonas att fungerande territoriella skattesystem inte är enkla, men dock enklare än globala skattesystem. Se även *Vogel 1988a*, s. 223 ff., som utförligt behandlar svårigheten med att fastställa källan.

landet skall ses som inkomstens källa.³⁰ Bestämmandet av inkomstens källa är dock inte bara ett problem i samband med territorialitetsprincipen, eftersom också globala skattesystem förutsätter att inkomstens källa kan definieras. Den administrativa bördan och kostnaderna för verkställandet av beskattningen är förmodligen mindre i ett territoriellt system än i ett globalt system.³¹ Detta beror bl.a. på att skatten i ett territoriellt skattesystem kan tas ut i samband med utbetalning av inkomsten.³² Beskattningen är då inte lika strikt bunden till varje enskild individ och dennes deklaration. Dessutom finns det betydligt färre och enkelt identifierbara instanser som betalar ut inkomster än personer som erhåller inkomst, vilket betyder att det totala antalet övervakningsobjekt är mindre.³³

Det finns också andra fördelar. Om alla länder nämligen tillämpade territorialitetsprincipen, skulle dubbelbeskattning förmodligen inte förekomma i lika omfattande grad som i dag.³⁴ Dubbelbeskattning som beror på att t.ex. inkomstens källa anses vara i två länder, kan däremot inte elimineras. Dessutom kan territorialitetsprincipen leda till att ingen skatt påförs över huvud taget t.ex. om räntor är skattefria i källstaten och inte heller beskattas i hemviststaten, som tillämpar territorialitetsprincipen.³⁵

Territorialitetsprincipen kan anses främja neutralitet³⁶ och ekonomisk effektivitet³⁷ i den stat där investeringarna görs. Förenklat kan man konstatera att den ekonomiska effektiviteten är högst då produktionsfaktorerna ger den högsta möjliga avkastningen. Produktionsfaktorerna bör allokeras enligt marknadsmekanismer och utan statlig påverkan. För att uppnå maximal effektivitet förutsätts således neutralitet. Med neutralitet avses i detta sammanhang att beskattningen inte skall påverka allokeringen av produktionsfaktorer.³⁸ I ett territoriellt skattesystem spelar det ingen roll vare sig investeringen görs av en person bosatt i landet eller en som bor utomlands, beskattningen i källstaten är i allmänhet lika.³⁹ En sådan beskattning kan anses vara kapitalimportneutral (CIN-principen).⁴⁰ Kapi-

³⁰ Vapaavuori 1991, s. 39.

³¹ Graetz 2003, s. 16.

³² Beskattningen av överlåtelsevinster är dock ett undantag, eftersom beskattningen här ofta är beroende av den skattskyldiges deklaration.

³³ Juusela, s. 172–173.

³⁴ Vapaavuori 2003, s. 28 och Shelton, s. 65.

³⁵ Viherkenttä 1991, s. 50.

³⁶ Weber 2005b, s. 116. Om neutralitetsbegreppet i inkomstbeskattningen, se bl.a. Frände 2009b, s. 711, Pahlsson 2007, s. 32, Pahlsson 1997, s. 122 och Persson Österman 1997, s. 29 ff.

³⁷ Här avses global effektivitet, inte nationell effektivitet. Se Vogel 1988b, s. 310.

³⁸ Om sambandet mellan effektivitet och neutralitet, se Weber 2005b, s. 116, Persson Österman 1997, s. 36–37 och Panayi 2007a, s. 6.

³⁹ Graetz 2003, s. 14, Panayi 2007a, s. 9 och Vapaavuori 2003, s. 34–36.

⁴⁰ Har även kallats för källneutralitet (eng. source neutrality), se Weber 2005b, s. 117. Om kapitalimportneutralitet, se t.ex. Persson Österman 1997, s. 451 och Kleist 2012, s. 41.

talimportneutralitet uppfylls sällan i praktiken, eftersom de flesta länder tillämpar domicilprincipen, varvid den fördel som beviljas i källstaten går förlorad genom att skatt i hemviststaten därtill påläggs. Om däremot hemviststaten tillämpar undantagandemetoden för den ifrågavarande utländska inkomsten, uppstår kapitalimportneutralitet. Stater som tillämpar ett territoriellt skattesystem tenderar att föredra kapitalimportneutralitet framför kapitalexportneutralitet.

I rättslitteratur har det betonats att företagen blir multinationella i allt högre grad, vilket i sin tur försvårar en boendebaserad beskattning.⁴¹ Även i ett territoriellt system fastställs i allmänhet boende för skatteändamål, men boendet får inte samma avgörande betydelse för skattskyldigheten som i ett globalt skattesystem. Tillämpning av territorialitetsprincipen minskar således betydelsen av hemortsbyte som skatteplaneringsmedel. Däremot hindrar territorialitetsprincipen inte andra former av skatteplanering. I ett territoriellt skattesystem påförs i hemviststaten ingen skatt för utländska inkomster, varvid beskattningen i investeringslandet är en av de faktorer som styr investeringsbeslut. Tillämpning av territorialitetsprincipen kan leda till att investeringar flödar dit där skatten är lägst eller avkastningen efter skatt är högst, med en i sin tur ökad skattekonkurrens som följd.⁴² Detta förvränger marknaden i och med att den före skatt högst avkastande investeringen inte nödvändigtvis väljs.⁴³ Territorialitetsprincipen har således kritiserats för att leda till skatteflykt, men också skattekringgående och skattefusk samt undangömmande av medel i utlandet.⁴⁴ Dessutom leder ett territoriellt system till att förluster i utlandet inte nödvändigtvis kan beaktas i hemviststaten.⁴⁵

Territoriella skattesystem har tidigare varit vanliga i bl.a. Sydamerika.⁴⁶ Numera är territorialitetsprincipen rätt ovanlig, men tillämpas fortfarande i t.ex. Hongkong.⁴⁷ På senare tid har det globala skattesystemet fått utstå en del kritik och fördelarna med territorialitetsprincipen har lyfts fram.⁴⁸ Vanligen har argu-

⁴¹ *Graetz 2003*, s. 16 och *Graetz 2001*, s. 1364. Se även *Shelton*, s. 66.

⁴² Se bl.a. *Vapaavuori 2003*, s. 36.

⁴³ Se *Fleming – Peroni – Shay 2008*, s. 85, som behandlar problematiken.

⁴⁴ *Graetz* betonar att tillämpning av en ren territorialitetsprincip skulle erodera skattebasen. Se *Graetz 2003*, s. 15–16. *Fleming – Peroni – Shay 2008*, s. 42–44, nämner att bl.a. transfer pricing lämpar sig som metod för att förflytta vinst från ett land som tillämpar territorialitetsprincipen till länder med lägre skatt. Se också *Lobel*, s. 519–521 och *Graetz 2003*, s. 14–15.

⁴⁵ *Pouletty – Smith*, s. 17.

⁴⁶ *Vogel* behandlar hur territorialitetsprincipen utvecklats i Sydamerika. Se närmare *Vogel 1988a*, s. 221–222. Om skattepolitiken och dess utveckling i Sydamerika, se *Xavier*, s. 201 ff.

⁴⁷ Se bl.a. *Hong Kong Master Tax Guide 2009/10*, s. 22–23 under rubriken ”1–1500 Overview of tax system” och *Littlewood*, s. 690 ff. För en kort redogörelse för den historiska bakgrunden till skattesystemet i Hongkong, se *Littlewood*, s. 694 f.

⁴⁸ Se t.ex. *Gustafson – Peroni – Pugh*, s. 15–16 och *Strasser*, s. 513–514, som behandlar den kritik det amerikanska skattesystemet har fått av förespråkare för ett territoriellt system. Se även *Melot*,

menten för territorialitet kretsat kring ekonomisk effektivitet, neutralitet och rättvisa. Om territorialitetsprincipen tillämpades på samfund, har man ytterligare argumenterat att samfund i detta land skulle få en konkurrensfördel på en global marknad. Det är dock osannolikt att de länder som i dag tillämpar ett globalt system skulle övergå till ett rent territoriellt skattesystem. Däremot är det möjligt att kombinera båda principerna så att det territoriella skattesystemet används för vissa inkomster eller t.ex. för samfund, medan det globala skattesystemet används för fysiska personer.⁴⁹ Detta görs vanligen i syfte att t.ex. locka bolag eller investerare till staten. Ett gott exempel på partiell territorialitet för fysiska personer är det brittiska systemet avseende ”remittance basis”, d.v.s. att utländska inkomster i vissa fall inte beskattas innan de tas in i landet.⁵⁰ Såsom det tidigare framkommit kan även skatteavtal ha drag som är kännetecknande för territorialitetsprincipen. Skatteavtal kan innehålla artiklar som är åtminstone partiellt ”territoriella”, eftersom utländsk inkomst genom skatteavtal kan vara befriad från skatt i hemviststaten, t.ex. genom undantagandemetoden eller undantagande med progressionsförbehåll.

2.2.2 Bärande beskattningsprinciper i det globala skattesystemet

2.2.2.1 Allmänt

Domicil-, källstats- och nationalitetsprinciperna är alla anknutna till det globala skattesystemet. Samtliga principer bygger således på en uppdelning i allmän och begränsad skattskyldighet, varvid allmän skattskyldighet innebär beskattning av de globala inkomsterna och begränsad skattskyldighet beskattning av inkomster med källa i landet. Domicilprincipen, och i sällsynta fall också nationalitetsprincipen, används för att bestämma skattskyldigheten för skattesubjekt.⁵¹ En person anses således allmänt skattskyldig om han är bosatt i landet. Alla övriga är begränsat skattskyldiga. Källstatsprincipen har däremot samband med hur inkomst med källa i staten fastställs och beskattas. Källstatsprincipen används främst vid

s. 84 ff., *Sacchetto*, s. 76–78, *Lehner – Reimer*, s. 542, *Vogel 1988a*, s. 222 och *Vogel 1988c*, s. 401–402. Jfr *Fleming – Peroni – Shay 2008*, s. 35 ff. och *Lobel*, s. 519 f., som framför kritik mot dem som förespråkar territorialitetsprincipen.

⁴⁹ Se t.ex. *Isenbergh*, s. 13 och *Graetz 2003*, s. 13. För ett exempel på ett land som kombinerar båda systemen, se redogörelsen för det franska skattesystemet i *Melot*, s. 84 ff. Se *Pouletty – Smith*, s. 17 ff., som analyserar territorialitetsprincipen i Danmark, Frankrike och Hongkong. Se *Fleming – Peroni – Shay 2008*, s. 36–37, som kallar ett globalt skattesystem med inslag av territorialitetsprincipen för ett s.k. ”hybrid worldwide system”. Också begreppet ”hybrid exemption system” har använts med samma betydelseinnehåll.

⁵⁰ Se närmare avsnitt 4.6.

⁵¹ *Weber 2005b*, s. 122.

beskattningen av begränsat skattskyldiga. Domicil- och nationalitetsprinciperna bygger på anknytningar mellan skattesubjektet och staten, medan källstatsprincipen bygger på anknytningar mellan skatteobjektet och staten. Ett globalt skattesystem består i allmänhet av en kombination av minst två av de nämnda principerna.

Majoriteten av länderna i världen tillämpar ett i huvuddrag globalt skattesystem baserat på domicil- och källstatsprinciperna. Intressekonflikter mellan länder som tillämpar globala skattesystem är relativt vanliga. En vanlig konflikt gäller fördelningen av beskattningsbehörigheten mellan den skattskyldiges hemvist och inkomstens källa.⁵² Utvecklade⁵³ och förmögna länder vill koncentrera beskattningsbehörigheten till hemviststaten, där investeraren vanligen är bosatt, medan utvecklingsländer föredrar omfattande beskattningsrätt för källstaten. Denna intressekonflikt blir särskilt synlig i skatteavtal. De två dominerande modellskatteavtalen, d.v.s. OECD:s och FN:s modellskatteavtal, lägger olika vikt vid fördelningen av beskattningsbehörigheten mellan hemviststaten och källstaten. OECD:s modellskatteavtal ger hemviststaten den primära beskattningsrätten.⁵⁴ OECD:s val att främja hemviststaten är naturligt med beaktande av att OECD är en organisation vars medlemsländer i huvudsak är kapitalexporterande utvecklade demokratiska marknadsekonomier. FN:s modellskatteavtal beaktar däremot de kapitalimporterande utvecklingsländernas intressen och ger källstaten en vidare beskattningsbehörighet.⁵⁵ I det följande analyseras domicil-, källstats- och nationalitetsprinciperna närmare. Särskild vikt läggs vid för- och nack-

⁵² Se bl.a. *van Weeghel 1998*, s. 13, som konstaterar att konflikter mellan källan och hemvisten är vanliga. Både inkomstens källa och inkomsttagarens hemvist har legitima grunder att yrka på rätt att beskatta inkomsten. Se t.ex. *Graetz 2003*, s. 5 och 8. En del författare har dock varit villiga att främja hemviststatens rätt framför källstatens rätt, och t.o.m. föreslagit en uteslutande tillämpning av domicilprincipen. Se sammanfattningsvis *Graetz 2003*, s. 10–11.

⁵³ Jag har valt att använda begreppen utvecklade länder och utvecklingsländer, eftersom dessa används av FN. Se t.ex. *FN 2010a*, s. 2. Uppdelningen i utvecklade länder och utvecklingsländer beskriver inte realiteten i världen. Egentligen borde åtminstone en tredelning göras: utvecklingsländer, länder under utveckling (eng. *emerging countries*) och utvecklade länder. Länder under utveckling skiljer sig från utvecklingsländer i och med att de är på väg att bli utvecklade länder, d.v.s. de ligger mellan utvecklingsländer och utvecklade länder. Vanligen växer ekonomin mycket snabbt i dessa länder. Indien och Kina (BRIC-länder) har ansetts vara länder under utveckling. För en mera omfattande definition, se *Alor*, s. 223. *Cai* gör ytterligare en uppdelning i minst utvecklade länder (eng. *least developed countries*) och dynamiska ekonomier (*dynamic economies*). Se *Cai*, s. 239. För detta arbete räcker en uppdelning i utvecklade och utvecklingsländer.

⁵⁴ *OECD 2010*, s. 11.

⁵⁵ *FN 2001*, s. vii och xiii–xiv och *Romstorfer*, s. 73. Det har argumenterats att domicilprincipen är rättvis om den tillämpas i förhållandet mellan två jämna parter. I och med att den ena parten är ett förmöget land och den andra ett utvecklingsland, är domicilprincipen fördelaktig i förhållande till det förstnämnda landet. Utvecklingslandet skulle dra fördel av en bredare beskattningsbehörighet för källstaten. Se t.ex. *Huhtamäki*, s. 20.

delar samt argument som använts för att motivera tillämpningen av dessa principer.

2.2.2.2 Nationalitetsprincipen

Nationalitetsprincipen⁵⁶ innebär att en stat beskattar sina medborgare oberoende av var dessa uppehåller sig. Beskattningsrätten gäller vanligen medborgarnas globala inkomster.⁵⁷ Varje stat har enligt den personliga suveräniteten rätt att beskatta sina medborgare, men bara ett fåtal stater utnyttjar denna rätt.⁵⁸ Varje stat får också själv bestämma vem som beviljas medborgarskap. Nationalitetsprincipen är den äldsta, men numera ovanligaste principen.⁵⁹ Det finns dock ett antal länder som fortsättningsvis använder nationalitetsprincipen i större eller mindre utsträckning. Det ekonomiskt mest betydelsefulla land som än i dag följer nationalitetsprincipen är USA.⁶⁰ USA inkluderar i sina skatteavtal vanligen en s.k. *saving clause*, som tillåter beskattningen av egna medborgare.⁶¹ Enligt artikel 1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Finland och USA⁶² kan medborgare beskattas för sina globala inkomster. Trots att artikeln gäller båda länderna tillämpas nationalitetsprincipen bara vid beskattningen i USA. Detta beror på att beskattningen i Finland inte bygger på nationalitet, och att det inte är möjligt att genom skatteavtalet utvidga tillämpningsområdet för den nationella rätten.⁶³

Beskattning enligt nationalitetsprincipen har motiverats med de fördelar medborgarskapet medför, såsom t.ex. juridiskt skydd, rätt till pass, rätt att rösta i val, rätt till de tjänster ambassader erbjuder etc.⁶⁴ Medborgarskapet kan också med-

⁵⁶ Willgren använder sig i stället av uttrycket ”den rättsliga principen”, och avser då de personer som rättsligen tillhör staten, d.v.s. dess egna medborgare, oavsett var de uppehåller sig. Se Willgren 1896, s. 241.

⁵⁷ Panayi 2007a, s. 4–5.

⁵⁸ Martha, s. 47 och 182–183. Se Jeffery, s. 44, som betonar att nationalitet även har territoriella karaktärsdrag.

⁵⁹ För en redogörelse för den historiska debatten kring medborgarskap som grund för beskattning, se Martha, s. 66 ff. Nationalitetsprincipen har sina rötter i en förgångna tid, där stor vikt fästes vid familj, släkt, ursprung och lojalitet mot moderlandet. Detta tänkande har förlorat sin grund i dagens samhälle, där de personliga och ekonomiska omständigheterna är utgångspunkten för beskattningen. Se Niskakangas 1987, s. 4 och Schön, s. 556.

⁶⁰ Se närmare t.ex. Morrison, s. 613 och Tillinghast 1984, s. 242 ff. Nationalitetsprincipen används också i t.ex. Filippinerna. Om beskattningen i Filippinerna, se *Global Individual Tax Handbook 2010*, s. 541 och 548.

⁶¹ Se Doernberg – van Raad, s. 775 ff. och Frkal, s. 61–62.

⁶² Skatteavtalet med USA, FördrS 2/1991 och 3/2008.

⁶³ Se bl.a. Mehtonen, s. 48–49.

⁶⁴ van Weeghel 1998, s. 11, Doernberg – van Raad, s. 776, Singer 2008, s. 563 och Graetz 2003, s. 15. Motsvarande tankar har redan på 1800-talet förts fram i finsk finansiell lära. Se Langenskjöld, s. 121.

föra skyldigheter, såsom t.ex. värnplikt. I rättslitteraturen har det t.o.m. framhåvts att beskattningsbehörighet på basis av en individs medborgarskap bygger på ”politisk lojalitet” mot hemlandet.⁶⁵ Nationalitetsprincipen är förhållandevis problemfri så länge som den skattskyldige är bosatt i det land där han är medborgare. I dessa fall har myndigheterna goda möjligheter att utreda den skattskyldiges inkomster och beskatta dem.

Också om ett land inte bygger sitt skattesystem på nationalitetsprincipen är det inte ovanligt att nationalitet används som kriterium vid t.ex. *anti-avoidance*-regler eller exitskatter.⁶⁶ Att använda nationalitet som kriterium för olika skatterättsliga följder är praktiskt av några orsaker. För det första är nationalitet ett förhållandevis klart och enkelt kriterium som mera sällan föranleder tolknings-svårigheter. För det andra kan t.ex. *anti-avoidance*-regler som är baserade på nationalitet bara kringgå genom att personen i fråga avstår från medborgarskapet. I praktiken är det ytterst ovanligt att en person avstår från sitt medborgarskap av skatteskäl. Även i Finland spelar nationaliteten en betydande roll i samband med utflyttning från Finland. Treårsregeln i ISkL 11.1 § tillåter beskattning av finska medborgare efter utflyttning. Det gäller däremot att observera att treårsregeln inte är en renodlad version av nationalitetsprincipen, utan snarast en tidsmässig dimension av domicilprincipen.⁶⁷

I internationell skatteavtalsrätt har medborgarskapet tillmätts en viss betydelse. Oberoende av att OECD:s modellskatteavtal bygger på uppdelningen i hemvist och källstat, har medborgarskapet betydelse enligt artikel 4(2). Om en person är bosatt i två länder samtidigt, bestäms den skatteavtalsmässiga hemvisten enligt en rad kriterier som finns uppräknade i artikel 4(2). Den skattskyldiges hemvist bestäms i sista hand utifrån hans medborgarskap. Motsvarande regel finns också i FN:s modellskatteavtal. Vanligen kan dock dubbelboendesituationer lösas innan medborgarskapskriteriet blir aktuellt.⁶⁸

Nackdelar och problem med nationalitetsprincipen accentueras i internationella situationer. Nationalitetsprincipen besvarar inte frågan hur staterna skall förhålla sig till personer med flera nationaliteter eller personer som saknar nationalitet.⁶⁹ Det största problemet är dock att nationalitetsprincipen inte är förenlig med de flesta andra länders beskattningsmodeller, varvid dubbelbeskattning en-

⁶⁵ Jeffery, s. 49.

⁶⁶ Weber 2005b, s. 111.

⁶⁷ Andersson – Linnakangas, s. 36, framför att treårsregeln inte innebär någon återvändo till nationalitetsprincipen. Jfr Keinonen, som anser att treårsregeln innehåller element från nationalitetsprincipen, se Keinonen, s. 40. Tikka anser att treårsregeln utgör ett avsteg från domicilprincipen. Se Tikka 1982a, s. 114.

⁶⁸ Se Stuart, s. 191.

⁶⁹ Niskakangas 1987, s. 4.

kelt kan uppkomma.⁷⁰ Dubbelbeskattning uppstår t.ex. när en medborgare i ett land som tillämpar nationalitetsprincipen flyttar och bosätter sig i ett land som tillämpar domicilprincipen. Genom att gränsöverskridande rörlighet blir allt vanligare ökar också antalet individer som saknar medborgarskap i det land där de är bosatta. Detta orsakar utöver dubbelbeskattningsproblem också rent tekniska svårigheter för nationalitetslandet att få uppgifter om den i utlandet bosatta personens inkomster från både hemviststaten och tredje länder. Således kan en effektiv beskattning av en i utlandet bosatt medborgare bara svårligen verkställas.

2.2.2.3 Domicilprincipen

Domicilprincipen, som även kallas för hemvist- eller bosättningsstatsprincipen,⁷¹ innebär att en fysisk person är allmänt skattskyldig och beskattas för sina globala inkomster i den stat där personen är skatterättsligt bosatt. Rätten att beskatta bosatta individer kan anses bygga både på den personliga och på den territoriella suveräniteten.⁷² Domicilprincipen beaktar inte omständigheter som inkomstens källa, skattesubjektets nationella tillhörighet eller samtidigt boende i annan stat.⁷³ Den skatt som betalats i källstaten gottgörs vanligen helt eller delvis i hemviststaten innan nationell skatt påförs. För att principen skall kunna tillämpas måste skatterättsligt boende bestämmas i den nationella rätten. Varje land tillämpar egna och ofta unika kriterier för skatterättsligt boende. I allmänhet krävs starka personliga anknytningar eller långvarig vistelse för att boende skall uppstå. Korta besök eller vistelser av turistnatur kan under inga omständigheter anses rättfärdiga allmän skattskyldighet.⁷⁴ I Finland kommer domicilprincipen till uttryck i ISkL 9.1 § 1 punkten: ”Skyldiga att betala skatt på inkomst är 1) personer som under skatteåret har varit bosatta i Finland...” I ISkL 11 § anges kriterierna för när en person anses vara bosatt i Finland. Domicilprincipen tillämpas även i t.ex. AGL 4 och 18 §.⁷⁵

Att verkställa beskattning på basis av en fysisk persons boende har många uppenbara fördelar. En person kan bara vistas fysiskt på ett ställe i taget, medan en

⁷⁰ USA har försökt beakta detta problem i sina skatteavtal genom möjligheten att avräkna utländsk skatt. Se *Doernberg – van Raad*, s. 776. Se också *van Weeghel 1998*, s. 13.

⁷¹ Se *Lodin – Lindencrona – Melz – Silfverberg*, s. 584. I denna avhandling används bara begreppet domicilprincip.

⁷² Se t.ex. *Jeffery*, som anser att skattskyldighet på basis av ”residence” bygger på territoriell suveränitet, medan skattskyldighet på basis av ”domicile” bygger på personlig suveränitet. *Jeffery*, s. 45 ff.

⁷³ *Panayi 2007a*, s. 3.

⁷⁴ *Jeffery*, s. 49.

⁷⁵ Tidigare tillämpades domicilprincipen också i den numera upphävda förmögenhetsskattelagen (FSkL, 30.12.1992/1537).

inkomst kan ha anknytningar till flera olika områden. Dessutom kan man lagtekniskt stifta normer med förhållandevis klara regler för när en person anses bosatt någonstans,⁷⁶ också om det förefaller ovanligt med klara nationella regler på området. Dessutom är de flesta individer bosatta i en stat under största delen av sitt liv, om dock den gränsöverskridande rörligheten ständigt ökar.⁷⁷ Däremot lämpar sig inte boende-konceptet lika väl för juridiska personer.⁷⁸ När kan man anse att ett bolag är ”bosatt” i en stat? För juridiska personers del används således ofta andra kriterier som t.ex. verklig ledning eller enligt vilken lagstiftning bolaget grundats.

Beskattnings enligt domicilprincipen kan anses främja ekonomisk effektivitet och neutralitet i hemviststaten. Eftersom den slutgiltiga skatten är lika, oberoende av om investeringen görs inom hemviststaten eller utanför, påverkar inte skattefaktorer valet av investeringsland. En sådan beskattning anses vara kapital-exportneutral (CEN-principen).⁷⁹ Om kapitalexportneutralitet föreligger borde investeringsbeslut i teorin fattas enligt vad som ger den högsta avkastningen.⁸⁰ För att kapitalexportneutralitet skall uppnås måste full avräkning (eng. credit) beviljas för den utländska skatten. På grund av begränsningar i avräkning för utländsk skatt, uppstår eventuellt dubbelbeskattning och kapitalexportneutraliteten uppfylls inte.⁸¹ Här kan jag dessutom påpeka att hemviststaten i allmänhet inte återbetalar några skattemedel, om skatten i utlandet varit högre än i hemviststaten. Således blir resultatet att skattebetalaren av två länders skatter alltid betalar den högre. Stater som tillämpar ett globalt skattesystem tenderar att föredra kapitalexportneutralitet framför kapitalimportneutralitet.⁸²

I samma anda har domicilprincipen förespråkats med motiveringen att ett globalt skattesystem främjar horisontell rättvisa i ett gränsöverskridande perspektiv. Skattesubjekten behandlas lika oberoende av varifrån inkomsten härstammar. Beskattningen är horisontellt rättvis mellan personer vars inkomst har sin källa

⁷⁶ Detta är möjligt genom att t.ex. basera boendet på antalet vistelsedagar i landet. En helt annan fråga är dock om enbart på vistelsedagarna baserade regler är ändamålsenliga och skäliga.

⁷⁷ *Graetz 2003*, s. 85.

⁷⁸ Om problemen anknutna till boende som grund för skattskyldighet för juridiska personer, se *Graetz 2003*, s. 16 och *Graetz 2001*, s. 1422.

⁷⁹ För en utförlig analys av CEN-principen, se *Graetz 2001*, s. 1363 ff. Se även t.ex. *Vapaavuori 2003*, s. 33–34, *Romstorfer*, s. 69–71, *Kleist 2012*, s. 41 och *Panayi 2007a*, s. 6 ff. Kapitalexportneutraliteten har även kallats för hemvistneutralitet (eng. home neutrality), se *Weber 2005b*, s. 117.

⁸⁰ Observera att även andra faktorer än avkastning och beskattning påverkar investeringsbeslut.

⁸¹ *Weber* argumenterar att CIN-principen är bättre än CEN-principen med avseende på den ekonomiska effektiviteten. Se *Weber 2005b*, s. 119–124. Se ytterligare *Panayi 2007a*, s. 9–10. Om preferensdebatten, CIN eller CEN-principen, se *Graetz 2001*, s. 1365 ff.

⁸² *Panayi 2007a*, s. 7. En tredje neutralitetsmodell är ”National Neutrality” som innebär att samma skattemängd skall betalas till hemviststaten oberoende av om investeringen har gjorts inom landet eller utanför. Se närmare t.ex. *Gustafson – Peroni – Pugh*, s. 18–19.

inom landet och personer vars inkomst har sin källa utanför landets gränser. Detta förutsätter självfallet att den skatt som betalats i källstaten gottgörs i boendesstaten.⁸³ Kravet på horisontell rättvisa uppfylls inte i de fall där skatten utomlands är större än i hemviststaten.

Flera stater som tillämpar ett globalt skattesystem, som t.ex. Finland och Sverige, har en progressiv personbeskattning.⁸⁴ Det progressiva skattesystemet bygger på tanken att var och en skall delta i statens utgifter enligt sin förmåga, d.v.s. höginkomsttagare skall betala mera skatt än låginkomsttagare.⁸⁵ För att bestämma den progressiva skattesatsen förutsätts att skattesubjektets skattebetalningsförmåga kan fastställas.⁸⁶ Enligt domicilprincipen beaktas personens globala inkomster och utgifter i boendelandet, varvid den faktiska skattebetalningsförmågan kan bestämmas.⁸⁷ Tillämpandet av domicilprincipen i kombination med en progressiv beskattning kan således anses främja den vertikala rättvisan.⁸⁸

I detta sammanhang är det på sin plats att lyfta fram en av domicilprincipens svagheter. En effektiv tillämpning av domicilprincipen förutsätter att skattesubjektets samtliga inkomster kan fastställas. Av staten i fråga förutsätts stor kapacitet för att kunna samla in information om skattesubjektens alla inkomster. I praktiken kan denna uppgift vara övermäktig i och med t.ex. strikt banksekretess i vissa länder samt skattesubjektens aktiva åtgärder för att gömma undan medel och inkomster. Skattemyndigheterna är således ofta beroende av att skattesubjekten självmant ger fullständiga uppgifter i skattedeklarationen.⁸⁹

Beskattning enligt domicilprincipen berättigas med att individer som bestående vistas i ett land och som kommer i åtnjutande av de fördelar samhället erbjuder dem som bor där också skall bidra till att täcka landets kostnader genom

⁸³ Graetz 2003, s. 14.

⁸⁴ Det finns dock också länder som har ett globalt skattesystem, men som beskattar fysiska personer enligt en fast skattesats. Se t.ex. Ryssland.

⁸⁵ För en närmare redogörelse för skattebetalningsförmågan, se Myrsky – Råbinä, s. 12–14, Pålsson 1997, s. 119–121, Pålsson 1998, s. 59–60 och Myrsky 1998, s. 138–139 och 144–146.

⁸⁶ Skattebetalningsförmågan kan mätas på flera sätt, den vanligaste måttstocken är dock inkomst. Se Myrsky 1998, s. 139.

⁸⁷ Se Auranen 1979, s. 272, som anser att beskattning på basis av boende bygger på tanken om beskattning enligt prestationsförmågan.

⁸⁸ Graetz 2003, s. 15. Se närmare Fleming – Peroni – Shay 2008, s. 59 ff., som utförligt analyserar skattebetalningsförmågeprincipen och dess dimensioner i USA:s skattesystem. Argumentet att domicilprincipen främjar beskattning enligt skattebetalningsförmågan är visserligen korrekt, men det finns inget som utesluter att skattebetalningsförmågan inte skulle kunna beaktas i ett territoriellt skattesystem eller vid källbeskattning. Se Panayi 2007a, s. 4 och van Weeghel 1998, s. 12. Jfr Niskakangas 1987, s. 5.

⁸⁹ Se Juusela, s. 175, som anser att en deklarationsbaserad beskattning är ineffektiv och dyrare att upprätthålla än källbeskattning. Om diskussionen kring vilken princip som lämpar sig bäst, se Niskakangas 1987, s. 6.

att betala skatten till detta land.⁹⁰ Detta är dock en motivering som i en eller annan form också kan användas i samband med de andra principerna. Investeringar som gjorts i utlandet utnyttjar ju infrastrukturen i utlandet och inte i hemviststaten.

Domicilprincipen har också motiverats med att principen motverkar skatteplanering i ett gränsöverskridande perspektiv genom att eliminera den skattefördel som en investering i ett lågskatteland hade medfört. Denna egenskap hos domicilprincipen har ansetts orättvis i förhållande till källstaten, eftersom bruket av domicilprincipen i hemviststaten kan tillintetgöra källstatens internationella skattepolitik.⁹¹ Domicilprincipen förhindrar dock inte skatteflykt genom byte av boendeland. Stater försöker ofta förhindra skattemotiverade byten av boningsort med hjälp av t.ex. exitskatter eller genom att beskatta utflyttade personer som allmänt skattskyldiga i några år efter flytten. Att använda boende som villkor för beskattning är dock inte helt enkelt i de fall där en person vistas på två orter. Hur det i praktiken skall vara möjligt att i alla situationer kunna avgöra vilka personer som är bosatta i landet samt beskatta dessa för deras globala inkomster utan att detta leder till konflikter med motsvarande regelverk i andra länder är ett problem. Utan skatteavtal och internationellt harmoniserade regler leder domicilprincipen vid gränsöverskridande rörlighet lätt till dubbelboende med eventuell dubbelbeskattning som följd. Dessutom är inte boende internationellt sett ett entydigt koncept. I t.ex. Storbritannien finns det flera olika kategorier av boende: residence, ordinary residence (avskaffades år 2013) och tre olika former av domicile.⁹² I OECD:s modellskatteavtal artikel 4 har man inte tagit ställning till definitionen av boende, utan artikeln hänvisar till boende enligt avtalsländernas nationella lagstiftning.

Domicilprincipen kan enkelt leda till dubbelbeskattning i och med att samma inkomst beskattas både i källstaten och i hemviststaten. Detta gäller särskilt då inget skatteavtal slutits mellan källstaten och hemviststaten, och källskatten inte gottgörs i hemviststaten. Om däremot bara domicilprincipen tillämpades, d.v.s. inte i kombination med källstatsprincipen, skulle ingen dubbelbeskattning av detta slag uppkomma, eftersom källan inte belade inkomsten med skatt.⁹³

⁹⁰ Sådana fördelar kan anses vara t.ex. infrastruktur, hälsovård, säkerhet o.s.v. Se bl.a. *van Weeghel* 1998, s. 12, *Pelin* 2006, s. 17, *Musgrave*, s. 1336, *Erhag*, s. 155 och *Vapaavuori* 2003, s. 27.

⁹¹ *Vogel* 1988a, s. 222. Bruket av CEN-principen är ur detta perspektiv orättvist i förhållande till utvecklingsländer. Se t.ex. *Äimä K.* 2009, s. 35.

⁹² *Jeffery* betonar de begreppsliga problemen anknutna till domicilprincipen. *Jeffery*, s. 50–51.

⁹³ *Vapaavuori* 2003, s. 27.

2.2.2.4 Källstatsprincipen

Enligt källstatsprincipen härleds beskattningsbehörigheten inte från skattesubjektet, utan från skatteobjektet som sådant. Vid tillämpning av denna princip beskattar landet inkomst som härrör från landets territorium. Källstatsprincipen bygger således på den territoriella suveräniteten.⁹⁴ Källstatsprincipen används primärt för beskattningen av begränsat skattskyldiga. Principen finner uttryck i ISkL 9.1 § 2 punkten: ”Skyldiga att betala skatt på inkomst är ... 2) personer som under skatteåret inte har varit bosatta i Finland samt utländska samfund för inkomst som har förvärvats här ...”. Källstatsprincipen finns också i AGL 4 och 18 §. Tillämpandet av källstatsprincipen förutsätter att källstaten definierar vad som anses vara inkomst som härrör från statens territorium. Vad som utgör inkomst från Finland definieras i ISkL 10 §.

Skatteanspråk enligt källstatsprincipen har rättfärdigats bl.a. med nyttohänsyn, även kallad för nyttoprincipen⁹⁵ (eng. benefit theory). Enligt denna princip betalar den skattskyldige skatt i förhållande till hur stor fördel han får av t.ex. de offentliga tjänster och infrastruktur staten erbjuder.⁹⁶ Staten har enligt nyttoprincipen rätt att uppbära skatt för inkomster som härrör från statens territorium, eftersom inkomsterna inte hade kunnat uppkomma utan statens offentliga tjänster.⁹⁷ Denna princip kan dock lika väl användas för att berättiga beskattning i det land där investeraren är bosatt, eftersom även detta land har möjliggjort investeringen.⁹⁸ Ett annat problem med principen är att den inte besvarar frågan om hur skatten skall fastställas, d.v.s. vad som är priset på den offentliga service staten tillhandahåller. Den territoriella suveräniteten ger inget svar på frågan hur skatten skall utformas och hur stor den kan vara.⁹⁹

Källstatsprincipen kan anses vara en administrativt enkel och effektiv princip att verkställa i praktiken, eftersom det vanligen är källstaten som har den bästa möjligheten att skaffa uppgifter om inkomstkällorna i fråga, varvid inkomsten inte blir obeaktad av skattemyndigheterna.¹⁰⁰ Något omfattande och tidskrävande informationsutbyte mellan stater är inte nödvändigt. Källbeskattningen är i huvudsak inte beroende av självdeklaration, utan den utbetalande parten är i all-

⁹⁴ Martha, s. 45 samt Pelin 2006, s. 183.

⁹⁵ Även begreppet ”intresseprincipen” används med samma innebörd, se t.ex. Mattsson 1996, s. 30. Se även Kuylenstierna, s. 27. Willgren använder begreppet ”intresseteorin” med ungefär motsvarande betydelseinnehåll, se Willgren 1896, s. 238.

⁹⁶ Holmes, s. 20, Määttä, s. 89 och Tikka 1990, s. 50.

⁹⁷ Se Panayi 2007a, s. 2 och Graetz 2003, s. 6.

⁹⁸ Se t.ex. Terra – Wattel, s. 882 och von Eheberger, s. 170–171.

⁹⁹ Graetz 2003, s. 7.

¹⁰⁰ Se Pelin 2006, s. 17.

mänhet skyldig att självant innehålla skatten och betala den till staten.¹⁰¹ Däremot kan källstatsprincipen vara problematisk av andra orsaker. Att definiera och fastställa källan är sällan särskilt enkelt. Det är enklare att definiera källan för inkomst som härstammar från fast egendom än övriga inkomster.¹⁰² Det är inte heller ovanligt att en viss inkomstpost har anknytningar till flera stater, varvid det kan uppstå meningsskiljaktigheter om inkomstens källstat.

2.2.3 Utvecklingen av beskattningsprinciperna i finsk inkomstbeskattning

2.2.3.1 Allmänt

I Finland har en klar utveckling skett vad gäller de principiella grunderna för skattskyldigheten. I detta avsnitt behandlas i korthet vilka principer för bestämmandet av skattskyldigheten som varit dominerande i historien. Fokus kommer att ligga på den statliga inkomstbeskattningen av fysiska personer. Betraktelsen har tidsmässigt begränsats till att gälla tiden från år 1865 framåt. Den huvudsakliga vikten läggs dock på beskattningen efter Finlands självständighet.¹⁰³ Den tidsmässiga begränsningen motiveras med att den första bestående inkomst- och förmögenhetsskattelagen stiftades så sent som år 1920.

2.2.3.2 Från nationalitetsprincip till domicilprincip

Den första egentliga statliga inkomstskatten i en modern bemärkelse, nämligen ”inkomstbevillningen”¹⁰⁴, stiftades den 2 mars 1865.¹⁰⁵ Skatten skulle förnyas med några års mellanrum, vilket skedde ända fram till år 1885, då lantdagen

¹⁰¹ Juusela, s. 172 och 175. Terra – Wattel anger dock att informationsutbyte och skatteuttag till följd av olika EU-instrument har blivit allt enklare över gränserna. Se Terra – Wattel, s. 883.

¹⁰² Vapaavuori 2003, s. 26–27.

¹⁰³ För en kort introduktion till inkomstbeskattningen före år 1865, se Willgren 1932, s. 236 ff.

¹⁰⁴ Langenskjöld uttalar sig om vad som avses med bevillningsnatur: ”Inkomstbeskattningen, för så vidt den går till staten, har hos oss alltid varit af bevillnings natur – det är således en beskattning, som af ständerna beviljats endast för viss kortare tid, och som har inlutit till bevillningsfonden.” Se Langenskjöld, s. 320.

¹⁰⁵ H. K. M:s Nådiga Kungörelse, angående den av Finlands Ständer för åren 1865, 1866 och 1867 åtagna bewillning. Gifwen i Helsingfors, den 2 Mars 1865 (bevillningen av den 2 mars 1865). Lindberg framhåller betydelsen av denna lag och konstaterar: ”Den utgör ett första försök till allmän inkomstbeskattning i vårt lands skattehistoria.” Se Lindberg, s. 119. Se även Wikström 1985, s. 21. Om personskatter före inkomstbevillningen, se Harmaja 1947, s. 74–78.

valde att inte förnya lagen.¹⁰⁶ Enligt huvudregeln i lagens 1 § beskattades finska medborgare alltid för sina samtliga inkomster. Ingen hänsyn togs till stånd, ålder eller kön. Finska medborgare i Finland beskattades för inkomst från både Finland och utlandet. Finska medborgare i utlandet beskattades enligt 5.1 § b punkten bara för sina inkomster från Finland. Således föranledde nationalitetsprincipen ingen global skattskyldighet i de fall där den finska medborgaren var bosatt utomlands.¹⁰⁷ Inkomstbevollningen gällde också beskattningen av utlänningar. För utlänningarnas del påminde skattskyldigheten till sin grundstruktur i allt väsentligt om domicilprincipen. Enligt 2 § i bevllningen av den 2 mars 1865 blev utländska medborgare skattskyldiga om de vistades i minst ett år i Finland, d.v.s. när Finland kom att utgöra personernas ”väsentliga uppehållsort”.¹⁰⁸ Utlänningar bosatta i Finland blev dock inte skattskyldiga för sina globala inkomster i en modern bemärkelse, eftersom de beskattades bara för inkomster från Finland, inte för inkomster från utlandet. På grund av Finlands särställning inom Ryssland gällde specialregler för ryska civila och militära myndigheter. Således kan både nationalitetsprincipen och domicilprincipen, om dock i något avvikande form än i dag, återfinnas i våra tidigaste inkomstskattelagar. Källstatsprincipen tillämpades dock inte, eftersom utlänningar bosatta i utlandet inte beskattades för inkomst med källa i Finland.¹⁰⁹ En annan skatt som byggde på nationalitetsprincipen och som till sin natur liknade inkomstskatten var mantalspenningen.¹¹⁰ Varje finsk medborgare mellan 16 och 63 år skulle betala mantalspenningen.¹¹¹ Skatten påfördes således inte t.ex. personer som vistades i Finland men som saknade finskt medborgarskap.¹¹²

Efter 1885 års lantdag uppbars ingen inkomstbevllning längre. Varför inkomstbevllningen avskaffades motiverades på olika sätt. Det ansågs bl.a. att avkastningen av skatten var alltför liten och omkostnaderna för stora. Dessutom träffade skatten de skattskyldiga ojämnt.¹¹³ Det som under denna tidpunkt när-

¹⁰⁶ För en utförlig redogörelse för uppkomsten av inkomstbevllning och dess huvudregler, se *Lindberg*, s. 109 ff. och *Harmaja 1947*, s. 98.

¹⁰⁷ Om skattskyldigheten för finska medborgare, se närmare *Willgren 1896*, s. 244–245 och *Wikström 1985*, s. 22–23.

¹⁰⁸ Se *Lindberg*, s. 122.

¹⁰⁹ *Lindberg*, s. 122.

¹¹⁰ Skatten var lika för alla, förutom att två mark betalades för en man och en mark för en kvinna. Den totala skatten berodde inte på inkomstens storlek.

¹¹¹ H. K. M:s Nådiga Förordning om personella utskylderna. Gifwen i Helsingfors, den 20 Februari 1865 (förordningen av den 20 Februari 1865) 2 §.

¹¹² Om mantalspenningens historia, se *Willgren 1906*, s. 14–17 och *Langenskjöld*, s. 127 ff.

¹¹³ *Lindberg*, s. 141–142, *Wikström 1985*, s. 41 och *Andersson 1984*, s. 390.

mast påminde om en statlig inkomstskatt var den kommunala inkomstskatten.¹¹⁴ Beskattningen i kommunerna skiljde sig till vissa delar mellan städerna och landsbygdskommunerna. Beskattningen i städer och på landsbygden reglerades enligt särskilda lagar.¹¹⁵ För att vara skattskyldig i en stad förutsattes att personen i fråga var medlem av stadskommunen. Medborgarskapet saknade betydelse för bestämmandet av skattskyldigheten.¹¹⁶ Den avgörande faktorn var bl.a. huruvida personen hade sitt bo och hemvist i kommunen. Enligt *Langenskjöld* bestämdes bo och hemvist främst på basis av mantalsskrivning.¹¹⁷ Skattskyldighet kunde också uppkomma på andra grunder, såsom att personen ägde fast egendom eller idkade näring i staden.¹¹⁸ Liknande regler för fastställandet av skattskyldighet användes också i landsbygdskommuner.¹¹⁹ Således byggde kommunalskatten i huvudsak på boende.

År 1894 gjordes ett nytt försök att införa inkomstbeskattning av bevillningsnatur, dock utan större framgång.¹²⁰ År 1908 utnämndes en inkomstskattekommitté, som lyckades producera resultat i form av en omfattande rättskomparativ undersökning som genomfördes av *Willgren*.¹²¹ I samband med att Ryssland inträdde i det första världskriget stiftades nya skatter och även den statliga inkomstbeskattningen återuppstod. Syftet var att täcka det ökade behovet av skat-

¹¹⁴ *Langenskjöld*, s. 320, *Lindberg*, s. 213 och *Wikström* 1985, s. 48 ff. För en utförlig historisk behandling av den kommunala beskattningen, se *Willgren* 1906, s. 380 ff. och *Castrén*, s. 204–205. Kommunalbeskattningen har även behandlats i *Willgren* 1901, s. 21 ff.

¹¹⁵ Beskattningen i staden reglerades i H. K. M:s Nådiga Förordning, angående kommunalförvaltning i Stad. Gifwen i Helsingfors, den 8 December 1873 (förordningen av den 8 december 1873) och H. K. M:s Nådiga Förordning, innefattande ändringar af förordningen den 8 December 1873, angående kommunalförvaltningen i Stad. Gifwen i Helsingfors, den 15 Augusti 1883 (förordningen av den 15 augusti 1883). Beskattningen på landsbygden reglerades i H. K. M:s Nådiga Förordning, angående kommunalförvaltningen på landet. Gifwen i Helsingfors, den 6 Februari 1865 (förordningen av den 6 februari 1865) och H. K. M:s Nådiga Förordning, angående kommunalförvaltning på landet. Gifven i Helsingfors, den 15 Juni 1898 (förordningen av den 15 juni 1898).

¹¹⁶ Se *Langenskjöld*, s. 321.

¹¹⁷ *Langenskjöld*, s. 321. Om frågeställningen hur bo och hemvist skall fastställas, se *Kivikari*, s. 16 ff.

¹¹⁸ Se 3 och 55 § i förordningen av den 8 december 1873 samt 3 och 55 § i förordningen av den 15 augusti 1883. Se även *Langenskjöld*, s. 322–323, *Willgren* 1901, s. 321 och 323 och *Willgren* 1906, s. 393. Om ett av kriterierna uppfylldes i en kommun, och ett annat kriterium i en annan kommun, beskattades personen i båda kommunerna. Hur dubbelboende kunde uppstå och lösas vid kommunalbeskattning, se *Langenskjöld*, s. 324–325.

¹¹⁹ Se 3 och 78 § i förordningen av den 15 juni 1898 samt 54 § i förordningen av den 6 februari 1865. Se även *Langenskjöld*, s. 329–333.

¹²⁰ Se *Andersson* 1984, s. 390, *Lindberg*, s. 167 och *Wikström* 1985, s. 58 ff. Trots att ingen statlig inkomstskatt påfördes konstaterade *Willgren* år 1906 att det finska skattesystemet i huvudsak bygger på medborgarskap, men för utlänningars del på boende. Se *Willgren* 1906, s. 11.

¹²¹ Se förordet till *Willgren* 1911. Se även *Wikström* 1985, s. 76–82 och *Lindberg*, s. 201–206.

teinkomster.¹²² Bland annat infördes en särskild skatt på stora inkomster. Skatten grundade sig direkt på kommunalbeskattningen. Dessa inkomstskatter blev dock kortvariga och ersattes år 1920 med den första bestående inkomstskattelagen.

Lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt från år 1920 (IFL (1920), 3.8.1920/207) var till största delen en helt ny produkt utan inhemska förebilder.¹²³ IFL (1920) hade byggts på utländsk, främst svensk, skattelagstiftning. I regeringspropositionen konstaterades uppriktigt följande: ”Vid lagförslagets uppgörande hava de allmänna principer följts, vilka forskningen och flere länders lagstiftning fastslagit, och isynnerhet den i Sverige gällande lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt.”¹²⁴ I Sverige hade man redan övergått till att i viss bemärkelse beakta boende vid bestämmandet av skattskyldigheten. Enligt 3 § i Sveriges inkomst- och förmögenhetsskattelag från år 1910¹²⁵ beskattades svenska medborgare som var mantalsskrivna i Sverige för sina globala inkomster. Svenska medborgare som inte var mantalsskrivna i Sverige beskattades i Sverige bara för inkomst från Sverige. Utländska medborgare beskattades för inkomst från fast egendom i Sverige, näring bedriven i Sverige, lön eller pension från Sverige och dividend från svenska aktiebolag. Utlänningar som var eller skulle mantalsskrivas i Sverige skulle erlagga inkomstskatt för all inkomst från Sverige, samt också för inkomster från utlandet som togs in i Sverige och användes där.¹²⁶ Trots att skillnad gjordes mellan utländska och egna medborgare byggde denna regel också på domicilprincipen.¹²⁷ Till denna del följde dock inte den finska inkomst- och förmögenhetsskattelagen svensk förebild,¹²⁸ utan skattskyldigheten bestämdes enligt IFL (1920) 4 § i huvudsak på basis av nationellt medborgarskap: ”Skyldighet att erlagga skatt på grund av inkomst är; 1) finsk medborgare samt inhemsk sammanslutning, anstalt och stiftelse för såväl här som annorstädes förvärvad inkomst; samt 2) utlänning ävensom utländsk sammanslutning, anstalt och stiftelse för här förvärvad inkomst.”¹²⁹

¹²² De tillfälliga krigstida skatterna har behandlats kort i *Harmaja 1947*, s. 98–99, och mera utförligt i *Lindberg*, s. 207 ff. och *Wikström 1985*, s. 82 ff.

¹²³ *Andersson 1984*, s. 391.

¹²⁴ RP 37/1919 rd, s. 1.

¹²⁵ Kungl. Maj:ts nådiga förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt; gifven Stockholms slott den 28 oktober 1910.

¹²⁶ Enligt förordningen av den 28 oktober 1910 3.1 §: ”... skoland utlänning, som på grund af vistelse här i riket för annat ändamål än idkande af studier är eller bör vara härstädes mantalsskrifven, erlagga inkomstskatt jämväl för annan inkomst, som af honom här förvärfvats eller härifrån åtnjutits, äfvensom för inkomst, som, utifrån införd, af honom här använts.”

¹²⁷ Se även *Andersson 1984*, s. 399. Domicilprincipen blev år 1928 den dominerande principen i svensk lagstiftning. Se *SOU 1997:75*, s. 41 ff.

¹²⁸ För en kort redogörelse för de principer och metoder som kring samma tid använts vid fastställande av skattskyldigheten i flera europeiska länder, se *Willgren 1911*, s. 93 ff.

¹²⁹ Förmögenhetsskatten avgjordes på motsvarande grunder, se IFL (1920) 5 §.

Inhemska medborgare beskattades för sina globala inkomster oberoende av var de vistades eller varifrån deras inkomster härstammade.¹³⁰ Skattskyldigheten enligt IFL (1920) byggde således på nationalitetsprincipen och skulle kunna klassas som "global" i ordets nuvarande bemärkelse. Skattskyldigheten för finska medborgare hade klart utvidgats i förhållandet till inkomstbevilningen från 1865, eftersom finska medborgare i utlandet inte enligt inkomstbevilningen beskattades för annat än inkomst från Finland. Det skall dock nämnas att IFL (1920) 9 § tillät avdrag för den skatt som betalats i utlandet för där förvärvad inkomst.¹³¹

Utländska medborgare beskattades bara för inkomst från Finland.¹³² I IFL (1920) 4 § tillmättes varken finska eller utländska medborgares boende någon betydelse. Således innehöll IFL (1920) självfallet inte heller den ettårsregel som var avgörande för beskattningen av utländska medborgare enligt inkomstbevilningen. Omfattningen av den skattepliktiga inkomsten hade dock utvidgats i IFL (1920). Inkomst från Finland beskattades enligt IFL (1920) i de flesta fall oberoende av vem som fick inkomsten och var denna person vistades. Enligt inkomstbevilningen beskattades inkomster från Finland dock inte hos utlänningar i utlandet. Utöver nationalitetsprincipen byggde IFL (1920) således också på källstatsprincipen.¹³³

Av det som förts fram kan man dra slutsatsen att fullständig eller allmän skattskyldighet ålades finska medborgare, medan utländska medborgare i praktiken var begränsat skattskyldiga.¹³⁴ Trots att boendet inte var avgörande för bestämmandet av skattskyldigheten skall i detta sammanhang framhävas att boende trots allt i väsentlig grad påverkade beskattningen, eftersom "bo och hemvist" var avgörande vid kommunalbeskattningen.¹³⁵ Dessutom beviljades enligt IFL (1920) 13.3 § stadigvarande bosatta finska medborgare vissa särskilda avdrag.

¹³⁰ Willgren 1932, s. 87 och Tarjanne, s. 53.

¹³¹ Detta var en mycket framsynt regel för sin tid enligt Andersson. Se Andersson 1984, s. 399. Regeln gällde bara finska medborgare. Lagen har kommenterats i Saarialho, s. 26–27 och Tarjanne, s. 55.

¹³² Om vad som är inkomst från Finland, se Saarialho, s. 13–14.

¹³³ Willgren konstaterar följande: "För det tredje tillerkänner vår positiva beskattningsrätt även det rent ekonomiska sambandet betydelse, så till vida, att inkomst av här belägen fast egendom och av här bedriven näring alltid blir föremål för inkomstbeskattning i Finland, oavsett huruvida inkomsttagaren är inhemsk eller utländsk medborgare och oberoende av om han är bosatt här eller i utlandet." [Mellanslagen enligt originaltexten.] Se Willgren 1932, s. 84. Willgren konstaterar vidare att: "För utlänning är åter inom statsbeskattningen ursprungsprincipen gällande: utländska medborgare (...) beskattas i Finland endast för här förvärvad inkomst och här befintlig förmögenhet." Se Willgren 1932, s. 87.

¹³⁴ Se Lindberg, s. 272 och Rekola 1947, s. 33. Se även RP 77/1943 rd, s. 2.

¹³⁵ Se Kivikari, s. 16 ff. och Castrén, s. 208 ff. för en utförlig analys av boende i kommunalbeskattningen. Se även Willgren 1932, s. 87 och Tarjanne, s. 53.

Enligt IFL (1920) 22 § nedsattes skatten för finska medborgare som var stadigvarande bosatta i Finland.¹³⁶

IFL från år 1920 hann inte vara i kraft i mer än cirka fyra år. Grundstrukturen i IFL (1920) ansågs bra, men vissa orättvisor behövde rättas till.¹³⁷ Sålunda gavs år 1924 en ny lag om inkomst- och förmögenhetsskatt (IFL (1924), 5.12.1924/306). Inga förändringar skedde i regleringen av skattskyldigheten. Denna lag, som till största delen påminde om sin föregångare, hann vara i kraft i nästan 20 år. IFL (1924) ersattes år 1943 av en ny lag om inkomst- och förmögenhetsskatt (IFL (1943), 19.11.1943/888). Den nya lagen medförde stora förändringar i inkomstbeskattningen på både en principiell och en praktisk nivå.¹³⁸ En av de principiellt mest betydelsefulla ändringarna var avskaffandet av nationalitetsprincipen. I stället skulle skattskyldigheten basera sig på domicilprincipen. Enligt *Rekola* kom ändringen dock inte att ha särskilt stor inverkan i praktiken.¹³⁹ Denna principiella omstrukturering ledde samtidigt till att källstatsprincipen blev synligare än förut. Enligt IFL (1943) var de som bodde i Finland allmänt skattskyldiga, medan alla övriga var begränsat skattskyldiga. Begränsat skattskyldiga betalade skatt bara på inkomst från Finland. Källstatsprincipen tillämpades således vid beskattningen av de begränsat skattskyldiga.

Tillämpandet av nationalitetsprincipen i IFL (1924) fick en hel del kritik i regeringspropositionen till IFL (1943) och i rättslitteraturen. Nationalitetsprincipen hade fört med sig flera beaktansvärda nackdelar som man nu ville åtgärda. För det första ansågs det i praktiken vara svårt att beskatta finska medborgare bosatta i utlandet för deras inkomster från utlandet.¹⁴⁰ För det andra ansågs det oskäligt att beskatta de emigranter som behållit sitt finska medborgarskap men som saknade kontakter till det forna hemlandet. För det tredje beskattades utländska medborgare i Finland ofta lindrigare än finska medborgare med motsvarande inkomster. För det fjärde kunde nationalitetsprincipen leda till dubbelbeskattning i och med att allt flera länder övergick till att tillämpa domicilprincipen.¹⁴¹ I propositionen lades särskild vikt vid att de för Finland betydelsefulla länderna Tyskland och Sverige övergått till domicilprincipen.¹⁴² Finland hade redan tidigare avstått från nationalitetsprincipen i skatteavtal med både Sverige

¹³⁶ Lagen har kommenterats av *Saarialho*, s. 69 och 88 samt *Harmaja* 1947, s. 99.

¹³⁷ Om den nya lagens tillkomst, se RP 47/1923 rd, s. 1 ff. och *Wikström* 1985, s. 129–140.

¹³⁸ Om tillkomsten av IFL (1943), se *Rekola* 1947, s. 8–11.

¹³⁹ *Rekola* 1947, s. 8. Trots att åsikten låter förvånande kan det förklaras med att *Rekola* förmodligen ville säga att samma personer som var allmänt skattskyldiga enligt den gamla lagen också var allmänt skattskyldiga enligt IFL (1943).

¹⁴⁰ RP 77/1943 rd, s. 2.

¹⁴¹ Om kritiken, se *Rekola* 1947, s. 33.

¹⁴² RP 77/1943 rd, s. 2. Om domicilprincipen i Sverige, se *Mattsson* 1990, s. 189 ff.

och Tyskland.¹⁴³ Det kan ytterligare observeras att domicilprincipen tillämpades redan i arvs- och gåvoskattelagen från år 1940.¹⁴⁴ Dessutom byggde kommunalbeskattningen på skattesubjektets boende. Med stöd av dessa argument avstod Finland år 1943 slutligen från nationalitetsprincipen i samband med den nya inkomst- och förmögenhetsskattelagen.¹⁴⁵ Skattskyldigheten reglerades i IFL (1943) 7 § enligt följande:

”Skyldig att erlægga skatt på grund av inkomst är: 1) person, som under skatteåret varit bosatt i Finland, ävensom inhemsk sammanslutning, anstalt och stiftelse för såväl här som annorstädes förvärvad inkomst; samt 2) person, som under skatteåret icke varit bosatt i Finland, samt utländsk stat, sammanslutning, anstalt och stiftelse för här förvärvad inkomst, likväl icke för ränteinkomst av obligationer, av i bank eller annan penninganstalt deponerade medel, ej heller för ränteinkomst å kontofordringar uppkomna genom handel med utlandet.

Person anses vara bosatt i Finland, om han eller hans familj här har sin stadigvarande bostad eller om han vistas här över sex månader i följd, varvid tillfällig frånvaro icke anses medföra avbrott i vistelsen.”¹⁴⁶

Sedan år 1943 har reglerna om skattskyldighet förblivit desamma på en principiell nivå, d.v.s. domicil- och källstatsprinciperna tillämpas fortfarande.¹⁴⁷ Däremot har utformningen av reglerna ändrats på detaljnivå flera gånger. Medborgarskapet började år 1973 åter tillmätas betydelse i och med att treårsregeln infördes vid beskattningen av i utlandet bosatta finska medborgare. Någon återgång till nationalitetsprincipen kan treårsregeln dock inte anses vara. Under de senaste årtiondena har inga större ändringar längre skett. Hur reglerna för skattskyldighet har ändrats sedan år 1943 och utformningen av den gällande lagstiftningen kommer att behandlas i det följande avsnittet.

¹⁴³ Skatteavtalet med Sverige har kommenterats i *Kivikari*, s. 41–45.

¹⁴⁴ För en redogörelse för domicilprincipen i arvs- och gåvobeskattningen, se avsnitt 3.2.2. I RP 77/1943 rd, s. 2, konstaterades klart att arvs- och gåvoskattelagens boenderegler fungerat som modell. *Niskakangas* konstaterar vidare att även kommunalbeskattningen inverkade på valet att övergå till domicilprincipen, se *Niskakangas 1987*, s. 26.

¹⁴⁵ Medborgarskapet spelade fortsättningsvis en roll i ett fåtal speciellsituationer, såsom vid beskattningen av diplomatpersonal. Se t.ex. *Skurnik H. 1974*, s. 15.

¹⁴⁶ Genom lagändringarna 12.12.1958/483 och 12.12.1958/484 föreskrevs också om allmän skattskyldighet i kommunalbeskattningen. Reglerna om allmän skattskyldighet var så gott som lika som i inkomstskattelagen. Se *Andersson 1969*, s. 34.

¹⁴⁷ Övergången från nationalitetsprincip till domicilprincip har behandlats i RP 77/1943 rd, s. 1–3 och *Rekola 1947*, s. 33. Se även *Myrsky – Linnakangas 2009*, s. 16.

2.3 KRITERIERNA FÖR ALLMÄN SKATTSKYLDIGHET

2.3.1 Allmänt

Finland följer ett skattesystem som bygger på en uppdelning i allmän och begränsad skattskyldighet. Allmän skattskyldighet uppkommer enligt ISkL 9.1 § om en person anses vara bosatt i Finland. En person kan enligt ISkL 11.1 § vara bosatt i Finland på tre grunder: personens bo och hemvist finns i Finland, personen vistas över sex månader i Finland eller treårsregeln tillämpas på en finsk medborgare. De som inte är allmänt skattskyldiga är automatiskt begränsat skattskyldiga. Boendet i inkomstbeskattningen bestäms uteslutande med stöd av reglerna i ISkL. Dessa tre grunder för allmän skattskyldighet behandlas nedan i tur och ordning. Varje avsnitt inleds med en kort historisk översikt över hur reglerna uppkommit och hur de ändrats med tiden. Ett flertal rättsfall har återopats i detta kapitel. I detta sammanhang bör nämnas att samtliga fall som funnits tillgängliga på databaser och i HFD:s årsböcker har behandlats. Även ett antal opublicerade fall har återopats.

2.3.2 Bo och hemvist

2.3.2.1 Utvecklingen av begreppet ”bo och hemvist”

Den nuvarande lagstiftningen enligt vilken skattskyldigheten baserar sig i första hand på boende infördes ursprungligen år 1943. Vissa ändringar har dock skett sedan dess. I IFL (1943) var den personliga utsträckningen av boendebegreppet vidare än vad som är fallet i dag. I IFL (1943) 7.2 § stadgades enligt följande: ”Person anses vara bosatt i Finland, om han eller hans familj här har sin stadigvarande bostad ...”. Denna definition var alltför vagt formulerad, och det var oklart hur boende skulle tolkas.¹⁴⁸ Regeringspropositionen 77/1943 rd är fåordig beträffande boendebegreppet. I doktrinen hade boendeproblematiken bara kommenterats i korthet. *Rekola* utgår från att boendebegreppet i IFL (1943) i huvudsak skulle tolkas i enlighet med motsvarande begrepp i bl.a. rättegångsbalken 10:1, förordningen av den 15 juni 1898 angående kommunalförvaltning på landet och förordningen av den 8 december 1873 angående kommunalförvaltning i stad.¹⁴⁹ *Suviranta* går närmare in på själva begreppet ”familj” och konstaterar

¹⁴⁸ Se *Andersson 1967a*, s. 139, som kritiserar definitionen på boende.

¹⁴⁹ *Rekola 1947*, s. 35. Det kan påpekas att *Rekolas* lärobok skrevs bara några år efter att lagen trätt i kraft, vilket innebär att rättspraxis inte hade hunnit utvecklas. Om boende i kommunallag, se avsnitt 3.4.2.

bl.a. att man inte skall göra skillnad på make och maka i sammanhanget. Dessutom anser *Suviranta* att ett barn bara kan ses som familjemedlem om föräldern har vårdnaden om barnet.¹⁵⁰

Boenderegeln kritiserades bl.a. för att vålla problem vid fastställandet av när boendet upphör i Finland vid vistelse i utlandet.¹⁵¹ Att familjens boende invercade på den utflyttade personens skattskyldighet var särskilt problematiskt. I och med att familjens boende beaktades uppstod situationer där personer som vistades utomlands, men som hade familj i Finland, beskattades strängare än personer i utlandet utan familj i hemlandet.¹⁵² De personer i utlandet som hade familj här var i regel i större behov av en lindrigare beskattning än de som saknade familj. *Andersson* för ytterligare fram att regeln försämrade finska företags möjligheter att sända arbetskraft från Finland till länder med vilka inget skatteavtal slutits.¹⁵³ Dessutom ledde regeln lätt till dubbelboende. På dessa grunder var lagen uppenbart oskäligen.

Då den nya lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (IFSkL (1975), 31.12.1975/1043) trädde i kraft år 1975 ströks ordet "familj" för att likställa beskattningen av finländare med familj i Finland med finländare som saknade familj i Finland.¹⁵⁴ Familj nämndes dock i propositionen som exempel på väsentliga anknytningar som kunde föranleda skattskyldighet för finska medborgare i tre år efter utflyttning.¹⁵⁵ Nu löd lagens 9 § enligt följande: "Personen anses vara bosatt i Finland, om han här har stadigvarande bostad och hem ..." Den gällande definitionen i ISkL 11 § bygger fortsättningsvis på det innehåll regeln fick år 1975.

I inkomst- och förmögenhetsskattelagen från år 1943 nämndes bara bostad, men på goda grunder inkluderades även begreppet "hem" i IFSkL (1975) 9 §.¹⁵⁶ Man måste skilja mellan begreppen bostad och hem, eftersom dessa trots vissa likheter inte är synonyma. En person kan ha bostäder över hela världen, men bara ett egentligt hem. Med hem avses inte bara en bostad, utan också ett cen-

¹⁵⁰ *Suviranta*, s. 216–218.

¹⁵¹ Denna problemställning har kommenterats av *Niskakangas* 1987, s. 26–27, *Andersson* 1967a, s. 139–140 och *Andersson* 1971, s. 96.

¹⁵² *Andersson* 1971, s. 96, *Andersson* 1967a, s. 141, RP 40/1974 rd, s. 4 och 27, RP 229/1985 rd, s. 3–4 och *Niskakangas* 1987, s. 27.

¹⁵³ Se *Andersson* 1967a, s. 141.

¹⁵⁴ Samtidigt infördes den s.k. ettårsregeln (nuvarande sexmånadersregeln i ISkL 77 §), som gällde skattefrihet för löneinkomster från utlandet. Ettårsregeln motiverades med samma argument som den nya boenderegeln, d.v.s. att personer med familj och utan familj behandlades olika. Se RP 40/1974 rd, s. 27 och *Auranen* 1979, s. 276.

¹⁵⁵ RP 40/1974 rd, s. 4.

¹⁵⁶ Enligt *Niskakangas* togs ordet "hem" med av två orsaker: för det första användes begreppet i svensk rätt, och för det andra används hem också i folkbokföringen. Någon större innehållsmässig förändring innebar det dock inte. Se *Niskakangas* 1987, s. 28–29.

trum för personliga och ekonomiska intressen. Hänvisningen till familjens bostad i IFL (1943) har i slutändan mycket gemensamt med begreppet ”hem” i IFSkL (1975) och senare ISkL. Familjen utgör åtminstone en sådan personlig anknytning som tyder på ett hem i landet.

IFSkL (1975) ersattes år 1988 med lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (IFSkL (1988), 29.12.1988/1240). Några mindre språkliga ändringar vidtogs och boendereglererna flyttades från 9 § till 13 §. IFSkL (1988) 13 § fick följande språkliga dräkt: ”En person anses vara bosatt i Finland om han har sin stadigvarande bostad och sitt hem här ...” Innehållsmässigt förblev regeln oförändrad.¹⁵⁷ IFSkL (1988) kom inte att vara i kraft särskilt länge. I samband med att inkomstskattelagen trädde i kraft år 1993 ändrades ”stadigvarande bostad och hem” till ”stadigvarande bo och hemvist”.¹⁵⁸ Revideringen innebar ingen innehållsmässig ändring i och med att den finskspråkiga språkdräkten förblev oförändrad.¹⁵⁹ ISkL 11 § antog nu följande form: ”En person anses vara bosatt i Finland, om han har sitt stadigvarande bo och hemvist här...” Denna språkliga dräkt används fortfarande.

2.3.2.2 *Stadigvarande bo och hemvist*

Stadigvarande bo och hemvist är inget klart definierat begrepp. På finska har stadigvarande bo och hemvist översatts till ”varsinainen asunto ja koti”. Ordet ”varsinainen” låter sig onekligen bättre översättas med ”egentlig” än ”stadigvarande”. Begreppen ”stadigvarande” och ”egentlig” är inte synonyma. Stadigvarande skall närmast översättas med ”pysyvä”, ”vakainainen” eller ”vakituinen”. Valet av terminologi i den svenska versionen av lagen torde dock inte ha någon större materiell inverkan.¹⁶⁰

¹⁵⁷ I RP 109/1988 rd, s. 29, konstaterades följande: ”I Finland bosatta personer föreslås bli definierade på samma sätt som i 9 § i den gällande lagen om skatt på inkomst och förmögenhet”.

¹⁵⁸ Begreppet ”bo och hemvist” är av gammalt ursprung. Det användes bl.a. redan i kommunalbeskattningen på landet på 1860-talet (54 § i förordningen av den 6 februari 1865). Begreppet ”bo och hemvist” tillämpades även i Sverige på den tiden. I Sverige används dock ordet ”egentlig” i stället för ”stadigvarande”. Motiveringen till att ordet togs i bruk finner man i *SOU 1962:59*, s. 61 ff.

¹⁵⁹ I RP 200/1992 rd nämndes varken i den allmänna motiveringen eller i detaljmotiveringen någon anledning till den språkliga ändringen.

¹⁶⁰ I annan skattelagstiftning har begreppet ”egentlig” använts i stället för ”stadigvarande”, se t.ex. AGL 4.3 och 18.4 §. Redan enligt lagen om mantalsskrivning (LOMS, 1.9.1939/299) 2 § skulle finska medborgare och utlänningar bosatta i Finland mantalsskrivas i den kommun där de den 1 januari hade sitt ”egentliga bo och hemvist”. I bilskattelagen (BSL, 29.12.1994/1482) 33 § har den finska begreppet ”vakainainen asuinpaikka” översatts till svenska med ”stadigvarande boningsort”. I AGL, LOMS och ISkL har den finska begreppet ”varsinainen asunto ja koti” använts. Detta tyder på att begreppsvalet i ISkL inte är fullt lyckat.

En ordagrann tolkning av begreppet ”stadigvarande” tyder på att det är fråga om en långvarig och stadig boendeplats. Det förutsätts att både bo och hemvist existerar samtidigt i Finland. Personer som bott hela livet eller åtminstone längre tider i Finland anses ha bo och hemvist i Finland. Situationen är mera problematisk i de fall där personen i fråga har bostäder i flera länder. I sådana fall måste man avgöra i vilket land personen har sitt hem. En annan problematisk situation gäller när bo och hemvist uppstår i Finland för en inflyttad person. Flera faktorer skall beaktas vid bedömning av bo och hemvist, såsom var familjen är bosatt, var personen arbetar, arbetsavtalets längd, äktenskap med finländare, orsak till vistelse, införskaffande av bostad, hyresavtalets längd, längden av vistelsen¹⁶¹, land där personen tidigare varit bosatt, anteckningar i befolkningsdatasystemet etc.¹⁶² Omständigheter som hör samman med social trygghet, särskilt den bosättningsbaserade sociala tryggheten, torde också beaktas vid bedömningen. Anknäpningarna till Finland är således antingen personliga eller ekonomiska. Förutsäpningarna för bo och hemvist skall avgöras separat i varje enskilt fall.

Det gäller att notera att kortvariga vistelser i Finland inte nödvändigtvis leder till att kriteriet på stadigvarande bo och hemvist uppfylls.¹⁶³ Boende uppstår inte om en person endast har en tillfällig boplatz här men behåller sitt stadigvarande bo och hemvist i utlandet, samt dessutom vistas en kortare tid än sex månader i Finland. Vistelsen i Finland skall vara kontinuerlig och avsedd att vara bestående. Det är dock i princip möjligt att bo och hemvist uppstår även under korta vistelser i Finland (under sex månader). Så är fallet då en fysisk person avstår från sitt boende i hemlandet och flyttar till Finland med avsikt att stadigvarande bosätta sig här. I dessa fall uppstår bo och hemvist omedelbart i och med ankomsten, oberoende av hur länge vistelsen *de facto* pågår. Det avgörande är huruvida det kan anses att bo och hemvist har flyttats till Finland i och med ankomsten.¹⁶⁴ Boende upphör åter när bo och hemvist flyttas från Finland; således kan skattskyldigheten pågå en kortare tid än sex månader.¹⁶⁵

En person är vanligen bosatt i Finland om han har registrerats i befolkningsdatasystemet som boende i Finland. Registrering i befolkningsdatasystemet kan ses som en viljeförklaring från den skattskyldiges sida om var han anser sig vara

¹⁶¹ I fallet HFD 6.11.1975 I. 4291 vistades den österrikiska medborgaren A i Finland i två år. Hans familj var med honom i Finland. A ansågs stadigvarande bo i Finland och var således allmänt skattskyldig. Se även det liknande fallet HFD 29.7.1975 I. 2779. Observera att bägge besluten är givna enligt IFL (1943).

¹⁶² *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 70. Se även *Frände 2009a*, s. 64.

¹⁶³ Om korta vistelser, se t.ex. fallen HFD 1990 B 501, 1986 B II 503 och 1992 B 502.

¹⁶⁴ I HFD 1964 B II 710 togs ställning till huruvida en tre månaders vistelse kunde leda till att boende uppstod i Finland. HFD konstaterade att omständigheterna i fallet inte gav upphov till boende. Observera att beslutet är givet enligt IFL (1943).

¹⁶⁵ *Helminen*, kapitel 5, rubrik ”Väliaikainen asunto” (18.5.2012).

bosatt.¹⁶⁶ I ISkL 11 § sägs ingenting om att registrering skulle vara en förutsättning för boende. Om personen i fråga dock är registrerad, uppfattas detta som en stark presumtion att personen är bosatt i Finland.¹⁶⁷ Detta är dock ingen absolut förutsättning, eftersom personen skatterättsligt kan ha sin egentliga boplatz här, trots att han inte antecknats i befolkningsdatasystemet. Om en person sänds på en kortfristig utlandskommendering och registreras som utvandrad i befolkningsdatasystemet, innebär detta inte heller att bo och hemvist upphör i Finland.¹⁶⁸

Bostaden skall vara ett centrum för personliga och ekonomiska anknytningar. Familjen, som är ett typiskt exempel på personlig anknytning, kom att vara den avgörande faktorn i följande fall:

HFD 1985 B II 501: Den utländska medborgaren och skeppsteknikern A arbetade på ett skepp som seglade under utländsk flagg. A tillbringade 3–4 månader om året i Finland tillsammans med sin familj som var bosatt i Finland, den resterande delen av året tillbringade han till sjöss. A yrkade att han skulle anses vara begränsat skattskyldig i Finland. HFD ansåg att A var allmänt skattskyldig i Finland enligt IFSkL (1973) 9.1 §.

I detta fall kom familjen att utgöra det avgörande skälet för beslutet. Halvårsregeln uppfylldes visserligen inte, men A hade trots allt de närmaste kopplingarna till Finland. Dessutom ansåg HFD att A enligt skatteavtalet mellan Finland och Tyskland (skeppet seglade under tysk flagg) var boende i Finland, eftersom hans centrum för levnadsintressen fanns i Finland. Med stöd av skatteavtalet hade Finland full rätt att beskatta A som allmänt skattskyldig. Situationen blir mera problematisk i de fall där en person har starka ekonomiska och personliga anknytningar till båda länderna.

I följande avgörande kom domstolen till en motsatt slutsats i ett liknande fall:

¹⁶⁶ Registrering i befolkningsdatasystemet har också varit relevant i närliggande situationer. I t.ex. fallet Helsingfors FD 15.4.2008 nr 08/0310/4 (Opubl.) tillmättes registrering i befolkningsdatasystemet betydelse vid bedömningen av väsentliga anknytningar. Den skattskyldige hade haft sin finska adress som stadigvarande adress, och adressen utomlands bara som tillfällig adress. Personen ansågs allmänt skattskyldig enligt treårsregeln. HFD beviljade inte besvärstillstånd till denna del, se HFD 20.4.2010 I. 823.

¹⁶⁷ Jfr *Andersson 1967a*, s. 142, som uttalar sig om betydelsen av mantalsskrivningen enligt IFL (1943). Se även HFD 1963 B II 199, där en person var mantalsskriven i Finland men bodde i ett annat land. Personen ansågs inte vara allmänt skattskyldig i Finland.

¹⁶⁸ *Henkilöverotuksen käsikirja 2012*, s. 30 och *Helminen*, kapitel 5, rubrik ”Väestökirjamerkintä” (18.5.2012). Frågan om betydelsen av registrering i befolkningsdatasystemet vid utflyttning har också varit aktuell i samband med treårsregeln. Se HFD 20.6.2007 I. 1674, där treårsregeln tillämpades trots att den utflyttade inte var skriven i Finland enligt befolkningsdatasystemet.

HFD 1986 B II 503: En libanesisk medborgare och affärsman A och hans familj hade i juni år 1985 flyttat till Finland under oroligheterna i hemlandet. Familjen hade tidigare bott i Libanon och avsikten var att återvända till Libanon så fort läget lugnat sig i landet. A tillbringade sammanlagt fyra månader i Finland med familjen och resten av tiden i Libanon eller på affärsresor. Makarna ägde tillsammans en bostad både i kommun X i Finland och i Libanon. Bostaden i Libanon var avsedd som det huvudsakliga hemmet för familjen. Varken A eller hans finska hustru arbetade eller hade inkomster i Finland. Familjen levde på de inkomster som de erhöll från Libanon. A ansågs inte vara bosatt i Finland år 1985.

I detta fall ansågs inte familjens vistelse i Finland leda till boende för A:s del. Till skillnad från HFD 1985 B II 501 hade A tidigare bott i Libanon och hade där fortsättningsvis en bostad. Vistelsen var inte frivillig eller bestående, utan bara avsedd för den tid oroligheterna pågick i Libanon. Bostaden uppfyllde således inte lagens krav på att bostaden skall vara stadigvarande. A vistades mindre än sex månader i Finland, varvid boende inte kunde uppkomma på grund av vistelse. Dessutom hade A sina ekonomiska intressen i Libanon och inte i Finland. Anknäytningarna till Finland bestod av att A tillsammans med sin hustru ägde en bostad i Finland samt att makan och barnen bodde i Finland. Anknäytningarna till Finland var främst av personlig karaktär. De ekonomiska omständigheterna i fallet ansågs med andra ord väga tyngre.

Balansgången mellan ekonomiska och personliga anknäytningar har också varit aktuell i andra HFD-fall. Av följande fall framgår att familjens vistelse i Finland inte nödvändigtvis leder till att en familjemedlem som inte vistas i Finland anses bosatt här.

HFD 1992 B 502: Den amerikanske medborgaren A skulle på en flera år (3–5 år) lång arbetsutskommending till Moskva, men skulle ha sin familj stationerad i Helsingfors. Förut hade han arbetat för ett utländskt företag i Bryssel. A avsåg att tillbringa 90 % av veckosluten samt 1/3 av semestrarna i Finland. Dessutom skulle han vistas ytterligare i Finland på arbetsresor 4 dagar i månaden. A:s avsikt var inte att i något stadium flytta bestående till Finland, utan bara kort besöka familjen i Finland. A ansågs inte vara allmänt skattskyldig i Finland.

Fallet ger vid handen att det avgörande kriteriet vid bedömningen var den skattskyldiges boende och centrala ekonomiska intressen, inte i vilket land familjen bodde. I praktiken ställdes familjen mot de ekonomiska intressena, varvid de ekonomiska intressena tillmättes större vikt. Ytterligare bör påpekas att A inte vistades tillräckligt länge i Finland för att allmän skattskyldighet skulle ha uppstått på grund av vistelsen. De två beslut som nämns ovan tyder på att familjeanknäytningen ofta är av mindre betydelse om två starka intressen i olika länder står mot varandra, åtminstone när det inte är fråga om en finsk medborgare som flyttat utomlands.

Följande rättsfall gällde huruvida ett finskt par återgick till att vara allmänt skattskyldiga efter flera år som begränsat skattskyldiga i utlandet.

HFD 2008:43: Makarna A och B flyttade år 1994 till Spanien och blev begränsat skattskyldiga i Finland fr.o.m. år 1995. Vid förrättandet av beskattningen för år 2003 angav skatteombudet att man hade information om att makarna i Finland hade en 258 m² stor lägenhet till sitt förfogande, fast telefonlinje, finsk mobiltelefon och personbil. De vistades åtminstone fr.o.m. år 2001 regelbundet mera i Finland än i Spanien. Vistelserna i Spanien bestod av två årliga vistelser som pågick i två till tre månader. Makarna framförde att de ägde sin bostad i Spanien, var antecknade i staden Y:s befolkningsregister, hade uppehållstillstånd, hade i sitt bruk en personbil, mobiltelefon, fast telefon samt en telefax- och ADSL-anslutning. Dessutom angav A att deras centrum för levnadsintressen var i Spanien, där de var engagerade i diverse hobbyverksamhet. Makarna angav vidare att bostaden i Finland ägdes av deras dotter, men att makarna hade besittningsrätt. Makarna hade även en bostadsaktie i ett servicehus. Denna bostad var dock för tillfället uthyrd. Vidare hade makarna ett bankkonto i Finland. På basis av kontoinformationen och bilförsäkringen antog skattebyrån att makarna hade vistats cirka fem månader i Finland under sommaren och en månad under julen. Under år 2003 vistades makarna 195 dagar och under år 2004 sammanlagt 188 dagar i Finland. Makarna bestred denna information och hävdade att de under år 2003 vistats 12 dagar och år 2004 vistats tre dagar mindre än vad skattebyrån uppgivit. Skatterättsenämnden ansåg att makarna hade sitt centrum för levnadsintressen i Spanien, och att de således skulle beskattas som begränsat skattskyldiga i Finland. Förvaltningsdomstolen (FD) ansåg däremot att makarna hade sitt stadigvarande bo och hemvist i Finland, och att beskattningsbehörigheten skulle avgöras genom artikel 4 i skatteavtalet. HFD konstaterade att det inte visats att det under åren 2003–2004 skett någon förändring i makarnas boende och vistelse i Finland i förhållande till tidigare år. HFD slog således fast att makarna var begränsat skattskyldiga i Finland under åren 2003–2004.¹⁶⁹

I rättsfallet hade makarna ekonomiska och personliga intressen i både Spanien och Finland. Makarna hade bostad i vardera landet, varvid det snarast var fråga om i vilket land de hade sitt hem. Att med säkerhet besvara frågan huruvida bo och hemvist förflyttats till Finland är ytterst svårt, eftersom det fanns starka intressen i vardera landet. HFD tog inte direkt ställning till var makarna hade sina starkaste anknytningar, utan konstaterade bara att det inte visats att någon förändring skett i boende och vistelse i Finland. Ordvalet i beslutet tyder på att bevismaterialet inte fullt accepterats av HFD. Således kan inte alltför långtgående slutsatser dras på basis av den angivna informationen.¹⁷⁰ *Andersson* är dock av

¹⁶⁹ Rättsfallet har kommenterats i *Frände 2009a*, s. 60 ff. och *Andersson 2009*, s. 59.

¹⁷⁰ Det finns dock några omständigheter i fallet som talar för utgången i HFD:s beslut. En faktor är att makarna ända sedan år 1995 hade varit skatterättsligt bosatta i Spanien, och att det inte heller visats att makarna hade för avsikt att stadigvarande bosätta sig i Finland. En annan faktor är att makarnas personliga och ekonomiska anknytningar i Spanien uppenbarligen inte ändrats under ti-

den åsikten att artikel 4 i skatteavtalet skulle ha lett till att Spanien var den skatteavtalsmässiga hemvisten, även om makarna hade ansetts vara allmänt skattskyldiga i Finland enligt ISKL 11 §.¹⁷¹ Ordalydelsen i beslutet för oundvikligen tankarna också till förtroendeskyddet (även tillitsskyddet)¹⁷² och principen om ”in dubio contra fiscum”¹⁷³.

En intressant fråga är hur bo och hemvist upphör vid utflyttning. Denna frågeställning är särskilt aktuell för utländska medborgare, eftersom finska medborgare i vilket fall som helst faller under treårsregeln. För utländska medborgares del måste man bedöma när kriterierna på bo och hemvist upphört att gälla eller när bo och hemvist flyttats utomlands.¹⁷⁴

2.3.3 Sex månaders vistelse i Finland

Bo och hemvist i Finland är inte en absolut förutsättning för att boende skall uppstå, även längre vistelser i landet leder till att boendekriterierna uppfylls. En person anses oberoende av medborgarskap vara bosatt här, om han behåller sitt bo och hemvist utomlands men vistas över sex månader i Finland. Att binda skattskyldigheten till tidsmässig vistelse var ingen ny tanke, motsvarande princip hade redan tillämpats i inkomstbevilningen. Den nuvarande halvårsregeln infördes år 1943 och har i huvudsak förblivit likadan fram tills dags dato. I IFL (1943) 9 § stadgades enligt följande: ”Person anses vara bosatt i Finland ... om han vistas här över sex månader i följd, varvid tillfällig frånvaro icke anses medföra avbrott i vistelsen.”¹⁷⁵ Några småskaliga språkliga ändringar gjordes i samband

den. Enligt min mening är beslutet således riktigt. Om bo och hemvist hade uppstått i Finland, hade detta inneburit en klar skärpning av gällande praxis.

¹⁷¹ Se *Andersson 2009*, s. 59.

¹⁷² *Andersson* använder begreppet ”tillitsskydd”, se *Andersson 2006a*, s. 91. *Påhlsson* använder i stället begreppet ”berättigade förväntningar”. Se *Påhlsson 2007*, s. 205 ff. Enligt förtroendeskyddet har en skattskyldig rätt att förlita sig på att dennes beskattning inte överraskande ändras, om personen handlar i god tro enligt myndigheternas föreskrifter och praxis. Se t.ex. *Soikkeli*, s. 65 och *Wikström 2008*, s. 37 ff. I beslutet konstaterar HFD att ingen förändring i boende och vistelse kunde visas mellan åren 2003–2004 och tidigare år. Skattemyndigheterna hade inte under åren 1995–2002 försökt ändra makarnas skattskyldighet från begränsad till allmän. Det hade inte heller visats att makarna skulle ha betett sig annorlunda före och efter år 2003. Enligt förtroendeskyddet skall makarna kunna utgå från att skattskyldigheten inte ändras då deras beteende inte heller har gjort det.

¹⁷³ Enligt denna princip skall i oklara tolkningssituationer dömas till den skattskyldiges fördel. Se *Wikström 2008*, s. 29 och *Puronen 1996a*, s. 493.

¹⁷⁴ Se närmare avsnitt 2.3.7.

¹⁷⁵ *Suviranta* uttalar sig om förhållandet mellan halvårsregeln och familjens boende enligt IFL (1943). Om den ena maken är bosatt i Finland på grund av vistelse, skall detta inte anses leda till de övriga familjemedlemmarnas boende i Finland. Se *Suviranta*, s. 218.

med tillkomsten av IFSkL (1988).¹⁷⁶ IFSkL (1988) 13 § löd som följer: ”En person anses vara bosatt i Finland ... om han vistas här över sex månader i följd, varvid tillfällig frånvaro inte anses medföra avbrott i vistelsen.” I ISkL förblev den språkliga dräkten oförändrad.¹⁷⁷ Normen lämpar sig bäst för utländska medborgare som saknar anknytningar till Finland och som har en avsikt att återvända till sitt hemland inom en snar framtid.¹⁷⁸

Vistelsen i Finland är inte bunden till ett kalenderår, utan kan sträcka sig över årsskiftet. Skattestatusen kan således förändras mitt under ett skatteår. Personer kan därmed vara allmänt skattskyldiga en del av året, och begränsat skattskyldiga resten av året.¹⁷⁹ Detta framgår redan av ISkL 9.4 §: ”En skattskyldig som endast en del av skatteåret har varit bosatt i Finland beskattas för denna tid enligt 1 mom. 1 punkten och för återstoden av året enligt 2 punkten.” Teoretiskt sett anses den allmänna skattskyldigheten uppkomma i och med ankomsten till Finland. Det är dock ofta omöjligt att förutse hur länge vistelsen kommer att pågå, varför den allmänna skattskyldigheten i praktiken uppkommer retroaktivt efter att vistelsen har pågått i sex månader.¹⁸⁰ Om inget bo och hemvist uppstår, upphör boendet i och med utflyttning.¹⁸¹ Avsikten med vistelsen saknar betydelse vid beräkandet av sexmånaderstiden. Därmed är det ingen skillnad om vistelsen beror på arbete, turism eller något annat.¹⁸² Även olaglig vistelse i Finland torde leda till allmän skattskyldighet.

Av ISkL 11 § framgår att tidsfristen på sex månader räknas i månader. Månadernas varierande längd saknar betydelse. Det faktum att en vistelse som sträcker sig över februari till det totala antalet dagar är kortare än en vistelse som inte sträcker sig över februari har därmed ingen relevans.

Eftersom det stadgas i ISkL 11 § att personen skall ”vistas här över sex månader i följd” måste vistelsen vara fortgående. Således uppstår inte allmän skatt-

¹⁷⁶ Se RP 109/1988 rd, s. 29.

¹⁷⁷ Enligt detaljmotiveringen till ISkL 11 § konstaterades: ”Stadgandes överensstämmer med det gällande stadgandet om saken.” Se RP 200/1992 rd, s. 32.

¹⁷⁸ *Niskakangas 1987*, s. 30.

¹⁷⁹ Se HFD 1965 B II 502, HFD 1962 II 506 och HFD 1964 B 660 för exempel på relativt tidiga rättsfall där skattskyldigheten pågick bara en del av året. Se även bl.a. *Tikka 1982a*, s. 114.

¹⁸⁰ *Keskimaunu*, s. 89. I *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 70, konstateras att den skattskyldige inledningsvis ges ett källskattekort, om det är osäkert huruvida vistelsen i Finland kommer att överstiga sex månader eller inte. Ett normalt skattekort ges först när det blir klart att vistelsen kommer att överskrida sex månader. Då skattekortet ges beaktas den källskatt som betalats som förskottsinnehållning.

¹⁸¹ *Myrsky – Linnakangas 2009*, s. 95.

¹⁸² *Andersson 1967a*, s. 139 och *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 16. *Niskakangas* har tidigare fört fram den avvikande uppfattningen att vistelsen upphör i och med att det arbete som föranlett vistelsen är utfört. Detta gäller självklart inte om arbetsprojektet är flera eller om ett nytt arbete inleds efter det ursprungliga arbetet upphört. *Niskakangas 1987*, s. 30–31.

skyldighet om det totala antalet månader tillbringade i Finland under ett år motsvarar sex månader, men vistelsen består av flera osammanhängande etapper (om inte frånvaron från Finland anses tillfällig).¹⁸³ Tiden beräknas från datum till datum, t.ex. 21.1–21.7.2010. Inrese- och avfärdsdagarna hör till sexmånaderstiden.¹⁸⁴ När en vistelse har pågått sex månader ”i följd” har inte definierats i lagen. HFD har tagit ställning till begreppet i följande fall.

HFD 1987 B 506: A ingick äktenskap år 1982 med en svensk medborgare och flyttade från Torneå till Haparanda. A arbetade fortsättningsvis och hade ett ordinarie tjänsteförhållande i Finland. Dessutom ägde han en bostadsaktie och var delägare i ett dödsbo i Finland. A yrkade att han på dessa grunder skulle anses vara allmänt skattskyldig i Finland även år 1986. HFD konstaterade att A efter att tre år förflutit sedan utflyttningen inte längre var allmänt skattskyldig i Finland.¹⁸⁵

Trots att det i huvudsak var fråga om väsentliga anknytningar, kan ur fallet tolkas att bara dagliga besök i Finland inte medförde en fortgående vistelse.¹⁸⁶ Detta kan redan härledas ur ordet ”vistelse” som används i ISkL 11 §. ”Vistelse” tyder på en mera bestående närvaro i Finland än t.ex. ”visit” eller ”besök”. En avgörande faktor torde ha varit att A inte övernattade i Finland. Om A däremot hade övernattnat i Finland från måndag till fredag, hade resultatet troligen varit ett annat.¹⁸⁷ För att en dag skall beaktas vid uträkningen förutsätts åtminstone att det gäller en ankomst- eller avfärdsdag. Om både ankomst och avfärd sker under samma dag, beaktas således inte dagen. Hur många dagar av veckan vistelsen skall pågå, eller med andra ord, hur lång en frånvaro får vara, är inte heller reglerat.

Vistelsen anses enligt huvudregeln vara fortgående trots ”tillfällig frånvaro”. I lagen nämns inte hur lång frånvaron skall vara för att avbryta vistelsen. En klar gräns har inte heller fastställts i rättspraxis. Likaså har inte heller begreppet ”tillfällig” definierats. För att underlätta analysen av betydelse av tillfällig frånvaro finns det skäl att skilja mellan olika former av tillfällig frånvaro. Begreppet tillfällig kan tolkas på två sätt: begreppet gäller antingen den enskilda frånvaron eller regelbundenheten i frånvaron.¹⁸⁸ Det första tolkningsalternativet innebär att tillfälligheten inte avser annat än att en enskild avfärd skall avslutas med en inresa i landet, d.v.s. att frånvaron inte är bestående. Det andra tolkningsalternati-

¹⁸³ Att sammanlagt vistas sex månader i Finland under t.ex. tidsperioderna 1.1.2010–31.3.2010 och 1.10.2010–31.12.2010 skall följaktligen inte leda till allmän skattskyldighet.

¹⁸⁴ Hur en vistelsedag skall bestämmas, se närmare avsnitt 2.3.4.3.8.

¹⁸⁵ Observera att det i fallet i huvudsak var fråga om att särskilt vägande väsentliga anknytningar till Finland inte existerade efter att treårstiden löpt ut. HFD konstaterade vidare att det inte hade anförts att A hade bo och hemvist i Finland eller att han vistades här i sex månader i följd.

¹⁸⁶ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 17.

¹⁸⁷ Jfr HFD 1990 B 501.

¹⁸⁸ Se även *Frände 2009a*, s. 63.

vet innebär att en frånvaro inte är tillfällig om den förekommer regelbundet t.ex. samma dagar varje vecka under vistelseperioden. Det förefaller riktigt att tillfällighet primärt tolkas som den enskilda frånvarons tidsmässiga utsträckning, d.v.s. inte som regelbundenheten i frånvaron. Denna tolkning understöds av fallet HFD 1986 B II 502.

HFD 1986 B II 502: A hade bott i Sverige sedan år 1969. Fr.o.m. 25.6.1984 arbetade han i över sex månader i Finland för det finska bolaget B Kb. A besökte sin familj i Sverige regelbundet varje veckoslut. A bad om ett förhandsavgörande om hans skattskyldighet. Enligt förhandsavgörandet skulle A anses vara allmänt skattskyldig, eftersom han vistades i över sex månader i Finland. Skatteombudet anförde besvär över beslutet och yrkade att A skulle anses vara begränsat skattskyldig, eftersom vistelsen i Finland inte kunde betraktas som fortgående då frånvarona var regelbundet återkommande. A yrkade att han skulle anses vara allmänt skattskyldig i Finland. HFD konstaterade att vistelsen skall anses fortgående trots att A regelbundet besökte Sverige.

Beslutet antyder att begreppet ”tillfällig” hänvisar till den enskilda frånvaron. I rättspraxis har det ansetts att en frånvaro kan pågå i en månad utan att vistelsen avbryts.¹⁸⁹ I rättslitteratur har det t.o.m. ansetts att en frånvaro som pågår två månader inte skall avbryta vistelsen.¹⁹⁰ En över två månaders frånvaro är dock irrelevant om bo och hemvist uppstår och fortgår i Finland. Bedömningen av frånvarons längd skall ske särskilt i varje enskilt fall, varvid strikta gränser inte är ändamålsenliga.

I fallet HFD 2008:43, som redogjorts för i föregående avsnitt, var det bl.a. fråga om huruvida skattskyldighet uppkom på grund av vistelse i Finland. Fallet gällde de i Spanien bosatta makarna A och B som varit begränsat skattskyldiga i Finland åren 1995–2002. Enligt skattemyndigheternas uppgifter uppehöll sig makarna åren 2003–2004 mer i Finland än i Spanien. Vistelserna i Spanien bestod av två årliga vistelser som pågick i två–tre månader. Makarna var cirka fem månader i Finland under sommaren, och en månad på vintern. Några exakta datum för ankomster och avfärder angavs inte. Avbrotten i vistelserna i Finland var således uppenbarligen längre än två månader men mindre än tre månader. HFD ansåg att makarna inte var allmänt skattskyldiga i Finland. HFD:s beslut kunde anses bekräfta uppfattningen att en frånvaro som pågår i över två månader avbryter vistelsen. Beslutet måste dock behandlas med viss varsamhet, eftersom det uppenbarligen också var fråga om bevismaterialets riktighet.¹⁹¹

¹⁸⁹ I fallet HFD 1990 B 501 ansågs inte en 29 dagars frånvaro avbryta vistelsen.

¹⁹⁰ Se *Myrsky – Linnakangas 2009*, s. 95, *Malmgrén 1999*, s. 12 och *Helminen*, kapitel 5, rubrik ”Tilapäinen poissaolo” (18.5.2012).

¹⁹¹ Se närmare avsnitt 2.3.2.2..

Regelbundenheten i frånvaron spelar självklart också en viss roll vid avgörandet om vistelsen är fortgående. Ett flertal individer pendlar i praktiken mellan två länder och tillbringar nätter i vardera landet. Ofta är det fråga om personer som t.ex. arbetar i Finland, men vars familj bor i något av de närliggande länderna, vilket möjliggör pendling under ledigheter. I grund och botten är det således fråga om hur många dagar en person skall tillbringa i Finland per vecka eller månad för att allmän skattskyldighet skall uppstå på grund av halvårsregeln. Samtidigt är det fråga om när vistelsebaserad skattskyldighet upphör på grund av mindre frekventa vistelser i Finland, d.v.s. hur många dagar i veckan kan en utländsk medborgare vistas i Finland och trots detta anses utflyttad.

I det fall som nämns ovan (HFD 1986 B II 502) konstaterades redan att två dagar av veckan kan tillbringas utanför Finland utan att detta avbryter vistelsen. I en omvänd situation fastslogs att en vistelse på cirka två dagar (veckoslutet) per vecka i Finland inte ledde till att halvårsregeln tillämpades (HFD 1992 B 502). Nedan behandlas några andra fall där ställning togs till längre frånvaro av regelbunden art. De två första fallen gällde huruvida personerna i fråga vistades tillräckligt länge i Finland för att de skulle bli allmänt skattskyldiga här. Det första fallet som behandlas måste tolkas med viss varsamhet, eftersom informationen i årsbokspublikationen är begränsad och delvis missvisande, bl.a. när det gäller antalet vistelsedagar i olika länder.

HFD 1990 B 501: B har sedan år 1975 varit bosatt i Haparanda, Sverige, där han även beskattades som allmänt skattskyldig. B arbetade vid X Ab i Torneå. Från 16.8.1988 började B arbeta som konsult för X Ab:s kontor i Esbo. B sändes ut till olika städer i Finland för att hjälpa vid fabriksprojekt. B kom även att delta i fabriksprojekt i utlandet. Under sina resor bodde B på hotell eller företagets inkvarteringar. B tillbringade alla veckoslut samt ledigheter i Haparanda. Några närmare detaljer om hur mycket han vistades i Finland under tiden 16.8.1988–31.12.1988 framgick inte av fallet. Under tiden 1.1–28.8.1989 tillbringade B enligt egen anmälan 76 dagar i Finland, 16 dagar i Indien och 180 dagar i Sverige. B var högst fyra dagar i veckan i Finland. Frånvaran från Finland pågick mellan 3 och 29 dagar. B ansågs ha vistats i Finland mer än sex månader och beskattades sålunda som allmänt skattskyldig skatteåret 1989.¹⁹²

Den maximala tid som B tillbringade i Finland under år 1989 var uppenbarligen fyra dagar per vecka, d.v.s. även kortare vistelser förekom och en frånvaro på 29 dagar. Det som inte framgår är hur flitigt B uppehöll sig i Finland under året

¹⁹² Referatet i årsboken är oklart på en del punkter. B för fram att han under tiden 1.1–28.8.1989 tillbringade sammanlagt 76 dagar i Finland, 16 i Indien och 180 dagar i Sverige. Det sammanlagda antalet dagar (272) tillbringade i olika länder överstiger klart det totala antalet möjliga dagar under denna tidsperiod (240). HFD tog inte närmare ställning till antalet anmälda dagar, utan konstaterade bara att vistelserna i Sverige inte kunde anses avbryta vistelsen i Finland.

1988. Det nämns bara att B tillbringade alla veckoslut samt ledigheter i Haparanda. Om man utgår från att B vistades i Finland ungefär lika mycket under år 1988 som under år 1989, tyder detta på att halvårsregeln uppfylls redan då personen vistas 3–4 dagar i veckan i Finland, d.v.s. halva veckan.¹⁹³

En motsvarande situation som i målet HFD 1990 B 501 har år 2011 avgjorts vid Helsingfors FD. Helsingfors FD kom i sitt avgörande till ett likadant slutresultat.

Helsingfors FD 30.8.2011 nr. 11/1046/4 (Opubl.): Skattesubjektet X var finsk och svensk medborgare. X hade bott i Sverige sedan år 1973. Han och hans familj bodde fortfarande i huvudsak i Sverige. X hade arbetat i Finland sedan 1.9.2005 för Y Ab, och fr.o.m. 1.1.2006 blev han direktör för samma bolag. Bolaget hade reserverat en bostad för honom i Finland. Enligt egen utsägo har A vistats under tiden 1.9.2005–1.1.2006 i medeltal 3 dagar per vecka i Finland. Under år 2006 vistades han 2,73 dagar per vecka och år 2007 bara 2,46 dagar per vecka. Utöver semestrarna har det inte förkommit några längre frånvaron från Finland. Helsingfors FD ansåg att X vistades stadigvarande i Finland och var således allmänt skattskyldig under åren 2005–2007. HFD beviljade inte besvärstillstånd.

Detta avgörande är strängare för skattesubjektet än avgörandet i målet HFD 1990 B 501. Enligt Helsingfors FD:s avgörande kan allmän skattskyldighet uppstå trots att mindre än halva veckan tillbringas i Finland. Beklagligtvis beviljade HFD inte besvärstillstånd. Alltför långtgående tolkningar kan således inte dras utifrån detta fall. Enligt nuvarande rättsläge förefaller halvårsregeln uppfyllas åtminstone då skattesubjektet tillbringar cirka halva veckan i Finland under en sex månaders period.

Ett tredje fall gällde hur länge en utländsk medborgare, som är allmänt skattskyldig i Finland på grund av vistelse, får vara frånvarande från Finland utan att vistelsen avbryts.

Helsingfors FD 14.2.2008 nr 08/0122/4 (Opubl.): I målet var det fråga om en dansk företagsledare som vistades och arbetade i flera nordiska länder. Den danska medborgaren A arbetade fr.o.m. år 1992 som vd för X Ab i Finland. A innehade posten som utvecklingschef för det danska Z A/S fr.o.m. 1.10.1995. A ingick ytterligare ett arbetsavtal med det svenska bolaget Y AB, enligt vilket A fr.o.m. 1.10.1997 skulle arbeta minst två dagar i veckan för Y AB i Sverige. A fortsatte arbeta för X Ab och vistades tidvis i Finland för att utföra arbetsuppgifter. Under tiden 1.10.1997–31.12.2001 innehöll X Ab uppenbarligen bara källskatt på A:s lön i Finland. Enligt befolkningsregistren i Sverige och i Finland var A bosatt i Stockholm under tiden 18.5.1998–1.10.2000. Under dessa år beskattades A som allmänt skattskyldig i Sverige. Efter detta var A bosatt i Danmark fram till slutet av år 2001. Fr.o.m. år 2002 bodde A åter i Finland.

¹⁹³ I *Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala*, s. 11, anföras att vikt i dylika fall även skall läggas vid hur många nätter som tillbringas i Finland samt hur boendet har arrangerats.

A:s familj var bosatt i Danmark där A ägde ett egnehemshus. I Finland hade A haft tillgång till en lägenhet. Danmark hade beskattat A som allmänt skattskyldig under hela denna tid, och enligt det nordiska skatteavtalet hade Danmark varit A:s hemvist. A angav att han vistats i Finland högst 97 dagar under år 1998, 132 dagar år 1999, 161 dagar år 2000 och 132 dagar år 2001. Domstolen tog inte ställning till riktigheten av dessa uppgifter. Domstolen ansåg att A varit allmänt skattskyldig i Finland också åren 1998–2001 och att den lön X Ab betalat under denna tid skulle beskattas enligt BFörfL i stället för källskattelagen (KällSkL, 11.8.1978/627).

Domstolen motiverade beslutet på följande vis: ”Hans frånvaron från Finland har hur som helst varit tillfälliga i enlighet med vad som avses i ISkL 11.1 §. De har således inte avbrutit hans tidigare fortgående vistelse och lett till att han skulle ha blivit begränsat skattskyldig här.”¹⁹⁴ Uttalandet tyder på att A inte har haft sitt stadigvarande bo och hemvist i Finland under åren före år 1998, utan att han varit allmänt skattskyldig på grund av tidigare fortgående vistelse. Således var det enligt Helsingfors FD inte fråga om huruvida bo och hemvist upphörde att existera vid flytten till Sverige. Om det utgås från att de angivna vistelsedagarna stämmer, kan det konstateras att ett förhållandevis lågt antal vistelsedagar i Finland (97 dagar) och långa vistelser i utlandet inte avbröt vistelsen enligt ISkL 11 § år 1998. Däremot vistades A betydligt mera i Finland under de tre följande åren, vilket eventuellt talar för att vistelsebaserad allmän skattskyldighet skulle ha fortgått åtminstone dessa år. Trots att målet innehöll flera intressanta problemställningar beviljade HFD inte besvärstillstånd (HFD 22.12.2009 I. 3669 (Opubl.)). Ett avgörande av HFD hade varit värdefullt med tanke på det oklara rättsläget.

En intressant fråga gäller huruvida längden av vistelsen i Finland påverkar hur lång en tillfällig frånvaro kan vara utan att avbryta vistelsen. I de fall där personen vistats så länge att stadigvarande bo och hemvist uppstått, fortgår allmän skattskyldighet trots vistelse utomlands så länge bo och hemvist förblir i Finland. Även om inte bo och hemvist uppstått, tyder rättspraxis på att t.o.m. långa frånvaron inte nödvändigtvis avbryter vistelsen (se Helsingfors FD 14.2.2008 nr 08/0122/4 (Opubl.) och HFD 1990 B 501). Min tolkning är att den enda betydelsefulla omständigheten vid bedömningen inte är hur länge personen vistats i Finland före frånvaron. På bedömningen inverkar också många andra faktorer, som t.ex. återkommer skattesubjektet till Finland trots frånvaro, är frånvaron regelbunden, hur långa är de enskilda frånvarona etc. Således skall varje fall bedömas enskilt och med beaktande av omständigheterna i fallet.

En annan intressant fråga gäller vad som är förhållandet mellan halvårsregeln, bo och hemvist samt treårsregeln. Halvårsregeln berör en helt annan situation är

¹⁹⁴ Övers. förf.

treårsregeln. Halvårsregeln gäller skattskyldighet vid inflyttning, men treårsregeln gäller skattskyldighet vid utflyttning. Således sker inget överlappande vid dessa regler. Däremot kan bo och hemvist och halvårsregeln vara överlappande, eftersom båda bestämmer skattskyldighet vid inflyttning. Reglerna är oberoende av varandra, d.v.s. allmän skattskyldighet kan uppstå enligt båda reglerna separat. I avsnitt 2.3.2 framkom att skattskyldighet också kan uppstå trots att skattesubjektet inte vistats i sex månader i Finland. Detta sker t.ex. då skattesubjektet flyttar till Finland i avsikten att stanna. I dessa fall uppstår allmän skattskyldighet omedelbart. Det har också framkommit att skattesubjektet kan vistas i långa perioder, och bli allmänt skattskyldig genom halvårsregeln, utan att bo och hemvist förflyttas till Finland. Bostad kan däremot uppstå snabbt, men hemmet flyttas inte lika enkelt. Detta gäller särskilt i de fall då skattesubjektet har sin familj och familjens bostad i utlandet. Oberoende av på vilken orsak allmän skattskyldighet uppstår, är skattekonsekvenserna de samma.

2.3.4 Treårsregeln

2.3.4.1 Treårsregelns utveckling

Treårsregeln uppstod först i samband med att IFSkL trädde i kraft (1975).¹⁹⁵ Regeln togs in i IFSkL (1975) 9.1 § och kom att erhålla följande språkliga form: ”Finsk medborgare anses likväl vara bosatt i Finland, även om han icke vistas här över sex månader i följd, tills tre år förflutit efter utgången av det år, under vilket han lämnat landet, såvida han icke visar, att han icke under skatteåret haft väsentliga förbindelser med Finland.” Observera att begreppet ”väsentliga förbindelser” användes ända fram till år 1988 när språket i treårsregeln moderniserades och ”förbindelser” utbyttes mot ”anknytningar”. Det finska begreppet ”olennaiset siteet” förblev oförändrat. Trots att treårsregeln var en nykomling i finsk skattelagstiftning måste den dock ses mot bakgrunden av reglerna i IFL (1943). En del av de principer som utvecklats i rättspraxis kring IFL (1943) återspeglas i de väsentliga anknytningarna.¹⁹⁶

Motsvarande problemsituationer som i dag ofta förknippas med treårsregeln, d.v.s. bestämmandet av vem som är bosatt i Finland efter utflyttning, förekom redan i IFL (1943). Enligt huvudregeln ansågs en person allmänt skattskyldig i Finland om han var bosatt här. En person var bosatt om han eller hans familj hade sin stadigvarande bostad i Finland. Om familjen stannade i Finland, upp-

¹⁹⁵ Om förberedelsearbetet relaterat till treårsregeln, se Skurnik H. 1993, s. 460.

¹⁹⁶ Se även RP 40/1974 rd, s. 4.

hörde således inte allmän skattskyldighet trots utflyttning.¹⁹⁷ Den intressanta frågan gällde således främst hur skattskyldigheten utformades i Finland i de fall där personen saknade familj eller där familjen följde med vid flytten utomlands.

Enligt *Andersson* var myndigheterna tidigare benägna att anse att boende inte upphör för finska medborgare i utlandet, förutom när så gott som alla anknytningar till Finland avbrutits.¹⁹⁸ *Rekola* förhöll sig strikt till huruvida boende upphör i sådana fall där bostad behållits i Finland. Enligt *Rekola* fortgår allmän skattskyldighet om personen har en bostad i Finland, och man kan dra slutsatsen att personen avser behålla bostaden och eventuellt använda den i något stadium.¹⁹⁹ Den rättspraxis som hann utvecklas avseende reglerna i IFL (1943) var varken klar eller särskilt konsekvent.²⁰⁰ Några huvudregler hade dock utformats. Först och främst ansågs boende vanligen inte föreligga i Finland, om bostaden hyrts ut till utomstående för den tid som personen uppehöll sig i utlandet. Om personen inte bosatt sig på någon viss ort utomlands, utan ständigt bytte boplat, upphörde inte allmän skattskyldighet utan vidare. I IFL (1943) nämndes inte hur länge en person måste vistas i utlandet för att boende skulle upphöra. I rättspraxis ansågs dock att gränsen låg kring 12–18 månader. Kortare vistelser än ett år ledde sällan till att allmän skattskyldighet upphörde, trots att bostaden hyrts ut för utlandsvistelsen.²⁰¹

Boendereglerna enligt IFL (1943) omarbetades i samband med att IFSkL (1975) trädde i kraft. Reglerna om familjens inverkan på den utflyttade individens skattskyldighet avskaffades och ersattes av treårsregeln. I Sverige tillämpades redan en motsvarande regel sedan tidigare.²⁰² Behovet av stadgandet var större i Sverige, eftersom det vid den tiden var betydligt vanligare att byta bo och hemvist i Sverige än vad det var i Finland. Den finska treårsregeln är ursprungligen baserad på den motsvarande svenska normen. De goda erfarenheterna från Sverige var enligt *Niskakangas* den huvudsakliga orsaken till att treårsregeln infördes i Finland.²⁰³ Svensk lagstiftning har dock hunnit ändras sedan treårsregeln infördes i Finland. Svensk rättspraxis samt svenskt lagberedningsmaterial

¹⁹⁷ Boende i Finland kunde dock upphöra i de fall där särboende berodde på brytning mellan makarna, se *Andersson 1971*, s. 96 och *Andersson 1967a*, s. 141.

¹⁹⁸ *Andersson 1967a*, s. 139. *Andersson* förhåller sig dock kritisk till en extensiv tolkning av boendebegreppet vid utflyttning, eftersom det kan leda till situationer av dubbelboende. Vidare konstaterar han att det inte längre föreligger grunder för att ”dra hemåt” i beskattningen, utan att andra kriterier såsom sänkande av tullmuren, bistående av utvecklingsländer och främjande av internationell utväxling borde beaktas. Se *Andersson 1967a*, s. 140.

¹⁹⁹ *Rekola 1947*, s. 35.

²⁰⁰ *Niskakangas 1987*, s. 27.

²⁰¹ Se *Niskakangas 1987*, s. 26–28 och 42 och *Andersson 1971*, s. 96.

²⁰² Se *SOU 1997:75*, s. 44–46, om orsakerna bakom införandet av treårsregeln.

²⁰³ *Niskakangas 1987*, s. 36.

kan således enbart med förbehåll användas vid tolkningen av den finska treårsregeln²⁰⁴

Enligt propositionen var normen främst avsedd att åtgärda de situationer där personer regelbundet vistades en del av året utomlands i syfte att inte anses som allmänt skattskyldiga i Finland.²⁰⁵ Man ville med andra ord förhindra eller försvåra skatteflykt eller andra former av skattemotiverade hemortsbyten.²⁰⁶ *Andersson* sammanfattar syftet med treårsregeln: ”Som skattekringgående bör inte betraktas skattemigration, dvs. utflyttning för de höga skatternas skull. I ett fritt samhälle måste sådan utflyttning vara tillåten. Skattemyndigheterna bör dock ha rätt att granska, när utflyttningen är reell. Som en presumptionsregel i detta syfte har även uppställts den sk. treårsregeln i IFL 9,1 §”.²⁰⁷ Treårsregeln måste, mycket riktigt, också uppfattas som ett medel för att skilja mellan verklig utflyttning och skenutflyttning.

Samtidigt lämpade sig den nya normen för att rätta till den oskälighet som uppstått i fråga om utlandsarbetare som hade familj i Finland. Sedan IFSkL (1975) trätt i kraft kom alla finska medborgare, oberoende av om de hade familj eller inte, att beskattades i Finland under tre år efter utflyttning. I ISkL 11 § föreskrivs även om fördelningen av bevisbördan. Skattemyndigheterna hade tidigare haft svårigheter att visa att en person som flyttat utomlands *de facto* fortfarande hade sin stadigvarande bostad och hemvist i Finland. Därför ville lagstiftaren överföra bevisbördan på den skattskyldige under de tre första åren, d.v.s. han skulle visa att väsentliga anknytningar upphört om tre år inte förflutit sedan utflyttningen. Delvis var syftet med normen att skärpa beskattningen för finländare som flyttat utomlands, delvis innehöll normen också skälighetssynpunkter, d.v.s. beskattningen skulle inte kunna pågå hur länge som helst efter utflyttning.

²⁰⁴ *Niskakangas 1987*, s. 44–45.

²⁰⁵ RP 40/1974 rd, s. 4. Se *Niskakangas 1987*, s. 35–36.

²⁰⁶ *Tikka 1982a*, s. 115. Vad som är syftet med treårsregeln varierar dock lite mellan olika författare. Se t.ex. *Andersson 2007b*, s. 444, där syftet med treårsregeln anges vara att fördröja den inverkan utflyttningen har på beskattningen. Se även *Helminen 2002c*, s. 244. Jfr *Auranen* som anser att treårsregeln är nationalekonomiskt ofördelaktig, eftersom den ökar omotiverad kapitalflykt till utlandet. Se *Auranen 1980*, s. 5–6.

²⁰⁷ *Andersson 1988*, s. 77. Se även *Andersson 1996a*, s. 42. *Goldberg et al.* räknar upp fyra olika argument för varför stater påför skattekonsekvenser för utflyttande individer: förhindra att forna allmänt skattskyldiga får tillgång till sådana fördelar som inte varit avsedda för dem, bestraffa dem som flyttar ut, försök att öka progressiviteten då det föreligger en högre skattebetalningsförmåga och slutligen symboliskt tecken på statens vilja att visa sitt missnöje över utflyttning. *Goldberg et al.* tar inte i betraktande det argument som ibland åberopats vid treårsregeln, d.v.s. viljan att skilja mellan skenutflyttning och verklig utflyttning. Se *Goldberg et al. 2002a*, s. 644.

2.3.4.2 Huvuddragen i treårsregeln

Enligt treårsregeln anses finska medborgare vara bosatta och allmänt skattskyldiga i Finland trots att de inte har bo och hemvist eller vistas fortgående i sex månader i landet. Regeln skiljer mellan finska och utländska medborgare. På grund av treårsregeln är den finska beskattningsbehörigheten vidare för medborgare än för icke-medborgare. Utländska medborgare är i allmänhet i en mera fördelaktig ställning på denna punkt, eftersom allmän skattskyldighet upphör omedelbart när de lämnar Finland, förutsatt att frånvaron inte varit tillfällig eller att bo och hemvist förblivit i Finland. I vissa fall kan det dock vara fördelaktigare att vara allmänt skattskyldig efter utflyttning, vilket försätter finska medborgare i en bättre situation än andra utflyttade.²⁰⁸ Vid emigration upphör allmän skattskyldighet för finska medborgare, liksom för utländska medborgare, omedelbart vid flytten.²⁰⁹ Om en finsk medborgare får utländskt medborgarskap och upphör att vara finsk medborgare, kan inte treårsregeln tillämpas.²¹⁰

Enligt ISkL 11.1 § andra meningen skall en finsk medborgare anses vara bosatt i Finland under året för flytten samt de därpå följande tre åren, trots att han i verkligheten uppehåller sig i utlandet. I praktiken kan den totala tiden följaktligen bli närmare fyra år, t.ex. om personen flyttar 1.1.2001 upphör tiden först 31.12.2004.²¹¹ Det lönar sig för den utflyttade att koordinera flytten till slutet av året för att minimera tiden för allmän skattskyldighet i Finland. Beslut om huruvida väsentliga anknytningar föreligger fattas särskilt för varje skatteår. I praktiken brukar dock skattemyndigheterna automatiskt betrakta en utflyttad medborgare som allmänt skattskyldig i Finland under de tre på flytten följande åren.²¹² Treårsregeln är således en presumtionsregel och en regel om fördelningen av bevisbördan.

I vissa fall kan det vara problematiskt att avgöra när den skattskyldige lämnat landet i enlighet med ISkL 11.1 § andra meningen.²¹³ Detta gäller särskilt i fall där den utflyttade fortgående förflyttar sig mellan två eller flera länder och fort-

²⁰⁸ Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 19. Se även rättsfallet C-520/04 *Turpeinen*.

²⁰⁹ *Ryynänen 2000*, s. 207. Med emigration avses i detta sammanhang att inemot alla kontakter till Finland upphör i och med flytten, d.v.s. den skattskyldige lämnar landet utan avsikt att någonsin återvända.

²¹⁰ *Andersson – Linnakangas*, s. 36.

²¹¹ Se *Andersson – Linnakangas*, s. 39. Se t.ex. HFD 20.4.2010 l. 823 om hur treårsregeln fungerar i praktiken.

²¹² *Ryynänen 2000*, s. 208. I *Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala*, s. 18, framförs att skattemyndigheterna inte utan den utflyttade personens yrkande kan besluta att personen skall anses vara begränsat skattskyldig innan tiden på tre år löpt ut. Den finska medborgaren skulle således ha rätt att vara allmänt skattskyldig i tre år efter utflyttningsåret.

²¹³ Det finns ytterst få fall som gäller fastställandet av flyttåret. Se dock HFD 1.6.2010 l. 1369 (Opubl.).

sättningsvis har starka anknytningar till Finland. Sker flytten i samband med den första vistelsen i det land som personen senare flyttar till, eller sker flytten först då det blir uppenbart att personen flyttat för att stanna? Dessa frågor måste bedömas särskilt i varje enskilt fall. I ISkL 11.1 § andra meningen nämns inget om att bo och hemvist måste flyttas utomlands. Personens alla övriga anknytningar, inklusive familj och bostad, kan således förbli i Finland. Det vore dock logiskt att som utflyttningsår betrakta det år som en person verkställer sitt beslut att bestående flytta utomlands. Att personen skaffar bostad i landet i fråga samt vistas där torde vara ett starkt indicium på att han flyttat.

Efter tre år upphör den allmänna skattskyldigheten så gott som automatiskt.²¹⁴ Om särskilt vägande väsentliga anknytningar till Finland däremot kan visas, fortsätter allmän skattskyldighet även efter att tre år löpt ut. Efter att tre år har förflutit har Finland dock vanligtvis inget intresse av att upprätthålla allmän skattskyldighet. Detta beror på att skatteavtalen och nationell rätt oftast hindrar beskattning av arbetsinkomst. Om skattepliktig inkomst saknas, är det sällan värt besväret att fortsättningsvis betrakta en person som allmänt skattskyldig.²¹⁵

När allmän skattskyldighet upphört för en finsk medborgare, blir personen åter allmänt skattskyldig på samma grunder som en utländsk medborgare, d.v.s. genom att bo och hemvist uppstår i Finland eller personen vistas minst sex månader i Finland.²¹⁶ Att väsentliga anknytningar uppkommer på nytt senare leder inte till allmän skattskyldighet.²¹⁷ Väsentliga anknytningar beaktas bara när någon lämnar landet, inte vid inflyttning.²¹⁸ I fallet HFD 1993 B 501 saknade det betydelse huruvida den finska medborgaren A hade väsentliga anknytningar till Finland eller inte.²¹⁹ A hade tillbringat flera år som begränsat skattskyldig utomlands, men hade fr.o.m. år 1984 bedrivit viss ekonomisk verksamhet i Finland samt ofta vistats i Finland. Eftersom hans stadigvarande bo och hemvist under denna tid fanns i Spanien och han inte vistades i Finland i sex månader, förblev han begränsat skattskyldig i Finland.²²⁰

Det förekommer att utlandsbosatta finska medborgare som är begränsat skattskyldiga återvänder för kortare eller längre tider till Finland. Fallet HFD 28.1.1990 l. 712 tyder på att treårsregeln inte används på återinflyttade finska medborgare då dessa igen flyttar utomlands, förutsatt att allmän skattskyldighet

²¹⁴ Se t.ex. HFD 1987 B 506 och HFD 20.4.2010 l. 823.

²¹⁵ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 18–19.

²¹⁶ *Laitinen*, s. 516 och *Frände 2009a*, s. 63.

²¹⁷ *Skurnik* konstaterar att treårsregeln bara är avsedd för utflyttning. Se *Skurnik H. 1993*, s. 460.

²¹⁸ *Skurnik H. 1993*, s. 459. För ytterligare synpunkter, se *Äimä M. 2005*, s. 152.

²¹⁹ Fallet har kommenterats i *Skurnik H. 1993*, s. 458–461.

²²⁰ Se också CSN 1989/439 och CSN 1986/274. Fallen har i korthet kommenterats i *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 32.

under vistelser i Finland uppstått genom sex månaders vistelse.²²¹ Det krävs således att bo och hemvist förblir i utlandet under hela vistelsen i Finland.²²² Om kriterierna uppfylls kan den finska medborgaren lämna Finland med samma skattepåföljder som en utländsk medborgare i en motsvarande situation.

HFD 28.2.1990 I. 712: A hade tillsammans med sin hustru flyttat till Australien år 1981 samt beskattats som begränsat skattskyldig i Finland fr.o.m. år 1983. Under år 1984 vistades A över sex månader i Finland mellan april och oktober. Under denna tid arbetade han inte för någon utomstående arbetsgivare, utan skötte enbart sina privata ärenden. Åter i Australien arbetade A för en lokal arbetsgivare under tiden 2.1–10.5.1985. A återvände 13.5.1985 till Finland samt tillbringade 13 månader i landet. Eftersom A:s stadigvarande bo och hemvist var i Australien, ansåg HFD att vistelsen i Finland inte orsakade att treårsregeln skulle tillämpas på nytt. A var således begränsat skattskyldig i Finland under tiden 2.1–10.5.1985. A:s inkomster från Australien år 1985 kunde därmed inte beskattas i Finland.

HFD ville uppenbarligen skilja mellan medborgare som haft bo och hemvist i Finland före utflyttning²²³ och medborgare som varit allmänt skattskyldiga på grund av sex månaders vistelse. Formuleringen av beslutet tyder på att treårsregeln skulle ha tillämpats en andra gång, om bo och hemvist hade återuppstått åtminstone för en stund.²²⁴ Beslutet är en aning förvånande i och med att regeln inte finner lagstöd. Beslutet kan trots detta anses skäligt.

Denna tolkning av återinflyttning och dess inverkan på treårsregeln fann stöd i det nya målet HFD 2013:93. I fallet hade den finska medborgaren A, som bott utomlands sedan år 1987, flyttat 14.8.2003 tillbaka till Finland. A hade köpt en bostad för sig och sin familj i Finland. Vistelse i Finland avslutades 14.10.2004 i och med att A och hans familj flyttade till Frankrike. Eftersom A hade haft stadigvarande bo och hemvist i Finland och blivit allmänt skattskyldig under sin vistelse här, kunde treårsregeln tillämpas på nytt. I fallet togs inte ställning till huruvida avgörandet hade varit ett annat om allmän skattskyldighet i stället hade uppstått på grund av sex månaders vistelse.

Allmän skattskyldighet upphör innan tre år har löpt ut, om den utflyttade medborgaren kan visa att han saknar väsentliga anknytningar till Finland. Allmän skattskyldighet kan upphöra och begränsad skattskyldighet uppkomma vid tre tidpunkter: direkt vid flytten, i slutet av året för flytten eller i slutet av ett av de tre därpå följande åren.

²²¹ Se *Helminen*, kapitel 5, rubrik "Olennaisten siteiden palaaminen" (18.5.2012).

²²² *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 19.

²²³ Finska medborgare som flyttar utomlands för första gången har vanligen bo och hemvist i Finland.

²²⁴ *Helminen* har tagit ställning för en sådan tolkning. Se *Helminen*, kapitel 5, rubrik "Olennaisten siteiden palaaminen" (18.5.2012).

Den allmänna skattskyldigheten upphör direkt vid flytten i de fall där personen i fråga saknar väsentliga anknytningar till Finland vid tidpunkten för flytten.

HFD 7.8.1981 l. 3184: Den finska medborgaren A flyttade 8.9.1978 till Sverige där han stadigvarande bosatt sig och börjat arbeta. Efter detta datum hade han varken bostad eller fast egendom i Finland. Det ansågs bevisat att han saknade väsentliga anknytningar till Finland efter detta datum.²²⁵

Om de väsentliga förbindelserna upphör efter utflyttningsdatumet, men under själva året för utflyttningen, upphör den allmänna skattskyldigheten i slutet av det året. Nedan redogörs kort för ett rättsfall där den allmänna skattskyldigheten fortsatte till slutet av året för flytten.

HFD 2004:6: A flyttade 6.5.2002 till Belgien och började arbeta för bolaget M S.A i Luxemburg. Hans familj följde efter 3.6.2002 och familjens bostad i Finland såldes 31.5.2002. A övergick även till Luxemburgs socialskydd 6.5.2002. A ägde fortsättningsvis aktier i finska bolag antingen direkt eller indirekt via holdingbolag. A hade avstått från alla uppgifter som vd och styrelsemedlem i bolagen fram till juni 2002. A:s egendom överfördes 18.7 till utlandet genom aktiebyten. Dessa aktieinnehav var således passiva till sin natur. Aktierna i Finland utgjorde bara en liten del av hans sammanlagda förmögenhet. Han hade uppehållstillstånd och ett långt hyresavtal i Belgien. Vidare betonades att familjen inte hade för avsikt att återvända till Finland. A ansågs inte vara allmänt skattskyldig efter 31.12.2002.²²⁶

Detta rättsfall åskådliggör vilken inverkan det har på A:s beskattning att lägenheten såldes och familjen flyttade efter att A hade flyttat. Det hade varit skäligt att skattskyldigheten upphört i och med att A flyttade utomlands. När A flyttade till Belgien var redan alla väsentliga anknytningar till Finland avskurna i praktiken. Bara det faktum att arrangemangen tekniskt vidtogs efter flytten ledde till ett halvt års allmän skattskyldighet för A.²²⁷ Om A själv hade flyttat något senare hade hans allmänna skattskyldighet sannolikt upphört i och med utflyttningen. HFD omfattade således en omotiverat sträng och formell tolkning av tidpunkten för när de väsentliga anknytningarna upphör.²²⁸

²²⁵ Se Ryyänen 2000, s. 208, för ytterligare kommentarer om rättsfallet.

²²⁶ Se även HFD 20.5.2002 l. 1183. Aktieinnehavens inverkan behandlas senare i avsnitt 2.2.4.3.6.

²²⁷ Malmgrén påpekar mycket riktigt att familjen ofta av rent praktiska skäl flyttar senare än familjeförsörjaren, som t.ex. måste skaffa en bostad i det nya hemlandet. Se Malmgrén 1996, s. 10.

²²⁸ För en utförlig analys av fallet, se Äimä M. 2005, s. 147 ff. Äimä framhäver vissa intressanta uppgifter som inte framgår av årsbokspublikationen, bl.a. att A ansett att treårsregeln varit EU-rättsvidrig och yrkat att hans fall, om han anses allmänt skattskyldig skulle bedömas ur ett EU-rättsligt perspektiv. Hon konstaterar att domstolar *ex officio* skall beakta EU-perspektivet.

Den skattskyldige kan dessutom under de tre efter flytten följande åren visa att de väsentliga anknytningarna har upphört. Då upphör boende i slutet av det år under vilket avsaknaden av väsentliga anknytningar har styrkts.²²⁹

Reglerna om när allmän skattskyldighet upphör enligt treårsregeln skiljer således mellan situationer där avsaknaden av väsentliga anknytningar påvisas före utflyttning, och situationer där avsaknaden av väsentliga anknytningar påvisas efter utflyttning. Om bevis framläggs före flytt, upphör allmän skattskyldighet i samband med flytten, i alla andra fall upphör allmän skattskyldighet först i slutet av året. Denna regel kan kritiseras eftersom den inte finner direkt stöd i lag, utan baserar sig på praxis.²³⁰

2.3.4.3 Väsentlig anknytning

2.3.4.3.1 Allmänt

Treårsregeln är inte bara en regel om förlängd skattskyldighet vid utflyttning, utan också en regel om fördelningen av bevisbördan. Denna bevisbörderegeln baserar sig på huruvida väsentliga anknytningar till Finland föreligger eller inte. Anknytningar till utlandet beaktas i huvudregel inte, eftersom i lagen nämns bara anknytningar till Finland. Anknytningar till utlandet kan dock vara av betydelse i praktiken, eftersom de t.ex. kan påvisa om vistelsen i utlandet är avsedd att vara bestående eller ej. Också i rättspraxis redogörs för skattesubjektens anknytningar till utlandet.

I praktiken brukar skattemyndigheterna presumera att en finsk medborgare är allmänt skattskyldig i tre år efter utflyttningen, oberoende av om väsentliga anknytningar *de facto* förekommer.²³¹ De väsentliga anknytningarna aktualiseras vanligen först när en finsk medborgare yrkar på begränsad skattskyldighet med motiveringen att väsentliga anknytningar till Finland inte längre finns. Då måste den skattskyldige visa att han inte över huvud taget har anknytningar till Finland eller att han bara har sådana anknytningar som inte kan anses vara väsentliga

²²⁹ Se t.ex. HFD 28.2.1990 I. 712.

²³⁰ I ISKL 11.1 § nämns att allmän skattskyldighet upphör om "...han inte visar att han inte under skatteåret har haft väsentlig anknytning till Finland." Bruket av ordet "skatteåret" kan inte tolkas som att skattskyldighet skall pågå hela det året som väsentlig anknytning upphör, eftersom under utflyttningsåret kan skattskyldighet upphöra vid utflyttningsdagen. Skattskyldighet måste då inte fortgå hela året.

²³¹ Se t.ex. *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 17. I *Andersson – Linnakangas* konstateras dock att skattemyndigheterna oberoende av presumtionsregeln skall årligen bedöma och avgöra fallet på nytt. *Andersson – Linnakangas*, s. 39. Se även *Ryynänen 2000*, s. 208 och *Haapaniemi*, s. 514.

enligt ISkL 11 §. Den relevanta frågan är således var gränsen skall dras mellan en ”normal” anknytning och en väsentlig anknytning.

Ordet ”anknytning” tyder på alla förbindelser som en person kan ha till Finland. Ordet ”väsentlig” tyder på att anknytningen måste vara betydande, d.v.s. alla former av anknytningar är inte väsentliga. Således kan anknytningar variera i styrka. Här kan man skilja mellan anknytningar, väsentliga anknytningar och s.k. särskilt vägande väsentliga anknytningar. Normala anknytningar är inte tillräckliga för att föranleda skattskyldighet, medan särskilt vägande väsentliga anknytningar förutsätts för att allmän skattskyldighet skall fortsätta efter att tre år gått sedan utflyttningsåret. Det kan i praktiken vara svårt att skilja mellan dessa olika former av anknytningar. Någon klar gräns för när en anknytning blir väsentlig finns inte. Det är också oklart om många normala anknytningar tillsammans kan anses bli väsentliga (den s.k. kumulativa verkan av anknytningar).

Vad som avses med väsentlig anknytning anges inte i lagen. I lagen tas inte heller ställning till huruvida en enda väsentlig anknytning räcker, eller om det förutsätts flera väsentliga anknytningar för att allmän skattskyldighet skall fortgå. I den finska versionen av ISkL 11.1 § betecknas väsentliga anknytningar i pluralis, medan singularisformen används i den svenska versionen. I regeringens proposition RP 40/1974 rd till IFSkL (1975) preciserades inte begreppet, även om vissa allmänna tolkningslinjer drogs upp. Om huruvida bara en väsentlig anknytning räcker för att inte avbryta treårsregeln konstateras i regeringens proposition följande: ”Man bör observera, att saken icke kan avgöras enbart på grund av en omständighet som utvisar boende, utan bör man i varje enskilt fall på basen av en totalprövning av de personliga förhållandena undersöka, huruvida den person som lämnat landet har väsentliga förbindelser med Finland.”²³² I rättslitteraturen har åsikterna divergerat något. Vissa författare har ansett att en enda anknytning inte kan orsaka allmän skattskyldighet.²³³ I t.ex. *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013* anförs dock att vissa anknytningar t.o.m. ensamma kan förhindra avbrytandet av treårsregeln.²³⁴ I rättspraxis finns det exempel på hur skattskyldighet fortgått i tre år även då bara en stark anknytning förelegat.²³⁵ Med hänvisning till Skatteförvaltningens handbok och rättspraxis, torde redan en anknytning, såvida den är tillräckligt stark, i praktiken kunna orsaka allmän

²³² RP 40/1974 rd, s. 4.

²³³ Se t.ex. *Tikka 1982a*, s. 115, som ger ett exempel på situationer där det bara finns en anknytning och hur dessa situationer skall behandlas: ”Således kan en person som uppehåller sig i utlandet inte anses bosatt i Finland bara på den grunden att hans familj bor här, trots att detta faktum i sig har betydelse med hänsyn till hur man definierar väsentliga anknytningar.” (Övers. förf.). Se även *Malmgrén* som anser att en enda väsentlig anknytning inte kan räcka för att förlänga allmän skattskyldighet. Se *Malmgrén 1999*, s. 13.

²³⁴ Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 18.

²³⁵ Se t.ex. CSN 1990/399.

skattskyldighet efter utflyttning. Denna fråga är mera sällan aktuell, eftersom vanligtvis har en person flera anknytningar samtidigt. Om personen t.ex. har sin familj i Finland, har han ofta också en bostad till förfogande.

I propositionen nämns några exempel på omständigheter som skall betraktas som väsentliga anknytningar. Dessa är följande: personen har inte bosatt sig stadigvarande på någon viss ort utomlands, han vistas utomlands bara på grund av studier eller hälsovård, han bedriver rörelse eller äger fastighet i Finland eller hans familj är stadigvarande bosatt i Finland. I propositionen anges att det närmare innehållet av väsentliga anknytningar blir beroende av rättspraxis.²³⁶ I propositionen betonas vikten av en helhetsbedömning av varje enskilt fall och av alla relevanta omständigheter som visar huruvida en finsk medborgare lämnat landet varaktigt. I *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013* finns en lite avvikande exempellista. Denna lista består av sådana väsentliga anknytningar som t.o.m. ensamma kan leda till att treårsregeln inte avbryts. Listan omfattar följande kriterier: den skattskyldige har make eller bostad i Finland, han äger en annan fastighet i Finland än sommarstuga, han faller under Finlands socialskydd, han bedriver näring i Finland eller han arbetar i Finland. Denna förteckning är utförligare och mera detaljerad än den i propositionen. Det gäller att observera att handbokens förteckning till stora delar bygger på praxis och därför självfallet är mera aktuell. Även *Helminen* ger en exempellista på anknytningar som är så starka att de ensamma kan utgöra väsentliga anknytningar i den bemärkelse som avses i ISkL 11.1 §. Dessa anknytningar är följande: den skattskyldige har familj eller bostad i Finland, han omfattas av den sociala tryggheten i Finland eller han bedriver affärsverksamhet eller arbete i Finland.²³⁷

Av det som sagts framkommer att väsentliga anknytningar är ett begrepp utan någon klar innebörd. Sedan år 1975 har dock flera vägledande utslag givits. Dessa skall dock tolkas med försiktighet. I och med att livssituationerna varierar från fall till fall är det svårt att jämföra en situation med en annan. Anknytningarna kan vara kombinerade på flera olika sätt och anknytningarnas styrka kan variera. Det är inte heller lämpligt att jämföra olika anknytningar och deras inbördesförhållande i de olika situationerna. I vissa fall motiveras besluten tämligen kort, varför det är svårt att bedöma hur stor vikt varje enskilt element har tillmätts.²³⁸

Någon allmängiltig eller officiell lista på väsentliga anknytningar existerar inte, utan bara olika sätt att kategorisera och uppfatta anknytningar av olika natur. De flesta anknytningar baserar sig på objektiva kriterier, men också subjek-

²³⁶ RP 40/1974 rd, s. 4.

²³⁷ *Helminen*, kapitel 5, rubrik "Vahvat siteet" (18.5.2012). Se också *Helminen 2013a*, s. 49.

²³⁸ *Niskakangas 1987*, s. 43–45.

tiva kriterier kan i vissa fall ha betydelse. De väsentliga anknytningarna kan grovt delas in i personliga och ekonomiska anknytningar. De flesta HFD-beslut har gällt personliga anknytningar.²³⁹ Nedan behandlas de personliga anknytningarna först, därefter de ekonomiska anknytningarna.

2.3.4.3.2 Familj samt make som väsentlig anknytning

En av de starkaste personliga anknytningarna utgörs av familjen. Denna uppfattning understöds av rättspraxis. Även i den knappt formulerade propositionen betonas familjens betydelse som en anknytning. Avsikten bakom denna anknytningspunkt kan dock ifrågasättas, eftersom anknytningspunkten kan leda till samma missförhållande som förekom redan i IFL (1943), d.v.s. att personer som har familj i hemlandet enklare anses bosatta i Finland än personer utan familj.²⁴⁰ En av huvudprinciperna är att makarna särbeskattas, vilket innebär att den ena maken kan vara allmänt skattskyldig, medan den andra är begränsat skattskyldig i Finland.²⁴¹ Även barn särbeskattas i förhållande till sina föräldrar. Detta hindrar dock inte att familjemedlemmarnas boende, och därmed skattskyldighet, inverkar på varandra. Att maken är bosatt i Finland gör det i praktiken lättare att anse den andra maken också vara det.²⁴² Familj är i sig ett svårdefinierat begrepp, särskilt i dagens samhälle där det traditionella familjekonceptet inte längre är det enda alternativet. Familjekonceptet får i vilket fall som helst inte tolkas extensivt. Enligt rättspraxis inbegriper familjen främst make/maka, sambo och minderåriga barn.²⁴³ Egna föräldrar, syskon, vuxna barn och separerade makar har inte ansetts utgöra en väsentlig anknytning.

Det att resten av familjen förblir i Finland understöder presumtionen att personen i fråga har för avsikt att återvända, samt att han anser att hans viktigaste intressen fortsättningsvis ligger i Finland.²⁴⁴ Om han däremot kan visa att han inte har för avsikt att återvända till Finland, trots att hans familj vistas där, skall inte familjen nödvändigtvis utgöra någon väsentlig anknytning. Det faktum att familjen vistas i Finland skall således inte automatiskt leda till att väsentliga

²³⁹ De ekonomiska anknytningarna har fått mindre uppmärksamhet. *Äimä M.* 2005, s. 150–151.

²⁴⁰ Se närmare avsnitt 2.3.2. Detta missförhållande uppstår bara i en sådan situation där de utflyttade yrkar på begränsad skattskyldighet. En person som har familjen kvar i Finland anses då ha väsentliga anknytningar, medan personen utan familj enklare anses begränsat skattskyldig. Jfr *Niskakangas* 1987, s. 58.

²⁴¹ Se bl.a. *Tikka* 1982a, s. 114.

²⁴² På denna bedömning inverkar självfallet den i Finland bosatta makens omständigheter. Det är inte möjligt att den ena maken flyttar över all egendom i Finland till den andra maken i avsikt att på så sätt undvika allmän skattskyldighet vid utflyttning. *Helminen*, kapitel 5, rubrik ”Puolison siteet” (18.5.2012). Om make i Finland, se HFD 1979 B II 508.

²⁴³ Sambo och make/maka kan självfallet vara av samma kön.

²⁴⁴ *Helminen*, kapitel 5, rubrik ”Puoliso ja perhe” (18.5.2012) samt *Niskakangas* 1987, s. 58.

anknytningar föreligger, utan även orsaken till vistelsen måste beaktas. *Niskakangas* belyser detta med hjälp av ett exempel: om maken förblir i Finland för att t.ex. sköta om barnen så länge de går i skola, men har för avsikt att därefter flytta utomlands, behöver inte familjens vistelse i Finland nödvändigtvis innebära att den utflyttade maken anses bosatt i Finland. *Niskakangas* förutsätter vidare att familjen måste vara den först utflyttade makens enda anknytning till Finland.²⁴⁵ Den tid maken vistas i Finland under året kan dock inte vara särskilt lång. *Keinonen* går längre i sitt resonemang. Trots att familjen blivit kvar i Finland, kan den utflyttade enligt honom anses sakna väsentliga anknytningar, om familjen tillbringar alla sina gemensamma semestrar i utlandet.²⁴⁶ Detta är en synnerligen liberal tolkning som inte funnit stöd någon annanstans i rättslitteraturen.

Vuxna barn i Finland anses inte utgöra en väsentlig anknytning. Minderåriga barn anses inte nödvändigtvis vara en väsentlig anknytning, trots att så vanligen är fallet.²⁴⁷ Om den utflyttade har vårdnad om barnet är det uppenbart att barnet är en familjemedlem och därför utgör en väsentlig anknytning. I situationer där personen saknar vårdnaden av och ansvaret för barnet kan det däremot anses att barnet inte är en väsentlig anknytning.²⁴⁸ Fallet HFD 1993 B 501 är nära anknutet till den ovan diskuterade problematiken, men klargör dock inte rättsläget. I detta fall hade den finska medborgaren A varit begränsat skattskyldig sedan år 1975. Faderskap hade fastställts år 1982 för ett utomäktenskapligt barn i Finland. Vilken betydelse barnet spelar framkommer inte, eftersom en ny väsentlig anknytning inte leder till allmän skattskyldighet i de fall där medborgaren redan är begränsat skattskyldig. Däremot finns det ett rättsfall från Regeringsrätten (numera Högsta förvaltningsdomstolen) i Sverige där temat direkt aktualiseras. Eftersom den finska treårsregeln som sådan bygger på en motsvarande svensk norm, anser jag det motiverat att också beakta svensk rättspraxis i detta fall:

RÅ 2003 ref. 52: Den svenska medborgaren A hade för avsikt att under år 2002 flytta till Storbritannien och skaffa en stadigvarande bostad där. Han hade en femårig son i Sverige. Barnet var bosatt hos sin mor som även under år 2002 fick ensam vårdnad om barnet. A och barnets mor hade separerat år 1998. A hade hand om sonen under några helgdagar i månaden. A saknar stadigvarande bostad i Sverige. Efter flytten kommer A att besöka Sverige för arbetets räkning cirka 20 dagar om året, samt 60 dagar för att

²⁴⁵ *Niskakangas* 1987, s. 58.

²⁴⁶ *Keinonen*, s. 48.

²⁴⁷ Jfr *Andersson* 1967a, s. 142, om betydelsen av minderåriga barn som förblir i Finland enligt reglerna i IFL (1943).

²⁴⁸ Om makarna ansöker om äktenskapsskillnad samt den ena maken flyttar utomlands och samtidigt överlåter vårdnaden av de minderåriga barnen till den andra maken, utgör barnen enligt *Helminen* inte en väsentlig anknytning. Se *Helminen*, kapitel 5, rubrik "Avioero" (18.5.2012).

vistas med sin son. Skatterättsnämnden ansåg i sitt förhandsbesked att A skall beskattas som obegränsat skattskyldig i Sverige, eftersom den aktiva kontakt A avser att hålla med sin son utgör en väsentlig anknytning till Sverige. A överklagade hos Högsta förvaltningsdomstolen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att A inte hade väsentliga anknytningar till Sverige, och därför skulle beskattas som begränsat skattskyldig.

Det framgår inte av målet hur stor vikt som lagts vid varje enskild omständighet som gäller barnet. Det faktum att fadern avstått från vårdnaden om barnet torde ha tolkats som ett klart tecken på att väsentliga anknytningar inte existerar. I detta rättsfall fästes däremot vikt vid den tid fadern tillbringade i Sverige med avsikt att besöka barnet. Vistelserna i Sverige var dock inte så långa att en allmän skattskyldighet skulle ha uppstått. Med beaktande av likheterna mellan regleringen av allmän skattskyldighet i Finland och i Sverige, förefaller det mycket troligt att barn inte nödvändigtvis utgör en väsentlig anknytning.

Blott ett påstående om att familjen följer med till utlandet räcker självklart inte. De verkliga omständigheterna skall motsvara anmälan till skattemyndigheterna.

HFD 15.11.1977 l. 4638: I fallet hade den skattskyldige A anmält att han 15.12.1973 flyttat bestående till Spanien, samt att hans hustru B följt med honom. A fick lön från Finland fram till 28.2.1974, därefter lyfte han pension. Dessutom hade han en fri bostads- och bilrätt i Finland under hela året 1974. Eftersom lägenheten i Spanien *de facto* var ett hotellrum samt att hustrun uppenbarligen i verkligheten bodde i tjänstebostaden i Finland, beskattades A som allmänt skattskyldig i Finland.²⁴⁹

Det att maken förblir i Finland innebär inte en väsentlig anknytning i de fall där särboendet beror på söndring mellan makarna. Vid äktenskapsskillnad är det uppenbart att ingen väsentlig anknytning längre föreligger.²⁵⁰

HFD 22.12.1982 l. 5831: I fallet flyttade personen A 6.5.1974 till Spanien, hans flickvän B följde efter 16.11.1974. Vid tidpunkten för flytten höll de utflyttade på att separera från sina respektive. A och hans tidigare maka avtalade om egendomsskifte 2.10.1974, och beviljades äktenskapsskillnad 10.3.1976. När A och B hade beviljats äktenskapsskillnad från sina tidigare partner, ingick de äktenskap 14.4.1976. A var styrelsemedlem i sitt eget bolag X Ab, men i praktiken deltog han inte i ledningen av

²⁴⁹ Det intressanta är att det varken i HFD:s ursprungliga beslut eller i länsrättens beslut (V 10/5082/220 H/76, N:o 20714) sägs att bostaden i Spanien var ett hotellrum. Hotellrummet nämns bara i den korta sammanfattning av beslutet som finns att hämta på HFD:s internethemsida.

²⁵⁰ *Helminen* anser att de väsentliga anknytningarna inte upphör, om ansökan om äktenskapsskillnad görs av skattemässiga skäl. Hon påpekar dock att det i praktiken är närmast omöjligt att visa de egentliga orsakerna till äktenskapsskillnad. Se *Helminen*, kapitel 5, rubrik "Avioero" (18.5.2012).

bolaget. Sedan år 1975 förhandlades om försäljningen av bolaget, som dock gick i konkurs år 1977. Bolaget hade redan tidigare i praktiken varit värdelöst. A vistades år 1976 cirka 4 månader i Finland och bodde då i en enrummare som bolaget ägde. A ansåg att han var begränsat skattskyldig fr.o.m. flytten till Spanien. HFD ansågs däremot att han var begränsat skattskyldig först fr.o.m. år 1976.

I fallet lades närmast ingen vikt vid äktenskapet, utan domstolen koncentrerade sig uppenbarligen mest på att överlägga huruvida egendom i Finland utgjorde en väsentlig anknytning under året 1976.²⁵¹ Därmed kan den slutsatsen dras att en make inte längre är en väsentlig anknytning när en äktenskapsskillnadsprocess är anhängig.

I de fall där den utflyttande ingår äktenskap eller bildar familj utomlands är presumptionen stark att väsentliga anknytningar till Finland upphört att existera.²⁵² Detta åskådliggörs i följande mål:

HFD 18.9.1979 I. 3838. A hade 1.9.1970 flyttat till Ungern där han bott och arbetat fram till 24.9.1971. Han ingick 30.7.1971 äktenskap i Ungern. Därefter flyttade makarna till Sverige där A kom att arbeta. A ansågs inte vara bosatt i Finland och beskattades sålunda bara som begränsat skattskyldig i Finland år 1971.²⁵³

2.3.4.3.3 Bostad i Finland

Innehav av bostad i Finland anses ofta utgöra en väsentlig anknytning. Bostaden är en särskilt viktig anknytning i och med att den också är en förutsättning för att bo och hemvist skall anses föreligga i Finland. Av detta får man inte sluta sig till att en tillgänglig bostad alltid leder till att boende uppstår i Finland. Det finns flera bostadsrelaterade faktorer som måste utredas innan frågan om eventuell väsentlig anknytning kan avgöras. Bedömningen beror i allt väsentligt på vilken typ av bostad det är fråga om, eftersom det kan gälla både en egentlig bostad och en fritidsbostad. Först behandlas den egentliga bostaden, därefter fritidsbostaden.

För att en bostad i Finland skall utgöra en väsentlig anknytning förutsätts vanligen att bostaden lämpar sig för boende året om och att den motsvarar personens levnadsförhållanden,²⁵⁴ vidare skall bostaden alltid finnas till förfogande när personen besöker Finland. Det att lägenheten lämpar sig för boende året om innebär med andra ord att det inte är fråga om en s.k. sommarstuga som bara är beboelig under sommarmånaderna. Med levnadsförhållanden avses t.ex. att ett par som

²⁵¹ Fallet behandlas mera ingående nedan i avsnitt 2.3.4.3.6.

²⁵² Detta förutsätter självfallet att personen i fråga inte har andra starka anknytningar till Finland.

²⁵³ Se *Keinonen*, s. 48, som behandlat målet.

²⁵⁴ *Helminen*, kapitel 5, rubrik "Asunto" (18.5.2012).

normalt bor i en centralt belägen rymlig lägenhet inte anses ha en väsentlig anknytning på basis av att de äger en liten enrummare utan kokmöjligheter i landets perifera delar. Motsvarande situation kan uppstå när en rullstolsbunden person i Finland äger en lägenhet som inte är tillgänglig för honom på grund av hans handikapp. Lägenheten måste dessutom vara tillgänglig för personen i fråga. Med tillgänglighet avses att personen kan bo i bostaden under sina besök i Finland. Det borde inte spela någon roll om det är fråga om en ägarlägenhet eller en hyrd lägenhet, så länge som den står till förfogande.²⁵⁵

En lägenhet som motsvarar personens levnadsförhållanden och som står till dennes förfogande kan ses som ett tecken på att vistelsen utomlands inte är avsedd att vara bestående och att personen därmed har för avsikt att återvända till Finland. I fallet HFD 15.11.1977 I. 4638²⁵⁶ fästes vikt vid att bostaden i Spanien var ett hotellrum som inte kunde anses motsvara makarnas levnadsförhållanden. Att maken stannat i Finland och att makarna hade en bostad tillgänglig i Finland inverkade också på avgörandet. Personen ansågs vara allmänt skattskyldig i Finland.

Det gäller att observera att bostäder kan vara både s.k. egnahemshus och aktier i ett bostadsaktiebolag. Det förstnämnda slaget utgör fast egendom, medan det andra är lös egendom. Trots detta kan det anses att båda formerna av ägande har samma värde vid en bedömning av väsentliga anknytningar. I propositionen nämns bara ”fastighet” som en väsentlig anknytning, inte aktier i bostadsaktiebolag.²⁵⁷ Den juridiska konstruktionen av de två olika ägandeformerna skall inte tillmätas särskilt stor vikt, eftersom rätten till bostad *de facto* är densamma.²⁵⁸ Skillnader förekommer dock mellan dessa två olika former. Fast egendom i form av t.ex. ett egnahemshus förutsätter i regel mera arbete än en bostadsaktie i ett höghus.

Bostad i Finland innebär inte nödvändigtvis en väsentlig anknytning till Finland, så är fallet t.ex. när bostaden hyrts ut.²⁵⁹ Då skall man vanligen utgå från att hyreskontraktet är långvarigt och att bostaden inte är möblerad av hyresvärden. Likaså skall bostaden hyras ut till utomstående personer (d.v.s. inte till familje-

²⁵⁵ *Niskakangas 1987*, s. 59–60. *Niskakangas* motiverar sitt ställningstagande med att bostadsmarknaden i dagens samhälle är lika flexibel som hyresmarknaden.

²⁵⁶ Se också avsnitt 2.3.4.3.2.

²⁵⁷ RP 40/1974 rd, s. 4. Med fastighet avses vanligen en tomt. På tomten kan eventuellt finnas ett beboeligt hus. En fastighet utan ett hus är i sig bara en passiv egendomsform som troligen inte utgör en väsentlig anknytning, förutsatt att landområdet inte är omfattande och förutsätter stora arbetsinsatser.

²⁵⁸ *Niskakangas 1987*, s. 62.

²⁵⁹ *Äimä* anser att en ägarlägenhet i Finland som är i annat än eget bruk inte ensam utgör en väsentlig anknytning, förutsatt att skötseln av bostaden inte fordrar en egen arbetsinsats. Se *Äimä M. 2005*, s. 150.

medlemmar). Att hyreskontraktet är kortvarigt samt att alla möbler står kvar i lägenheten uppfattas som ett tecken på att den skattskyldige troligen har för avsikt att återvända.²⁶⁰ Om bostaden hyrts ut till familjemedlemmar kan det vara fråga om en s.k. skenhandling eller ett motsvarande arrangemang, som vid behov snabbt kan upplösas så att den utflyttade ägaren kan flytta in i sin lägenhet igen. Det behöver dock självfallet inte vara fråga om en skenhandling. Varje fall måste således bedömas enskilt.

Uthyrning av bostad har dock inte alltid ansetts avbryta de väsentliga anknytningarna. Särskild vikt har lagts vid om bostaden varit personens eller familjens stadgivarande hem före flytten.

HFD 2013:93: I målet ansågs den finska medborgaren A ha väsentliga anknytningar till Finland trots att familjens tidigare bostad hyrts ut i samband med att familjen flyttade till Frankrike. A hade dock utöver familjens tidigare bostad (255 m²) också annan egendom i Finland. A hade fyra andra uthyrda aktielägenheter i Finland samt andelar i fastigheter. En av fastigheterna utgjordes av släktens sommarstuga. A hörde sedan 15.10.2004 inte längre till den finska sociala tryggheten. FD ansåg att A var allmänt skattskyldig i Finland och hade väsentliga anknytningar till Finland efter utflyttning. FD betonade särskilt att A hade en bostad i Finland som motsvarade familjens levnadsomständigheter. HFD ändrade inte på domen till denna del.

Eftersom det alltid är fråga om en helhetsbedömning av situationen, är det svårt att bedöma ifall slutresultatet hade varit ett annat om A inte haft annan egendom i Finland än familjebostaden. Likaså framgår det inte huruvida den övriga egendomen hade ansetts vara en väsentlig anknytning om familjens tidigare bostad sålts. Jag anser dock att det vore skäligt att en längre tids uthyrning av familjens tidigare bostad, särskilt om bostaden är omöblerad och uthyrning sker till utomstående, skulle leda till att bostaden inte ses som en väsentlig anknytning. Om bostaden är uthyrd för långa tider (över tre år) står den hur som helst inte till familjens förfogande. Bara det faktum att bostaden tidigare fungerat som hem skulle inte få göra det omöjligt för skattesubjektet att bli begränsat skattskyldig vid utflyttning. Det återstår att se hur HFD i fortsättningen behandlar dylika frågor.

Det är uppenbart att investeringslägenheter inte utgör väsentliga anknytningar. Med investeringslägenhet avses t.ex. en lägenhet som före inköpet är uthyrd samt inte motsvarar ägarens egna boendekrav.²⁶¹ Investeringslägenheten kan tillmätas större vikt om den i något stadium varit den utflyttades bo och hemvist, eller om

²⁶⁰ Se bl.a. *Keinonen*, s. 47.

²⁶¹ *Helminen*, kapitel 5, rubrik ”Asunto” (18.5.2012). *Helminen* framför att bostaden skall vara uthyrd till utomstående före köpet. Det förefaller dock sannolikt att bostaden också kan köpas tom, och därefter hyras ut. Således är det knappast en absolut förutsättning att bostaden köps uthyrd.

bostaden är uthyrd till någon nära släkting.²⁶² *Helminen* konstaterar att en bostad, oberoende av huruvida den är uthyrd, möblerad, anpassad för levnadsförhållanden, en investeringslägenhet etc., alltid är en starkare anknytning än t.ex. börsaktier.²⁶³ Även *Niskakangas* företräder denna åsikt främst med motiveringen att fast egendom trots allt kräver mera skötsel än börsaktier och är mera arbetsam att sälja.²⁶⁴ Särskilt små och uthyrda investeringslägenheter, som inte motsvarar ägarens levnadsförhållanden och som sköts av en professionell uthyrningsfirma, kan dock anses vara nästan lika svaga anknytningar som motsvarande mängd passiva börsaktier.

Det starkaste indiciet på att väsentlig anknytning inte existerar är dock att lägenheten säljs. Härmed upphör hyresinkomster samt andra sakrättsliga intressen i Finland. I rättspraxis har det förekommit att bostaden överlåtits till ett eget bolag, d.v.s. bostaden har ”bolagiserats”. I dessa fall blir skattskyldigheten beroende av den utflyttades förhållande till bolaget. Om personen sitter i styrelsen eller är vd för bolaget, handlar det om aktiv egendom och då vanligen också om väsentliga anknytningar. Om bolaget däremot sköts av utomstående torde inte bostaden vara en väsentlig anknytning. En sådan situation uppstod i fallet HFD 2.5.2002 I. 1183.

Det finns rikligt med rättsfall där boendefrågan varit aktuell. Nedan behandlas bara några av de mest intressanta fallen.

HFD 15.11.1977 I. 4639: A hade 21.12.1973 flyttat till Spanien på grund av hälsoskäl. A lyfte pension från det finska bolaget X Ab. Maken B hade följt efter 14.12.1975 och upphört vara X Ab:s vd 31.12.1975. A hade också avstått från styrelsemedlemskapet. Makarna ägde fortsättningsvis aktier i X Ab. Makarna ägde tillsammans det gemensamma hemmet i Finland. Bostaden behölls efter flytten. Makarna hade försökt sälja bostaden år 1976, men utan framgång. Fr.o.m. oktober år 1977 hade bostaden dock hyrts ut. Några ekonomiska anknytningar existerade inte till Spanien. A ansågs ha väsentliga anknytningar till Finland och beskattades sålunda som allmänt skattskyldig under skatteåret 1976. Dessutom tolkade HFD skatteavtalets artikel 4 om hemvist till Finlands fördel.

I beslutet läggs dock ingen större vikt vid de ekonomiska anknytningarna, det konstateras bara att centrumet för levnadsintressen är i Finland och att ekonomiska anknytningar inte existerar till Spanien. Det förefaller som om bostaden i Finland varit det avgörande kriteriet för beslutet. Bostaden var tillgänglig under hela året 1976, eftersom den inte blivit såld tidigare samt hade hyrts ut först hö-

²⁶² *Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala*, s. 23.

²⁶³ *Helminen*, kapitel 5, rubrik ”Asunto” (18.5.2012).

²⁶⁴ *Niskakangas* 1987, s. 62–63.

ten 1977.²⁶⁵ Nedan redogörs kort för ett fall där samma problematik behandlades i Centralskattenämnden (CSN).

CSN 1990/399: Makarna A och B hade flyttat till Spanien 4.12.1989. I Spanien hade de en bostad på 126 m². Den enda egendom som förblev i Finland var en bostad på 82 m², som de hade bott i fram till flytten. På grund av det dåliga marknadsläget hade makarna inte fått bostaden såld. Intresserade köpare erbjöds också möjligheten att få hyra bostaden för en period på ½–1 år. Avsikten var dock att sälja bostaden. Då tre år inte hade förflutit sedan flytten, ansågs A och B vara allmänt skattskyldiga i Finland tills de aktier som berättigar till besittning av bostaden har sålts. Vid tillämpningen av skatteavtalet ansågs dock den skattskyldige vara bosatt i Spanien fr.o.m. 4.12.1989.²⁶⁶

De två behandlade fallen stöder uppfattningen att bostaden är en av de viktigaste anknytningspunkterna. CSN:s beslut är dock tämligen strängt med beaktande av att det dåliga marknadsläget förhindrade försäljning. Det kan anses oskäligt att A och B ansågs allmänt skattskyldiga till följd av omständigheter de inte kan rå för. Visserligen framkommer det inte av texten hur uppriktiga A:s och B:s försök att sälja bostaden var. Makarna hade dock överlåtit försäljningen till en professionell bostadsförmedlare, vilket kunde anses tyda på genuin avsikt att sälja bostaden.

I praktiken förekommer frågor om hur bostäder som bara står i den ena makens namn skall bedömas. Det presumeras lätt att makens lägenhet då står till bådas förfogande på grund av att makarna vanligen lever tillsammans. Således borde inte stor vikt läggas vid vem som formellt äger lägenheten.²⁶⁷ I Finland saknas entydiga domstolsavgöranden om denna problematik. Däremot har Högsta förvaltningsdomstolen i Sverige avgjort ett flertal sådana fall. Nedan redogörs för de viktigaste svenska fallen.

RÅ 1971 Fi 1770: A hade år 1971 pensionerats och av hälsoskäl flyttat till Spanien tillsammans med sin hustru B. B ägde en större skogsfastighet samt hyrde en lägenhet på två rum och kök i Sverige. Under sommaren tillbringade makarna 4–5 månader i den hyrda lägenheten. A ansågs inte ha väsentliga anknytningar till Sverige efter flytten, och skulle därmed inte ses som bosatt i Sverige.

Detta avgörande ger vid handen att den fastighet som tillhörde personens make och i synnerhet den hyrda lägenheten inte ses som en väsentlig anknytning för

²⁶⁵ I ett motsvarande fall från år 1979 (HFD 1979 B II 508), som senare kommer att behandlas mera ingående, kom domstolen till motsvarande resultat. För hemvistens del jfr HFD 15.11.1977 l. 4639.

²⁶⁶ Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 31. Se *Manninen*, s. 13–14, för ytterligare kommentarer.

²⁶⁷ Se också *Niskakangas 1987*, s. 60.

den utomlands bosatta maken. Denna liberala tolkning av hur makens bostad inverkar på skattskyldigheten kom dock inte att hålla i längden. Ett antal år senare avgjorde Högsta förvaltningsdomstolen åter ett liknande fall, men kom denna gång till ett motsatt resultat.²⁶⁸ Nedan redogör jag för ett förhållandevis nytt avgörande som följer den senare tolkningen.

RÅ 1997 not. 197: Makarna A och B flyttade till Norge där de skaffade en ny familjebostad. I och med flytten sålde de även den gamla bostaden i Sverige. Hustrun B köpte dock snart en villa i Sverige som främst skulle användas under ledigheter. Makarna hade inga andra anknytningar till Sverige. A ansågs fortsättningsvis vara bosatt i Sverige.

Detta fall ger uttryck för en ny tolkning av bostadens betydelse, d.v.s. makens bostad utgör en väsentlig anknytning för båda parterna. Av beslutet framgår inte om villan var anpassad för boende året om, men beslutet tyder på att villan inte bara var en sommarstuga. A ansågs därför vara bosatt i Sverige. Denna tolkning gäller fortsättningsvis i Sverige, trots att domstolen på senare tid har tagit en mindre strikt inställning till makens bostad.²⁶⁹ I svensk rättspraxis beaktas inte om makens bostad i Sverige är uthyrd eller inte.²⁷⁰ I Finland torde makens bostad uppfattas som en väsentlig anknytning, förutsatt att den inte är långvarigt uthyrd till utomstående.

Efter att treårstiden löpt ut kan en begränsat skattskyldig skaffa en bostad i Finland utan att allmän skattskyldighet längre kan uppkomma, förutsatt att inte bo och hemvist flyttas till Finland eller att vistelsen pågår i minst sex månader. I dessa fall spelar det ingen roll om bostaden står tom eller är uthyrd, samt om den lämpar sig för den skattskyldiges levnadsförhållanden eller inte.²⁷¹ Teoretiskt är det möjligt att en skattskyldig före utflyttningen säljer sin bostad med avsikt att avbryta alla väsentliga anknytningar, och därefter köper en ny bostad när han blir begränsat skattskyldig vid utflyttningen, utan att boende uppstår. I en sådan situation uppstår frågan om det är skattekringgående eller tillåten skatteplanering. Något rättsfall som belyser saken finns inte. Vid sådana arrangemang anses ut-

²⁶⁸ Redan i RÅ 1976 ref. 116 ändrade Högsta förvaltningsdomstolen sin praxis. Fallet kom att bli vägledande för utvecklingen. Man måste dock beakta att fallet inte var helt entydigt, eftersom den gemensamma bostaden i Sverige såldes i och med att A flyttade utomlands, medan hans hustru B fortsättningsvis bodde i en annan lägenhet i Sverige. Det att det ursprungliga hemmet sålts saknade betydelse. I beslutet nämns inte om den nya bostaden motsvarar A:s levnadsförhållanden.

²⁶⁹ Se *Mattsson 2004*, s. 41.

²⁷⁰ *SOU 1997:75*, s. 54. Se även *Mattsson 2004*, s. 39 ff. I fallet RÅ 1974 A 738 hade A överlätit sin bostad till maken B. B hade hyrt ut bostaden till utomstående. A och B flyttade till Spanien och började bedriva jordbruk. A ansågs vara bosatt i Sverige.

²⁷¹ Se t.ex. CSN 1986/274 och CSN 1989/439.

flyttningen och de avbrutna väsentliga anknytningarna knappast vara äkta, varvid allmän skattskyldighet inte upphör.

2.3.4.3.4 Fritidsbostad i Finland

Fritidsbostäder är ofta fastigheter, och fastigheter skall enligt propositionen beaktas när man bedömer förekomsten av väsentlig anknytning.²⁷² I rättspraxis har en fritidsbostad dock inte i sig ansetts utgöra en väsentlig anknytning. En fritidsbostad är såsom namnet antyder en bostad avsedd för semesterfirande eller fritidsaktiviteter, d.v.s. inte för sedvanligt boende. Dessa är dessutom sällan tillgängliga hela året. Fritidsbostäderna kan grovt delas in i två kategorier: bostäder avsedda för sommarsäsongen, och bostäder avsedda för vinterhalvåret, som t.ex. skidstugor. Det kan dock vara problematiskt att dra gränsen mellan en fritidsbostad och en sedvanlig bostad. En annan central fråga gäller huruvida en fritidsbostad direkt eller tillsammans med andra anknytningar kan anses leda till boende i Finland.

HFD 1988 B 501: A flyttade på grund av hälsoskäl till Spanien 19.6.1986. A sålde 19.3.1986 sin bostad till sin son, och köpte 8.5.1986 för köpeskillingen en bostad i Spanien. A överlät även en gård på 17,83 hektar till sitt barn och barnbarn, men i gåvobrevet behöll A livstids nyttjanderätt under sommaren till gårdens byggnader. Dessutom lyfte A pension från Finland. Pensionen och sommarbostaden ansågs inte utgöra väsentliga anknytningar till Finland.

Av detta fall framgår att en fritidsbostad och smärre inkomster från Finland inte skall betraktas som en väsentlig anknytning. I vilka fall fritidsbostaden tillsammans med andra anknytningar kan tänkas utgöra en väsentlig anknytning är i hög grad beroende av naturen av de övriga anknytningarna.

Det finns fortsättningsvis flera problematiska tolkningssituationer anknutna till gränsdragningen mellan sedvanliga bostäder och fritidsbostäder. I dag är allt flera sommarstugor vinterbonade. Dessutom byggs fritidsbostäder avsedda och anpassade för aktiviteter under vinterhalvåret, såsom skidstugor i Lappland. Om bostaden inte är vinterbonad talar det starkt för att det är fråga om en fritidsbostad. Bostaden är i så fall inte tillgänglig hela året. Bostadens åtkomlighet skall också beaktas. Om det är närmast omöjligt att ta sig till bostaden under vintern handlar det om en fritidsbostad, trots att denna eventuellt är vinterbonad.²⁷³ En vinterbonad stuga inom huvudstadsregionen kan däremot inte skäligen anses vara oåtkomlig, och är därmed inte heller en fritidsbostad.

²⁷² RP 40/1974 rd, s. 4. Fritidsbostäder kan lika väl vara aktier i ett bostadsaktiebolag.

²⁷³ *Niskakangas 1987*, s. 62.

Mig veterligen finns det ingen rättspraxis om skidstugor. Dessa är både tillgängliga vintertid och väl anpassade för boende året om. Skidstugorna är dock belägna långt från tätorter och främst avsedda för bruk under skidsäsongen, varvid de enligt mig måste ses som fritidsbostäder. En annan intressant frågeställning gäller s.k. *time sharing*-semesterbostäder. Detta system bygger på aktieinnehav i en semesterbostad så att aktien ger rätt att använda bostaden under en eller några veckor om året. Eftersom brukstiden är begränsad kan bostaden inte anses tillgänglig, varför det således inte kan vara fråga om en väsentlig anknytning. Däremot kan dock aktien i sig anses vara en ekonomisk anknytning i likhet med andra aktier. Den praktiska betydelsen av *time sharing*-semesterbostäder vid bestämmandet av skattskyldighet torde vara liten.

2.3.4.3.5 Avsikt att återvända till Finland eller korta utlandsvistelser

Vid bedömningen av huruvida en person har väsentliga anknytningar till Finland behöver man i allmänhet inte beakta personens anknytningar till utlandet. Sådana anknytningar till utlandet beaktas som visar om vistelsen utomlands kommer att vara varaktig eller inte.²⁷⁴ Anknytningar till utlandet som tyder på att det saknas avsikt att återvända till Finland är t.ex. om personen i utlandet ingår äktenskap, bildar familj, skaffar bostad, ingår ett långt arbetsavtal etc.²⁷⁵ Det finns också en rad exempel på anknytningar till utlandet som tyder på att vistelsen är avsedd att vara kortvarig. Jag kommer i mångt och mycket att fokusera på dem i detta sammanhang.

Att ha andra väsentliga anknytningar till Finland, såsom tillgänglig bostad, familj, arbete etc. här, kan också tyda på avsikten att återvända. Den utflyttade behöver dock inte ha vare sig starka anknytningar till utlandet eller dylika väsentliga anknytningar till Finland för att ha för avsikt att återvända. Den utflyttades avsikter kan därmed uppfattas som en väsentlig anknytning i sig. I allmänhet är det de faktiska omständigheterna (objektiva kriterier) som bestämmer väsentliga anknytningar, inte avsikter (subjektiva kriterier). Det faktum att den utflyttade har för avsikt att återvända till Finland inom en relativt kort tid utgör dock inte nödvändigtvis en väsentlig anknytning, trots att detta ofta är presumptionen.

Som exempel på icke-varaktig vistelse utomlands nämns i propositionen att personen inte bosatt sig varaktigt på en viss ort eller att han bara vistas utomlands på grund av studier eller hälsovård.²⁷⁶ Om den skattskyldige ständigt byter boplatz i utlandet kan detta innebära att han har för avsikt att undvika beskattning i

²⁷⁴ *Niskakangas 1987*, s. 69.

²⁷⁵ *Helminen*, kapitel 5, rubrik ”Ulkomailla oleskelun tarkoitus” (18.5.2012).

²⁷⁶ RP 40/1974 rd, s. 4.

samtliga länder i och med att boende inte hinner uppstå i något land. Det kan dock även vara ett tecken på att personen i fråga helt enkelt inte vet var han skall bo och vad han skall göra, eller att hans arbete förutsätter ständigt flyttande. Detta har uppfattats som ett indicium på att väsentliga anknytningar till Finland föreligger.²⁷⁷ På så sätt garanteras att personen åtminstone kommer att beskattas som allmänt skattskyldig i något land.

Utlandsvistelser på grund av studier eller hälsovård anses till sin natur vara avsedda för en kortare tid. Studier pågår fram tills examen avlagts, varefter personen i fråga antas ha för avsikt att återvända hem. Om den studerande utöver studierna har andra kontakter till utlandet, som t.ex. ett ingången äktenskap i utlandet, anses väsentliga anknytningar upphöra lättare.²⁷⁸ Situationen är mera problematisk vid hälsovårdsrelaterade utomlandsvistelser. Ett stort antal finländare flyttar årligen till sydligare länder med ett för bl.a. hjärt-, lung- och astmapatienter mer gynnsamt klimat.²⁷⁹ I dessa fall torde väsentliga anknytningar upphöra om flytten är avsedd att vara varaktig. Till denna kategori hör inte en rehabiliterande utlandsvistelse som gör det möjligt för personen att åter vistas i Finland. Då kan personen anses ha för avsikt att återvända efter behandlingen utomlands. Det kan t.o.m. hända att en sådan behandling, som möjliggör återvändande till Finland, inte erbjuds här. Numera erbjuds dock så gott som alla former av medicinsk behandling också i Finland, varvid utlandsvistelser på grund av medicinsk behandling snarast görs av t.ex. kostnadsskäl än på grund av brist på behandlingsalternativ i Finland.

Det att en person vill bo i ett land med behagligare klimat av bekvämlighets-skäl kan vanligen inte anses som en hälsovårdsrelaterad tillfällig vistelse. Visserligen kan det finnas hälsosynpunkter bakom utflyttningen, men den huvudsakliga orsaken torde dock vara av annan natur.²⁸⁰ Till denna kategori hör speciellt de fall där vistelser i Finland är fullt möjliga trots hälsotillståndet.

Tidsperspektivet måste beaktas vid bedömningen av avsikten att återvända. Generellt kan man dock konstatera att den tidsmässiga utsträckningen av vistelsen i utlandet har en särskild ställning vid bedömningen av skattskyldigheten. Detta framkommer redan i och med att en vistelse i över tre år utomlands vanligen automatiskt leder till att skattskyldighet upphör. Betydelsen av vistelsens

²⁷⁷ *Andersson – Linnakangas*, s. 40.

²⁷⁸ *Niskakangas 1987*, s. 66.

²⁷⁹ Speciellt under 1980-talet, men även under 1970-talet, uppgav flertalet av dem som flyttade till Spanien att de hade hälsoskäl som grund för sitt flyttande. Sällan nämndes exakta medicinska orsaker utan formuleringarna var vanligtvis vaga. Några utvalda fall som motiveras med hälsoskäl: HFD 22.12.1982 I. 5831, 1988 B 501 och 20.1.1989 I. 190 (Opubl.).

²⁸⁰ *Niskakangas* betonar att man i finsk rättspraxis traditionellt har tolkat regeringspropositionen (RP 40/1974 rd) så att denna inte omfattar de personer som bestående flyttat utomlands av hälsoskäl. Se *Niskakangas 1987*, s. 66–67.

tidsmässiga dimensioner som väsentlig anknytning framgår klart av regeringspropositionen, där man lyfter fram omständigheter som visar huruvida den skattskyldige lämnat landet varaktigt eller tillfälligt.²⁸¹ Begreppet ”varaktigt” tyder på bestående flytt utomlands, d.v.s. att det inte finns någon som helst avsikt att återvända. Begreppet ”tillfälligt” uttrycker visserligen att det finns en avsikt att återvända, men inom vilken tidssfär detta skall ske förblir oklart. Således är en av de avgörande frågorna hur ordet ”tillfälligt” skall tolkas enligt propositionen. Den kritiska gränsen ligger förmodligen kring tre år efter utflyttningsåret. Om vistelsen utomlands är avsedd att vara kortvarig, t.ex. ett eller två år, ses detta som en väsentlig anknytning till Finland.²⁸² Att den utflyttade har för avsikt att återvända först efter en tre års utomlandsvistelse hindrar däremot inte att han övergår till att vara begränsat skattskyldig.²⁸³ Följande fall demonstrerar bl.a. att sannolikheten att personen kommer att återvända inom tre år skall beaktas, trots att personen förnekar någon sådan avsikt.

HFD 28.3.1984 l. 1149 (Opubl.): A hade för avsikt att tillsammans med sin familj flytta till Tyskland fr.o.m. 15.5.1983. A hade ingått ett arbetsavtal på två år som operasångare. I Tyskland hade arbetsgivaren reserverat en hyresbostad för honom. A ville göra karriär i Tyskland och stanna i landet mellan 10 och 15 år. I Finland ägde han tillsammans med sin hustru familjens bostad samt två andra uthyrda bostäder i samma hus. I och med flytten skulle även familjens egen bostad hyras ut. Efter flytten hade A ett antal avtalade uppträdanden i Finland år 1983. För de kommande åren uppskattade A att han fortsättningsvis skulle ha tillfälliga uppträdanden i Finland. A yrkade att han inte skulle anses allmänt skattskyldig efter flytten. Eftersom A hade väsentliga anknytningar till Finland, ansågs han allmänt skattskyldig för skatteåret 1983. HFD ändrade inte CSN:s avgörande.

Av beslutet framgår inte klart vilken vikt som lagts vid de olika anknytningarna till Finland, samt exakta datum för vissa relevanta omständigheter, såsom uthyrningen av bostaden. A hade fyra egentliga anknytningar till Finland: egendom, arbete, vistelse och avsikt att återvända. Av dessa betonades särskilt att A hade en omfattande mängd uppträdanden i Finland samt att han vistades i Finland i samband med uppträdandena. Beslutet är något överraskande, eftersom anknytningarna till Finland var förhållandevis svaga medan anknytningarna till Tyskland

²⁸¹ RP 40/1974 rd, s. 4.

²⁸² I *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 17, nämns att vistelser i två till tre år utomlands tenderar att ses som en väsentlig anknytning till Finland.

²⁸³ Se *Andersson – Linnakangas*, s. 39. Se även fallet HFD 13.9.1985 l. 3997, i vilket den utflyttade medborgaren först bott i Sverige i cirka två och ett halvt år efter utflyttningsåret. Därefter hade han slutit ett nytt tidsbestämt arbetsavtal i Kanada. Observera att det i fallet var fråga om beskattningen under det fjärde året efter utflyttningen. Således framkommer inte hur arbetsavtalet i Sverige påverkade bedömningen under de tre första åren.

definitivt kunde anses vara starkare. A hade både familj, familjens enda tillgängliga bostad samt sin huvudsakliga inkomstkälla i Tyskland. A saknade bostad i Finland efter att han hyrt ut samtliga bostäder. Likaså var hans vistelse och arbete i Finland begränsat, den längsta enskilda arbetsvistelsen var bara sju veckor. Ytterligare en faktor som förmodligen påverkade beslutet var att A avsåg att skapa karriär i Tyskland och förbli där i minst tio år, medan arbetsavtalet dock gällde bara två år. Detta tolkades eventuellt som en avsikt att återvända. HFD eller CSN tog inte öppet ställning till en möjlig avsikt att återvända. Det verkar som om det korta arbetsavtalet kan ha varit den faktor som tillsammans med de övriga anknytningarna utlöste den allmänna skattskyldigheten. Beslutet stärker antagandet att det är helheten som är avgörande.²⁸⁴ Av beslutet framkommer inte hur beskattningen utformades under de tre följande åren 1984, 1985 och 1986. Flera centrala frågor lämnas således obesvarade och målet tillåter inga långtgående slutsatser.

Det att en finsk medborgare köper en bostad utomlands är ett tecken på att en snar återvändo knappast är aktuell.²⁸⁵ Bostaden tyder onekligen på att personens centrala intressen flyttat. Om en person inte har en egen bostad utomlands kan detta eventuellt, i samband med andra anknytningar, ses som ett tecken på att vistelsen är tillfällig. Hyresbostäder är betydligt enklare att göra sig av med än bostäder man äger. När en finsk medborgare dessutom väljer att behålla sin ägarlägenhet i Finland och att bara hyra bostad utomlands, såsom skett i fallet ovan, är presumptionen stark för återvändo inom en snar framtid. Det finns även situationer där en finsk medborgare har ett flertal bostäder runtom i världen. I sådana situationer ställs skattemyndigheterna inför den svåra uppgiften att avgöra vilken av dessa bostäder som skall anses vara personens hem.

2.3.4.3.6 Aktiv eller passiv egendom

I de publicerade HFD-fallen har huvudvikten vanligen legat vid de personliga anknytningarna.²⁸⁶ De ekonomiska anknytningarna har dock på senare tid fått allt mera uppmärksamhet, kanske eftersom rättsläget anknutet till de personliga anknytningarna blivit bättre utrett. Hur stor vikt som skall läggas vid inkomst och egendom belägen i Finland är ett problem. Det är inte ovanligt att personer har flera former av inkomster, verksamhet samt egendom i Finland, trots att de vistas på en annan ort. De olika kombinationsmöjligheterna av ekonomiska anknytningar är många och styrkan av anknytningarna kan variera mellan allt från en-

²⁸⁴ Samma problematik aktualiseras i följande mål: HFD 1981 B II 501 och HFD 1979 B II 508.

²⁸⁵ I IFL (1924) lades betydligt större vikt vid huruvida det fanns en bostad utomlands eller inte. I dagens läge ligger den huvudsakliga tyngdpunkten på anknytningarna till Finland och inte på anknytningarna till utlandet. Se *Niskakangas 1987*, s. 68.

²⁸⁶ *Äimä M. 2005*, s. 150.

skilda aktier till omfattande förmögenheter. Allmänt taget gäller dock att ekonomiska anknytningar kan utgöra en väsentlig anknytning.²⁸⁷ Det finns skäl att skilja mellan dels passiv egendom och inkomst, dels aktiv egendom och inkomst. Passiv egendom och inkomst förutsätter ingen nämnvärd arbetsinsats. Aktiv egendom och inkomst förutsätter arbetsinsatser av ägaren.

Egendomens eller inkomstens storlek inverkar på bedömningen; ju större egendom i Finland, desto sannolikare uppstår väsentliga anknytningar. Stor egendom förutsätter dessutom ofta arbetsinsats.²⁸⁸ Det finns dock givetvis ingen monetär gräns för när egendom eller inkomst utgör en väsentlig anknytning, utan avgörandet fattas utgående från en helhetsbedömning av personens ekonomiska ställning. Generellt kan konstateras att aktiv egendom och inkomst är lättare en väsentlig anknytning än passiv egendom och inkomst. En mycket omfattande passiv förmögenhet i Finland kan förmodligen anses utgöra en väsentlig anknytning, särskilt i de fall där egendomen och inkomsten utomlands inte är lika omfattande. Aktiv och passiv inkomst behandlas i avsnitt 2.3.4.3.7.

Hittills har inte aktieäggande samt äggande av annat än bostäder behandlats. Vanligtvis är ägandet av fast egendom, som t.ex. skogsfastigheter, passivt till sin natur. En liten skogsfastighet förutsätter ingen nämnvärd arbetsinsats eller årliga besök och skapar knappast emotionella band till Finland och kan därför inte i sig utgöra en väsentlig anknytning. I och med att fastigheterna växer i storlek ökar den arbetsinsats som behövs och en väsentlig anknytning kan eventuellt uppstå. Av en person som äger t.ex. en gård med omfattande land- och skogsområden, krävs en hel del arbetsinsatser för att hålla gården och marken i skick, trots att gården bara används för sommarboende. Under dylika omständigheter är det sannolikt att väsentliga anknytningar föreligger på grund av den arbetsinsats som förutsätts. Skötseln av marken kan överlåtas till utomstående, varvid ingen väsentlig anknytning uppstår.

Att äga fast egendom borde i allmänhet tillmätas en större betydelse än att äga lös egendom (förutom i fråga om aktiebostäder) vid bedömningen av väsentliga anknytningar.²⁸⁹ Det att en utflyttad finsk medborgare t.ex. låter sin sommarbil stå i ett uppvärmt garage över vintern innebär självklart inte att en väsentlig anknytning uppstår. Den kanske viktigaste formen av lös egendom utgörs av aktier och bankdepositioner. Aktieinnehav och bankdepositioner är i regel passiva egen-

²⁸⁷ Jfr *Keinonen*, s. 48, som anser att den skattskyldiges ekonomiska anknytningar i huvudsak saknar betydelse vid avgörandet av beskattningssorten.

²⁸⁸ Se bl.a. *Helminen*, kapitel 5, rubrik "Muu kiinteä ja irtain omaisuus" (18.5.2012).

²⁸⁹ I RP 40/1974 rd, s. 4, understöds detta antagande. I propositionen anges diverse omständigheter som skall uppfattas som väsentliga anknytningar. Som en sådan omständighet nämns bl.a. fastigheter, medan lös egendom däremot inte tas upp över huvud taget. Se också *Helminen*, kapitel 5, rubrik "Muu kiinteä ja irtain omaisuus" (18.5.2012).

domsformer, och leder därför sällan till att väsentliga anknytningar föreligger.²⁹⁰ I och med den tekniska utvecklingen har det blivit allt lättare att sköta sin egendom från utlandet, speciellt investeringar, bankdepositioner och aktier. Den som investerar på finska börsen behöver aldrig ha satt sin fot i landet. Detta leder till att vissa av HFD:s tidigare beslut inte nödvändigtvis motsvarar dagens situation. Hur it-utvecklingen kommer att fortsätta och vilken inverkan den kommer att ha är ännu inte klart.²⁹¹

Egendom som kräver arbetsinsatser utgör inte nödvändigtvis en väsentlig anknytning, om egendomen t.ex. har överlåtits till ett företag eller en individ som yrkesmässigt och mot betalning sköter den.²⁹² Härvid köper personen en tjänst och utför sålunda inte arbetet själv, varför egendomen förblir passiv ur ägarens synvinkel. Egendom kan ofta omvandlas till aktier i och med att ett bolag grundas. I detta fall anses aktieinnehavet vara passivt, om aktieinnehavaren inte deltar i förvaltningen av bolaget, d.v.s. inte är vd eller medlem i styrelsen.²⁹³ Aktieägaren kan dock genom bolagsstämman välja styrelsen och därmed inverka på bolagets förvaltning utan att detta leder till att aktieinnehavet uppfattas som aktivt.²⁹⁴

HFD 1981 B II 501: A flyttade 16.8.1977 till Kanada där han hade sin familj och bostad. Fr.o.m. 1.9.1977 arbetade A i Kanada för en bilfirma. A och hans familj bodde först i en hyreslägenhet, men 15.9.1978 skaffade A en bostad i Kanada. A ägde tillsammans med sin hustru majoriteten av aktierna i en bilfirma i Finland. Bolaget betalade ut dividend på aktierna. Före flytten hade A varit verksam som vd i firman. Efter flytten arbetade A som rådgivare för bilfirman i Finland. Han hade jobbat för firman i Finland sammanlagt 2–3 månader under åren 1978 och 1979. Fram till juli år 1979 fick A 2 000 mk i månaden av firman i Finland. A ägde tillsammans med sin hustru ytterligare en skogsbevuxen fastighet som hyrdes ut till bilfirman. A var folkbokförd i Finland fram till år 1978. A saknade bostad i Finland. A ansågs inte ha väsentliga anknytningar till Finland år 1979.

²⁹⁰ *Niskakangas* anser att man i dagens samhälle kan fråga sig var skillnaden mellan att investera i aktier på börsen eller i en fastighet ligger. Av tradition har dock fastigheter betraktats som en närmare anknytning. Handeln med fastigheter är fortsättningsvis besvärligare än handeln med aktier, trots att skillnaden blivit mindre. Se *Niskakangas 1987*, s. 62–63.

²⁹¹ Se även *Äimä M. 2005*, s. 151.

²⁹² *Äimä M. 2005*, s. 150.

²⁹³ Även ägande genom andra bolagsformer har aktualiserats i rättspraxis. I fallet HFD 11.9.1979 I. 3680 hade A bedrivit byggnadsentreprenad som enskild näringsidkare sedan år 1955. År 1964 bildade A ett kommanditbolag som fortfarande år 1972 var verksamt och vars ansvariga bolagsman A var. A hade dessutom år 1963 tecknat tio aktier i ett bostadsaktiebolag. Dessa sålde han 29.9.1972. Enligt egna uppgifter hade A flyttat till Spanien år 1972. HFD ansåg att A var allmänt skattskyldig år 1972. Av fallet framgår inte hur A beskattas under de följande åren.

²⁹⁴ *Äimä M. 2005*, s. 151–152.

I detta fall ansågs inte aktieinnehav, en skogsbevuxen fastighet, mindre arbetsinsatser eller smärre löneinkomster från Finland utgöra en väsentlig anknytning. Aktieinnehavet var passivt till sin natur, likaså fastighetsinnehavet. Fastigheten var dessutom uthyrd till bilfirman som skötte fastigheten, d.v.s. A behövde inte personligen ta hand om fastigheten. Det enda som kunde ha uppfattats som en väsentlig anknytning var det arbete som A utförde för bilfirman i Finland, särskilt med beaktande av att han och hans hustru ägde majoriteten av aktierna i bilfirman. A hade dock minskat på arbetet och till slut helt upphört att arbeta i Finland. Det avgörande torde dock ha varit att bostad saknades i Finland samt att största delen av A:s inkomster kom från Kanada.²⁹⁵ Således fanns de starkaste anknytningarna där största delen av hans inkomster genererades och där han bodde största delen av året. Flytten till Kanada var uppenbarligen avsedd att vara bestående. A beskattades som allmänt skattskyldig åren 1977 och 1978.

Ovan har fallet HFD 2004:6, som påminner om HFD 1981 B II 501, redan behandlats.²⁹⁶ Även i det tidigare nämnda fallet utgjorde personens aktieinnehav i Finland, som visserligen var tämligen omfattande, bara en liten del av hans totala förmögenhet. Dessutom var innehavet passivt till sin natur, d.v.s. han deltog inte i styrelseverksamheten utan lyfte bara dividend. Om personen fortsättningsvis hade varit styrelsemedlem i bolagen hade detta eventuellt lett till att han ansetts vara allmänt skattskyldig i Finland. Nedan följer ytterligare ett liknande fall som i allt väsentligt följer samma tolkningslinjer som dragits upp tidigare.

HFD 20.5.2002 I. 1183 (Opubl.): Den finska medborgaren A flyttade 1.4.2000 tillsammans med sin hustru till Belgien. A hörde inte längre till den finska sociala tryggheten. A hade 11.11.1999 överlåtit sin gamla bostad i Finland till sitt bolag B Ab. Bostaden hade inte hyrts ut. Makarna hade fram till försäljningen 27.3.2000 haft en annan bostad tillgänglig i Grankulla. A ägde även två andra fastigheter i Nastola och Pieksamäki, samt bankdepositioner i Finland. Han överförde vidare största delen av sin egendom till Belgien, där han grundade ett bolag som han arbetade för. I Belgien hade A även aktier, lån samt bankdepositioner. Han ägde dock fortfarande hela aktiestocken i ett finskt investeringsbolag B Ab, men var inte verksam som vd eller medlem i styrelsen. Ägandet ansågs vara passivt till sin natur. A beskattades som begränsat skattskyldig efter år 2001.²⁹⁷

I fallet hade A flera olika former av egendom i Finland, såsom aktier, bankdepositioner och fastigheter. Det särskilda med fallet är dock att A hade överfört sin forna bostad till investeringsbolaget B Ab som han grundat och ägde i sin helhet.

²⁹⁵ *Niskakangas 1987*, s. 64–65.

²⁹⁶ Se avsnitt 2.3.4.2.

²⁹⁷ Fallet har kommenterats i *Äimä M. 2005*, s. 151. Se även HFD 20.1.1989 I. 190 (Opubl.) och HFD 11.9.1979 I. 3680.

Bostaden hade länge stått tom efter flytten, men eftersom A inte var vd eller styrelsemedlem i B Ab ansågs ägandet vara passivt. Huruvida lägenheten i praktiken fortsättningsvis stod till A:s förfogande tas inte ställning till. Vikt lades uppenbarligen också vid det faktum att bara en liten del av A:s egendom förblivit i Finland. I fallet konstaterades således att passivt aktieinnehav och fastighetsinnehav inte ens gemensamt utgör en väsentlig anknytning.

Förändringar i egendomens värde samt natur kan ändra på bedömningen, d.v.s. det som tidigare utgjort en väsentlig anknytning kan övergå till att bli en normal anknytning, som inte längre orsakar allmän skattskyldighet. Detta kan ske på flera olika sätt, t.ex. genom att en tidigare aktiv egendom blir passiv genom bolagisering, egendomen i fråga säljs eller personen i fråga avstår från sin plats i styrelsen. Att det bolag som utgör den aktiva egendomen går i konkurs kan också förekomma.²⁹⁸ Övergången från aktiv till passiv egendom sker i sådana fall ofta successivt, varvid det kan bli svårt att avgöra när den väsentliga anknytningen *de facto* upphört att existera.

2.3.4.3.7 Aktiv eller passiv inkomst

Även inkomst kan till sin natur vara antingen passiv eller aktiv. Huruvida inkomsten är aktiv eller passiv beror på om den förutsätter arbetsinsats eller ej. Passiv inkomst förutsätter ingen arbetsinsats, vilket däremot aktiv inkomst gör. Särskilt förvärvsinkomst kan vara aktiv inkomst. Aktiv inkomst utgör lättare en väsentlig anknytning än passiv inkomst.

Ett typiskt exempel på aktiv inkomst är t.ex. löneinkomst från arbete i Finland. Enligt huvudregeln skall arbetet utföras i Finland för att det skall ses som aktivt. En del arbete kan dock utföras i utlandet och ändå anses vara aktiv inkomst från Finland. I samband med arbetet kommer även tidsperspektivet in i bilden, d.v.s. hur länge vistas personen i Finland vid utförandet av arbetet. Tillfälligt arbete i Finland ses inte som en väsentlig anknytning.²⁹⁹ Vem som är arbetsgivaren eller den för vars räkning arbetet utförs spelar också en viktig roll. Om t.ex. arbetet utförs från utlandet till fördel för ett eget bolag i Finland, ses detta enklare som en aktiv inkomst som utgör en väsentlig anknytning.³⁰⁰ Med hjälp av dagens teknologi kan det i teorin vara möjligt att driva ett företag från ett annat land än Finland. Då utförs arbetet med Finland som adressat och betalas lönen/ersättningen av det finska företaget, d.v.s. de centrala ekonomiska intressena ligger i

²⁹⁸ Se t.ex. HFD 22.12.1982 I. 5831. I fallet ägde A bl.a. 95 % av aktierna i ett bolag i Finland samt satt i bolagets styrelse. Eftersom bolaget följande år gick i konkurs, och det redan tidigare varit värdelöst, kunde A anses vara begränsat skattskyldig.

²⁹⁹ *Äimä M. 2005*, s. 150.

³⁰⁰ Se t.ex. HFD 20.1.1989 I. 190 (Opubl.).

Finland.³⁰¹ När företaget förblir i Finland och allt arbete utförs med fokusering på den finska företagsverksamheten, har den skattskyldige eventuellt flyttat utomlands av skattemässiga skäl.³⁰² I dessa fall är man benägen att anse att den utflyttade har väsentliga anknytningar till Finland.

Kapitalinkomster är oftast passiva till sin natur och ses inte som en väsentlig anknytning. Dividender och ränteinkomster är enligt huvudregeln således passiva.³⁰³ Den traditionellt sett viktigaste passiva förvärvsinkomsten är pensionen. Pension anses inte i sig utgöra en väsentlig anknytning.³⁰⁴ Pension kan dock vara en faktor som påverkar helhetsbedömningen. Ju större pension det är fråga om, desto större betydelse tillmäts pensionen.³⁰⁵ Av dem som flyttar utomlands torde personer som bara har passiva kapitalinkomster eller passiva förvärvsinkomster utgöra en betydande grupp.

HFD 1988 B 501: Den utflyttade sålde sin lägenhet i Finland och köpte en bostad i Spanien. Han behöll livstids nyttjanderätt till sommarstugan under sommaren. Han lyfte pension från Finland. Personen ansågs inte ha väsentliga anknytningar till Finland.³⁰⁶

De två svaga anknytningarna, pensionen och nyttjanderätten till sommarstugan, ansågs inte tillsammans utgöra en väsentlig anknytning. I regel torde det inte spela någon roll hur stora eller många de passiva inkomsterna är, d.v.s. så länge alla inkomster är passiva skall inga väsentliga anknytningar rimligtvis uppstå.

Problem uppstår då en medborgare som flyttat utomlands har alla sina personliga intressen i utlandet, men ekonomiska intressen i Finland. I Sverige har de ekonomiska intressena traditionellt vägt tyngre än i Finland.³⁰⁷

RÅ 1972 ref. 46: I fallet hade en skattskyldig flyttat med sin familj till Schweiz. Hans hustru var schweizisk medborgare och hans barn studerade i Schweiz. Han ägde tillsammans med sina barn 38 % i ett medelstort svenskt företag. I Schweiz kom han att bevaka företagets intressen utanför Sverige, d.v.s. han varken utförde arbete i Sverige

³⁰¹ Huruvida det i praktiken är möjligt att från utlandet driva ett aktivt och framgångsrikt företag i Finland tas inte ställning till här.

³⁰² *Niskakangas* framför att avsikten med treårsregeln är att bekämpa situationer där företagare flyttar utomlands av skattemässiga skäl, men företagsverksamheten fortsätter i Finland. *Niskakangas* 1987, s. 64–65 och *Niskakangas*, kapitel 15, rubrik ”Yritystoimintaa Suomessa” (18.5.2012).

³⁰³ *Helminen*, kapitel 5, rubrik ”Passiiviset tulot” (18.5.2012).

³⁰⁴ Se HFD 1979 B II 508.

³⁰⁵ *Niskakangas* anser att det vid mycket stora pensioner kan antas att personen flyttat utomlands av skattemässiga skäl. Se *Niskakangas* 1987, s. 63.

³⁰⁶ Fallet har behandlats tidigare i avsnitt 2.3.4.3.4.

³⁰⁷ Att prioritera ekonomiska intressen är logiskt i och med att beskattningen i vilket fall som helst riktar sig till ekonomiska realiteter, inte personliga.

eller deltog i bolagsstämmor. Bostaden i Sverige skulle säljas. Han ansågs trots detta vara bosatt i Sverige efter flytten.³⁰⁸

Fallet demonstrerar tydligt hur de ekonomiska intressena i Sverige vägde mer än de personliga. I Finland kom HFD till ett motsatt resultat i fallet HFD 1981 B II 501³⁰⁹; skillnaden var dock den att personen i fråga gradvis hade minskat på arbetet för det finska bolaget samt till slut bara koncentrerat sig på arbetet i utlandet. Lönen från det finska bolaget var under hela tiden bara en liten del av personens samtliga inkomster. I det svenska fallet utgjorde inkomsterna från det svenska familjeföretaget merparten av personens lön.

HFD 1978 B II 515: Den skattskyldige hade flyttat till Haparanda år 1974, där han bodde med sin svenska sambo och barn. Han saknade bostad i Finland och tre år hade inte förflutit sedan utflyttningen. Han hade en fast arbetsplats i Kemi. Arbeta i Finland ansågs som en väsentlig anknytning, varför han var allmänt skattskyldig i Finland enligt treårsregeln.

A utförde allt arbete i Finland, vilket betydde att inkomsten var aktiv, och han skulle därför även beskattas här. Det gäller dock att observera att arbete som anknytning inte nödvändigtvis längre utgör en grund för allmän skattskyldighet efter att treårsperioden löpt ut.³¹⁰ De enskilda omständigheterna samt den aktivitet som arbetet förutsätter skall bedömas individuellt.

HFD 20.1.1989 I. 190 (Opubl.): Makarna A och B hade flyttat till Spanien 7.10.1988 för att bosätta sig där. Makarna bedrev rörelse både i Spanien och i Finland. Det hus som använts som bostad i Finland hade sålts, men aktier i finska börsbolag förblev i familjens ägo. Makarna ägde gemensamt bolaget X Ab som bedrev fastighetsförmedling i Spanien samt byggde hus i Finland. På bolagets lönelista fanns för byggnadsarbete i Finland fortfarande 1–2 arbetstagare. Förvaltningen, bokföringen samt konsulteringen sköttes av olika bolag i Finland. På lönelistan för bolaget i Spanien fanns endast makarna. Den ena maken hade till att börja med tagit tjänstledigt och senare (3.10.1988) sagt upp sig från sin tjänst som lärare i Finland. Makarna var allmänt skattskyldiga i Finland. Målet gällde skatteåret 1988.³¹¹

³⁰⁸ *Niskakangas* anser att domstolen särskilt lyfte fram den omständigheten att A genom sitt arbete främjade sina intressen i Sverige, se *Niskakangas 1987*, s. 50–51 och 64–65. Enligt en annan ståndpunkt anses A:s tillgångar, tillsammans med barnens andelar, ge honom ett väsentligt inflytande på näringsverksamheten i Sverige. I beslutet läggs särskild vikt vid det inflytande som personen utövar. Detta tyder på att de personliga omständigheterna eventuellt skulle kunna ges företräde i fall där det ekonomiska inflytandet är mindre.

³⁰⁹ Fallet finns kommenterat i avsnitt 2.3.4.3.6.

³¹⁰ Se även HFD 1987 B 506.

³¹¹ Observera att fallet visserligen är opublicerat, men att det trots detta har lyfts fram i *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 31. Detta tyder på att fallet beaktas i skattepraxis.

Makarnas skattskyldighet upphörde inte i och med flytten, eftersom de fortsättningsvis hade anknytningar till Finland. I detta fall fanns det några faktorer som inverkade på bedömningen. Det faktum att makarna hade överlåtit en stor del av bolagets löpande administration till utomstående kunde trots allt inte leda till att egendomen var passiv, eftersom A och B var verksamma för bolaget i Spanien samt bolaget bedrev husbygge i Finland. Inkomsten från Finland var således aktiv, och makarna hade eventuellt flyttat utomlands bara av skatteskäl. Det framkommer dock inte hur stor andel av den totala inkomsten som härstammade från näringsverksamhet i Finland. Beklagligtvis gällde beslutet bara år 1988. Det hade varit intressant att se hur verksamheten i Finland och Spanien hade bedömts följande år. Om anknytningarna ytterligare försvagats under följande år, som t.ex. genom att aktierna till bolaget sålts, borde begränsad skattskyldighet utan tvekan uppstå.

2.3.4.3.8 Vistelse i Finland

Vistelser har uppenbarligen betydelse vid treårsregeln, eftersom dagarna i Finland har beaktats i de flesta rättsfall som gäller väsentliga anknytningar. Vistelsen i Finland beaktas också i andra sammanhang, såsom vid halvårsregeln samt sexmånadersregeln (ISkL 77 §). Om personen faller under treårsregeln tillämpas inte halvårsregeln, eftersom personen fortsättningsvis är allmänt skattskyldig på grund av väsentliga anknytningar. Skulle dock personen i fråga vistas i sex månader i Finland, är detta redan i sig en grund för allmän skattskyldighet. En sex månader lång vistelse torde dock också kunna ses som en väsentlig anknytning, varvid treårsregeln uppfylls. Det råder oklarhet om hur länge vistelsen i Finland skall pågå för att direkt utgöra en väsentlig anknytning. Sannolikt är att även kortare vistelser än sex månader räcker.³¹² Till skillnad från halvårsregeln behöver vistelsen inte vara fortgående för att uppfattas som en väsentlig anknytning. Om inga andra anknytningar föreligger skall vistelsen vara tämligen lång för att ha betydelse. Vanligen existerar även andra anknytningar, varför också en kortare vistelse kan ha betydelse. Ett faktum som talar för att vistelser skall konstituera allmän skattskyldighet är att den som vistas flitigt i Finland vanligen har tillgång till de samhällseliga tjänster som medborgarskapet berättigar till.³¹³

Vid bedömningen av väsentliga anknytningar skall stor vikt läggas vid avsikten med vistelsen. Ju frekventare vistelsen är, desto sannolikare är det att vistelsen beror på eller leder till andra anknytningar till Finland som t.ex. arbete, bo-

³¹² *Helminen*, kapitel 13, rubrik ”Oleskelu Suomessa” (18.5.2012) och *Niskakangas* 1987, s. 67.

³¹³ *Niskakangas* 1987, s. 67. Vistelse leder i vissa fall till social trygghet, som i sig anses vara en väsentlig anknytning enligt *Kansainvälisen verotuksen käsikirja* 2013, s. 18.

stad, familj o.s.v. En vistelse under sommarledigheten på sommarstugan betraktas enligt huvudregeln inte som en väsentlig anknytning. En person vars Finlandsvistelse däremot inte begränsas till sommarmånaderna klarar sig inte bara med en sommarbostad; här förutsätts en bostad som är anpassad för åretruntboende, vilket ses som en väsentlig anknytning. Längre vistelser i avsikt att utföra arbete betraktas enkelt som en väsentlig anknytning.³¹⁴

För att kunna bedöma hur länge vistelsen i Finland pågår krävs klara regler för vad som menas med att en dag är tillbringad i Finland. Det är självklart att varje oavbrutet dygn (24 timmar) är en dag som tillbringas i Finland. Däremot är det oklart hur vistelser där personen inte befinner sig hela dygnet i Finland skall bedömas. Resedagar, d.v.s. dagen för ankomst till Finland och dagen för avfärd från Finland, anses vara dagar tillbringade i Finland. Det spelar ingen roll hur kort vistelsen i Finland är, så länge som det är fråga om en resedag. I de fall där Finland bara utgör ett genomreseland (även transitland) vid resa från ett land till ett annat, räknas förmodligen inte dagen som tillbringad i Finland. Detta förekommer t.ex. vid mellanlandningar i Finland.³¹⁵

Det oklara gäller närmast om en kort vistelse i Finland under en och samma dag räknas som en vistelsedag eller inte. Här avses främst situationer där en person anländer på morgonen och reser samma dag på kvällen, som t.ex. gränspendlare. Tekniskt innehåller dagen både en ankomst- och en avfärdsdag, men personen kommer inte att tillbringa natten i Finland. Saken blir inte heller klarare av rättspraxis:

HFD 1987 B 506: A ingick äktenskap år 1982 med en svensk medborgare samt flyttade från Torneå till Haparanda. A arbetade dock fortsättningsvis i Finland. Efter att tre år löpt ut ansågs A inte längre vara allmänt skattskyldig i Finland.

Under de tre på flytten följande åren hade A två anknytningar: dagliga vistelser och arbete. Arbete utgör, såsom redan tidigare framkommit, i sig en stark anknytning. Således förblir det oklart hur mycket vikt som skall läggas vid de frekventa vistelserna. Efter att tre år förflutit ansågs varken arbetet eller besöken vara särskilt vägande väsentliga anknytningar. Det beaktansvärda är dock att halvårsregeln inte uppfylls, trots att A dagligen besökte Finland åren efter de tre åren. Detta tyder på att korta dagliga vistelser för arbete i Finland inte ses som vistelsedagar i Finland, troligen eftersom inga övernattningar skedde.³¹⁶ Denna tolkning gäller dock med säkerhet bara för halvårsregeln och kan således inte ovill-

³¹⁴ Jfr 1981 B II 501.

³¹⁵ Se *Helminen*, kapitel 13, rubrik "Osapäivät" (18.5.2012) och *Laitinen*, s. 519, som behandlar beräkandet av vistelsedagar vid sexmånadersregeln (ISkL 77 §).

³¹⁶ Fallet har i korthet behandlats i *Kilpi* 1988, s. 169. Se även fallet HFD 1978 B II 515.

korligen tillämpas på treårsregeln. Halvårs- och treårsreglerna har flera likheter, och det skulle inte vara förvånande om vistelsedagarna beräknades på samma sätt enligt bägge reglerna.

Samma problematik har också varit aktuell vid sexmånadersregeln (ISkL 77 §). Vid beräkningen av det antal dagar som en person kan vara i Finland utan att arbete utomland beskattas i Finland beaktas inte korta vistelser under dygnet (d.v.s. ankomst och avfärd samma dygn) på grund av arbete i Finland. Detta blev klart i följande rättsfall:

HFD 1986 B II 554: A arbetade som sjukskötare vid en byggplats i Sovjetunionen. I samband med sjuktransporter reste A med ambulans till Finland. Efter transporten återvände ambulansen till Sovjetunionen så fort som möjligt. Vistelsen i Finland varade kring en timme per gång. A hade uppskattningsvis mellan 10 och 15 vistelser under 6 månader. HFD ansåg att dessa korta tider i Finland inte skall beaktas som vistelser enligt IFSkL (1975) 22 b §.³¹⁷

Vid tillämpningen av sexmånadersregeln har även andra komplicerade vistelsefrågor blivit aktuella. I fallet HFD 31.12.1992 I. 5030 ansågs sjömän vistas i Finland under den tid skeppet lastades i en finsk hamn. Däremot ansågs inte transporter genom finska vatten utgöra vistelser i Finland. Det kan påpekas att fartyg vanligen ligger förtöjda i hamnen betydligt längre än en timme. I det aktuella fallet hade sjömannen tillbringat sammanlagt 35 dagar i en finsk hamn. Eftersom lastningen sköts av hamnpersonal, har sjömännen vanligen en möjlighet att besöka hamnstaden under tiden. Vid färder genom finska vatten är sjömännen däremot i praktiken isolerade på skeppet, varför någon aktiv vistelse i Finland inte är möjlig.³¹⁸ Att dessa två ovan behandlade beslut skulle vara direkt tillämpliga också vid treårsregeln förefaller osannolikt. Treårsregeln och sexmånadersregeln är inte på samma sätt nära anknytta som treårsregeln och halvårsregeln. Däremot kan fallen säkerligen anses vara vägledande. Sannolikt är att detta slags ”ofrivillig” vistelse på finskt territorialvatten inte heller skulle kunna ses som en vistelse i Finland enligt treårsregeln.

Ett beaktansvärt problem i samband med bestämmandet av vistelsedagarna är hur man skall bevisa att personen i fråga faktiskt uppehållit sig i Finland eller i utlandet. Tidigare dokumenterades all gränsöverskridande rörlighet, och stämpelar i passet visade ankomst- och avfärdsdagar.³¹⁹ I och med gränsfriheten inom EU och Schengen-området dokumenteras in- och utresor inte lika systematiskt

³¹⁷ Fallet har kort kommenterats av *Manninen*, s. 38–39. Se CSN 2003/89 för ett motsvarande och nyare fall med samma utgång. Fallet gällde mellanlandningar med flyg i Finland.

³¹⁸ Se även HFD 1987 B 565 och *Kilpi* 1988, s. 207.

³¹⁹ Se t.ex. fallet HFD 1978 B II 508, där anteckningar i passet användes för att bevisa vistelsedagarna i Finland.

som förut. Detta har föranlett klara problem för den konkreta bevisningen. Numera är man tvungen att använda andra metoder för att påvisa vistelse. Den enskilda individen tillråds således att dokumentera sina vistelser i Finland och i utlandet på andra sätt, t.ex. genom resedokument såsom flygbiljetter, boardingkort, båtbiljetter etc. samt olika former av närvarobezis från t.ex. arbetsgivare eller myndigheter. Skattemyndigheterna har vid skattegranskning t.ex. använt sig av kontoutdrag och bilförsäkringsuppgifter för att visa att en person varit närvarande i Finland.³²⁰ Det är också möjligt att genom t.ex. el- eller vattenräkningar styrka att någon vistats i en lägenhet som står honom till förfogande. Dessa metoder är dock inte problemfria. På grund av förseningar i bankens datatrafik kan kontouttag eller kortbetalningar dokumenteras senare än när den faktiska transaktionen skett.³²¹ Skyddet av privatlivet ställer också gränser för hur mycket och vilket slag av information myndigheterna kan samla in om en person.

2.3.4.3.9 Social trygghet

I *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013* och *Henkilöverotuksen käsikirja 2012* framför Skatteförvaltningen uppfattningen att social trygghet i Finland konstituerar en stark väsentlig anknytning som t.o.m. ensam kan leda till allmän skattskyldighet vid utflyttning.³²² Även ett flertal forskare instämmer med Skatteförvaltningen.³²³ Beklagligtvis preciserar dock varken Skatteförvaltningen eller forskarna i fråga vad som förstås med tillhörighet till finsk social trygghet. Detta är problematiskt, eftersom social trygghet är ett omfattande och komplicerat begrepp, vars betydelseinnehåll kan variera från fall till fall. Ett flertal faktorer påverkar utformningen av den sociala tryggheten vid utflyttning, t.ex. destinationslandet, längden av vistelsen, i vilken egenskap utflyttning sker (t.ex. som arbetstagare eller medföljande make), arbetsgivarens nationella tillhörighet och huruvida det är fråga om en utsänd arbetstagare eller inte. Den sociala tryggheten kan således vara olika utformad beroende på detaljerna i det enskilda fallet.

För att bättre förstå huruvida social trygghet kan utgöra en väsentlig anknytning måste först och främst konceptet social trygghet analyseras ingående. I detta sammanhang är en redogörelse för den sociala trygghetens grundstruktur inte motiverad, eftersom analysen tar mycket utrymme i anspråk och är relativt främmande från kärnområdet i detta kapitel. En analys av vad som förstås med

³²⁰ Se t.ex. HFD 12.6.2008 I. 1489.

³²¹ I och med den snabba tekniska utvecklingen blir sådana förseningar allt ovanligare.

³²² Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 18 och *Henkilöverotuksen käsikirja 2012*, s. 32.

³²³ Se bl.a. *Hellsten*, s. 135 och *Helminen*, kapitel 5, rubrik "Vahvat siteet" (18.5.2012). Jfr *Malmgrén*, som inte anser att social trygghet skall uppfattas som en väsentlig anknytning. Se *Malmgrén 1999*, s. 13. Se dock den senare artikeln *Malmgrén 2009*, s. 158, där *Malmgrén* åberopar social trygghet som en väsentlig anknytning.

social trygghet, särskilt bosättningsbaserad social trygghet, och hur den finska sociala tryggheten utformas i olika situationer av utflyttning samt huruvida social trygghet är en väsentlig anknytning har gjorts i avsnitt 3.5. Här ges bara en kort sammanfattning av sambandet mellan social trygghet och väsentliga anknytningar.

Vilken betydelse social trygghet skall tillmätas är oklart. Det finns inget prejudikat där den sociala tryggheten skulle ha varit av avgörande betydelse för tillämpningen av treårsregeln. I fallen HFD 2004:6, HFD 20.4.2010 l. 823³²⁴ och HFD 2013:93 nämndes social trygghet i samband med redogörelsen för personernas anknytningar till Finland och utlandet. Social trygghet var dock bara en av flera anknytningar som beaktades, och kom således inte att skilja sig från mängden. HFD kommenterade inte i något av fallen betydelsen av den sociala tryggheten. Rättsfallen ger bara vid handen att den sociala tryggheten beaktas vid bedömningen av väsentliga anknytningar, men vilken vikt den skall tillmätas framkommer inte. Huruvida den sociala tryggheten kan utgöra en väsentlig anknytning beror på de enskilda omständigheterna i fallet samt den sociala trygghetens omfattning och tidsmässiga utsträckning. I fall där den sociala tryggheten är omfattande trots utflyttningen existerar vanligen i vilket fall som helst andra anknytningar som i sig kan anses väsentliga. Generaliseringar om den sociala trygghetens betydelse som väsentlig anknytning är således oönskade. Det kan vara befogat att förhålla sig med viss skepticism till Skatteförvaltningens uppfattning att social trygghet är en stark väsentlig anknytning, som t.o.m. ensam kan leda till allmän skattskyldighet. Säkerhet i saken fås först när HFD uttryckligen tar ställning till problematiken. I detta sammanhang uppstår frågan om skattemyndigheterna kränker legalitetsprincipen i och med denna extensiva tolkning av väsentliga anknytningar.

2.3.4.4 Väsentlig anknytning efter treårsfristen

I ISkL 11.1 § stadgas följande: ”Visas inte något annat, anses en finsk medborgare efter nämnda tidpunkt inte vara bosatt i Finland.” Presumtionen är således att en finsk medborgare som tillbringat tre år och flyttåret utomlands skall anses vara begränsat skattskyldig, förutom i de fall där något annat kan visas. Detta innebär vanligen att den allmänna skattskyldigheten upphör närmast automatiskt efter att den föreskrivna tiden löpt ut, oberoende av om väsentliga anknytningar kvarstår eller inte.

³²⁴ Se även det opublicerade fallet HFD 4.10.1999 l. 2656.

Tiden inverkar således på betydelsen av de väsentliga anknytningarna. De väsentliga anknytningar som föreligger vid utflyttning anses inte nödvändigtvis konstituera allmän skattskyldighet efter att en viss tid förflutit, trots att omständigheterna *de facto* är oförändrade.³²⁵ Den utflyttades anknytningar till Finland har kanske inte förändrats under loppet av tre år, men däremot har allt starkare anknytningar till det nya vistelslandet säkerligen uppstått. Ju längre tid som går, desto större vikt skall läggas vid anknytningarna till utlandet. Att anknytningarna till utlandet blir allt starkare innebär i praktiken dock ofta att anknytningarna till Finland i motsvarande grad försvagas.³²⁶ Detta gäller t.ex. om den utflyttades familj i efterhand flyttar med till utlandet, varvid anknytningarna till Finland minskar samtidigt som intressen i utlandet blir allt starkare. I något stadium flyttas en persons centrum för levnadsintressen till utlandet, varefter det inte längre torde finnas skäl att beskatta honom som bosatt i Finland.³²⁷

I bestämmelsen har möjligheten att efter tre år beskatta en finsk medborgare som allmänt skattskyldig trots allt behållits. Läget efter att tre år har förflutit är dock väsentligen annorlunda än under denna treårstid. Efter att tre år gått krävs nämligen betydligt starkare anknytningar till Finland för att boende skall fortgå.³²⁸ I lagen föreskrivs varken om hur stark anknytningen skall vara, eller om vilka anknytningar som anses vara särskilt vägande. Bedömningen sker utifrån de individuella omständigheterna i varje enskilt fall.³²⁹ Det finns dock vissa riktlinjer som har sin grund i rättspraxis och rättslitteraturen.

En enskild anknytning räcker knappast för att leda till allmän skattskyldighet efter att tre år löpt ut. Det krävs förmodligen flera anknytningar samtidigt, samt att minst en av dessa anknytningar är särskilt stark.³³⁰ I *Andersson – Linnakangas* ges en lista på anknytningar som enligt författarna skall anses uppfylla beviskravet: regelbundna besök i Finland även utanför sedvanliga semestertider, betydande affärsverksamhet i Finland eller innehav av annan aktiv egendom, fast bostad i Finland som används och att familjen återvänder till Finland.³³¹ En kom-

³²⁵ *Andersson – Linnakangas*, s. 43–44.

³²⁶ *Niskakangas 1987*, s. 42.

³²⁷ *Niskakangas 1987*, s. 82–83.

³²⁸ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 18–19.

³²⁹ I *Myrsky – Linnakangas 2009*, s. 96, används begreppet ”exceptionellt starka anknytningar” som en förutsättning för beskattning efter att treårstiden löpt ut. Som exempel på denna typs förbindelser nämns bedrivande av en större gård. I *Handbok i internationell beskattning 2013*, s. 18–19, används i stället uttrycket ”avsevärt starkare anknytningar”. Jag har valt att använda begreppet ”särskilt vägande väsentliga anknytningar” i fortsättningen.

³³⁰ *Niskakangas* betonar vikten av en stadigvarande bostad samt regelbundet arbete i Finland. *Niskakangas 1987*, s. 82.

³³¹ Om några av dessa anknytningar var för handen torde det räcka för allmän skattskyldighet enligt *Andersson – Linnakangas*, s. 43.

bination av de nämnda anknytningarna ansågs i följande fall utgöra en särskilt väsentlig anknytning.

HFD 1979 B II 508: X hade fr.o.m. år 1972 varit verksam som kapellmästare i England. Dessutom hade han ett deltidsjobb som kapellmästare i Finland. X:s hustru Y ägde familjens bostad i Finland, som stod ledig för familjens bruk. Y ägde ytterligare två uthyrda lägenheter, aktier i ett familjeföretag och tre fritidsbostäder samt var styrelsemedlem i tre bolag. Y hade inga förvärvsinkomster. Y:s egendom uppgick till cirka 4 miljoner mark. Makarnas tre barn hade likaså omfattande förmögenheter i Finland. X vistades i Finland 131 dygn om året, Y vistades 135 dygn. Makarna ansågs allmänt skattskyldiga även år 1976. Enligt skatteavtalet hade makarna dock sin hemvist i England.

Tillsammans hade makarna X och Y en tillgänglig bostad, arbete och omfattande ekonomiska anknytningar samt vistades kring 130 dagar i Finland. X anknytning till Finland bestod av regelbundet arbete samt tillgänglig bostad. Trots att Y saknade ett egentligt arbete i Finland hade hon styrelseuppgifter. Också skötseln av den omfattande egendomen krävde närvaro i Finland. Samtliga omständigheter ansågs tillsammans utgöra en tillräcklig grund för att fortsättningsvis beskatta makarna som allmänt skattskyldiga även efter att tre år förflutit.³³² Fallet HFD 30.11.1998 l. 2668 (Opubl.) har vissa likheter.³³³

HFD 30.11.1998 l. 2668 (Opubl.): Den skattskyldige hade sedan 17.8.1995 bott med sin familj i England. Han ägde 20 % i koncernen X, 92 % i Y Ab samt 85 % i Z Ab. I X var han styrelsemedlem, i Y var han styrelsens ordförande samt i Z hade han nyligen avstått från styrelsens ordförandepost. Därutöver ägde han 4,3 % i Å Ab samt 102 telefonaktier. Ägandet i samtliga bolag var främst passivt till sin natur. A ägde också en semesterbostad i den finska skärgården och en i Åre. Han vistades i Finland under sommarledigheterna samt vid X:s styrelsemöten. Den sammanlagda vistelsetiden uppgick till 2–3 månader om året. Han ägde också en omfattande aktieportfölj, ett flertal investeringslägenheter samt en affärslägenhet. Lägenheterna och aktieportföljen förvaltade A inte personligen, utan denna uppgift hade han överlåtit till olika bolag. A:s inkomster från Finland bestod av inkomster från förmögenhet samt ringa mötesarvoden. A ansågs vara begränsat skattskyldig fr.o.m. 1.1.1999 bl.a. eftersom skötseln av förmögenheten inte förutsatte någon väsentlig arbetsinsats av honom.³³⁴

³³² Se närmare *Kilpi 1980*, s. 135. Centralskattenämnden avgjorde ett motsvarande fall CSN 1998/20, men kom till slutsatsen att makarna A och B, som flyttat till Italien, skulle anses begränsat skattskyldiga efter att treårstiden löpt ut. Fallet har tagits upp i *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 34. Se ytterligare HFD 13.9.1985 l. 3997, där det också var fråga om beskattningen året efter att treårstiden löpt ut. I detta fall var dock anknytningarna betydligt svagare än i de övriga fallen.

³³³ I fråga om aktiv och passiv egendom, se avsnitt 2.3.4.3.6.

³³⁴ Det som inte framkommer av beslutet är om han arbetade i England. Om han hade stora inkomster från England kan det tänkas ha inverkat på bedömningen i den meningen att inkomsterna från

A deltog i praktiken bara i ett bolags verksamhet genom att sex gånger om året närvara vid bolagets styrelsemöten. Förvaltningen av en stor del av hans egendom hade överlåtits till utomstående. Till skillnad från HFD 1979 B II 508 varken arbetade A i Finland eller hade en bostad här. De anknytningar som var av betydelse i fallet var främst av ekonomisk natur, som t.ex. styrelsemedlemskapet. Det är också uppenbart att omfattande egendom, oberoende av hur passiv den är till sin natur, utgör en stark koppling till landet. Dessa anknytningar var dock inte tillräckliga för att leda till allmän skattskyldighet efter treårsfristen.

I fallet HFD 1987 B 506 ansågs inte arbete, bostadsaktie och andel i dödsbo i Finland utgöra en särskilt vägande väsentlig anknytning. Den skattskyldige bodde med sin familj i Sverige (Haparanda) men arbetade dagligen i Finland (Torneå). Anknytningarna till Sverige ansågs vara starkare i och med att personen hade sitt centrum för levnadsintressen där.³³⁵ Under de tre på flytten följande åren hade personen i fråga dock beskattats som allmänt skattskyldig. Omständigheterna hade inte ändrats sedan treårstiden löpt ut. Fallet demonstrerar väl det faktum att de anknytningar som lett till allmän skattskyldighet under tre år efter flytten inte nödvändigtvis längre tillmäts betydelse efter att tre år löpt ut. I följande fall fanns det bara få anknytningar till Finland, bl.a. ett tidsbundet arbetsavtal i Kanada.

HFD 13.9.1985 I. 3997: Den ogifta finska medborgaren A hade mellan 28.6.1978 och 30.6.1981 bott i Sverige och arbetat som ishockeyspelare i ett ishockeylag. Han hade ingått avtal med ett kanadensiskt ishockeylag fr.o.m. 1.7.1981 t.o.m. 30.9.1986. A som inte hade familj saknade bostad i Finland och bodde vid behov hos sina föräldrar. Den aktielaägenhet A ägt sedan tidigare var uthyrd till utomstående. A hade köpt en bostadsaktiebostad, men denna skulle bli färdigställd först under följande år. Under 12.5.1982–29.8.1982 hade A fått spelararvoden på sammanlagt 8 000 mk från Finland. HFD ansåg att A inte hade haft bo och hemvist i Finland sedan år 1978 och att han inte vistats i Finland i sex månader, samt att det inte hade visats att A skulle ha haft väsentliga anknytningar år 1982. A ansågs inte vara allmänt skattskyldig år 1982.

Enligt min mening hade A redan fr.o.m. utflyttning år 1978 så få anknytningar att han borde ha kunnat anses begränsat skattskyldig. Ur fallet framgår dock inte huruvida han yrkat på att bli begränsat skattskyldig redan år 1978. Med säkerhet kan bara konstateras att ett cirka fem år långt arbetsavtal i Kanada, en bostad under konstruktion samt kortare arbete i Finland inte föranledde allmän skatt-

Finland bara utgjorde en liten del av den totala inkomsten. Eftersom inget nämns i beslutet utgår jag från att personen inte i någon större utsträckning arbetar i England.

³³⁵ *Helminen* har kommenterat fallet mera ingående, se *Helminen*, kapitel 5, rubrik ”Poikkeuksellisen vahvat siteet” (18.5.2012).

skyldighet efter treårstiden. Fallet belyser dock på en allmän nivå att arbetsavtalsförhållanden beaktas vid bedömningen av väsenliga anknytningar.

I princip skall myndigheterna varje år bedöma situationen på nytt. De anknytningar som föranledde allmän skattskyldighet i t.ex. två år efter treårsfristen existerar inte nödvändigtvis det tredje året. Dessutom inverkar tidens gång på bedömningen av anknytningarna. Samma anknytningar som föranledde allmän skattskyldighet i t.ex. fem år, kanske inte längre anses räcka för de kommande åren.³³⁶ Om särskilt vägande väsentliga anknytningar saknas blir en person åter allmänt skattskyldig antingen genom att vistas i Finland i sex månader eller genom att flytta sitt bo och hemvist hit.

2.3.5 Fördelning av bevisbördan

Bevisbördefrågor är särskilt aktuella i samband med in- och utflyttning från Finland, eftersom ISkL 11 § innehåller regler om fördelningen av bevisbördan. Nedan behandlas först bevisbördan i situationer av utflyttning och därefter inflyttning.

Såsom det redan framkommit är treårsregeln inte bara en regel om förlängd skattskyldighet vid utflyttning, utan också en regel om fördelningen av bevisbördan.³³⁷ Enligt huvudregeln är det fiskus som i sista hand har bevisbördan för omständigheter som ligger till grund för skatteanspråk.³³⁸ Därmed kan skattskyldighet inte presumeras.³³⁹ Treårsregeln, som utgör ett undantag från denna huvudregel, uppfattas ofta som en s.k. legalpresumption.³⁴⁰ En legalpresumption är en i ett lagstadgande inbyggd reglering av bevisfrågor. Enligt *Ryynänen* innebär bruket av en legalpresumption att beslutsfattaren kommer att dra slutsatser av det i lagen stadgade med avseende på det som i det givna fallet är okänt.³⁴¹ Treårsregeln motsvarar denna definition i och med att fiskus, med direkt stöd i ISkL 11.1 §, utgår från att en utflyttad finsk medborgare är allmänt skattskyldig i tre år utan att nödvändigtvis utreda anknytningarna till Finland. Syftet med legalpresumptionen är främst att underlätta bevisprövningen genom att ändra de i allmänhet till-

³³⁶ *Andersson – Linnakangas*, s. 43–44.

³³⁷ *Niskakangas* betonar att treårsregeln inte bara skall uppfattas som en bevisbörderegeln. Han behandlar även utförligt hur treårsregelns bevisbördekaraktär ursprungligen har uppfattats i Sverige. Se *Niskakangas 1987*, s. 37–42.

³³⁸ *Ryynänen 2000*, s. 208 och *Ryynänen 2001a*, s. 280. För en allmän introduktion till problematiken kring fördelningen av bevisbördan i skatteprocesser, se *Klami*, s. 364 ff., *Haapaniemi*, s. 512 ff. och *Andersson 1996a*, s. 101 ff.

³³⁹ *Ryynänen 2000*, s. 125–126 och 134, *Ryynänen 2001b*, s. 355 och *Ryynänen 2001c*, s. 272.

³⁴⁰ Se bl.a. *Niskakangas 1987*, s. 42.

³⁴¹ *Ryynänen 2000*, s. 105.

lämpade huvudreglerna. En sådan presumtion kan dock undanröjas genom tillräcklig motbevisning.³⁴² Således överför legalpresumtionen i treårsregeln bevisbördan på skattesubjektet. Utöver att skyldigheten att lägga fram bevis övergår från fiskus till skattesubjektet, ändrar bevisbörderegeln också på vem som blir lidande av att saken inte utreds.³⁴³

Bevisbördan vid treårsregeln är egentligen tudelad. Under tre år efter flytten ligger bevisbördan på den skattskyldige, därefter i allmänhet på fiskus. Enligt ISkL 11.1 § skall en finsk medborgare beskattas som allmänt skattskyldig i Finland förutsatt att han inte visar att han inte under skatteåret har haft väsentlig anknytning till Finland. Om den skattskyldige vill övergå till begränsad skattskyldighet under treårsperioden skall han således visa att han saknar väsentliga anknytningar till Finland. Ordvalet tyder på att bara den skattskyldige kan yrka på att allmän skattskyldighet skall upphöra enligt treårsregeln.³⁴⁴ Att bevisa negativa omständigheter är inte nödvändigtvis enkelt. Beviskravet får därmed inte ställas alltför högt.³⁴⁵ Det måste vara möjligt i praktiken att genom bevisning kunna upphäva presumtionen.³⁴⁶ På beviskravet vid negativa omständigheter inverkar enligt *Ryynänen* bl.a. proportionalitetsprincipen och att man inte kan kräva det objektivt sett omöjliga av en part.³⁴⁷ Enligt *Andersson – Linnakangas* skall dock ringa bevisning inte kunna avbryta allmän skattskyldighet.³⁴⁸

³⁴² *Ryynänen 2000*, s. 105, *Ryynänen 2001b*, s. 365 och *Ryynänen 2001c*, s. 280.

³⁴³ *Niskakangas 1987*, s. 37.

³⁴⁴ Se *Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala*, s. 18, som anser att skattemyndigheterna inte kan besluta att personen skall anses begränsat skattskyldig innan tiden på tre år löpt ut. Den finska medborgaren skulle således ha rätt att vara allmänt skattskyldig i tre år efter utflyttningsåret. Jag känner inte till att problematiken skulle ha lyfts fram någon annanstans i rättslitteraturen. I HFD:s rättspraxis har frågeställningen inte varit aktuell.

³⁴⁵ Om bevisbördan vid negativa omständigheter, se *Haapaniemi*, s. 514.

³⁴⁶ *Andersson – Linnakangas*, s. 37. Se även *Niskakangas 1987*, s. 40 och *Ryynänen 2000*, s. 208. Rättsfall där presumtionen har upphävts är HFD 7.8.1981 I. 3184, HFD 2004:6, HFD 1981 B II 501 samt HFD 22.12.1982 I. 5831. I fallet HFD 22.12.1982 I. 5831 ansåg Nylands länsrätt att väsentliga anknytningar fortfarande förelåg två år efter flytten, men HFD ansåg däremot att de skattskyldiga kunnat visa att de väsentliga anknytningarna upphört. Därmed beskattades personerna som begränsat skattskyldiga fr.o.m. slutet av det andra året. För HFD-fall där presumtionen inte upphävts, se t.ex. HFD 15.11.1977 I. 4638.

³⁴⁷ *Ryynänen 2000*, s. 121, *Ryynänen 2001b*, s. 352 och *Ryynänen 2001c*, s. 269. Fallet HFD 1.6.2010 I. 1369 (Opubl.) är intressant med beaktande av bevisningen. Fallet gällde A, som enligt egen anmälan flyttat till Cypern i november 1995. Enligt befolkningsdataregistret hade bestående flytt anmälts först 1.2.1996, uppehållstillstånd hade också fåtts först år 1996. Det fanns även andra indicier som talade för vardera parten. Frågan gällde egentligen huruvida flytten skett 1995 eller 1996. A ansåg att treårstiden löpt ut i slutet av år 1998, varvid han blivit begränsat skattskyldig år 1999. FD ansåg att flytten skett först år 1996, varvid A var skattskyldig ännu år 1999. A yrkade på muntlig förhandling för att lägga fram muntliga bevis om när flytten skett. Domstolen förkastade A:s yrkan på muntlig förhandling och ansåg att A var skattskyldig i Finland år 1999. HFD återförvisade fallet till FD för förrättande av muntlig förhandling.

³⁴⁸ *Andersson – Linnakangas*, s. 38.

Efter att treårstiden löpt ut anses den finska medborgaren enligt ISkL 11.1 § inte längre vara allmänt skattskyldig i Finland, förutom om annat visas. Presumtionen är att skattskyldighet upphör automatiskt.³⁴⁹ Regeln antyder dock att en person genom bevisning kan anses allmänt skattskyldig också efter att treårstiden löpt ut. Av lagen framkommer inte vem, skattemyndigheterna eller skattesubjektet, som kan yrka på allmän skattskyldighet samt visa förekomsten av väsentliga anknytningar. I rättslitteraturen har olika åsikter presenterats beträffande denna frågeställning.³⁵⁰

I Finland har det i allmänhet ansetts att sista meningen i ISkL 11.1 § avser myndigheternas bevisbörda.³⁵¹ Enligt denna uppfattning skulle skattemyndigheterna bära bevisbördan för existensen av sådana särskilt vägande väsentliga anknytningar som utgör grund för skatteanspråk. Beviskravet är då högre än för den skattskyldige under treårsfristen.³⁵² Enligt *Andersson – Linnakangas* förutsätts ”rätt så stark” bevisning för att allmän skattskyldighet skall fortgå.³⁵³ Även *Ryynänen* förutsätter ett ”rätt högt” beviskrav för myndigheterna. Det finns dock ingen klar gräns för hur högt beviskravet skall vara.³⁵⁴ Allmän skattskyldighet kan inte fortsätta bara med den motiveringen att skattesubjektets situation inte har ändrats.

I vissa fall kan det vara fördelaktigt för den utflyttade att beskattas i Finland som allmänt skattskyldig också efter att treårstiden löpt ut. Vid låga förvärvsinkomster blir t.ex. källskatten på 35 % lätt högre än den progressiva inkomstskatten.³⁵⁵ Enligt praxis är det inte möjligt att, oberoende av om anknytningar existe-

³⁴⁹ Jfr *Niskakangas 1987*, s. 37–38.

³⁵⁰ *Myrsky – Linnakangas 2009*, s. 97: ”... att en person behåller sin status som allmänt skattskyldig också efter tre år är bara möjligt på skattemyndigheternas yrkande.” (övers. förf.). Se *Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala*, s. 19, där det anförs att den skattskyldige enligt praxis inte har kunnat framställa krav på bibehållen status som allmänt skattskyldig efter treårstiden. Jfr *Helminen*, kapitel 5, rubrik ”Olennaisten siteiden katkeaminen” (18.5.2012) samt *Niskakangas 1987*, s. 83–84.

³⁵¹ Denna åsikt företräds i RP 40/1974 rd, s. 4–5: ”Sedan tre år förflutit från avflyttningen från landet, är det skattemyndigheternas sak att förete utredning därom, att personen har väsentliga förbindelser med Finland, för att personen på denna grund skall kunna anses fortfarande vara bosatt i Finland.” Förmodligen har utgångspunkten varit att allmän skattskyldighet alltid föranleder högre beskattning än begränsad skattskyldighet. Se också *Ryynänen 2000*, s. 208, *Andersson – Linnakangas*, s. 43–44, *Keinonen*, s. 48 och *Malmgrén 1999*, s. 17.

³⁵² Beviskravet har bl.a. i följande fall varit högt för myndigheternas del: HFD 1979 B II 508 och HFD 13.9.1985 I. 3997. Se även *Andersson – Linnakangas*, s. 38–39.

³⁵³ *Andersson – Linnakangas*, s. 43.

³⁵⁴ Se *Klami*, s. 364–365, som delar in bevisbördan efter bevisbördans höjd, och konstaterar att bevisbördan är tämligen låg i beskattningen.

³⁵⁵ På grund av fallet *C-520/04 Turpeinen* är det dock irrelevant för beskattningen av pensioner huruvida skattesubjektet är allmänt eller begränsat skattskyldig. Beskattningen av begränsat skattskyldiga sker enligt BFörfL i stället för enligt KällSkL.

rar eller inte, förlänga den allmänna skattskyldigheten blott genom ansökan eller yrkan. Den skattskyldige kan därmed inte efter att treårstiden löpt ut fritt välja mellan allmän och begränsad skattskyldighet.³⁵⁶ Allmän skattskyldighet är ingen rättighet som ett finskt medborgarskap garanterar. Frågan är således huruvida skattesubjektet efter treårstiden kan yrka på allmän skattskyldighet och visa att han har väsentliga anknytningar. Den vaga formuleringen i lagen möjliggör också en annan tolkning än den allmänt vedertagna uppfattningen att myndigheterna bär bevisbördan efter tre år. Ordalydelsen i lagen tillåter nämligen att skattesubjektet bär bevisbördan. Dessutom finns det ingen bevisbörderegler som lägger bevisbördan bara på en part.³⁵⁷ Därför är det troligen tillåtet även för den skattskyldige att på eget initiativ visa att väsentliga anknytningar föreligger.³⁵⁸ Att den som åberopar väsentliga anknytningar har bevisbördan torde fortfarande gälla som huvudregel.³⁵⁹ I sista hand är det trots allt de faktiska omständigheterna i fallet som avgör skattskyldigheten, inte vem som har åberopat dem.

Efter att treårstiden löpt ut och begränsad skattskyldighet inträtt blir personen åter allmänt skattskyldig genom att bo och hemvist flyttas till Finland eller genom att personen vistas i sex månader i Finland. Härvid bär skattemyndigheterna bevisbördan för att kriterierna för allmän skattskyldighet uppfylls.³⁶⁰ I rättspraxis har beviskravet varit tämligen högt.³⁶¹ Den skattskyldige bär däremot i sista hand risken för att ett sakförhållande som upphäver skatteanspråk förblir outrett.³⁶² I rättspraxis har det visserligen förekommit att individer yrkat på allmän skattskyldighet även i andra fall än vid tillämpandet av treårsregeln.³⁶³

Det finns några undantag från de ovan nämnda huvudreglerna. En finsk medborgare som arbetar utomlands för vissa internationella organisationer (bl.a. FN samt dess underorganisationer) eller för finska staten anses bosatt i Finland under hela utlandsvistelsen, om personen i fråga var bosatt i Finland före ingåendet av arbetsavtalet (ISkL 11.3 §). Om detta kriterium uppfylls upphör inte den all-

³⁵⁶ *Niskakangas*, kapitel 15, rubrik ”Ei valintamahdollisuutta” (18.5.2012) samt *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 18–19.

³⁵⁷ *Niskakangas 1987*, s. 83.

³⁵⁸ Se fallet HFD 1987 B 506, där A yrkade att han skulle anses ha väsentliga anknytningar även efter att treårstiden löpt ut, och således beskattas som allmänt skattskyldig. A ansågs inte skattskyldig.

³⁵⁹ *Helminen*, kapitel 5, rubrik ”Olennaisten siteiden katkeaminen” (18.5.2012) och *Niskakangas 1987*, s. 84.

³⁶⁰ *Ryynänen 2001c*, s. 272, *Ryynänen 2001b*, s. 366 och *Ryynänen 2000*, s. 125–126 och 134.

³⁶¹ Se t.ex. fallet HFD 2008:43, där skattemyndigheterna inte ansågs ha visat att bo och hemvist uppstått eller att personen vistats tillräckligt länge i Finland för att allmän skattskyldighet skulle uppstå. Se även *Ryynänen 2001c*, s. 281 och *Ryynänen 2001b*, s. 366. Se *Andersson* som anser att bevisbördan blir tyngre ju kortare vistelse det är fråga om. *Andersson 1967a*, s. 139.

³⁶² Se *Ryynänen 2000*, s. 126.

³⁶³ Se t.ex. HFD 1986 B II 502 och HFD 20.6.2007 I. 1674.

männa skattskyldigheten trots att treårstiden löpt ut. Allmän skattskyldighet upphör bara om den skattskyldige kan visa att väsentliga anknytningar inte föreligger. Denna bevisbörda ligger på den skattskyldige även efter att tre år förflutit sedan flyttåret.³⁶⁴ I dessa fall övergår bevisbördan inte i något skede på fiskus.

2.3.6 Undantag från treårsregeln

2.3.6.1 Allmänt

Det finns ett antal undantagsregler i ISkL 11.2–11.3 § som åsidosätter de normala boendereglerna. Undantagen gäller vissa speciella persongrupper och baserar sig på deras tjänsteförhållanden. Personer som arbetar utomlands för utlandsrepresentationer, Finpro r.f. (Finlands Utrikeshandelsförbund r.f.), vissa internationella organisationer eller för staten anses vara bosatta i Finland förutsatt att vissa villkor uppfylls. Ett kännetecken för dessa undantagssituationer är att skattskyldigheten bestäms enligt nationalitetsprincipen,³⁶⁵ eftersom finskt medborgarskap vanligen är en förutsättning för särbehandlingen. Den som uppfyller villkoren beskattas oberoende av den faktiska situationen som om han vore bosatt i Finland. Ingen vikt fästs vid den skattskyldiges hem, bostad, vistelse eller anknytningar.

Särbehandlingen av dessa personer leder i allmänhet inte till dubbelbeskattning, eftersom den nationella lagstiftningen i stationeringslandet vanligen också särbehandlar personerna i fråga. De finska medborgare som arbetar utomlands som t.ex. diplomater eller anställda vid internationella organisationer anses således vanligen inte skattskyldiga för sina inkomster i sitt stationeringsland. Denna regel följs även i Finland (ISkL 12 §) för utländska diplomater och anställda vid internationella organisationer belägna i Finland.³⁶⁶

2.3.6.2 Anställda vid utrikesrepresentationer

Finska medborgare anställda vid utlandsrepresentationer ses i allmänhet som bosatta i Finland. Enligt ISkL 11.2 § 1 punkten anses finska medborgare som

³⁶⁴ Andersson – Linnakangas, s. 45.

³⁶⁵ Helminen, kapitel 5, rubrik ”Luonnollisia henkilöitä koskevat erityistilanteet” (18.5.2012). Att utlandsrepresentanter anses bosatta i utskickningslandet kan också förklaras med att finska ambassader ses som en del av finska statens territorium, varvid diplomater och anställda vid utlandsrepresentationer vistas (förutsatt att de bor på ambassadens område) och arbetar juridiskt sett i Finland.

³⁶⁶ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 152–153.

tjänstgör vid Finlands utrikesrepresentation³⁶⁷, som hör till den utsända personalen och som står i anställningsförhållande till finska staten, som bosatta i Finland. Ingen vikt läggs vid att treårstiden löpt ut, att bo och hemvist är i utlandet eller att väsentliga anknytningar till Finland saknas. Således beskattas en stor del av personalen vid Finlands utrikesrepresentationer som allmänt skattskyldiga. Hur begreppet utsänd personal skall tolkas är problematiskt. Anses t.ex. personer som kommer från ett tredje land vara utsända, eller täcker begreppet bara personer som sänds från Finland? Eller kan en person t.o.m. anses utsänd trots att han vistas i stationeringslandet innan han tar anställning vid utlandsrepresentationen? I HFD:s rättspraxis har frågan behandlats i följande två opublicerade fall.

HFD 20.6.2007 l. 1674 (Opubl.): Den finska medborgaren A hade enligt befolkningsdatasystemet flyttat utomlands 22.6.1999. A arbetade i Belgien 1.6.1999–31.12.2003 för finska notisbyrå och 1.1.2004–30.6.2004 för utrikesministeriet som pressekreterare vid Finlands utrikesrepresentation. A hade fått diplomatisk status i Belgien och beskattades således inte i Belgien. A:s bo och hemvist samt familj var i Belgien, dessutom vistades A inte mer än sex månader i Finland. Enligt treårsregeln ansågs A begränsat skattskyldig i Finland fr.o.m. 1.1.2003. Helsingfors FD ansåg att A var begränsat skattskyldig också då han arbetade för utrikesministeriet, eftersom A inte var utsänd enligt ISkL 11.2 § 1 punkten (Helsingfors FD 20.4.2005 nr 05/0441/4 (Opubl.)). A besvarade sig hos HFD och yrkade att han enligt ISkL 11.2 § skulle anses allmänt skattskyldig fr.o.m. 1.1.2004. Att beskattas som allmänt skattskyldig hade varit betydligt fördelaktigare för honom. Utrikesrepresentationen hade givit ett utlåtande enligt vilket A tjänstgjorde vid Finlands utrikesrepresentation, hörde till den utsända personalen och stod i anställningsförhållande till finska staten. Med hänvisning till detta utlåtande konstaterade HFD att A enligt ISkL 11.2 § 1 punkten var allmänt skattskyldig i Finland år 2004.³⁶⁸

Rättsfallet tyder på att även finska medborgare som inte varit allmänt skattskyldiga i Finland, eller som redan bott i utlandet före anställning vid utrikesrepre-

³⁶⁷ Utöver diplomater torde även anställda vid finska representationen vid NATO:s högkvarter falla under denna kategori. Här kan nämnas att ett särskilt tilläggsprotokoll till "Partnership for Peace"-samarbetsavtalet gäller beskattningen av dessa personer: *Protokoll om status för de internationella militära högkvarter som inrättats enligt Nordatlantiska fördraget*. Finland har ratificerat detta protokoll år 2005 (FödrS 73/2005). I artikel 7(1) i protokollet fastställs om beskattningen uttryckligen: "Den skattefrihet avseende löner och ersättningar som skall beviljas medlemmar av en styrka eller civil komponent enligt artikel X i avtalet, gäller beträffande den personal inom alliansens högkvarter som definierats i underpunkt i i punkterna a och b i stycke 1 i artikel 3 i protokollet, de löner och ersättningar som de erhåller i denna egenskap och som betalas av den vapenmakt till vilken de hör eller vid vilken de tjänstgör. Detta stycke skall inte befria en sådan medlem eller medarbetare från den statens beskattning vars medborgare han eller hon är." I praktiken leder artikeln till att den stat som sänder ut personen har rätt att åtminstone beskatta lönen. Om personen ytterligare är medborgare i det utsändande landet, kan personen beskattas för all inkomst. Se RP 268/2004 rd, s. 24.

³⁶⁸ Bakgrunden till fallet återges mer i detalj i Helsingfors FD:s beslut 20.4.2005 nr 05/0441/4.

sentationen, kan anses höra till den utsända personalen. Detta understöds av att man i ISKL 11.2 § 1 punkten inte ställer några krav på boende eller allmän skattskyldighet i Finland före anställning. I *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013* konstateras att utrikesministeriet i oklara situationer avgör huruvida anställda är utsända eller inte.³⁶⁹ I ett liknande opublicerat rättsfall från år 1999 ansågs personen i fråga inte vara utsänd och därför inte vara allmänt skattskyldig i Finland. Fallet granskas nedan:

HFD 4.10.1999 I. 2656 (Opubl.): Den finska medborgaren A flyttade 14.10.1994 till Belgien med sin make B, som fr.o.m. år 1995 arbetade för EU-parlamentet som översättare. Enligt flyttanmälan var flytten först tillfällig, men fr.o.m. sommaren år 1995 bestående. De belgiska skattemyndigheterna gav ett intyg på att A bodde och var allmänt skattskyldig i Belgien fr.o.m. 22.12.1994. A började arbeta för den finska utrikesrepresentationen 15.5.1995 och hörde till den finska sociala tryggheten. A hade inte anställts som en del av den utsända personalen, utan anställdes direkt i stationeringslandet. HFD konstaterade att A enligt treårsregeln skulle anses ha väsentliga anknytningar till Finland, varför A var allmänt skattskyldig även år 1995. Eftersom A bara hade bostad i Belgien och var allmänt skattskyldig där, ansåg HFD att artikel 4(2) i skatteavtalet skulle tolkas till fördel för Belgien. HFD konstaterade vidare att A inte hörde till den utsända personalen vid utrikesrepresentationen i Bryssel, och skulle således inte anses bosatt i Finland enligt ISKL 11.2 §. HFD motiverade beslutet till denna del enligt följande: ”Han var således inte en av Finlands utrikesministerium till stationeringslandet utsänd person, utan han hade redan bott och vistats där av annan orsak och han hade sin skatteavtalsmässiga hemvist i Belgien redan tidigare.”³⁷⁰ HFD konstaterade ytterligare att privilegieprotokollet³⁷¹ inte kunde tillämpas på A.

I detta beslut tillämpades inte ISKL 11.2 §. Uppenbarligen berodde detta på att A inte ansetts höra till den utsända personalen, vilket är en förutsättning för skattskyldighet i Finland. I båda fallen verkade utrikesrepresentationens uppfattning om vem som hörde till den utsända personalen ha varit den avgörande faktorn. HFD tog således inte själv ställning till hur begreppet skulle tolkas. Beklagligtvis framkommer inte varför utrikesrepresentationen ansett den ena personen vara utsänd men inte den andra. Det framgår inte heller hur viktig den sociala tryggheten var vid bestämmandet av väsentliga anknytningar.

Det är ytterligare viktigt att observera att familjemedlemmarna till personer anställda vid utlandsrepresentationer beskattas enligt de normala reglerna om skattskyldighet.³⁷² Andra än finska medborgare anställda vid utlandsrepresentationer beskattas enligt de nationella reglerna i stationeringslandet i fråga.

³⁶⁹ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 19.

³⁷⁰ Övers. förf.

³⁷¹ Se närmare avsnitt 2.3.6.5.

³⁷² RP 40/1974 rd, s. 5 och *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 19.

2.3.6.3 Finska medborgare som arbetar för Finpro r.f.

Bosatt i Finland är enligt ISkL 11.2 § 2 punkten en ”finsk medborgare som arbetar utomlands i uppdrag för Finlands Utrikeshandelsförbund r.f. och som omedelbart innan han ingick arbetsavtalet om detta arbete var bosatt i Finland”. I normen anges klart att den finska medborgaren måste vara bosatt, d.v.s. allmänt skattskyldig, i Finland innan han ingår arbetsavtalet. Om boende förelåg före anställningen vid Finpro, fortsätter detta trots att bo och hemvist flyttas utomlands eller att tre år förflutit sedan flyttåret. Det torde inte spela någon roll om boendet i Finland följer av treårsregeln, av att bo och hemvist är i Finland eller av sex månaders vistelse.³⁷³ Om den finska medborgaren bara är begränsat skattskyldig vid tidpunkten för anställningen, innebär detta även omvänt att hans begränsade skattskyldighet fortsätter också under loppet av anställningen.³⁷⁴ Anställda vid Finpro r.f. har diplomatisk status och anses därför inte vara bosatta i värdlandet. Detta möjliggör beskattning i hemlandet.³⁷⁵ Enligt artikel 15(2) i skatteavtal (sk. mekanikerregeln) anses dock en vistelse som överskrider 183 dagar leda till att lönen beskattas i värdlandet.³⁷⁶

2.3.6.4 Statsanställda finska medborgare

En finsk medborgare som tjänstgör utomlands vid FN, FN:s underorganisationer³⁷⁷, Internationella atomenergiorganisationen eller i internationellt utvecklingssamarbete beskattas som allmänt skattskyldig i Finland om han före ingående av tjänstgöringsavtalet varit bosatt i Finland (ISkL 11.3 §). Det saknar betydelse på vilken grund personen är bosatt i Finland, eftersom det direkt hänvisas till boende enligt ISkL 11.1 §. I dessa organisationer gäller samma huvudregler som för Finpro r.f. Därmed leder inte heller tre års vistelse i utlandet eller att bo och hemvist flyttats från Finland till att begränsad skattskyldighet i Finland skulle inträda. Om den finska medborgaren inte är bosatt i Finland före ingående av tjänstgöringsavtalet, fortsätter han att vara begränsat skattskyldig i Finland. ISkL 11.3 § tillämpas inte på utländska medborgare. Situationen vid de internationella organisationer som nämns ovan skiljer sig från situationen vid Finpro r.f.

³⁷³ Såsom kommit fram i kapitel 1 är boende och allmän skattskyldighet synonyma begrepp i ISkL, varför begreppet ”bosatt” i ISkL 11.2 § 2 punkten således skall tolkas som allmän skattskyldighet.

³⁷⁴ *Helminen*, kapitel 5, rubrik ”Finpro r.y:n palveluksessa työskentelevät Suomen kansalaiset” (18.5.2012).

³⁷⁵ *Niskakangas*, kapitel 15, rubrik ”Finpro r.y:n palveluksessa olevat” (18.5.2012).

³⁷⁶ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 20.

³⁷⁷ För en utförlig lista på alla organisationer som hör hit, se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 20.

i den meningen att en anställd kan avsluta den allmänna skattskyldigheten genom att visa att de väsentliga anknytningarna upphört.³⁷⁸ En tre års vistelse i utlandet leder inte automatiskt till begränsad skattskyldighet, utan även efter tre år har den skattskyldige bevisbördan för de väsentliga anknytningarna. Enligt sista meningen i ISkL 11.3 § skall det ovan sagda också tillämpas på sådana finska medborgare som i huvudsyssla stadigvarande står i något annat tjänsteförhållande till finska staten utomlands än vad som avses i ISkL 11.2 §. Finska fredsbevarare i Kosovo (KFOR) och Afghanistan (ISAF) faller under denna kategori, och anses således vara bosatta i Finland trots sin utlandskommendering.³⁷⁹

2.3.6.5 EU:s personal

Den 8 april 1965 upprättades ett protokoll om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier som numera heter protokollet om Europeiska unionens privilegier och immunitet (i fortsättningen protokollet).³⁸⁰ Protokollet tillämpas i Finland fr.o.m. 1.1.1995.³⁸¹ Enligt protokollet artikel 13³⁸² förblir den beskattningsmässiga hemorten i Finland, om personen flyttar utomlands för att tjänstgöra vid Europeiska unionen.³⁸³ Artikeln lyder enligt följande:

”Unionens tjänstemän och övriga anställda som enbart på grund av sin tjänsteutövning i unionen bosätter sig inom territoriet för en annan medlemsstat än den stat i vilken de vid tiden för sitt tjänstetillträde vid unionen var skatterättsligt bosatta, skall – vad avser inkomst- och förmögenhetsbeskattning samt arvsskatt och tillämpningen av avtal om undvikande av dubbelbeskattning som ingåtts mellan unionens medlems-

³⁷⁸ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 20.

³⁷⁹ Fredsbevarare är anställda av staten enligt Lagen om militär krishantering (31.3.2006/211) 7.2 §. Se närmare RP 5/2006 rd, s. 45. Finland anslöt sig 1994 till det NATO-ledda *Partnership for Peace*-projektet. I början baserade sig samarbetet på ett politiskt och icke-bindande s.k. ”Framework document”. Tre år senare ratificerade Finland dock det bindande *Avtalet mellan de stater som är parter i Nordatlantiska fördraget och andra stater som deltar i partnerskap för fred om status för deras styrkor* (FördrS 64–64/1997), hädanefter PfP-SOFA-avtalet. Om avtalet, se RP 19/1997 rd. Enligt PfP-SOFA-avtalet artikel 1 skall *Avtalet mellan staterna i Nordatlantiska fördraget om status för deras styrkor*, hädanefter NATO SOFA, tillämpas. I NATO SOFA artikel X föreskrivs om beskattningen av trupper stationerade på ett annat lands område. Huvudregeln är att vistelse i ett annat land inte skall beaktas vid bestämmandet av skattskyldighet i detta land. I praktiken innebär detta att trupper som vistas i ett annat land inte kan anses bosatta där, utan fortsätter att vara bosatta och allmänt skattskyldiga i den utsändande staten. Om skattereglerna i dessa avtal, se *Frände – Wallin – Äimä*, s. 298–302. För en kort redogörelse för Finlands samarbete med NATO, se *Rainne*, s. 21–24 och RP 268/2004 rd, s. 5–6.

³⁸⁰ Protokoll om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier av den 8 april 1965. Om protokollet, se *Frände – Wallin – Äimä*, s. 307–312.

³⁸¹ Se FördrS 103/1994.

³⁸² Tidigare artikel 14.

³⁸³ För en utförlig redogörelse för regeln, se *Helminen 2010*, s. 542.

stater – i båda staterna behandlas som om de fortfarande var bosatta på sin tidigare bostadsort, förutsatt att denna befinner sig inom en av unionens medlemsstater. Denna bestämmelse skall även gälla för äkta makar, förutsatt att de inte utövar någon egen yrkesverksamhet, och för barn som de personer som avses i denna artikel försörjer och har hand om.”

Det spelar ingen roll om t.ex. väsentliga anknytningar inte längre existerar, bo och hemvist flyttats utomlands eller om tre år förflutit sedan flyttåret. Den utflyttade måste dock före flytten ha sin beskattningsmässiga hemort i Finland, flytta på grund av tjänsteutövningen i unionen³⁸⁴ samt självfallet arbeta för Europeiska unionen. Medborgarskapet saknar betydelse. Detta gäller även för maka/make, förutsatt att hon/han inte utövar någon egen yrkesverksamhet, och för barn som den anställda försörjer. Därmed avstår värdlandet från all beskattningsrätt. Ursprungslandet får däremot beskatta den utflyttade. Lönen från unionen är fritagen från skatt enligt protokollet artikel 12(2).³⁸⁵ Om maken bedriver förvärvsverksamhet i värdlandet beskattas denne för inkomsten i det land där arbetet utförs. Förvärvsverksamhet innebär all form av arbete mot betalning oberoende av inkomstens storlek.³⁸⁶ *Helminen* påpekar att det är viktigt att observera att protokollet inte i sig förutsätter att ursprungslandet beskattar inkomsten. Protokollet ger ursprungslandet rätt, inte en skyldighet, att beskatta.³⁸⁷

I rättslitteraturen har åsikterna gått isär om förhållandet mellan protokollet och nationell rätt. Den huvudsakliga frågan gäller huruvida protokollet kan utvidga beskattningsbehörigheten i sådana fall där personen i fråga skulle vara begränsat skattskyldig enligt nationell rätt. Skatteförvaltningen har ansett att skattemyndigheterna skall ha en flexibel inställning till protokollet. Till exempel när maken till en anställd vid Europeiska unionen enligt värdlandets nationella lagstiftning anses vara beskattningsmässigt bosatt i värdlandet, kan detta godkännas i finsk beskattning.³⁸⁸ *Helminen* har ansett att protokollet inte berättigar Finland att behandla personer som bosatta i Finland, om detta inte har stöd i nationell lagstiftning. Hon menar att protokollets artikel 13 inte förpliktar landet att

³⁸⁴ I målet *C-88/92 X* var det bl.a. fråga om när en person kan anses ha flyttat på grund av tjänsteutövning.

³⁸⁵ Se protokollet artikel 12(1): ”Unionens tjänstemän och övriga anställda skall vara skyldiga att betala skatt till unionen på de löner och arvoden de får av unionen enligt de villkor och det förhållande som fastställs i europeiska lagar.” Enligt protokollet artikel 12(2) begränsas staternas rätt att beskatta samma lön: ”Unionens tjänstemän och övriga anställda skall vara befriade från nationella skatter på de löner och arvoden de får av unionen.” I målet *C-263/91 Kristoffersen* behandlades bl.a. vilken inkomst som hör till den lön som unionen betalar ut, och som därmed inte omfattas av beskattningen i hemlandet.

³⁸⁶ *Myrsky – Linnakangas* 2009, s. 153.

³⁸⁷ *Helminen* 2010, s. 542.

³⁸⁸ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja* 2013, s. 20–21.

beskatta den utflyttade, utan bara ger en möjlighet därtill. Det är upp till varje land att avgöra om landet vill använda denna möjlighet. Således skulle inte protokollet utvidga Finlands beskattningsbehörighet.³⁸⁹

Toivainen anser att artikel 13 i protokollet väsentligt avviker från de principer som följs vid internationella avtal. Enligt dessa principer är det bl.a. inte möjligt att utvidga beskattningsbehörigheten på basis av ett internationellt avtal.³⁹⁰ Beskattningsbehörighet förutsätter alltid nationell lagstiftning. Således anser *Toivainen* att protokollet inte ger upphov till beskattningsmässig hemort.³⁹¹ Som argument mot *Toivainens* uppfattning har framförts att protokollet skall jämsställas med primärrätten, varför protokollet får företräde framför ISkL. Att jämföra protokollet med skatteavtal leder till en felaktig tolkning av protokollets inverkan på beskattningen. Artikel 13 i protokollet kan således utvidga Finlands beskattningsbehörighet utöver treårsregeln.³⁹² Huruvida artikel 13 i protokollet har företräde framför ISkL:s boenderegler har länge varit oklart. Större klarhet har dock uppstått i och med att HFD i fallet HFD 2010:37 begärde ett förhandsavgörande av EU-domstolen.

HFD 2010:37 (27.5.2010 l. 1295): Den finska medborgaren A flyttade våren år 2003 till Luxemburg med sin familj när A:s make började arbeta där som översättare vid Europaparlamentet. A blev vårdledig från sitt arbete i Finland och skötte familjens barn i Luxemburg. A bedrev ingen förvärvsverksamhet i Luxemburg. Enligt det bopättningsbevis som A lämnat in ansåg Luxemburg att A bodde och var allmänt skattskyldig i Luxemburg. CSN vände sig till skattemyndigheterna i Luxemburg och bad om skattemyndigheternas ställningstagande i saken. Luxemburgs skattemyndigheter meddelade att A var begränsat skattskyldig i Luxemburg enligt protokollet. A yrkade att hon i Finland skulle anses begränsat skattskyldig efter att treårstiden löpt ut i slutet av år 2006. CSN ansåg att A skulle beskattas som allmänt skattskyldig i Finland även under år 2007. A anförde besvär till HFD, som bad om förhandsavgörande av EU-domstolen.³⁹³

I normala fall skulle skattskyldighet enligt ISkL pågå utöver treårsperioden bara om det förelåg särskilt vägande väsentliga anknytningar, vilket det i detta fall uppenbarligen inte fanns. HFD frågade således om artikel 13 skall tolkas så att X

³⁸⁹ Se *Helminen* 2010, s. 542–543.

³⁹⁰ Enligt den ”gyllene regeln” får skatteavtal aldrig utvidga nationell beskattningsbehörighet, utan enbart begränsa den.

³⁹¹ *Toivainen* 1996, s. 49.

³⁹² Se finansministeriets utlåtande i fallet HFD 2010:37. Även i målet C-209/01 *Schilling* punkterna 29, 31 och 39 tas ställning till specialkaraktären av protokollet.

³⁹³ Se *Matti Haléns* avvikande åsikt i omröstningen. Fallet har analyserats i *Helminen* 2010, s. 541–543. Frågan om makars beskattning enligt protokollet aktualiserades också i det opublicerade fallet HFD 4.10.1999 l. 2656 (Opubl.). I fallet uppfylldes inte kriterierna för att personen skulle anses allmänt skattskyldig med stöd av protokollet.

fortfarande hade sin skatterättsliga bostad i Finland år 2007, eller om protokollet skall tolkas så att det är en medlemsstats nationella lagstiftning som slutligen avgör frågan om den allmänna skattskyldigheten i en medlemsstat. EU-domstolen gav den 28 juni 2011 sin dom i målet *C-270/10 Gistö*. EU-domstolen konstaterade: ”Artikel 14 första stycket i protokollet ska tolkas så, att en make eller maka till en person som, uteslutande på grund av att denna person tillträder en tjänst vid Europeiska unionen, bosätter sig i en annan medlemsstat än den i vilken vederbörande vid den tidpunkt då nämnda person tillträder tjänsten har sitt skatterättsliga hemvist, anses behålla sitt skatterättsliga hemvist i sistnämnda medlemsstat om vederbörande inte utövar någon egen yrkesverksamhet.”³⁹⁴ Således skulle X anses vara allmänt skattskyldig i Finland även år 2007 och i framtiden. Domen avslutar spekulationen kring förhållandet mellan protokollet och skattskyldighet enligt nationell rätt. HFD följde EU-domstolens förhandsavgörande i sitt avgörande (HFD 2011:88).

Ovan har jag behandlat situationer där personer lämnar Finland och omfattas av protokollet. Man måste dock hålla i minnet att protokollets bestämmelser även förhindrar beskattningen i Finland av ett flertal inflyttade individer som arbetar vid t.ex. Kemikalieverket, Europaparlamentets informationskontor i Finland och Europeiska kommissionens representation i Finland.

2.3.7 Utländska medborgares skattskyldighet vid utflyttning

När utländska medborgare lämnar Finland tillämpas inte treårsregeln. Således blir utlänningars skattskyldighet beroende av andra faktorer vid utflyttningen. För att den allmänna skattskyldigheten skall upphöra för en sådan person krävs att vissa villkor uppfylls. För det första skall personen lämna landet, d.v.s. han måste uppehålla sig utanför Finlands gränser. För det andra får han inte vistas i Finland längre än sex månader i följd. Om vistelserna utomlands bara karaktäriseras som tillfällig frånvaro enligt ISkL 11.1 §, upphör den allmänna skattskyldigheten inte.³⁹⁵ För det tredje får personen inte ha sitt bo och hemvist i Finland.³⁹⁶ Om bo och hemvist kvarblir i Finland upphör den allmänna skattskyldigheten inte vid utflyttning.³⁹⁷ Stadigvarande bo och hemvist bestäms på samma sätt för finska och utländska medborgare vid både in- och utflyttning. Det är dock

³⁹⁴ *C-270/10 Gistö*, punkt 22.

³⁹⁵ Om tillfällig frånvaro vid allmän skattskyldighet på grund av vistelse, se särskilt Helsingfors FD 14.2.2008 nr 08/0122/4 (Opubl.).

³⁹⁶ Se t.ex. HFD 1985 II 501.

³⁹⁷ I *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013* nämns att t.o.m. en lägre frånvaro (4 månader) inte avbryter allmän skattskyldighet om bo och hemvist är i Finland. Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 16.

svårt att avgöra när bo och hemvist flyttas utomlands om det finns starka anknytningar till båda länderna. Reglerna om väsentliga anknytningar anger säkerligen till en viss grad riktlinjerna för vilka kriterier som beaktas vid bedömningen. Även reglerna för bestämmandet av hemvist i skatteavtal kan tänkas vara vägledande vid bestämmande av bo och hemvist vid utflyttning.³⁹⁸

2.3.8 Legalitetsprincipen och allmän skattskyldighet

Med legalitetsprincipen avses inom skatterätten att uttag av skatt skall ha stöd i lag.³⁹⁹ Legalitetsprincipen i skatterätten återfinns i grundlagen (GL, 11.6.1999/731) 81 och 121 §. I GL 81 § stadgas om statsskatt och i GL 121 § om kommunalskatt.

GL 81.1 §: ”Om statsskatt bestäms genom lag, som skall innehålla bestämmelser om grunderna för skattskyldigheten och skattens storlek samt om de skattskyldigas rättsskydd.”

GL 121.3 §: ”Kommunerna har beskattningsrätt. Bestämmelser om grunderna för skattskyldigheten och för hur skatten bestäms samt om de skattskyldigas rättsskydd utfärdas genom lag.”

I samband med regleringen av allmän skattskyldighet är det främst GL 81 § som är tillämplig. Legalitetsprincipen binder både lagstiftaren och lagtillämparen.⁴⁰⁰ Principen ställer vissa minimikrav på skattelag: grunderna för skattskyldighet, normerna för beräkning av skattens storlek och förfarandet för erhållandet av rättsskydd skall framgå ur lagen. En god skattelag är tillräckligt detaljerad och klar.⁴⁰¹ Det kan vara svårt, om inte omöjligt, att skapa lagar som täcker alla möjliga alternativ som är avsedda att falla under lagens tillämpningsområde. Således måste lagstiftaren ofta ty sig till normer av mera allmän karaktär.⁴⁰² Så är fallet i fråga om bestämmandet av skattskyldigheten. I fråga om skattskyldighet har det uttryckligen angivits i propositionen att bedömningen måste ske på basis av situationen som en helhet.⁴⁰³ Den nuvarande utformningen av ISkL 11.1 § kan dock anses ospecifik, särskilt om man jämför med lagstiftningen i Sverige, där väsentliga anknytningar har uttryckligen angivits i lagen.

³⁹⁸ *Niskakangas 1987*, s. 29–30.

³⁹⁹ Den skatterättsliga legalitetsprincipen påminner mera om den straffrättsliga än förvaltningsrättsliga legalitetsprincipen enligt *Soikkeli*. Se *Soikkeli*, s. 76.

⁴⁰⁰ *Pikkujämsä*, s. 105.

⁴⁰¹ *Ryynänen 1996*, s. 84–85.

⁴⁰² *Knuutinen 2009*, s. 48 och *Äimä 2011*, s. 104.

⁴⁰³ RP 40/1974 rd, s. 4.

Legalitetsprincipen hindrar inte tolkning av lagtexten som sådan. Denna tolkning måste dock finna stöd i lagtextens ordalydelse.⁴⁰⁴ Vid tolkning av lag använder man sig av tillgängliga rättskällor. I detta sammanhang är det främst fråga om regeringsproposition och rättspraxis.⁴⁰⁵ Frågan är dock huruvida dessa källor kan användas i strid med legalitetsprincipen. Förarbeten, som t.ex. regeringspropositioner, kan enligt *Äimä* inte kompensera luckor, brister eller oklarhet i lag. Förarbeten kan inte bestämma skatteuttagets storlek.⁴⁰⁶ Detta kunde också uttryckas som att lagstiftning inte är möjligt genom förarbeten. Däremot kan de nog användas för att t.ex. förklara innebörden i lagen. I praktiken har regeringspropositionerna, och den tolkning som framförs där, en mycket stark ställning vid tolkning av skattelag.⁴⁰⁷ *Wikström* anser att man genom rättspraxis varken kan konstruera en skatt, eller dess väsentliga delelement.⁴⁰⁸ Till övriga delar kan lag tolkas genom rättspraxis. Ställningstaganden i skatteförvaltningens anvisningar är tillåtna om de är neutrala i förhållande till lag.⁴⁰⁹

Ur legalitetsprincipens perspektiv är treårsregeln intressant, eftersom frågan uppstår om begreppet väsentlig anknytning tolkats för extensivt i förhållande till lagens ordalydelse. Utgångspunkten vid bestämmandet av vad som utgör en väsentlig anknytning tas i regeringspropositionen RP 40/1974 rd. Regeringsproposition kan inte anses kompensera luckor, brister eller oklarhet i ISkL 11.1 §. Propositionen bara förklarar innebörden i det redan existerande begreppet ”väsentlig anknytning” i ISkL 11.1 §. I rättspraxis har dessutom innehållet i begreppet väsentlig anknytning tolkats i snart 40 års tid. För tillfället råder det i praxis och doktrin en uppfattning av vad som är en väsentlig anknytning. Legalitetsaspekterna har enligt min kännedom inte åberopats i rättspraxis för att begränsa tolkningen av ISkL 11.1 §. Enligt GL 106 § förutsätts dessutom att en lagbestämmelse skall vara ”uppenbart” i strid mot grundlagen för att en domstol skall kunna ge grundlagens bestämmelser företräde:

GL 106 §: ”Om tillämpningen av en lagbestämmelse i ett ärende som behandlas av en domstol uppenbart skulle strida mot grundlagen, skall domstolen ge grundlagsbestämmelsen företräde.”

⁴⁰⁴ *Pahlsson 2009a*, s. 70.

⁴⁰⁵ Se t.ex. *Ryynänen 1996*, s. 86: ”Visar sig lagens ord oklara sker tolkning med hänsyn till sedvanligt språkbruk och omständigheterna vid lagens tillkomst, företrädesvis innehållet i förarbetena.”

⁴⁰⁶ *Äimä 2011*, s. 104. Se också *Soikkeli*, s. 80.

⁴⁰⁷ De finns några mål där HFD ansett att en oklar lag inte varit i strid med GL 81 § eftersom lagens innehåll framkommit ur regeringsproposition. Se t.ex. HFD 2007:77. Lagstiftningen ändrades sedermera. Se *Linnakangas 2008b*, s. 423. Se också *Äimä 2011*, s. 107. Se också *Wikström 2008*, s. 26.

⁴⁰⁸ *Wikström 2008*, s. 25.

⁴⁰⁹ *Äimä 2011*, s. 106.

Treårsregeln och de väsentliga anknytningarna torde således inte kränka legalitetsprincipen. På principiell nivå är dock frågan fortfarande aktuell, och en lagstadgad lista på väsentliga anknytningar skulle utan tvekan förtydliga rättsläget.⁴¹⁰

2.4 KRITERIERNA FÖR BEGRÄNSAD SKATTSKYLDIGHET

I Finland är en individ antingen allmänt, även kallat ”obegränsat”, eller begränsat skattskyldig. Det finns inga särskilda regler i ISkL för att bestämma begränsad skattskyldighet. I ISkL 9.1 § 2 punkten konstateras bara att personer som under skatteåret inte varit bosatta i Finland är begränsat skattskyldiga. Härmed avses att begränsat skattskyldiga är alla som enligt ISkL 9 och 11 § inte är allmänt skattskyldiga. Teoretiskt sett är alla begränsat skattskyldiga som inte uttryckligen är allmänt skattskyldiga, d.v.s. den absoluta majoriteten av världens befolkning. I praktiken har statusen som begränsat skattskyldig dock bara relevans om personen i fråga har ekonomiska anknytningar till Finland, som t.ex. inkomster med sin källa i Finland.⁴¹¹ Det är fullt möjligt att under ett och samma skatteår först vara allmänt skattskyldig och därefter begränsat skattskyldig (ISkL 9.4 §). Det finns huvudsakligen tre grupper av begränsat skattskyldiga individer:⁴¹²

Den första gruppen består av utlänningar som är bosatta utomlands. En person behöver aldrig ha besökt Finland för att ha inkomster härifrån, t.ex. dividend, överlåtelsevinst, ränta etc. Utlänningar kan dock vistas i Finland, förutsatt att inte denna vistelse dröjer längre än högst sex månader samt bo och hemvist förblir i utlandet. Det kan vara fråga om utlänningar som får royalty från bokförsäljningar, artister som uppträder i Finland, korta konsulteringsbesök hos bolag i Finland o.s.v.

Den andra gruppen består av finska medborgare som är bosatta utomlands. Om det förflutit mindre än tre år sedan flyttåret, förutsatts att den finska medborgaren för att boende skall upphöra kan visa att inga väsentliga anknytningar till Finland föreligger. I annat fall följer begränsad skattskyldighet först efter tre år. Eftersom ISkL 11.1 § uttryckligen gäller finska medborgare, är det också fullt

⁴¹⁰ För tillfället kan det vara svårt för en lekman att bedöma vad som utgör en väsentlig anknytning. I legalitetsprincipen i straffrätten finns något som kallas för obestämdhetsförbudet. Med detta avses ett förbud mot lagstiftning enligt vilken det är svårt att bedöma vilka gärningar som omfattas av en bestämmelses brottsbeskrivning. Se *Frände D.*, 238–239.

⁴¹¹ Se också *Frände 2013*, s. 13.

⁴¹² *Huhtamäki*, s. 28–29.

möjligt att en finsk medborgare avstår från sitt medborgarskap i samband med flytten utomlands. Personen blir då begränsat skattskyldig när han har avstått från sitt medborgarskap.⁴¹³ Förfarandet används dock sällan bl.a. eftersom man inte får utländskt medborgarskap utan vidare. Finska medborgare som arbetar utomlands i vissa särskilda uppgifter blir över huvud taget inte begränsat skattskyldiga trots boende utomlands.

För det tredje finns det vissa särskilda grupper av personer som vistas i Finland och ändå anses begränsat skattskyldiga. Individer som flyttar från utlandet till Finland för att arbeta vid EU:s organ, t.ex. Kemikalieverket, anses inte flytta sitt skattemässiga hemvist enligt protokollet om Europeiska unionens privilegier och immunitet. Dessa personer borde således fortsättningsvis ha hemvist i sin ursprungliga hemstat trots att personen vistas och bor i Finland.⁴¹⁴ Enligt ISkL 12 § skall i Finland bosatta främmande staters diplomater och konsuler, anställda vid FN, anställda vid Internationella atomenergiorganisationen och anställda vid vissa andra betydelsefulla internationella organisationer beskattas bara för vissa former av inkomst från Finland. Dessa personer anses dock allmänt skattskyldiga enligt normala regler i ISkL 11 §,⁴¹⁵ trots att den konkreta beskattningen i praktiken påminner om den för begränsat skattskyldiga. I ISkL 13 § föreskrivs ytterligare att personer anställda vid finska fartyg och luftfartyg skall beskattas som begränsat skattskyldiga, om det inte kan anses att dessa personer är bosatta i Finland. Dessa individer utgör dock en proportionellt sett liten grupp av den totala befolkningen, och kommer således inte att behandlas mera ingående här.

2.5 SAMMANFATTNING

Syftet med detta kapitel har varit att behandla hur skattskyldighet enligt nationell rätt uppstår och upphör. Kapitlet inleddes med en granskning av de principer som används vid bestämmandet av statens beskattningsbehörighet och skatte-subjektets skattskyldighet. Samtliga principer analyserades ingående. Både för- och nackdelar har lyfts fram. Det framkom bl.a. att de flesta länder, inklusive Finland, tillämpar ett globalt skattesystem som bygger på domicil- och källstatsprincipen. För att ytterligare fördjupa analysen av den nuvarande regleringen av skattskyldighet i den finska lagstiftningen redogjorde jag kort för skattskyldighetens utveckling sedan mitten av 1800-talet. Den historiska delen visade klart att Finland länge tillämpat en form av nationalitetsprincip. Nationalitetsprincipen

⁴¹³ Tikka 1982a, s. 127, Myrsky 1997a, s. 173 och Huhtamäki, s. 30.

⁴¹⁴ Se närmare *Kansainvälisen verotuksen käsikirja* 2013, s. 325.

⁴¹⁵ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja* 2013, s. 322.

ersattes slutligen år 1943 av föregångaren till de nuvarande reglerna om skattskyldighet. Intressant nog hade man övergått till domicilprincipen i arvs- och gåvobeskattningen några år innan detta skedde i inkomstbeskattningen.

Enligt nuvarande lagstiftning anses en person bosatt om han har bo och hemvist eller vistas i minst sex månader i Finland. Det har visat sig att begreppet bo och hemvist är oklart. Oklarheterna gäller särskilt när bo och hemvist uppstår vid inflyttning och bedömningen av situationer där personen har bostäder och hem i två länder. Genom ett par rättsfall har det blivit klart att ekonomiska anknytningar ofta väger tyngre än personliga. I fråga om halvårsregeln har det framkommit att reglerna om hur vistelsen skall beräknas samt vad som utgör ett tillfälligt avbrott inte är fullt klara. Det har ansetts att en cirka två månader lång frånvaro inte avbryter vistelsen. Det finns inte heller klara regler för vad som anses vara en dag tillbringad i Finland. Sannolikt är att skattesubjektet måste övernatta i Finland för att han skall anses ha tillbringat dagen här.

Treårsregeln som infördes år 1975 togs mer eller mindre direkt från Sverige. Sedan år 1975 har regeln inte ändrats nämnvärt. Ett syfte med detta kapitel var att utreda vad som utgör väsentliga anknytningar. Till följd av att anknytningarna utvecklats genom rättspraxis kan man inte ge ett entydigt svar på vad som avses med en anknytning. Sådana anknytningar som har lyfts fram i rättspraxis eller doktrin har dock analyserats ingående. Till behandling togs bl.a. vilken inverkan faktorer som familj, bostad, fritidsbostad, avsikten att återvända, egendom, inkomst, vistelse och social trygghet har på bestämmandet av väsentliga anknytningar. Ett av de mest intressanta fynden var att skattskyldighet i vissa fall kan undvikas genom bolagisering av egendom. Ett annat relevant fynd var att passiva anknytningar (egendom och inkomst) är betydligt svagare än aktiva. Att skattemyndigheterna uppenbarligen anser social trygghet vara en väsentlig anknytning är också ett fynd värt att notera. Social trygghet är en samlingsterm som innehåller många delelement. Beklagligtvis har dock skattemyndigheterna inte definierat vad som avses med social trygghet, samt huruvida alla former av social trygghet leder till skattskyldighet.

Till följd av det oklara rättsläget rekommenderas att den som avser flytta söker ett förhandsavgörande före den planerade in- eller utflyttningen. Bara på så sätt kan skattesubjektet förutse hur myndigheterna kommer att förhålla sig till flytten.

I kapitlet togs också ställning till hur bevisbördan fördelas vid treårsregeln. Fördelningen av bevisbördan är inte helt klar i de fall där tre år redan förflutit sedan utflyttningsåret. Sannolikt är att både skattesubjektet och fiskus kan yrka på och bevisa förekomsten av sådana anknytningar som medför allmän skattskyldighet efter treårsfristen. Därefter behandlades personer som faller under specialregler till följd av sin anställning vid t.ex. Finpro r.f., FN eller EU. Särskilt intressant var fyndet att protokoll om Europeiska gemenskapernas immunitet

och privilegier kan förlänga allmän skattskyldighet utöver vad nationell rätt skulle tillåta. Till denna del vore det viktigt att precisera saken i ISkL 11 §. Avslutningsvis behandlades i all korthet kriterierna för begränsad skattskyldighet.

Denna granskning av de finska reglerna för bestämmandet av skattskyldighet har klart visat på många brister i den nuvarande regleringen. Den oklarhet som råder minskar den rättsliga förutsebarheten och därmed också den skattskyldiges rättssäkerhet. Således finns det ett behov av modernisering. Några förtydligande lagändringar är knappast ändå att vänta inom en snar framtid. Således måste man ty sig till rättspraxis. I Finland finns det dock inte tillräckligt många rättsfall om boenderegleringen för att ge svar på alla oklara frågeställningar. Glädjande är dock att HFD under 2000-talet givit ett par belysande avgöranden om bestämmandet av allmän skattskyldighet, några opublicerade fall och dessutom begärt ett förhandsavgörande i ett fall angående förhållandet mellan nationell reglering av boende och EU-rätten.

3 Reglering av boende i andra skatteslag

3.1 INLEDNING

Att vara allmänt skattskyldig enligt ISkL innebär inte att det automatiskt finns en skyldighet att betala andra slag av skatter. Varje skatteslag kan ha separata regler om vem som är skattskyldig. Begreppet boende används inte bara i ISkL som grund för skattskyldighet. Med hjälp av boende bestäms individers rättigheter och skyldigheter också i annan skattelagstiftning. Begreppet boende kan dock ha ett annat innehåll i annan lagstiftning. I detta kapitel kommer boendebegrepp i annan relevant lagstiftning i korthet att analyseras och jämföras med boendebegreppet i ISkL. I huvudsak har de granskade lagarna valts med tanke på vilka skatterättsliga frågeställningar som är aktuella vid gränsöverskridande rörlighet. Dessutom har avsikten varit att behandla olika områden av beskattningen för att ge en så vid synvinkel på boendebegreppet som möjligt.

Först behandlas boende enligt arvs- och gåvobeskattningen samt bilbeskattningen. I AGL har boendebegreppet en lika central betydelse som i ISkL. Inom arvs- och gåvobeskattningen har dubbelboendet blivit ett problem till följd av att skatteavtalsnätverket inte är lika utvecklat som i inkomstbeskattningen. Dessutom påförs arvs- och gåvoskatt inte i alla länder, vilket kan locka till skatteflykt särskilt då beskattningen i Finland är relativt sträng. Således behandlas också i korthet dubbelboendeproblematiken samt hur konsekvenserna av dubbelboendet har åtgärdats i arvs- och gåvobeskattningen. I bilskattelagen är boende av betydelse bara i vissa särskilda situationer. Personer som flyttar utomlands tenderar att noga bekanta sig med reglerna för skattefrihet från finsk bilbeskattning. Om skattesubjektet vistas tillräckligt länge utomlands, kan han i vissa fall köpa en bil skattefritt innan han återvänder till Finland. Eftersom den stränga bilbeskattningen i Finland orsakar en del skatteplanering i samband med utlandsvistelser, är det motiverat att behandla boende i bilbeskattningen. I bilbeskattningen förekommer dock inte dubbelboende på samma sätt som i inkomstbeskattningen eller arvs- och gåvobeskattningen.

Därefter behandlas boende enligt kommunalbeskattningen. Vid kommunalbeskattningen används boende för att bestämma den kommun till vilken en redan i sig skattskyldig individ skall betala kommunalskatten. Boendebegreppet i kommunalbeskattningen saknar en internationell dimension, men de problemställningar som är relevanta vid bestämmandet av hemkommun påminner dock mycket om problemställningarna vid bestämmande av boende enligt ISkL. Dess-

utom inverkar hemkommunen på hur stor skatt en fysisk person skall betala då han anländer till Finland eller lämnar landet och är allmänt skattskyldig. Således är en behandling av kommunalbeskattningen i detta sammanhang motiverad. I teorin kan dubbelboende i två kommuner förekomma inom kommunalbeskattningen i den bemärkelsen att två kommuner gör anspråk på att vara skattesubjektets hemkommun. Dubbelbeskattning kan dock inte förekomma, eftersom skattemyndigheterna inte beviljar skattekort med två kommuner som skattetagare. Därför har dubbelboendeproblematiken bara behandlats i korthet.

Utöver de nämnda skatterättsliga delområdena granskas ytterligare vilken inverkan boende har på skyldigheten att betala socialskyddsavgifter samt rätten att få socialskyddsförmåner. Socialskyddsavgifter påminner till sin natur mycket om direkta skatter. Dessutom är boendebegreppen i ISkL och socialskyddslagstiftningen anknutna till varandra. Social trygghet kan således inte förbises i denna forskning. Särskild vikt kommer att fästas vid vilken inverkan social trygghet har på de väsentliga anknytningarna enligt treårsregeln. Däremot kan man inte tala om internationellt dubbelboende i fråga om socialskydds-rätten. Detta beror på att boende inte i alla länder utgör en grund för social trygghet. I vissa länder bestäms social trygghet utifrån anställning. Att höra till den sociala tryggheten i två länder kan dock ha samma konsekvenser som dubbelbeskattning, d.v.s. att avgifter måste betalas till två länder. Problematiken faller dock utanför detta arbetes ramar, och kommer således inte att behandlas.

Det huvudsakliga syftet med detta kapitel är att ge perspektiv på boenderegler i ISkL och att finna likheter och skillnader mellan de olika begreppen i beskattningen. Samtidigt ges en helhetsbild av hur boende inverkar på skattskyldigheten. Syftet är ytterligare att utreda om det är möjligt att anses bosatt i Finland enligt någon viss skattelagstiftning, samtidigt som personen i fråga anses bosatt i utlandet enligt annan skattelagstiftning. Behandlingen av de ovan nämnda delområdena av beskattningen sker i följande ordning: arvs- och gåvobeskattning, bilbeskattning, kommunalbeskattning och till sist socialskyddslagstiftning. Socialskyddslagstiftningen behandlas sist, eftersom den till sin natur avviker mest från de behandlade skatterna. Sist i kapitlet tas kort ställning till om ISkL:s boenderegler kan utvecklas genom att ta intryck från ovan nämnda lagar.

3.2 BOENDE I ARVS- OCH GÅVOBESKATTNINGEN

3.2.1 Allmänt

Av samtliga behandlade lagar är det boendebegreppet i AGL som närmast påminner om boendebegreppet i ISkL. Boendebegreppet i AGL är dock något

enklare i och med att t.ex. treårsregeln och halvårsregeln saknas. Nedan ges först en kort redogörelse för hur boendebegreppet utvecklats sedan 1940-talet. Därefter behandlas de nuvarande boendereglererna. Liksom i inkomstbeskattningen spelar också dubbelboendet en särskilt intressant roll i arvs- och gåvobeskattningen. Således behandlas också dubbelboende i arvs- och gåvobeskattningen. Till sist görs ytterligare en kort sammanfattning av likheterna och skillnaderna mellan boendebegreppen i AGL och ISkL. I fråga om arvs- och gåvobeskattningen, och särskilt boendebegreppet i AGL, finns det inte lika mycket litteratur eller rättsfall som vid inkomstbeskattningen. Således har särskild vikt lagts vid Skatteförvaltningens anvisning om arvs- och gåvobeskattning i internationella situationer (i fortsättningen: Skatteförvaltningens anvisning).¹ Anvisningar har stor praktisk betydelse vid förrättande av beskattningen.²

3.2.2 Utvecklingen av boendebegreppet

Den fortfarande i dag gällande lagen om skatt på arv och gåva från år 1940 var på många sätt en föregångare inom finsk skattelagstiftning.³ I samband med stiftandet av AGL tog man avstånd från nationalitetsprincipen och övergick till beskattning på basis av boende (domicilprincipen). Det vore dock missvisande att påstå att arvs- och gåvoskattelagen i sin ursprungliga form från år 1940 uteslutande byggde på domicilprincipen. I huvudsak uppkom skyldighet att betala arvs- och gåvoskatt i de fall där fast eller lös egendom var belägen i Finland.⁴ Först i andra hand angavs boende som grund för beskattning.⁵ Utöver dessa beskattningsgrunder infördes en regel enligt vilken sex månaders vistelse i Finland föranledde skattskyldighet. Motsvarande ändringar skedde för inkomstbeskattningens del först år 1943, och då togs modell direkt från arvs- och gåvobeskattningen.⁶ I sin ursprungliga form innehöll AGL dock vissa beaktansvärda särdrag,

¹ Arvs- och gåvobeskattning i internationella situationer. Skatteförvaltningens anvisning Dnr 1203/36/2009, 4.12.2009.

² Utgångspunkten är att skattemyndigheterna följer instruktionerna i anvisningar. Se *Viherkenttä 1990*, s. 52 och *Myrsky 2002*, s. 34–35.

³ Om lagstiftningen före år 1940, se *Tarjanne*, s. 53 och RP 46/1921 rd, s. 1 ff. En målsättning med reformen av arvs- och gåvoskattelagen var att öka skatteinkomsterna, se RP 59/1940 rd, s. 2.

⁴ Se *Vapaavuori 1993b*, s. 262. Att anknyta skattskyldigheten till var egendomen är belägen ansågs vara ett effektivt sätt att driva in skattefordringar. Se *Andersson 1996b*, s. 211.

⁵ *Räbinä*, s. 299, *Andersson 1996b*, s. 215, *Andersson 2007c*, s. 12 och *Puronen 1996b*, s. 19.

⁶ I RP 77/1943 rd till inkomstskattelagen från år 1943 konstateras följande: ”I överensstämmelse med stadgandena i lagen om skatt på arv och gåva föreslås i fråga om, när en person bör anses hava varit bosatt härstädes, att han anses vara bosatt här, om han här har sin egentliga bostad, erhuru han själv uppehåller sig annanstädes, eller om han i en fortsättning uppehåller sig här för en tid av mer än sex månader, varvid en tillfällig frånvaro icke medför, att vistelsen anses avbruten.” RP 77/1943 rd, s. 2.

bl.a. avseende vilken persons boendeort som var avgörande för beskattningsbehörigheten. I arvsbeskattningen var arvlåtarens boendeort avgörande,⁷ medan i gåvobeskattningen var gåvotagarens boendeort avgörande för statens beskattningsbehörighet.⁸ Vad som avsågs med bosatt definierades bara i samband med arvsbeskattningen i AGL 4.3 §: ”Person anses vara bosatt i Finland, om han eller hans familj har sin egentliga bostad eller om han vistas här över sex månader i följd, varvid tillfällig frånvaro icke anses utgöra avbrott i vistelsen.” Denna definition av boende tillämpades också i gåvobeskattningen.⁹

Regleringen av boende i AGL fick en hel del kritik. Den halvårsregel som inkluderats i AGL 4.3 § kritiserades bl.a. för att vara alltför sträng, särskilt i förhållande till utländska medborgare som bara vistades i arbetsuppgifter i Finland. Enligt regeln kunde bl.a. arv efter utländska medborgare som tillbringat över sex månader i Finland beskattas i Finland.¹⁰ I rättspraxis hade regeln dock uppenbarligen inte alltid följts. *Puronen* anför att i allmänhet förutsattes också andra anknytningar än bara vistelse.¹¹ Sammanfattningsvis kunde konstateras att lagen från år 1940 ohjälpligen hade blivit föråldrad. Att basera beskattning på var egendomen var belägen var internationellt sett förlegat. Dessutom var Finlands beskattningsbehörighet förhållandevis snäv.¹² *Puronen* anför att ett av de tyngst vägande skälen för reformen var statens fiskala intressen.¹³

I samband med reformen av AGL år 1995 ändrades reglerna för boende.¹⁴ Tillämpningsområdet för den finska arvs- och gåvobeskattningen utvidgades delvis, men samtidigt begränsades omfånget av boendebegreppet. Genom att arvs- och gåvobeskattningen ändrades kom lagen att omfatta alla de situationer där arvlåtaren eller gåvogivaren, respektive arvingen, testamentstagaren eller gåvotaga-

⁷ I AGL 4.1 § stadgas tidigare följande: ”Arvsskatt skall erläggas, då egendom, på grund av arv eller testamente övergår till annan: 1) för fast och lös egendom i Finland; samt 2) för annorstädes befintlig lösegendom, hörande till kvarlåtenskapen efter person, som varit bosatt i Finland.”

⁸ I AGL 18.1 § stadgas tidigare följande: ”Gåvoskatt erlägges, då egendomen såsom gåva övergår till annan: 1) för fast och lös egendom i Finland; samt 2) för annorstädes befintlig lösegendom, som i Finland bosatt person eller inhemsk sammanslutning, inrättning eller stiftelse erhållit.”

⁹ *Puronen* 1989, s. 207 och *Puronen* 1995, s. 281.

¹⁰ Se *Andersson* 2007a, s. 228 och *Andersson* 2007c, s. 13.

¹¹ *Puronen* 1990, s. 322–323 och *Puronen* 1989, s. 207. Se också *Vapaavuori* 1993b, s. 264. I finansministeriets betänkande avgivet av kommissionen för revidering av arvsbeskattningen (Kommittébetänkande 1980:16) föreslogs att en sex månader lång vistelse inte automatiskt skulle föranleda allmän skattskyldighet, se Kommittébetänkande 1980:16, s. 22.

¹² Detta ledde till att dubbelbeskattning inte uppstod särskilt ofta. Se *Andersson* 1996b, s. 215, för kritik av arvsbeskattningen.

¹³ *Puronen* 1996b, s. 19 ff.

¹⁴ Förmodligen togs intryck av lagändringen i Sverige år 1989, då Sverige övergick till att tillämpa boende som grund för skattskyldighet. Se *Andersson* 1996b, s. 216.

ren, är bosatt i Finland.¹⁵ I en internationell jämförelse kan detta klassas som en förhållandevis omfattande beskattningsbehörighet.¹⁶ Boende vid tidpunkten för dödsfallet respektive gåvans fullbordande är avgörande för skattskyldigheten. Domicilprincipen fick således ett starkare fotfäste i AGL.¹⁷

Själva boendebegreppet blev dock i och med reformen en aning snävare än förut. Detta berodde i huvudsak på att halvårsregeln avskaffades.¹⁸ Att man slopade halvårsregeln ledde onekligen till att skattskyldighet enligt AGL inte uppkommer lika lätt vid vistelse i Finland som enligt ISkL. Ur definitionen ströks också hänvisningen till familjens bostad. Motsvarande ändring hade gjorts redan tjugo år tidigare för inkomstbeskattningens del. Tidigare definierades inte boende separat för gåvobeskattningens del, men i samband med reformen infördes samma definition också för gåvobeskattningen. Således ändrades definitionen i AGL 18.4 § och antog följande form: ”En person anses vara bosatt i Finland om han har sitt egentliga bo och hemvist här.” Denna definition används än i dag.

I propositionen nämndes uttryckligen att definitionen av boende har samma första förutsättning som i ISkL 11 §.¹⁹ Detta tyder på att lagstiftaren avsåg att begreppet bo och hemvist i AGL skulle ha sin förankring i begreppet bo och hemvist i ISkL. I regeringspropositionen konstateras vidare att boendebegreppet i AGL i sin helhet är snävare än boendebegreppet i ISkL, eftersom treårsregeln och halvårsregeln inte inkluderats i AGL.²⁰ Eftersom treårsregeln saknas, upphör skattskyldighet vid utflyttning från Finland i och med att egentligt bo och hem-

¹⁵ Se RP 68/1995 rd, s. 3. *Tikka* påpekar att denna förändring ledde till att skatteplanering i syfte att undvika arvsskatt blev svårare. Se *Tikka 2003*, s. 391.

¹⁶ *Andersson* har ifrågasatt huruvida en så omfattande beskattningsbehörighet är befogad. Dubbelbeskattning kan enkelt uppkomma till följd av de finska reglerna. Dubbelbeskattningen elimineras dock tämligen väl med hjälp av de nationella reglerna i AGL. Se närmare *Andersson 1996b*, s. 220. I arvs- och gåvobeskattningen ges beskattningsbehörighet i allmänhet bara arvlåtarens eller gåvogivarens hemviststat. *Nykänen – Rabinä 2010*, s. 344–345, *Englund – Silfverberg*, s. 153 och *Silfverberg*, s. 238. För en allmän redogörelse för olika metoder för att bestämma beskattningsbehörigheten, se *Maisto 2010*, s. 39 och *Rust 2010a*, s. 87 ff.

¹⁷ Domicilprincipen angavs inte längre som andra kriterium för uppkomst av skattskyldighet, utan som första kriterium. Domicilprincipen blev således den primära grunden på basis av vilken skattskyldighet uppkommer. Denna tanke var ingalunda ny. Redan i Kommittébetänkande 1980:16 föreslogs att man borde övergå till beskattning på basis av boende. Se Kommittébetänkande 1980:16, s. 21. Skyldighet att erlagga arvs- eller gåvoskatt uppkommer dessutom i de fall där fast egendom är belägen i Finland. Se *Ossa 2009a*, s. 29, *Puronen 1996b*, s. 19–20 och *Andersson 1996b*, s. 215.

¹⁸ Det faktum att halvårsregeln kunde leda till oskäliga situationer för personer som bara tillfälligt vistas i Finland kritiserades i RP 68/1995 rd, s. 4.

¹⁹ RP 68/1995 rd, s. 4. Också i Kommittébetänkande 1980:16 konstateras att begreppet ”stadigvarande bo och hemvist” borde tolkas enhetligt med ISkL 9 §. Se Kommittébetänkande 1980:16, s. 22. Se även *Juanto 2009a*, s. 251. Observera att arvs- och gåvobeskattningen i andra länder har byggts på hemvistbegreppet i t.ex. inkomstbeskattningen eller civilrätten eller på specifika boendebegrepp. Se *Rust 2010a*, s. 87 ff.

²⁰ Se också *Ossa 2009a*, s. 30, *Juanto 2009a*, s. 251 och *Puronen 2011*, s. 343.

vist uppstår utomlands. I den svenska versionen av AGL 4.3 och 18.4 § används begreppet ”egentligt bo och hemvist”, inte begreppet ”stadigvarande bo och hemvist” såsom i den svenska versionen av ISkL 11.1 §. Begreppen stadigvarande och egentlig är inte synonyma. Trots valet av ord avsåg lagstiftaren av allt att döma att begreppet ”bo och hemvist” skall ha samma innebörd enligt både AGL och ISkL. Att ett och samma begrepp, d.v.s. ”varsinainen asunto ja koti”, används i de finskspråkiga versionerna av lagarna stöder antagandet. Trots de uppenbara likheterna mellan boendedefinitionerna i ISkL och AGL, skiljer sig begreppen ”bo och hemvist” till vissa delar.

3.2.3 Boende för arvs- och gåvoskatteändamål

Förhållandevis lite har skrivits om den nuvarande boenderegleringen i AGL. Några HFD-beslut om boende existerar mig veterligen inte. Den mest omfattande kommentaren finns i Skatteförvaltningens anvisning. I Skatteförvaltningens anvisning görs en grov uppdelning i fall där bostad finns bara i ett land och fall där bostad finns i två länder.²¹

Huvudregeln är förhållandevis enkel: en person anses bosatt i Finland om han har en bostad till sitt förfogande, och denna bostad är belägen i Finland. Bostaden skall vara avsedd för stadigvarande boende, d.v.s. det skall vara fråga om en permanent bostad.²² Huruvida besittningen baserar sig på ägande eller hyresavtal saknar betydelse. Vid bestämmandet av boende tas inte medborgarskap, arbete, vistelse, familj eller förmögenhet i någon annan stat eller övriga omständigheter som är förknippade med någon annan stat i betraktande.²³ Boende uppstår inte på basis av vistelse i sex månader såsom i ISkL. Således kan en person vistas i Finland längre än sex månader utan att anses bosatt i Finland enligt AGL.²⁴ Hur den tidsmässiga gränsen skall dras för när skattskyldighet uppstår på grund av vistelse i landet är således svårt att fastställa.

Situationen är mera problematisk i de fall där personen i fråga har flera bostäder belägna i olika stater. I dessa fall anses personen vara bosatt i Finland om han har sitt egentliga bo och hemvist här. Personens avsikt spelar en stor roll vid be-

²¹ Notera att man i den svenskspråkiga versionen av Skatteförvaltningens anvisning använder begreppet ”egentliga bostad och hem”, och inte begreppet ”egentliga bo och hemvist” såsom i AGL. En innehållsmässig skillnad torde det inte vara fråga om, eftersom man i den finska versionen av anvisningen har använt den korrekta terminologin, d.v.s. ”varsinainen asunto ja koti”. Se Skatteförvaltningens anvisning Dnr 1203/36/2009, punkt 1.2.2.

²² *Andersson 2007c*, s. 14–15. *Ossa* framför att personen i fråga måste förvalta bostaden konkret för att den skall beaktas vid bedömningen. Se *Ossa 2009a*, s. 30.

²³ Skatteförvaltningens anvisning Dnr 1203/36/2009, punkt 1.2.1.

²⁴ *Nykänen – Rabinä 2010*, s. 345 och *Andersson 2007c*, s. 19.

dömningen av vilket land hans bo och hemvist skall lokaliseras till. Med personens egentliga bo och hemvist avses enligt Skatteförvaltningens anvisning den bostad där personen har för avsikt att bo varaktigt. Bedömningen av var personen i fråga har för avsikt att bo varaktigt sker från fall till fall. I anvisningen räknas upp ett antal omständigheter som beaktas vid bedömningen av varaktighet.²⁵ Syftet med dessa regler är att finna den verkliga bostaden.²⁶ Det finns två listor på relevanta omständigheter. Den första listan beaktar i vilket land olika personliga och ekonomiska intressen finns. Det slags personliga och ekonomiska intressen som beaktas är familjemedlemmarnas bostad, arbetsplatsen, arbetets varaktighet, den plats där företagsverksamhet bedrivs, varaktigheten av boendet i varje bostad, den verkliga vistelsestaten och vistelsens varaktighet samt den stat där egendom är belägen. Flera av dessa omständigheter handlar i grund och botten om var personen i fråga befinner sig tidsmässigt mest.²⁷

Den andra listan består främst av juridiska omständigheter av relevans för att fastställa en individs rättsliga status. Enligt anvisningen är följande juridiska omständigheter av betydelse vid bedömningen av varaktighet: hemkommun i befolkningsdatasystemet²⁸, skattskyldighet enligt inkomstskattelagen, medborgarskap och uppehållstillstånd. I anvisningen preciseras att allmän skattskyldighet på grund av treårsregeln i ISkL 11.1 § inte beaktas som en omständighet som tyder på varaktighet. Inte heller beaktas allmän skattskyldighet på grund av vistelse i sex månader. Kvar blir således bara allmän skattskyldighet på grund av stadigvarande bo och hemvist. Listorna i anvisningen är uppenbarligen inte uttömmande. Enligt anvisningen anses personen bosatt i den stat till vilken den ”viktigaste” delen av de nämnda omständigheterna hänför sig. Vad som är den mest relevanta delen av omständigheterna framkommer inte.

Boendelandet byts omedelbart i och med att den utflyttade personen har bosatt sig varaktigt i det andra landet. Det händer att den utflyttade personen fortsättningsvis har anknytningar till avfärdslandet. I dessa fall anger anvisningen att boende uppstår i den nya staten om personen har för avsikt att varaktigt stanna

²⁵ Skatteförvaltningens anvisning Dnr 1203/36/2009, punkt 1.2.2.

²⁶ *Nykänen – Rabinä 2010*, s. 345.

²⁷ Av de angivna omständigheterna är följande bundna till tidsmässig vistelse: arbetets varaktighet, varaktigheten av boendet i varje bostad, verklig vistelsestat och vistelsens varaktighet. Efter att man avstod från halvårsregeln i samband med reformen år 1995 ville man uppenbarligen fortsättningsvis beakta den tidsmässiga utsträckningen av vistelsen, men utan de strikta tidsgränser som tidigare existerade.

²⁸ *Ossa* företräder åsikten att registrering i befolkningsdatasystemet inte nödvändigtvis skall ses som ett tecken på boende. Se *Ossa 2009a*, s. 30. Boken har skrivits före Skatteförvaltningens anvisning publicerades. *Puronen* konstaterar att registrering i befolkningsdatasystemet trots allt tyder på att boendet är varaktigt. Se *Puronen 2011*, s. 92.

där.²⁹ *Andersson* har tagit ställning till boendeproblematiken vid fall av utflyttning. Han konstaterar följande: ”Särskilt om merparten av tillgångarna i dödsboet finns i Finland, en rätt kort tid förflutit från utflyttningen och en ägarbostad i utlandet saknas, kan det vara befogat att anse att arvlåtaren varit bosatt i Finland.”³⁰ *Andersson* anser också att det vid fall av gåva finns ännu starkare skäl för att inte på ytliga grunder anse att boende i Finland upphört.³¹ Sammanfattningsvis kan konstateras att boende enligt *Andersson* inte skall upphöra lika enkelt vid utflyttning enligt AGL som enligt ISkL. Detta gäller särskilt i sådana fall där utflyttningen i huvudsak motiveras av skattemässiga skäl.³² Vidare anser *Andersson* att man vid utflyttning eventuellt kan få ledning av rättspraxis rörande begreppet väsentlig anknytning vid treårsregeln.³³ Om en person har flera välgående väsentliga anknytningar och således enligt ISkL anses skattskyldig i tre år efter utflyttning, finns det enligt denna uppfattning starka skäl att också anse denna person bosatt i Finland enligt AGL. Denna uppfattning finner dock inte lagstöd.

3.2.4 Dubbelboende i arvs- och gåvobeskattningen

Liksom i inkomstbeskattningen kan dubbelboende lika väl uppstå i arvs- och gåvobeskattningen.³⁴ Med dubbelboende avses i arvs- och gåvobeskattningen en sådan situation där en person enligt AGL bor i Finland, samtidigt som han också bor i någon annan stat enligt detta lands motsvarande lagstiftning.³⁵ I Finland uppkommer skattskyldighet såväl om arvlåtaren eller gåvogivaren som arv-, gåvo- eller testamentstagaren är bosatt i Finland.³⁶ Internationellt sett är detta en ovanligt omfattande reglering. I allmänhet saknar arv-, gåvo- eller testamentstagarens boende betydelse för skattskyldigheten, eftersom skattskyldighet uteslutande bestäms på basis av var arvlåtaren eller gåvogivaren är bosatt.³⁷ Så är också fallet i skatteavtal beträffande beskattningen av arv och gåva. Således blir dubbelboendeproblematiken relevant främst i samband med att arvlåtaren eller gåvogivaren är bosatt i två länder. Arv-, gåvo- eller testamentstagarens boende

²⁹ Skatteförvaltningens anvisning Dnr 1203/36/2009, punkt 1.2.2.

³⁰ *Andersson 2007c*, s. 14.

³¹ *Andersson 2007c*, s. 15.

³² *Andersson 2007a*, s. 228 och *Andersson 2007c*, s. 14.

³³ *Andersson 2007a*, s. 230 och *Andersson 2007c*, s. 19.

³⁴ Om olika former av dubbelboende, se *Silfverberg*, s. 70–71.

³⁵ Skatteförvaltningens anvisning Dnr 1203/36/2009, punkt 1.3.1.

³⁶ Medborgarskap har också använts som grund för beskattning i vissa länder, se *van der Berg*, s. 521.

³⁷ *Andersson 1996b*, s. 212 och 215. Spanien utgör ett undantag, se *Andersson 2007a*, s. 225, *Andersson 2011*, s. 11–12, *Ribes Ribes 2010*, s. 550 ff. och *Silfverberg*, s. 238.

kan visserligen orsaka dubbelbeskattning, t.ex. om gåvotagaren är bosatt i Finland men gåvogivaren bosatt i utlandet.³⁸ Däremot orsakar arv-, gåvo- eller testamentstagarens dubbelboende inte på motsvarande sätt dubbelbeskattning som vid arvlåtarens eller gåvogivarens dubbelboende, eftersom det i regel bara är Finland som yrkar på skattskyldighet på basis av arv-, gåvo- eller testamentstagarens boende. Dubbelbeskattning kan också uppkomma i och med t.ex. att olika regler om arvsordning tillämpas i olika länder, varvid arvet tillräknas och beskattas hos olika personer.³⁹

Med beaktande av syftet med detta arbete kommer jag att fokusera på dubbelboende i fråga om arvlåtaren eller gåvogivaren. Denna form av dubbelboende kan dock inte till sina följder anses fullt jämförbar med dubbelboende i inkomstbeskattningen. Detta beror på att arvlåtaren eller gåvogivaren inte själv är skattskyldig för arvet eller gåvan. Skatt på arv och gåva betalas i allmänhet av arv-, gåvo- eller testamentstagarna (AGL 1, 5 och 20 §). Var och en står då separat för sin andel av gåvan eller arvet.⁴⁰ Således kan arvlåtarens eller gåvogivarens dubbelboende orsaka dubbelbeskattning för arv-, gåvo- eller testamentstagarens del. Arv-, gåvo- eller testamentstagaren förutsätts i en sådan situation betala skatt till samtliga länder där arvlåtaren eller gåvogivaren anses vara bosatt.

Arvlåtarens eller gåvogivarens dubbelboende kan komma att ha olika följder beroende på vilket det andra boendelandet är. I de fall där det andra boendelandet inte uppbär någon skatt, eller om värdet av arvet eller gåvan är så lågt att det understiger det minsta skattepliktiga beloppet, uppstår ingen dubbelbeskattning. I detta sammanhang utgås från att skatt tas ut också i det andra landet. Om personen förutom i Finland anses vara bosatt i ett land som Finland inte slutit ett skatteavtal med, bestäms Finlands beskattningsbehörighet bara enligt nationell lagstiftning. Om skatt uppbärs i det andra landet, sker avräkning enligt AGL 4.2 § eller 18.2 §. I dessa fall blir dubbelboendesituationen i sig olöst, om dock dubbelbeskattningen undanröjs helt eller delvis.⁴¹

OECD har givit ett modellskatteavtal beträffande beskattningen av kvarlåtenskap och arv samt gåva (i fortsättningen OECD:s modellskatteavtal beträffande

³⁸ Se närmare *Andersson 2007c*, s. 15. *van der Berg* behandlar olika situationer av dubbelboende, också de fall där beskattningen i den ena staten bygger på arvlåtarens eller gåvogivarens boende och i den andra staten på arvtagarens eller gåvotagarens boende. Han anser att OECD:s modellskatteavtal beträffande arvs- och gåvoskatt inte löser alla fall av dubbelboende på ett tillfredställande sätt. Se *van der Berg*, s. 526.

³⁹ Se *Rust 2010a*, s. 92.

⁴⁰ Jfr kvarlåtenskapsskatten. Se *Andersson 1996b*, s. 213.

⁴¹ Elimineringen av dubbelbeskattning i AGL anses vara tämligen effektiv, se *Andersson 2007c*, s. 15 och 16 och *Nykänen – Rabinä 2010*, s. 347. Om dubbelboende och dubbelbeskattning och EU-rätt, se avsnitt 5.4.2.

arvs- och gåvoskatt).⁴² Den första versionen av OECD:s modellskatteavtal från år 1966 innehöll inte regler om beskattningen av gåvor *inter vivos*. Den gällande reviderade versionen av modellskatteavtalet från år 1983 gäller beskattningen av både arv och gåva.⁴³ Enligt artikel 7 i OECD:s modellskatteavtal beträffande arvs- och gåvoskatt beskattas arv eller gåva bara i den stat där arvlåtaren vid dödsfallet eller gåvogivaren vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde hade sitt domicil.⁴⁴ Således saknar arv-, gåvo- eller testamentstagarens domicil betydelse. Fast egendom beskattas enligt artikel 5 i det land där egendomen är belägen.⁴⁵ Domicil bestäms enligt artikel 4. I modellskatteavtalet har begreppet ”fiscal domicile” använts i stället för ”residence” såsom i modellskatteavtalet beträffande inkomst och förmögenhet.⁴⁶ I en Common Law-tradition tyder begreppet ”domicile” ofta på en mera bestående anknytning till ett land än ”residence”.⁴⁷ Den begreppsliga skillnaden mellan ”domicile” och ”residence” är i praktiken inte särskilt problematisk, eftersom varje land självständigt avgör om en person är allmänt skattskyldig i landet i fråga. Eftersom OECD använder sig av begreppet ”domicile”, används också i detta arbete motsvarande svenska begrepp ”domicil”.⁴⁸

Det skattemässiga domicilet bestäms i huvudsak på motsvarande sätt som i OECD:s modellskatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet.⁴⁹ Med uttrycket ”person med domicil i en avtalsslutande stat” avses enligt artikel 4(1) en person som enligt lagstiftning i denna stat är skattskyldig för arv eller gåva på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. I artikel 4(2) bestäms vilken stat som skall anses vara den skatteavtalsmässiga domicilen för en dubbelt bosatt person. Artikel 4(2) och kommentarerna till den är så gott som identiska med *tie breaker*-klausulen i artikel 4(2) i OECD:s

⁴² Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts, OECD 1983.

⁴³ Om modellskatteavtalets historia, se bl.a. *Maisto 2010*, s. 44 ff. och *van der Berg*, s. 524–525. Arvs- och gåvoskatt inkluderas vanligen inte i skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet utan i separata skatteavtal beträffande arv- och gåva. Det finns dock skatteavtal som kallas för ”omfattande skatteavtal” (eng. comprehensive tax agreements) eftersom de också gäller arvs- och gåvobeskattning. Finland har dock inte ingått något sådant skatteavtal.

⁴⁴ Se *Ossa 2009a*, s. 31, *Andersson 1996b*, s. 220 och *Englund – Silfverberg*, s. 161.

⁴⁵ Finland har gjort en reservation till artikel 5 om vad som skall ses som fast egendom. Se *OECD 1983*, s. 58.

⁴⁶ I samband med OECD:s modellskatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet används på svenska begreppet ”hemvist”, som motsvarar det engelska begreppet ”residence”.

⁴⁷ *OECD 1983*, s. 50. Se *Maisto 2010*, s. 40, för en redogörelse för vilka länder som använder ”domicile” respektive ”residence”.

⁴⁸ I OECD:s modellskatteavtal beträffande arvs- och gåvoskatt har man uppenbarligen önskat betona den bestående karaktären av boende i samband med begreppsvalet. Om begreppet domicil och dess innebörd, se *OECD 1983*, s. 51–53.

⁴⁹ Se *Andersson 1996b*, s. 224. För en utförlig kommentar till OECD:s modellskatteavtal, se *Rust 2010a*, s. 94 ff.

modellskatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet. I sista hand skall dubbelboendesituationen lösas genom ömsesidig överenskommelse. Om ömsesidig överenskommelse stadgas i artikel 11 i OECD:s modellskatteavtal beträffande arvs- och gåvoskatt. Artikeln påminner till stora delar om en äldre version av artikel 25 i OECD:s modellskatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet.

Finlands dubbelbeskattningsavtalsnätverk vad gäller arvs- och gåvobeskattnings är mycket glest.⁵⁰ Finland har slutit ett multilateralt nordiskt avtal som gäller både arvs- och gåvoskatt. Därutöver har Finland ingått avtal om arvsbeskattnings med USA, Frankrike, Schweiz och Nederländerna. Det nordiska skatteavtalet är det enda avtal som i huvudsak följer OECD:s modellskatteavtal beträffande arvs- och gåvoskatt. Förutom dessa avtal har Finland och Grekland slutit ett avtal som gäller gåvoskatt i vissa särskilda situationer.⁵¹ Nedan behandlas i korthet boenderegleringen i dessa avtal.

Det nordiska avtalet (FördrS 83/1992) gäller alla nordiska länder utom Sverige som utträdde ur avtalet 24.8.2007 efter att Sverige avskaffat arvs- och gåvoskatten.⁵² I huvudsak motsvarar avtalet OECD:s modellskatteavtal beträffande arvs- och gåvoskatt. Artikel 4(1) avviker dock såtillvida från OECD:s modellskatteavtal beträffande arvs- och gåvoskatt att med begreppet ”person med hemvist i avtalsslutande stat” avses också en person som är skattskyldig i staten på grund av dennes medborgarskap. Detta kriterium infördes förmodligen eftersom Sverige i sin interna lagstiftning använde medborgarskap som grund för allmän skattskyldighet.⁵³ Eftersom Finland inte använder sig av nationalitet som grund för skattskyldighet, kan inte regeln utvidga Finlands beskattningsbehörighet.⁵⁴ Tie breaker-regeln i artikel 4(2) motsvarar OECD:s modellskatteavtal beträffande arvs- och gåvoskatt. Däremot inkluderar artikel 4(3) en särregel som inte finns i OECD:s modellskatteavtal. Artikel 4(3) citeras i sin helhet nedan:

”I fall då en fysisk person

- a) är medborgare i en avtalsslutande stat utan att vara det i annan avtalsslutande stat; och
- b) enligt stycke 1 har hemvist i båda dessa stater på annan grund än medborgarskap; samt

⁵⁰ *Nykänen – Rabinä* anser att detta beror på den ringa fiskala betydelsen och den låga frekvensen av svåra internationella situationer förknippade med arvs- och gåvobeskattnings. Se *Nykänen – Rabinä 2010*, s. 350.

⁵¹ Se närmare *Myrsky – Linnakangas 2009*, s. 202 och *Ossa 2009a*, s. 33.

⁵² *Ossa 2009a*, s. 31. Om andra länder som avskaffat arvsskatten, se *Andersson 2006b*, s. 395 ff.

⁵³ *Andersson 1996b*, s. 226, *Andersson 2007a*, s. 227 och *Andersson 2007c*, s. 16. Om den svenska tioårsregeln och dess förhållande till EU-rätt, se *Silfverberg*, s. 243 ff.

⁵⁴ Se bl.a. *Andersson 2007a*, s. 227 och *Andersson 2007c*, s. 17.

c) enligt stycke 1 har haft hemvist i den stat – där han inte är medborgare – sammanlagt mindre än fem år (däri inräknat perioder av tillfällig bortovaro) av de sista sju åren, anses han, utan hinder av stycke 2, ha hemvist i den stat där han är medborgare.”⁵⁵

Denna regel ger den stat där den dubbelt bosatta personen är medborgare företräde framför den stat där personen har hemvist. Det nordiska skatteavtalet skiljer sig också till vissa övriga delar från OECD:s modellskatteavtal beträffande arvs- och gåvoskatt.⁵⁶ Särskilt anmärkningsvärd är artikel 8 om subsidiär beskattningsrätt.⁵⁷

Finland har utöver det nordiska skatteavtalet slutit några avtal som bara gäller arvsbeskattning. Dessa avtal är förhållandevis gamla, och boenderegleringen i dem motsvarar inte OECD:s modellskatteavtal beträffande arvs- och gåvoskatt. Avtalen är således till stora delar omoderna.⁵⁸ I rättslitteratur har avtalen kommenterats knapphändigt. I detta sammanhang ges bara en kort redogörelse för hur boende bestäms i de skatteavtal som slutits med USA, Frankrike, Schweiz och Nederländerna.

I skatteavtalet slutet med Nederländerna⁵⁹ artikel 1(4) punkt 1 stadgas att avtalet tillämpas på en person som vid sitt frånfälle var bosatt i Finland eller Nederländerna. En persons hemort är den plats där han hade sitt varaktiga hem och där han hade för avsikt att förbli bosatt. Om den avlidne är bosatt i båda staterna vid sitt frånfälle, skall han anses ha bott i den stat till vilken hans personliga och ekonomiska intressen är koncentrerade. Om hemorten inte kan bestämmas enligt denna regel, skall de behöriga myndigheterna i bägge staterna separat avtala om saken.⁶⁰

Enligt skatteavtalet med Frankrike⁶¹ artikel 1(1) tillämpas avtalet på en person som vid dödsfallet varit bosatt i någondera staten. Med hemvist avses en persons vanliga boningsort eller den ort där han har sitt varaktiga hem såsom anges i avtalet mellan de båda staterna för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet. Således bestäms boende enligt det dåvarande skatteavtalet

⁵⁵ Det nordiska avtalet beträffande skatt på arv och gåva, artikel 4(3), FördrS 83/1992.

⁵⁶ Närmare därom, se RP 60/1992 rd, s. 2, *Myrsky – Linnakangas 2009*, s. 203–304 och *Vapaa-vuori 1993b*, s. 267.

⁵⁷ I korthet innebär artikel 8 att den andra staten får beskatta arvet eller gåvan, om den stat som getts beskattningsrätt inte kan utnyttja denna rätt. Se RP 60/1992 rd, s. 3.

⁵⁸ Se *Andersson 1996b*, s. 225.

⁵⁹ FördrS 48/1955.

⁶⁰ Det första kriteriet för att lösa dubbelboendesituationer påminner om kriteriet centrum för levnadsintressen i OECD:s modellskatteavtal. Dessutom innehåller avtalet med Nederländerna som sista lösningsalternativ ett kriterium som närmast kan jämföras med den ömsesidiga överenskomsten.

⁶¹ FördrS 26/1959.

beträffande inkomst och förmögenhet mellan Finland och Frankrike.⁶² Enligt skatteavtalet beträffande inkomst och förmögenhet artikel 2(3) punkterna 1–2 har en person hemvist där han har sitt varaktiga hem. Med varaktigt hem avses den ort där personen har centrum för sina vitala intressen, d.v.s. där han har sina starkaste personliga förbindelser. Om den skatterättsliga hemvisten inte kan bestämmas enligt regeln ovan, skall den huvudsakliga vistelsen vara avgörande. Om personen vistats lika mycket på båda ställen, avgörs hemvisten utifrån medborgarskap. Om arvlåtaren är medborgare i båda staterna eller i ingendera, avgörs ärendet genom en överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna.⁶³ Avgörandekriterierna har påfallande likhet med OECD:s modellskatteavtal.

Enligt skatteavtalet med Schweiz⁶⁴ artikel 1(1) tillämpas avtalet på en person som vid dödsfallet haft hemvist i någondera staten. I artikel 3(2) stadgas att hemvist bestäms i enlighet med vad som gäller i skatteavtalet beträffande inkomst och förmögenhet⁶⁵. Enligt skatteavtalet beträffande inkomst och förmögenhet artikel 2 anses en person ha sin hemvist där han har en stadigvarande bostad. Om han har en stadigvarande bostad i båda staterna, skall han anses ha hemvist i den stat med vilken han har de starkaste personliga förbindelserna (centrum för levnadsintressen). Om hemvisten inte kan bestämmas enligt regeln ovan, skall han ha hemvist där han vistas varaktigt. Då anser man att en person vistas stadigvarande på den ort, där han uppehåller sig under sådana omständigheter att man därav kan sluta sig till att hans avsikt inte är att vistas där bara tillfälligt. Om personen vistats i båda staterna, eller i ingendera staten, avgörs hemvisten på basis av medborgarskap. Om arvlåtaren är medborgare i båda staterna eller i ingendera, avgörs ärendet genom avtal mellan de behöriga myndigheterna.

Bestämmandet av boende i skatteavtalet med USA⁶⁶ avviker till stora delar från de övriga avtalen och OECD:s modellskatteavtal. Vad som skall förstås med boende definieras inte, utan i artikel 3 hänvisas direkt till nationella regler: ”Vid tillämpningen av denna överenskommelse skall frågan, huruvida avliden person vid dödstillfället hade ägt laga hemvist i Förenta Staterna eller huruvida han varit medborgare därstädes eller huruvida avliden person eller delägare i sådan persons kvarlåtenskap vid dödstillfället varit bosatt i Finland, avgöras enligt gällande lag i Förenta Staterna, respektive Finland.” Fall av dubbelbonde behandlas i artikel 5(3), men några regler för hur skatteavtalsmässig hemvist skall bestämmas förekommer inte. Utgångspunkten är att dubbelbeskattning som uppstår på

⁶² FördrS 24/1959.

⁶³ Skatteförvaltningen har i korthet kommenterat skatteavtalen för boendets del, se Skatteförvaltningens anvisning Dnr 1203/36/2009, punkt 1.3.5.

⁶⁴ FördrS 9/1957.

⁶⁵ FördrS 7/1957.

⁶⁶ FördrS 18/1952.

grund av dubbelboende skall elimineras i båda staterna. Artikel 5(3) innehåller instruktioner för hur denna eliminering skall ske. I artikel 10 stadgas ytterligare att myndigheterna vid olösta fall av dubbelbeskattning skall träffa avtal om skälig rättelse av ifrågavarande dubbelbeskattning.

Dubbelboende, och mera allmänt dubbelbeskattning, i arvs- och gåvobeskattningen har också uppmärksammats på EU-nivå. Kommissionen har utrett ärendet och sammanställt några dokument om hur dubbelbeskattning skulle kunna undvikas. Kommissionen konstaterar att den gränsöverskridande rörligheten ständigt ökar och att regleringen av arvs- och gåvobeskattningen inom EU fortsättningsvis är mycket heterogen. Kommissionen förutspår således att antalet olösta fall av dubbelbeskattning kommer att öka inom en nära framtid. För att åtgärda problemen föreslår kommissionen inte harmonisering, utan ger i stället en rad rekommendationer som varje land självständigt och inom en egen tidtabell kan verkställa. Dessa rekommendationer innehåller bl.a. förslaget att den primära beskattningsrätten skall koncentreras till det land där arvlåtaren eller gåvogivaren har sina närmaste personliga anknytningar. Arv-, gåvo- eller testamentstagarens hemvist måste undanröja en eventuell dubbelbeskattning. Vid dubbelboende skulle hemvisten avgöras genom liknande kriterier som i OECD:s modellskatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet.⁶⁷ Kommissionens arbete med dubbelbeskattningsproblematiken pågår fortfarande. Oberoende av om kommissionens arbete är framgångsrikt eller inte, gäller det dock att hålla i minnet att åtgärderna bara skulle gälla inom EU. Dubbelbeskattning vid dubbelboende skulle fortsättningsvis kunna uppkomma i förhållande till tredje länder.

3.2.5 Jämförelse med boendebegreppet i inkomstbeskattningen

Förhållandet mellan boendebegreppen i AGL och ISkL är intressant. Ursprungligen var AGL en föregångare i fråga om hur skattskyldighet bestäms,⁶⁸ men fr.o.m. år 1995 har rollerna snarast varit omvända. Av både Skatteförvaltningens anvisning och regeringspropositionen framgår att AGL har påverkats och påverkas fortsättningsvis av boendereglererna i ISkL 11.1 §. Däremot finns det inget som tyder på att bedömningen av boende enligt ISkL skulle påverkas av huruvida personen i fråga är skattskyldig enligt AGL. Påverkan är således inte ömsesidig.

⁶⁷ Se följande dokument av kommissionen: Communication from the commission to the European Parliament, the council and the european economic and social committee. Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU (COM/2011/864), Commission Recommendation of XXX regarding relief for double taxation of inheritances (C/2011/8819) och Commission Staff Working Paper: Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law.

⁶⁸ AGL var en föregångare med hänsyn till t.ex. halvårsregeln och boendekriteriet.

I detta sammanhang är det lämpligt att ifrågasätta hur nära besläktade boendebegreppen, exklusive treårsregeln och halvårsregeln, i AGL och ISkL *de facto* är. Trots att det i propositionen nämns att AGL använder samma första förutsättning för boende som i ISkL 11 §, d.v.s. bo och hemvist, innebär detta inte att ISkL 11 § och den praxis som utvecklats i samband med lagen skulle vara direkt tillämplig vid arvs- och gåvobeskattnings. Praxis och övrigt rättskällematerial som hänför sig till bestämmandet av bo och hemvist enligt ISkL kan dock tänkas ange riktlinjerna också vid arvs- och gåvobeskattnings.⁶⁹ Förhållandet mellan boenderegleringen i AGL och ISkL granskas nedan.⁷⁰

Boenderegleringen i AGL är utan tvekan starkt influerad av ISkL. Trots detta är definitionerna av bo och hemvist i AGL och ISkL inte så nära anknutna till varandra som regeringspropositionen låter framstå. Det har redan framkommit att man vid bedömningen av bo och hemvist enligt AGL, särskilt i de fall där personen i fråga har intressen i två länder, beaktar vissa faktorer som inte motsvarar praxis enligt ISkL. Att bl.a. medborgarskap enligt Skatteförvaltningens anvisning skall tillmätas relevans vid bedömningen av frågan om egentligt bo och hemvist i Finland illustrerar kanske skillnaderna bäst.⁷¹ Medborgarskap har varken i Skatteförvaltningens handböcker eller i rättslitteratur givits motsvarande betydelse för fastställande av stadigvarande bo och hemvist enligt ISkL 11.1 §.⁷² Däremot har visserligen registrering i befolkningsdatasystemet ansetts inverka på bedömningen av bo och hemvist i både ISkL och AGL.

I Skatteförvaltningens lista på juridiska omständigheter nämns att skattskyldighet enligt ISkL kan beaktas vid bedömningen av var en person har haft för avsikt att varaktigt bosätta sig. Påståendet är intressant i och med att det senare i anvisningen uttryckligen konstateras att skattskyldighet enligt treårsregeln i ISkL 11.1 § inte kan beaktas vid bedömningen av boende enligt AGL.⁷³ Dessutom har halvårsregeln i AGL strukits i samband med reformen år 1995. Skattskyldighet på grund av stadigvarande bo och hemvist återstår som enda tillämpliga kriterium. Därmed kan man dra slutsatsen att skattskyldighet på grund av stadig-

⁶⁹ Andersson framför bl.a. att rättspraxis rörande väsentliga anknytningar i ISkL 11 § kan ge ledning också vid utflyttning enligt AGL. Se Andersson 2007c, s. 19 och Andersson 2007a, s. 230.

⁷⁰ Eftersom det bara finns ett skatteavtal med moderna regler för bestämmandet av boende, och då dessa regler dessutom är mycket lika artikel 4(2) i OECD:s modellskatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, är det inte ändamålsenligt att jämföra regleringen i skatteavtalen sinsemellan.

⁷¹ Trots denna hänvisning till medborgarskapet i Skatteförvaltningens anvisning förefaller regleringen av boende i AGL som sådan att vara förenlig med EU-rätten. Boenderegleringen är varken diskriminerande eller ett hinder för fri rörlighet i samma bemärkelse som nationalitetskriteriet i treårsregeln. Motsvarande diskussion har för Sveriges del förts i *Silfverberg*, s. 239 ff.

⁷² *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 16. Däremot är medborgarskap ett kriterium för att treårsregeln skall kunna tillämpas.

⁷³ Skatteförvaltningens anvisning Dnr 1203/36/2009, punkt 1.2.2.

varande bo och hemvist enligt ISkL kan ses som ett tecken på egentligt bo och hemvist enligt AGL. Skattskyldighet enligt ISkL nämns i vilket fall som helst bara som en faktor bland flera som skall beaktas. Detta stöder inte regeringspropositionens konstaterande om att definitionen av bo och hemvist är densamma i AGL som i ISkL. Om stadigvarande bo och hemvist enligt ISkL hade tillmätts den betydelse som antyds i regeringspropositionen, skulle detta förmodligen ha uttryckts betydligt klarare och tidigare i den nya anvisningen.

Såsom ovan framkommit har *Andersson* uttryckt sitt stöd för en extensiv tolkning av boende vid fall av utflyttning. Han konstaterar att man eventuellt kan hävda att boende enligt AGL inte upphör lika enkelt vid utflyttning som enligt ISkL. *Andersson* anser att detta skulle vara särskilt önskvärt i de fall där arvlåtaren eller gåvogivaren flyttar av skatteskäl till ett land där ingen arvs- eller gåvoskatt påförs.⁷⁴ Skatteförvaltningens anvisning omfattar onekligen flera faktorer för att bedöma bo och hemvist enligt AGL än för att fastställa bo och hemvist enligt ISkL. Huruvida detta leder till en extensivare tolkning av bo och hemvist i AGL är svårt att säga. Skatteförvaltningens anvisning är förhållandevis ny och oklar. Det återstår att se huruvida de omständigheter som anges i anvisningen också i praktiken kommer att tillmätas den betydelse som anvisningen låter förstås. Lagens ordalydelse skulle åtminstone inte understöda en extensiv tolkning.

Dessa skillnader mellan begreppen bo och hemvist i ISkL och AGL, inklusive avsaknaden av halvårsregeln och treårsregeln i AGL, möjliggör situationer där en person är bosatt enligt den ena lagen, men inte enligt den andra.⁷⁵ Om en person anländer till Finland för att arbeta i t.ex. sju månader, anses han allmänt skattskyldig enligt ISkL 11.1 §, medan en så kort vistelse däremot inte nödvändigtvis innebär skattskyldighet enligt AGL 4 och 18 §. Dessutom kan finska medborgare vara skattskyldiga i tre år efter utflyttningen på basis av treårsregeln i ISkL, men samtidigt begränsat skattskyldiga enligt AGL. I detta sammanhang gäller det dock att framhäva att när allmän skattskyldighet uppstår enligt AGL 4 och 18 §, detsamma kan antas vara fallet också enligt ISkL. Detta beror på att reglerna om egentligt bo och hemvist i så pass hög grad påminner om stadigvarande bo och hemvist i ISkL 11 § att skattskyldighet normalt uppkommer i liknande situationer.

⁷⁴ *Andersson 2007a*, s. 227–228. Se också *Andersson 2007c*, s. 14 och 19.

⁷⁵ *Myrsky – Linnakangas 2009*, s. 196.

3.3 BOENDE I BILBESKATTNINGEN

3.3.1 Allmänt

Skatter på bilar, såsom bilskatten, klassas vanligen som konsumtionsskatter.⁷⁶ I detta arbete har i huvudsak den direkta beskattningen behandlats. Således är det berättigat att fråga varför just boendebegreppet i bilbeskattningen tas upp.⁷⁷ Svaret på denna fråga ligger i skillnaden mellan hur bilar beskattas i Finland och i utlandet. Bilskatten i Finland är en stor enskild utgift för enskilda personer. Skyldigheten att betala bilskatt i Finland är i vissa fall bunden till boende. I utlandet påförs mera sällan motsvarande höga skatter på bilar, och priset på ett fordon är således ofta väsentligt lägre där.⁷⁸ Boendebegreppet i bilbeskattningen har därmed fått en viktig roll i samband med utlandsvistelser och föranleder ofta skatteplanering.

Fordon och bruket av fordon beläggs med ett flertal olika skatter. Bilar beskattas primärt med en bilskatt som är av engångskaraktär. Dessutom beskattas bruket av ett fordon årligen med en s.k. fordonsskatt enligt fordonsskattelagen (FSL, 30.12.2003/1281). Storleken av fordonsskatten och bilskatten är bl.a. beroende av bilens utsläpp.⁷⁹ Utöver dessa två skatter beskattas bruket av fordonet ytterligare genom acciser på bränsle. I vissa fall måste bilar förtullas.⁸⁰ Dessutom skall mervärdesskatt betalas vid anskaffning av bilen.⁸¹ Med beaktande av den gränsöverskridande dimensionen är bilskatten den mest intressanta. Således kommer boendebegreppet i bilskattelagen (BSL, 29.12.1994/1482) och dess inverkan på den gränsöverskridande rörligheten att behandlas.

Boendebegreppet blir särskilt aktuellt i samband med tillfällig användning⁸² av fordon i Finland samt delvis också i samband med fordon som införs som flyttgods. En person som är stadigvarande bosatt i ett annat land än Finland får tillfälligt använda ett fordon skattefritt i Finland. Avsikten med denna regel är

⁷⁶ *Juanto* har definierat bilskatten som en konsumtionsskatt. Se *Juanto 2000*, s. 149 och *Juanto 1998*, s. 69.

⁷⁷ I bilbeskattningen förekommer flera olika begrepp för boende: bosatt, boningsort och bosättningsort.

⁷⁸ Se *Niemi*, s. 195–196, för en kort redogörelse för hur fordon och bruket av fordon beskattas i andra länder.

⁷⁹ Se *Frände 2009b*, s. 724.

⁸⁰ Bara i de fall då bilen importeras från ett land utanför EU betalas numera tull. Se *Linnakangas 2007*, s. 35.

⁸¹ Om mervärdesskatten och bilbeskattningen, se *Linnakangas 2007*, s. 474. För de senaste ändringarna i mervärdessbeskattningen och bilskatten, se RP 192/2008 rd, s. 15–16 och 18.

⁸² Både begreppen ”tillfällig” och ”temporär” används i lagstiftningen. I detta arbete har jag valt att huvudsakligen använda begreppet tillfällig, eftersom denna används i rubriken till BSL kap. 6 om tillfällig skattefri användning.

främst att undvika att t.ex. turister måste betala bilskatt under sin semester i Finland.⁸³ Vem som är stadigvarande bosatt i utlandet definieras i BSL 33 §. I följande stycke granskas i korthet hur regleringen av tillfälligt skattefritt bruk av ett fordon har utvecklats sedan 1950-talet. Därefter behandlas de nuvarande reglerna och till sist görs en kort jämförelse med ISkL 11 §.

3.3.2 Utvecklingen av boendebegreppet

Bilskatten kom till i slutet av 1950-talet⁸⁴ och uppbärs fortfarande, trots att den varit utsatt för mycket kritik under senare år. Andra former av skatter på fordon och bruket av fordon har dock förekommit betydligt längre. Enligt dessa lagar har tillfällig användning av fordon i allmänhet varit skattefritt.⁸⁵ Reglerna om tillfällig skattefrihet i bilbeskattningen har ändrats åtskilliga gånger under de senaste femtio åren. Grundtanken har dock hela tiden förblivit densamma, d.v.s. att tillfällig användning av fordon i Finland skall vara skattefritt. I denna tillbakablick kommer jag främst att koncentrera mig på utvecklingen före år 1994.

Den första egentliga bilskatten uppkom i och med att lagen om skatt på personbilar och motorcyklar stiftades (30.12.1957/440) år 1957.⁸⁶ I lagens 5 § stadgades om skattefrihet enligt följande: ”Skatt erlägges icke heller för bil eller motorcykel, som vid import är tullfri på annan grund än enligt tulltarifflagen ...”⁸⁷ Med detta avsågs fordon och luftfartyg som var skattefria enligt tullagen (8.9.1939/271) 95.1 § 7 punkten och finansministeriets beslut (FMb) om temporär tullfrihet för motorfordon och luftfartyg (19.6.1958/276). Syftet var att undvika att resande och turister beskattades för sin tillfälliga användning av fordon i Finland. Enligt tullagen 95.1 § 7 punkten fick en utlänning och i utlandet stadigvarande bosatt finsk medborgare tullfritt införa och under högst ett år bruka eget motorfordon eller luftfartyg.⁸⁸ I finansministeriets beslut preciserades reglerna

⁸³ Linnakangas 1988, s. 152–153.

⁸⁴ Om den historiska utvecklingen, se Linnakangas – Juanto, s. 44 ff., Linnakangas 1988, s. 36 ff., Linnakangas 2000, s. 177 ff. och Linnakangas 2007, s. 43 ff.

⁸⁵ Utlänningars tillfälliga användning av fordon i Finland har redan länge varit skattefritt. I stämpel-skattelagen från år 1921 stadgades att utlänningar i tre månader fick använda fordon i Finland utan att skatt påfördes. Sedan dess har reglerna reviderats i flera olika etapper. Se t.ex. Linnakangas – Juanto, s. 546 ff.

⁸⁶ Redan år 1953 hade prisutjämningsavgifter för personbilar och motorcyklar tagits ut i syfte att behålla försäljningsprisen på fordon på en konstant nivå, oberoende av under vilka kommersiella former och valutor fordonen hade skaffats. Denna reglering kan ses som en föregångare till bilskatten. Se RP 105/1957 rd, s. 1.

⁸⁷ Med tulltarifflagen avsågs lagen om tulltariff (8.9.1939/272). Om tulltarifflagen, se Linnakangas – Juanto, s. 27 ff.

⁸⁸ Tidigare var bara motorfordon skattefria, men fr.o.m. år 1952 fick också luftfartyg införas tullfritt. I regeringspropositionen till lagändringen 30.5.1952/231 konstaterades följande: ”Då bruket

om tullfrihet. I FMb 1 § angavs följande: ”Utlänningar och i utlandet stadigvarande bosatt finsk medborgare är berättigad att temporärt införa sitt motorfordon jämte förnödenheter och bränsleämnen till landet och här använda det tullfritt under en tid av ett år ...”. I 2.2 § bestäms vad som avsågs med en i utlandet stadigvarande bosatt finsk medborgare: ”I utlandet stadigvarande bosatt anses sådan finsk medborgare vara, vars vistelse och hemort är i utlandet och vars tillfälliga vistelse i Finland icke är avsedd att vara längre än ett år.”⁸⁹

Lagen från år 1957 var ursprungligen avsedd att vara i kraft bara i ett år, men kom dock att gälla fram till år 1962. Den 15 juli 1962 trädde en ny lag om bil- och motorcykelskatt (13.7.1962/370) i kraft. Ett motsvarande stadgande om skattefrihet för bilar och motorcyklar infördes också i den nya lagen.⁹⁰ Också denna lag var avsedd att vara i kraft en kortare tid, men lagens giltighetstid förlängdes sedan i flera etapper. Reglerna om tillfälligt bruk i tullagen och i FMb ändrades åter år 1965. Genom lagen om ändring av tullagen (23.7.1965/403) flyttades reglerna om tillfälligt bruk från tullagen 95 § till tullagen 91.1 § 4 punkten. Ordalydelsen omarbetades så att en i utlandet stadigvarande bosatt person för en tillfällig resa tullfritt fick införa ett transportmedel till Finland.⁹¹ Reglerna om den tidsmässiga utsträckningen av den tillfälliga vistelsen slopades. Likaså avlägsnades hänvisningen till finska medborgare.⁹² Samtidigt upphävdes FMb, och närmare regler om den tillfälliga användningen togs i stället in i tullstadgan (1.10.1965/511) 125 §. Enligt tullstadgan 125 § avsågs med en i utlandet stadigvarande bosatt person en ”...till Finland ankommande turist eller person, som på grund av sin tjänst eller annan dylik orsak tillfälligt kommer till landet och som bör anses hava sin bostad och hemort i utlandet.”⁹³ I tullstadgan 125 § saknades regler om tullfrihetens längd

Giltighetstiden för lagen om bil- och motorcykelskatt från år 1962 förlängdes fram till år 1967, varefter en ny lag om bil- och motorcykelskatt (14.11.1967/482) trädde i kraft. Också denna lag innehöll regler om tillfälligt skattefritt bruk av fordon. I 6.3 § stadgades följande: ”Skatt erlägges ej heller för bil eller motorcy-

av mindre lyftfartyg bliver allt allmännare vore det för främjande av turisttrafiken önskvärt att även hos oss i ifrågavarande turist- och sportsyfte använda luftfartyg skulle få införas tullfritt.” Se RP 18/1952 rd, s. 1.

⁸⁹ I den finska versionen har vistelse och hemort översatts med ”olin- ja kotipaikka”.

⁹⁰ Lag om bil- och motorcykelskatt 7.1 §: ”Skatt erlägges ej heller för bil eller motorcykel, som vid import är tullfri på annan grund än enligt lagen om tulltariff eller därmed jämförligt tullavtal ...”

⁹¹ Enligt tullagen 91.1 § 4 punkten var transportmedel som används för passagerar- eller varutransporter till eller från tullområdet eller som i utlandet stadigvarande bosatt person inför till landet för egen tillfällig resa temporärt tullfria.

⁹² Innehållsmässigt torde ändringarna inte ha varit särskilt omfattande, eftersom saken inte över lag nämns i regeringspropositionen i fråga. Se RP 20/1965 rd.

⁹³ På finska har bostad och hemort översatts till ”asunto ja kotipaikka”.

kel, som vid import är tullfri på annan grund än enligt lagen om tulltariff eller därmed jämförligt tullavtal ...”⁹⁴ Reglerna om tillfällig användning i tullstadgan 125 § ändrades år 1971 (5.2.1971/123) som följer: ”Med i utlandet stadigvarande bosatt person avses i 91 § 1 mom. 4 punkten tullagen till Finland ankommande turist eller person, som på grund av sin tjänst eller annan dylik orsak tillfälligt kommer till landet och som bör anses hava sin bostad och hemort i utlandet. En person anses icke vara stadigvarande bosatt i utlandet, om han är bosatt såväl i Finland som i utlandet eller om hans tjänstgöring i Finland varar längre tid än ett år, även om hans vistelse till följd av semester eller annat besök i utlandet icke vore sammanhängande.”⁹⁵ Tidsgränsen på ett år återinfördes och i lagen bestämdes ytterligare att tillfällig frånvaro inte avbryter denna tid.

Följande revidering kom år 1978 då tullskattelagen (14.7.1978/575) och tullskatteförordningen (14.7.1978/576) stiftades. I dessa lagar samlades de materiella skattestadgandena.⁹⁶ Reglerna om tillfälligt bruk av fordon fördes över från tullagen till tullskattelagen och tullskatteförordningen. Lagen om bil- och motorcykelskatt ändrades inte. Tullskattelagen 17.1 § 1 punkten fick följande lydelse: ”Följande till tullområdet temporärt införda varor är tullfria: 1) fordon som införts i trafik eller för tillfällig resa ...” Några större materiella ändringar genomfördes inte.⁹⁷ Enligt tullskattelagen 29 § bestämdes om bl.a. temporär införsel genom förordning. I tullskatteförordningen 25 § reglerades om skattefriheten som följer: ”I 17 § 1 mom. 1 punkten tullskattelagen avsett fordon, som införts för tillfällig resa, får tullfritt temporärt införas till tullområdet av person, som stadigvarande är bosatt utomlands, och som temporärt anländer till landet. Person anses icke bo stadigvarande utomlands, om han bor både i Finland och utomlands eller om han oavbrutet eller med avbrott av semester eller annat besök utomlands vistas längre än ett år i Finland.” Hänvisningen till ”bostad och hemort” avskaffades och man gick in för begreppet ”stadigvarande bostad”.

Några mindre ändringar gjordes åter år 1980. Tullskatteförordningen 25.1 § ändrades och förkortades (19.12.1980/915) enligt följande: ”Den som stadigvarande är bosatt utomlands och som anländer för tillfällig vistelse i landet får för tillfällig resa tullfritt temporärt införa i 17 § 1 mom. 1 punkten tullskattelagen avsett fordon till tullområdet. Vederbörande anses inte bo stadigvarande utomlands, om han bor både i Finland och utomlands.”⁹⁸ Regeln om ettårsgränsen samt att tillfällig frånvaro under vistelsen inte avbryter boende i Finland ströks.

⁹⁴ Regeln förblev oförändrad, se RP 143/1967 rd, s. 2.

⁹⁵ *Linnakangas* har i korthet kommenterat tullstadgan 125 §, se *Linnakangas 1973*, s. 10–11.

⁹⁶ RP 10/1978 rd, s. 1.

⁹⁷ RP 10/1978 rd, s. 19.

⁹⁸ Observera att i den finska versionen används begreppet ”pysyvästi asuva” för stadigvarande bosatt. I ISKL 11 § har ordet ”varsinainen” översatts till ”stadigvarande”.

En större ändring av tullskatteförordningen genomfördes år 1987 (3.4.1987/372). Före år 1987 krävdes att den person som kom till Finland stadigvarande bodde utomlands. I och med ändringen blev kraven mindre strikta.⁹⁹ Tullskatteförordningen 25 § fick nu följande lydelse: ”Den som är bosatt utomlands och som anländer för tillfällig vistelse i landet får till tullområdet tullfritt temporärt införa i 17 § 1 mom. 1 punkten tullskattelagen avsett fordon.” Längre förutsattes inte stadigvarande boende i utlandet, utan redan boende som sådant dög för skattefrihet. Trots att tidsgränsen på ett år utgick ur lagen redan år 1980 kunde långa vistelser i Finland leda till att personens vistelse i Finland inte ansågs vara tillfällig.¹⁰⁰ Regeln att en person inte ansågs bo stadigvarande utomlands om han bodde både i Finland och utomlands hade likaså slopats. Således kunde personen ha en bostad i Finland utan att det nödvändigtvis förorsakade skattskyldighet.¹⁰¹

Reglerna i tullskatteförordningen 25 och 26 § flyttades år 1992 (18.12.1992/1386) från förordningen till tullskattelagen 17.1 §.¹⁰² Samtidigt skedde några mindre omformuleringar, men i huvudsak förblev reglerna oförändrade. Enligt tullskattelagen 17.1 § kunde till tullområdet temporärt införas tullfritt ”1) fordon som en utomlands bosatt person som tillfälligt anländer till landet för med sig, förutsatt att de inte säljs, hyrs ut eller annars upplåts eller ställs till andras än sådana personers förfogande som skulle ha haft rätt att med stöd av detta lagrum införa fordonet till tullområdet”.

I samband med inträdet i EU ersattes lagen om bil- och motorcykelskatt med den fortfarande i dag gällande BSL. Den viktigaste förändringen var att beskattningen inte längre verkställdes i samband med gränsformaliteter.¹⁰³ Således överfördes reglerna om tillfällig skattefri användning från tullskattelagen till BSL 2 § och 31–36 §. Reglerna om tillfällig skattefri användning av fordon var mer eller mindre desamma, bortsett från att tidsfristerna förkortades.¹⁰⁴ I BSL tilläts tillfällig skattefri användning av fordon i bara ett halvt år. Reglerna om tillfällig användning motsvarade i allt väsentligt rådets direktiv av den 28 mars 1983 om skattebefrielser inom gemenskapen för vissa transportmedel som tillfälligt införs från en annan medlemsstat (83/182/EEG).¹⁰⁵

I BSL 2.2 § stadgades följande: ”Om en fysisk person som är stadigvarande bosatt i en annan stat än Finland temporärt till landet för in ett fordon som är

⁹⁹ Linnakangas har skrivit om boendereglerne och därtill anknuten rättspraxis under 1980-talet. Se Linnakangas 1988, s. 152 ff.

¹⁰⁰ Linnakangas 1988, s. 155.

¹⁰¹ Linnakangas 1988, s. 156.

¹⁰² Se RP 278/1992 rd, s. 19.

¹⁰³ Linnakangas 2007, s. 75 och RP 321/1994 rd, s. 1.

¹⁰⁴ RP 321/1994 rd, s. 10 och 26.

¹⁰⁵ Se RP 321/1994 rd, s. 3–4, 27 och 36.

registrerat i en annan stat än Finland och använder det enbart för sina egna behov under en sammanhängande eller inte sammanhängande tid av högst sex månader inom loppet av en tolv månadersperiod eller under en sådan längre tid som distriktstullkammaren bestämmer med stöd av 32 §, betraktas detta dock inte som skattepliktig användning av fordon, förutsatt att användningen inte har samband med att fordonet köps till Finland.”¹⁰⁶ BSL 2.2. § har inte modifierats nämnvärt sedan lagen trädde i kraft.

I BSL kap. 6 har närmare regler om skattefriheten samlats, bl.a. om vad som avses med stadigvarande boningsort. Med en persons stadigvarande boningsort avses enligt BSL 33 § ”...den ort där personen bor under minst 185 dagar per kalenderår, beräknat enligt sådan personlig, yrkesmässig och annan anknytning som han har till orten. Om en person vistas på orter i två eller flera stater, skall som hans stadigvarande boningsort betraktas den ort dit han av personliga orsaker återkommer regelbundet.” I BSL 33.2 § nämns uttryckligen att den stadigvarande boningsorten inte anses ha förändrats för en person som vistas i Finland eller i något annat land på grund av studier vid universitet eller någon annan läroanstalt.

BSL 33 § har genomgått ett par modifieringar sedan lagens ikraftträdande. Redan år 1997 delades BSL 33 § upp på tre moment, och till det andra momentet fogades två nya meningar.¹⁰⁷ Den första nya meningen gällde vilka omständigheter som beaktas när man bedömer var en person har sin stadigvarande boningsort. Den andra nya meningen gav skattemyndigheterna rätt att i enskilda fall fatta beslut om i vilken stat en person skall anses ha sin boningsort. Följande revidering gjordes år 2008 till följd av det överträdelseförfarande som kommissionen inlett mot Finland.¹⁰⁸ Enligt kommissionen hade Finland inte verkställt artikel 7.1 i direktivet 83/182/EEG angående regelbundet återkommande resor till det land där personen i fråga har sina personliga anknytningar. Till BSL 33.2 § fogades således två nya meningar: ”Personen behöver inte återkomma till den andra medlemsstaten om han vistas i Finland för att genomföra en uppgift av bestämd varaktighet. Genomförande av en uppgift av bestämd varaktighet påverkar inte tidsfristerna för skattefri användning av fordonet.” Ändringen trädde i kraft 1 december 2008.

¹⁰⁶ I den finska versionen har stadigvarande bosatt översatts till ”vakinaisesti asuva”.

¹⁰⁷ Se RP 244/1996 rd, s. 3.

¹⁰⁸ Om överträdelseförfarandet, se RP 139/2008 rd, s. 1–4, *Linnakangas 2007*, s. 80 och *Linnakangas 2008a*, s. 7.

3.3.3 Inverkan av boende på bilbeskattningen

Enligt BSL 1 § uppstår skyldigheten att betala bilskatt normalt vid registrering eller ibruktagande av fordon. Boende inverkar på skattskyldigheten i samband med tillfällig användning av fordon i Finland samt vid beskattningen av flyttfordon. I detta avsnitt behandlas först boendebegreppet i samband med tillfälligt användning av fordon i Finland. I slutet av avsnittet behandlas vilken inverkan boende har på beskattningen av flyttfordon.

Enligt BSL 2.2 § kan en i utlandet stadigvarande bosatt fysisk person temporärt föra in i landet ett fordon som är registrerat i en annan stat än Finland och använda fordonet för sina egna behov under en sammanhängande eller inte sammanhängande tid av högst sex månader inom loppet av en tolv månadersperiod, utan att detta betraktas som skattepliktig användning av fordon.¹⁰⁹ Då förutsätts att användningen av fordonet inte har samband med att fordonet köps till Finland. Vad som avses med stadigvarande boningsort fastställs i BSL 33 §.

Reglerna om tillfällig skattefri användning är lika för personer som kommer från ett EU-medlemsland eller utanför.¹¹⁰ Samtliga förutsättningar i lagen måste vara för handen. Eftersom vistelsen inte behöver vara sammanhängande, kan en i utlandet stadigvarande bosatt personen företa flera enskilda resor till Finland under en 12 månaders period och förnekas skattefrihet om den sammanlagda tiden som fordonet brukas i Finland överstiger sex månader. Då ordalydelsen i BSL 2.2 § förutsätter att bilen används för egna behov i Finland i högst sex månader, skall sådana vistelser under vilka fordonet inte används i Finland, t.ex. när bilen inte tas in i landet, av allt att döma inte beaktas.¹¹¹ Däremot beaktas alla vistelser i samband med bestämmandet av den stadigvarande boningsorten enligt 185 dagars regeln i BSL 33 §. Således inverkar också icke fordonsrelaterade vistelser på skattefriheten enligt BSL 2.2 §.¹¹² Tullen kan enligt BSL 32 § med högst ett år förlänga den tid som enligt 2.2 § gäller för tillfällig använd-

¹⁰⁹ Reglerna i BSL 2.2 § påminner till stora delar om motsvarande regler i direktivet 83/182/EEG artikel 1, se *Linnakangas 2007*, s. 77–78 och *Linnakangas – Juanto*, s. 87.

¹¹⁰ Tullstyrelsens anvisning *Ajoneuvon väliaikainen veroton käyttö Suomessa*, s. 2.

¹¹¹ Denna tolkning understöds i regeringspropositionen: ”Enligt förslaget skall användningen kunna gälla en sammanhängande eller inte sammanhängande tid av högst sex månader under en tolv månadersperiod.” Observera att det i propositionen hänvisas till ”användning” och inte ”vistelse”. Se RP 321/1994 rd, s. 37.

¹¹² Om en person är stadigvarande bosatt i Finland enligt BSL 2.2 §, uppfylls inte kraven på tillfällig skattefri användning av fordonet, trots att personen skulle använda bilen i mindre än sex månader. En person kan t.ex. bo nio månader i Finland under ett kalenderår, men bara använda bilen i tre månader. I en sådan situation används bilen i mindre än sex månader enligt BSL 2.2 §, men han beskattas i vilket fall som helst för bilen, eftersom han troligen anses stadigvarande bosatt enligt BSL 33 §.

ning.¹¹³ Närmare stadganden om tillfällig skattefri användning av fordon ingår i BSL kap. 6.

Reglerna om vem som är stadigvarande bosatt enligt BSL 33 § är nästan identiska med motsvarande regler i direktivet 83/182/EEG artikel 7.¹¹⁴ Såsom det ovan framkommit har BSL 33 § setts över ett antal gånger för att bättre motsvara direktivet. Enligt huvudregeln i BSL 33.1 § avses med en persons stadigvarande boningsort den ort där personen bor under minst 185 dagar per kalenderår, beräknat enligt sådan personlig, yrkesmässig och annan anknytning som han har till orten. Valet av ordet ”bor” tyder på att det är fråga om en starkare anknytning till orten än bara vistelse. Någon närmare definition på vad som avses med boende i BSL 33.1 §, eller hur boende skiljer sig från vistelse, finns inte i BSL. Däremot nämns i RP 244/1996 rd att en vistelse på över 185 dagar leder till att personen i fråga anses vara stadigvarande bosatt i Finland.¹¹⁵ Linnakangas anser att formuleringen av regeln tyder på att resedagar inte kan beaktas vid beräklandet av dagarna i BSL 33.1 §.¹¹⁶ Boendet behöver uppenbarligen inte vara sammanhängande, eftersom tidsfristen på 185 dagar räknas per kalenderår.

I BSL 33.2 § stadgas om de situationer där en person vistas på orter i två eller flera stater på följande sätt: ”Om en person vistas på orter i två eller flera stater, ska som hans stadigvarande boningsort betraktas den ort dit han av personliga orsaker återkommer regelbundet.”¹¹⁷ Frågan är vad som avses med uttrycket att personen ”vistas på orter i två eller flera stater”. Har ”vistelse” något samband med boende och 185-dagars regeln i BSL 33.1 §, eller kan också kortare vistelser leda till att BSL 33.2 § skall följas? Varken propositionen, Tullstyrelsens anvisning eller rättslitteraturen ger något entydigt svar på vad som utgör en vistelse. Begreppsvalet i BSL 33.1 och BSL 33.2 § skiljer sig dock från varandra, vilket tyder på att ordet ”vistas” i BSL 33.2 § inte syftar på 185-dagars regeln. I BSL 33.1 § hänvisas till boende, inte vistelse. Genom rättspraxis har tolkningen av BSL 33.2 § blivit något klarare. Fallet HFD 1.8.1996 l. 2337 antyder att också kortare vistelser än 185 dagar kan föranleda stadigvarande boende.

¹¹³ För närmare detaljer om myndighetsförfarandet vid beviljandet av förlängning, se *Ajoneuvon väliaikainen veroton käyttö Suomessa*, s. 2.

¹¹⁴ Se RP 244/1996 rd, s. 6–7, RP 321/1994 rd, s. 49 och RP 139/2008 rd, s. 4.

¹¹⁵ Se RP 244/1996 rd, s. 6–7: ”Möjligheten att på ansökan förlänga tidsfristen för turistbilars användning till mera än sex månader leder till att personen i fråga kommer att ha vistats längre tid i Finland än vad nämnda 185-dagars tillåter. Då skall personen emellertid anses vara stadigvarande bosatt i Finland och rätten enligt 2 § 2 mom. till skattefri användning av fordonet kan inte alls tillämpas på honom.”

¹¹⁶ Se Linnakangas 2007, s. 79. Se även Linnakangas – Juanto, s. 88. I *Ajoneuvon väliaikainen veroton käyttö Suomessa* tas inte ställning till detta antagande.

¹¹⁷ Observera att man i BSL 33.1 § använder ordet ”boningsort” i stället för ”boende”. I BSL 33.2 § sista meningen används ordet ”bosättningsort”. Innehållsmässigt borde begreppen vara närmast synonyma.

HFD 1.8.1996 l. 2337: A har bott tre år i Estland där han varit direktör för den fabrik han äger. A tillbringar veckorna i Estland och veckosluten i Finland hos sin hustru. Sammanlagt tillbringar A cirka 220 dagar om året i Estland, och de resterande dagarna i Finland (cirka 365–220 = 145 dagar). A ansågs inte ha rätt att använda sitt fordon skattefritt i Finland, eftersom han regelbundet återvände till Finland av personliga orsaker. Således var A stadigvarande bosatt i Finland enligt BSL.¹¹⁸

Detta beslut gavs före lagändringen år 1997, och skall således tolkas med viss varsamhet.¹¹⁹ Trots detta belyser fallet vissa fortfarande aktuella frågeställningar om förhållandet mellan BSL 33.1 och 33.2 §. Av fallet framgår klart att A tillbringade över 185 dagar i Estland. Således borde A enligt BSL 33.1 § ha ansetts stadigvarande boende i Estland och inte ha beskattats i Finland. I stället tillämpades första meningen i den nuvarande BSL 33.2 §, som reglerar frågan om boningsort när en person vistas på två orter.¹²⁰ BSL 33.2 § fick således företräde framför BSL 33.1 §, med resultatet att A ansågs bosatt i Finland. I vilka fall BSL 33.1 § eller BSL 33.2 § skall användas för att bestämma boende är således inte helt klart. Det är dock entydigt att A inte kan jämföras med en vanlig turist, eftersom han trots allt kom från Finland, hade hustrun här och regelbundet besökte Finland.

Med ”personliga orsaker” har man i rättspraxis främst uppfattat den ort där personens familj bor.¹²¹ I samband med lagändringen år 1997 förtydligades och utvidgades omfattningen av de omständigheter som beaktas vid bestämmandet av stadigvarande boningsort. Tidigare hade bara personliga omständigheter beaktats, men i och med revideringen tillmättes också yrkesmässiga anknytningar betydelse. Avsikten var att inte bara familjens boningsort skulle vara avgörande, utan att situationen skulle bedömas som en helhet.¹²² Allmän skattskyldighet enligt ISkL borde, åtminstone inte i teori, påverka bestämmandet av stadigvarande boningsort.

Formuleringen av BSL 33.2 § och RP 244/1996 rd tyder på att de personliga anknytningarna bedöms som starkare än de yrkesmässiga anknytningarna. I detta sammanhang skall också direktivets regler analyseras. Enligt direktivet 83/182/EEG artikel 7 ges de personliga anknytningarna företräde i en situation där personliga och yrkesmässiga anknytningar hänför sig till olika länder, förutsatt att personen i fråga regelbundet återkommer till landet där han har personliga anknytningar. Om personen inte återkommer regelbundet till det land där han har

¹¹⁸ Fallet har kommenterats i *Linnakangas – Juanto*, s. 89.

¹¹⁹ Se *Linnakangas – Juanto*, s. 89.

¹²⁰ Före år 1997 ingick den nuvarande BSL 33.1 § och första meningen i BSL 33.2 § i samma första moment i BSL 33.1 §.

¹²¹ RP 244/1996 rd, s. 7. Någon närmare definition på personliga orsaker förekommer inte.

¹²² RP 244/1996 rd, s. 7.

personliga anknytningar, tyder formuleringen i direktivet på att detta inte nödvändigtvis är hans stadigvarande boningsort. I direktivet nämns vidare att kravet på att personen måste regelbundet återvända till landet i vilket han har personliga anknytningar inte behöver uppfyllas om personen bor i ett annat land bara för att genomföra en uppgift av bestämd varaktighet. En motsvarande regel inkluderades i BSL 33.2 § i samband med lagändringen år 2008: "Personen behöver inte återkomma till den andra medlemsstaten om han vistas i Finland för att genomföra en uppgift av bestämd varaktighet." Saken preciseras vidare på följande sätt: "Genomförande av en uppgift av bestämd varaktighet påverkar inte tidsfristerna för skattefri användning av fordonet." Med tidsfrister för skattefri användning hänvisas till tidsfristerna i BSL 2.2 §.

I sista meningen i BSL 33.2 § har myndigheterna givits befogenhet att besluta om stadigvarande bosättning: "Skattemyndigheten kan på de villkor den bestämmer för högst ett år åt gången meddela ett beslut om i vilken stat personens bosättningsort ska anses vara belägen enligt framställda utredningar." Denna regel motiverades med att den förbättrar skattesubjektets rättsskydd samt tillåter bättre övervakning av hur personer som vistas i två eller flera länder använder sitt fordon.¹²³

Om studerande finns det flera specialregler i BSL. Enligt huvudregeln i BSL 33.3 § ändras en studerandes stadigvarande boningsort inte: "Den stadigvarande boningsorten skall inte anses ha förändrats för en person som vistas i Finland eller i något annat land på grund av studier vid universitet eller någon annan läroanstalt." Också i ISkL ses studier utomlands som ett tecken på att personen skall återvända till Finland och kan därför utgöra en väsentlig anknytning enligt ISkL 11.1 §. Denna regel kompletteras av BSL 34.2 § och 35.1 § 9 punkten. I BSL 34.2 § stadgas om de situationer där en person som är stadigvarande bosatt utomlands kommer till Finland för att studera. I en sådan situation tillämpas inte tidsgränserna i BSL 2.2 §. Studeranden måste dock göra en anmälan om saken till skattemyndigheterna och regelbundet lägga fram utredning om sina studier.¹²⁴ I BSL 35.1 § 9 punkten stadgas om skattefrihet i situationer där en i Finland stadigvarande bosatt i utlandet studerande person kommer på semester med bil till Finland.

Trots att en person anses vara stadigvarande bosatt i Finland enligt BSL 33 §, kan han i vissa situationer vara befriad från att erlagga bilskatten. Enligt BSL 2.2 § kan tiden för tillfällig skattefri användning av fordon förlängas vid behov. Närmare regler om förlängning finns i BSL 32 §. I BSL 32.3 stadgas följande: "Om tiden har förlängts med stöd av 1 mom., uppbärs ingen skatt för fordonet

¹²³ RP 244/1996 rd, s. 7.

¹²⁴ Avsikten är således att undvika missbruk av regeln. Se RP 321/1994 rd, s. 49–50.

under denna tid, trots att den person som fört in fordonet till landet under denna tid skall anses ha blivit stadigvarande bosatt i Finland med stöd av denna lag.”¹²⁵ BSL 34–35 § innehåller ytterligare specialregler om skattefritt bruk i vissa fall. Flertalet av dessa specialsituationer gäller bilar som används tillfälligt i företagsverksamhet eller för skötseln av arbetsuppgifter.

I detta sammanhang skall också beskattningen av flyttfordon behandlas i kortet. Om en person som flyttar till Finland för med sig ett skattepliktigt fordon som hör till det personliga hushållet, nedsätts skatten enligt BSL 25 § om vissa villkor uppfylls. För det första måste personen omedelbart före inflyttningen ha vistats utomlands under minst ett år utan avbrott. För det andra skall fordonet under minst sex månader omedelbart före inflyttningen ha varit i den inflyttandes eller dennes makes ägo eller sådan besittning som leder till äganderätt och i den inflyttandes bruk. Om den skattskyldige redan tidigare har fört in ett fordon med nedsatt skatt, förutsätts att den period under vilken fordonet inte får överlåtas har gått ut före inflyttningen till Finland.¹²⁶ Fordonet måste ytterligare föras till Finland inom tolv månader efter inflyttningen eller högst tre månader före den och anmälas för beskattning inom 18 månader efter inflyttningen.¹²⁷ Avsikten med regeln är att en person som flyttar till Finland inte på nytt skall behöva betala skatt för ett fordon som han använt i sitt hushåll och som han eventuellt redan betalat skatt för i något annat land.¹²⁸

I BSL 25 § används inte begreppen bosatt, boningsort eller bosättningsort över huvud taget, i stället hänvisas till flytt och vistelse. ”Flytt” är ett väsentligt starkare begrepp än ”vistelse”, och tyder på att en person flyttar sin bostad från ett land till ett annat.¹²⁹ Kortvariga vistelser i Finland leder inte till att kraven i BSL 25 § uppfylls. Denna uppfattning om innebörden i begreppet ”flytt” understöds av *Linnakangas*, som för fram att personen i fråga måste bosätta sig i Finland för att han skall anses ha flyttat enligt BSL 25 §. Karaktäriserande för flytt är att personer bryter sina band till utlandet och knyter nya i Finland. Således får inte familjen och bostaden förbli i utlandet. *Linnakangas* anför vidare att det saknar betydelse huruvida personen ansetts bosatt i Finland enligt treårsregeln i ISkL 11 § före flytten till Finland.¹³⁰ Några tidsgränser för vad som kan anses utgöra

¹²⁵ Före år 1997 fanns inget motsvarande moment i lagen. I RP 244/1996 rd motiverades momentet med att om en person, som fått förlängd tidsfrist för den tillfälliga skattefria användningen av ett fordon, vistas i över 185 dagar i Finland, kan skattefriheten inte enligt BSL 2.2 § i vilket fall som helst blir tillämplig för hans del. Se RP 244/1996 rd, s. 6–7.

¹²⁶ Det finns ytterligare specialregler om s.k. successiv flytt, d.v.s. då flytten sker stegvis, i BSL 25.3 § Se närmare RP 197/2000 rd, s. 5 och 8 samt RP 290/2010 rd, s. 4 och 8.

¹²⁷ Detta villkor kom till först år 2011. Se närmare RP 290/2010 rd, s. 8.

¹²⁸ RP 197/2000 rd, s. 1.

¹²⁹ Tullstyrelsens anvisning *Införsel av flyttgods och flyttfordon till Finland*, s. 1.

¹³⁰ Se *Linnakangas* 2007, s. 330.

en flytt förekommer inte. Det gäller dock att framhäva att skattefördelen enligt BSL 27.1 § går förlorad om personen i fråga överlåter fordonet innan han ägt fordonet och haft det i sitt bruk i tre år. Av dessa tre år måste åtminstone ett år ha varit i Finland efter flytten. Som användningstid efter inflyttningen betraktas dock bara den tid under vilken både fordonet och den inflyttande är i Finland samtidigt (BSL 27.3 §), eftersom fordonet måste vara i den skattskyldiges bruk. Tiden då fordonet och den skattskyldige är samtidigt i Finland behöver inte vara sammanhängande.¹³¹ Enligt den första förutsättningen i BSL 25.1 § måste personen i fråga ha vistats utomlands under minst ett år utan avbrott. I detta sammanhang nämns bara vistelse, inte flytt eller boende. Det enda som uppenbarligen är av betydelse är den konkreta vistelsen i ett annat land, inte den juridiska boendestatus som personen har enligt t.ex. ISkL.¹³²

Förutsättningarna för att boningsort enligt BSL 33 § och flytt enligt BSL 25 § skall vara för handen är mycket olika. Det är bra att hålla i minnet att det är fråga om helt separata situationer och att en person inte samtidigt kan använda sig av förfarandet i vardera stadgandet. Således är det inte heller ändamålsenligt med liknande regler, eftersom reglerna tjänar olika syften.

Om inte kriterierna för tillfällig skattefri användning av fordon uppfylls enligt BSL 33 §, t.ex. då personen i fråga anses ha sin stadigvarande boningsort i Finland eller använder bilen i Finland i över sex månader, skall bilskatt i allmänhet betalas. Bilskatten är en beaktansvärd utgift av engångskaraktär, särskilt i sådana fall där bilen har höga co²-utsläppsvärden. Visserligen innehåller BSL regler för att inte alltför oskäliga situationer skall uppstå, som t.ex. möjligheten att förlänga tidsfristerna för tillfällig vistelse. Enligt *Niemi* utgör skillnaderna och samverkan mellan de särskilda skattereglerna för vägtrafiken t.o.m. en mera betydande faktor vid förverkligandet av flyttavsikter än den internationella beskattningen av arbetsinkomster.¹³³ Bilskatten är säkerligen en faktor som påverkar beslutet att flytta, men knappast är det den mest betydande faktorn. Däremot är det uppenbart att skatteplanering blir nödvändigt i samband med situationer av gränsöverskridande rörlighet där bruket och införskaffandet av fordon är aktuellt.

¹³¹ *Linnakangas 2007*, s. 353 ff. och *Införsel av flyttgods och flyttfordon till Finland*, s. 8. Se även RP 244/1996 rd, s. 14–15. För exempel på hur karenstiden beräknas i praktiken, se HFD 28.12.2005 l. 3594.

¹³² Om beräklandet av vistelsetiden i utlandet, se *Införsel av flyttgods och flyttfordon till Finland*, s. 7.

¹³³ För en redogörelse för bilskattens betydelse vid gränsöverskridande rörlighet, se *Niemi*, s. 194.

3.3.4 Jämförelse med boendebegreppet i inkomstbeskattningen

Den förmodligen mest uppenbara skillnaden mellan boendebegreppen i BSL och ISkL är att boendebegreppet i BSL 33 § bygger mer eller mindre direkt på direktivet 83/182/EEG. Boendebegreppet i ISkL 11.1 § grundar sig däremot bara på nationell rätt och rättspraxis. Trots att regleringen i BSL 33 § är betydligt mera detaljerad och har preciserats flera gånger samt dessutom bygger på direktivet, kan man inte se boenderegleringen som problemfri. BSL 33 § innehåller flera begrepp vars betydelseinnehåll förblir oklart. Att det publicerade antalet rättsfall om förhållandet mellan boende och bilbeskattningen är så pass litet gör inte saken lättare.

Anmärkningsvärt är ytterligare att vid bestämmandet av boende enligt BSL 33 och BSL 25 § beaktas uppenbarligen inte huruvida personen i fråga är bosatt enligt ISkL 11 §.¹³⁴ Det finns inte heller något som talar för att myndigheterna skulle tillmäta boende enligt BSL 33 § betydelse vid bestämmandet av allmän skattskyldighet enligt ISkL 11 §. Således finns det synbarligen inget samband mellan boendereglererna i BSL och ISkL. Däremot beaktas liknande faktorer vid bestämmandet av boende enligt ISkL 11 § som vid bedömandet av boende enligt särskilt BSL 33.2 §, d.v.s. personliga och yrkesmässiga anknytningar till Finland. I sådana situationer där det finns både starka personliga och yrkesmässiga anknytningar till Finland uppstår boende vanligen både enligt ISkL 11 § och BSL 33 §. Större skillnader mellan de olika lagarna förekommer avseende hur vistelser i Finland beaktas vid bestämmande av boende. I BSL 33.1 § har gränsen för vistelsen dragits vid 185 dagar, och dagarna beräknas enligt sådana personliga, yrkesmässiga och andra anknytningar som personen har till orten. Enligt ISkL 11 § uppstår skattskyldighet efter en vistelse på sex månader, varvid orsaken till vistelsen saknar betydelse. Tidsfristen på sex månader i ISkL skall dessutom vara sammanhängande, medan de 185 dagarna skall infalla inom ett och samma kalenderår. Däremot är inte halvårsregeln i ISkL bunden till ett exakt antal dagar, utan bedömningen är mera beroende av de individuella omständigheterna i fallet.

Första meningen i BSL 33.2 § är exceptionell i förhållande till övrig lagstiftning som reglerar boende, eftersom den innehåller en regel som är jämförlig med *tie breaker-regeln* i skatteavtal. Om en person enligt BSL 33.2 § vistas i två eller flera stater, skall som hans stadigvarande boningsort betraktas den ort dit han av personliga orsaker återkommer regelbundet. Denna ort kan vara antingen i Finland eller i utlandet. BSL 33.2 § är till synes anpassad för att lösa motsvarande konflikter i bilbeskattningen som artikel 4(2) i skatteavtal i inkomstbeskattning-

¹³⁴ Se Linnakangas 2007, s. 330. Av fallet HFD 1.8.1996 l. 2337 framgår inte huruvida A var allmänt skattskyldig i Finland eller inte. Skattskyldigheten tillmättes förmodligen ingen betydelse.

en. En annan nämnvärd skillnad är att ISkL inte innehåller särregler för utländska studerande som kommer till Finland. Sammanfattningsvis kan konstateras att grundtanken är densamma i vardera lagen om betydelsen av vistelsens längd och de personliga samt yrkesmässiga anknytningarna, men att det på detaljnivå förekommer ett flertal skillnader.

I bilbeskattningen kan man inte tala om dubbelboende i ordets fulla bemärkelse. Detta beror i huvudsak på att boende i Finland har bara en begränsad roll i bilbeskattningen. Det finns också skäl att framhäva att det i andra länder inte nödvändigtvis finns skatter som kan jämföras med den finska bilskatten. Även om en bilskatt skulle existera är det inte självskrivet att denna skatt skulle vara kopplad till boende. De fall där dubbelboendesituationer kan aktualiseras är således inte närapå lika många som i inkomstbeskattningen. Boende och tillfälligt bruk av fordon regleras visserligen i direktivet 83/182/EEG. EU-medlemsländer som beskattar bilar följer vanligen direktivet. Således kan meningsskiljaktigheter uppstå om tolkningen av boende enligt artikel 7 i direktivet eller lagstiftning som bygger på direktivet.

3.4 BOENDE OCH BESKATTNINGSSORT I KOMMUNALBESKATTNINGEN

3.4.1 Allmänt

Kommunalskatten betalas till den kommun i vilken den skattskyldige har hemkommun. Kommunalskattesatserna varierar en hel del i de olika kommunerna i Finland. Den högsta skattesatsen år 2013 var 22 % och den lägsta 16,25 %. Valbarheten till fullmäktige förutsätter hemkommun i den aktuella kommunen. Flera andra omständigheter, som t.ex. rätten till hälsovård, är också bundna till hemkommunen. Hemkommunen bestämmer med andra ord individens rättigheter och skyldigheter i förhållande till kommunen. I detta sammanhang är det främst hemkommunens inverkan på beskattningen som är av intresse.

Nedan behandlas först hur reglerna om hemkommun har utvecklats sedan mitten av förra seklet. Denna behandling är nödvändig för att ge perspektiv på den nuvarande lagstiftningen. Därefter analyseras de gällande reglerna om hemkommun i BFörfL och lagen om hemkommun (HKL, 11.3.1994/201). I BFörfL stadgas till vilken kommun kommunalskatten skall betalas, medan HKL innehåller närmare stadganden om hur hemkommunen *de facto* fastställs. Efter att reglerna för fastställandet av hemkommun utretts, tas kort upp frågan om dubbelboende i kommunalbeskattningen. Till sist jämförs boende i kommunalbeskattningen med boende i ISkL.

3.4.2 Utvecklingen av boendebegreppet

De lagar som reglerar till vilken kommun kommunalskatten skall betalas har ändrats flera gånger. Särskilt förändringarna i samband med skattereformen i skiftet av 1980 och 1990-talet kom att vara omfattande. Före skattereformen var regleringen av den kommunala beskattningsorten komplicerad.¹³⁵ Enligt beskattningsslagen (BeskL, 12.12.1958/482) 59 § skulle skatt på inkomst av fastighet betalas till den kommun i vilken fastigheten var belägen, skatt på inkomst av rörelse och yrke till den kommun där rörelse drivs eller yrke utövas från ett fast driftställe och skatt på personlig inkomst till hemkommunen. En fysisk person kunde således vara förpliktad att betala skatt till flera olika kommuner. Med avseende på syftet med denna forskning ligger intresset i huvudsak på beskattningen av personlig inkomst.

Personlig inkomst beskattades enligt BeskL 59 § i den kommun där personen hade sin hemkommun.¹³⁶ Enligt BeskL 34.4 § skulle som hemkommun betraktas den kommun, där den skattskyldige i början av skatteåret bort mantalsskrivas. I fråga om makar som sambeskattades skulle mannens hemkommun likväl också vara hustruns hemkommun. Sambeskattningen av makar upphörde år 1972 för kommunalskattens del.¹³⁷ I BeskL hänvisades till den lagliga mantalsskrivningsorten, inte den faktiska. Beskattningen skedde i en och samma kommun hela året, oberoende av om den skattskyldige bytte kommun under året eller inte.¹³⁸

Mantalsskrivning bestämdes enligt lagen om mantalsskrivning (LOMS, 1.9.1939/299) 2 och 5 §. Enligt LOMS 2 § skulle finska medborgare och utlänningar bosatta i Finland mantalsskrivas i den kommun där de den 1 januari hade sitt "egentliga bo och hemvist".¹³⁹ Tillfällig frånvaro från hemorten medförde ingen ändring i mantalsskrivningsorten. Om frånvaron pågick i över ett år kunde frånvaron enligt huvudregeln inte anses vara tillfällig.¹⁴⁰ År 1971 ersattes LOMS med lagen om befolkningsböcker (LOBB, 21.2.1969/141). Enligt LOBB 4 § skulle en fysisk person vara inskriven i befolkningsregistret och i hemortsregistret i den kommun där han hade sin hemort. Hemorten bestämdes enligt LOBB

¹³⁵ Se *Andersson 2006a*, s. 64 och *Andersson 1996a*, s. 13 ff.

¹³⁶ Om regleringen av hemkommun före BeskL:s ikraftträdande, se *Rekola 1957*, s. 33 ff. och *Kivikari*, s. 16–26.

¹³⁷ Om sambeskattningsreglerna, se *Andersson 1988*, s. 47–48.

¹³⁸ Om regleringen före år 1992, se *Andersson 1988*, s. 44 ff.

¹³⁹ På finska användes begreppet "varsinanen asunto ja koti". För kommunalskatteändamål användes således "varsinanen asunto ja koti" redan innan det togs i bruk i inkomstskattelagstiftningen.

¹⁴⁰ För en redogörelse för rättspraxis avseende hemkommun och mantalsskrivning, se *Andersson 1967b*, s. 44–45.

9–10 §. Huvudreglerna förblev desamma som i LOMS, d.v.s. en person hade hemort i den kommun där han hade sitt egentliga bo och hemvist.¹⁴¹

I samband med totalskattereformen år 1992 ändrades BeskL på flera punkter när det gäller den kommunala beskattningsorten. Den mest omfattande förändringen gällde vilken kommun skatten skulle betalas till. De tidigare reglerna i BeskL 59 §, som kunde föranleda skattskyldighet i flera kommuner, slopades och i stället stadgades att all kommunalskatt skulle betalas till hemkommunen.¹⁴² Samtidigt skrevs BeskL 34.4 § om så att den skulle vara anpassad till reglerna i LOBB. BeskL 34.3 § antog följande språkdräkt: ”Som en skattskyldigs hemkommun betraktas den kommun där han vid årets ingång skall anses ha haft hemort enligt lagen om befolkningsböcker (141/69) (*hemort på årets första dag*)”. Hänvisningen till mantalsskrivning slopades. Också regler om beskattningen av in- och utflyttande personer togs in i BeskL 34.4 §. När en person flyttade till Finland skulle hans hemkommun vara den kommun i vars hemortsregister han antecknats, eller den kommun där han först bosatt sig efter inflyttningen.¹⁴³ Hemkommunen för en person som flyttat utomlands ansågs inte förändras under den tid som personen enligt ISkL 11 § var bosatt i Finland. Tidigare beskattades t.ex. inflyttande personer enligt BeskL 63 § i Helsingfors under inflyttningsåret. Efter reformen kunde beskattning redan under inflyttningsåret ske i den kommun där den inflyttade konkret var bosatt.¹⁴⁴

Följande reform kom i och med att LOBB ersattes med befolkningsdatalagen (BDL, 11.6.1993/507) som trädde i kraft den 1 november 1993. Reglerna avseende hemorten förblev i huvudsak desamma som i LOBB.¹⁴⁵ Enligt BDL 15 § hade en person hemort i den kommun där han hade sitt egentliga bo och hemvist. Om han hade flera bostäder, var hans egentliga bo och hemvist där han hade gemensam bostad med sin make/maka och sina barn. Om bostäderna i detta hänseende var jämförbara eller om något gemensamt hem inte fanns, var hemorten i den kommun där personen huvudsakligen vistades. Hade personen inte egentligt bo och hemvist i någon kommun, hade han likaså hemort i den kommun där han huvudsakligen vistades. I BDL 16 § stadgades om hemort för inflyttade utlänningar. En inflyttad utlänning hade hemort i Finland, om hans avsikt var att vistas i Finland i minst ett år, eller om vistelsen varat i minst ett år. Motsvarande reglering existerade inte i LOBB. BDL 16 § baserade sig på utlänningslagstiftningen.

¹⁴¹ För en mera detaljerad redogörelse för bestämmelserna, se *Onikki*, s. 171 ff. och RP 115/1968 rd, s. 1 ff.

¹⁴² Se närmare RP 208/1992 rd, s. 5.

¹⁴³ Jfr den ursprungliga ordalydelsen i RP 208/1992 rd, s. 20. Se även StaUB 81/1992 i vilken en alternativ ordalydelse föreslogs.

¹⁴⁴ RP 208/1992 rd, s. 3.

¹⁴⁵ Se närmare RP 355/1992 rd, s. 12 och 20 samt RP 104/1993 rd, s. 3.

Tidsgränsen på ett år gällde inte i de fall där utlänningen hade för avsikt att stanna i Finland. I BDL 17 § listades vilka omständigheter som inte påverkade hemorten. Enligt listan ändrades inte hemorten på grund av värnplikt, vård på sjukhus, tillfällig frånvaro etc.¹⁴⁶ I LOBB 9.3 § reglerades hemorten för minderåriga barn. Dessa specialregler ansågs onödiga och inkluderades inte i BDL.¹⁴⁷ Vidare utgick man i BDL 18 § från hemorten vid årsskiftet i stället för hemorten under årets första dag.

BDL 15–18 § hann inte vara särskilt länge i kraft. Fr.o.m. den 1 juni 1994 reglerades hemorten i HKL. Flera ändringar och moderniseringar gjordes i förhållande till reglerna i BDL. Den huvudsakliga målsättningen med reformen var att definiera en persons hemkommun så exakt som möjligt och motsvarande den materiella verkligheten.¹⁴⁸ Begreppet ”hemort” avskaffades och i stället togs begreppet ”hemkommun” i bruk.¹⁴⁹ Samtidigt avstod man från begreppet ”egentlig bo och hemvist” och övergick till den förenklade formen ”boende”. Bestämmelserna om hemkommun gjordes enklare och klarare och beslutsprocessen mindre byråkratisk. Det infördes en regel enligt vilken en utflyttad person kan anses ha hemkommun i Finland, om han har fastare anknytningar till Finland än utlandet. Dessutom utvidgades individens möjlighet att påverka sin hemkommun. Man avstod också från det tidigare förfarandet enligt vilket hemorten bestämdes genom ett förvaltningsbeslut. Numera fattas inget förvaltningsbeslut om hemkommun, utan anmälan om hemkommun är i allmänhet avgörande.¹⁵⁰ Sedan lagens ikraftträdande har bara några mindre förändringar skett.

BesKL reformerades den 1 januari 1995. Tidigare hade som hemkommun betraktats den kommun där personen vid årets ingång ansågs ha hemort. I och med reformen blev tidpunkten vid utgången av det föregående året avgörande. Samtidigt anpassades lagen också till den nya HKL. BesKL 34.3 § antog följande form: ”Som en skattskyldigs hemkommun betraktas den kommun där han vid utgången av det föregående skatteåret skall anses ha haft hemkommun och bostad där enligt lagen om hemkommun (hemkommun vid årsskiftet).”¹⁵¹ Också reglerna avseende inflyttade individer i BesKL 34.4 § första meningen skrevs om: ”Med hemkommun vid årsskiftet jämföras en kommun, i vilken en person som under

¹⁴⁶ Se RP 355/1992 rd, s. 20–21. Regler som till stora delar motsvarade BDL 17 § hade redan tidigare funnits i LOBB 10.1 §.

¹⁴⁷ Se RP 355/1992 rd, s. 12.

¹⁴⁸ Denna målsättning uttrycktes redan i inrikesministeriets kommittébetänkande 1993:1: Hemkommun och boningsort, s. 5.

¹⁴⁹ Tidigare förekom flera ord som beskrev boende och vistelse i den kommunala lagstiftningen. Avsikten var att förenhetliga och förenkla begreppsbruket. Se RP 104/1993 rd, s. 17–18 och inrikesministeriets kommittébetänkande 1993:1, s. 6.

¹⁵⁰ Inrikesministeriets kommittébetänkande 1993:1, s. 32.

¹⁵¹ Se närmare om lagändringen RP 276/1994 rd, s. 10–11.

skatteåret har flyttat till Finland skall anses ha haft hemkommun och bostad där enligt lagen om hemkommun eller där han först har bosatt sig efter inflyttningen.” De materiella förändringarna blev således förhållandevis småskaliga. BeskL upphävdes och ersattes fr.o.m. den 1 januari 1996 med den nuvarande BFörFL. Reglerna om skattetagarkommunen och hemkommunen i BFörFL 4–5 § förblev i huvudsak desamma som i BeskL 59 och 34 §.¹⁵² Sedan BFörFL trätt i kraft har inga större ändringar gjorts. Den nuvarande regleringen i BFörFL behandlas mera ingående i följande avsnitt.

3.4.3 Beskattningsort för kommunalskatteändamål

Om den kommunala beskattningsorten stadgas i BFörFL 4–5 §. Enligt BFörFL 4 § betalas kommunalskatten till den skattskyldiges hemkommun. Enligt BFörFL 5.1 § skall som den skattskyldiges hemkommun betraktas den kommun där personen vid utgången av det föregående skatteåret anses ha haft bostad enligt HKL.¹⁵³ Reglerna om hemkommun i BFörFL bestämmer inte själva skattskyldigheten, utan bara till vilken kommun skatten skall betalas om personen är allmänt skattskyldig. Enligt HKL kan hemkommunen växla under året. I beskattningen betalas däremot kommunalskatten under hela året till den kommun där personen sista dagen föregående år hade hemkommun, oberoende av om den skattskyldige flyttar till någon annan kommun.¹⁵⁴

I BFörFL 5.2 § stadgas särskilt om hemkommun för in- och utflyttade personer. Enligt BFörFL 5.2 § jämställs med hemkommun vid årsskiftet en till Finland inflyttad persons hemkommun enligt HKL eller den kommun där han först har bosatt sig efter inflyttningen. Det är en person flyttar till landet har han självfallet ingen hemkommun vid utgången av det föregående året i enlighet med BFörFL 5.1 §. Tidigare verkställdes kommunalbeskattningen under det första året efter inflyttning i allmänhet i Helsingfors. Den nuvarande ordalydelsen garanterar att kommunalskatten går till den kommun där den inflyttade faktiskt vistas.¹⁵⁵ I teorin är det möjligt att vara allmänt skattskyldig samtidigt som hemkommun saknas enligt HKL. Hur hemkommun uppkommer vid inflyttning stadgas i HKL 4 §. I BFörFL 5.2 § bestäms vart kommunalskatten skall betalas också i de fall där

¹⁵² Se RP 131/1995 rd, s. 25.

¹⁵³ Frågan om hemkommun för beskattningsändamål har behandlats i fallen HFD 25.10.2001 I. 2598 och Norra Karelen länsrätt 11.4.1997/197 samt partiellt i HFD 2000:72.

¹⁵⁴ I den hypotetiska situationen att flytten mellan två kommuner skulle ske just under årsskiftet har Andersson förespråkat att hemkommunen vid årsskiftet skall vara avgörande, d.v.s. den kommun där hemmet finns den 1 januari. Se Andersson 1996a, s. 14. Se också *Handbok i personbeskattning* 2012, s. 625.

¹⁵⁵ Se RP 208/1992 rd, s. 2.

villkoren för hemkommun enligt HKL 4 § inte uppfylls. I *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013* konstateras att t.ex. flyktingar enligt BFörfL 5.2 § således skall anses ha hemkommun för beskattningsändamål i den kommun där den flyktingcentral är belägen i vilken de först inkvarterats.¹⁵⁶

Enligt BFörfL 5.2 § andra meningen anses hemkommunen för en person som har flyttat utomlands vara oförändrad under den tid som han enligt ISkL 11 § anses vara bosatt i Finland. Vid utflyttning följs således inte reglerna om hemkommun i HKL 5 §, utan direkt stadgandet i BFörfL 5.2 §. I och med att hänvisningen gäller ISkL 11 § i dess helhet, spelar det ingen roll på vilken grund skattskyldigheten i Finland fortgår. Detta innebär att hemkommunen förblir i Finland också för t.ex. utkommenderade diplomater som faller under ISkL 11.2 §.

Det finns några undantag från de nämnda huvudreglerna. I fråga om begränsat skattskyldiga som beskattas enligt BFörfL fastställs skatten enligt motsvarande regler som för allmänt skattskyldiga. Således förutsätts den begränsat skattskyldiga betala kommunalskatt, trots att han varken enligt ISkL eller enligt HKL är bosatt i Finland. I dessa fall fastställs kommunalskatten utifrån en genomsnittlig kommunal inkomstskattesats. Denna skatt redovisas enligt KällSkL 15.2 § i sin helhet till staten.¹⁵⁷ Också utländska nyckelpersoner bosatta i Finland betalar källskatt till staten enligt lagen om källskatt för löntagare från utlandet (18.12.1995/1551) 1.3 §.

3.4.4 Hemkommun för kommunalskatteändamål

Vad som skall förstås med hemkommun bestäms i lagen om hemkommun 2–6 §.¹⁵⁸ Begreppet hemkommun har relevans inte bara för beskattningsändamål, utan också för bestämmandet av t.ex. i vilken kommun en person har rätt till kommunala socialvårdstjänster samt hälso- och sjukvårdstjänster.¹⁵⁹ Enligt HKL 2.1 § är en persons hemkommun i regel den kommun där han bor. Med boende avses faktiskt eller konkret boende i en viss kommun i Finland.¹⁶⁰ För ett nyfött barn är barnets mors hemkommun vid födelsetidpunkten också barnets hemkommun. Ett hittebarns hemkommun är den kommun där barnet hittats.¹⁶¹

¹⁵⁶ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 69.

¹⁵⁷ Om källskatten, se *Andersson 2006a*, s. 65 och s. 112.

¹⁵⁸ För en kort introduktion till bestämmandet av hemkommun, se *Heuru*, s. 187–189, *Hannus – Hallberg – Niemi*, s. 92–94 och *Harjula – Prättälä*, s. 150 f.

¹⁵⁹ Se *Solmu 3*, s. 23 ff. och *Heiliö et al.*, s. 513. I bl.a. socialvårdslagen (17.9.1982/710) 14.1 § och folkhälsolagen (28.1.1972/66) 14.5 § har hemkommunen en avgörande betydelse för beviljandet av förmåner.

¹⁶⁰ *Harjula – Prättälä*, s. 150 och *Hannus – Hallberg – Niemi*, s. 93. Se även *Onikki*, s. 175.

¹⁶¹ RP 104/1993 rd, s. 24–25.

Enligt HKL 2.2 § bestäms hemkommunen för personer som har flera eller ingen bostad till sitt förfogande. I dessa fall är personens hemkommun den kommun som han på grund av sina familjeförhållanden, sin utkomst eller andra motsvarande omständigheter själv anser som sin hemkommun och till vilken han med hänsyn till de ovan nämnda omständigheterna har fast anknytning. Med familjeförhållanden avses enligt RP 104/1993 rd banden till familjen och familjens gemensamma bostad, d.v.s. hem. Med utkomst avses arbete eller någon annan ekonomisk anknytning till boningsorten. Vad som skall förstås med annan ekonomisk anknytning definieras inte i regeringspropositionen. Annan ekonomisk anknytning är förmodligen någon form av inkomst som förutsätter aktiv arbetsinsats. Med andra motsvarande omständigheter avses släktskaps-, foster- eller vårdförhållanden.¹⁶² Ytterligare anges att en persons avsikt att bo stadigvarande eller åtminstone tills vidare i den kommun han uppgett skall beaktas. I rättspraxis ansågs däremot inte avsikten att flytta från hemkommunen vara en fast anknytning till den andra kommunen.¹⁶³

Om en person har flera bostäder eller ingen bostad, skall den huvudsakliga vikten läggas vid den egna åsikten.¹⁶⁴ Den egna åsikten ensam är trots allt inte avgörande. För att hemkommun skall uppstå förutsätts utöver den egna uppfattningen också fasta förbindelser till kommunen. Förhållandet mellan den egna åsikten och de faktiska omständigheterna har behandlats i några rättsfall. Det första fallet gäller valbarhet till stadsfullmäktige, det andra hemkommun enligt befolkningsdatasystemet och det tredje beskattningsorten.

HFD 2009:59: Fallet gällde valbarhet till stadsfullmäktige och vilken kommun som skulle betraktas som F:s hemkommun enligt HKL. F:s hemkommun var enligt befolkningsdatasystemet uppenbarligen Rovaniemi. Dessutom ansåg F själv att hans hemkommun var Rovaniemi, där han deltagit i kommunalvalet. F hade bostad i såväl Rovaniemi som Åbo och Bryssel. Hans hustru och myndiga barn var bosatta i Åbo. Hustrun arbetade i Åbo. F betalade skatt till Rovaniemi fr.o.m. år 1999, där han också varit aktiv inom olika organisationer. HFD konstaterade att F inte var valbar till Rovaniemi stadsfullmäktige, eftersom han inte genom familjeförhållanden hade anknytning till nämnda stad, inte arbetade där och inte heller hade uppgivit någon annan ekonomisk anknytning till Rovaniemi samt att nämnda stad inte heller av andra motsvarande skäl var hans hemkommun.¹⁶⁵

HFD 2001:34: X hade bostad i två kommuner. I kommunen A hade han ett gemensamt hem med sin hustru. Hustrun arbetade i kommunen A. X, som var deltidspensionerad,

¹⁶² RP 104/1993 rd, s. 25.

¹⁶³ Se t.ex. HFD 25.10.2001 l. 2598.

¹⁶⁴ RP 104/1993 rd, s. 17.

¹⁶⁵ Se HFD 4.4.2005 l. 735 (Opubl.), som påminner om fallet HFD 2009:59. Se ytterligare Norra Karelen länsrätt 11.4.1997/197.

arbetade också i A. X tillbringade hela sin fritid (cirka 7 månader) i kommunen B och ansåg att B var hans hemkommun. HFD konstaterade att X hade sin hemkommun i kommunen A, eftersom hans familjeförhållanden och utkomst anknöt honom till A.

HFD 25.10.2001 l. 2598: Makarna A och B hade arbetat i kommunen Y sedan 1970-talet, där de också hade en 119 m² stor bostad. Makarnas avsikt var att avstå från bostaden i kommunen Y och flytta till kommunen X då arbetet tillät det. Makarna hade en bostad, var antecknade i befolkningsdatasystemet och var ursprungligen från kommunen X. Dessutom angav makarna att de hade största delen av sina vänner och hobbyer i X. FD konstaterade att det inte hade visats att makarna på grund av familjeförhållanden, uppehålle eller andra motsvarande omständigheter skulle ha haft en i lagen om hemkommun avsedd fast förbindelse med den kommun som anmälts som hemkommun, varför man inte kunde lägga vikt vid makarnas egen uppfattning om deras hemkommun. HFD ändrade inte FD:s beslut. Således hade makarna sin beskattningssort i kommunen Y.¹⁶⁶

Rättsfallen tyder på att den egna åsikten inte kan avgöra hemkommunen i de fall där de faktiska omständigheterna inte motsvarar den egna åsikten. I fallet HFD 2009:59 konstaterade HFD att samhällelig aktivitet och hobbyverksamhet, erläggandet av skatter till en viss kommun och övriga motsvarande faktorer, liksom också personens egen uppfattning om hemkommunen, trots allt inte kan bestämma hemkommunen, om det finns utredning om fasta anknytningar till någon annan kommun. Om de fasta anknytningarna hänför sig till en annan kommun än den kommun som personen själv anser vara hemkommunen, bör hemkommunen anses vara den där de fasta anknytningarna är. Ett sådant resonemang finner man också i RP 104/1993 rd, enligt vilken målsättningen med lagen är att hemkommunen skall motsvara de verkliga förhållandena i fallet.¹⁶⁷ Den egna åsikten blir således avgörande främst i de fall där det finns närmast lika starka fasta anknytningar till två kommuner.¹⁶⁸ En intressant fråga är hur man skall gå till väga om en person har bostad i två kommuner med familjen bosatt i den ena och arbetet i den andra kommunen. Eftersom de fasta anknytningarna inte har rangordnats, tillmäts den egna åsikten förmodligen större vikt i en sådan situation än om familjen och arbetet finns i samma kommun.¹⁶⁹

¹⁶⁶ I fallet var det uppenbarligen också fråga om bevisning, eftersom FD uttalar sig om vad som kan anses visat och vad som däremot inte är det.

¹⁶⁷ Se RP 104/1993 rd, s. 17 och 24–25. Se ytterligare inrikesministeriets kommittébetänkande 1993:1, s. 5.

¹⁶⁸ Åbo FD tog ställning till i vilka valsituationer den egna åsikten kan ges betydelse. FD ansåg i fallet HFD 2001:34 att den egna åsikten skall kunna bestämma hemkommunen om personens anknytning till båda bostättningsorterna kan betecknas som likvärdig enligt lagen om hemkommun.

¹⁶⁹ I fallet Norra Karelen länsrätt 11.4.1997/197 hade personen A sin make i kommunen X och arbete i kommunen Y. A hade bostad i båda kommunerna. Själv ansåg A att hans hemkommun var Y. Således skulle A beskattas i kommunen Y. Se närmare *Verotuskäytäntö 1997*, s. 528–530.

Om en persons egen uppfattning inte har kunnat utredas bestäms hemkommunen enligt HKL 2.3 §. Då är hemkommunen den kommun till vilken personen skall anses ha den fastaste anknytningen med hänsyn till sitt boende, sina familjeförhållanden, sin utkomst och andra motsvarande omständigheter. Denna regel infördes i lagen med tanke på situationer där myndigheterna av tredje part fått information om att en persons hemkommun ändrats, och man på grund av att personen inte har varit samarbetsvillig, eller av någon annan orsak, inte ens genom hörande har kunnat få reda på personens egna uppfattning. I dessa fall bestäms hemkommunen utifrån en objektiv helhetsbedömning av anknytningarna.¹⁷⁰

I HKL 3 § stadgas om begränsningar avseende ändringen av hemkommunen. Enligt lagen finns det sex olika situationer då hemkommunen inte ändras trots att personen bor i en annan kommun. Boendet i den andra kommunen måste huvudsakligen bygga på någon av dessa orsaker. Tolkningen av vad som avses med ”huvudsakligen” har varit föremål för ett par HFD-mål.¹⁷¹ Om villkoren uppfylls anses boendet i den andra kommunen som tillfälligt. Bestämmelsen gäller både tillfälligt boende inom Finland och utomlands. Enligt den första punkten ändras inte hemkommunen, om boendet i annan kommun huvudsakligen beror på arbetsuppgifter, studier eller sjukdom eller någon annan med dessa jämförbar orsak som varar högst i ett år. Med tillfälligt boende på grund av sjukdom förstås t.ex. sjukdomsrelaterat boende hos en släkting. Om boende i en annan kommun på grund av anstaltsvård stadgas separat. Också om vistelsen pågår i över ett år ändras inte hemkommunen, om villkoren i HKL 2.2 § uppfylls till fördel för hemkommunen.¹⁷²

I de övriga fallen då hemkommunen inte ändras saknar längden av vistelsen betydelse. Enligt den andra punkten i HKL 3.1 § ändras inte hemkommunen, om boendet i den andra kommunen beror på vård i familjevård eller institutionsvård, eller boende med boendeservice. Regeln ändrades till denna del år 2011. Syftet med den nya regeln var att bättre tillgodose individens rätt enligt grundlagen att välja sin bostadsort.¹⁷³ Tidigare hörde en person som föll under punkt två inte till den kommun där han vårdades, varvid han inte heller fick de rättigheter som kommunmedlemskapet gav. Genom reformen fogades en ny 3 a § till lagen. Bestämmelsen reglerar närmare när personer som omfattas av HKL 3.1 § 2 punkten

¹⁷⁰ Se RP 104/1993 rd, s. 25.

¹⁷¹ I målen HFD 2004:108 och HFD 1997:67 uppfylldes inte kraven på huvudsaklighet, varvid hemkommunen ansågs ha ändrats i båda målen.

¹⁷² Se RP 104/1993 rd, s. 25.

¹⁷³ Se närmare RP 101/2010 rd, s. 1 och 9 ff.

kan välja sin hemkommun.¹⁷⁴ I HKL 3 b § föreskrivs ytterligare att en persons hemkommun kan ändras om personen flyttar till en annan kommun i en situation som avses i 16 a § i socialvårdslagen. I socialvårdslagen 16 a § stadgas om situationer där en person vill flytta och bli invånare i en annan kommun, men på grund av ålder, funktionsnedsättning eller av någon annan orsak inte kan bo självständigt där.

Enligt punkterna tre och fyra i HKL 3.1 § ändras hemkommunen inte heller om boendet i en annan kommun beror på vistelse till sjöss eller avtjänande av straff i straffanstalt. Enligt punkterna fem och sex ändras inte hemkommunen på grund av medlemskap i riksdagen eller statsrådet eller skötandet av ett offentligt uppdrag och inte heller på grund av fullgörande av värnplikt eller civiltjänst. I fallet HFD 2009:59 konstaterades att trots att villkoren i 5 punkten uppfylls, kan hemkommun nog ändra av någon annan orsak.

HKL 4 § gäller hemkommun vid inflyttning till Finland. Reglerna om inflyttning ändrades år 2007. Den huvudsakliga avsikten med reformen var att skapa exaktare och mera täckande regler samt göra reglerna enhetligare med motsvarande bestämmelser i lagen om tillämpning av lagstiftningen om bosättningsbaserad social trygghet (TillämpningsL, 30.12.1993/1573).¹⁷⁵ Som modell för reformen användes bl.a. TillämpningsL 3 a §, som gäller inflyttning för socialskyddsändamål. De ändrade reglerna antogs bl.a. leda till att ett större antal utländska medborgare får hemkommun i Finland.¹⁷⁶

I HKL 4.1 § stadgas om när HKL tillämpas för bestämmande av hemkommun och bostad för personer som kommit till Finland. I HKL 4.1 § anges fem punkter för att bestämma någons hemkommun och bostad vid inflyttning till landet. Enligt den första punkten tillämpas HKL på finska medborgare. Enligt den andra punkten tillämpas HKL på personer som har ett i utlänningslagen (30.4.2004/301) avsett giltigt uppehållstillstånd som ger rätt till kontinuerlig eller permanent vistelse. Denna punkt är främst avsedd för personer som inte kommer från ett EU-land. I punkt tre stadgas att HKL tillämpas på medborgare i en medlemsstat i EU, Island, Liechtenstein, Norge eller Schweiz som har registrerat sin uppehållsrätt i enlighet med utlänningslagen, om sådan registrering krävs av honom. Enligt punkt fyra tillämpas HKL på familjemedlemmar till personer med hemkommun

¹⁷⁴ Enligt HKL 3 a § kan en person som är placerad i en annan kommun för vård och som omfattas av HKL 3 § 2 punkten välja den nya kommunen som sin nya hemkommun. En förutsättning är att vården eller boendet beräknas pågå eller ha pågått över ett år. Se närmare RP 101/2010 rd, s. 17 och 24–26.

¹⁷⁵ Se RP 206/2006 rd, s. 1. Se även *Solmu* 3, s. 26, där förslagen till vissa av ändringarna fördes fram.

¹⁷⁶ RP 206/2006 rd, s. 7.

i Finland.¹⁷⁷ Hemkommunen bestäms enligt punkt fem med stöd av HKL, om den person som kommer till Finland har ett i utlänningslagen avsett giltigt uppehållstillstånd som ger rätt till minst ett års tillfällig vistelse och personen dessutom med beaktande av förhållandena som helhet har för avsikt att stadigvarande bosätta sig i Finland. Den som anländer till Finland skall lägga fram utredning om sitt syfte att bosätta sig stadigvarande i Finland.¹⁷⁸ I HKL 4.2 § nämns faktorer som beaktas vid bedömningen av huruvida syftet är att bosätta sig stadigvarande i Finland. Utredningen över huruvida avsikten är att bosätta sig stadigvarande skall enligt propositionen alltid basera sig på en objektiv helhetsbedömning av situationen.¹⁷⁹ I regeringspropositionen konstateras vidare att HKL 4.1 § 5 punkten och 4.2 § skall tolkas snävt, eftersom fullt bevis på avsikten att stadigvarande bosätta sig i Finland inte förutsätts.

HKL 4.2 § påminner till stora delar om TillämpningsL 3 a §.¹⁸⁰ I TillämpningsL 3 a.2 § räknas upp faktorer som visar att den inflyttade bosätter sig stadigvarande i Finland. Vissa nämnvärda skillnader förekommer dock. Enligt TillämpningsL ses en familjemedlem eller nära anhörig som är stadigvarande bosatt i Finland som ett tecken på att boendet är stadigvarande. Enligt HKL är en familjemedlem med hemkommun i Finland redan i sig en grund för att tillämpa HKL vid bestämmande av hemkommun för en inflyttad person. En annan nämnvärd skillnad är att studier ses som ett tecken på stadigvarande boende, varför studerande således kan få hemkommun i Finland enligt HKL 4.2 § 3 punkten.¹⁸¹ Enligt TillämpningsL är det i regel inte särskilt enkelt för studerande att betraktas som bosatta i Finland.

Enligt HKL 4.2 § 1 punkten skall finländsk härkomst ses som ett tecken på stadigvarande boende. Motsvarande kriterium ses också som en anknytning enligt TillämpningsL 3 a §. Vad som förstås med ”finländsk härkomst” anges inte i HKL. I TillämpningsL 1 § definieras däremot begreppet som ”en utlänning som beviljats uppehållstillstånd på grundval av 47 § 1 mom. 1 punkten eller 48 § i utlänningslagen”. I RP 206/2006 rd redogörs för vad som skall förstås med be-

¹⁷⁷ Med familjemedlem avses make, maka, part i registrerat partnerskap, barn som är beroende av personen i fråga för sin försörjning samt minderåriga barns vårdnadshavare. I RP 206/2006 rd konstateras att makar kan oberoende av kön anses utgöra en familj, om de har gemensam vårdnad av ett barn eller de har bott i ett äktenskapsliknande förhållande i gemensamt hushåll i minst två år. Vuxna barn samt egna föräldrar kan undantagsvis höra till familjen förutsatt att den i Finland bosatta personen ansvarar för barnets eller föräldrarnas välfärd och utkomst. RP 206/2006 rd, s. 5.

¹⁷⁸ Enligt regeringspropositionen bestäms syftet på basis av både den egna subjektiva avsikten samt faktorer som kan fastställas objektivt och konstateras utifrån. RP 206/2006 rd, s. 5–6.

¹⁷⁹ RP 206/2006 rd, s. 6.

¹⁸⁰ Se avsnitt 3.5.5.4.

¹⁸¹ Före år 2007 fick inte studerande hemkommun i Finland lika enkelt som nu. Angående studerandes hemkommun före reformen, se inrikesministeriets arbetsgruppspromemoria: Projekt som gäller utländska studerandes ställning i Finland. Inrikesministeriets publikationer 56/2004, s. 10.

greppet ”finländsk härkomst” i samband med HKL. Med begreppet avses att personen i fråga har haft finskt medborgarskap vid sin födelse, eller att hans släkting i rakt stigande led är eller har varit av finländsk härkomst. Gränsen för vem som kan anses höra till rakt stigande led har i praktiken dragits vid far- eller morföräldrar. Denna definition påminner i allt väsentligt om motsvarande definition i TillämpningsL. Enligt HKL 4.2 § 2 punkten skall också tidigare hemkommun i Finland anses tyda på avsikt att stadigvarande bosätta sig i Finland. Enligt den tredje punkten är också ett giltigt arbetsavtal eller studier i två år faktorer som tyder på stadigvarande boende.¹⁸² Den fjärde och sista punkten är av något avvikande karaktär. Enligt den fjärde punkten skall också tillfällig bostad i Finland i minst ett års tid utan avbrott ses som ett uttryck för stadigvarande boende. De övriga faktorerna, som redogjorts för ovan gäller oberoende av faktisk vistelse.

Om de omständigheter som räknas upp i HKL 4.2 § 1–3 punkterna är för handen, kan hemkommun uppstå direkt vid ankomst.¹⁸³ Den fjärde punkten i HKL 4.2 § förutsätter däremot att personen vistas den angivna tidslängden för att hemkommun skall uppstå. Listan på faktorer som tyder på stadigvarande boende är inte uttömmande. Detta klargörs redan i första meningen i HKL 4.2 §, där det konstateras att ”bland annat” följande faktorer skall beaktas.

I HKL 4.3 § stadgas om hemkommun för diplomater. En person har inte hemkommun i Finland om han jobbar vid en främmande stats diplomatiska beskickning, någon annan jämförbar beskickning eller vid ett konsulat som förestås av en utsänd konsul. Denna huvudregel gäller dock inte om personen i fråga är finsk medborgare eller om han sedan tidigare har hemkommun i Finland. Hemkommun i Finland har inte heller en familjemedlem till en diplomat, eller en person som är i hans privata tjänst. Också i dessa fall uppstår hemkommun om personerna är finska medborgare eller sedan tidigare har hemkommun i Finland. Reglerna baserar sig på Wienkonventionerna om diplomatiska och konsulära förbindelser.¹⁸⁴

I HKL 5 § föreskrivs om hemkommun vid utflyttning ur landet. Då en person med hemkommun flyttar från Finland är den tidsmässiga utsträckningen av vistelsen avgörande för huruvida hemkommunen kvarstår i Finland eller inte. Om en person flyttat för en längre tid än ett år, har han enligt huvudregeln inte längre hemkommun i Finland. Trots att personen flyttar utomlands för en längre tid kan han ha sin hemkommun i Finland om han, med hänsyn till sina levnadsförhål-

¹⁸² Med studier avses yrkes- eller högskolestudier. Däremot inkluderar studier inte grundskole- eller gymnasiestudier.

¹⁸³ RP 206/2006 rd, s. 6.

¹⁸⁴ Se närmare RP 104/1993 rd, s. 26.

landen, har fastare anknytning till Finland än till det land där han bor. Bedömningen av huruvida personen har fastare anknytningar till Finland görs separat i varje enskilt fall. I RP 104/1993 rd konstateras att frågan om fasta anknytningar utreds först efter att den utflyttades egna åsikt har inhämtats.¹⁸⁵ Som fasta anknytningar nämns bl.a. att vistelsen utomlands är tidsbegränsad. Utöver en tidsbegränsad vistelse förutsätts också vissa anknytningar som hänför sig till levnadsomständigheter för att hemkommun skall kvarstå. Som anknytningar anges i regeringspropositionen bl.a. familje- eller släktskapsförhållanden, omständigheter som hänger samman med bostad och boende samt anställningsförhållanden och utkomst. Det är i allmänhet den utflyttades skyldighet att visa att fasta anknytningar kvarstår, d.v.s. det är inte fråga om en presumption med omvänd bevisbörda såsom i fråga om treårsregeln enligt ISKL 11.1 §. En gräns för hur länge hemkommunen kan bestå i Finland har inte inkluderats i lagen. Enligt regeringspropositionen anges att en person i vilket fall som helst inte skall kunna ha hemkommun i Finland längre än tre år efter utflyttning.¹⁸⁶

I HKL 5.2 § regleras frågan om hemkommun för diplomater särskilt. En finsk medborgare har hemkommun i Finland om han bor utomlands och är anställd hos finska staten vid en diplomatisk eller någon annan jämförbar beskickning, vid ett konsulat som förestås av en utsänd konsul eller är i utvecklingssamarbetsuppgifter eller missionsarbete. Samma regel gäller familjemedlemmar till dessa personer.

Vid gränsöverskridande rörlighet inom Norden tillämpas specialregler för bestämmande av hemkommun. Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige har den 1 november 2004 ingått en överenskommelse om folkbokföring. Enligt överenskommelsen bildar de nordiska länderna ett enhetligt folkbokföringsområde.¹⁸⁷ Inflyttningslandets registreringsmyndighet får enligt nationell rätt avgöra huruvida en person är bosatt i landet eller inte. Utflyttningslandet avregistrerar personen i och med att denna registrerats i inflyttningslandet. Avsikten är således att undvika att en person är folkbokförd i två kommuner.

När en person flyttar från sin hemkommun skall han enligt HKL 7 § en månad före och senast en vecka efter flyttningsdagen anmäla om flytten till magistraten¹⁸⁸, samt lämna in sådana tilläggsuppgifter som behövs för bestämmandet av

¹⁸⁵ RP 104/1993 rd, s. 27.

¹⁸⁶ Se RP 104/1993 rd, s. 27. I propositionen räknas också upp exempel på konkreta situationer där hemkommunen kan anses kvarstå i Finland trots utflyttning. Som exempel nämns bl.a. vistelse i utlandet på grund av studier, fritidsverksamhet, vårdåtgärder, korttidsanställning etc.

¹⁸⁷ Se RP 159/2005 rd, s. 3.

¹⁸⁸ Tidigare skulle anmälan göras till den magistat till vars ämbetsdistrikt personen i fråga flyttat. Numera kan anmälan göras till vilken magistrat som helst. Om ändringen, se närmare RP 180/2010 rd, s. 9.

hemkommunen och bostad.¹⁸⁹ Då en flyttningsanmälan kommit till magistraten skall denna enligt HKL 9.1 § i befolkningsdatasystemet göra en anteckning enligt anmälan. Anteckning skall inte göras, om anmälan uppenbart står i strid med fakta i fallet, är bristfällig eller om den annars är sådan att en tillförlitlig anteckning inte kan göras på basis av den. I dessa fall kan magistraten låta bli att göra en anteckning, göra en anteckning som avviker från anmälan eller begära tilläggsutredning.¹⁹⁰ I regel följer magistraten den anmälan som gjorts. Magistraten fattar inget separat förvaltningsbeslut som kan överklagas, utan uppgiften om hemkommun införs i befolkningsdatasystemet normalt utgående från den anmälan som personen i fråga har gjort. Det är således fråga om en ”konstaterande förvaltningsåtgärd” som magistraten vid behov kan rätta.¹⁹¹ I rättelsebeslutet kan man däremot söka ändring.¹⁹² Det är viktigt att observera att den hemkommun som magistraten registrerar i allmänhet inte juridiskt binder andra myndigheter. Varje myndighet kan i princip själv besluta var hemkommunen skall vara enligt lagen om hemkommun. I praktiken har dock magistratens anteckning om hemkommun en stark styrande verkan för övriga myndigheter.¹⁹³ Uppgifterna i befolkningsdatasystemet anses ha s.k. offentlig tillförlitlighet.

3.4.5 Kommunalt dubbelboende

Kommunalt dubbelboende är inte jämförbart med internationellt dubbelboende. Vid internationellt dubbelboende är det fråga om att minst två suveräna länder anser att en och samma person är skatterättsligt bosatt i landet i fråga. Vid internationellt dubbelboende kan juridisk dubbelbeskattning uppstå, d.v.s. att en och samma person blir beskattad i två eller flera stater för samma inkomst. Kommunalt dubbelboende är varken ett strikt definierat eller lika utbrett begrepp som internationellt dubbelboende. Kommunalt dubbelboende kan betraktas ur flera olika synvinklar. I och med att hemkommun enligt HKL används för att bestämma ett flertal skyldigheter och rättigheter, kan det finnas flera olika instanser med intressen som är anknutna till bestämmandet av hemkommunen. Dessutom binder inte magistratens uppfattning om vad som är hemkommun de övriga myndigheterna inom förvaltningen. Således kan personen enligt en förvaltningsmyndighet ha hemkommun för ett visst ändamål i kommunen X, medan samma person

¹⁸⁹ Närmare bestämmelser om anmälningsskyldigheten och vilka uppgifter som skall anges finns i HKL 7 a–7 e §, se även RP 67/2004 rd, s. 10 ff.

¹⁹⁰ RP 104/1993 rd, s. 29.

¹⁹¹ Se RP 67/2004 rd, s. 3 och 6. Se vidare RP 104/1993 rd, s. 18. Se även fallet HFD 13.6.2001 I. 1429, i vilket personen i fråga som första åtgärd yrkade på att magistratens beslut skulle rättas.

¹⁹² Se *Harjula – Prättälä*, s. 151.

¹⁹³ Se RP 206/2006 rd, s. 1, RP 67/2004 rd, s. 3, *Solmu* 3, s. 23–24 och *Harjula – Prättälä*, s. 151.

enligt en annan förvaltningsmyndighet har hemkommun i kommunen Y för något annat ändamål.¹⁹⁴ Eftersom det handlar om skilda intressen och myndigheter, behöver inte dubbelboende ur denna synvinkel leda till några problem.

I detta arbete avses med kommunalt dubbelboende de fall där en person har anknytningar till två kommuner, i huvudsak genom att han har bostad i båda kommunerna, och således eventuellt uppfyller de tekniska villkoren i BFörFL för hemkommun i vardera kommunen.¹⁹⁵ I en sådan situation kan det uppstå meningsskiljaktigheter avseende vilken kommun som skall anses vara hemkommunen enligt BFörFL 4–5 § och därmed beskattningsorten. Vid kommunalt dubbelboende torde trots allt dubbelbeskattning aldrig förekomma, d.v.s. att en person för samma inkomst påförs kommunalskatt i två kommuner. Beskattningsmässigt kan en person bara ha en hemkommun i taget och samma kommun hela året. Däremot uppstår visserligen situationer i vilka t.ex. den skattskyldige, kommunerna eller skattemyndigheter är av olika åsikt om vilken kommun som är personens hemkommun enligt BFörFL.

Utgångspunkten är att beskattningsorten är den ort där den skattskyldige enligt magistraten har sin hemkommun.¹⁹⁶ Skattemyndigheterna är dock inte bundna av magistratens registeruppgifter. Detta framkommer redan av BFörFL 5.1 §, som lyder som följer: ”Som en skattskyldig fysisk persons hemkommun betraktas den kommun där han vid utgången av det föregående skatteåret skall anses ha haft bostad enligt lagen om hemkommun.” Ordalydelsen tyder på att skattemyndigheterna själva skall tolka lagen om hemkommun. Om det hade varit lagstiftarens önskan att skattemyndigheterna slaviskt skulle följa magistratens registeruppgifter, hade lagen knappast utformats såsom den nu är. I rättspraxis har beskattningsorten kunnat vara en annan än hemkommunen enligt befolkningsdatasystemet. I fallet HFD 25.10.2001 l. 2598 hade den skattskyldige enligt befolkningsdatasystemet sin hemkommun i X, men HFD konstaterade att hemkommunen för beskattningsändamål var i kommunen Y.¹⁹⁷

¹⁹⁴ I *Harjula – Prättälä* nämns som exempel att fullmäktige vid bedömandet av valbarhet kan komma till en annan slutsats än magistraten avseende vad som är hemkommun enligt HKL. Se *Harjula – Prättälä*, s. 151. I fallet HFD 2009:59 hade personen hemkommun enligt BFörFL i Rovaniemi, där han uppenbarligen också hade hemkommun enligt befolkningsdatasystemet. Däremot ansåg HFD att han inte var valbar till stadsfullmäktige i Rovaniemi, eftersom han inte hade hemkommun i Rovaniemi enligt kommunallagen (17.3.1995/365) 33 § och HKL. Således hade olika instanser tolkat HKL olika.

¹⁹⁵ I *Lodin – Lindencrona – Melz – Silfverberg* beskrivs dubbelboende som följer: ”Den skattskyldige flyttar på grund av sitt arbete till en ny bostadsort och behåller en bostad på den tidigare bostadsorten för sig själv, sin make, sambo eller familj.” Se *Lodin – Lindencrona – Melz – Silfverberg*, s. 143–144.

¹⁹⁶ Motsvarande praxis förekom också före den nuvarande lagstiftningen. Se *Onikki*, s. 172.

¹⁹⁷ Se fallen HFD 25.10.2001 l. 2598 och Norra Karelen länsrätt 11.4.1997/197.

Varje kommun får själv bestämma sin skattesats. Kommunalskatten kan variera stort mellan olika kommuner. Vid valet av hemkommun, och därmed beskattningsort, finns det ofta rent finansiella intressen för den skattskyldige. Dessutom har kommunerna fiskala intressen i att maximera antalet personer med beskattningsort inom kommunen. Ju högre den skattskyldiges förvärvsinkomst är, desto större är kommunens intresse. Konflikter mellan skattebetalare, kommuner och skattemyndigheter är således möjliga.

I *Henkilöverotuksen käsikirja 2012* tas i korthet ställning till hur man skall gå till väga i situationer där beskattningsorten är oklar. På vilken grund oklarheten uppkommit berörs inte. Således skall Skatteförvaltningens rekommendation om konfliktlösning gälla alla situationer av oklarheter i fråga om beskattningsorten. Enligt handboken skall skattebyråerna vid behov höra den skattskyldige och med ömsesidiga förhandlingar avgöra vilken kommun som är den skattskyldiges rätta beskattningsort.¹⁹⁸ Om meningsskiljaktigheterna avseende beskattningsorten inte kan lösas genom ömsesidiga förhandlingar, används normala besvärsvägar. Första instans är då skatterättelsenämnden till vilken en rättelseyrkan kan riktas enligt BFörfL 63 §. Ändring i skatterättelsenämndens beslut kan sökas genom besvär hos förvaltningsdomstol, och i sista hand hos HFD. Enligt BFörfL 62.1 § får ändring i beskattningen sökas av den skattskyldige själv samt av varje annan person vars eget skattebelopp beskattningen direkt kan påverka eller som är ansvarig för betalningen av skatten. I BFörfL 62.2 § stadgas att enheten för bevakning av skattetagarnas rätt och kommunen har rätt att söka ändring i beskattningen.¹⁹⁹ Kommunens rätt att söka ändring utnyttjas förutom av kommunen själv också av ett i enlighet med 17 § i lagen om skatteförvaltningen (18.4.2008/237) utnämnt skatteombud.

3.4.6 Jämförelse med boendebegreppet i inkomstbeskattningen

En utförlig jämförelse mellan boendebegreppen i HKL och BFörfL samt ISkL är inte ändamålsenlig. Detta beror på att reglerna om hemkommun inte gäller skattskyldighet i likhet med ISkL 11 §, utan bara bestämmandet av beskattningsorten för redan skattskyldiga personer. Dessutom är det flera myndigheter som självständigt tillämpar HKL för sina egna ändamål. Hemkommunen är således inte ett rent skatterättsligt boendebegrepp i likhet med boende enligt ISkL 9 och 11 §. I praktiken har hemkommunen dock i flera avseenden samma inverkan som boende i ISkL, men bara för den kommunala beskattningens del. Vissa intressanta synpunkter på likheter och olikheter kommer dock att lyftas fram nedan.

¹⁹⁸ *Henkilöverotuksen käsikirja 2012*, s. 604 och Myrsky – Linnakangas 2007, s. 33.

¹⁹⁹ Se också RP 148/2007 rd, s. 46.

Regleringen av hemkommun i BFörfL är uppspjälkt i den meningen att boende för kommunala ändamål väsentligen bygger på hemkommunen enligt HKL. I BFörfL finns dock vissa egna bestämmelser om beskattningsort, som t.ex. att vid utflyttning förblir hemkommunen för beskattningsändamål i Finland, om ISkL 11 § tillämpas i beskattningen. Likaså har BFörfL särskilda regler för hemkommun vid inflyttning. Såsom ovan framkommit används HKL:s regler inte alltid för beskattningsändamål, eftersom reglerna om hemkommun i BFörfL vid behov har företräde. De regler som bestämmer hemkommunen är således utspridda över två lagar. Något motsvarande beroendeförhållande till annan lagstiftning förekommer inte i ISkL.²⁰⁰

Reglerna om hemkommun för skatteändamål i BFörfL är nära anknutna till boendereglererna i ISkL. Allmän skattskyldighet enligt ISkL är en förutsättning för att hemkommunen över huvud taget skall vara relevant i beskattningen. Enligt BFörfL 5.2 § är hemkommunen oförändrad i de fall där ISkL 11 § tillämpas på utflyttade personer. Hemkommunen är vid fall av utflyttning således direkt bunden till huruvida allmän skattskyldighet fortgår eller inte.

Om hemkommun stadgas också i HKL. En relevant skillnad är att skattesubjektets egen uppfattning enligt HKL 2.2 § tillmäts betydelse vid byte av hemkommun. I ISkL beaktas den egna uppfattningen över lag inte, utan de faktiska omständigheterna avgör boendefrågan. Reglerna om boende respektive hemkommun vid utflyttning varierar mellan HKL och ISkL. Vid treårsregeln presumeras att allmän skattskyldighet fortgår i tre år efter utflyttningsåret. Enligt HKL 5.1 § kan hemkommun kvarstå i Finland i de fall där en person vistas i högst ett år utomlands. Om vistelsen pågår en längre tid än ett år, måste personen i fråga ha fastare anknytning till Finland än till utlandet. De fasta anknytningarna enligt HKL påminner i stort om de väsentliga anknytningarna enligt ISkL 11 §. Som fasta anknytningar ses bl.a. avsikt att återvända till Finland samt personliga och ekonomiska anknytningar till Finland. Således torde hemkommun enligt HKL fortgå i liknande situationer som när allmän skattskyldighet fortgår enligt ISkL 11 §. Den mest uppenbara skillnaden är att fasta anknytningar inte är en presumption i likhet med de väsentliga anknytningarna i treårsregeln. Dessutom finns det

²⁰⁰ Observera att i äldre rättsfall avseende allmän skattskyldighet hänvisades utöver till inkomstskattelagarna också till boendereglererna i kommunalbeskattningen. Genom lagändringarna 12.12.1958/483 och 12.12.1958/484 reglerades boende på samma sätt i kommunalbeskattningen som i inkomstskattelagen, se förordningen av den 8 december 1873 angående kommunalförvaltning i stad och förordningen av den 15 Juni 1898 angående kommunalförvaltning på landet. I rättsfall avseende allmän skattskyldighet konstaterades vanligen att den utflyttade var bosatt i Finland enligt både inkomstbeskattningen och kommunalbeskattningen. Se t.ex. HFD 6.11.1975 l. 4291, HFD 29.7.1975 l. 2779, HFD 15.11.1977 l. 4639 och HFD 15.11.1977 l. 4638. Förordningarna om kommunalförvaltning i stad och på landet upphävdes genom att IFSkL (1975) trädde i kraft. Se IFSkL (1975) 68 §. Lagändringarna har kommenterats kort i RP 146/2007 rd, s. 12.

ingen tidsgräns för hur länge hemkommunen kan kvarstå i Finland, men i regeringspropositionen rekommenderas en tre år lång tidsperiod. Det är sannolikt att reglerna om förlängd hemkommun vid utflyttning ur landet har tagit vissa intryck av ISkL 11 §, särskilt när det gäller de fasta anknytningarna och treårstidsfristen.

Reglerna om boende vid inflyttning är väsentligt olika i ISkL och HKL. Enligt BFörFL 4 § bestäms hemkommunen för beskattningsändamål vid inflyttning enligt HKL, eller så är hemkommunen den kommun där den inflyttade personen först har bosatt sig efter inflyttningen. Trots att hemkommun inte uppstår enligt HKL, skall kommunalskatten betalas till den kommun där personen först bosatt sig. Reglerna om hemkommun vid inflyttning enligt HKL är betydligt mera komplicerade och detaljerade än boenderegler i ISkL. Reglerna i HKL påminner snarast om TillämpningsL:s regler än om ISkL.

3.5 BOENDE FÖR SOCIALSKYDDSSÄNDAMÅL

3.5.1 Allmänt

Den huvudsakliga avsikten med detta kapitel är att behandla tillhörighet till den finska sociala tryggheten och dess förhållande till inkomstbeskattningens boendebegrepp. Denna redogörelse är motiverad till följd av att socialskyddsavgifter till sin natur påminner mycket om skatter. Dessutom bestäms skyldigheten att betala vissa socialskyddsavgifter utifrån regler som kan jämföras med ISkL:s boenderegler. I kapitlet behandlas också huruvida social trygghet kan utgöra en väsentlig anknytning enligt ISkL 11 §, och således föranleda allmän skattskyldighet efter utflyttning.²⁰¹ Den sociala trygghetens betydelse som väsentlig anknytning är i hög grad beroende av vad den sociala tryggheten inbegriper i samband med utflyttning. Avslutningsvis behandlas socialskyddets betydelse för beskattningen vid återinflyttning till Finland.

Social trygghet är ett mycket omfattande begrepp. För att framställningen skall vara ändamålsenlig och fungerande är det nödvändigt att kort behandla den finska sociala trygghetens struktur samt den sociala trygghetens utformning i gränsöverskridande situationer. Först behandlas socialskyddssystemets uppbyggnad och förhållandet mellan beskattning och socialskydd. Därefter redogörs för när en person å ena sidan blir skyldig att betala socialskyddspremier, å andra sidan berättigad till förmåner. Också utformningen av den sociala tryggheten vid

²⁰¹ Detta tema har i korthet behandlats i *Frände 2010*, s. 95 ff.

gränsöverskridande rörlighet behandlas. Denna inledande behandling är dock kortfattad och långt ifrån heltäckande. Syftet är främst att ge en allmän bild av hur boende och arbete inverkar på socialskyddet. Introduktionen är nödvändig för att det skall vara möjligt att bedöma huruvida social trygghet kan ses som en väsentlig anknytning. Efter introduktionen följer den egentliga framställningen av boende för socialskyddsändamål, samt dess förhållande till boende enligt ISKL.

3.5.2 Den sociala trygghetens grundstruktur

3.5.2.1 Socialskyddssystemets uppbyggnad

Social trygghet är ett omfattande begrepp som kan uppfattas på flera olika sätt. Det finns ingen allmänt accepterad metod att systematisera och kategorisera de olika socialskyddssystemen. Således är det svårt att jämföra dem sinsemellan.²⁰² Ofta görs dock en uppdelning i social trygghet enligt antingen Bismarck- eller Beveridge-modellen.²⁰³ Vissa författare föredrar ytterligare att tala om en ”nordisk” eller ”skandinavisk” modell av social trygghet.²⁰⁴ Bismarck-modellen kännetecknas av försäkringsbaserade och inkomstbundna förmåner som i huvudsak bestäms på basis av arbete. Den sociala tryggheten gäller främst den arbetsföra befolkningen samt deras familjer och finansieras med hjälp av försäkringsavgifterna. Beveridge-modellen kännetecknas av att den sociala tryggheten gäller hela befolkningen (”universell social trygghet”), d.v.s. inte bara dem som arbetar. I Beveridge-modellen finansieras den sociala tryggheten i huvudsak med offentliga medel. Vanligen hör var och en som är bosatt i landet till den sociala tryggheten enligt Beveridge-modellen. Den finska social tryggheten, liksom ock-

²⁰² Det finns förmodligen lika många modeller av social trygghet som det finns välfärdsstater. Om olika modeller av social trygghet, se *Kari – Markworth*, s. 7 ff.

²⁰³ För en kort introduktion till vardera modellerna, se *Pieters*, s. 7–8 och *Arajärvi 2011*, s. 80. Vidare har Internationella arbetsorganisationen (eng. International Labour Organization, ILO) utarbetat en modell för att möjliggöra jämförelser mellan olika länder. Enligt denna modell delas socialskyddet in i tre pelare. Den första pelaren består av lagstadgad och obligatorisk social trygghet. Den andra pelaren består vanligen av kollektiv och kompletterande social trygghet som är beroende av yrkesinriktning eller arbetsgivare. Den tredje pelaren består av all övrig social trygghet, d.v.s. främst privata försäkringar. Den sociala tryggheten i Finland är i den meningen speciell att så gott som hela den sociala tryggheten hör till den första pelaren. Den sociala trygghet som erbjuds genom privata försäkringar utgör en mycket liten andel av den totala sociala tryggheten. *Kari – Markworth*, s. 11–13.

²⁰⁴ Om den skandinaviska modellens särdrag, se *Arajärvi 2011*, s. 101–102. *Pieters* betonar att man i Skandinavien självständigt utvecklade en s.k. nordisk eller skandinavisk modell som påminner om Beveridge-modellen. Se *Pieters*, s. 8. Den nordiska modellen har också behandlats i *Attonen – Sipilä*, s. 11–17 och 146 ff.

så de övriga nordiska socialskyddsmodellerna, påminner i allt väsentligt om Beveridge-modellen, men med vissa inslag från Bismarck-modellen.²⁰⁵

I Finland och det övriga Norden har den sociala tryggheten traditionellt varit omfattande och gällt så gott som alla landets invånare. Detta har lett till vissa begreppsliga problem, som skall utredas innan socialskyddsavgifterna och socialskyddsförmånerna granskas närmare. I Finland har begreppet ”social trygghet” givits ett bredare omfång än traditionellt inom EU. I rådets förordning nr 1408/71²⁰⁶ och numera rådets förordning 883/2004²⁰⁷ (i fortsättningen ”EG-förordningen om social trygghet”) inkluderar begreppet ”social trygghet” (eng. social security) inte bl.a. sociala tjänster och service. Det engelska begreppet ”social protection” motsvarar bättre det som i Finland avses med social trygghet.²⁰⁸

Den sociala tryggheten delas i Finland i allmänhet upp i tre delar: socialförsäkring, sociala bidrag samt social- och hälsovårdsservice. Den sociala tryggheten kan också delas upp enligt hur förmånerna beviljas. Parallellt med tredelningen ovan kan således en uppdelning i utkomstskydd och övriga förmåner användas. Utkomstskyddet består av de ekonomiska förmåner, främst i form av utbetalningar i pengar, som socialskyddssystemet erbjuder. Utkomstskyddet inkluderar därmed socialförsäkringen och sociala bidrag. Däremot faller sociala tjänster och service utanför utkomstskyddet.²⁰⁹ Socialförsäkringen består av lagstadgade och obligatoriska försäkringar, bl.a. pensionsförsäkringen, olycksfallsförsäkringen, arbetslöshetsskyddet och sjukförsäkringen. Det lagstadgade socialskyddssystemet kompletteras ytterligare av frivilliga privata försäkringar samt det skyddsnät som den tredje sektorn (välgörenhetsorganisationer, kyrkoförsamlingar etc.) erbjuder.²¹⁰

Socialskyddsavgifterna och socialskyddsförmånerna kan delas upp på flera sätt. Socialskyddsförmåner kan t.ex. kategoriseras enligt hur de finansieras (t.ex. genom försäkring), och socialskyddsavgifter enligt vem som betalar avgiften. Likaså kan en uppdelning göras enligt när skyldigheten att betala en avgift och rätten att få en förmån uppstår. I detta arbete utgås från den sistnämnda kategori-

²⁰⁵ Se bl.a. *Hintsanen*, s. 235. För en redogörelse för det finska socialskyddssystemet, se *Niemelä – Salminen*, s. 9 ff.

²⁰⁶ Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet då anställda, egenföretagare eller deras familjer flyttar inom gemenskapen.

²⁰⁷ Rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen.

²⁰⁸ *Arajärvi 2011*, s. 105, *Mikkola – Pietiläinen – Valpola*, s. 7–8, *Kari*, s. 110–112 och *Kari – Markworth*, s. 14–15 och 26.

²⁰⁹ Om den sociala tryggheten och dess uppdelning i undergrupper, se *Tuori – Kotkas*, s. 13–14.

²¹⁰ En kort och belysande introduktion till socialskyddssystemet står att finna i Folkpensionsanstaltens publikationer *Utkomstskyddet livet igenom*, s. 4–5 och *Den sociala tryggheten i Finland*, s. 4–5.

seringsmodellen, eftersom den lämpar sig bäst för syftet med arbetet. Således görs en indelning i två kategorier beroende på om avgifterna och förmånerna baserar sig på anställning eller boende. Bosättningsbaserad²¹¹ och anställningsbaserad²¹² social trygghet innefattar delvis olika skyldigheter och rättigheter. Vissa av avgifterna och förmånerna är svåra att systematisera, eftersom de innehåller element från båda kategorierna. Vid den anställningsbaserade sociala tryggheten är förmånen i allmänhet beroende av arbetsinkomstens storlek och betalas i huvudsak till dem som är eller har varit i arbetslivet. Detta beror på att bara de som arbetat har bidragit till förmånen. Vid den bosättningsbaserade sociala tryggheten är det snarast fråga om en grundtrygghet som garanterar hela befolkningen en minimiutkomst oberoende av om mottagaren har bidragit till förmånen genom arbete eller inte.

Hur social trygghet utformas vid utflyttning är i hög grad beroende av omständigheterna i det enskilda fallet, som t.ex. destinationslandet, arbetsgivaren, arbets längd etc. Den sociala tryggheten i internationella situationer har ändrats till väsentliga delar i samband med Finlands EU-medlemskap och EG-förordningen om social trygghet.²¹³ Denna utveckling har delvis begränsat de nationella lagstiftarnas kompetens att reglera social trygghet, men samtidigt har gränsöverskridande rörlighet gjorts betydligt enklare och klarare.

3.5.2.2 Förhållandet mellan skatte- och socialskydds rätten

Socialrätten och skatterätten hör till den offentliga rättens område. Tidigare ansågs båda rättsområdena ingå i förvaltningsrätten. Skatterätten, som är en del av finansrätten, separerades redan tidigt från förvaltningsrätten och utvecklades till ett eget rättsområde. Numera kan det också anses att socialrätten har utvecklats till ett eget rättsområde.²¹⁴ Socialrätten och skatterätten har många gemensamma anknytningspunkter. Dessa likheter gör det ändamålsenligt att granska socialskyddsavgifter i detta arbete. Då det vid beskattningen är fråga om skyldigheter mot staten, är det vid den sociala tryggheten inte bara fråga om betalning av socialskyddsavgifter, utan också om statens skyldighet mot individen. Här ligger en av de fundamentala skillnaderna mellan beskattningen och socialskyddet. I

²¹¹ I lagen används begreppet "bosättningsbaserad" inte "boendebaserad" social trygghet, således används i detta sammanhang det begrepp som förekommer i lagen.

²¹² Begreppet "arbetsbaserad socialskydd" används med samma betydelseinnehåll.

²¹³ *Sakslin 1999*, s. 68.

²¹⁴ *Arajärvi 2011*, s. 80, *Tuori*, s. 171 ff., *Tuori – Kotkas*, s. 2 och *Myrsky 2008a*, s. 231 ff. I *Heiliö et al.* konstateras att socialrätten har flera anknytningar till framför allt förvaltningsrätt, arbetsrätt och familjerätt, men också till försäkrings- och skadeståndsrätt, statsförvaltningsrätt och internationell rätt samt EG-rätt.

detta sammanhang behandlas dock främst förhållandet mellan skatter och socialskyddsavgifter, inte socialskyddsförmåner.

Det är uppenbart att vissa finska socialskyddsavgifter och skatter till sin natur påminner mycket om varandra, och skillnaden mellan en skatt och en avgift kan förefalla oklar. Kännetecknande för avgifter är att avgiften är en ersättning för service den offentliga sektorn erbjuder. Avgifter är ofta frivilliga i och med att bara de som använder sig av tjänsten betalar avgiften. Denna frivillighet kan dock vara skenbar i fråga om flera avgifter, och de socialskyddsavgifter som uttas från lönen är självklart inte frivilliga.²¹⁵ Till skillnad från skatter är dock socialskyddsavgifter ofta ”öronmärkta” för vissa ändamål. Huvudavsikten med avgifter är att täcka kostnaderna för ändamålet i fråga.²¹⁶ Att betala socialskyddsavgifter berättigar dock inte automatiskt till socialskyddsförmåner, utan vanligen krävs att särskilda villkor uppfylls för att förmånen skall betalas ut. Också personer som aldrig betalat socialskyddsavgifter kan ha rätt till vissa socialskyddsförmåner; däremot inverkar visserligen de tidigare inkomsterna i flera fall på socialskyddsförmånernas belopp. Sambandet mellan socialskyddsavgift och socialskyddsförmån är med andra ord inte alls uppenbart.

Skatterna används för samfundets allmänna utgifter och utgör således inte någon form av ersättning för viss service. En del av skatteinkomsterna används t.o.m. för att finansiera socialskyddet.²¹⁷ Kännetecknande för skatter är att dessa är obligatoriska och inte bundna till huruvida man använder sig av de förmåner staten erbjuder. Att betala skatt berättigar inte heller till någon direkt ersättning från statens sida.²¹⁸ Skatter skiljer sig också såtillvida från avgifter att skatter oftare innehåller styrande avsikter än avgifter.²¹⁹

Särskilt de obligatoriska bosättningsbaserade socialskyddsavgifter som uttas från lönen påminner snarast om skatter än om traditionella avgifter. Ett gott exempel på problematiken med gränsdragningen är att arbetsgivarens socialskyddsavgift och arbetstagarens sjukförsäkringspremie ofta i rättslitteraturen har kategoriserats som skatter, trots att namnet antyder att det handlar om avgifter.²²⁰

²¹⁵ Se *Brauner*, s. 18 ff., för en närmare analys av socialskyddsavgifternas natur som en obligatorisk betalning. *Brauner* behandlar också argumentet att socialskyddsavgifter borde ses som försäkring och således inte kan jämföras med skatter.

²¹⁶ Se *Andersson 2006a*, s. 219 ff. och *Niskakangas 2011*, s. 15 för en koncis introduktion till avgifter.

²¹⁷ Se närmare *Arajärvi 1999*, s. 224 ff.

²¹⁸ För en utförlig begreppsanalys, se *Viherkenttä 2007*, s. 441.

²¹⁹ *Wikström 2008*, s. 33–34. Se närmare om styrande skattelagstiftning *Frände 2009b*, s. 710 ff., *Niskakangas 2011*, s. 52–56 och *Wikström 1994*, s. 8.

²²⁰ *Andersson* anser att arbetsgivarens socialskyddsavgift närmast skall klassas som en indirekt skatt på nyttjandet av arbetskraft. Se *Andersson 2006a*, s. 1 och s. 113. Se även *Arajärvi 1999*, s. 225, *Myrsky – Ossa*, s. 15, *Kari – Markworth*, s. 17, *Sainio 1989*, s. 228 och *Wikström 2008*, s. 34.

I detta sammanhang kan man påpeka att det också förekommer prestationer som kallas för skatter, men som till sin natur snarast påminner om avgifter.²²¹ Kyrkoskatten är ett gott exempel på en skatt som är frivillig, som går till ett bestämt ändamål och vars syfte är att täcka kyrkans utgifter.

Både skattepolitiken och socialpolitiken²²² inverkar väsentligt på individens och familjens rättsliga ställning, och då särskilt på den disponibla inkomstens storlek och mera allmänt på välfärden. Beskattning används i praktiken som ett redskap för att främja sociala ändamål. Skattepolitikens sociala dimensioner kommer väl till uttryck i t.ex. invalidavdraget, underskottsgottgörelsen och skattefria statliga bidrag som t.ex. barnbidraget.²²³ Det kan dock ifrågasättas huruvida främjandet av sociala ändamål med hjälp av beskattningen är ändamålsenligt.²²⁴ Trots att skatte- och socialpolitiken är nära anknutna till samma rättssubjekt, brister det ofta i koordineringen av dessa.²²⁵ Även inom skatterättslig forskning lämnas ofta socialskyddssektorn obeaktad och vice versa.²²⁶ Detta leder bl.a. till en felaktig bild av individens ekonomiska och juridiska ställning. Med beaktande av att socialrätten och skatterätten också i fortsättningen kommer att utvecklas som separata rättsområden, är det särskilt viktigt att socialpolitiken och skattepolitiken koordineras i högre grad.²²⁷ Med tanke på den ökade gränsöverskridande rörligheten är det dessutom nödvändigt att de socialpolitiska trenderna i Europa beaktas också i Finland.²²⁸

Förutom att socialskyddsavgifterna påverkar den disponibla inkomstens storlek, har social trygghet också andra konsekvenser för skattesubjektets ställning vid utflyttning. Den måhända mest adekvata frågeställningen är huruvida social trygghet kan utgöra en s.k. väsentlig anknytning enligt ISKL 11.1 §. Denna frå-

²²¹ Viherkenttä 2007, s. 441.

²²² För en introduktion till socialpolitiken, se Helne et al., s. 41.

²²³ Se särskilt Arajärvi 1999, s. 230 och Arajärvi 2011, s. 10–11. Se Heiliö et al., s. 233 ff.

²²⁴ Arajärvi betonar att vissa socialpolitiskt motiverade avdrag bara är till nytta för dem som har beskattningsbara inkomster. De allra svagaste får knappt någon fördel av avdraget. Se Arajärvi 2011, s. 11.

²²⁵ Myrsky betonar att bristen på koordinering mellan de rättsliga och politiska sektorerna leder bl.a. till olika former av ”fällor” såsom ”fattigdomsfälla” och ”arbetslöshetsfälla”. Se Myrsky 2008a, s. 234 ff. och Myrsky 2008b, s. 383 ff. Niskakangas anser att socialskyddsformåner, inte beskattningen, är den största orsaken till bl.a. arbetslöshetsfällor. Se Niskakangas 2011, s. 84. Också på ett internationellt plan har koordineringen av beskattning och socialskyddsavgifter inte varit fullt lyckad; i skatteavtal fördelas beskattningsbehörigheten enligt var den skattskyldige har sin hemvist, medan socialskyddsavgifter enligt EG-förordningen om social trygghet skall betalas till den stat där arbetet utförs. Se Erhag, s. 166–167 och van Thiel 2006, s. 46–47. Niskakangas framhåller att det vore viktigt att rätten till socialskyddsformåner och skyldigheten att betala skatter om möjligt uppstår samtidigt. Se Niskakangas 1987, s. 13.

²²⁶ Arajärvi 1999, s. 223.

²²⁷ Om framtida koordinering, se Myrsky 2008a, s. 243 och Myrsky 2008b, s. 393.

²²⁸ Se Sakslin 2007, s. 296, om socialpolitiskt samarbete inom EU.

geställning knyter nära an till den mera allmänna problematiken kring när socialskyddsavgifter skall betalas i samband med utflyttning. Här gäller det att undersöka om det boendebegrepp som används i samband med det bosättningsbaserade socialskyddet skiljer sig från boendebegreppet i ISkL. Kan det förekomma situationer där en individ är bosatt i Finland enligt ISkL, men inte enligt socialskyddslagstiftningen, och vice versa?

3.5.3 Skyldighet att betala socialskyddsavgifter

3.5.3.1 Allmänt

Arbetstagare och arbetsgivare är skyldiga att betala socialskyddsavgifter om arbetstagaren hör till den finska sociala tryggheten. Tillhörighet till den finska sociala tryggheten berättigar i allmänhet till socialskyddsförmåner. En person kan omfattas av den finska sociala tryggheten antingen genom boende eller anställning. Denna uppdelning är särskilt användbar i internationella situationer då personen är bosatt i ett land och utför sitt arbete i ett annat. När en individ är bosatt i Finland och arbetar här, betalar han socialskyddsavgifter på basis av såväl boende som anställning. Om individen däremot inte anses bosatt i Finland, men nog är anställd här, betalar han i allmänhet bara de socialskyddsavgifter som bygger på anställning.

Denna uppdelning av social trygghet fungerar dock inte till alla delar eftersom vissa av socialskyddsavgifterna och socialskyddsförmånerna knyter an både till boende och till anställning.²²⁹ Det förekommer situationer där skyldigheten att betala socialskyddsavgifter traditionellt har ansetts bygga på boende, men där skyldigheten också kan uppkomma på grund av anställning. Storleken på vissa bosättningsbaserade socialskyddsförmåner är delvis beroende av förmånsmottagarens tidigare inkomster, som t.ex. föräldrapenningen.²³⁰ Dessutom betalas självfallet inga avgifter för personer utan inkomster. Således är en strikt uppdelning i anställningsbaserad och bosättningsbaserad social trygghet delvis fiktiv. Nedan granskas vad som avses med bosättnings- och anställningsbaserade socialskyddsavgifter samt när någon är skyldig att betala avgifterna.

²²⁹ Se Mikkola – Pietiläinen – Valpola, s. 9, för en grafisk framställning av förhållandet mellan bosättnings- och anställningsbaserat socialskydd.

²³⁰ Kari – Markworth, s. 16. Varje förälder har automatiskt rätt till en minimiföräldrapenning. Storleken av denna penning växer dock med tidigare inkomster.

3.5.3.2 Anställningsbaserade socialskyddsavgifter

På basis av den anställningsbaserade sociala tryggheten är arbetsgivaren skyldig att förse sina anställda med en arbetslöshets-, pensions-, olycksfalls- och grupplivförsäkring. Arbetslöshetspremien och pensionsförsäkringsavgiften betalas både av arbetsgivaren och av arbetstagaren. Arbetstagarens andel av socialskyddsavgifterna innehålls av arbetsgivaren från lönen. Olycksfallsförsäkringen och grupplivförsäkringen betalas bara av arbetsgivaren. Hit hör i princip också socialskyddsavgiften och sjukförsäkringspremien, eftersom dessa i vissa fall skall betalas till följd av anställning. Dessa har dock placerats under den bosättningsbaserade sociala tryggheten, eftersom de likaså bygger på boende.

Arbetsgivaren är enligt olycksfallsförsäkringslagen (OFL, lagen om olycksfallsförsäkring 20.8.1948/608) 10.1 § skyldig att teckna en olycksfallsförsäkring och erlägga olycksfallsförsäkringspremien om antalet arbetsdagar som han låtit utföra under kalenderåret överstiger 12. Det saknar betydelse huruvida en person arbetar i 12 dagar eller 12 personer arbetar en dag.

Arbetsgivaren skall enligt lagen om finansiering av arbetslöshetsförmåner (LFA, 24.7.1998/555) 12 § erlägga arbetslöshetsförsäkringspremier för sina arbetstagare, om villkoren i OFL 10 § uppfylls. Enligt LFA 15 § är en person i ett arbets- eller tjänsteförhållande som täcks av det obligatoriska olycksfallsskyddet skyldig att erlägga löntagarens andel av arbetslöshetsförsäkringspremien.

Enligt lagen om pension för arbetstagare (APL, 19.5.2006/395) 4 och 141.1 § skall en privat arbetsgivare ordna pensionsskydd och betala pensionsförsäkringsavgifter (APL 146 §) för sina arbetstagare som är mellan 18 och 67 år. Ytterligare skall månadslönen uppfylla vissa minimikrav. När det gäller pensionsskyddet för bl.a. kommunalt, kyrkligt eller statligt anställda, företagare och sjömän är reglerna något avvikande. Pensionsförsäkringsavgiften är avdragbar i beskattningen enligt ISkL 96 §.

De centrala arbetsmarknadsorganisationerna har upprättat ett särskilt dödsfallsskydd för arbetstagare, d.v.s. grupplivförsäkringen. Grupplivförsäkringen är inte lagstadgad, men så gott som alla arbetsgivare är bundna till den. Arbetsgivare inom de branscher som omfattas av det allmänna riksomfattande kollektivavtalet eller bindande kollektivavtal i vilka bestämmelser om grupplivförsäkring ingår, tecknar försäkringen och betalar försäkringsavgiften.²³¹ Enligt huvudregeln i punkt 2 i försäkringsvillkoren för grupplivförsäkringen för arbetstagare²³² skall en arbetstagare försäkras, om arbetstagarens anställningsförhållande har

²³¹ Arajärvi 2011, s. 473.

²³² Försäkringsvillkoren står att finna under internetadressen www.trhv.fi (20.5.2012), som upprättas av livförsäkringsbolaget Retro.

fortgått i minst en månad och om inkomsten uppgår till minst den arbetsinkomst som anges i APL 141 § multiplicerat med 6.

3.5.3.3 Bosättningsbaserade socialskyddsavgifter

Den bosättningsbaserade sociala tryggheten förutsätter boende i Finland, men kan ibland aktualiseras också på basis av anställning. Den bosättningsbaserade sociala tryggheten består av arbetsgivarens socialskyddsavgift och arbetstagarrens sjukförsäkringspremie. Om dessa stadgas i sjukförsäkringslagen (SFL, 21.12.2004/1224) och lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift (ASL, 4.7.1963/366). Dessa avgifter är såtillvida bundna till anställning att varken arbetsgivarens socialskyddsavgift eller arbetstagarrens sjukförsäkringspremie betalas om personen inte har förvärvsinkomster. Arbetsgivarens socialskyddsavgift består enligt ASL 1 § i sin tur av sjukförsäkringsavgiften (SFL 18:7) och tidigare också av folkpensionsavgiften²³³. Arbetstagarrens sjukförsäkringspremie är enligt SFL 18:4.2 likaså uppdelad i två delar, d.v.s. sjukvårdspremien och dagpenningenspremien.

Enligt SFL 1:2 är en person försäkrad i Finland, d.v.s. hör till den finska sjukförsäkringen, om han är bosatt här.²³⁴ Den som är försäkrad i Finland är skyldig att betala den försäkrades sjukförsäkringspremie (SFL 18:5.1).²³⁵ Begreppet ”bosatt” definieras i huvudsak i TillämpningsL.²³⁶

Det finns dock ett viktigt undantag från boendekravet. Enligt TillämpningsL 3 b § hör personer som faller under EG-förordningen om social trygghet till den finska sociala tryggheten, om de arbetar i Finland i över fyra månader. Dessa personer får således samma fördelar som personer bosatta i Finland. Arbetstagarer som anländer från utlandet och inte faller under EG-förordningen om social trygghet är försäkrade enligt SFL från den tidpunkt då arbetet inleds, om han

²³³ Folkpensionsavgiften avskaffades fr.o.m. år 2010. Se RP 149/2009 rd, s. 1 ff.

²³⁴ Hänvisningar till boendereglererna i TillämpningsL finns i flera lagar som reglerar bosättningsbaserade socialskyddsförmåner, se *Tuori – Kotkas*, s. 289. Trots att det i SFL hänvisas till bestämmelserna om boende i TillämpningsL reglerar SFL bosättning också till vissa delar enligt särskilda bestämmelser. Omfånget av begreppet ”bosatt” är således något olika mellan SFL och TillämpningsL.

²³⁵ I RP 59/2010 rd föreslogs att SFL 18:5 skulle ändras så att personer som är under 16 eller över 68 år gamla inte är skyldiga att betala sjukförsäkringens dagpenningenspremie. På motsvarande sätt föreslogs att ASL 3 § skulle ändras så att arbetsgivaren inte är skyldig att betala arbetsgivarens sjukförsäkringsavgift för personer som är under 16 eller över 68 år gamla. Enligt tidigare lagstiftning var en person som fyllt 68 år och som fortfarande var kvar i arbetslivet inte berättigad till sjukdagpenning, också om personen och dennes arbetsgivare var skyldiga att betala den premie respektive avgift som tas ut för finansiering av dagpenningen. Se RP 59/2010 rd, s. 3 och s. 7. Ändringen trädde i kraft vid ingången av år 2011.

²³⁶ Se avsnitt 3.5.5.

arbetar i minst fyra månader utan avbrott (SFL 1:2.2). De som omfattas av SFL 1:2.2 betalar samma socialskyddsavgifter som personer bosatta i Finland eller personer som faller under TillämpningsL 3 b §, men har bara tillgång till de förmåner som beviljas enligt SFL.²³⁷ Personer från ett EU-medlemsland har således rätt till bättre socialskyddsförmåner än de som bara täcks av SFL. I vartdera fallet är det inte fråga om bosättningsbaserad social trygghet i begreppets fulla betydelse. Man kan snarast tala om en partiell eller begränsad bosättningsbaserad social trygghet eller i fråga om SFL 1:2.2 om en anställningsbaserad sjukförsäkring.

Arbetsgivarens skyldighet att betala socialskyddsavgifter följer samma regler som för arbetstagaren. Arbetsgivaren är enligt ASL 3.1 § skyldig att betala arbetsgivarens socialskyddsavgift, om en arbetstagare enligt SFL 1:2 är försäkrad i Finland. Således skall arbetstagarens sjukförsäkringspremie och arbetsgivarens socialskyddsavgift i allmänhet betalas när den försäkrade är bosatt i Finland enligt TillämpningsL.

3.5.4 Rätten att få socialskyddsförmåner

3.5.4.1 Allmänt

De förmåner en person har rätt till beror av om han hör till den anställnings- och/eller bosättningsbaserade sociala tryggheten. Förmånerna finansieras på olika sätt beroende på förmånen i fråga. Finansieringen av förmånerna kan ske med arbetsgivarens och arbetstagarens socialskyddsavgifter och socialskyddspremier, statens eller kommunens skattemedel, fondernas avkastning samt serviceavgifter.²³⁸ För att en individ skall falla under den anställningsbaserade sociala tryggheten krävs självfallet att han är anställd. De förmåner den bosättningsbaserade sociala tryggheten erbjuder tillfaller alla som är bosatta i Finland oberoende av om personen är anställd eller inte. Det är således fråga om en form av grundtrygghet. I detta sammanhang skall dock påpekas att rätten till vissa socialskyddsförmåner är bunden till hur länge personen varit bosatt i landet. Bosättningsbaserade sociala förmåner förvaltas och beviljas av Folkpensionsanstalten (FPA).²³⁹ Nedan granskas först de anställningsbaserade socialskyddsförmånerna och sist de bosättningsbaserade socialskyddsförmånerna. Däremellan redogörs kort för de socialskyddsförmåner som har anknytning till båda kategorierna.

²³⁷ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 220.

²³⁸ Finansieringsstrukturen har beskrivits i slutrapporten för *Solmu 3*, s. 61 ff. och *Arajärvi 2011*, s. 531–563. Se även *Helne et al.*, s. 167 f.

²³⁹ *Hellsten*, s. 172–173.

Bara de mest relevanta socialskyddsförmånerna tas upp här. Denna behandling av förmåner är nödvändig för att det skall vara möjligt att avgöra huruvida social trygghet är en väsentlig anknytning enligt ISkL 11 §.

3.5.4.2 Anställningsbaserade socialskyddsförmåner

Det finns bara ett fåtal socialskyddsförmåner som i sin helhet bygger på anställning och som bara är tillgängliga för personer i anställningsförhållande. Till denna kategori hör de ersättningar som olycksfallsförsäkringen och grupplivförsäkringen ger rätt till.

Olycksfallsförsäkringen, vars premie betalas av arbetsgivaren, berättigar till skadestånd för olycksfall i arbetet och skadestånd för yrkessjukdom (OFL 1.1 och 1.4 §). Ersättning för yrkessjukdom och olycksfall i arbete betalas av det försäkringsbolag där arbetsgivaren har sin olycksfallsförsäkring. Olycksfallsförsäkringsanstalternas förbund betalar ut ersättning för arbetsolycksfall och yrkessjukdomar som skett i oförsäkrat arbete, d.v.s. i arbete hos arbetsgivare som är befriade från försäkringsplikten och i arbete hos arbetsgivare som har försummat sin försäkringsplikt (OFL 10.2 §). Staten har ingen försäkringsplikt för sina anställda. Arbetsolycksfall och yrkessjukdomar ersätts i dessa fall av statskontoret och med statens medel. Ersättningarna fastställs dock enligt OFL (OFL 9 §).²⁴⁰

Grupplivförsäkringen är en försäkring som berättigar till en ersättning som tillfaller den försäkrades familj efter att den försäkrade avlidit. Försäkringen varierar beroende på den försäkrades familjeomständigheter, ålder och dödsåret. Ersättning betalas av det försäkringsbolag i vilket grupplivförsäkringen tagits. Inom den privata sektorn sköter arbetstagarnas grupplivförsäkringspool om behandlingen och utbetalningen av alla dödsfallsersättningar.²⁴¹ Statens, kommunens och kyrkans anställda täcks av motsvarande arrangemang som den privata sektorns grupplivförsäkring.

3.5.4.3 Anställnings- och bosättningsbaserade socialskyddsförmåner

Arbetslösa kan antingen få arbetsmarknadsstöd eller arbetslöshetsdagpenning. Arbetslöshetsdagpenningen delas upp i en inkomstrelaterad dagpenning och en grunddagpenning. Arbetsmarknadsstödet och grunddagpenningen är bosättningsbaserade sociala förmåner, medan den inkomstrelaterade dagpenningen är

²⁴⁰ Närmare om OFL:s tillämpningsområde, se *Arajärvi 2011*, s. 450–451.

²⁴¹ Grupplivförsäkringspoolen sköts av livförsäkringsaktiebolaget Retro, se www.retro.fi (21.5.2012).

anställningsbaserad. FPA betalar ut grunddagpenningen och arbetsmarknadsstödet och arbetslöshetskassan betalar den inkomstrelaterade dagpenningen. Arbetslösa har i huvudsak rätt till förmånerna om de bor i Finland enligt TillämpningsL och uppfyller de övriga villkoren för respektive förmån i enlighet med lagen om utkomstskydd för arbetslösa 1:8.6–7 (LUA, 30.12.2002/1290). Arbetsmarknadsstöd betalas enligt LUA 1:2.2 till en arbetssökande som inte har varit etablerad på arbetsmarknaden eller som har fått arbetslöshetsdagpenning för den maximala tid som anges i lag.²⁴²

Rätt till inkomstrelaterad dagpenning har en medlem av en löntagarkassa som har varit försäkrad åtminstone de 34 närmast föregående veckorna och som då han varit försäkrad har uppfyllt arbetsvillkoret. Rätt till grunddagpenning har en arbetssökande som uppfyller arbetsvillkoret, men inte är medlem av en arbetslöshetskassa. Arbetsvillkoret definieras i LUA 5:2–3. Således är grunddagpenningen delvis också anställningsbaserad och kan inte klassificeras som en renodlad bosättningsbaserad social förmån.

Det finns två pensionssystem i Finland som kompletterar varandra: arbetspensions- och folkpensionssystemet.²⁴³ Arbetspensionen och pensionsförsäkringsavgiften berättigar bl.a. till ålderspension, deltidspension, rehabilitering och invalidpension samt familjepension. Arbetspensionen bygger på den anställningsbaserade sociala tryggheten. Pensionsförsäkringsavgiften betalas till ett arbetspensionsförsäkringsbolag, en försäkringskassa eller en pensionsstiftelse (APL 1 §). Dessa betalar ut pensionen i samband med pensionering (APL 106 §). Arbetspensionen är primär i förhållande till folkpensionen. Pensionsskyddscentralen (PSC) är det lagstadgade centralorganet för utvecklandet och verkställandet av arbetspensionsskyddet (APL 1.3 §).

Folkpensionen garanterar en minimiutkomst för bosatta personer som inte får någon eller bara en liten arbetspension. Folkpensionen är således en del av den bosättningsbaserade sociala tryggheten. En person är enligt folkpensionslagen (FPL, 11.5.2007/568) 4 § bosatt i Finland, om han enligt TillämpningsL är bosatt i Finland. Enligt huvudregeln krävs ytterligare att den sökande har varit bosatt i Finland i minst tre år efter att ha fyllt 16 år (FPL 9 §). Folkpensionens belopp är beroende av hur länge mottagaren varit bosatt i Finland (FPL 21 §). Folkpensionsavgiften har slopats fr.o.m. år 2010. Enligt folkpensionssystemet kan följande förmåner betalas ut: ålderspension, sjukpension, familjepension och barnförhöjning (FPL 2 §).²⁴⁴ Förutom olika slag av folkpension hör också bl.a. bo-

²⁴² Om arbetsmarknadsstödet, se *Arajärvi 2011*, s. 166 ff.

²⁴³ Om olika sätt att dela upp pensionerna, se *Arajärvi 2011*, s. 174–175.

²⁴⁴ Ytterligare kan arbetslöshetspension betalas ut enligt lagen om införande av folkpensionslagen 2 § (11.5.2007/569).

stadsbidrag för pensionstagare, vårdbidrag för pensionstagare, barnförhöjningen och frontmannatillägg till de förmåner folkpensionstagare har rätt till.

3.5.4.4 Bosättningsbaserade socialskyddsförmåner

Övriga socialskyddsförmåner, d.v.s. främst förmånerna i sjukförsäkringslagen, baserar sig på boende. Nedan behandlas i korthet bara de viktigaste bosättningsbaserade socialskyddsförmånerna och vem som har rätt till dem.

Alla personer som är bosatta i Finland omfattas av sjukförsäkringen (SFL 1:2). Sjukförsäkringssystemet är tudelat i den meningen att FPA ansvarar för utbetalandet av ersättningar för sjukvårdskostnader och sjukdagpenning, medan kommunerna tillhandahåller service inom hälso- och sjukvården. Varje person i åldern 16–67 år som inte kan arbeta på grund av sjukdom har rätt till sjukdagpenning enligt SFL 8:2. Pensionärer har inte rätt till sjukdagpenning (SFL 8:6). På basis av sjukförsäkringen täcks ytterligare en del av privata läkararvoden, tandvård, resekostnader för resor till vård och läkemedelsutgifter (SFL kap. 2–5). Vid långvarig sjukdom (över 300 dagar) kan rehabiliteringsstöd eller invalidpension beviljas.

I SFL stadgas också om ett antal förmåner som är knutna till barn och föräldraskap. Moderskaps-, faderskaps- och föräldrapenningen förutsätter att mottagaren av penningen har varit bosatt i Finland i minst 180 dagar före beräknad nedkomst (SFL 9:1).²⁴⁵ Kvinnor som är bosatta i Finland och vars graviditet varat i minst 154 dagar har rätt till ett moderskapsunderstöd som består av antingen en penningersättning eller en s.k. moderskapsförpackning (SFL 9:2). Moderskapspenning betalas för 105 vardagar (SFL 9:3). Föräldrapenning betalas till modern eller fadern för de sammanlagt 158 påföljande dagarna (SFL 9:10). Moderskaps-, faderskaps- och föräldrapenningen är delvis beroende av mottagarens inkomster (trots att man inte har inkomster får man en minimipenning). Om föräldrarna väljer att sköta barnet hemma tills barnet fyllt tre år, får de stöd för hemvård av barn. Enligt barnbidragslagen (21.8.1992/796) utbetalas för barn bosatta i Finland ett skattefritt barnbidrag tills barnet fyllt 17 år.

Det finns ett flertal förmåner direkt anknutna till boende. Ett hushåll med små inkomster kan ansöka om bostadsbidrag. Enligt lagen om bostadsbidrag 1 § (4.6.1975/408) har en i Finland bosatt person med låga inkomster rätt till bostadsbidrag förutsatt att vissa villkor uppfylls. Pensionerade har enligt lagen om bostadsbidrag för pensionstagare 2 § (11.5.2007/571) rätt till bostadsbidrag, om

²⁴⁵ Denna tidsgräns har kritiserats i Social- och hälsovårdsministeriets arbetsgrupps promemoria *Solmu IV*. Arbetsgruppen föreslår förändrade regler så att rätt till förmånerna skulle uppstå snabbare. Se *Solmu IV*, s. 56.

de är bosatta i Finland i enlighet med TillämpningsL. Storleken av bostadsbidraget beror bl.a. på familjeförhållanden och hushållets inkomster och tillgångar. Studerande kan i sin tur få ett s.k. bostadstillägg enligt lagen om studiestöd 14 § (21.1.1994/65). Bostadstillägget skiljer sig i den meningen från de övriga bostadsbidragen att också studerande som studerar utomlands kan beviljas bostadstillägg.

Utöver de nämnda bosättningsbaserade socialskyddsförmånerna finns det även ett antal mindre förmåner som bl.a. studiestöd, vuxenutbildningsstöd, militärunderstöd, förmåner till frontsoldater, rehabiliteringsförmåner, särskilda stöd för invandrare, vårdbidrag för barn, handikappbidrag, underhållsstöd, utkomststöd o.s.v. Enligt lagen om utkomststöd (LOU, 31.12.1997/1412) 1 § definieras utkomststödet som ett ekonomiskt stöd som beviljas i sista hand och vars syfte är att trygga en persons och familjs utkomst och främja möjligheterna att klara sig på egen hand. Utkomststöd beviljas på ansökan av den kommun inom vilken personen eller familjen stadigvarande vistas (LOU 14 §).

Till den bosättningsbaserade sociala tryggheten hör i princip ytterligare social- och hälsovårdstjänster, eftersom rätten att erhålla dessa är starkt bunden till boende i kommunen. Vid tillhandahållandet av social- och hälsovårdstjänster tas i allmänhet en klientavgift ut enligt lagen om klientavgifter inom social- och hälsovården (3.8.1992/734).

I socialvårdslagen (SVL, 17.9.1982/710) bestäms om kommunernas skyldighet att ordna socialvård för sina invånare.²⁴⁶ Med en *kommuns invånare* avses enligt SVL 14 § personer som enligt HKL har sin hemort i kommunen.²⁴⁷ Om de allmänna socialvårdstjänsterna regleras i SVL 17 §. Allmänna socialvårdstjänster består av socialarbete, rådgivning i uppfostrings- och familjefrågor, hemservice, boendeservice, anstaltsvård, familjevård, verksamhet i sysselsättnings syfte för handikappade och arbetsverksamhet för handikappade och åtgärder för att fastställa underhållsbidrag.²⁴⁸ Andra socialvårdstjänster som regleras i speciallagar är stöd för närståendevård, barn- och ungdomsvård, barndagvård, missbrukarvård, specialomsorg om utvecklingsstörda, service och stöd på grund av handikapp och arbetsverksamhet i rehabiliteringssyfte.

Kommunerna ansvarar enligt folkhälsolagen 5 § (FHL, 28.1.1972/66) för tillhandahållandet av hälso- och sjukvårdstjänster till sina invånare. Med invånare i en kommun avses enligt FHL 14.5 § en person vars hemkommun har fastställts

²⁴⁶ Tuori – Kotkas, s. 292 f.

²⁴⁷ Om bestämmandet och betydelsen av hemkommunen, se Tuori – Kotkas, s. 47 ff. och RP 104/1993 rd, s. 17 ff.

²⁴⁸ Se närmare Tuori – Kotkas, s. 261 ff.

enligt HKL. Om övriga hälso- och sjukvårdstjänster, såsom mentalvårdstjänster och företagshälsovård, finns bestämmelser i separata lagar.²⁴⁹

3.5.4.5 Utbetalning av socialskyddsförmåner till utlandet

I princip utbetalas socialskyddsförmåner till dem som hör till den finska sociala tryggheten oberoende av var de vistas. På motsvarande sätt skall personen i fråga också betala socialskyddsavgifter till Finland, om han hör till den finska sociala tryggheten. Rätten till förmåner varierar dock beroende på om personen hör till den sociala tryggheten i sin helhet, delvis eller inte alls. Den grad en person hör till den sociala tryggheten kan variera beroende på situationen.²⁵⁰

Anställningsbaserade socialskyddsförmåner betalas ut till alla som hör till den anställningsbaserade sociala tryggheten. Var personen uppehåller sig saknar relevans. Situationen är något mer komplicerad i fråga om de bosättningsbaserade sociala förmånerna. Huvudregeln är att bosättningsbaserade socialskyddsförmåner betalas ut till personer som hör till den bosättningsbaserade sociala tryggheten trots att de i praktiken vistas utomlands under en viss tid (t.ex. i fråga om utsända arbetstagare). Personer som inte är s.k. utsända arbetstagare (även sända arbetstagare) eller är stadigvarande bosatta utomlands, hör vanligen inte till den bosättningsbaserade sociala tryggheten och har således inte rätt till finska bosättningsbaserade socialskyddsförmåner. Vissa av de bosättningsbaserade förmånerna betalas dock inte till utlandet även då personen hör till den bosättningsbaserade sociala tryggheten. Arbetsmarknadsstödet utbetalas under inga omständigheter till utlandet. Arbetsmarknadsstödet är bara avsett för dem som står till den finska arbetsmarknadens förfogande (LUA 2:3.1). Arbetslöshetsdagpenning betalas under vissa omständigheter till arbetssökande i andra EU-medlemsländer, men över huvud taget inte till övriga länder (LUA 1:8.6). Det allmänna bostadsbidraget betalas inte heller utomlands, eftersom hyres- eller ägarbostaden måste vara belägen i Finland (se lagen om bostadsbidrag 4.6.1975/408, 1.1 §). Utöver dessa finns det ytterligare några bidrag som inte betalas till utlandet under en längre tid än ett år.²⁵¹

²⁴⁹ Om social- och hälsovårdstjänster, se *Heiliö et al.*

²⁵⁰ *Työkomennus ulkomaille 2010*, s. 8 ff. och *Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala*, s. 145.

²⁵¹ Se *Työkomennus ulkomaille 2010*, s. 42.

3.5.5 Boendebegreppet i socialskyddslagstiftningen

3.5.5.1 Allmänt

Bosättningsbaserad social trygghet hänför sig, såsom namnet anger, till bosättning eller boende.²⁵² Medborgarskap saknar betydelse vid beslut om social trygghet. Vem som är bosatt för socialskyddsändamål anges i TillämpningsL. Att vara bosatt enligt TillämpningsL innebär att personen i fråga hör till den sociala tryggheten i Finland.²⁵³ Här gäller det att minnas att den sociala tryggheten ibland är direkt kopplad till hemkommunen, som t.ex. i fråga om rätten till vissa hälso- och sjukvårdstjänster. En del lagar innehåller ytterligare särskilda bestämmelser om boende som avviker från TillämpningsL:s normer, se t.ex. SFL 1:2.2.

Boendereglerna i ISkL och TillämpningsL skiljer sig från varandra, och det är således möjligt att vara bosatt enligt den ena lagen men inte enligt den andra. Boendebegreppet för socialskyddsändamål är dock nära anknutet till beskattningen. Boende enligt ISkL och TillämpningsL inverkar uppenbarligen på varandra, d.v.s. boende enligt den ena lagen kan i vissa fall ses som ett tecken på boende enligt den andra lagen. Sambandet mellan dessa två begrepp är inte överraskande med tanke på likheterna mellan beskattning och socialskyddsavgifter.

Reglerna om bosättning och boende enligt TillämpningsL reviderades år 2004. Den ursprungliga lagen från år 1993 var föråldrad och revideringen gjordes således med tanke på de utmaningar internationaliseringen, den ökade rörligheten samt in- och utvandringen medfört.²⁵⁴ Boendereglerna skrevs om och delades upp på flera stadganden. Samtidigt utvidgades TillämpningsL att gälla en större del av den bosättningsbaserade sociala tryggheten.

3.5.5.2 Boendebegreppets tillämpningsområde

Enligt TillämpningsL 1 § skall lagen tillämpas förutsatt att inte något annat följer av internationella överenskommelser eller av rådets förordning nr 1408/71.²⁵⁵ Social trygghet bestäms enligt TillämpningsL för folkpensionslagen, barnbi-

²⁵² I TillämpningsL används uttryckligen begreppet bosättning i rubriken för TillämpningsL 3 § ("Bosättning i Finland."). Ordet "bosatt" används däremot i själva lagtexten. Bosättningsbaserad social trygghet är ett fast begrepp som används i lag, och kommer således att användas här.

²⁵³ I vissa av TillämpningsL:s stadganden talas om tillhörighet till den social trygghet utan att boende nämns.

²⁵⁴ RP 76/2004 rd, s. 1.

²⁵⁵ Trots att bara förordningen 1408/71 nämns, avses också den nya EG-förordningen om social trygghet 883/2004. I TillämpningsL 19 § sägs följande: "När det i denna lag hänvisas till rådets förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen, ska hänvisningen också

dragslagen, lagen om moderskapsunderstöd och lagen om bostadsbidrag. På dessa lagar gäller TillämpningsL i sin helhet. Begränsade delar av TillämpningsL gäller också på lagen om bostadsbidrag för pensionstagare, lagen om handikappförmåner, lagen om garantipension, lagen om frontmannapension och lagen om underhållsstöd.²⁵⁶ Flera lagar innehåller hänvisningar till TillämpningsL, som t.ex. SFL 1:2.1. Eftersom internationella överenskommelser ges företräde enligt TillämpningsL 1 §, kan t.ex. medborgare i andra EU-länder falla under finsk social trygghet utan att alla kriterier i TillämpningsL uppfylls. På motsvarande sätt kan enligt TillämpningsL 9 § internationella överenskommelser leda till att ett annat lands lagstiftning om social trygghet ges företräde framför TillämpningsL.²⁵⁷ I lagen görs ingen skillnad mellan pensionärer eller arbetstagare, utan på båda persongrupperna tillämpas samma regler.

3.5.5.3 Bosättning i Finland

I TillämpningsL 3 § ("Bosättning i Finland") stadgas följande: "Lagstiftningen om social trygghet tillämpas på i Finland stadigvarande bosatta personer som har sin egentliga bostad och sitt egentliga hem här och som ständigt huvudsakligen vistas här." I RP 76/2004 rd har kriterierna för boende behandlats mera ingående. Den nya formuleringen ändrade inte nämnvärt på stadgandets innehåll i förhållande till lydelsen från år 1993.²⁵⁸ Samtliga kriterier som anges i 3 § måste uppfyllas. Det krävs faktisk fysisk närvaro i Finland för att boende skall vara för handen. Enligt förarbetena ligger tidsgränsen för faktisk fysisk närvaro vid ett halvt år. En person som vistas över ett halvt år utomlands, kan således anses bo annanstans än i Finland trots att personen har en bostad i Finland. I oklara fall, d.v.s. främst när personen har personliga och yrkesmässiga anknytningar till två länder, skall frågan om boendet avgöras utifrån en helhetsbedömning. Enligt RP 76/2004 rd skall följande faktorer beaktas vid helhetsbedömningen: vistelsens längd och karaktär, familjens hemort, var barnen går i skola, om anställningen är fast eller tillfällig, var den yrkesmässiga verksamheten utövas samt kontakterna

anses avse en hänvisning till Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen, om inte något annat föreskrivs i denna lag."

²⁵⁶ RP 76/2004 rd, s. 13 och 23.

²⁵⁷ Tuori – Kotkas, s. 291–292.

²⁵⁸ Således borde också den gamla propositionen (RP 287/1993 rd) kunna tillämpas analogt vid lagtolkning. År 2004 skedde bara en smärre teknisk ändring i formuleringen av 3 §. Lagen löd i sin ursprungliga form enligt följande: "Vid tillämpning av lagstiftningen om social trygghet anses en person vara bosatt i Finland, om han har sin egentliga bostad och sitt egentliga hem här och om han ständigt huvudsakligen vistas här." Den största ändringen var att adverbet "stadigvarande" placerades framför bosatt. Troligen var denna ändring inspirerad av ordvalet i ISkL 11 §.

med myndigheterna. Utöver dessa anknytningspunkter nämns ytterligare såväl beskattning som anteckning i befolkningsdatasystemet.²⁵⁹ Vad som avses med ”beskattning” framgår inte av propositionen, men förmodligen avses huruvida personen i fråga beskattas som allmänt skattskyldig eller inte.²⁶⁰ I RP 287/1993 rd till den tidigare lydelsen nämns uttryckligen att boendereglererna i TillämpningsL inte är bundna till praxis vid beskattningen.²⁶¹ Med detta ville man av allt att döma undvika att HFD:s praxis om tolkningen av ISkL 11 § skulle tillämpas på boendebestämmningen enligt TillämpningsL. I propositionen tog man inte direkt avstånd från att boende enligt ISkL kunde beaktas vid bedömning av om boende föreligger enligt TillämpningsL.

3.5.5.4 Boende vid inflyttning

I TillämpningsL 3 a § stadgas om boende vid inflyttning till Finland. År 2004 skedde en viss modernisering av inflyttningsreglerna. Regleringen omstrukturerades och dess tillämpningsområde utvidgades.²⁶² I TillämpningsL 3 a.1 § lyder enligt följande: ”Lagstiftningen om social trygghet tillämpas på en person som flyttar till Finland redan från ankomsten till landet, om det med beaktande av personens helhetssituation anses att han eller hon flyttar till Finland för att stadigvarande bosätta sig här.”²⁶³ Vid bedömningen av huruvida boende i Finland är stadigvarande²⁶⁴ beaktas enligt TillämpningsL 3 a.2 § bl.a. om personen i fråga:

- ”1) tidigare varit stadigvarande bosatt i Finland eller är av finländsk härkomst,
- 2) är flykting eller har fått uppehållstillstånd i Finland på grund av alternativt skydd eller humanitärt skydd, (8.5.2009/325)
- 3) är familjemedlem eller nära anhörig till en person som är stadigvarande bosatt i Finland,
- 4) har ett arbetsavtal på minst två år eller något annat därmed jämförbart avtal för arbete i Finland eller har beviljats ett EU-blåkort enligt 3 § 26 punkten i utlänningslagen (301/2004), eller (16.12.2011/1342)
- 5) har andra band till Finland.”

²⁵⁹ RP 76/2004 rd, s. 16. Skatteförvaltningen framför i *Kansainvälinen verotuksen käsikirja 2013*, s. 221, att allmän skattskyldighet alltid inbegriper en skyldighet att betala socialskyddsavgifter. Se även *Helminen 2013b*, s. 469.

²⁶⁰ Senare i propositionen används ”allmän skattskyldighet” i ett annat sammanhang som ett tecken på boende. Se RP 76/2004 rd, s. 20.

²⁶¹ Se RP 287/1993 rd, s. 10.

²⁶² I RP 76/2004 rd, s. 16, konstateras att stadgandet från år 2004 motsvarar i huvudsak den tillämpningspraxis som utvecklats i samband med den tidigare lagen från år 1993.

²⁶³ Se också *Arajärvi 2011*, s. 14.

²⁶⁴ Observera att kriterierna i TillämpningsL 3 a.2 § enligt lagens ordalydelse bara gäller bedömningen av huruvida boendet är stadigvarande, d.v.s. inte kriterierna för egentlig bostad och egentligt hem enligt TillämpningsL 3 §.

Dessa kriterier fokuserar starkt på nuvarande eller tidigare personliga anknytningar till Finland. En bedömning görs av personens helhetssituation.²⁶⁵ I propositionen nämns ytterligare att personens egen uppfattning om karaktären av sin flyttning skall tillmätas betydelse, d.v.s. främst huruvida personen avser att bosätta sig här stadigvarande.²⁶⁶ Finländsk härkomst eller tidigare boende i Finland leder inte till social trygghet i det fall att vistelsen i Finland är tillfällig såsom vid resor. Vad som skall förstås med finländskt härkomst anges i TillämpningsL 2 a § 10 punkten. Enligt TillämpningsL 2 a § skall en utlänning som beviljats uppehållstillstånd på grundval av 47 § 1 mom. 1 punkten eller 48 § i utlänningslagen anses vara av finländskt ursprung. Enligt utlänningslagen (30.4.2004/301) 47.1 § 1 punkten skall vidare som en person med finländsk härkomst betraktas en utlänning som har varit finsk medborgare. Detsamma gäller om åtminstone den ena av personens föräldrar eller en av hans eller hennes mor- eller farföräldrar är eller har varit infödd finsk medborgare.²⁶⁷ Att använda finsk härkomst som ett tecken på boende i TillämpningsL 3 a § kan eventuellt vara problematiskt EU-rättsligt sett. Regeln om finländsk härkomst leder till att personer med finländsk härkomst enklare kan anses bosatta i Finland än övriga EU-medborgare.²⁶⁸ Det nämns inte i lagen vad som avses med att personen tidigare varit bosatt i Finland. I propositionen klargörs dock att med boende avses tidigare boende enligt TillämpningsL och inte enligt ISkL.²⁶⁹

Också familjemedlemmar i Finland påverkar bedömningen av huruvida personen är stadigvarande bosatt. Till familj räknas minderåriga barn, make och person i registrerat partnerskap.²⁷⁰ Samboendeförhållande räknas till familj, men är i praktiken inte ett lika starkt tecken på stadigvarande boende.²⁷¹ Beträffande övriga familjeband, såsom t.ex. syskonskap, skall det ske en helhetsbedömning av förbindelsernas betydelse. Vid svagare familjeband, såsom samboendeskäp, förutsätts ytterligare anknytningar för att boende skall uppstå.

²⁶⁵ *Helminen 2013b*, s. 468–469.

²⁶⁶ RP 76/2004 rd, s. 16. Den egna avsikten tillmäts också betydelse i tillämpningsbestämmelserna till EG-förordningen om social trygghet som sista metod med vilken bosättningsort fastställs i en konflikt om var bosättning skall anses föreligga. Se artikel 11 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) 987/2009 av den 16 september 2009 om tillämpningsbestämmelser till förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen (senare tillämpningsbestämmelsen).

²⁶⁷ Se RP 28/2003 rd, s. 149–150.

²⁶⁸ Om diskriminering och social trygghet, se *Sakslin 2007*, s. 306–308.

²⁶⁹ RP 76/2004 rd, s. 16.

²⁷⁰ RP 76/2004 rd, s. 16–17.

²⁷¹ RP 76/2004 rd, s. 17.

Kravet på att arbetsavtalet skall vara i minst två år för full social trygghet tolkas strängt.²⁷² Det finns dock ett undantag från tvåårskravet. Om den inflyttade har ett s.k. EU-blåkort skall han täckas av social trygghet utan att tidsfristen beaktas.²⁷³ Trots att kravet på två år inte uppfylls kan dock full social trygghet uppstå helt eller delvis enligt specialregeln i TillämpningsL 3 b §, som tillämpas på personen som täcks av EG-förordningen om social trygghet. Då dessa personer arbetar i Finland förutsätts arbete i bara fyra månader för att rätt till full social trygghet skall uppstå. Oberoende av varifrån den inflyttade kommer omfattas han enligt SFL 1:2.2 efter arbete i fyra månader i Finland av sjukförsäkringsförmånerna i SFL. Således får personer som arbetar i fyra månader och täcks av EG-förordningen om social trygghet full social trygghet redan i och med ankomsten. De som kommer från övriga länder har bara rätt till social trygghet enligt SFL.

Listan på faktorer som tyder på stadigvarande boende är inte uttömmande. Det att ett kriterium uppfylls innebär inte heller nödvändigtvis att finsk social trygghet uppkommer. Bedömningen sker alltid utifrån helhetssituationen. Såsom ytterligare band till Finland anges t.ex. långvariga studier i kombination med arbete.²⁷⁴ Beträffande studerande stadgas dock i TillämpningsL 3 a.3 § att en person inte anses flytta till Finland för stadigvarande boende om han kommer hit bara för att bedriva studier.²⁷⁵ Då omständigheterna ändras under studierna, t.ex. personen ingår äktenskap, bildar familj, arbetar i Finland etc. kan stadigvarande boende uppstå i ett senare skede. Boendet bedöms med utgångspunkt i den huvudsakliga orsaken till vistelsen.

TillämpningsL 3 a.4 § gäller boende av asylsökande och personer med uppehållstillstånd på grund av tillfälligt skydd. Den som söker asyl anses inte vara stadigvarande bosatt i Finland under den tid hans ansökan behandlas. Den som fått uppehållstillstånd på grund av tillfälligt skydd anses inte heller stadigvarande ha flyttat till Finland. En regel som fogades till lagen år 2004 gäller hur boende

²⁷² Denna regel har kritiserats av Social- och hälsovårdsministeriets arbetsgrupps promemoria *Solmu IV*. I promemorian ges flera olika förbättringsförslag. Enligt det primära förslaget skulle tiden sänkas till ett år. Se närmare *Solmu IV*, s. 40–46.

²⁷³ Om ”blåkort” föreskrivs i rådets direktiv 2009/50/EG av den 25 maj 2009 om villkor för tredje lands medborgares inresa och vistelse för högkvalificerad anställning. Syftet med direktivet är att främja inresa och rörlighet för högkvalificerade arbetstagare från tredje länder. ”Blåkort” beviljas högkvalificerad arbetskraft. Ett EU-blåkort berättigar innehavaren att vistas och arbeta på en medlemsstats territorium i enlighet med villkoren i direktivet. EU-blåkort kan beviljas en arbetstagare om anställningen förutsätter särskild yrkeskompetens, det betalas tillräckligt hög lön och arbetsavtalsförhållandet har ingåtts för minst ett år. Enligt artikel 14.1 e i direktivet skall innehavare av EU-blåkort behandlas lika som medlemsstatens egna medborgare bl.a. då det gäller social trygghet. Se närmare RP 37/2011 rd, s. 1 ff. och särskilt s. 44.

²⁷⁴ RP 76/2004 rd, s. 17.

²⁷⁵ PR 76/2004 rd, s. 17.

påverkas av att kriterier som leder till stadigvarande boende uppstår först efter ankomsten till Finland. Om kriterierna för stadigvarande boende uppfylls först senare, skall personen anses bosatt fr.o.m. villkoren uppfyllts, d.v.s. inte direkt vid ankomsten till Finland (TillämpningsL 3 a.5 §).²⁷⁶

3.5.5.5 Inflyttande personer som täcks av förordningen om social trygghet

I TillämpningsL 3 b § stadgas om social trygghet för personer som täcks av EG-förordningen om social trygghet på följande sätt: ”På sådan arbetstagare eller företagare vars rätt till social trygghet i Finland bestäms enligt förordningen om social trygghet, tillämpas lagstiftningen om social trygghet enligt denna lag fr.o.m. den tidpunkt då arbetet eller företagsverksamheten inleds, om han eller hon arbetar i minst fyra månader utan avbrott eller har utövat företagsverksamhet i minst fyra månader utan avbrott.”²⁷⁷ En arbetstagare vars rätt till social trygghet bestäms enligt EG-förordningen om social trygghet faller under social trygghet i Finland enligt TillämpningsL, om han arbetar i minst fyra månader utan avbrott.²⁷⁸ I detta sammanhang skall också SFL 1:2.2 behandlas. I SFL 1:2.2 stadgas följande: ”En arbetstagare eller företagare är försäkrad fr.o.m. den tidpunkt då arbetet eller företagsverksamheten inleds, om han eller hon arbetar i minst fyra månader utan avbrott eller har utövat företagsverksamhet i minst fyra månader utan avbrott.” SFL:s bosättningsregler gäller bara sjukförsäkringen, medan TillämpningsL:s bosättningsregler gäller ett större antal förmåner.²⁷⁹ Alla, oberoende av ursprung, som arbetar i Finland i fyra månader omfattas av sjukförsäkringen och är skyldiga att betala de bosättningsbaserade socialskyddsavgifterna. Bara de personer som faller under EG-förordningen om social trygghet har enligt TillämpningsL 3 b § tillgång till full social trygghet efter fyra månader.²⁸⁰

Enligt lagen måste arbetet fortgå i fyra månader utan avbrott. Detta hindrar dock inte att arbetet består av flera olika anställningar i följd. Arbetet får bara avbrytas av veckoslut och helgdagar. Avsikten är att social trygghet inte skall gälla korta arbetsperioder, såsom säsongarbete inom t.ex. trädgårdsbranschen eller studerandes sommararbete. I propositionen nämns ytterligare att au paires

²⁷⁶ För skatteändamål uppstår allmän skattskyldighet i allmänhet retroaktivt fr.o.m. ankomst om kriterier för skattskyldighet uppstår senare.

²⁷⁷ Då TillämpningsL reviderades gällde ännu den gamla EEG-förordningen.

²⁷⁸ Detta beror på att social trygghet enligt EG-förordningen 883/2004 artikel 11.3 a bestäms enligt stället där arbete utförs (*lex loci laboris*-principen). Således måste finska nationella regler som förutsätter boende för social trygghet ge vika. Se även RP 76/2004 rd, s. 18.

²⁷⁹ Om TillämpningsL:s omfång, se avsnitt 3.5.5.2.

²⁸⁰ Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala, s. 164–165.

och arbetspraktikanter inte täcks av TillämpningsL 3 b §.²⁸¹ Enligt propositionen är avsikten att social trygghet uppstår när anställningen börjar och upphör när anställningen avslutas. Efter att anställningen upphört omfattas personen av social trygghet bara om han anses bosatt i Finland enligt TillämpningsL 3 §.

TillämpningsL 3 b § kan inte jämföras med ISkL:s boenderegler, eftersom det enligt stadgandet inte är fråga om boende i egentlig mening, utan om social trygghet på basis av arbete. Däremot är regeln om fyra månaders arbete förknippad med liknande problem som treårsregeln i ISkL; båda är nämligen problematiska ur ett EU-rättsligt perspektiv. Enligt EG-förordningen om social trygghet och *lex loci laboris*-principen skall en arbetstagare täckas av den sociala tryggheten i det land där han arbetar. Huvudregeln är att varje land själv får reglera förutsättningarna för social trygghet.²⁸² I Finland förutsätts fyra månaders arbete för att social trygghet skall uppstå för arbetstagare. Om en EU-medborgare arbetar kortare än fyra månader för en lokal arbetsgivare i Finland uppstår inte social trygghet, trots att personen enligt EG-förordningen förutsätts höra till den finska sociala tryggheten. Frågan är således om den finska regleringen är EU-rättsligt sett godtagbar.²⁸³ I regeringspropositionen konstateras: ”Det bör dock beaktas att personer som är stadigvarande bosatta i Finland lättare uppfyller kraven enligt lagen än arbetstagare som anländer till Finland för att arbeta. Den föreslagna ändringen innebär dock i praktiken att en person som kommer för att arbeta kan uppfylla försäkringskraven omedelbart efter ankomsten till landet eller när arbetet inleds. Det är fråga om förmåner som hör till grundskyddet, vilka inte hör samman med anställningen och i allmänhet inte medges personer som arbetar. De krav som ställs på erhållandet av sagda rätt skall av praktiska skäl fastställas så att de är tämligen lindriga vad beträffar arbetets längd samt arbetstiden och lönen för arbetet. Med beaktande av lagstiftningens speciella karaktär kan dylika krav anses vara objektivt motiverade.”²⁸⁴ Grundlagsutskottet kritiserade regeringspropositionen för bristande utredning. Utskottet ansåg att grundfördraget och förordningen om social trygghet borde ha utretts och tagits bättre i betraktande i regeringspropositionen. Utskottet förde fram bl.a. följande: ”På grund av att ärendet är outrett, finns det ingen säkerhet att tidsgränserna i t.ex. 3 b § är tillåtna.”²⁸⁵ Tillämpningslagen är till denna del utan tvekan problematisk och bör

²⁸¹ RP 76/2004 rd, s. 18.

²⁸² Om kriterierna för social trygghet inte uppfylls i ett land, gäller hemviststatens sociala trygghet som sista alternativ. Se *Sakslin 2007*, s. 310–311.

²⁸³ Detta problem har diskuterats i Social- och hälsovårdsministeriets arbetsgrupps promemoria *Solmu IV*. I promemorian ges flera olika förbättringsförslag. Det första förbättringsförslaget innebär att tidsgränsen skulle sänkas från fyra till en månad. Se *Solmu IV*, s. 33–35. Hur en eventuell ändring kommer att se ut, samt när ändringen kommer att ske är ännu oklart.

²⁸⁴ RP 76/2004 rd, s. 19.

²⁸⁵ Se GrUU 22/2004 rd.

ses över möjligast snabbt. Regeln är för tillfället både på ett principiellt plan EU-rättsligt sett betänklig, och på ett praktiskt plan ifrågasättbar, eftersom arbetstygaren kan bli fullständigt utan socialskydd.

3.5.5.6 *Laglighetskravet vid vistelse, boende och arbete*

TillämpningsL 3 c § förutsätter att personen lagligen vistas, bor och arbetar i Finland samt att han har ett gällande uppehållstillstånd, om ett sådant förutsätts. I vissa fall kan uppehållstillstånd kortare än ett år också godkännas. Social trygghet upphör samtidigt som den lagliga vistelsen i Finland upphör, som t.ex. i det fallet att uppehållstillståndet gått ut. I ISkL sägs ingenting om att vistelsen skall vara laglig. Orsaken till vistelsen saknar tvärtom betydelse. Detta tyder på att allmän skattskyldighet uppstår också i de fall där en person vistas i sex månader olagligen i Finland.

3.5.5.7 *Boende vid utflyttning*

Om social trygghet vid utflyttning stadgas i TillämpningsL 4–7 a §. I samband med reformen av boendereglererna år 2004 förtydligades utflyttningsreglerna på vissa punkter. Principerna och huvudreglerna för bestämmandet av social trygghet vid utflyttning har dock förblivit desamma. Enligt huvudregeln i TillämpningsL 4.1 § upphör social trygghet för personer som stadigvarande flyttar utomlands. Social trygghet fortgår dock om personen anses bosatt i Finland och bara vistas tillfälligt utomlands. En tillfällig vistelse kan uppgå till högst ett år (ettårsregeln).

Enligt TillämpningsL 4.2 § kan social trygghet fortgå trots årligen upprepade vistelser utomlands. En person som vistas utomlands upprepade gånger så att den sammanhängande vistelsen utomlands inte överstiger ett år kan anses höra till den finska sociala tryggheten bara om personen trots vistelsen utomlands anses vara stadigvarande bosatt i Finland och har fast anknytning till Finland. Det finns ingen bestämd tidsgräns inom vilken bedömningen av boende skall ske, utan bedömningen är kontinuerlig.²⁸⁶ Normen är särskilt avsedd för pensionärer som tillbringar en del av året utomlands, men som inte kan anses ha flyttat stadigvarande från Finland. Faktorer som tyder på stadigvarande boende är angivna i propositionen. Vad som avses med fast anknytning framgår av Tillämp-

²⁸⁶ Enligt den ursprungliga versionen av TillämpningsL skedde bedömningen inom en period av tre år liksom i ISkL. Regeln upphävdes dock, eftersom den visade sig vara svår att tillämpa i praktiken. Se RP 76/2004 rd, s. 20.

ningsL 7 a §. Enligt propositionen skall vid bedömningen av stadigvarande boende följande faktorer beaktas: att personen vistas minst halva året i Finland, att personen har hemkommun i Finland och att personen är allmänt skattskyldig i Finland.²⁸⁷ Om personen tillfälligt arbetar utomlands beaktas också huruvida fritiden tillbringas i Finland. Om situationen är oklar på grund av att personen har anknytningar till två länder, skall en helhetsbedömning göras. Avgörande är då bl.a. vistelsens längd och karaktär, familjens hemort, barnens skolgång, anställningens natur, stället för utövande av yrkesverksamhet samt kontakter med myndigheter.²⁸⁸ Dessutom beaktas bl.a. anteckning i befolkningsdatasystemet och beskattning. Med beskattning avses allmän skattskyldighet i Finland.²⁸⁹

I TillämpningsL 5–6 § stadgas om social trygghet för vissa anställningsgrupper. I dessa stadgas att diplomater, andra personer anställda hos finska staten samt missionärer och biståndsarbetare²⁹⁰ täcks av finsk social trygghet trots utflyttning.²⁹¹ I vissa fall gäller detta också sjömän. Dessa regler motsvarar i allt väsentligt det som stadgas i ISkL 11.2 §.

Trots att de ovan nämnda kriterierna inte uppfylls kan social trygghet fortgå på ansökan. Detta gäller situationer i vilka den utflyttade arbetar eller studerar utomlands. I TillämpningsL 7 § stadgas att social trygghet tillämpas på ansökan på en person som vistas utomlands över ett år och som har fast anknytning till Finland, förutsatt att det är fråga om en utsänd arbetstagare hos en finsk arbetsgivare som sänt honom utomlands från Finland, en arbetstagare hos en finsk arbetsgivare som har anställt honom utomlands, eller en studerande eller forskare på heltid eller stipendiat.²⁹² I EG-förordningen om social trygghet artikel 12 stadgas att utsända arbetstagare fortgår att höra till den sociala tryggheten i det land från vilket de sänts ut. Av TillämpningsL 12 § framgår att social trygghet kan förlängas med fem år i taget, sammanlagt dock i högst tio år. Ansökan skall göras till FPA inom ett år från det att personen flyttade utomlands eller det tidigare beslutet upphörde att gälla. I TillämpningsL 7 § används inte begreppet ”boende”, ”bosatt” eller ”bosättning”, utan bara tillhörighet till finsk social trygghet.

²⁸⁷ RP 76/2004 rd, s. 20.

²⁸⁸ Dessa kriterier motsvarar till stora delar kriterierna för boende i TillämpningsL 3 §.

²⁸⁹ I *Kansainvälisten verotuksen käsikirja 2013*, s. 221, framhävs att utgångspunkten är att personer som är allmänt skattskyldiga i Finland skall betala socialskyddsavgifter här. Också i tillämpningsbestämmelsen till EG-förordningen om social trygghet artikel 11 anges skattemässigt boende som en faktor som skall beaktas vid bestämmande av boende.

²⁹⁰ Reglerna om missionärer och biståndsarbetare flyttades i samband med reformen år 2004 från TillämpningsL 7 § till 5 §. Se RP 76/2004 rd, s. 21.

²⁹¹ I propositionen nämns att också anställda vid internationella organisationer som t.ex. FN kan höra till finsk social trygghet enligt TillämpningsL 5 §. Redan före år 2004 fogades en särskild bestämmelse om anställda vid FN direkt till TillämpningsL 5 §. Se RP 76/2004 rd, s. 21.

²⁹² Detta motsvarar i huvuddrag de tidigare lagbestämmelserna, även om ett flertal tekniska ändringar dock gjordes.

I TillämpningsL 7 a § fastställs vad som avses med fast anknytning i TillämpningsL 4, 7 och 8 §. Före reformen år 2004 användes inte begreppet ”fast anknytning” i lagen, men nog i propositionen RP 287/1993 rd. TillämpningsL 7 a § motsvarar den tillämpningspraxis som utvecklats med tiden. Vid fasta anknytningar gäller en helhetsbedömning av personens situation. Vid bedömningen beaktas bl.a. längden av den tid som tillbringats i Finland och utomlands, vistelsens kontinuitet samt familjeband. Ytterligare nämns att upprepade vistelser i Finland, bostad, anställning, arbetets art, arbetsgivarens hemort, anordnande av arbetspensionsskydd i Finland samt andra jämförbara omständigheter skall beaktas som tecken på fasta anknytningar till Finland.²⁹³ För utsända arbetstagares del preciseras i regeringspropositionen att hänsyn ytterligare skall tas till personens avsikt att återvända till Finland och sannolikheten att så sker. Dessutom konstateras att familj är en särskilt stark anknytning.²⁹⁴ I regeringspropositionen nämns klart att bedömningen av fasta anknytningar skall motsvara hur begreppet ”hemort” bedöms i EU-lagstiftning och av Europeiska unionens domstol.²⁹⁵ Beskattning och folkbokföring räknas inte upp som fasta anknytningar.

3.5.5.8 Jämförelse med boendebegreppet i inkomstbeskattningen

I ISkL stadgas om boendeproblematiken mycket kort, medan TillämpningsL använder sig av flera stadganden för att reglera boende. ISkL:s boendereglering har till stor del utvecklats genom praxis. Rättspraxis om TillämpningsL:s boendereglering är knapphändig. Denna brist på rättspraxis kan delvis förklaras med att regleringen i TillämpningsL är förhållandevis ny (från år 2004), mera exakt och detaljerad, samt att det dessutom finns ett ansökningsförfarande för social-

²⁹³ Se ytterligare Hellsten, s. 173.

²⁹⁴ RP 76/2004 rd, s. 22.

²⁹⁵ Observera att begreppet ”hemort” används i den svenskspråkiga versionen av RP 76/2004 rd trots att begreppet ”bosättning” används i EG-förordningen om social trygghet. Se RP 76/2004 rd, s. 22. Förmodligen är det fråga om ett översättningsfel, eftersom man i den finska versionen av propositionen helt korrekt använder begreppet ”asuinpaikka”. Bosättning definieras kort i artikel 1 j i den nya EG-förordningen om social trygghet 883/2004 som ”den ort där en person är stadigvarande bosatt”. En närmare definition av begreppet finns i tillämpningsbestämmelsen till EG-förordningen om social trygghet artikel 11. I konfliktsituationer mellan två länder skall bosättning avgöras på grundval av en bedömning av alla tillgängliga relevanta uppgifter. Här avses bl.a. vistelsens varaktighet och kontinuitet på de berörda medlemsstaternas territorier, verksamhetens art och särskilda karaktär, platsen där verksamheten vanligtvis utövas, verksamhetens stadigvarande karaktär, anställningsavtals varaktighet, personens familjesituation och personens familjeband, utövandet av oavlönad verksamhet, studerandes inkomstkälla, personens bostadsförhållanden och den medlemsstat där personen anses vara bosatt för skatteändamål. I sista hand beaktas också personens egen uppfattning. Det finns rikligt med rättsfall som preciserar begreppet, se närmare *Saks-lin* 2007, s. 312–313. Kriterierna för att avgöra bosättning motsvarar inte bestämmelserna om hemvist i OECD artikel 4.

skyddet. Ärenden som gäller social trygghet i internationella situationer kan ofta skötas direkt genom ansökningar riktade till FPA eller PSC.

TillämpningsL 3 § och ISkL 11 § är såväl till innehåll som till ordval mycket lika varandra. Vardera lagen förutsätter nämligen att boendet skall vara ”stadigvarande” samt att både bostad och hem skall vara i Finland. Liksom i ISkL skiljer man i TillämpningsL mellan bostad, som en individ kan ha i ett flertal länder samtidigt, och hem, som en individ bara kan ha i ett land. Dessutom är bedömningsgrunderna för vad som utgör boende tämligen lika, d.v.s. både personliga och ekonomiska anknytningar beaktas. Intressant nog nämns att anteckningar i befolkningsdatasystemet är faktorer som beaktas vid bestämmandet av boende för social trygghet. I ISkL nämns anteckning i befolkningsdatasystemet inte som ett tecken på boende, men i praxis har dock folkbokföringen tillmätts betydelse.

En intressant skillnad är att beskattning i propositionen till TillämpningsL nämns som ett tecken på boende. Däremot har inte boende för social trygghet tillmätts betydelse vid fastställande av bo och hemvist enligt propositionen till ISkL 11 §. Den halvårstid som beaktas vid bedömandet av huruvida boende föreligger i Finland enligt TillämpningsL kan inte anses motsvara halvårsregeln i ISkL 11 §. Detta beror på att halvårsregeln i ISkL 11 § gäller vistelse och skattskyldighet, inte fastställandet av bo och hemvist. Halvårstidsgränsen i TillämpningsL 3 § gäller bara fastställandet av huruvida boende föreligger i Finland i fall där personen ofta vistas utomlands.

TillämpningsL 3 a.1–2 § motsvarar mer eller mindre vad som i praxis har ansetts gälla vid inflyttning enligt ISkL 11 §, d.v.s. att boende kan uppstå direkt vid inflyttning förutsatt att vissa kriterier uppfylls. Vilka dessa kriterier är vid inflyttning är dock olika i ISkL och TillämpningsL. Kriterierna för att boende skall uppstå direkt vid inflyttning anges inte i ISkL, utan har utvecklats genom rättspraxis. I beskattningen läggs inte på motsvarande sätt vikt vid t.ex. uppehållstillstånd, finländsk härkomst eller arbetets varaktighet. Boende och allmän skattskyldighet enligt ISkL är mer beroende av en helhetsbedömning än enskilda kriterier. Däremot tillmätts inte finskt medborgarskap betydelse vid utflyttning enligt TillämpningsL, men nog enligt treårsregeln i ISkL 11 §.

Till skillnad från ISkL stadgas det i TillämpningsL särskilt om studerandes boende. Då studerande blir allmänt skattskyldiga i och med sex månaders vistelse i Finland, kan dessa fortsättningsvis anses stå utanför den finska sociala tryggheten. Eftersom studerande sällan har inkomster leder den allmän skattskyldigheten sällan till beskattning. Däremot påverkar avsaknaden av social trygghet en studerandes situation i väsentlig grad. Studerande har dock rätt till en begränsad social trygghet genom försorg av den kommunen där de bor.²⁹⁶

²⁹⁶ RP 76/2004 rd, s. 17. Se närmare inrikesministeriets arbetsgruppspromemoria 56/2004, s. 10.

Reglerna om utflyttning i ISkL och ettårsregeln i TillämpningsL 4.1 § motsvarar delvis varandra till sitt innehåll. Om vistelsen utomlands är kortare än ett år fortgår social trygghet enligt TillämpningsL 4.1 §. Enligt ISkL är resultatet i ett motsvarande fall vanligen detsamma, eftersom allmän skattskyldighet inte upphör vid korta vistelser utomlands då den skattskyldige anses ha bo och hemvist i Finland, avsikt att återvända till Finland eller andra väsentliga anknytningar till Finland.

Reglerna om utvidgad social trygghet i TillämpningsL 4.2 § står likaså mycket nära treårsregeln i ISkL. I vardera lagen beaktas anknytningar till Finland och vistelsetid. Den grundläggande principen för utvidgat boende är dock något annorlunda. Treårsregeln i ISkL är delvis en presumptionsregel, medan TillämpningsL:s regler bara beaktar de faktiska omständigheterna i fallet. En annan väsentlig skillnad är att det inte existerar någon tidsgräns i TillämpningsL, till skillnad från treårsgränsen i ISkL. Intressant är ytterligare att i regeringspropositionen nämns att beskattning skall beaktas vid utflyttning. Likaså beaktas social trygghet enligt Skatteförvaltningen vid treårsregeln i ISkL 11 §. Det råder således ett nära samband mellan lagarna när det gäller utflyttning.

En viktig skillnad är att inkomstbeskattningen saknar det ansökningsförfarande som finns i TillämpningsL 7 §. Allmän skattskyldighet kan inte vid utflyttning förlängas utöver tre år, förutsatt att inte särskilt väsentliga vägande anknytningar existerar. Enligt TillämpningsL 7 och 12 § kan social trygghet maximalt förlängas till tio år efter utflyttning. Som en annan principiellt viktig skillnad kan nämnas att nationalitet saknar betydelse vid utflyttning i TillämpningsL, medan treårsregeln i ISkL bygger på finskt medborgarskap.

TillämpningsL 7 a § skiljer sig på många sätt från ISkL 11 §. För det första anges inte i ISkL 11 § vad som avses med väsentliga anknytningar. De kriterier för väsentliga anknytningar som utvecklats genom rättspraxis i inkomstbeskattningen motsvarar visserligen i flera avseenden de fasta anknytningarna enligt TillämpningsL 7 a §. Förmögenhet och ekonomisk verksamhet i Finland ges dock inte samma betydelse vid fasta anknytningar som vid väsentliga anknytningar i ISkL. För det andra tar TillämpningsL, till skillnad från ISkL 11 §, i betraktande begreppsdefinitionen i EG-rätten. För det tredje beaktas social trygghet vid utflyttning som en väsentlig anknytning enligt Skatteförvaltningen, medan däremot beskattning inte ses som en fast anknytning enligt TillämpningsL 7 a §. Beskattning räknas visserligen upp som ett tecken på stadigvarande boende i samband med TillämpningsL 3 och 4 § avseende vistelser utomlands. Således beaktas visserligen beskattning, men inte som en fast anknytning, utan som ett tecken på stadigvarande boende.

Vissa nämnvärda brister förekommer i TillämpningsL, särskilt beträffande begreppsdefinitionerna. Ett gott exempel på detta är förhållandet mellan begreppsparet ”stadigvarande bosatt” och ”fast anknytning” i TillämpningsL 4.2

och 7 a § samt begreppsparet ”stadigvarande bosatt” och ”egendlig bostad och egentligt hem” i TillämpningsL 3 §. Hur respektive begrepp konkret skiljer sig från sitt begreppspar framkommer inte klart. I vardera begreppsparet beaktas närmast identiska omständigheter. Huruvida denna begreppspluralism är ändamålsenlig kan man ifrågasätta. Även propositionen till den nuvarande TillämpningsL är ytterst svårtydd. Samma begrepp som används i lagen används och definieras på några olika ställen i propositionstexten.

Såsom det framkommit är själva boenderegleringen och de bakomliggande principerna i allt väsentligt desamma i båda lagarna. Uppenbarligen har reglerna om social trygghet delvis tagit modell av ISkL 11 §. Boendets uppkomst och fortgående är i vardera systemet beroende av individens anknytning till Finland. Dessa anknytningar är antingen av personlig eller av ekonomisk karaktär, eller bundna till den tidsmässiga utsträckningen av vistelsen. Reglerna för hur tidsmässig vistelse skall beaktas vid inflyttning avviker mellan lagarna. Enligt TillämpningsL bedöms saken utifrån omständigheterna i varje enskilt fall, t.ex. i vissa fall räcker redan en fyra månaders vistelse och arbete för social trygghet, medan det i andra fall förutsätts en två års vistelse. Också de anknytningar som ges betydelse vid bedömning av social trygghet enligt TillämpningsL och boende enligt ISkL varierar något. En av de viktigaste skillnaderna mellan ISkL och TillämpningsL är särbehandlingen av utsända arbetstagare. Utsända arbetstagare kan höra till den finska sociala tryggheten i upp till 10 år fr.o.m. utflyttning. Det finns dessutom ett flertal andra undantag och specialregler i TillämpningsL för t.ex. asylsökande, personer med uppehållstillstånd, studerande etc.

3.5.6 Internationella överenskommelser om social trygghet

3.5.6.1 Allmänt

Vid gränsöverskridande rörlighet uppstår en uppenbar risk för dubbelförsäkring²⁹⁷. Dessutom kan det uppstå situationer där partiell eller t.o.m. ingen social trygghet existerar över huvud taget. För att undvika sådana problem har ett antal internationella överenskommelser utarbetats. Vid in- och utflyttning inverkar ut-

²⁹⁷ ”Dubbelförsäkring” är ett generellt begrepp som beskriver fall i vilka socialskyddsavgifter påförs i två länder. I detta sammanhang används begreppet ”försäkring”, eftersom den sociala tryggheten ofta förverkligats genom försäkringar. Något s.k. dubbelboende kan man inte tala om på samma sätt som i personbeskattningen. Detta beror på att bosättning inte i alla länder utgör en grund för social trygghet. I ett flertal länder bestäms social trygghet på basis av anställning och inte bosättning. Samma problem förekommer dock också i samband med den sociala tryggheten som vid dubbelbosättning i skatterätten, d.v.s. socialskyddsavgifter kan i vissa fall påföras i två länder, om vardera landet anser personen i fråga höra till den sociala tryggheten i landet.

över nationell rätt också EG-förordningen om social trygghet och bilaterala eller multilaterala avtal om social trygghet på utformningen av den sociala tryggheten. Genom EG-förordningen om social trygghet och avtalen bestäms till vilket land socialskyddsavgifter skall betalas och vilket land som beviljar socialskyddsförmåner. Dessa förordningar och avtal har företrädare framför nationell rätt.

Skatteavtal påverkar inte tillämpningen av avtal om social trygghet eller den nationella rätten om social trygghet. Således kan det uppstå situationer där inkomst enligt skatteavtal beskattas i en stat men beläggs med socialskyddsavgifter i en annan stat.²⁹⁸ I fallet HFD 1979 B II 661 skulle en i Finland bosatt person betala folkpensionsförsäkringspremie och sjukförsäkringspremie till Finland, trots att hans lön enligt inkomstskatteavtalet bara beskattades i Sverige.²⁹⁹

Vid gränsöverskridande rörlighet finns det två instanser som i Finland avgör utformningen av den sociala tryggheten, nämligen PSC och FPA. PSC fattar beslut om social trygghet vid utsändning, d.v.s. främst i situationer där EG-förordningen om social trygghet eller avtal om social trygghet tillämpas. PSC fattar beslut bl.a. om huruvida utsända arbetstagare förblir inom den finska sociala tryggheten och beviljar intyg däröver. FPA fattar beslut i övriga situationer.³⁰⁰

3.5.6.2 EG-förordningen om social trygghet

Varje land i Europa har sitt eget socialskyddssystem. De nationella lagstiftningarna har inte harmoniserats, men ett koordineringssystem har utvecklats inom Europa. I Finland och de övriga EU-medlemsländerna följs i gränsöverskridande situationer EG-förordningen om social trygghet. EG-förordningen påverkar inte hur tillhörighet till ett lands sociala trygghet bestäms, utan det reglerar varje medlemsland själv.³⁰¹ Den ursprungliga förordningen från 1970-talet (1408/71) ersattes år 2010 med en ny förordning. Europaparlamentet och rådet godkände en ny förordning 883/2004 för att göra gemenskapsreglerna om samordning av medlemsländernas system för social trygghet enklare och tydligare.³⁰² Den gamla förordningen 1408/71 hann vara i kraft i över 30 år och var till många delar

²⁹⁸ Se *Hintsanen*, s. 239, *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 225 och *Helminen 2013b*, s. 467.

²⁹⁹ Se ytterligare rättsfallen HFD 1979 B II 566, HFD 1975 B II 569 och HFD 1975 B II 571.

³⁰⁰ Om arbetsfördelningen, se *Työkomennus ulkomaille 2010*, s. 6–7 samt *Hellsten*, s. 180–181 och 187–188.

³⁰¹ Se RP 76/2004 rd, s. 19 och *Sakslin 2007*, s. 310.

³⁰² Se punkt 3 i ingressen till EG-förordningen 883/2004. Se också *Hellsten*, s. 176. Om utvecklingen mot förordningen, se *Langer*, s. 219 ff. Om den gamla förordningen, se *Sakslin 1995*, s. 109 ff.

föräldrad. Den nya förordningen 883/2004 tillämpas fr.o.m. 1.5.2010.³⁰³ Grundprinciperna har förblivit desamma i den nya förordningen. Till skillnad från direktiv, som riktar sig till medlemsländerna, och beslut, som har definierade mottagare, gäller en förordning för alla. Den är direkt tillämplig och likvärdig med nationell lagstiftning. De nationella myndigheterna får inte verkställa den genom lagstiftning. Förordningen är dock primär i förhållande till nationell lagstiftning. Således måste nationell lagstiftning modifieras för att inte strida mot förordningen.

Syftet med EG-förordningen är att fastställa vilket lands nationella lagstiftning som skall tillämpas på de personer som hör till förordningens tillämpningsområde, och på så sätt säkerställa att personer som rör sig inom EU omfattas av social trygghet i bara ett land i taget.³⁰⁴ Förordningen skall ytterligare garantera att personer som flyttar från ett medlemsland till ett annat inte förlorar sin rätt till social trygghet.³⁰⁵ Avsikten med förordningen är således att främja den fria rörligheten utan att harmonisera socialskyddslagstiftningen i de europeiska länderna.³⁰⁶ EG-förordningen om social trygghet är till sin omfattning särdeles vidsträckt i och med att den täcker de flesta delområden av den lagstadgade sociala tryggheten.³⁰⁷ Däremot omfattar EG-förordningen om social trygghet inte de frivilliga socialskyddsförsäkringarna. EG-förordningen om social trygghet har företrädare fram om nationell rätt, men om något inte stadgas i förordningen, följs nationell rätt till denna del.

Social trygghet och skyldighet att betala socialskyddsavgifter bygger i EG-förordningarna om social trygghet 1408/71 och 883/2004 i huvudsak på anställning (*lex loci laboris*-principen)³⁰⁸, till skillnad från nationell rätt och skatteavtal, där skyldigheten att betala socialskyddsavgifter och skatt i allmänhet bygger på boende (*lex loci domicilii*-principen).³⁰⁹ I detta sammanhang kan dock nämnas att lön enligt artikel 15 i OECD:s modellskatteavtal kan beskattas i det land där arbetet utförs, oberoende av var personen är bosatt, förutsatt att vissa villkor uppfylls.³¹⁰ Utsända arbetstagare befinner sig i en särskild situation, eftersom dessa

³⁰³ Se pressmeddelande: *Rådet antar nya regler för samordning av de sociala trygghetssystemen. Bryssel den 27 juli 2009. 12369/09 (Presse 231) (OR.en)*. Den gamla förordningen 1408/71 tillämpades fram till 1.6.2012 på vissa persongrupper, som t.ex. medborgare i EES-länder. Sedan juni år 2012 följs den nya förordningen också för dessa. Den gamla förordningen och övergångsbestämmelserna kommer dock inte att redogöras för.

³⁰⁴ EG-förordningen om social trygghet artikel 11.

³⁰⁵ *Hellsten*, s. 175.

³⁰⁶ Se närmare *Sakslin 2007*, s. 297.

³⁰⁷ *Työkomennus ulkomaille 2010*, s. 21.

³⁰⁸ Om kritik mot *lex loci laboris*-principen, se *Pennings*, s. 186 ff.

³⁰⁹ *Erhag*, s. 166–167, *van Thiel 2006*, s. 46–47 och *Sakslin 2007*, s. 309 f. För en kort historisk redogörelse för de principer som reglerar social trygghet, se *Sundberg*, s. 57 ff.

³¹⁰ *Erhag*, s. 155.

kan höra till den sociala tryggheten i det land varifrån de sänds ut.³¹¹ Huvudregeln enligt EG-förordningen om social trygghet är att pensionärer hör till den sociala tryggheten i det land där de är bosatta enligt EG-förordningen om social trygghet.³¹² Omkringresande arbetstagare täcks av särskilda bestämmelser.

3.5.6.3 Multilaterala och bilaterala avtal om social trygghet

Avtal om social trygghet utarbetas i social- och hälsovårdsministeriet. Finland har slutit avtal om social trygghet med ett flertal länder som inte är EU-medlemmar: Australien, Chile, Israel, Kanada, Quebec och USA. Ett avtal om social trygghet mellan Finland och Indien har undertecknats i juni 2012. Avtalet med Indien träder i kraft när det ratificerats av båda avtalsparterna. Finland har också ingått ett multilateralt nordiskt avtal om social trygghet. Ett nytt nordiskt avtal har undertecknats i juni 2012. Det nya avtalet träder i kraft först efter att alla nordiska länder har ratificerat det. EG-förordningen om social trygghet har dock företräde framför det nordiska avtalet, varvid det nordiska avtalet bara följs till den del det reglerar områden utanför förordningen.³¹³ Andra avtal som ingåtts med EU-länder har till stora delar förlorat sin betydelse till följd av EG-förordningen om social trygghet.³¹⁴ Avtal om social trygghet har företräde framför nationell rätt, men om något inte stadgas om i avtalet, följer man nationell rätt till denna del.

Avsikten med socialskyddsavtalen är detsamma som med EG-förordningen om social trygghet, d.v.s. att undvika dubbelförsäkring genom att bestämma vilket lands lagstiftning som skall följas. Avtalen påminner innehållsmässigt i hög grad om EG-förordningen. Försäkring sker i det land där arbete utförs, förutom i fråga om utsända arbetstagare som försäkras i utsändningslandet. Vissa beaktansvärda innehållsmässiga skillnader förekommer i de individuella avtalen. Dessutom är avtalen vanligen till sin omfattning mera begränsade än EG-förordningen om social trygghet. Vissa av avtalen täcker bara enstaka socialskyddsavgifter och socialskyddsförmåner, medan andra avtal är betydligt mera omfattande. Också reglerna om hur länge utsända arbetstagare kan täckas av utsändningslandets sociala trygghet varierar stort mellan de olika socialskyddsavtalen. En

³¹¹ *Työkomennus ulkomaille 2010*, s. 22–23.

³¹² Pension utbetalas dock varifrån den är intjänad.

³¹³ Se *Hellsten*, s. 179.

³¹⁴ Finland har avtal om social trygghet med bl.a. följande EU-medlemsländer: Estland, Grekland, Lettland, Litauen, Luxemburg, Spanien, Storbritannien, Tyskland och Österrike. Se *Kansainvälisten verotuksen käsikirja 2013*, s. 224.

detaljerad genomgång av samtliga avtal är inte ändamålsenlig i detta sammanhang.³¹⁵

3.5.7 Social trygghet vid utflyttning från Finland

3.5.7.1 Allmänt

Att flytta eller arbeta utomlands påverkar hur den sociala tryggheten utformas för den utflyttade och dennes familj. Det är viktigt att beakta den sociala tryggheten vid utflyttning för att på så vis undvika bl.a. brister i den sociala tryggheten eller dubbelförsäkring.³¹⁶ Ett flertal faktorer påverkar utformningen av den sociala tryggheten vid utflyttning, t.ex. destinationslandet (inom EU, socialskyddsavtalsland eller något annat land), längden av vistelsen, i vilken egenskap utflyttning sker (arbetstagare, pensionär, studerande o.s.v.), arbetsgivarens nationella tillhörighet och huruvida det är fråga om en utsänd arbetstagare eller inte. Också reglerna för hur socialskyddsförmåner beviljas och betalas ut vid utflyttning varierar för de olika förmånernas del och på basis av vistelsens längd. Såsom ovan framkommit betalas vissa förmåner aldrig utomlands, vissa betalas i ett års tid och andra betalas utomlands oberoende av vistelsens längd. Socialskyddets omfattning är således olika beroende på om personen hör till den sociala tryggheten i sin helhet, partiellt eller inte alls.

På grund av det stora antalet individuella faktorer som påverkar socialskyddets utformning är det av utrymmesskäl omöjligt att här behandla samtliga kombinationsmöjligheter. Således kommer bara de vanligaste situationerna att behandlas i detta avsnitt. Det huvudsakliga intresset riktas mot arbetstagare, varvid bl.a. pensionärer, transportpersonal, personer som inte är EU-medborgare, studerande, forskare, missionärer, personer som är anställda i flera medlemsstater och arbetslösa faller utanför betraktelsen. Begränsningar måste också göras beträffande hur detaljerat de olika socialskyddsavgifterna behandlas, samt till vilket land vilken avgift skall betalas. Beräkningsgrunderna³¹⁷ för och storleken av socialskyddsavgifter och socialskyddsförmåner tas inte upp. I huvudsak kommer anställnings- och bosättningsbaserade socialskyddsavgifter att behandlas som

³¹⁵ Se *Hellsten*, s. 178, *Manninen*, 145–146 och *Työkomennus ulkomaille 2010*, s. 32 ff. för en kort redogörelse för avtalens centrala innehåll.

³¹⁶ Om planeringen av den sociala tryggheten vid utflyttning, se närmare *Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala*, s. 136–139, 154–155 och 160–161 samt *Hellsten*, s. 169–170.

³¹⁷ För utsända arbetstagare räknas socialskyddsavgifterna i allmänhet på den s.k. försäkringslönen. Med försäkringslön avses den lön som en arbetstagare hade erhållit för motsvarande arbete i Finland. Se *Työkomennus ulkomaille 2010*, s. 12 och *Hellsten*, s. 189–193.

helheter, d.v.s. fokus sätts inte på enskilda socialskyddsavgifter eller socialskyddsförmåner.

Såsom tidigare framkommit är en person skyldig att betala socialskyddsavgifter och berättigad till förmåner, om han hör till den sociala tryggheten i Finland. De nationella reglerna om social trygghet och dess utsträckning vid utflyttning är tämligen klara. Den anställningsbaserade sociala tryggheten upphör i och med att arbetet i Finland avslutas och personen i fråga flyttar utomlands för att arbeta för en lokal arbetsgivare. Den bosättningsbaserade sociala tryggheten är beroende av vistelsens längd. Om vistelsen utomlands är kortare än ett år, är personen fortsättningsvis bosatt i Finland (TillämpningsL 4.1 §). Om vistelsen utomlands pågår längre än ett år, upphör boende i allmänhet i och med avfärden. På utsända arbetstagare tillämpas särskilda regler. Utöver nationell rätt inverkar ytterligare EG-förordningarna om social trygghet samt bilaterala och multilaterala avtal om social trygghet på utformningen av den sociala tryggheten i gränsöverskridande situationer. Beroende på till vilket land en person flyttar följs olika regler. Nedan behandlas först fall där en person flyttar till ett land som omfattas av EG-förordningen om social trygghet, därefter behandlas fall i vilka avtal om social trygghet tillämpas, och till sist behandlas de fall där varken EG-förordningen om social trygghet eller avtal om social trygghet tillämpas.

Var och en av de tre ovannämnda situationerna delas ytterligare upp i två typers fall: utflyttning på vilken reglerna om utsända arbetstagare tillämpas och övriga situationer. Kategorin övriga situationer omfattar främst de fall där en person flyttar utomlands för att arbeta för en lokal arbetsgivare. Enligt huvudregeln kan en person klassificeras som utsänd arbetstagare om tre krav uppfylls: a) en finsk arbetsgivare sänder arbetstagaren utomlands och arbetsförhållandet består under hela tiden, b) den utsända arbetstagaren hör till finsk social trygghet vid tidpunkten för utsändning och c) arbetet utomlands är bara tillfälligt. Reglerna för när dessa kriterier uppfylls varierar beroende på till vilket land personen sänds ut. Kraven är mera detaljerade för utsända arbetstagare enligt EG-förordningen om social trygghet än i de flesta avtal om social trygghet.³¹⁸

3.5.7.2 Arbete i land med vilket EG-förordningen tillämpas

När en person flyttar från Finland för att arbeta i ett annat EU-medlemsland följer man i allmänhet *lex loci laboris*-principen. Enligt artikel 11.3 a i EG-förordningen om social trygghet hör personen till den sociala tryggheten i det land där han arbetar. EG-förordningarna om social trygghet gäller både anställnings- och

³¹⁸ Se *Työkomennus ulkomaille 2010*, s. 28.

bosättningsbaserad social trygghet. Den utflyttade betalar socialskyddsavgifter till det land där han arbetar och har rätt till socialskyddsförmåner i detta land. Den utflyttade kan dock fortsättningsvis anses bosatt i Finland enligt nationell rätt, men eftersom förordningen om social trygghet har företrädare fram om nationell rätt har personen inte någon skyldighet att betala socialskyddsavgifter eller rätt till de socialskyddsförmåner som täcks av förordningen.³¹⁹

Utsända arbetstagare omfattas av specialregler som möjliggör att arbetstagaren förblir under den finska sociala tryggheten trots arbete utomlands. Enligt EG-förordningen om social trygghet artikel 12 hör utsända arbetstagare till den finska sociala tryggheten, om personen i fråga arbetar som anställd hos en arbetsgivare som normalt bedriver sin verksamhet här och arbetsgivaren sänder ut denne för att för arbetsgivarens räkning utföra ett arbete i en annan medlemsstat. Ytterligare förutsätts att detta arbete inte förväntas vara längre än 24 månader och att personen inte sänds ut för att ersätta någon annan person.³²⁰ Enligt EEG-förordningen 1408/71 kunde arbetstagaren vara utsänd i högst 12 månader.³²¹ Den utsända arbetstagaren måste höra till den finska sociala tryggheten innan han blir utsänd.³²² Något krav på fasta anknytningar till Finland såsom i TillämpningsL 7 a § nämns inte i artikel 12. Däremot måste det råda ett nära samband mellan arbetsgivaren och arbetstagaren.³²³ Enligt artikel 16 kan länderna avtala om undantag för utsända arbetstagare, vilket betyder att specialreglerna för utsända arbetstagare kan förlängas utöver de i artikel 12 angivna 24 månaderna. I allmänhet förlängs utsändningen med tre till fem år.³²⁴ PSC beviljar och förhandlar om undantagen för Finlands del.

³¹⁹ Sådana förmåner som inte täcks av EG-förordningen om social trygghet kan dock beviljas i enlighet med reglerna i den nationella rätten. *Työkomennus ulkomaille 2010*, s. 46.

³²⁰ De nya reglerna för utsända arbetstagare preciseras i tillämpningsbestämmelsen i artikel 14.

³²¹ Se *Sakslin 1995*, s. 117.

³²² *Työkomennus ulkomaille 2010*, s. 27.

³²³ Detta innebär att t.ex. arbetsavtal skall finnas mellan det sändande företaget och den utsända personen, det sändande företaget har rätt att säga upp arbetsavtalet, det sändande företaget kan bestämma om arbetets innehåll och att det sändande företaget ansvarar för lönekostnaderna i sista hand. Se närmare *Työkomennus ulkomaille 2010*, s. 27 och *Sakslin 2007*, s. 314.

³²⁴ Enligt TillämpningsL 12.3 § förlängs socialskyddet maximalt med fem år i taget. Länderna i fråga avtalar om förlängning av socialskyddet, d.v.s. Finland kan inte ensamt besluta om förlängning. I praktiken kan förfarandet dra ut på tiden i och med att båda ländernas myndigheter måste godkänna beslutet. Se bl.a. *Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala*, s. 147–148. Se också *Työkomennus ulkomaille 2010*, s. 29.

3.5.7.3 Arbete i land med vilket Finland har slutit avtal om social trygghet

Huvudregeln är i dessa fall densamma som i EG-förordningen om social trygghet, d.v.s. *lex loci laboris*-principen följs. I allmänhet bestäms den sociala tryggheten i utlandet utgående från hur länge personen vistas i landet i fråga och beroende av vad avtalet om social trygghet anger. De flesta avtal om social trygghet gäller främst pensioner, varvid arbetstagaren tjänar in pension i det aktuella landet oberoende av hur länge han arbetar där.³²⁵ För övriga sociala förmåners del följs vad som stadgas i nationell rätt, vilket innebär att personen fortsättningsvis kan ha rätt till vissa socialskyddsförmåner från Finland trots att *lex loci laboris*-principen iakttas för andra förmåners del.³²⁶

Reglerna om utsända arbetstagare i avtalen om social trygghet påminner i huvuddrag om vad som stadgas i EG-förordningen om social trygghet. Utsända arbetstagare hör till den sociala tryggheten i det land från vilket sändning sker. Hur länge en utsänd arbetstagare hör till den sociala tryggheten är vanligtvis längre än enligt EG-förordningen; t.ex. enligt avtalet med USA kan utsändningar pågå i fem år.³²⁷ De formella kraven för vem som kan anses vara en utsänd arbetstagare är inte heller lika strikta som enligt EG-förordningen.³²⁸ Också avtalen om social trygghet innehåller möjligheten att förlänga utsändningen. PSC avgör om utsända arbetstagare har rätt till social trygghet i Finland under den tid som arbetet utomlands pågår. Om en viss socialskyddsförmån eller socialskyddsavgift inte täcks av avtalet, tillämpas nationella regler. FPA avgör i sin tur om en arbetstagare har rätt till sådan social trygghet som inte omfattas av avtalet.³²⁹

3.5.7.4 Arbete i övriga länder

Om en person flyttar från Finland för att bosätta sig utomlands och arbeta för en lokal arbetsgivare upphör finsk anställningsbaserad social trygghet omedelbart. Den bosättningsbaserade sociala tryggheten följer de allmänna reglerna för huruvida personen enligt TillämpningsL skall anses bosatt i Finland. Om den utflyttade anses bosatt i Finland, hör han till den sociala tryggheten och skall betala

³²⁵ Se närmare Hellsten, s. 178.

³²⁶ Om arbetet i utlandet pågår en kortare tid än ett år förblir den utflyttade inom den finska bosättningsbaserade sociala tryggheten, trots att han delvis är försäkrad i det land där arbetet utförs. Se *Työkomennus ulkomaille 2010*, s. 46.

³²⁷ För en kort sammanfattning av tidsgränserna i olika avtal om social trygghet, se Hellsten, s. 184–185.

³²⁸ Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala, s. 144.

³²⁹ Hellsten, s. 183.

socialskyddsavgifter. Enligt TillämpningsL 4.1 § upphör social trygghet för personer som stadigvarande flyttar utomlands. I allmänhet upphör boende om vistelsen utomlands pågått i över ett år. Kortare vistelser än ett år anses vara tillfälliga och avbryter inte social trygghet. Trots att en person vistas upprepade gånger utomlands kan han anses bosatt i Finland, om vistelserna utomlands inte överstiger ett år och personen anses vara stadigvarande bosatt i Finland och har fast anknytning till Finland (TillämpningsL 4.2 §).³³⁰

Tillhörighet till den sociala tryggheten i destinationslandet bestäms uteslutande enligt destinationslandets interna lagstiftning. Om vistelsen utomlands är kortare än ett år förblir personen bosatt i Finland, samtidigt som han också blir skyldig att betala socialskyddsavgifter till destinationslandet. Eftersom socialskyddet inte koordineras, uppstår det stundom dubbelförsäkring i sådana fall.

Vid arbetsutkommenderingar som riktar sig till övriga länder tillämpas nationella regler för social trygghet. I TillämpningsL 7.1 § stadgas att lagstiftningen om social trygghet tillämpas på en person som vistas utomlands i över ett år och som har fast anknytning till Finland och som är en utsänd arbetstagare hos en finsk arbetsgivare som sänder honom utomlands från Finland. En utsänd arbetstagare täcks utan ansökan av bosättningsbaserad finsk social trygghet, om vistelsen är kortare än ett år.³³¹ Beslut om förlängning av social trygghet fattas enligt TillämpningsL 12 § i dessa fall av FPA. Finsk social trygghet kan beviljas för högst fem år i taget. I TillämpningsL 12.4 § begränsas vistelsetiden till maximalt 10 år, varefter personen i fråga måste återvända till Finland för minst ett år.

Den anställningsbaserade sociala tryggheten kan i teorin pågå hur länge som helst, eftersom anställningsförhållandet till den finska arbetsgivaren fortgår trots utsändning.³³² Enligt OFL 34 § kan den försäkringsanstalt hos vilken arbetstagaren har försäkrats för olycksfall³³³ på ansökan av arbetsgivaren fastställa att arbetstagaren inte längre omfattas av olycksfallsförsäkringen efter att arbetet utomlands pågått över två år. Då förutsätts att vistelsen utomlands inte längre kan anses vara tillfällig. Denna befrielse leder till att eventuell dubbelförsäkring för olycksfallsförsäkringens del upphör.³³⁴ Enligt APL 150 § kan PSC på ansökan befria arbetsgivaren från skyldigheten att försäkra arbetstagaren för den tid anställningsförhållandet utomlands har fortgått längre än två år. En förutsättning är att motsvarande pensionsskydd ordnats utomlands.³³⁵

³³⁰ För en närmare redogörelse för fall där social trygghet fortgår trots upprepade vistelser i utlandet, se Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala, s. 155.

³³¹ *Työkomennus ulkomaille 2010*, s. 43.

³³² Se *Työkomennus ulkomaille 2010*, s. 38.

³³³ Försäkringsanstalt definieras i OFL kap. 3.

³³⁴ Se social- och hälsovårdsministeriets rapporter 2008:46, s. 22.

³³⁵ *Työkomennus ulkomaille 2010*, s. 40.

3.5.8 Social trygghet vid inflyttning till Finland

3.5.8.1 Allmänt

När en person flyttar till Finland följer man i huvudsak nationell rätt vid bestämmandet av utformningen av den sociala tryggheten. De nationella reglerna för bosättningsbaserad social trygghet har redan behandlats i avsnitt 3.5.5. Huvudregeln beträffande den anställningsbaserade sociala tryggheten är att en person som flyttar till Finland och börjar arbeta för en finsk arbetsgivare hör till den finska anställningsbaserade sociala tryggheten genast i och med anställningen.³³⁶ EG-förordningen om social trygghet och bilaterala avtal om social trygghet har dock företräde framför de nationella reglerna.³³⁷

Vid inflyttning till Finland inverkar i huvudsak samma faktorer på den sociala tryggheten som vid utflyttning. Således beaktas det land varifrån personen flyttar till Finland (EU-medlemsland, socialskyddsavtalsland eller annat land), längden av vistelsen, den egenskap i vilken inflyttning sker (arbetstagare, pensionär, studerande o.s.v.), arbetsgivarens nationella tillhörighet och huruvida det är fråga om en utsänd arbetstagare eller inte. Beviljandet av vissa socialskyddsförmåner är ytterligare beroende av hur länge personen i fråga vistats i Finland. Det framgick redan tidigare att tidskraven kan variera stort mellan de olika förmånerna. På grund av det stora antalet faktorer som påverkar den sociala tryggheten är det möjligt att bara behandla huvudreglerna i detta avsnitt.

3.5.8.2 Arbetstagare från land med vilket EG-förordningen tillämpas

EG-förordningen om social trygghet följer *lex loci laboris*-principen, varvid social trygghet uppkommer i landet för anställning. Således skall en arbetstagare täckas av finsk social trygghet om arbetstagaren faller under EG-förordningen om social trygghet. Anställningsbaserad social trygghet uppstår automatiskt i och med anställning hos en finsk arbetsgivare. Den bosättningsbaserade sociala tryggheten är beroende av arbetets längd. Personer som omfattas av EG-förordningen om social trygghet faller under specialregeln i TillämpningsL 3 b §. Enligt denna regel täcks arbetstagaren av bosättningsbaserad social trygghet efter att arbetet har pågått utan avbrott i fyra månader. Denna regel ställer EU-medborgare i en bättre position än andra inflyttande arbetstagare, som i allmänhet bara faller under SFL efter fyra månaders arbete.³³⁸ Om arbetet pågår en kortare

³³⁶ *Työkomennus ulkomaille 2010*, s. 48.

³³⁷ Se TillämpningsL 1 och 9 §.

³³⁸ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 220.

tid än fyra månader hör personen inte till den bosättningsbaserade sociala tryggheten.

Arbetstagare som enligt artikel 12 i EG-förordningen om social trygghet klassificeras som utsända arbetstagare hör till den sociala tryggheten i sitt hemland, d.v.s. det land från vilket de sänts till Finland. Således betalas varken anställningsbaserade eller bosättningsbaserade socialskyddsavgifter till Finland, och den utsända arbetstagaren har inte heller rätt till finsk social trygghet.³³⁹ Arbetstagaren kan ha status av utsänd arbetstagare i högst 24 månader, förutsatt att tiden inte förlängs genom ansökan.

3.5.8.3 Arbetstagare från land med vilket Finland har slutit avtal om social trygghet

Reglerna i avtalen om social trygghet påminner i allmänhet om dem som gäller personer som täcks av EG-förordningen om social trygghet. Således uppkommer social trygghet i det land där arbetet utförs. Ofta uppkommer social trygghet omedelbart i samband med inflyttning till Finland, men bara till den del som regleras i avtalet. De avtal om social trygghet som Finland ingått följer i fråga om utsända arbetstagare samma huvudprinciper som EG-förordningen om social trygghet. Avtalen om social trygghet varierar dock till omfattningen något sinsemellan. Hur länge en utsänd arbetstagare kan höra till utsändningslandets sociala trygghet varierar likaså.

3.5.8.4 Arbetstagare från övriga länder

För personer som inte täcks av vare sig EG-förordningen om social trygghet eller ett avtal om social trygghet tillämpas de nationella reglerna på området. Därmed uppstår skyldigheten att betala socialskyddsavgifter omgående³⁴⁰, medan rätten till fulla socialskyddsförmåner i allmänhet dröjer. En person blir skyldig att betala anställningsbaserade socialskyddsavgifter direkt då arbetet för en finsk arbetsgivare inleds. Skyldighet att betala de bosättningsbaserade socialskyddsavgifterna kan enligt SFL 1:2.2 uppstå på basis av arbete i fyra månader. I dessa fall begränsas den bosättningsbaserade sociala tryggheten till de förmåner som SFL erbjuder.³⁴¹ Bosättningsbaserad social trygghet och därmed full rätt till bosätt-

³³⁹ Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala, s. 166.

³⁴⁰ Se Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala, s. 163, för en tabell över den tidsmässiga dimensionen av socialskyddsavgifterna.

³⁴¹ Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala, s. 165.

ningsbaserade socialskyddsförmåner uppkommer först i och med att den inflyttade anses bosatt i Finland enligt TillämpningsL 3 a §.

Utsända arbetstagare som inte täcks av EG-förordningen om social trygghet eller av ett avtal om social trygghet faller under de nationella reglerna på området. Således saknar det betydelse huruvida personen i fråga är en utsänd arbetstagare eller inte. Om den utsända arbetstagaren hör till den sociala tryggheten i sitt hemland, kan situationer med dubbelförsäkring uppkomma. För att undvika dubbelförsäkring kan befrielse från socialskyddsavgifter beviljas i vissa fall. Av APL 149 § framgår villkoren för befriande av en utländsk arbetsgivare från pensionsförsäkringsskyldigheten i Finland. PSC kan på ansökan befria en utländsk arbetsgivare från skyldigheten att ordna pensionsskydd för en arbetstagare, om arbetsgivaren sänder arbetstagaren till Finland för att arbeta i mer än två år. En förutsättning för befrielse är att arbetsgivaren för sin utsända arbetstagare har ordnat pensionsskydd för den tid arbetstagaren arbetar i Finland. Befrielsen kan gälla i högst fem år.³⁴²

3.5.9 Den sociala trygghetens inverkan på beskattningen

3.5.9.1 Allmänt

Det har framgått att den sociala tryggheten och beskattningen inverkar på varandra på flera rättsliga delområden. I detta avsnitt tar jag likväl bara upp förhållandet mellan social trygghet och skattskyldighet. I publikationen *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013* för Skatteförvaltningen fram uppfattningen att tillhörighet till den finska sociala tryggheten konstituerar en stark väsentlig anknytning, som t.o.m. ensam kan leda till allmän skattskyldighet i tre år efter utflyttningen.³⁴³ De handböcker som Skatteförvaltningen ger ut är i praktiken viktiga källor eller rättesnören vid förrättande av beskattningen. Således kan man anta att Skatteförvaltningen själv följer instruktionerna i handböckerna. Däremot är besvärinstanserna varken formellt eller faktiskt bundna till handböckerna.³⁴⁴ Skatteförvaltningen preciserar dock inte vad som avses med tillhörighet till so-

³⁴² Villkoren är tämligen strikta, se närmare Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala, s. 167–169.

³⁴³ Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 18. Också i *Handbok i personbeskattning 2012* nämns att social trygghet utgör en väsentlig anknytning. Se *Handbok i personbeskattning 2012*, s. 34 och *Henkilöverotuksen käsikirja 2012*, s. 32.

³⁴⁴ *Viherkentä 1990*, s. 52 och *Myrsky 2002*, s. 34–35.

cial trygghet. Även ett flertal författare omfattar Skatteförvaltningens tolkningar utan att dock precisera vad som avses med social trygghet.³⁴⁵

Följande avsnitt handlar om huruvida social trygghet i Finland kan utgöra en väsentlig anknytning. Därefter behandlas vilken inverkan social trygghet har på bestämmandet av stadigvarande bo och hemvist enligt ISkL 11 §. Eventuella privata och frivilliga försäkringar och deras inverkan på skattskyldigheten undersöks däremot inte.

3.5.9.2 Social trygghet som väsentlig anknytning

Det som sagts ovan ger vid handen att den sociala tryggheten i Finland är mycket omfattande och att de förmåner som den sociala tryggheten erbjuder är väsentliga. Således utgår jag från att tillhörighet till den sociala tryggheten utan tvekan kan ses som en form av anknytning. Faktum är dock att omfattningen av den sociala tryggheten kan variera från fall till fall, varför det är omöjligt att dra några allmängiltiga slutsatser om den sociala trygghetens betydelse som väsentlig anknytning. I det följande dras först upp några allmänna riktlinjer för den sociala trygghetens inverkan på de väsentliga anknytningarna, och därefter behandlas enskilda fall och tolkningen av dem.

Först måste en kategorisk uppdelning göras i social trygghet på basis av anställning och social trygghet på basis av boende. Den bosättningsbaserade sociala tryggheten är av grundläggande karaktär och således mera omfattande än den anställningsbaserade sociala tryggheten. Dessutom upphör anställningsbaserad social trygghet enklare då arbetsgivare byts³⁴⁶, medan den bosättningsbaserade sociala tryggheten delvis kan fortsätta efter utflyttning. Således vore det motiverat att tillmäta bosättningsbaserad social trygghet större vikt än den anställningsbaserade sociala tryggheten.³⁴⁷ Något som stöder denna uppfattning är att skattemyndigheterna uppbär de bosättningsbaserade socialskyddsavgifterna för FPA:s del (ASL 5 §). Skattemyndigheterna tar inte ut de anställningsbaserade socialskyddsavgifterna, utan dessa betalas till respektive försäkringsbolag. Dess-

³⁴⁵ Se bl.a. *Hellsten*, s. 135 och *Helminen 2013b*, s. 104. Jfr *Malmgrén* som anser att social trygghet inte skall uppfattas som en väsentlig anknytning. Som argument anför *Malmgrén* att utflyttade i flera fall önskar höra till den finska sociala tryggheten av bekvämlighetsskäl. Se *Malmgrén 1999*, s. 13.

³⁴⁶ Observera dock att redan intjänade eller erhållna förmåner kan utbetalas trots att personen inte betalar de anställningsbaserade socialskyddsavgifterna längre. En person som får ersättning på grund av t.ex. olycksfallsförsäkring förlorar inte denna förmån även om han inte längre betalar anställningsbaserade socialskyddsavgifter.

³⁴⁷ Detta förutsätter självfallet att den bosättningsbaserade sociala tryggheten är omfattande. När den bosättningsbaserade sociala tryggheten är mycket begränsad eller närmast obefintlig, kan en formell bosättningsbaserad social trygghet inte tillmätas stor relevans vid bedömandet av väsentliga anknytningar.

utom behandlas i *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013* så gott som bara de bosättningsbaserade socialskyddsavgifterna. Då Skatteförvaltningen uttalar sig om att tillhörighet till den finska sociala tryggheten utgör en väsentlig anknytning, avses således förmodligen främst de bosättningsbaserade socialskyddsförmånerna. Detta utesluter dock inte att den anställningsbaserade sociala tryggheten kan beaktas som en förstärkande faktor när man bedömer om bosättningsbaserad social trygghet utgör en väsentlig anknytning eller inte.

Huruvida personer som täcks av den sociala tryggheten lyfter eller på något annat sätt utnyttjar socialskyddsförmåner torde sakna betydelse för bedömningen av om väsentliga anknytningar uppkommer. Också de som inte lyfter socialskyddsförmåner har vid behov rätt till sådana, och är således objektivt sett i samma position som de personer som lyfter förmånen.³⁴⁸ Folkpension kan betalas till personer som bor utomlands och inte längre hör till den bosättningsbaserade sociala tryggheten i Finland. I fallet HFD 1988 II 501 ansågs pensionsutbetalningar och nyttjanderätt till fritidsbostad inte vara en väsentlig anknytning. Hur stor andel av pensionen som utgörs av folkpension eller arbetspension saknar rimligtvis betydelse. Något prejudikat om utbetalning av andra socialskyddsförmåner till utlandet och deras betydelse för bedömningen av väsentliga anknytningar finns mig veterligen inte. Eftersom pensionen dock utgör en av de största utbetalningarna, är det osannolikt att övriga socialskyddsförmåner som betalas till här icke bosatta skulle utgöra väsentliga anknytningar.

Då en person flyttar till ett annat EU-medlemsland för att arbeta och inte är en utsänd arbetstagare, blir situationen komplicerad. I dessa fall kan personen enligt TillämpningsL 4 § fortsättningsvis höra till den finska sociala tryggheten, om vistelsen är avsedd att vara kortare än ett år, men enligt EG-förordningen om social trygghet betalas socialskyddsavgifter till det land där personen är anställd; utbetalningen av förmåner är också bunden till detta land. I dessa fall hör personen till den finska sociala tryggheten enligt nationell rätt, men har varken skyldigheter eller förmåner som är anknutna till den sociala tryggheten. Personen i fråga anses troligen i vilket fall som helst vara allmänt skattskyldig i Finland på

³⁴⁸ Om en utflyttad person betalar socialskyddsavgifter till Finland, men inte själv lyfter någon form av socialskyddsförmån, kan man eventuellt argumentera att den utflyttade bara har skyldigheter mot Finland och inga reella förmåner. Denna situation är närmast jämförbar med en utflyttad individ som bara har passiva investeringar i Finland och således betraktas som begränsat skattskyldig fr.o.m. utflyttning. Denna person betalar i allmänhet källskatt på avkastningen och får inga direkta fördelar av skatten. Utifrån en sådan argumentation kan man kanske hävda att några väsentliga anknytningar inte existerar i fall där socialskyddet bara är en börda som inte leder till förmåner för den skattskyldige. Argumentet torde dock inte vara gångbart, eftersom skyldighet att betala socialskyddsavgifter i allmänhet ger den skattskyldige rätt att vid behov lyfta socialskyddsförmåner. Ett gott exempel på detta är pensionsavgiftsförsäkringen, som i ett senare skede leder till pensionsutbetalning.

grund av avsikten att återvända till landet inom ett år, och frågan huruvida den sociala tryggheten utgör en väsentlig anknytning aktualiseras inte i praktiken. Ur ett teoretiskt perspektiv är frågan dock relevant. Det faktum att varken skyldigheter eller förmåner uppkommer, torde innebära att formell tillhörighet till den sociala tryggheten i Finland inte utgör en väsentlig anknytning.

Om vistelsen är avsedd att pågå i över ett år, upphör social trygghet i Finland omedelbart vid utflyttningen, och frågan om huruvida social trygghet utgör en väsentlig anknytning aktualiseras över huvud taget inte. I rättsfallet HFD 2004:6 lyfts socialskyddet vid bedömningen av väsentliga anknytningar fram. I fallet konstateras att social trygghet i Finland upphörde omedelbart i samband med flytten 6.5.2002 och att social trygghet i stället uppkom i Luxemburg, där personen i fråga var anställd hos en lokal arbetsgivare. HFD beaktade social trygghet, men snarast i den bemärkelsen att social trygghet inte längre utgjorde en anknytning till Finland. Det faktum att HFD beaktat den sociala tryggheten i sitt beslut tyder på att social trygghet kan utgöra en faktor som beaktas vid bedömandet av om väsentliga anknytningar föreligger. Också i fallet HFD 20.5.2002 l. 1183 (Opubl.) konstaterades att A inte hörde till den sociala tryggheten i Finland. A hörde däremot till den sociala tryggheten i Belgien. A hade främst anknytningar av passiv natur till Finland, och var således inte allmänt skattskyldig.

Däremot hörde en utflyttad finsk medborgare (B) fortsättningsvis till den finska sociala tryggheten i det opublicerade fallet HFD 4.10.1999 l. 2656 (Opubl.). B hade inte bostad i Finland, och för andra anknytningar redogjordes inte. B ansågs allmänt skattskyldig i Finland, men enligt skatteavtalet var B:s hemvist i Belgien. I fallet tas beklagligtvis inte ställning till den sociala tryggheten och dess inverkan som en väsentlig anknytning. Det konstateras bara att B var allmänt skattskyldig utan att preciseras varför. Dessutom var det fråga om en speciellsituation såtillvida att B var anställd vid utrikesrepresentationen, men ansågs inte höra till den utsända personalen. På grund av fallets specialnatur, den sparsamma informationen i fallet samt att det handlar om ett opublicerat beslut, kan inte alltför långtgående slutsatser dras utifrån beslutet.

Utsända arbetstagare är en specialgrupp som täcks av den finska sociala tryggheten trots att de arbetar utomlands. För att artikel 12 om utsända arbetstagare i EG-förordningen om social trygghet skall tillämpas förutsätts att vistelsen utomlands är avsedd att pågå i maximalt 24 månader. Personens avsikt skall således vara att återvända till Finland efter två år. För att artikel 12 skall gälla förutsätts inte några fasta anknytningar som nämns i TillämpningsL 7 a §.³⁴⁹ Avsikten att

³⁴⁹ Däremot förutsätts visserligen ett nära samband (fin. *välitön suhde*) mellan arbetstagaren och arbetsgivaren. Vad nära samband inbegriper i praktiken varierar från fall till fall. Huruvida detta nära samband kan utgöra en väsentlig anknytning är något oklart, men förefaller osannolikt.

återvända inom 24 månader eller ett kort arbetsavtal i utlandet kan redan i sig utgöra en väsentlig anknytning enligt ISkL 11 §.³⁵⁰ Reglerna för utsända arbetstagare kan enligt EG-förordningen om social trygghet artikel 16 förlängas utöver 24 månader, i allmänhet högst 5 år i taget. Därmed kan vistelsen utomlands pågå i över tre år, och någon avsikt att återvända inom tre år existerar då inte. Utöver EG-förordningen om social trygghet finns det skäl att nämna att tiderna för social trygghet vanligen är längre i de bilaterala avtal om social trygghet som Finland ingått. I t.ex. avtalet med USA är utgångspunkten att social trygghet för utsända arbetstagare fortsätter i fem år fr.o.m. utflyttning. Social trygghet kan bli den enda anknytningen till Finland, eftersom avsikt att återvända inom tre år inte existerar. Frågan är således huruvida social trygghet ensam kan utgöra en väsentlig anknytning i denna typs situationer. Eftersom det alltid är fråga om en helhetsbedömning, är det svårt att med säkerhet uttala sig om huruvida allmän skattskyldighet fortgår.³⁵¹ Däremot anser jag det vara entydigt att social trygghet i Finland inte är en sådan särskilt vägande väsentlig anknytning som kan leda till allmän skattskyldighet efter att tre år löpt ut.³⁵²

En utsänd arbetstagare till något annat än ett EU-medlemsland eller ett land med vilket Finland slutit avtal om social trygghet kan höra till den bosättningsbaserade sociala tryggheten i Finland, om villkoren i TillämpningsL 7 § uppfylls. Personen måste således ha fasta anknytningar till Finland. I de fall där tillhörighet till den bosättningsbaserade sociala tryggheten fortsätter för utsända arbetstagare finns det i allmänhet således också andra väsentliga anknytningar. Tillhörighet till finsk social trygghet i kombination med andra anknytningar torde leda till allmän skattskyldighet i Finland i tre år. Huruvida social trygghet ensam kan utgöra en väsentlig anknytning kommer inte i fråga i dessa fall, eftersom tillhörighet till den sociala tryggheten inte uppkommer utan existensen av andra fasta anknytningar enligt TillämpningsL 7 §.

Social trygghet för arbetstagare i icke EU-medlemsländer var aktuellt i fallet HFD 20.4.2010 l. 823. I fallet var det fråga om den finska medborgaren A som

³⁵⁰ I fallet HFD 28.3.1984 l. 1149 hade A ett två års arbetsavtal i Tyskland samt några uthyrda bostäder i Finland, varvid han ansågs vara allmänt skattskyldig i Finland under vistelsen i Tyskland. I fallet HFD 2001:22 (CSN 075/2000) var det fråga om en arbetstagare vid ett finskt företag som var på utlandskommendering i Storbritannien. Utlandskommenderingen var avsedd att pågå i 1–2 år och han ansågs vara allmänt skattskyldig i Finland. Se ett motsvarande fall HFD 2004:90. Varken i målet HFD 2001:22 eller i målet HFD 2004:90 yrkade de skattskyldiga på begränsad skattskyldighet, men HFD uttalade sig också om skattskyldigheten.

³⁵¹ I praktiken ansöks sällan om begränsad skattskyldighet för personer som hör till den finska sociala tryggheten vid utsändning. Detta beror på att skattemyndigheterna vanligen anser att allmän skattskyldighet föreligger under året för utflyttning och de tre följande åren.

³⁵² Detta framgår redan av att finska pensionärer som bor utomlands inte anses vara allmänt skattskyldig i Finland flera år efter utflyttning, trots att de skulle erhålla pensioner och andra förmåner från Finland.

1.4.1999 flyttat till Hongkong. A hade före flytten deltagit i ett optionsprogram som X Abp erbjudit sina anställda. I Hongkong arbetade A fram till 31.1.2003 för ett bolag som hörde till samma koncern som X Abp. Helsingfors FD ansåg att A enligt treårsregeln varit allmänt skattskyldig i Finland fram till 31.12.2002. I sitt beslut (15.4.2008 nr 08/0310/4 (Opubl.)) konstaterade Helsingfors FD att A enligt befolkningsdatasystemet hade haft sin stadigvarande adress i Finland fram till 31.1.2003. Adressen i Hongkong var bara angiven som tillfällig adress. Dessutom hade A en bostad i Finland och han hörde till den sociala tryggheten i Finland fram till 1.7.2002. FD tog inte ställning till vad som avses med social trygghet eller på vilken grund den uppkommit.³⁵³ Således ansåg FD att A hade väsentliga anknytningar till Finland och att treårsregeln skulle tillämpas. HFD beviljade inte besvärstillstånd till den del fallet gällde den allmänna skattskyldigheten, men nog däremot beträffande beskattningen av optionerna. I sitt beslut utgick HFD dock från att A varit allmänt skattskyldig fram till 31.12.2002. Fallet tyder på att social trygghet är en faktor som i praktiken beaktas vid bedömningen av anknytningar. Några mera ingående slutsatser om den sociala trygghetens betydelse kan inte dras på grund av den omständigheten att HFD inte beviljade besvärstillstånd till denna del. Den sociala tryggheten utgjorde dock inte den enda anknytningen till Finland. A hade flera andra anknytningar som genom rättspraxis ansetts vara betydande.

Här gäller det att påpeka att de band till Finland som traditionellt har givits betydelse vid bedömningen av väsentliga anknytningar har varit av mera konkret natur, som t.ex. familj, bostad, arbete, vistelse, egendom etc. För att höra till den sociala tryggheten förutsätts för t.ex. utsända arbetstagare enligt EG-förordningen om social trygghet inga av dessa traditionella kontakter till Finland. Vid social trygghet är det snarast fråga om en individs rättsliga status än om konkreta förbindelser eller anknytningar till Finland. Således avviker den sociala tryggheten från de övriga väsentliga anknytningarna.

Därmed är konstaterandet i *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013* att social trygghet alltid utgör en sådan stark väsentlig anknytning som ensam kan åstadkomma allmän skattskyldighet en förhastad slutsats. Man kan däremot säga att fallen HFD 2004:6, HFD 20.4.2010 l. 823, HFD 4.10.1999 l. 2656 och HFD 2013:93 onekligen talar för att social trygghet är en av flera faktorer som kan beaktas vid bedömningen av väsentliga anknytningar. Vilken betydelse den sociala tryggheten skall tillmätas vid bedömningen av väsentliga anknytningar beror mycket på de enskilda omständigheterna i fallet samt omfattningen och den tidsmässiga utsträckningen av den sociala tryggheten. I vissa fall är det up-

³⁵³ Av rättsfallet framgår inte att det skulle ha varit fråga om en utsänd arbetstagare, men uppgifterna i rättsfallet tyder på det.

penbart att väsentliga anknytningar inte uppkommer på grund av mycket begränsad eller obefintlig social trygghet i Finland. I andra fall är den sociala tryggheten omfattande trots utflyttning (som t.ex. vid utsända arbetstagare). Man bör dock hålla i minnet att det i de fall där en omfattande social trygghet fortsätter efter utflyttning i allmänhet också finns andra väsentliga anknytningar. Sådana anknytningar kan t.ex. vara avsikt att återvända eller personliga och ekonomiska anknytningar till Finland. I dessa fall är personen enligt huvudregeln i vilket fall som helst allmän skattskyldig i tre år efter utflyttningsåret. Frågan huruvida social trygghet är en väsentlig anknytning är då inte lika relevant.

Den obesvarade frågan är således om social trygghet ensam kan utgöra en väsentlig anknytning som föranleder allmän skattskyldighet. Skatteförvaltningen har tagit ställning för denna uppfattning. Detta garanterar dock inte att besvärinstanser skulle vara benägna att följa Skatteförvaltningens tolkningar. Skatteförvaltningens uppfattning om de väsentliga anknytningarna är onekligen till denna del exceptionellt omfattande. Det kan vara befogat att förhålla sig med viss skepticism till huruvida Skatteförvaltningens tolkning av den sociala trygghetens betydelse som väsentlig anknytning motsvarar besvärinstansernas, särskilt HFD:s, uppfattning. Likaså kan det finnas skäl att betona att man i Sverige, som har ett liknande system som Finland för skattskyldighet vid utflyttning, inte har inkluderat den sociala tryggheten på listan över väsentliga anknytningar.

3.5.9.3 Social trygghet vid återinflyttning

En annan relevant frågeställning är huruvida social trygghet vid inflyttning till Finland kan ses som ett tecken på stadigvarande bo och hemvist enligt ISKL 11 §. Stadigvarande bo och hemvist är inget klart definierat begrepp. Begreppet ”stadigvarande bo och hemvist” tyder på att personen i fråga dels måste ha en bostad i Finland, dels att denna bostad skall vara hans huvudsakliga hem. En ordagrann tolkning tyder på att det skall vara en långvarig och stadig boendeplats; det skall med andra ord finnas en avsikt att bo stadigvarande i Finland.

I allmänhet uppkommer allmän skattskyldighet genom att personen i fråga vistats sex månader i Finland. Efter längre vistelser uppstår bo och hemvist i Finland. Det är dock också möjligt att allmän skattskyldighet uppkommer direkt i samband med inflyttning på grund av att stadigvarande bo och hemvist uppstår i Finland. Stadigvarande bo och hemvist kan uppstå direkt i samband med inflyttning, om den inflyttade avstår från sitt boende i hemlandet och flyttar till Finland med avsikt att stadigvarande bosätta sig här.

För att besvara frågan huruvida social trygghet kan ses som ett tecken på stadigvarande bo och hemvist måste man först göra en differentiering mellan bostättnings- och anställningsbaserad social trygghet. Anställningsbaserad social

trygghet uppkommer omedelbart i och med att en person tar anställning hos en finsk arbetsgivare. Personen i fråga behöver varken personliga eller ekonomiska anknytningar till Finland. Anställningsbaserad social trygghet uppkommer och upphör således enkelt till skillnad från bosättningsbaserad social trygghet. Dessutom är den anställningsbaserade sociala tryggheten mycket begränsad till sin omfattning i förhållande till den bosättningsbaserade sociala tryggheten. På grund av den anställningsbaserade sociala trygghetens karaktär är det osannolikt att stadigvarande bo och hemvist skulle kunna uppstå till följd av denna. Således koncentreras betraktelsen i detta avsnitt främst på den bosättningsbaserade sociala tryggheten. För det andra måste skillnad göras mellan de fall där bosättningsbaserad social trygghet uppstår på grund av stadigvarande boende enligt TillämpningsL 3 a § eller på grund av vistelse och arbete i fyra månader enligt TillämpningsL 3 b § eller SFL 1:2.2.

I de fall där bosättningsbaserad social trygghet uppstår genom arbete i fyra månader behöver det inte föreligga några andra anknytningar till Finland än arbete.³⁵⁴ De kriterier som åstadkommer social trygghet vid arbete i fyra månader och kriterierna för bo och hemvist är fullständigt olika. Social trygghet på basis av arbete i Finland är omöjlig en sådan faktor som kunde jämföras med kriterierna för bo och hemvist.

De fall där bosättningsbaserad social trygghet uppstår genom att villkoren i TillämpningsL 3 a § uppfylls är mera komplicerade, eftersom vissa av kriterierna som kan åstadkomma social trygghet vid inflyttning påminner om kriterierna för stadigvarande bo och hemvist. Vissa av kriterierna i TillämpningsL 3 a § skiljer sig däremot väsentligen från dem som beaktas vid fastställandet av stadigvarande bo och hemvist, såsom kriteriet att finländsk härkomst kan ses som tecken på stadigvarande boende för socialskyddsändamål. Huvudtanken i TillämpningsL 3 a § motsvarar dock vad som gäller stadigvarande bo och hemvist vid inflyttning; om boendet i Finland med andra ord är avsett att vara stadigvarande, uppstår social trygghet i och med inflyttning. Bosättningsbaserad social trygghet torde enligt TillämpningsL 3 a § uppstå i liknande situationer som stadigvarande bo och hemvist uppstår i. Således blir frågeställningen huruvida social trygghet enligt TillämpningsL 3 a § kan vara ett tecken på stadigvarande bo och hemvist vanligen inte aktuell.³⁵⁵ Det är oklart om skattemyndigheterna beaktar den sociala tryggheten vid bestämmande av skattskyldighet eller om skattemyndighe-

³⁵⁴ Såsom redan tidigare nämnts är det i dessa fall inte fråga om en egentlig bosättningsbaserad social trygghet, utan snarast en partiell eller begränsad bosättningsbaserad social trygghet, eller i fråga om SFL 1:2.2 en anställningsbaserad sjukförsäkring.

³⁵⁵ De fall där social trygghet eventuellt kan följa enligt TillämpningsL 3 a § utan att stadigvarande bo och hemvist uppstår eller halvårsregeln i ISkL 11 § tillämpas, är troligen så få att frågeställningen i praktiken inte är relevant.

terna alltid själv tolkar de indicier som talar för att boendet är stadigvarande. I många fall är det irrelevant huruvida social trygghet beaktas eller indicierna granskas separat, eftersom slutresultatet troligtvis blir detsamma. I rättslitteratur, rättspraxis och myndighetspublikationer finns det dock inget som stöder uppfattningen att social trygghet kan ses som ett tecken på stadigvarande bo och hemvist.³⁵⁶

Frågeställningen är betydligt intressantare i det fallet att en utländsk medborgare som är allmänt skattskyldig och har sitt stadigvarande bo och hemvist i Finland, sänds på en utkommendering för att arbeta i ett annat EU-land. I dessa fall tillämpas inte treårsregeln. Social trygghet kan förbli i Finland förutsatt att alla kriterier för utsända arbetstagare i EG-förordningen om social trygghet uppfylls. Social trygghet fortgår först i 24 månader, och kan därefter ytterligare förlängas på ansökan. Således kan social trygghet pågå långa tider efter flytt till utlandet. Frågan är huruvida social trygghet utgör en faktor som tyder på att stadigvarande bo och hemvist fortsättningsvis är i Finland långt efter utkommenderingen. Det finns inget rättskällematerial som talar för att social trygghet förlänger stadigvarande bo och hemvist i sådana situationer. Det är dock inte helt osannolikt att social trygghet kunde ses som ett band till Finland som påverkar bo och hemvist vid utsändning. I *Henkilöverotuksen käsikirja 2012* nämns att bo och hemvist inte upphör vid kortare utlandsvistelser.³⁵⁷ Vad som avses med en kort utlandsvistelse är oklart. Således kan social trygghet åtminstone inte leda till att bo och hemvist fortgår i de fall där utkommenderingen pågår under längre tider.

3.6 SAMMANFATTNING

Detta arbete handlar i huvudsak om boende i inkomstbeskattningen både ur ett nationellt och ett internationellt perspektiv. Boende används dock också för andra skatteändamål än inkomstbeskattningen. Vad som förstås med boende enligt ISkL är inte nödvändigtvis samma sak som i annan skattelagstiftning. I detta

³⁵⁶ Ett fall som delvis berörde den aktuella problemställningen behandlades i HFD. Beslutet gav dock inga svar på den aktuella frågeställningen. Fallet HFD 2008:43 gällde huruvida ett pensionärspar, som var bosatt i Spanien, skulle falla inom ramarna för allmän skattskyldighet i Finland i och med att pensionärerna vistades flitigt i Finland och hade ett flertal anknytningar hit. Pensionärerna lyfte i sitt svaromål fram att de hörde till den sociala tryggheten i Spanien när de vistades i Spanien och den sociala tryggheten i Finland när de vistades i Finland. Vad som avses härmed, och hur detta är möjligt i praktiken, framkom inte. HFD beaktade den sociala tryggheten i beslutet. HFD konstaterade att pensionärerna inte var allmänt skattskyldiga i Finland. För en analys av fallet, se *Frände 2009a*, s. 60 ff.

³⁵⁷ *Henkilöverotuksen käsikirja 2012*, s. 30.

kapitel har några av de viktigaste boendebegreppen i övrig skattelagstiftning och socialskyddslagstiftning i korthet analyserats och jämförts med ISkL. Sammanfattningsvis kan konstateras att boendebegreppen spelar en central roll i samtliga lagar. Utifrån boende bestäms ofta vilka rättigheter och skyldigheter en fysisk person kan ha. De regler som definierar och bestämmer boende har dock visat sig vara förhållandevis olika från lag till lag. Dessutom är rättsläget till flera delar oklart. Det finns således ingen allmängiltig definition av boende i finsk skattelagstiftning, men nog vissa drag som återfinns i samtlig lagstiftning. Denna granskning har givit perspektiv åt de boenderegler som används i ISkL. I det följande sammanfattas de viktigaste slutsatserna av detta kapitel.

Varje behandlad lag reglerar separat vad som skall förstås med boende och vilka följder boendet har. Den separata lagstiftningen har lett till att boendebegreppen i varje lag är olika. Ofta tjänar skillnaderna i boenderegleringen vissa specifika syften. Det är t.ex. uppenbart att skattskyldighet enligt AGL inte skall uppstå på grund av korta vistelser i Finland lika enkelt som allmän skattskyldighet enligt ISkL. På grund av att boendebegreppen skiljer sig från varandra kan en person på flera olika ”plan” anses bosatt i Finland. Dessa olika ”plan” av boende behöver inte nödvändigtvis ha något samband med varandra. Således är det möjligt att samtidigt anses bosatt i Finland enligt vissa lagar och någon annanstans enligt övrig lagstiftning.

Dubbelboende, och därtill anknuten dubbelbeskattning, är inte bara ett problem i inkomstbeskattningen. Det har kommit fram att dubbelboende förekommer också i t.ex. arvs- och gåvobeskattningen samt i kommunalbeskattningen. Begreppet dubbelboende är dock inte i alla sammanhang fullt fungerande, eftersom det finns länder där en viss form av skattskyldighet inte bestäms på basis av boende. Ett gott exempel på detta är skyldigheten att betala socialskyddsavgifter som lika väl kan bygga på anställning. Också för bilskatteändamål är dubbelboendekonceptet inte nödvändigtvis fungerande.

Anmärkningsvärt är också att de internationella aspekterna av boende har utvecklats i olika grad inom de olika skatterättsliga delområdena. I inkomstbeskattningen har dubbelboendeproblematiken till stor del åtgärdats med hjälp av ett omfattande nätverk av skatteavtal, som vanligen bygger på antingen OECD:s eller FN:s modellskatteavtal. I arvs- och gåvobeskattningen finns det bara ett fåtal skatteavtal, och de flesta av dessa är föråldrade. Fall av dubbelboende i arvs- och gåvobeskattningen blir således mera sällan lösta med hjälp av skatteavtal, däremot är elimineringen av dubbelbeskattning genom AGL förhållandevis väl utvecklad. För socialskyddsändamål har problemen anknutna till dubbelförsäkring lösts inom Europa tämligen väl med EG-förordningen om social trygghet 883/04. Utgångspunkten i EG-förordningen om social trygghet är inte boende, utan i vilket land personen i fråga arbetar. Bilbeskattningen är såtillvida i en särskild situation att regleringen av boende för bilskatteändamål direkt bygger

på direktiv. Det kommunala boendet har inga gränsöverskridande anknytningar. Däremot förekommer det visserligen konflikter angående kommunalt boende inom Finland. Denna form av boendekonflikter är dock inte lika problematisk som de övriga. I sista hand löses meningsskiljaktigheter avseende kommunalt boende den normala nationella besvärsvägen.

Trots att separata boendebegrepp tillämpas i varje behandlad lag, förekommer det vissa likheter mellan boendebegreppen i de olika lagarna. Detta gäller både vid fall av inflyttning och ofta också vid utflyttning. Vid bestämmandet av boende beaktas vanligen både den tidsmässiga vistelsen samt personliga och ekonomiska anknytningar till Finland. Längden av en relevant tidsmässig vistelse i Finland skiljer sig dock mellan de olika lagarna. I ISkL förutsätts en sex månader lång vistelse, i AGL finns det ingen strikt tidsgräns och i socialskyddslagstiftningen varierar de tidsmässiga gränserna beroende på fallet. I BSL har gränsen slagits fast till exakt 185 vistelsedagar inom ett kalenderår. Vid utflyttning beaktas de anknytningar som förblir i Finland trots utflyttning. Väsentliga skillnader förekommer dock. Särskilt nämnvärd är den presumtiva treårsregeln i ISkL, som är unik i förhållande till annan lagstiftning. Däremot har de väsentliga anknytningarna dock många drag som också beaktas i annan lagstiftning vid bestämmandet av boende i Finland vid utflyttning. Detta gäller i synnerhet de fasta anknytningarna i TillämpningsL 7 a §.

Också på en begreppslig nivå förekommer likheter mellan de olika bestämmelserna som reglerar boende. Begreppet egentligt bo och hemvist (fi. varsinainen asunto ja koti) har använts och används fortsättningsvis i flera fall som kriterium för boende. Egentligt bo och hemvist bestämmer boende enligt AGL och TillämpningsL. Tidigare användes egentligt bo och hemvist också i kommunalbeskattningen. Något förvånande är att man i ISkL har översatt ”varsinainen” med ”stadigvarande” och inte ”egendlig” såsom i de flesta övriga behandlade lagarna.

Syftet har varit att ge perspektiv på boendereglererna i ISkL samt finna eventuella samband mellan andra boendebegrepp, d.v.s. huruvida de olika begreppen inverkar på varandra. Generellt kan boende enligt ISkL ses som en vägvisare för övrig lagstiftning. I detta kapitel har det klart framgått att boende enligt ISkL i flera fall påverkar bestämmandet av boende enligt annan lagstiftning. Allmän skattskyldighet för inkomstskatteändamål beaktas i praktiken vid bestämmande av boende enligt AGL³⁵⁸ och boende för socialskyddsändamål enligt Tillämp-

³⁵⁸ I Skatteförvaltningens lista över juridiska omständigheter nämns att skattskyldighet enligt ISkL kan beaktas vid bedömningen av var avsikt att bo varaktigt existerar. Skatteförvaltningens anvisning Dnr 1203/36/2009, punkt 1.2.2.

ningsL³⁵⁹. Även när hemkommunen bestäms spelar allmän skattskyldighet en viss roll, särskilt vid utflyttning. Hemkommunen förblir oförändrad så länge den utflyttade anses bosatt i Finland enligt ISkL 11 §. Däremot har ISkL:s boenderegler uppenbarligen ingen klart verifierbar inverkan på boende enligt bilbeskattningen. ISkL:s inverkan på annan lagstiftning är inte uteslutande ensidig. I vissa fall beaktas boende enligt annan lagstiftning vid bestämmandet av boende enligt ISkL. Det bästa exemplet på denna omvända inverkan är att bosättningsbaserad social trygghet i Finland skall ses som en väsentlig anknytning enligt *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*. I brist på prejudikat är det svårt att uttala sig med säkerhet om den sociala trygghetens betydelse som väsentlig anknytning. I väntan på prejudikat vore det önskvärt med ett klarare ställningstagande från Skatteförvaltningen gällande vad som avses med ”social trygghet” som en väsentlig anknytning.

Det faktum att boenderegler i två lagar inverkar på varandra är inte nödvändigtvis en god utveckling. Om boende uppstår enligt den ena lagen, är det samtidigt mer sannolikt att boende också uppstår enligt den andra lagen. Detta kan bl.a. leda till att boendekriterier som anges i den ena lagen också påverkar huruvida boende uppkommer enligt den andra, trots att motsvarande kriterier inte nämns i den andra lagen. Samtidigt måste dock medges att kopplingar mellan lagar i många fall är praktiskt betingade. Som ett exempel kan nämnas att hemkommunen förblir i Finland i de fall där treårsregeln tillämpas på en utflyttad person. Om det inte förelåg ett samband mellan lagarna, vore det oklart till vilken kommun kommunalskatten betalas om t.ex. lön beläggs med inkomstskatt i Finland.

Allmänt taget kan konstateras att boenderegler i arvs- och gåvobeskattningen, bilbeskattningen, kommunalbeskattningen och socialskyddslagstiftningen inte lämpar sig som modell för hur boenderegler i ISkL kunde utvecklas. Boenderegler i dessa lagar är avsedda för andra ändamål än vad ISkL är avsedd för. Modell för hur boenderegler i ISkL kunde utvecklas får således sökas på annat håll. Intryck kan snarare tas från hur boende har reglerats i andra länders inkomstskattelagstiftning. Sannolikt är dock att om ISkL:s boenderegler ändras kommer detta med tiden att inverka på boenderegler i de övriga lagarna.

³⁵⁹ Enligt regeringspropositionen till TillämpningsL skall beskattning beaktas vid bestämmandet av boende för socialskyddsändamål. RP 76/2004 rd, s. 16 och 20.

4 Boenderegler i valda länder

4.1 ALLMÄNT

Dubbelboende uppstår då en fysisk person anses samtidigt bosatt enligt nationell rätt i två länder. För att beskriva hur dubbelboende uppstår krävs en rättsjämförelse mellan olika länders reglering av boende och allmän skattskyldighet. I detta kapitel visas att det förekommer stora skillnader mellan hur olika länder reglerar frågan om allmän skattskyldighet, också inom Norden är regelverken påfallande olika. Som jämförelseländer har Sverige, Norge, Danmark, Tyskland, Storbritannien och USA valts. Länderna kommer att behandlas i nämnd ordning. Beträktelsen har begränsats till boendereglerna i inkomstbeskattningen.

Det första land som behandlas är Sverige. Sverige är av många orsaker ett självskrivet jämförelseland. Först och främst har den finska skattelagstiftningen i fråga om boendereglerna sin utgångspunkt i den svenska lagstiftningen. För det andra har Sverige traditionellt varit ett land till vilket många finländare flyttat, särskilt under 1970-talet. Försättningsvis är Sverige ett av de viktigaste länderna för in- och utflyttning från Finland.¹ Dessa omständigheter berättigar att de svenska boendereglerna behandlas i detta kapitel.

Tyskland är likaså ett självskrivet jämförelseland. Den tyska rättskulturen har haft en mycket starkt ställning i Finland, och vid sidan av Sverige har Tyskland traditionellt stått som förebild inom flera delområden av den finska rättsordningen. Det tyska skattesystemet är utförligt behandlat i rättslitteraturen. Också i fråga om den gränsöverskridande rörligheten är Tyskland ett viktigt land.

Från det anglosaxiska kulturområdet har Storbritannien och USA tagits till behandling. Storbritannien är ett intressant jämförelseland till följd av landets *common law*-rättskultur. Regleringen av skattskyldighet i Storbritannien har utvecklats genom rättspraxis under en cirka 200 års tidsperiod. Skattesystemet innehåller flera olika boendebegrepp och kan anses vara det mest komplicerade av alla jämförelseländer. I april år 2013 ändrades reglerna om skattskyldighet i

¹ År 2012 flyttade sammanlagt 2 793 personer från Finland till Sverige och 2 698 flyttade från Sverige till Finland. Bara från Estland (6 422 stycken) och Ryssland (3 096 stycken) flyttade det flera personer till Finland. Se den statistiska informationen på Statistikcentralens databas: *Maa- ja maastamuuttaneet lähtö- ja määrämaan iän, sukupuolen ja kansalaisuuden mukaan 1987 – 2012*. Sverige är dessutom ett viktigt handelsland för Finland. Se tullens statistiska uppgifter i dokumentet *Importen och exporten enligt länder i storleksordning; importen enligt ursprungsländer, exporten enligt bestämmelseländer* (12.1.2012).

Storbritannien. USA kan inte heller förbises i denna jämförelse på grund av dels landets ekonomiska betydelse, dels landets säregna reglering av skattskyldighet. USA är det enda jämförelselandet som baserar sina skatteanspråk på nationalitetsprincipen. Med beaktande av den gränsöverskridande rörligheten mellan Finland och USA eller Storbritannien är länderna också av betydelse. År 2012 flyttade 1 241 personer från Finland till Storbritannien, medan 1 076 flyttade till Finland. In- och utflyttningen mellan Finland och USA ligger på något lägre nivå.

Danmark och Norge hör inte till Finlands viktigare handelspartner, inte heller in- och utflyttningen mellan Finland och länderna är särskilt betydande. Genom att inkludera Danmark och Norge har jag velat lyfta fram den nordiska dimensionen. Regleringen i Norge har nyligen reviderats och är således speciellt intressant med tanke på eventuella reformer av det finska skattesystemet. Reglerna om skattskyldighet i Danmark är också intressanta, och då i synnerhet på grund av den stora roll som en i landet befintlig bostad spelar.

Samtliga jämförelseländer följer i huvudsak ett skattesystem som bygger på global skattskyldighet och som gör en uppdelning i allmänt och begränsat skattskyldiga. När allmän respektive begränsad skattskyldighet uppstår och upphör varierar mellan dessa länder. Skattskyldigheten för fysiska personer bestäms främst utifrån domicilprincipen och källstatsprincipen. Nationalitetsprincipen fortlever dock i vissa fall. Behandlingen av jämförelseländerna kommer att fokusera på uppkomst och upphörande av allmän skattskyldighet. Eftersom varje land har sitt system för att bestämma skattskyldighet, har det inte varit möjligt att strukturera landsavsnitten exakt lika.

I slutet av varje landsavsnitt ingår ett kort stycke om möjliga dubbelboendesituationer. Av utrymmesskäl är det omöjligt att redogöra för varje situation där dubbelboende kan uppstå. Således har bara de vanligaste och mest intressanta situationerna av dubbelboende mellan Finland och respektive land behandlats. Ställning tas inte till hur skatteavtal mellan två länder inverkar på bestämmandet av hemvisten. Bestämmande av hemvist behandlas i kapitel 7. Inte heller behandlas den konkreta beskattningen i respektive land. Kapitlet avslutas med en sammanfattning samt en analys av ändamålsenligheten och problemen med en mångfald nationella regelverk om boende och allmän skattskyldighet. Syftet är att ge perspektiv på de finska reglerna. Vidare vill jag ta intryck av de olika sätten att reglera frågan, samt i den mån det är möjligt senare i arbetet föreslå ändringar i den finska regleringen.

I detta kapitel har den rättskomparativa metoden använts. Vissa problem relaterade till rättskomparationen bör kommenteras till följande. Först och främst har det varit svårt att finna tillförlitligt material. I vissa fall har jag varit tvungen att använda mig av andrahandskällor då bättre material inte funnits att tillgå. I fråga om vissa länder har det dock visat sig vara svårt att finna tillräcklig och tillförlitlig information på engelska. Av denna orsak har flera intressanta länder, som t.ex.

Estland, Ryssland och Spanien, utelämnats från granskningen. Med beaktande av den omfattande inflyttningen till Finland från Ryssland och Estland vore det motiverat att behandla länderna i arbetet. Flyttvågen från Finland till dessa länder är däremot betydligt mindre. Rent handelsmässigt är Ryssland ett av de viktigaste länderna för Finland. Spanien är däremot ett land dit särskilt finska pensionärer flyttar, och skulle av denna orsak vara ett bra jämförelseland. Dessutom är skatteavtalet med Spanien exceptionellt till flera delar, och ger utflyttade en fördelaktig beskattning.

För det andra har jag stött på språkliga problem vid översättningen av olika begrepp. Vissa begrepp i särskilt USA och Storbritannien kan inte översättas till svenska utan att betydelseinnehållet kunde förändras. I dessa fall har jag valt att använda de engelska begreppen. Vidare har det varit utmanande att jämföra det finska systemet för bestämmande av skattskyldighet med t.ex. regelverket i Storbritannien och USA på grund av de stora olikheterna. Trots de stora olikheterna i skattesystemen har en jämförelse varit möjlig att genomföra och också värdefull med beaktande av *de lege ferenda* förslag i kapitel 9.

4.2 SVERIGE

4.2.1 Huvudreglerna i det svenska systemet

Av samtliga jämförelseländer påminner de finska reglerna om skattskyldighet mest om de svenska reglerna. Om skattskyldigheten stadgas främst i inkomstskattelagen (IL, 1999:1229). Ett skattesubjekt kan vara antingen begränsat eller obegränsat skattskyldig.² Enligt 3 kap. 3 § i IL är följande fysiska personer obegränsat skattskyldiga: den som är bosatt i Sverige, den som stadigvarande vistas i Sverige och den som har väsentlig anknytning³ till Sverige och som tidigare har varit bosatt här.⁴ Det att en fysisk person är obegränsat skattskyldig i Sverige innebär att han enligt 3 kap. 8 § i IL skall betala skatt för sina samtliga globala inkomster. Skattekonsekvenserna kan variera beroende på grunden för den obe-

² I Sverige används ”obegränsat” i stället för allmänt skattskyldig, innebörden är densamma. Se bl.a. *Lodin – Lindencrona – Melz – Silfverberg*, s. 51 ff.

³ Observera att i 3 kap. 3 § och 3 kap. 7 § i IL används, liksom i den svenskspråkiga versionen av ISkL 11 §, singularisformen av väsentlig anknytning.

⁴ Boende är inte synonymt med obegränsad skattskyldighet såsom i Finland är fallet. Boende är bara en grund på vilken obegränsad skattskyldighet kan uppstå. Tidigare kunde dock boende användas synonymt med obegränsad skattskyldighet. De terminologiska aspekterna ändrades i samband med införandet av den nya inkomstskattelagen år 1999. Se *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 371 och *Mattsson 2000*, s. 469–470.

gränsade skattskyldigheten.⁵ Begränsat skattskyldiga är fysiska personer som inte är bosatta eller som inte stadigvarande vistas och inte har väsentlig anknytning till Sverige. De som är begränsat skattskyldiga erlägger enligt 3 kap. 17 § i IL skatt till Sverige bara för de inkomster som härstammar från Sverige. Inkomsten måste ha en tydlig anknytning till landet för att kunna beskattas i Sverige.

4.2.2 Bosatt i Sverige

Begreppet ”bosatt” infördes först i och med inkomstskattelagen från år 1999 och den ersatte det gamla begreppet ”egentligt bo och hemvist”. Ändringen medförde dock ingen betydelseförändring, utan var snarast avsedd som en språklig modernisering.⁶ Begreppet ”bosatt” definieras inte i lagen. I *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering* har boende beskrivits på följande vis: ”Som bosatt i Sverige räknas den som har sin verkliga bosättning här. Bestämmelserna tar sikte på personer som faktiskt är bosatta i Sverige, dvs. normalt alla som är folkbokförda här eller som annars tillbringar dygnsvilan här.”⁷ I praktiken anses en person ofta bosatt i Sverige om han är folkbokförd.⁸ Enligt 6–13 § i folkbokföringslagen (FBL, 1991:481) skall en person anses vara bosatt på den fastighet där han regelmässigt tillbringar sin dygnsvila. En person anses enligt FBL regelmässigt tillbringa sin dygnsvila på en fastighet där han under sin normala livsföring tillbringar dygnsvilan minst en gång i veckan eller i samma omfattning men med annan förläggning i tiden. Dessa regler torde i huvuddrag gälla också för inkomstskattelagen.⁹

Skattemyndigheterna framhäver dock att folkbokföring enligt folkbokföringslagen och boende enligt inkomstbeskattningen är separata begrepp, och att folkbokföring således inte är avgörande för boende: ”Vid inkomstbeskattningen ska i stället de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet beaktas. Det ska vara fråga om en verklig och varaktig bosättning här i landet när det skatterätts-

⁵ Skattskyldighet som bygger på boende eller stadigvarande vistelse kallas för kvalificerad o begränsad skattskyldighet. Om dessa skillnader se *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 370 och *Pelin 2006*, s. 22.

⁶ Se prop. 1999/2000:2, del 2 sid 51. Se ytterligare *Dahlberg 2007*, s. 31, *Pelin 2006*, s. 23, *Mattsson 2000*, s. 469–470 samt *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 370–371.

⁷ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 371–372.

⁸ *Pelin 2006*, s. 23. Se även prop. 2004/05:19, s. 30: ”När det gäller begreppet ’bosatt i Sverige’ finns det inte någon definition av ordet bosatt i inkomstskattelagen. Detta innebär att ordet får tolkas enligt sin allmänna innebörd och motsvarar då normalt det som används i folkbokföringslagen (1991:481).”

⁹ *Mattsson* skriver bl.a. att bosatt enligt IL förenklat kan sägas motsvara samma uttryck i folkbokföringslagen. *Mattsson 2004*, s. 33.

liga uttrycket ”bosatt i Sverige” ska anses gälla.”¹⁰ Betoningen läggs således mera på om den ”verkliga och varaktiga bosättningen” finns i Sverige än om personen är folkbokförd. Varje fall skall bedömas separat. Att lämna Sverige utan att anmäla om utvandring leder därmed inte nödvändigtvis till att boende fortgår. Omvänt gäller dock att en person som inte folkbokför sig i Sverige inte kan anses bosatt utan särskild utredning.¹¹

En intressant fråga är när boende uppstår och upphör. Skattemyndigheterna resonerar att en person vid inflyttning inte anses vara bosatt i Sverige förrän det tidsmässiga kravet för stadigvarande vistelse uppfylls.¹² Personen måste med andra ord vistas i Sverige i cirka ett halvt år för att anses bosatt där. I praktiken har dock skattesubjekt ansetts obegränsat skattskyldiga från och med ankomst, om dessa har flyttat bestående till Sverige. Om personen anmäler om utvandring, faktiskt lämnat Sverige samt bosatt sig varaktigt i utlandet upphör boende. I allmänhet upphör boende om personen i fråga varaktigt bosatt sig utomlands under längre tid än ett år.¹³ Även om boende upphör kan en bedömning av obegränsad skattskyldighet till följd av väsentlig anknytning bli aktuell.

4.2.3 Stadigvarande vistelse

Begreppet ”stadigvarande vistas” definieras inte i lagen och dess innehåll blir sålunda beroende av rättspraxis. Skattemyndigheterna har uttalat sig om vad som utgör en stadigvarande vistelse. Först och främst skall vistelsen pågå i sex månader, varvid tillfälliga avbrott saknar betydelse.¹⁴ Vistelsen måste vara sammanhängande, d.v.s. det får inte finnas längre avbrott mellan de tidsperioder som tillbringas i Sverige. För det andra tas inte hänsyn till årsskiftet, d.v.s. vistelsen kan sträcka sig över två år. För det tredje saknar syftet med vistelsen betydelse.¹⁵ Även påtvingad vistelse i Sverige (t.ex. genom flyktingskap) beaktas. För det fjärde anses inte dagspendlare, d.v.s. personer som arbetar under dagtid i Sverige men övernattar i något annat land, vistas i Sverige.¹⁶ Bestämmelserna skiljer inte mellan svenska och utländska medborgare.¹⁷

¹⁰ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 372.

¹¹ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 372.

¹² *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 372 och Skatteverkets ställningstaganden: Folkbokföringens betydelse för begreppet ”bosatt i Sverige” i 3 kap. 3 § i IL (Datum: 2005-12-05, Dnr/målnr/löpnr: 131 656725-05/111). Se även *Pelin 2006*, s. 24.

¹³ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 389.

¹⁴ Se även *Pelin 2011*, s. 18, *Mattsson 2004*, s. 34 och *Dahlberg 2007*, s. 32.

¹⁵ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 373.

¹⁶ Prop. 2004/05:19, s. 30.

¹⁷ *Mattsson 2004*, s. 34.

I rättspraxis har Högsta förvaltningsdomstolen¹⁸ tagit ställning till hur långa de återkommande korta tillfälliga avbrotten sammanlagt får vara utan att vistelsen anses upphöra.

RÅ 1997 ref. 25: En nederländsk medborgare, som under tiden januari 1994 – april 1995 varit vd för ett nederländskt dotterbolag med säte i Helsingborg och därvid tillbringat veckosluten i Nederländerna och under veckan i övrigt övernattat i Sverige men också i Danmark och Norge, ansågs vistas stadigvarande i Sverige enligt 68 § i kommunalskattelagen.¹⁹

Skattemyndigheterna konstaterar i fallet att den totala mängden övernattningar i Sverige understeg 78 dagar, eftersom personen i fråga ytterligare tillbringat semestern utomlands. Således kan obegränsad skattskyldighet uppstå redan på basis av färre övernattningar än 78 dagar inom en sex månaders period.²⁰ Vid bedömningen av den stadigvarande vistelsen läggs uppenbarligen särskild vikt vid antalet övernattningar, inte vid de konkreta arbetsdagarna.

När det gäller enstaka längre avbrott har en klarare praxis utvecklats. Ett avbrott i vistelsen som överstiger sex månader anses enligt skattemyndigheterna aldrig vara ett tillfälligt avbrott. Däremot är avbrottet tillfälligt om det är kortare än eller lika långt som en tidigare vistelse i Sverige, eller om avbrottet är kortare eller lika långt som den efterföljande vistelsen i Sverige.²¹ Stadigvarande vistelse förutsätter någon fast punkt i landet, t.ex. en lägenhet eller ett hotellrum. Att bara resa runt i landet som t.ex. handelsresande uppfyller inte kriterierna. Huruvida kriterierna för stadigvarande vistelse uppfylls kan inte avgöras förrän den angivna tidsperioden löpt ut. I och med att vistelsen varat i sex månader anses personen ha vistats stadigvarande i Sverige fr.o.m. ankomstdagen.²²

I senare rättspraxis har Högsta förvaltningsdomstolen följt huvudreglerna ovan. I målet RÅ 2008 ref. 16 hade skattesubjektet A vistats och arbetat i Sverige i perioder som oftast uppgått till nästan sex månader. Mellan dessa arbetsperioder hade det regelmässigt förekommit avbrott på två till tre månader. Under sådana förhållanden ansågs A ha vistats stadigvarande i Sverige. I målet RÅ 2008 ref. 56 hade dansken B haft en överläkartjänst vid sjukhuset i Arvika under år 2004 och under första halvåret 2005. Han hade vanligen arbetat i sammanhängande arbetspass på två veckor, under vilken tid han haft ständig jour. Under vis-

¹⁸ Tidigare hette Högsta förvaltningsdomstolen Regeringsrätten.

¹⁹ Två domare var av avvikande mening och ansåg att personen i fråga inte borde ha ansetts obegränsat skattskyldig.

²⁰ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 373–374 och *Pelin 2011*, s. 19.

²¹ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 374 och *Pelin 2011*, s. 18–19.

²² *Dahlberg 2007*, s. 32.

telsen i Sverige hade han bott i en jourlägenhet. Tiden mellan arbetspassen tillbringe i Danmark, där han arbetade som läkare och hade sin familjebostad. I Sverige arbetade B sammanlagt 18 veckor under år 2004 och sammanlagt nio veckor under första halvåret 2005. B ansågs vistas stadigvarande i Sverige. I målet RÅ 2008 not. 166 ansågs en person vistas stadigvarande i Sverige när han varannan vecka vistades i Sverige och varannan i Finland, samt att detta pågått en längre tid.²³

4.2.4 Väsentlig anknytning till Sverige

En person som har väsentlig anknytning till Sverige samt tidigare varit bosatt i landet skall enligt 3 kap. 3 § 3 punkten i IL beskattas som obegränsat skattskyldig. Personen måste med andra ord tidigare ha varit bosatt enligt 3 kap. 3 § 1 punkten i IL. Dessutom får han inte vistas stadigvarande i Sverige. Medborgarskapet saknar större betydelse.²⁴ Regeln om väsentlig anknytning hör samman med en s.k. femårsregel. Utgångspunkten är att skattesubjektet automatiskt har väsentlig anknytning till Sverige tills fem år har förflutit sedan avfärden från Sverige. Tidsperioden beräknas fr.o.m. dagen för avfärden. Femårsregeln gäller enligt 3 kap. 7 § i IL bara svenska medborgare eller utländska medborgare som under minst tio år varit bosatta eller stadigvarande vistats i Sverige.²⁵ Regeln infördes år 1966 i syfte att motverka skenboende utomlands.²⁶ Ursprungligen tillämpades en tre års tidsfrist, som gällde bara svenska medborgare.²⁷ Regeln ändrades år 1985. Väsentlig anknytning gällde inte längre endast svenska medborgare, utan också utländska medborgare som bott i Sverige i minst tio år.²⁸ Tidsfristen på tre år utvidgades till fem år.

Femårsregeln ses främst som en regel om fördelning av bevisbördan.²⁹ Intill dess att fem år förflutit sedan avfärdsdagen anses den utflyttade alltjämt obegränsat skattskyldig, förutsatt att han inte kan visa att han saknar väsentlig anknytning till Sverige (omvänd bevisbörda). Slutresultatet är att väsentlig anknytning

²³ Målen har i korthet behandlats i *Pelin 2011*, s. 19.

²⁴ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 376.

²⁵ Utländska medborgare som har bott i Sverige i t.ex. sju år kan trots allt ha väsentlig anknytning till Sverige och på denna grund anses obegränsat skattskyldiga. På dessa individer tillämpas dock inte femårstidsfristen. Se *Pelin 2006*, s. 30, *Cejie 2003*, s. 547 och *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 377.

²⁶ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 375, *Dahlman – Fredborg*, s. 22, *Cejie 2003*, s. 547 och *Pelin 2006*, s. 28.

²⁷ *Mattsson 1990*, s. 201.

²⁸ *SOU 1997:75*, s. 50 och *Mattsson 1990*, s. 196 och 202–203.

²⁹ Se t.ex. *Eriksson*, s. 32.

presumeras vid utflyttning.³⁰ Efter fem år är den utflyttade begränsat skattskyldig, om inte skattemyndigheterna kan visa att personen i fråga alltjämt har väsentlig anknytning till Sverige.³¹ För varje enskilt år skall det avgöras separat om personen har väsentlig anknytning.³² Reglerna kan medföra att en person anses obegränsat skattskyldig under fem år och därefter betraktas som begränsat skattskyldig, trots att hans förhållanden inte förändrats nämnvärt. Detta beror på presumtionen att ju längre personen vistas utanför Sverige, desto svagare blir hans anknytningar till Sverige i takt med att anknytningarna till utlandet förstärks.³³

I 3 kap. 7 § i IL anges tio faktorer som har betydelse vid bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger eller inte.³⁴ Den ursprungliga tanken med förteckningen var att förtydliga rättsläget.³⁵ År 1985 justerades lagstiftningen med avsikt att anpassa den till artikel 4 i OECD:s modellskatteavtal. Personliga och ekonomiska anknytningar till Sverige framhävas mera.³⁶ Avsikten är inte att bestämma till vilket land personen har sina huvudsakliga eller väsentligaste anknytningar; väsentlig anknytning till Sverige kan således existera också om de starkaste anknytningarna inte är till Sverige.³⁷ Förteckningen är inte uttömmande, utan syftar främst till att ge vägledning om relevanta faktorer vid bedömningen. Skattesubjektets avsikt tillmäts däremot ingen betydelse vid bedömningen av väsentliga anknytningar.³⁸

Att någon av anknytningspunkterna i förteckningen är för handen skall inte tolkas som en automatisk bekräftelse på obegränsad skattskyldighet i Sverige. I praktiken kan dock redan en anknytning vara tillräcklig för att obegränsad skattskyldighet skall anses föreligga.³⁹ Huruvida väsentlig anknytning existerar avgörs utifrån en helhetsbedömning av situationen.⁴⁰ I lagen anges inte någon inbördes rangordning mellan de nämnda anknytningspunkterna. Skattemyndigheterna klargör dock läget på följande sätt: ”De skilda anknytningsfaktorerna har

³⁰ *Pelin 2006*, s. 25.

³¹ *Pelin 2011*, s. 22.

³² Se bl.a. *Dahlman – Fredborg*, s. 28–29.

³³ *Pelin 2011*, s. 20.

³⁴ Se *Påhlsson 2009b*, s. 421, för en redogörelse för vilka kriterier som åberopats i olika rättsfall om skattskyldighet vid utflyttning.

³⁵ *SOU 1997:75*, s. 184.

³⁶ Bl.a. medborgarskapets betydelse minskade. Se *Ds Ju 1983:18*, s. 44 och *SOU 1997:75*, s. 137.

³⁷ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 376. Se också *Dahlberg 2007*, s. 34–35 och *Pelin 2006*, s. 29. *Sundgren* anser att ett skattesubjektet som har cirka 20–30 % av anknytningarna till Sverige fortsättningsvis kan anses ha väsentlig anknytning. *Sundgren 2007a*, s. 168.

³⁸ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 376.

³⁹ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 376.

⁴⁰ *Mattsson 2004*, s. 35–36.

naturligtvis olika inbördes vikt.”⁴¹ *Dahlberg* lyfter fram vissa kriterier som mera relevanta än andra och betonar då särskilt tre faktorer: bostad, familj samt näringsverksamhet i Sverige.⁴² *Pelin* hävdar däremot att svenskt medborgarskap samt varaktigheten av boende i Sverige närmast saknar betydelse.⁴³ Anknypningspunkterna kommer att behandlas i den ordning de angivits i lagen⁴⁴:

1. Svenskt medborgarskap

Medborgarskap är inte bara en förutsättning för att femårsregeln skall tillämpas utan också en väsentlig anknytningspunkt. På grund av domicilprincipen samt femårsregeln är betydelsen av det svenska medborgarskapet som anknytningspunkt tämligen litet. Medborgarskapet tillmäts dock betydelse i de fall där den utflyttade avstår från medborgarskapet. Detta tolkas som en avsikt att bryta banden till Sverige.⁴⁵ Medborgarskapet ges likaså betydelse när en utländsk medborgare flyttar från Sverige för att åter bosätta sig i sitt tidigare hemland.⁴⁶

2. Tidsmässig utsträckning av boende i Sverige

Denna anknytningspunkt är främst avsedd för utländska medborgare. Huvudregeln lyder: ju längre en person är bosatt i Sverige, desto starkare är anknytningsarna.⁴⁷ En anknytning av detta slag är ensamt inte nödvändigtvis väsentlig i lagens mening.

3. Inte bosatt sig varaktigt på en viss ort utomlands

Det uppstår en anknytningspunkt till Sverige om den skattskyldige t.ex. ständigt befinner sig på resande fot mellan olika länder eller orter. Det finns inga fastslagna tidsgränser för när en person kan anses ha bosatt sig varaktigt i ett annat land. Skattemyndigheterna anför dock att ett skattesubjekt, som i över ett års tid bott utomlands och inte tillbringar sin dygnsvila i Sverige, kan anses ha bosatt sig varaktigt utomlands.⁴⁸ Avsaknad av varaktig bostad utomlands ses också som ett tecken på avsikt att återvända. Huruvida den utflyttade är obegränsat skattskyldig utomlands eller inte, torde inte spela någon roll.⁴⁹ Tecken på varaktigt

⁴¹ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 376.

⁴² *Dahlberg 2007*, s. 34. Se också *Påhlsson 2009b*, s. 423. Han anser att man i fråga om de övriga kriterierna kan tala om ett slags ”hjälpkriterier”.

⁴³ *Pelin 2011*, s. 20.

⁴⁴ Se *Pelin 2006*, s. 30 ff., för en utförlig förteckning över svenska rättsfall där problematiken kring väsentlig anknytning tas upp. Flertalet rättsfall är kommenterade.

⁴⁵ *Cejie 2003*, s. 554 och *Pelin 2006*, s. 30.

⁴⁶ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 377.

⁴⁷ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 377. Se också *Mattsson 2004*, s. 36, som anser att tidskriteriet är särskilt viktigt med tanke på invandrare.

⁴⁸ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 378.

⁴⁹ *Lodin – Lindencrona – Melz – Silfverberg*, s. 611. *Cejie* har behandlat problematiken med skattskyldigheten utförligt, se *Cejie 2003*, s. 547–550. Se även RÅ 2002 ref. 70.

boende är t.ex. att personen skaffar en bostad, beviljas uppehållstillstånd eller registreras i vistelselandet.⁵⁰

4. Vistelse utomlands för studier eller av hälsoskäl

Denna anknytning har många likheter med anknytningen ovan. En skattskyldig som vistas utomlands bara för studier eller hälsovård antas återvända till Sverige i och med att studierna avslutas eller vården upphört. Om individen på andra grunder kan visa att han inte har för avsikt att återvända, tillmäts inte avsikten med vistelsen (studier/hälsoskäl) någon större betydelse.⁵¹ I dessa fall anses boende i utlandet ha blivit stadigvarande. Om en svårt sjuk person inte har möjlighet att återvända till Sverige, kan vården utomlands inte uppfattas som en väsentlig anknytning. Särskilt i fråga om pensionärer har hälsoaspekterna sällan någon inverkan på bedömningen av väsentlig anknytning.⁵²

5. Innehav av bostad för åretruntbruk i Sverige

Innehav av en bostad anpassad för åretruntbruk har tillmätts stor betydelse i praxis, och medför i normala fall obegränsad skattskyldighet trots utflyttning.⁵³ Detta gäller särskilt om bostaden före flytten utgjort personens permanenta hem.⁵⁴ Bostaden tyder på att den skattskyldige fortsättningsvis visar intresse för Sverige samt inte önskar bryta banden till landet. Huruvida den skattskyldige disponerar över bostaden genom hyresavtal, äganderätt eller på någon annan grund saknar betydelse. Även då bostaden är uthyrd i avvaktan på försäljning utgör den en väsentlig anknytning.⁵⁵ Innehavet av en permanent bostad har t.o.m. efter femårsperiodens utgång kunnat utgöra en väsentlig anknytning som föranlett obegränsad skattskyldighet.⁵⁶ Det förutsätts uttryckligen att det är fråga om en bostad för åretruntbruk, d.v.s. bostaden skall vara utrustad och kommunikationsmässigt så belägen att det utan vidare är möjligt att bo där året om. Därmed utesluts vanligen sommarstugor från den avsedda bostadstypen.⁵⁷ Likaså utesluts värmeisolerade bostäder ute i ödemarken eller på öar, eftersom de inte nödvän-

⁵⁰ För en omfattande redogörelse för omständigheter som tyder på varaktighet, se *Sundgren 2007a*, s. 169–170 och *Cejie 2003*, s. 549.

⁵¹ *Dahlman – Fredborg*, s. 23.

⁵² *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 379.

⁵³ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 379. *Sundgren* anser att bostaden är den utan tvekan viktigaste punkten på listan över anknytningar. *Sundgren 2007a*, s. 170. Se även *Påhlsson 2009b*, s. 422, som visar att detta kriterium är ett av de vanligaste som åberopats i domstolsavgöranden.

⁵⁴ *Sundgren 2007a*, s. 172.

⁵⁵ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 379 och *Sundgren 2007a*, s. 174.

⁵⁶ Se målet RÅ 2002 ref. 70. *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 381.

⁵⁷ Se t.ex. RÅ 1997 not. 197.

digttvis är tillgängliga under vintermånaderna. Om fritidsbostaden däremot är belägen på ett eftertraktat och tillgängligt område samt lämpar sig för åretruntboende, kan den väl utgöra en väsentlig anknytning.

Den ovan framförda formella tolkningen, enligt vilken bostadens användningsmöjlighet avgör huruvida bostaden är en anknytning eller inte, har ändrat på senare tid. *Sundgren* betonar att man allt mera har börjat beakta för vilket ändamål bostaden används eller tidigare använts. Om en bostad således bara används för semesterboende, utgör den inte nödvändigtvis en väsentlig anknytning.⁵⁸ Detta gäller även om bostaden skulle vara lämpad för året runt bruk.

6. Familj i Sverige

Enligt skattemyndigheterna utgör familjen en mycket stark anknytning till Sverige.⁵⁹ Som familj uppfattas make och minderåriga barn. Generellt kan man säga att om den ena maken har väsentlig anknytning till Sverige så har den andra maken det vanligen också.⁶⁰ Orsaken till att maken stannar i Sverige saknar normalt betydelse. Om maken kan visa söndring mellan makarna, tillmäts familjen mindre betydelse. Om barnen bara vistas i Sverige för att slutföra sin skolutbildning, utgör de inte nödvändigtvis en väsentlig anknytning för föräldrarna.⁶¹ Huruvida andra former av familjekonstruktioner faller under denna regel är oklart. *Mattsson* anser att också par som inte är gifta skall betraktas som familj.⁶²

7. Näringsverksamhet i Sverige

Näringsverksamhet är en stark anknytning till Sverige. I vilken form näringsverksamheten bedrivs saknar i allmänhet betydelse. Däremot är omfattningen av näringsverksamheten av avgörande betydelse. Det krävs inte att den skattskyldige deltar i företagets ledning, men han måste dock ha ekonomiska intressen och en möjlighet att utöva inflytande över verksamheten.⁶³ Näringsverksamheten förutsätter vanligen aktivt arbete i Sverige. Näringsverksamheten kan också drivas indirekt, t.ex. genom ett av den skattskyldige kontrollerat aktiebolag. I dessa fall beaktas också de närståendes aktieinnehav.

8. Ekonomiskt engagemang i Sverige

Att den skattskyldige är ekonomiskt engagerad i Sverige genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamheten kan ses som en anknytning. Denna anknytningspunkt förutsätter inte nödvändigtvis ett aktivt deltagande i näringsverksamhet, d.v.s. personen i

⁵⁸ För en utförlig redogörelse av bostadens betydelse, se *Sundgren 2007a*, s. 170 ff.

⁵⁹ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 381.

⁶⁰ Denna åsikt företräder bl.a. *Dahlberg*, se *Dahlberg 2007*, s. 37.

⁶¹ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 382.

⁶² *Mattsson 2004*, s. 37.

⁶³ *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 383.

fråga måste inte t.ex. sitta i styrelsen eller inneha posten som vd.⁶⁴ Det räcker med att han har möjlighet att inverka om han så önskar. Det är oklart vad som avses med innehav av tillgångar som, direkt eller indirekt, ger ett väsentligt inflytande på näringsverksamheten. Uppenbart är dock att innehav av kapitalplaceringar i bolag inte omfattas av anknytningspunkten.⁶⁵ Inte heller fordringar på en svensk gäldenär hör hit. Med anknytningspunkten avses främst aktier, men också andra former av innehav, som t.ex. optioner, konvertibla skuldebrev och reverser. Ägandet kan vara både direkt eller indirekt.⁶⁶ Det avgörande är om innehavet leder till ett inflytande som är väsentligt. Detta innebär att t.ex. ett stort innehav av röstberättigande aktier i ett viktigt svenskt aktiebolag kan uppfattas som en anknytningspunkt. Majoritetsinnehav är dock inte nödvändigt.⁶⁷ Även de nära anhörigas aktieinnehav och engagemang beaktas.⁶⁸

9. Fastighet i Sverige

Med fastighet avses fast egendom, såsom skogs- och jordbruksfastigheter, villafastigheter, affärsfastigheter o.s.v. Fastigheterna tillmäts olika värde beroende på deras art och användningsändamål. En permanent bostad är inte bara en fastighet utan också en bostad, och anses sålunda i teorin som två anknytningspunkter. Obebyggda fastigheter där ingen ekonomisk verksamhet utövas är bara av marginell betydelse. Om skogs- eller jordbruk bedrivs på den obebyggda fastigheten, och den skattskyldige direkt eller indirekt deltar i verksamheten, får fastigheten större betydelse. Ju större fastigheten och verksamheten är, desto sannolikare utgör den en anknytning.⁶⁹ Innehav av industri- eller hyresfastigheter tyder på att anknytningen kan vara väsentlig. I dessa fall bedöms anknytningens styrka utifrån fastighetsvärdet och omsättningen.⁷⁰

10. Liknande förhållanden

Den tionde faktorn är inskriven främst för att förteckningen inte skall uppfattas som uttömmande. För anknytning förutsätts här omständigheter som liknar dem som nämns ovan. Begreppet väsentlig anknytning får dock inte tolkas extensivt. Faktorer som inverkar på anknytningarna är t.ex. förtroendeuppdrag i Sverige, faktisk vistelse, makens anknytningar o.s.v.⁷¹

⁶⁴ Dahlman – Fredborg, s. 25.

⁶⁵ Se t.ex. Pelin 2011, s. 21.

⁶⁶ Cejie 2003, s. 555.

⁶⁷ Pelin 2006, s. 35.

⁶⁸ Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering, s. 383–384.

⁶⁹ Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering, s. 385.

⁷⁰ Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering, s. 385. Närmare om fastighetens betydelse, se SOU 1997:75, s. 58–59.

⁷¹ Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering, s. 386. I SOU 1997:75 betonas särskilt närståendes omständigheter. Se SOU 1997:75, s. 59.

I och med att väsentlig anknytning till Sverige upphör anses ett skattesubjekt som tidigare varit bosatt i landet inte längre vara obegränsat skattskyldig där. Om en person som tidigare varit bosatt i Sverige, får ny väsentlig anknytning till Sverige utan att han anses bosatt i Sverige, kan reglerna om återbosättning tillämpas. Med återbosättning avses att personen i fråga anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige på den grund att väsentlig anknytning uppstår snart efter att obegränsad skattskyldighet upphört. Återbosättning kan aktualiseras trots att fem år redan förflutit sedan utflyttningen. Varje anknytningspunkt minskar dock i styrka då bosättningen och den obegränsade skattskyldigheten i utlandet pågått länge. Om en svensk medborgare skaffar en bostad i Sverige året efter att hans obegränsade skattskyldighet upphört, kommer den nya bostaden troligen att leda till att återbosättning uppstår. Däremot behöver den anskaffade bostaden inte ses som återbosättning om det förflutit ett flertal år efter flytten från Sverige.⁷²

4.2.5 Synpunkter på det svenska systemet

Trots att de finska och de svenska reglerna om skattskyldighet ursprungligen varit mycket lika, har regleringen i Sverige på senare tid utvecklats längre än i Finland både genom lagstiftning (t.ex. beträffande väsentlig anknytning) och rättspraxis.⁷³ Härnäst granskas i korthet hur den svenska och finska lagstiftningen skiljer sig från varandra. Vissa särdrag i det svenska systemet kommer också att framlyftas.

Strukturen i Finland och Sverige är fortsättningsvis lika, d.v.s. allmän eller obegränsad skattskyldighet uppkommer till följd av boende, vistelse eller väsentlig anknytning. På detaljnivå skiljer sig dessa kriterier till flera delar. Betydelsen av t.ex. folkbokföring vid bestämmandet av boende har i Sverige fått en mera framlyft position än i Finland. I Finland spelar visserligen folkbokföringen också en viktig roll, men dess betydelse har inte framhävts lika mycket som i Sverige. Hur lång en stadigvarande vistelse är har inte definierats i Sverige, men i Finland är en stadigvarande vistelse enligt ISkL 11.1 § sex månader. I Sverige används dock i praktiken likaså en sexmånadersfrist för stadigvarande vistelse.

Den största skillnaden ligger i regleringen av väsentlig anknytning. I Finland gäller skattskyldighet på basis av väsentlig anknytning bara finska medborgare. Om en utländsk medborgare flyttar utomlands kan han nog anses skattskyldig i Finland men bara till följd av boende eller vistelse. I Sverige har väsentlig anknytning betydelse i alla de fall där skattesubjektet tidigare varit bosatt i Sverige. Medborgarskapet saknar således betydelse. Väsentlig anknytning kan leda till

⁷² *Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering*, s. 387.

⁷³ Om utvecklingen i Sverige fram till år 1990, se *Mattsson 1990*, s. 189 ff.

skattskyldighet också för utländska medborgare, även om de inte bott tio år i Sverige. Däremot tillämpas femårsregeln om bevisbördan bara på svenska medborgare och de utländska medborgare som varit bosatta i landet i minst tio år.

Den finska lagen har ingen lista på väsentliga anknytningar såsom den svenska. I praktiken är kriterierna för väsentlig anknytning i Finland och Sverige dock tämligen lika. Vissa skillnader förekommer likväl. Särskilt den sociala tryggheten, som på senare tid lyfts fram som en väsentlig anknytning i Finland, har inte beaktats i Sverige. Däremot har de ekonomiska anknytningarna betonats mera i Sverige. Den svenska listan på anknytningar fick dock kritik i utredningen SOU 1997:75. Det ansågs bl.a. att förteckningen var missvisande då den inte uppgav i vilket förhållande till varandra de olika anknytningarna stod, samt då den inte var uttömmande. Det konstaterades i utredningen att förteckningen bara skapar förvirring, eftersom det inte går att överblicka de olika möjligheterna att kombinera anknytningarna. Likaså påpekades att eventuella nya anknytningar som inte nämns i förteckningen knappast får den uppmärksamhet som de förtjänar, och att alltför stor vikt tillmätts de i lagen nämnda anknytningarna som med tiden förlostrar sin betydelse. Den uppräkningslista som finns ger bara ett skenbart intryck av exakthet och kan således lika väl upphävas.⁷⁴ Trots kritiken behölls förteckningen i lagen.

Att medborgarskapet är irrelevant vid bestämmandet av obegränsad skattskyldighet på basis av väsentlig anknytning förtjänar ett särskilt omnämnande i de svenska reglerna. Denna regel jämnställer svenska medborgare med utländska medborgare som objektivt sett anses vara i samma position. Regeln är i större samklang med EU-rätten än den motsvarande finska regleringen, eftersom ingen skillnad görs utifrån medborgarskap. Däremot inverkar medborgarskapet på den s.k. femårsregeln som gäller fördelningen av bevisbördan. På ett generellt plan kan allmän skattskyldighet på basis av väsentlig anknytning och femårsregeln, liksom den finska treårsregeln, dock anses hindra den fria rörligheten.

I Finland finns inga regler om att s.k. återbosättning leder till allmän skattskyldighet. Regeln om återbosättning tillåter att senare anknytningar kan ha samma följd som återinflyttning till Sverige. Återbosättningsregleringen möjliggör bekämpandet skattekringgående. I Finland är det sannolikt möjligt att med hänvisning till BFörFL 28 § ingripa i flera sådana situationer som i Sverige täcks av återbosättningsreglerna. De situationer som dock inte uppfyller skattekringgåendekriterierna kan inte åtgärdas i Finland. Ytterligare en skillnad i det svenska systemet är att allmän skattskyldighet och den omvända bevisbördan kan pågå i fem år efter utflyttningen. I Finland är tidsfristen bara tre år. Sammanfattningsvis

⁷⁴ SOU 1997:75, s. 184–185.

kan konstateras att de svenska reglerna är modernare än de finska, men samtidigt också något strängare för skattesubjektet.

4.2.6 Dubbelboende

Mellan Finland och Sverige uppstår enkelt dubbelboende på grund av att båda länderna tillämpar en utvidgad skattskyldighet för sina utflyttade medborgare. Om en finsk medborgare flyttar från Finland till Sverige, är han allmänt skattskyldig i Finland enligt treårsregeln, och obegränsat skattskyldig i Sverige efter att han vistats i landet i sex månader eller när boende uppstår. Detta scenario gäller också vid flytt från Sverige till Finland. Eftersom den svenska femårsregeln också gäller andra länders medborgare som bott tio år i Sverige, kan dubbelboendesituationer ytterligare uppstå i och med att en finsk medborgare som bott tio år i Sverige flyttar sitt bo och hemvist till Finland. Då blir han allmänt skattskyldig i båda länderna. En intressant situation kan i teorin uppstå om han därefter flyttar till ett tredje land. I dessa fall kan personen teoretiskt bli allmänt skattskyldig i Finland (treårsregeln), Sverige (femårsregeln) och i det tredje landet (sex månaders vistelse).

En intressantare frågeställning är huruvida en individ från en tredje stat kan anses allmänt skattskyldig både i Finland och i Sverige till följd av samtidig stadigvarande vistelse i båda länderna. Ett halvt år rymmer cirka 183 dagar. I Sverige har det genom rättspraxis slagits fast att allmän skattskyldighet kan uppstå om en individ övernattar färre än 78 dagar i Sverige, d.v.s. cirka tre nätter per vecka. I Finland har det konstaterats att vistelser på cirka 3–4 dagar i veckan⁷⁵ anses uppfylla kriterierna för stadigvarande vistelse. Om t.ex. en dansk medborgare arbetar i ett företag med kontor både i Sverige och i Finland, kan han bli allmänt skattskyldig i Finland och Sverige på grund av vistelse då han övernattar i Sverige från söndag till onsdag (tre nätter), och därefter åker över till Finland för att arbeta onsdag, torsdag, fredag och lördag (fyra dagar). Det förefaller som om kriterierna uppfylls i båda länderna. Natten mellan lördag och söndag inklusive hela söndagen kan dessutom tillbringas i Danmark utan att det nödvändigtvis inverkar på bedömningen i Finland och Sverige.

⁷⁵ HFD 1990 B 501.

4.3 NORGE

4.3.1 Huvudreglerna i det norska systemet

Norges⁷⁶ reglering av skattskyldighet vid in- och utflyttning förändrades väsentligen 1.1.2004. Dessförinnan påminde regleringen delvis om det finska systemet. Personer som var bosatta eller stadigvarande vistades i Norge var allmänt skattskyldiga. Vid utflyttning följdes en s.k. fyraårsregel och en s.k. ettårsregel. Fyraårsregeln var jämförbar med den finska treårsregeln. Ettårsregeln innebar att skattskyldigheten upphörde efter ett års utlandsvistelse, om den utflyttade visade att han behandlades som obegränsat skattskyldig i det land där han vistas.⁷⁷ Reglerna ansågs emellertid föråldrade och i behov av en översyn.⁷⁸ I och med reformen övergick Norge till ett system som saknar direkt motsvarighet i det övriga Norden. Vissa influenser från de danska och svenska skattesystemen kan man dock finna.

I norsk rätt används begreppet ”bosatt” (no. bosatt i riket) synonymt med allmän skattskyldighet.⁷⁹ En fysisk person är allmänt skattskyldig (no. alminnelig skatteplikt) om han är bosatt i Norge enligt skatteloven (sktl.) § 2–1. Personen blir bosatt i Norge om han vistas där en viss tid. En person kan också vara bosatt i Norge trots utflyttning förutsatt att vissa kriterier uppfylls.⁸⁰ Medborgarskapet saknar helt och hållet betydelse vid bestämmandet av boende.⁸¹ Den som är allmänt skattskyldig skall betala skatt på sina globala inkomster i Norge. Övriga personer är begränsat skattskyldiga (no. begrenset skatteplikt) och beskattas således bara för vissa inkomster med källa i Norge.

4.3.2 Skattskyldighet till följd av vistelse

Vistelse (no. opphold) i Norge leder till allmän skattskyldighet om vistelsen pågår tillräckligt länge. Det finns två olika tidsgränser för vistelsen, den ena är anpassad för frekventa vistelser inom en kort tidsrymd, medan den andra avser

⁷⁶ Med Norge avses fastlandet, Svalbard och Jan Mayen. Svalbard är ett särskilt beskattningsområde med skattelättnader. *Brudvik – Greni – Syversen – Aarbakke*, s. 50. Om beskattningen på Svalbard, se *Lignings-ABC 2011*, s. 1114 ff.

⁷⁷ På detaljnivå var reglerna relativt komplicerade. Om regleringen före år 2004, se t.ex. *SOU 1997:75*, s. 104–108 och *Oien – Hveding*, s. 459–460.

⁷⁸ *Ot.prp. nr. 42*, s. 39 och 43.

⁷⁹ *Lignings-ABC 2011*, s. 1263.

⁸⁰ Se *Zimmer 2009a*, s. 122 ff. och *Zimmer 2009b*, s. 103–104, för en allmän inledning till de norska reglerna om boende. Boendereglerna skiljer sig något på Svalbard. Dessa skillnader kommer inte att behandlas i detta arbete.

⁸¹ *Lignings-ABC 2011*, s. 1263.

främst flera korta vistelser under flera år. Om en fysisk person vistas i Norge under en eller flera perioder som sammanlagt varar i mer än 183 dagar under loppet av 12 månader (stkl. § 2–1 (2) bokstav a), eller mer än 270 dagar under loppet av 36 månader (stkl. § 2–1 (2) bokstav b), är han skattemässigt bosatt (d.v.s. allmänt skattskyldig) i Norge. Vistelserna behöver inte vara sammanhängande och räknas från datum till datum. Vid 183 dagars regeln är det fullt möjligt att personen i fråga t.ex. besöker Norge tre månader i början och tre månader i slutet av en 12 månaders tidsperiod. Vid 270 dagars regeln behöver den fysiska personen bara besöka landet tre månader (90 dagar) under tre på varandra följande år.⁸²

Skattskyldigheten uppkommer retroaktivt fr.o.m. det skatteår vistelsen i Norge överstiger dessa gränser. Om vistelsen pågår i 183 dagar det första året, uppstår boende retroaktivt från den första vistelsedagen. Om vistelsen däremot sträcker sig över två eller flera år, uppkommer allmän skattskyldighet i och med ingången av det år då tidsgränsen överskrids.⁸³ Alla dagar som helt eller delvis tillbringats i Norge skall beaktas vid beräkandet av vistelsedagarna.⁸⁴ Således blir också dagspendlare allmänt skattskyldiga i Norge trots att de bara tillbringar några timmar om dagen i landet. Dagar som i sin helhet tillbringas utanför Norge, oberoende av orsak, beaktas inte.⁸⁵ Avsikten med vistelsen i Norge saknar betydelse. Likaså är det irrelevant huruvida den fysiska personen har för avsikt att bosätta sig bestående eller bara tillfälligt i Norge. Även de personliga omständigheterna, t.ex. familjeförbindelser till utlandet, förlorar sin betydelse efter att tidsgränserna uppnåtts.

4.3.3 Skattskyldighet vid utflyttning från Norge

Reglerna om skattskyldighet vid utflyttning är tudelade. Vid bedömningen av allmän skattskyldighet behandlas de personer som varit bosatta i Norge i tio år på annat sätt än de som inte uppfyller tioårskriteriet. Gemensamt för båda kategorierna är att efter utflyttningen beaktas två anknytningar till Norge: vistelse och bostad. Övriga anknytningar tillmäts ingen betydelse. Nedan behandlas först de situationer där skattesubjektet har vistats kortare än tio år i Norge.

För att en fysisk person som vistats mindre än tio år i Norge inte längre skall anses skatterättsligt bosatt i landet, skall han enligt stkl. § 2–1 (3) uppfylla tre krav: den utflyttande personen skall vistas stadigvarande i utlandet (no. fast opp-

⁸² Eftersom 183 dagars regeln inte ansågs tillräckligt vidsträckt med hänsyn till den personkategori som fortsättningsvis besöker Norge, infördes 270 dagars regeln. Se *Zimmer 2009a*, s. 123.

⁸³ *Lignings-ABC 2011*, s. 1264 och *Ot.prp. nr. 42*, s. 44. *Brudvik – Greni – Syversen – Aarbakke*, s. 51–52.

⁸⁴ *Zimmer 2009a*, s. 123.

⁸⁵ *Lignings-ABC 2011*, s. 1264.

hold), han får inte vistas i Norge mer än maximalt 61 dagar per år och han eller en närstående får inte disponera över en bostad i Norge. När alla dessa kriterier är uppfyllda inom ett skatteår upphör den allmänna skattskyldigheten vid den tidpunkt som dispositionsrätten till bostaden upphör eller vid den tidpunkt fr.o.m. vilken personen anses vistas stadigvarande utomlands.⁸⁶

För fysiska personer som bott i Norge i minst tio år före flytten utomlands upphör den allmänna skattskyldigheten först efter att tre år förflutit sedan det år den skattskyldige inledde den stadigvarande vistelsen i utlandet. Det finns inga krav på att personen måste vara bosatt i Norge i tio år i ett sträck. Om personen har uppehållit sig i Norge i flera perioder, räknas bara antalet hela månader.⁸⁷ För att den fysiska person som vistats mer än tio år i Norge inte längre efter tre år skall anses skatterättsligt bosatt i landet skall han enligt stkl. § 2–1 (3) uppfylla tre krav: han skall vistas stadigvarande i utlandet, under de tre på flytten följande åren får han inte vistas i Norge mer än 61 dagar per skatteår och han eller en närstående får inte disponera över en bostad i Norge. Skattskyldigheten pågår således alltid under utflyttningsåret samt de därpå följande tre kalenderåren. Undantag från denna regel finns inte. Då ett skattesubjekt flyttar utomlands den 1 januari 2011 och uppfyller kriterierna ovan, kan han tidigast bli begränsat skattskyldig den 1 januari 2015. Om en utflyttad person vistas i Norge mer än 61 dagar eller har en bostad i Norge under något av de tre på flytten följande åren, inleds en ny treårsperiod.⁸⁸ Den skattskyldige måste varje år visa att han saknar bostad i Norge samt att han inte vistats i Norge mer än 61 dagar.

Tidsgränsen på 61 dagar kan uppnås genom ett längre eller flera korta besök i Norge. Vid beräkandet av vistelsen beaktas vistelserna inom ett kalenderår.⁸⁹ Vid bestämmandet av vad som avses med en dag tillbringad i Norge följs enligt huvudregeln samma principer som vid vistelsebaserad allmän skattskyldighet i Norge. Orsaken till vistelsen saknar betydelse. I fråga om personer som varit bosatta i Norge mindre än tio år skall dock också dagarna före utflyttningen beaktas.⁹⁰ Med närstående avses enligt stkl. § 2–1 (4) äkta make, registrerad partner, sambo samt minderåriga barn. Om den ena parten i ett samboförhållande flyttar utomlands medan den andra stannar i Norge, ses de inte längre som sambor.⁹¹ Stadigvarande vistelse utomlands uppstår inte då boende i utlandet bara är avsett att pågå tillfälligt. Avsikten med vistelsen är då avgörande, d.v.s. hur länge

⁸⁶ *Lignings-ABC 2011*, s. 1267. Närmare om hur boende upphör, se *Zimmer 2009a*, s. 125.

⁸⁷ *Lignings-ABC 2011*, s. 1265.

⁸⁸ *Lignings-ABC 2011*, s. 1265.

⁸⁹ *Zimmer 2009a*, s. 124.

⁹⁰ *Lignings-ABC 2011*, s. 1265–1266.

⁹¹ *Lignings-ABC 2011*, s. 1266.

beräknas den skattskyldige uppehålla sig i utlandet. Vissa författare anser att en vistelse som är avsedd att pågå minst fem år anses stadigvarande.⁹²

Den allmänna skattskyldigheten upphör inte om den skattskyldige när som helst under året har tillgång till en bostad. Med att disponera över en bostad avses enligt stkl. § 2–1 (5) att både direkt och indirekt äga, hyra eller på något annat sätt ha rätt att bruka en bostad. Trots att personen hyr ut sin bostad till utomstående anses han disponera över bostaden. Att sälja bostaden är det enda sättet att med säkerhet avstå från disposition. Indirekt ägande av bostad saknar betydelse, om ägandet inte ger direkt tillgång till bostaden. Den skattskyldige kan dock för de dagar han tillbringar i Norge (högst 61) hyra en bostad utan att det ses som bostad i samma bemärkelse som enligt stkl. § 2–1 (3). En närståendes bostad har också beaktats i de fall där den utflyttade i praktiken har obegränsad tillgång till bostaden. På så sätt har man velat undvika att bostäder överförs genom skenhandlingar till familjemedlemmar, varvid den utflyttade fortsättningsvis i praktiken kan disponera över bostaden.⁹³ Om en allmänt skattskyldig har ett minderårigt barn i Norge, anses barnets bostad finnas tillgänglig för föräldern, utom i de fall där föräldern aldrig bott med barnet eller barnet bor hos en ex-make/maka eller f.d. sambo.⁹⁴

Vad som avses med bostad definieras i stkl. § 2–1 (6). Bostaden skall vara användbar under hela året, d.v.s. det skall finnas vatten och avlopp.⁹⁵ Bostaden får inte heller strida mot reglerna om vad som kvalificerar sig för boende. Sommarstugor uppfattas i allmänhet inte som bostäder enligt stkl. § 2–1 (3), eftersom en bostad måste vara lämpad för boende året om. En husbil ses inte heller som bostad, också om den har rinnande vatten och avlopp samt lämpar sig för året-runtboende. Även sådana bostäder som inte uppfyller ovan nämnda kriterier kan enligt stkl. § 2–1 (6) punkt b) uppfattas som bostad i den bemärkelse som avses i stkl. § 2–1 (3), om bostäderna *de facto* används för boende.⁹⁶ Enligt stkl. § 2–1 (6) andra meningen skall bostäder i Norge som är köpta i investeringsavsikt inte beaktas, om bostaden har varit uthyrd i minst fem år före det skatteår då ägaren bosätter sig utomlands. Samma femårsgräns gäller också bostäder som lämpar sig för helårsboende men som i fem år före flytten bara varit i sommarbruk. Om en bostad har köpts och hyrts ut i investeringssyfte t.ex. tre år före utflyttning,

⁹² Zimmer 2009a, s. 124 och Skaar, s. 110.

⁹³ Lignings-ABC 2011, s. 1266.

⁹⁴ Lignings-ABC 2011, s. 1266.

⁹⁵ I förarbetena betonas betydelsen av rinnande vatten och avlopp. Ot.prp. nr. 42, s. 46. Lignings-ABC 2011, s. 1266.

⁹⁶ Lignings-ABC 2011, s. 1266 och Zimmer 2009a, s. 124.

kan skattskyldigheten upphöra först när ytterligare två år löpt sedan utflyttningen.⁹⁷

4.3.4 Synpunkter på det norska systemet

Betraktat ur skattesubjektets synvinkel är det norska systemet strängare än det finska systemet vad gäller både vistelse och utflyttning. Vistelse i Norge leder enklare till allmän skattskyldighet än i Finland. Först och främst behöver vistelsen inte vara sammanhängande, utan det duger att vistelserna infaller inom 12 eller 36 påföljande månader. För det andra leder regeln om 270 vistelsedagar inom 36 månader till att skattskyldighet kan uppstå till följd av relativt få vistelsedagar per år (90 dagar/per år). Denna regel kan komma som en överraskning för skattesubjekt som är vana vid den relativt vanliga sex månader långa vistelsetiden som t.ex. Finland och Sverige följer. För det tredje anses t.o.m. dagspendlare vara bosatta i Norge, även om Norge knappast skulle få hemviststatus enligt skatteavtal. Den norska regleringen är dock relativt förutsebar tack vare de klart angivna tidsgränserna. Vistelsereglerna är således inte lika beroende av rättspraxis. Om skattesubjektet har bekantat sig med vistelsereglerna på förhand, kan han förhållandevis enkelt undvika skattskyldighet genom att vistas mindre än 90 dagar per år i Norge. En relevant fråga är hur de norska skattemyndigheterna har för avsikt att följa upp vistelsedagarna i Norge.

De norska reglerna vid utflyttning är mera detaljerade och har en mera komplicerad struktur än vad lagtexten antyder. Särskilt komplicerade är reglerna beträffande när en bostad utgör hinder för begränsad skattskyldighet. Utflyttningsregeln är också oflexibel till den del det gäller personer som bott i minst tio år i Norge före utflyttning. En person som bott tio år i Norge före utflyttning är alltid skattskyldig också under de tre följande åren oberoende av de verkliga omständigheterna i fallet. Trots att tioårskriteriet inte uppfylls är det svårt att bli av med skattskyldigheten i samband med utflyttning. Skattesubjektet måste stadigvarande uppehålla sig utomlands. Han får inte heller vistas mer än 61 dagar i Norge eller disponera över en bostad i Norge. Ytterligare ett särdrag i förhållande till Finland är att i det norska systemet tillskrivs bara bostaden betydelse. Skattesubjektets övriga anknytningar, som på ett emotionellt och ekonomiskt plan kan vara minst lika betydande som bostaden, tillmäts mindre relevans. Till skillnad från Finland saknar medborgarskapet betydelse. Norska medborgare jämföras således med utländska medborgare, om dock majoriteten av alla som uppfyller tioårskriteriet i praktiken torde vara norska medborgare.

⁹⁷ *Lignings-ABC 2011*, s. 1267.

I praktiken förhindras de som uppfyller kravet på tio år att lämna Norge utan att fortfarande förbli allmänt skattskyldiga. Inte ens i rena fall av emigration är det möjligt att undvika beskattning. Dessutom kan de norska reglerna avskräcka utländsk arbetskraft, eftersom tio års boende kan ha omfattande konsekvenser vid återvändande till hemlandet. Begränsat skattskyldiga sommargäster kan inte heller vistas längre än bara sommarmånaderna (juni–augusti) i Norge utan att riskera beskattningsmässiga påföljder. Det förefaller som om Norge valt att bygga ett skattesystem som håller personer såväl utanför som innanför landet, d.v.s. reglerna hämmar gränsöverskridande rörlighet.

4.3.5 Dubbelboende

Det framgick redan att allmän skattskyldighet i Norge kan pågå åtskilliga år efter flytten beroende på hur länge skattesubjektet bott i Norge och huruvida han vistas eller har bostad i Norge efter utflyttningen. Detta leder enkelt till dubbelboende vid inflyttning till eller stadigvarande vistelse i Finland. Likaså uppstår dubbelboendesituationer lätt när en finsk medborgare täcks av treårsregeln och vistas eller bosätter sig i Norge. Dessa fall av dubbelboende torde utgöra majoriteten av alla fall.

Av större intresse är dock de fall där en begränsat skattskyldig person bara besöker Norge sporadiskt och trots detta blir allmänt skattskyldig i landet. Att tillbringa veckosluten i Norge leder till allmän skattskyldighet, förutsatt att besöken pågår tillräckligt länge. Låt oss föreställa oss en situation där en person har sin flickvän i Norge, själv kommer från Sverige, men arbetar i Finland under veckan. Han är allmänt skattskyldig i Finland på grund av att han vistas över sex månader i Finland och har sitt egentliga hem här. Han kan vara skattskyldig i Sverige om han faller under femårsregeln samt har väsentlig anknytning till Sverige. Om han väljer att år efter år besöka flickvännen varje veckoslut, leder detta till att antalet dagar tillbringade i Norge uppgår till 104 dagar (52 veckor * 2 dagar) per år, varvid allmän skattskyldighet uppkommer efter 36 månader. Samma situation uppstår om personen arbetar två dagar i veckan i Norge samt tillbringar resten av veckan i Finland.

4.4 DANMARK

4.4.1 Huvudreglerna i det danska systemet

Den danska regleringen av skattskyldighet bygger i huvudsak på boendebegreppet.⁹⁸ Reglerna om skattskyldighet i kildeskatteloven (KSkL) är i sig relativt korta. Flera centrala begrepp som t.ex. bostad förblir odefinierade. Stadgandena har dock under åren preciserats genom rättspraxis. Vissa intressanta särdrag förekommer i det danska systemet. Det stadgas t.ex. inte separat om hur obegränsad skattskyldighet upphör vid utflyttning. Vid inflyttning följs två olika vistelse-tider beroende på huruvida bostad finns i Danmark eller inte. Tidigare förekom också en s.k. fyraårsregel, som närmast var jämförbar med den finska treårs-regeln. Denna regel upphävdes år 1995 och numera bestäms skattskyldigheten vid utflyttning i huvudsak utifrån boende.⁹⁹

En fysisk person är enligt KSkL § 1 obegränsat skattskyldig (dk. ubegrænset skattepligt) om han är bosatt (dk. bopæl)¹⁰⁰ i Danmark, eller vistas (dk. opholder sig) i Danmark i sex månader. Obegränsat skattskyldiga enligt KSkL § 7 är också de som förvärvar bostad och samtidigt tar uppehälle i Danmark. De som är obegränsat skattskyldiga betalar skatt för sina globala inkomster i Danmark. Enligt KSkL § 2 skall fysiska personer som inte faller under KSkL § 1 (d.v.s. är begränsat skattskyldiga) bara betala skatt för vissa inkomster som uppkommer i Danmark. Bestämmelsen innehåller en lista på flera skattepliktiga inkomsttyper.

4.4.2 Bosatt i Danmark

Vad som skall förstås med bosatt nämns inte i lagen. Boende förutsätter självklart tillgång till en bostad. Enligt skattemyndigheterna skall vid bedömningen av om personen är bosatt i Danmark vikt fästas vid om han har inrättat hushåll, hyrt bostad eller på annat sätt tillkännagivit att han har för avsikt att ha sitt hem i Danmark.¹⁰¹ Begreppet bosatt torde således innehålla både objektiva och subjektiva drag: Dels måste personen ha en helårsbostad stående till sitt förfogande i Danmark, dels skall han ha en vilja att vara bosatt i Danmark.¹⁰² Det spelar ingen roll om bostaden ägs eller hyrs.

⁹⁸ Se Michelsen – Askholt – Bolander – Engsig, s. 715: ”Omfanget af den ubegrænsede skattepligt i Danmark står og falder med fortolkningen af bopælsbegrebet ...”

⁹⁹ Om denna regel, samt varför regeln avskaffades, se Michelsen 2002, s. 215 och Michelsen 2003, s. 142–143. Se också SOU 1997:75, s. 93.

¹⁰⁰ Det danska begreppet ”bopæl” har översatts med både ”bosatt” och ”bostad” här.

¹⁰¹ Ligningsvejledning: Dobbeltbeskatning 2012-I, underrubrik D.A.1.1.

¹⁰² Michelsen – Askholt – Bolander – Engsig, s. 715.

Den subjektiva bedömningen aktualiseras främst i samband med övriga anknytningar samt tolkningssituationer där en strikt objektiv tolkning inte leder till skattskyldighet, t.ex. när en fysisk person inte själv äger eller hyr en bostad i Danmark, men i praktiken vistas i en lägenhet som tillhör vänner eller familjemedlemmar.¹⁰³ Viljan att vara bosatt i Danmark kan bedömas på flera olika grunder. Arbete i Danmark kan ses som en stark anknytning. Mera formella kriterier, såsom folkregistrering, formell adress eller ansökan om uppehållstillstånd saknar självständig betydelse. Enligt skattemyndigheterna ansågs utländska arbetstagare ha för avsikt att bosätta sig i Danmark då de själva hyrt bostad, men om arbetsgivaren hade ställt bostad till förfogande hade det inte setts som boende.¹⁰⁴ Obegränsad skattskyldighet kan inte bara bygga på det faktum att en person har sina starkaste anknytningar i Danmark, utan vissa minimikrav måste uppfyllas.¹⁰⁵

Det har varit omtvistat huruvida ett fritidshus kan uppfylla kravet på bostad i KSkL § 1. Enligt de danska skattemyndigheterna spelar sommarstugans användningsändamål en avgörande roll. Utgångspunkten är den att sommarstugan inte konstituerar boende förutsatt att stugan bara används som fritidsbostad. Om sommarstugan används för helårsboende kan den väl konstituera bostad. Om en person använder bostaden också för andra än semesterändamål, som t.ex. vid arbete i Danmark, anses sommarstugan också uppfylla boendekriterierna.¹⁰⁶

Ett undantag förekommer dock från huvudregeln att medborgarskapet saknar betydelse för bestämmandet av skattskyldigheten. Danska medborgare är enligt KSkL § 1, stk. 1, nr. 3 obegränsat skattskyldiga, om de tjänstgör eller varaktigt uppehåller sig på ett danskt skepp. Medborgare är dock inte skattskyldiga, om de kan visa att de saknar boende eller att de aldrig varit bosatta i Danmark. Om utländska medborgare arbetar på ett danskt skepp behandlas de som obegränsat skattskyldiga bara om de senast beskattats som obegränsat skattskyldiga i Danmark. Danska medborgare som blivit utsända av staten, en kommun eller någon annan offentlig institution för att tjänstgöra utomlands anses också obegränsat skattskyldiga.¹⁰⁷

4.4.3 Bostad och vistelse vid inflyttning

Det att en begränsat skattskyldig utomlands bosatt fysisk person skaffar bostad i Danmark leder inte automatiskt till obegränsad skattskyldighet. Enligt KSkL § 7

¹⁰³ Michelsen – Askholt – Bolander – Engsig, s. 715.

¹⁰⁴ Ligningsvejledning: Dobbeltbeskatning 2012-1, underrubrik D.A.1.1.

¹⁰⁵ Michelsen – Askholt – Bolander – Engsig, s. 716.

¹⁰⁶ Michelsen – Askholt – Bolander – Engsig, s. 721.

¹⁰⁷ Michelsen – Askholt – Bolander – Engsig, s. 728.

förutsätts ytterligare att personen i fråga uppehåller sig eller vistas (dk. ophold) i Danmark. Semesterfirande eller någon annan motsvarande kortvarig vistelse i Danmark räcker inte för att obegränsad skattskyldighet skall inträda. Lagen innehåller ingen definition på vistelse eller semesterfirande. Däremot har de danska skattemyndigheterna ansett att en oavbruten semestervistelse på över tre månader eller sammanlagt 180 dagar inom ett tidsrum på 12 månader anses utgöra tillräckligt länge för att obegränsad skattskyldighet skall uppkomma.¹⁰⁸ Vikt läggs också vid övriga anknytningar till Danmark. När antalet dagar beräknas beaktas förutom varje helt dygn som har tillbringats i Danmark, även de dagar som har påbörjats i Danmark (dk. påbegyndt døgn). De ovannämnda tidsgränserna gäller främst personer som tillbringar tid i Danmark till följd av semester eller liknande. Om den som har skaffat en bostad har andra avsikter med vistelserna, som t.ex. att personen driver ett företag eller arbetar i Danmark, anses han vara obegränsat skattskyldig i Danmark utan att någon exakt tidsgräns gäller.¹⁰⁹

4.4.4 Sex månaders vistelse i Danmark

En fysisk person som saknar bostad men som vistas minst sex månader i Danmark beskattas enligt KSKL § 1 stk. 1 nr. 2 som obegränsat skattskyldig. Vistelsen skall pågå sammanhängande i sex månader. Korta avbrott i vistelsen på grund av semester eller liknande beaktas inte. Orsaken till vistelsen saknar i allmänhet betydelse, således beaktas också ofrivillig vistelse.¹¹⁰ Om vistelsen pågår sammanlagt minst sex månader, beskattas personen som obegränsat skattskyldig fr.o.m. ankomstdagen. Obegränsad skattskyldighet som uppkommer på grund av vistelse upphör i och med att personen lämnar Danmark för en längre period än en normal semester. I praxis har en vistelse på upp till två månader utanför Danmark inte ansetts avbryta skattskyldigheten. Enligt en tolkning skulle en utlandsvistelse som pågår över tre månader i ett sträck avbryta den obegränsade skattskyldigheten.¹¹¹

Specialregler gäller för turister och studenter som vistas i Danmark. Enligt KSKL § 8 stk. 2 är turister och studerande inte obegränsat skattskyldiga i Danmark förutsatt att de inte bedriver självständig näringsverksamhet eller vistas i

¹⁰⁸ *Ligningsvejledning: Dobbeltbeskatning 2012-1*, underrubrik D.A.1.1.1 och Michelsen – Askholt – Bolander – Engsig, s. 723.

¹⁰⁹ Redan relativt småskaligt arbetande har kunnat leda till obegränsad skattskyldighet. I ett fall ansågs en helårsbostad och en månads arbete per år leda till obegränsad skattskyldighet i Danmark. I *Ligningsvejledning: Dobbeltbeskatning 2012-1*, underrubrik D.A.1.1.1, har temat behandlats ingående. Se också Michelsen – Askholt – Bolander – Engsig, s. 724.

¹¹⁰ *Ligningsvejledning: Dobbeltbeskatning 2012-1*, underrubrik D.A.1.2.

¹¹¹ Michelsen – Askholt – Bolander – Engsig, s. 726.

landet mer än 365 dagar under två år. Efter 365 dagar uppstår skattskyldighet fr.o.m. följande dag, d.v.s. inte retroaktivt från första vistelsedagen.¹¹²

4.4.5 Utflyttning från Danmark

Dansk lagstiftning saknar numera särskilda regler för hur skattskyldigheten utformas vid utflyttning. I stället följs de allmänna reglerna om obegränsad skattskyldighet samt den rättspraxis som utvecklats under åren. Bedömningen av boende vid utflyttning sker främst enligt objektiva kriterier, om dock de subjektiva kriterierna också kan beaktas.¹¹³ Enligt huvudregeln upphör obegränsad skattskyldighet inte vid flytt utomlands, om personen i fråga fortsättningsvis behåller helårsbostad (dk. helårsboling) i Danmark, såvida skattesubjektet inte haft för avsikt att bosätta sig varaktigt i utlandet.¹¹⁴ I princip finns det ingen bakre tidsgräns för när skattskyldigheten upphör i en sådan situation.

Om den utflyttande däremot säljer sin bostad före flytten samt övergår till att vara obegränsat skattskyldig i ett annat land, upphör den obegränsade skattskyldigheten omedelbart.¹¹⁵ Om bostaden i Danmark inte säljs vid utflyttning måste den hyras ut för att obegränsad skattskyldighet skall upphöra. Bara då den utflyttade hyr ut sin bostad för minst tre år anses han inte vara obegränsat skattskyldig under denna period.¹¹⁶ Regeln har uppstått i praxis och är sålunda inte helt undantagslös; i särskilda fall har tiden kunnat förkortas. Om det klart framkommer att den utflyttade har för avsikt att förbli bosatt utomlands, är treårstidsfristen inte en absolut förutsättning för begränsad skattskyldighet.¹¹⁷ Bevisbördan ligger på den som anför att boende inte längre föreligger i Danmark.

Praktiska problem uppstår dock i sådana fall där barn direkt hemifrån flyttar till utlandet. Skall föräldrahemmet då ses som en bostad i Danmark eller inte? I dessa fall blir det viktigt att ta hänsyn till de övriga (främst subjektiva) anknytningar som personen i fråga har till Danmark. Samtliga subjektiva anknytningar är på ett eller annat sätt kopplade till tolkningen av boendebegreppet. Om personen temporärt flyttar utomlands för en kortare tid, samt utan att etablera fast boende i utlandet, och föräldrarnas hem står till förfogande, anses obegränsad

¹¹² *Ligningsvejledning: Dobbeltbeskatning 2012-1*, underrubrik D.A.1.2.

¹¹³ *Ligningsvejledning: Dobbeltbeskatning 2012-1*, underrubrik D.A.1.1.2.3. De subjektiva anknytningar som tas i betraktande har behandlats i *Michelsen 2003*, s. 134 ff.

¹¹⁴ *Ligningsvejledning: Dobbeltbeskatning 2012-1*, underrubrik D.A.1.1.2.1.

¹¹⁵ Även om den skattskyldige inte lyckas sälja bostaden omedelbart, kan skattskyldighet upphöra vid flytt om åtgärder vidtagits för att sälja bostaden och den säljs snart efter flytten. *Ligningsvejledning: Dobbeltbeskatning 2012-1*, underrubrik D.A.1.1.2.4.

¹¹⁶ *Michelsen – Askholt – Bolander – Engsig*, s. 722 och *Michelsen 2003*, s. 132–133.

¹¹⁷ *Ligningsvejledning: Dobbeltbeskatning 2012-1*, underrubrik D.A.1.1.2.

skattskyldighet inte upphöra. Om en obegränsat skattskyldig lämnar Danmark, men hans äkta make och/eller barn förblir i landet anses familjens bostad i Danmark också vara tillgänglig för den utflyttade personen. Bara då samlevnaden har upphört på grund av brytning anses inte den äkta makens bostad längre vara tillgänglig. Om makens vistelse i Danmark bara är tillfällig, kan skattskyldighet upphöra för den först utflyttade. Om sambon till den som flyttar utomlands förblir i Danmark skall samboförhållandets natur samt övriga anknytningar till Danmark beaktas. Enligt huvudregeln anses inte sambons bostad i Danmark förorsaka obegränsad skattskyldighet för den part som flyttar utomlands.¹¹⁸

En sommarstuga anses inte utgöra en sådan anknytning som föranleder obegränsad skattskyldighet, förutsatt att stugan bara lämpar sig och används för sommarbruk. Det skall dock beaktas vilka övriga anknytningar den utflyttade personen har till Danmark. Om sommarstugan används som bostad vid t.ex. arbete i Danmark, eller om skattesubjektet har andra ekonomiska intressen kan den utgöra bostad i enlighet med KSkL § 1. Om sommarstugan i praktiken används som sedvanlig bostad kan den utgöra ett hinder för att begränsad skattskyldighet skall uppstå.¹¹⁹ Också sommarhus som lämpar sig för helårsboende kan utgöra grund för obegränsad skattskyldighet.

Ekonomiska anknytningar till Danmark har i rättspraxis också tillmätts betydelse. I vissa fall har obegränsad skattskyldighet fortgått till följd av att skattesubjektet förvärvat inkomst från Danmark, besökt släkt och vänner eller haft stora aktieinnehav. Andra anknytningar som kan vara av vikt enligt skattemyndigheterna är t.ex. ägande av bil i Danmark, medlemskap i föreningar och dylikt.¹²⁰

4.4.6 Synpunkter på det danska systemet

Det danska systemet avviker ur vissa aspekter från det finska systemet. Till det yttre förefaller det danska systemet klart och lättbegripligt i och med att reglerna i lagen är så pass få. I praktiken har det visat sig att reglerna, särskilt i fråga om boende, är komplicerade och i hög grad baserade på rättspraxis.

Ur ett EU-rättsligt perspektiv förefaller den danska regleringen inte kränka den fria rörligheten och diskrimineringsförbudet, åtminstone inte i den meningen att någon diskriminering på basis av nationalitet skulle förekomma. Däremot måste en skattskyldig vid utflyttning i praktiken sälja eller för en längre tid hyra

¹¹⁸ Närmare om problematiken, se *Ligningsvejledning: Dobbeltbeskatning 2012-1*, underrubrik D.A.1.1.2.1.

¹¹⁹ *Ligningsvejledning: Dobbeltbeskatning 2012-1*, underrubrik D.A.1.1.2.2.

¹²⁰ *Ligningsvejledning: Dobbeltbeskatning 2012-1*, underrubrik D.A.1.1.2.3.

ut sin bostad, eftersom han i annat fall betraktas som allmänt skattskyldig utan en klar bakre tidsgräns. Bostaden har fått en mycket central ställning i det danska systemet, och orsakar lätt skattskyldighet.¹²¹ Detta gäller särskilt om en person behåller sin bostad i Danmark trots utflyttning. En bakre tidsgräns för skattskyldighet vore motiverad av dels skälighetsorsaker, dels med beaktande av att anknytningarna till utlandet blir starkare med åren, samtidigt som anknytningarna till Danmark förlorar en del av sin styrka. Däremot saknar det danska systemet en automatisk presumptionsregel om skattskyldighet vid utflyttning, såsom treårsregeln i Finland. Avsaknaden av presumptionsregeln kan anses vara fördelaktig för skattesubjektet, såvida han inte har bostad i Danmark.

Den danska boenderegleringen har särregler för turister och studerande. En sex månaders vistelse förorsakar inte obegränsad skattskyldighet för dessa personer. Denna enkla regel kan vara till fördel för studerande som t.ex. tillbringar en höst- och vårtermin i Danmark och vid sidan av detta har inkomster från utlandet, eftersom danska staten inte över huvud taget gör anspråk på deras inkomster. Motsvarande regler saknas i Finland.

4.4.7 Dubbelboende

De förmodligen vanligaste fallen av dubbelboende mellan Finland och Danmark uppstår genom att en finsk medborgare flyttar till Danmark. I dessa fall täcks den finska medborgaren av treårsregeln i Finland, medan skattskyldighet i Danmark uppstår antingen till följd av sex månaders uppehålle eller till följd av bostad i Danmark. På motsvarande sätt aktualiseras lätt dubbelboende för en person som, oberoende av medborgarskap, behåller sin helårsbostad i Danmark och vistas i Finland i sex månader eller bosätter sig här. Eftersom det inte finns någon klar bakre tidsgräns för skattskyldighet i Danmark då bostaden har behållits, kan dubbelboende pågå relativt länge. De danska reglerna om bostad vid utflyttning leder också enkelt till boende i flera stater. En person som behåller sin helårsbostad i Danmark, men arbetar halva veckan i Sverige och halva i Finland, blir enkelt bosatt i alla tre länder.

Mera intressanta fall av dubbelboende kan uppkomma till följd av Danmarks regler om boende vid inflyttning. Om en finsk medborgare köper t.ex. en andra bostad i Köpenhamn och vistas där under vinterhalvåret i t.ex. fyra månader i

¹²¹ Arbete i Danmark tillmäts också stor relevans. Även i de övriga nordiska länderna ses arbete som en anknytning, men inte på samma sätt som i Danmark. Huruvida det är ändamålsenligt att tillskriva arbete så stor betydelse är ifrågasatt. Det kan visserligen hända att en person får bara en liten del av sina totala inkomster från arbete i Danmark, varför allmän skattskyldighet blir en oproportionerligt sträng påföljd för arbetet.

sträck, uppstår obegränsad skattskyldighet i Danmark oberoende av om han arbetar eller inte. Om ingen bostad finns kan personen dock vistas i sex månader. Även kortare vistelser kan leda till obegränsad skattskyldighet, men då förutsätt att personen i fråga arbetar i Danmark samtidigt som han vistas och har bostad där. För att undvika att skattskyldighet uppstår vid kortare vistelser i Danmark, särskilt om vistelsen är arbetsrelaterad, finns det skäl att i stället ta in på hotell än att köpa eller hyra en lägenhet.

4.5 TYSKLAND

4.5.1 Huvudreglerna i det tyska systemet

Den tyska regleringen av skattskyldighet påminner på många sätt om den finska. I båda ländernas lagstiftning används stadigvarande vistelse och bostad för att bestämma skattskyldigheten. Avgörande skillnader förekommer dock. Tyskland har t.ex. förutom obegränsad (ty. unbeschränkte persönliche Steuerpflicht)¹²² och begränsad skattskyldighet (ty. beschränkte persönliche Steuerpflicht) två andra skattskyldighetskategorier: utvidgad obegränsad skattskyldighet (ty. erweitert unbeschränkte persönliche Steuerpflicht) och utvidgad begränsad skattskyldighet (ty. erweitert beschränkte persönliche Steuerpflicht).¹²³ Utvidgad begränsad skattskyldighet gäller bara personer som flyttar till ett lågskatteland. Utvidgad obegränsad skattskyldighet gäller däremot diplomater och andra statligt anställda i utlandet. Dessutom finns det inga separata regler om skattskyldighet vid utflyttning såsom treårsregeln i Finland. Medborgarskap tillskrivs inte heller samma betydelse som i Finland.

Obegränsad skattskyldighet uppstår om personen är bosatt i Tyskland eller vistas där stadigvarande. Stadigvarande vistelse uppstår i allmänhet om personen vistas i sex månader i Tyskland. Övriga personer är begränsat skattskyldiga, om inte utvidgad obegränsad skattskyldighet uppstår. En obegränsat skattskyldig fysisk person betalar skatt för sina globala inkomster (ty. Welteinkommensprinzip) i Tyskland. En begränsat skattskyldig fysisk person betalar skatt bara för de inkomster som har sitt ursprung i Tyskland (ty. Quellenprinzip). Om skattskyldighet stadgas främst i Einkommensteuergesetz (EStG) och Abgabenordnung (AO). I samband med utvidgad begränsad skattskyldighet har Außensteuergesetz (AStG) en viss betydelse.

¹²² Begreppet ”unbeschränkt” har översatts med obegränsad.

¹²³ De tyska reglerna om skattskyldighet kan delas upp på olika sätt. Denna uppdelning baserar sig på den modell som används i *Tipke – Lang*, s. 238–239.

4.5.2 Bosatt i Tyskland

Enligt § 1 i EStG är en fysisk person obegränsat skattskyldig när han är boende (ty. Wohnsitz) eller vistas stadigvarande (ty. gewöhnlichen Aufenthalt¹²⁴) i Tyskland¹²⁵. Vad som förstås med boende har definierats i § 8 i AO. Den skattskyldige är enligt § 8 i AO bosatt på det ställe där han har en bostad (ty. Wohnung) till sitt förfogande (ty. innehat), förutsatt att omständigheterna tyder på att han har för avsikt att behålla samt använda den.¹²⁶ Tre kriterier måste således uppfyllas. Först måste en bostad föreligga. För det andra måste skattesubjektet förfoga över bostaden. Därefter måste det finnas en avsikt att behålla och använda bostaden. Boende avgörs utifrån de faktiska omständigheterna.¹²⁷ Medborgarskap saknar betydelse vid bestämmande av boende.

Obegränsad skattskyldighet förutsätter att det finns en bostad i Tyskland. Denna bostad måste vara anpassad för boende men några strikta krav på bostadens utrustning och standard finns inte.¹²⁸ Enligt *Schaumburg* kan bostaden t.o.m. vara en barack, hotellrum på långtidshyra, jaktstuga, veckoslutshus eller husbil på en campingplats.¹²⁹ När en person övernattar på arbetsplatsen kan man däremot inte tala om en bostad.

En bostad måste *de facto* stå till skattesubjektets förfogande och utgöra hans hem (ty. Bleibe). Bostaden skall användas fortgående eller åtminstone med viss regelbundenhet.¹³⁰ En bostad som bara tillfälligt kan användas anses inte stå till förfogande.¹³¹ Det juridiska förhållandet till bostaden har mindre betydelse än de faktiska möjligheterna att förfoga över den.¹³² Familjens bostad kan också lätt uppfattas stå till skattesubjektets förfogande, om denne återkommande besöker familjen i avsikt att bo under samma tak med familjen.¹³³ En person anses dock inte förfoga över en bostad, och därmed inte heller vara bosatt i Tyskland, om

¹²⁴ Enligt *Zenthöfer – Schulze zur Wiesche* skall begreppet vanlig (gewöhnlich) förstås som bestående (dauernd). Jag har därför valt att översätta begreppet med stadigvarande vistelse. *Zenthöfer – Schulze zur Wiesche*, s. 19.

¹²⁵ Beträffande vilket område som anses höra till Tyskland, se *Zimmerman – Reyher – Hottmann – Janetzko*, s. 16.

¹²⁶ § 8 AO: ”En person är bosatt där han har en bostad till sitt förfogande och omständigheterna tyder på att han har för avsikt att behålla och använda bostaden.” (Övers. förf.)

¹²⁷ *Schaumburg* påpekar att för civilrättsliga ändamål ges de subjektiva omständigheterna betydelse vid bestämmande av boende. *Schaumburg*, s. 106.

¹²⁸ Enligt *Wassermeyer* behöver det inte nödvändigtvis ens föreligga kok- eller tvättmöjligheter i bostaden. Se *Wassermeyer*, s. 13. Se också *Eberhard – Gierschmann – Gunsenheimer – Martin – Schneider*, s. 69. Jfr *Klein*, s. 49.

¹²⁹ *Schaumburg*, s. 106–107. Se också *Bußmann*, s. 307 och *Schmidt*, s. 9–10.

¹³⁰ Se t.ex. *Wilke*, s. 5 och *Zimmerman – Reyher – Hottmann – Janetzko*, s. 16.

¹³¹ *Wilke*, s. 6.

¹³² *Bußmann*, s. 307.

¹³³ Närmare om betydelsen av familjens bostad för makar och barn, se *Wilke*, s. 7.

han bara besöker släktingar eller vänner. Om bostaden hyrs ut, kan den inte heller stå till förfogande, varvid villkoren i § 8 i AO inte uppfylls.¹³⁴

Den skattskyldige skall på basis av en objektiv bedömning ha avsikt att både behålla bostaden och använda den. De verkliga omständigheterna avgör om denna avsikt föreligger. Således saknar den subjektiva viljan att bosätta sig i Tyskland betydelse när man bestämmer om boende föreligger i Tyskland.¹³⁵ Avgörande är inte heller hur mycket bostaden i praktiken används. Någon minimigräns för hur många dagar personen måste vistas i Tyskland finns således inte.¹³⁶ I rättspraxis har det för skattskyldighet ansetts tillräckligt att bostaden använts några veckor i taget två gånger årligen.¹³⁷ Viktigt är däremot att bostaden står till förfogande och kan användas när som helst, samt att skattesubjektet också har för avsikt att använda bostaden.¹³⁸ Inte bara avsikten att använda, utan också avsikten att behålla bostaden skall beaktas. Om bostaden dock har skaffats för ett kortvarigt eller tillfälligt besök (under sex månader), uppstår inte boende i enlighet med § 8 i AO, eftersom det inte kan anses föreligga avsikt att behålla bostaden.¹³⁹ Skattesubjektets avsikt att behålla och använda bostaden bestäms utifrån såväl personliga och ekonomiska omständigheter som levnadserfarenhet.¹⁴⁰

4.5.3 Vistelse i Tyskland

Obegränsad skattskyldighet kan också uppstå till följd av vistelse i Tyskland. Enligt första meningen i § 9 i AO vistas en person stadigvarande där personen uppehåller sig under sådana omständigheter som tyder på att vistelsen inte bara är avsedd att vara tillfällig. Enligt andra meningen i § 9 i AO anses en vistelse stadigvarande om den pågår sammanhängande i sex månader fr.o.m. ankomsten. Kortfristiga avbrott i vistelsen beaktas inte. Enligt tredje meningen i § 9 i AO gäller andra meningen inte, om vistelsen beror på besök, semester, behandling eller andra privata syften samt dröjer mindre än ett år.

Den stadigvarande vistelsen bestäms främst enligt yttre kännetecken, d.v.s. skattesubjektets egen vilja att bli skattskyldig saknar betydelse. Således beaktas också vistelse av ofrivillig karaktär, såsom fängelsestraff, sjukhusvistelser etc.¹⁴¹ Till skillnad från boende förutsätter stadigvarande vistelse inte en fast bostad,

¹³⁴ Schaumburg, s. 107.

¹³⁵ Wilke, s. 6.

¹³⁶ Bächle – Rupp – Ott – Knies, s. 20 och Klein, s. 50.

¹³⁷ Wassermeyer, s. 13 och Zenthöfer – Schulze zur Wiesche, s. 18.

¹³⁸ Wilke, s. 6.

¹³⁹ Wassermeyer, s. 13–14 och Zimmerman – Reyher – Hottmann – Janetzko, s. 17.

¹⁴⁰ Schaumburg, s. 108 och Wilke, s. 6.

¹⁴¹ Schaumburg, s. 108–109 och Rust 2010b, s. 368.

utan det är fullt möjligt att byta boendeplats åtskilliga gånger under vistelsen.¹⁴² Redan avsikten att tillbringa minst sex månader i Tyskland kan leda till stadigvarande vistelse, trots att den faktiska vistelsen visar sig bli kortare än sex månader.¹⁴³ Avsikten att vistas i landet anses uppenbar då t.ex. hyreskontrakt eller arbetsavtal slutits för minst sex månader.

Korta utlandsvistelser avbryter inte den stadigvarande vistelsen. Det finns inga klara regler för hur lång frånvaro som skall anses tillfällig. Som korta utlandsvistelser uppfattas enligt *Wilke* t.ex. att besöka familjen i hemlandet, årssemester, längre semester i hemland, resor i affärssyfte samt resor i syfte att uppsöka behandling eller återhämta sig.¹⁴⁴ Stadigvarande vistelse har ansetts förutsätta övernattningar. På så sätt vill man undvika att t.ex. gränspendlare (ty. Grenzgänger, Grenzenpendler) med arbete i Tyskland skall anses bosatta i två länder.¹⁴⁵ Att besöka familjen i utlandet varje veckoslut, men under veckan övernatta i Tyskland, avbryter däremot inte vistelsen.¹⁴⁶

När sexmånaderskriteriet uppfyllts uppstår obegränsad skattskyldighet retroaktivt fr.o.m. ankomsten.¹⁴⁷ Sexmånadersfristen får sträcka sig över två kalenderår.¹⁴⁸ Det finns ingen övre gräns för hur länge en vistelse kan pågå, men det är uppenbart att vistelsen efter en tid kommer att övergå i boende. Obegränsad skattskyldighet som uppkommit genom stadigvarande vistelse upphör samtidigt som vistelsen avbryts för gott, förutsatt att inte boende enligt § 8 i AO är för handen. Om vistelsen i utlandet pågår i mer än sex månader, anses vistelsen ha avbrutits om inte andra omständigheter talar för starka anknytningar till Tyskland. Sådana anknytningar kan t.ex. vara familj, yrke eller affärsverksamhet. Enligt *Wassermeyer* skall vistelsen i alla situationer anses avbruten om skatteobjektet vistas i mer än ett år utomlands.¹⁴⁹

4.5.4 Utvidgad obegränsad och begränsad skattskyldighet

I mom. två och tre i § 1 i EStG stadgas om s.k. utvidgad obegränsad skattskyldighet. Det finns två former av utvidgad obegränsad skattskyldighet som kan komma i fråga i de fall där obegränsad skattskyldighet inte uppstår enligt §§ 8 eller 9

¹⁴² *Zimmerman – Reyher – Hottmann – Janetzko*, s. 18.

¹⁴³ *Wilke*, s. 8, *Frotscher*, s. 53, *Eberhard – Gierschmann – Gunsenheimer – Martin – Schneider*, s. 72 och *Wassermeyer*, s. 15.

¹⁴⁴ *Wilke*, s. 8. Se också *Wassermeyer*, s. 15.

¹⁴⁵ *Wilke*, s. 8.

¹⁴⁶ *Wassermeyer*, s. 15.

¹⁴⁷ *Schaumburg*, s. 110.

¹⁴⁸ *Schaumburg*, s. 110 och *Wilke*, s. 8.

¹⁴⁹ *Wassermeyer*, s. 15–16.

i AO. Den form av utvidgad obegränsad skattskyldighet som stadgas i mom. två § 1 i EStG är en specialform av skattskyldighet bara avsedd för tyska medborgare. Tyska medborgare som saknar boende och inte stadigvarande vistas i Tyskland, men som står i tjänsteförhållande till en tysk offentligrättslig person (staten) och som uppbär lön från en tysk "offentlig kassa" är obegränsat skattskyldiga i Tyskland oberoende av var de vistas. På basis av regeln är bl.a. tyska diplomater utvidgat obegränsat skattskyldiga.¹⁵⁰ Om den skattskyldiges familjemedlemmar med tyskt medborgarskap inte har inkomster från utlandet faller också de under makens utvidgade obegränsade skattskyldighet. Det förutsätts ytterligare att personen i fråga bara beskattas som begränsat skattskyldig i den stat där han vistas.¹⁵¹

Den andra formen av utvidgad obegränsad skattskyldighet är inte beroende av skattesubjektets medborgarskap. Enligt mom. tre i § 1 i EStG kan en fysisk person, som varken är bosatt eller vistas stadigvarande i Tyskland, på ansökan beskattas som obegränsat skattskyldig i Tyskland förutsatt att hans inkomster till minst 90 % härrör från Tyskland. Således är dessa personer i egentlig bemärkelse inte obegränsat skattskyldiga i Tyskland, men de beskattas som om de vore det. Om utvidgad obegränsad skattskyldighet beviljats på ansökan, kommer inte utländska inkomster att falla under tysk beskattning. Regeln är främst avsedd för att gynna gränspendlare.¹⁵²

Den utvidgade begränsade skattskyldigheten är trots sitt namn egentligen ingen separat form av skattskyldighet, utan främst en beskattningskonsekvens till följd av utflyttning till ett lågskatteland. När en tysk medborgare flyttar till ett s.k. lågskatteland tillämpas enligt § 2 i AStG en strängare beskattning förutsatt att följande kriterier uppfylls: den tyska medborgaren måste ha varit obegränsat skattskyldig i Tyskland i minst fem av de tio år som föregick utflyttningen, han har bosatt sig i ett land med låg beskattning eller inte bosatt sig i något land över huvud taget och han har väsentliga ekonomiska intressen som faller under AStG.¹⁵³ Om villkoren uppfylls är personen utvidgat begränsat skattskyldig i tio år fr.o.m. utflyttningsåret. Den utvidgade begränsade skattskyldigheten innebär i korthet att ett större antal inkomster faller under beskattning i Tyskland än vad som vore fallet för en normalt begränsat skattskyldig person.¹⁵⁴

¹⁵⁰ Se t.ex. *Rust 2010b*, s. 372.

¹⁵¹ Om denna form av utvidgad obegränsad skattskyldighet, se närmare *Schaumburg*, s. 115–116.

¹⁵² Se *Schaumburg*, s. 117.

¹⁵³ Närmare om villkoren, se *Bächle – Rupp – Ott – Knies*, s. 461 ff. och *Tipke – Lang*, s. 239.

¹⁵⁴ Se t.ex. *Schaumburg*, s. 223, *Pohl*, s. 282 och *Rust 2010b*, s. 369–370.

4.5.5 Utflyttning från Tyskland

Om kriterierna för boende i § 8 i AO uppfylls och en person anses vara obegränsat skattskyldig i Tyskland, beskattas han som obegränsat skattskyldig oberoende av om han också vistas och har bostad utomlands. Att bosätta sig utomlands är inte en förutsättning för att boende i Tyskland skall upphöra.¹⁵⁵ Det finns ingen bakre tidsgräns som säger när boende upphör vid utflyttning. Således kan obegränsad skattskyldighet pågå så länge som boendevillkoren i § 8 i AO uppfylls.¹⁵⁶ Boende upphör i och med att den skattskyldige säljer sin bostad eller överlåter bostaden till utomstående med ett långvarigt hyreskontrakt.¹⁵⁷ Vid frånvaro får bostaden hyras ut för kortare tider utan att den obegränsade skattskyldigheten skulle upphöra. I rättslitteraturen har en sex månaders uthyrning ansetts vara alltför kort för att medföra att boende i Tyskland upphör.¹⁵⁸ Även då avsikten att behålla bostaden samt avsikten att använda den inte längre kan visas upphör skattskyldigheten. Så är fallet om bostaden t.ex. överläts till egendomsförvaltning efter utflyttning.

4.5.6 Synpunkter på det tyska systemet

Betraktat ur skattesubjektets synvinkel är den tyska regleringen av skattskyldighet dels lindrigare, dels strängare än den finska regleringen. Den tyska regleringen är i den meningen fördelaktig för skattesubjektet att uthyrning av en egen bostad avbryter boende enklare än i Finland. Även reglerna om vistelse i Tyskland har vissa fördelaktiga bestämmelser som t.ex. att vistelse i semestersyfte inte föranleder obegränsad skattskyldighet förrän vistelsen har pågått i över ett år. Dessutom gäller det att observera att Tyskland saknar en direkt motsvarighet till den finska treårsregeln. Boendereglererna kan således åtminstone inte anses diskriminerande på basis av nationell tillhörighet. Den utvidgade begränsade skattskyldigheten påminner delvis om treårsregeln, men det är inte fråga om en regel om skattskyldighet, utan snarast en form av exitskatt¹⁵⁹.

Till den del det tyska regelverket bygger på avsikten att behålla och använda en bostad är regelverket diffust. Att kunna påvisa förekomsten eller avsaknaden av en sådan avsikt kan i många fall vara svårt. Det är inte osannolikt att personer som lämnar Tyskland, särskilt tyska medborgare, efter utflyttningen önskar hålla

¹⁵⁵ *Schmidt*, s. 10.

¹⁵⁶ Enligt *Wilke* presumeras boende i Tyskland om en bostad lämnas kvar efter utflyttning. Se *Wilke*, s. 6.

¹⁵⁷ *Wassermeyer*, s. 14.

¹⁵⁸ *Wassermeyer*, s. 14.

¹⁵⁹ För en definition av exitskatt, se avsnitt 5.3.3.

en viss kontakt med landet i form av en semesterstuga eller bostad. Detta omöjliggörs i praktiken genom reglerna i § 8 i AO. Även personer utan anknytning till Tyskland som önskar ha en bostad i landet kan bli obegränsat skattskyldiga genom att skaffa en bostad och regelbundet vistas i den. Det kan anses att boende fått en stark ställning i förhållande till andra anknytningar till Tyskland. Ur den skattskyldiges perspektiv betraktat är det också ofördelaktigt att det inte finns några klara tidsgränser för när skattskyldighet i sista hand upphör efter utflyttning.

4.5.7 Dubbelboende

Om en finsk medborgare som täcks av treårsregeln flyttar till Tyskland och blir bosatt i landet eller vistas där stadigvarande, uppstår självfallet dubbelboende. Denna form av dubbelboende är ganska vanlig för finska medborgare. Dubbelboendesituationer uppstår också då en person har en bostad i Tyskland och anses ha avsikt att behålla och använda den, men trots detta flyttar till Finland eller vistas här. Redan några besök om året räcker för att obegränsad skattskyldighet skall fortgå trots utflyttning. Det är inte tillrådligt att behålla en bostad i Tyskland om personen i fråga önskar övergå till begränsad skattskyldighet. Vid utflyttning från Tyskland måste bostaden realiseras eller hyras ut, i annat fall är det osannolikt att den obegränsade skattskyldigheten kommer att upphöra. En intressantare fråga är huruvida dubbelboende uppstår då en person som är bosatt i Finland, men som inte har för avsikt att lämna Finland, skaffar sig en andra bostad i t.ex. Berlin, som personen frekvent besöker under kortare perioder. Bostaden torde kunna leda till boende om omständigheterna tyder på att personen i fråga har för avsikt att behålla samt använda den. När gränsen för boendestatus anses överskriden i en sådan situation är dock oklart.¹⁶⁰

4.6 STORBRITANNIEN

4.6.1 Allmänt

Regleringen av skattskyldighet i Storbritannien¹⁶¹ har uppstått genom rättspraxis under en cirka 200 års period.¹⁶² Således är rättspraxis den huvudsakliga rättskäl-

¹⁶⁰ Närmare om denna diskussion, se *Schmidt*, s. 10 och *Klein*, s. 50.

¹⁶¹ Med Storbritannien avses England, Wales, Skottland samt Nordirland.

¹⁶² Enligt *HM Treasury: Reviewing the residence and domicile rules as they affect the taxation of individuals: a background paper*, s. 3, lades grunden till den nuvarande boenderegleringen år 1799.

lan i Storbritannien.¹⁶³ Generellt kan konstateras att reglerna om skattskyldighet är ålderdomliga och komplicerade samt i väsentlig grad avviker från reglerna i de flesta länder i Kontinentaleuropa. Under de senaste åren har dock en hel del förändringar skett. Redan år 2002 gjordes ett första försök att se över regleringen, dock utan någon omedelbar framgång.¹⁶⁴ Ett antal år senare, närmare bestämt år 2008, ändrades reglerna om "remittance basis"-beskattningen genom "Finance Act 2008". Då infördes bl.a. en klumpsummeskatt för personer som varit länge bosatta men "non-domiciled" i Storbritannien.¹⁶⁵ Med "remittance basis"-beskattning avses förenklat att inkomster från utlandet som inte tas in i Storbritannien inte beskattas där. Samtidigt genomfördes också vissa mindre ändringar beträffande hur vistelsedagar beräknas i Storbritannien.¹⁶⁶ "Remittance basis"-beskattningen har sedan dess ytterligare justerats.¹⁶⁷ Skattemyndigheternas (HM Revenue & Customs) gamla publikation "*IR20: Residents and non-residents: Liability to tax in the United Kingdom*" har fr.o.m. skatteåret 2009 ersatts med en ny och mera detaljerad instruktion, "*HMRC6: Residence, domicile and the remittance basis*".¹⁶⁸

Man hade planerat att år 2012 genomföra ett antal omfattande ändringar i reglerna om skattskyldighet i syfte att skapa ett klarare och enklare system.¹⁶⁹ Reformerna sköts dock upp till följande år. De nya reglerna har trätt i kraft i april 2013. I detta avsnitt behandlas först hur rättsordningen var utformad fram till april 2013. Därefter ges en kort överblick över de senaste ändringarna.

4.6.2 Regleringen av skattskyldighet i Storbritannien fram till april 2013

4.6.2.1 Huvudreglerna i det brittiska systemet

Liksom de nordiska länderna följer Storbritannien visserligen domicil- och källstatsprincipen, men till övriga delar avviker regleringen väsentligt. Den fundamentala skillnaden ligger i själva boendekonceptet samt vilken inverkan olika

¹⁶³ I *HM Treasury: Statutory definition of tax residence: a consultation*, s. 3 och *HM Revenue & Customs HMRC6: Residence, domicile and the remittance basis*, s. 5.

¹⁶⁴ Se *HM Treasury: Reviewing the residence and domicile rules as they affect the taxation of individuals: a background paper*, s. 2 ff.

¹⁶⁵ *Finance Act 2008*, s. 157 ff. Se också *Lemos*, s. 599–601, *Bober 2009a*, s. 11 ff. och *Cerioni 2008*, s. 551.

¹⁶⁶ Se *Finance Act 2008*, s. 13.

¹⁶⁷ Om ändringarna, se *Budget 2011*, s. 36.

¹⁶⁸ Se närmare *Lemos*, s. 605.

¹⁶⁹ För en kort introduktion till de föreslagna ändringarna, se *HM Treasury: Statutory definition of tax residence: a consultation*, s. 7 ff.

former av boende har på beskattningen. I vilken omfattning en fysisk person är skattskyldig i Storbritannien avgörs utifrån tre olika boendebegrepp: "residence", "ordinary residence" och "domicile".¹⁷⁰ "Residence" kan informellt översättas med boende, och "ordinary residence" med stadigvarande boende. Begreppen finns inte reglerade i lag utan bygger till största delen på rättspraxis.¹⁷¹ Det är fullt möjligt att samtidigt vara "resident" eller "ordinarily resident" både i Storbritannien och utomlands.¹⁷² Utöver boendebegreppen tillämpas ett "domicile"-begrepp, som också inverkar på skattskyldigheten och dess territoriella utsträckning. En klar översättning eller definition av "domicile"-begreppet finns förmodligen inte. "Domicile" kan fritt översatt anses motsvara begreppet härkomst eller domicil.¹⁷³ En fysisk person kan ha "domicile" bara i ett land i taget. "Domicile"-begreppet förekommer bara i common law-kulturer.¹⁷⁴

Den mest omfattande skattskyldigheten har de personer som kan anses falla under alla tre boendebegrepp samtidigt. Därefter minskar skattskyldigheten gradvis beroende på hur många av begreppen som är tillämpliga. Om inga av boendebegreppen gäller anses personen i fråga vara begränsat skattskyldig ur finsk synvinkel.¹⁷⁵ Enligt huvudregeln är en fysisk person allmänt skattskyldig ur ett finiskt perspektiv om han uppfyller alla tre kriterier, d.v.s. han har "residence", "ordinary residence" och sitt "domicile" i Storbritannien. Denna form av beskattning kallas för "arising basis" och innebär att personen beskattas för inkomst från både Storbritannien och utlandet. Om skattesubjektet har "residence" och "domicile" i Storbritannien men saknar "ordinary residence", kan han välja att beskattas för alla sina utländska inkomster utom överlåtelsevinster, enligt "remittance basis". En "resident", eller både "resident" och "ordinarily resident", men "non-domiciled", kan välja att beskattas enligt "remittance basis" för utlandsinkomster som inte tas in till Storbritannien.¹⁷⁶

¹⁷⁰ Jag har valt att inte använda mig av översättningar av begreppen på grund av svårigheten att finna adekvata svenska begrepp som till sitt innehåll skulle motsvara de engelska. Begreppen får inte förväxlas med skatteavtalens motsvarande begrepp.

¹⁷¹ *HM Treasury: Statutory definition of tax residence: a consultation*, s. 23 och *HM Revenue & Customs HMRC6: Residence, domicile and the remittance basis*, s. 5. Se Lemos, s. 602, för en redogörelse för de få boenderelaterade regler som finns i lag.

¹⁷² *HM Revenue & Customs HMRC6: Residence, domicile and the remittance basis*, s. 3 och 6.

¹⁷³ Se t.ex. Cerioni 2008, s. 551.

¹⁷⁴ Se närmare Gordon – Manzano – Tiley, s. 1470.

¹⁷⁵ Om hur skattskyldigheten varierar beroende på vilka boendebegrepp som blir tillämpliga, se Lemos, s. 598.

¹⁷⁶ *HM Revenue & Customs HMRC6: Residence, domicile and the remittance basis*, s. 22–23.

4.6.2.2 Uppkomst av "residence" och "ordinary residence"

Utifrån "residence" bestäms huruvida en fysisk person är skattskyldig i Storbritannien eller inte. Begreppet "residence" tyder på en närvaro av mera permanent natur till skillnad från bara vistelse. "Residence" uppkommer vanligen vid inflyttning och upphör i sin tur vid utflyttning. Således är "residence" den form av anknytning och skattskyldighet som uppkommer/upphör först och enklast av de tre anknytningarna till Storbritannien. När kriterierna för "residence" uppfylls anses personen vanligen bosatt fr.o.m. början av skatteåret i fråga.¹⁷⁷ Frågan om "residence" i Storbritannien avgörs på grundval av konkret vistelse, vistelsens natur och anknytningar till landet. I skattemyndigheternas handledning nämns följande anknytningar som skall beaktas vid bestämmande av "residence": familj (inklusive make, partner, barn eller andra nära anhöriga), sociala band (såsom medlemskap i klubbar eller föreningar), affärsmässiga anknytningar, ägande eller ledande av företag, arbetsförhållande, ägande av fastighet, tillgänglig bostad eller lägenhet samt regelbundenheten av och orsaken till besök i Storbritannien.¹⁷⁸

"Ordinary residence" avviker från både "residence" och "domicile" och skall inte förväxlas med dessa. Begreppet "ordinary residence" är inte klart definierat, men tyder på en mera stadigvarande form av boende. För "ordinary residence" krävs således starkare anknytningar än för "residence". Om personen alltid bott i Storbritannien är han "ordinarily resident". Det är möjligt att vara "resident", men inte "ordinarily resident". En sådan situation uppstår t.ex. när en person vanligen är bosatt utomlands men tillbringar 183 dagar under ett år i Storbritannien. Likaså är det möjligt, men ovanligt, att vara "ordinarily resident" men inte "resident" i Storbritannien. Detta slags situation uppstår om personen tillbringar en kortare tid i utlandet, men vanligen bor i Storbritannien.¹⁷⁹ Enligt skattemyndigheternas anvisning uppstår "ordinary residence" om följande tre faktorer är för handen: närvaron i Storbritannien har en stadig eller fast avsikt (eng. settled purpose) som t.ex. affärsverksamhet, anställning eller familj, närvaron i Storbritannien är en del av personens regelbundna och sedvanliga levnadsomständigheter (eng. regular and habitual mode) och närvaron i Storbritannien är frivillig.¹⁸⁰ Härnäst behandlas kort reglerna för när "residence" och "ordinary residence" uppstår. I vissa fall tillämpas separata regler, i andra fall uppstår båda samtidigt.

¹⁷⁷ HM Revenue & Customs HMRC6: *Residence, domicile and the remittance basis*, s. 8.

¹⁷⁸ HM Revenue & Customs HMRC6: *Residence, domicile and the remittance basis*, s. 6–7.

¹⁷⁹ Se Lemos, s. 592, Kessler, s. 55–56 och HM Revenue & Customs HMRC6: *Residence, domicile and the remittance basis*, s. 10.

¹⁸⁰ HM Revenue & Customs HMRC6: *Residence, domicile and the remittance basis*, s. 9.

En fysisk person anses alltid vara ”resident” när han under ett och samma skatteår¹⁸¹ vistas minst 183 dagar i Storbritannien.¹⁸² Vistelsen behöver inte pågå i ett sträck. Orsaken till vistelserna samt längden av de enskilda vistelserna saknar betydelse. Om tiden på 183 dagar sträcker sig över två skatteår anses inte ”residence” föreligga.¹⁸³ Det spelar ingen roll om en fysisk person tillbringar 183 dagar i ett sträck eller gör flera kortare besök i Storbritannien under skatteåret. Även kortare men regelbundna årliga vistelser kan leda till skattskyldighet. En fysisk person som under tre skatteår besöker Storbritannien i medeltal minst 91 dagar per år, och också följande år kommer att vistas i Storbritannien, anses fr.o.m. det fjärde skatteåret vara ”resident” och samtidigt ”ordinarily resident”.¹⁸⁴ Maximalt beaktas fyra på varandra följande år. Om det redan under det första skatteåret är uppenbart att personen i fråga har för avsikt att under samtliga år besöka Storbritannien i medeltal minst 91 dagar, anses han vara ”resident” och ”ordinarily resident” fr.o.m. den 6 april det första skatteåret. En fysisk person kan före det fjärde skatteåret också anses skattskyldig fr.o.m. det skatteår under vilket det blir uppenbart att han har för avsikt att fortsätta besöka landet under de återstående åren eller det blir klart att vistelsen inte längre är temporär.¹⁸⁵

Reglerna om vad som räknas som en vistelsedag har ändrats år 2008.¹⁸⁶ Numera skall varje dag som avslutas i Storbritannien beaktas. Med avslutad dag avses att personen befinner sig över midnatt i landet. Huruvida personen reser in eller ut under denna dag saknar relevans.¹⁸⁷ Det finns ett undantag från huvudregeln. Då en person anländer under en dag och avreser följande dag i samband med en resa från ett annat land till ett tredje, räknas inte någon av dagarna. Personen får dock inte delta i aktiviteter som t.ex. affärsmöten, träffa vänner, besöka sin egen fastighet etc. under vistelsen i Storbritannien.¹⁸⁸

Antalet vistelsedagar i Storbritannien är inte i alla situationer relevant. Skattskyldighet kan uppstå också om vistelsen inte pågår i 183 dagar. Om en person vid ankomsten har för avsikt att stanna minst två år, men mindre än tre år, anses han vara ”resident” (obs inte ”ordinarily resident”) fr.o.m. den dag han anländer.¹⁸⁹ Om personen i fråga kommer till Storbritannien för att bosätta sig permanent eller för en obestämd tid, anses han däremot vara både ”resident” och ”or-

¹⁸¹ Skatteåret inleds den 6 april och upphör den 5 april följande år.

¹⁸² *HM Revenue & Customs HMRC6: Residence, domicile and the remittance basis*, s. 6 och 38.

¹⁸³ Se t.ex. *Gordon – Manzano – Tiley*, s. 1458.

¹⁸⁴ *HM Revenue & Customs HMRC6: Residence, domicile and the remittance basis*, s. 38.

¹⁸⁵ *HM Revenue & Customs HMRC6: Residence, domicile and the remittance basis*, s. 38–39.

¹⁸⁶ Se t.ex. *Bober 2009b*, s. 10.

¹⁸⁷ *HM Revenue & Customs HMRC6: Residence, domicile and the remittance basis*, s. 7.

¹⁸⁸ *HM Revenue & Customs HMRC6: Residence, domicile and the remittance basis*, s. 8.

¹⁸⁹ *Gordon – Manzano – Tiley*, s. 1462 och *HM Revenue & Customs HMRC6: Residence, domicile and the remittance basis*, s. 40.

dinarily resident” fr.o.m. ankomst. Också de som kommer till Storbritannien för att stanna i minst tre år anses vara ”resident” och ”ordinarily resident” fr.o.m. ankomst.¹⁹⁰ Avsikten att stanna bestäms främst på basis av om bostad finns tillgänglig, t.ex. genom ägande eller ett långvarigt hyresavtal, eller om ett arbetsavtal ingåtts. ”Ordinary residence” uppstår trots att treårstidsfristen inte uppfylls, om skattesubjektet hade för avsikt att bosätta sig permanent.¹⁹¹ Också om skattesubjektet från början saknade avsikt att bosätta sig permanent eller för en obestämd tid, kan han anses ”ordinarily resident” fr.o.m. början av det skatteår något av följande villkor uppfylls: skattesubjektet har för avsikt att bosätta sig permanent, skattesubjektet bestämmer sig för att bosätta sig i minst tre år eller skattesubjektet stannar *de facto* i mer än tre år.

Studerande faller under specialregler. Om en studerande kommit till landet för mindre än två år, anses han i allmänhet inte vara ”resident”. När studerande kommit för mer än två år men mindre än fyra år, anses han vara ”resident” men inte ”ordinarily resident”. ”Ordinary residence” kan dock uppstå om personen äger eller köper en bostad, hyr en bostad för åtminstone tre år och efter utflyttning har för avsikt att återvända för i medeltal 91 dagar per år.¹⁹²

4.6.2.3 Begreppet ”domicile”

Begreppet ”domicile” är av stor betydelse i de fall där en person har inkomster från utlandet.¹⁹³ Annars är dess relevans begränsad. Konceptet ”domicile” saknar samband med nationell tillhörighet som t.ex. medborgarskap¹⁹⁴ och ”residence”-termerna. Begreppet får inte heller förväxlas med det domicilbegrepp som används i skatteavtalens artikel 4.¹⁹⁵ ”Härkomst” kan dock anses beskriva ”domicile” förhållandevis väl. Det finns tre olika former av ”domicile”: ”domicile of origin”, ”domicile of choice” och ”domicile of dependency”.

En fysisk person får ett ”domicile of origin” i samband med att han föds. I de flesta fall är det nyfödda barnets ”domicile” detsamma som faderns ”domicile”. Observera att det inte behöver vara fråga om det land där barnet föds; som exempel kan anföras att ett barn får sin faders ”domicile of origin” trots att barnet *de facto* föds i Frankrike, förutsatt att faderns ”domicile” är i Storbritannien och den tillfälliga vistelsen i Frankrike beror på t.ex. arbete. Att födas i Storbritannien

¹⁹⁰ Gordon – Manzano – Tiley, s. 1458 och HM Revenue & Customs HMRC6: *Residence, domicile and the remittance basis*, s. 36.

¹⁹¹ HM Revenue & Customs HMRC6: *Residence, domicile and the remittance basis*, s. 40.

¹⁹² HM Revenue & Customs HMRC6: *Residence, domicile and the remittance basis*, s. 37.

¹⁹³ Se närmare Gordon – Manzano – Tiley, s. 1473.

¹⁹⁴ Medborgarskap anses dock vara ett starkt tecken på ”domicile”, se Kessler, s. 28.

¹⁹⁵ Kessler, s. 16.

innebär således inte heller automatiskt att "domicile of origin" uppstår. Detta gäller särskilt om faderns "domicile" är i ett annat land. Om föräldrarna inte är gifta med varandra är det moderns "domicile" som avgör barnets.¹⁹⁶ Man kan vanligen inte avstå från "domicile of origin". Det är visserligen möjligt att byta "domicile" genom att beviljas "domicile of choice" någon annanstans.¹⁹⁷

"Domicile of choice" är den stat som en person valt till sitt "domicile". Om en fysisk person flyttar utomlands i avsikt att permanent stanna i det nya landet, kan han besluta att byta sitt "domicile". Den som yrkar på detta skall lägga fram bevis på avsikten att stanna utomlands på permanent basis eller åtminstone under en obestämd tid. Blott och bart avsikt räcker dock inte, utan faktisk närvaro måste föreligga samtidigt.¹⁹⁸ Vid bestämmande av "domicile of choice" beaktas bl.a. avsikter, "ordinary residence", affärsintressen, sociala och familjerelaterade anknytningar, ägandeförhållanden etc. Fr.o.m. det 16:e födelseåret är det möjligt att byta "domicile".¹⁹⁹

"Domicile of dependency" innebär såsom namnet anger att "domicile" väljs utgående från den person man är beroende av. Om en person byter sitt "domicile" från ett land till ett annat, ändras också "domicile" för personer i beroendeställning. Därmed följer "domicile" för barn under 16 år förmyndarens "domicile". Däremot avgörs makars "domicile" numera individuellt.²⁰⁰

4.6.2.4 Utflyttning från Storbritannien

Skattskyldigheten vid utflyttning är beroende av om personen avser emigrera eller om han bara lämnar Storbritannien för kortare, tillfälliga vistelser utomlands samt saknar avsikten att stadigvarande bosätta sig utomlands. Om personen lämnar Storbritannien bestående eller för en obestämd tid, t.ex. för att arbeta eller av någon annan orsak, anses han enligt huvudregeln inte vara "resident" i Storbritannien. Med obestämd tid förstås att personen kommer att bo utomlands en lång tid, minst tre år, men att han eventuellt därefter återvänder.²⁰¹ Som tecken på att personen lämnat Storbritannien bestående beaktas ändrade levnadsvanor. Ändrade levnadsvanor kan komma till uttryck genom bl.a. införskaffande av permanent bostad i ett annat land och permanent vistelse i det nya landet. Om skatte-

¹⁹⁶ Om "domicile of origin", se *Gordon – Manzano – Tiley*, s. 1476, *Lemos*, s. 587–589 och *HM Revenue & Customs HMRC6: Residence, domicile and the remittance basis*, s. 13.

¹⁹⁷ *Lemos*, s. 588.

¹⁹⁸ *Gordon – Manzano – Tiley*, s. 1478 och *Lemos*, s. 589.

¹⁹⁹ Om "domicile of choice", se *HM Revenue & Customs HMRC6: Residence, domicile and the remittance basis*, s. 14.

²⁰⁰ *HM Revenue & Customs HMRC6: Residence, domicile and the remittance basis*, s. 14.

²⁰¹ *HM Revenue & Customs HMRC6: Residence, domicile and the remittance basis*, s. 43.

subjektet fortsättningsvis reser in och ut ur Storbritannien kan det vara svårt att visa att levnadsomständigheterna *de facto* ändrats.

För att inte anses som ”resident” och ”ordinarily resident” måste skattesubjektet också bryta kontakterna till Storbritannien. Att t.ex. behålla en bostad i Storbritannien tyder på att man inte brutit kontakten till landet. Det faktum att skattskyldighet uppstår i ett annat land inverkar inte på skattskyldigheten i Storbritannien.²⁰² Huvudregeln är att skattskyldighet alltid fortgår hela skatteåret. Det finns dock ett undantag från denna regel som tillåter att skatteåret delas i två delar beroende på när personen anses bosatt. I vissa fall upphör således skattskyldighet i och med utflyttning.

I det följande tar jag upp några specialregler. Fullständig frånvaro i ett år leder till att ”residence” inte föreligger, förutsatt att frånvaron inte är temporär. I detta fall saknar det betydelse vilka anknytningar personen har till Storbritannien. I en sådan situation fortgår vanligen ”ordinary residence”.²⁰³ I Storbritannien förekommer också flera specialregler för vissa statligt anställda personer, anställda vid EU, idrottsmän, artister etc. Dessa specialregler gäller en relativt begränsad mängd individer och behandlas således inte i detta sammanhang.²⁰⁴ Specialregler gäller också personer som arbetar utomlands en längre period. En fysisk person som lämnar Storbritannien och ingår ett heltidsarbetsavtal utomlands anses inte vara ”resident” eller ”ordinarily resident” under följande villkor: vistelsen och anställningen utomlands varar minst ett helt beskattningsår, personen har fysiskt lämnat Storbritannien för att inleda arbetet utomlands (d.v.s. personen kan inte först tillbringa sin semester utomlands och räkna denna tidsperiod till vistelsen), frånvaron från Storbritannien gäller åtminstone ett helt skatteår och avbrott i vistelsen utomlands för besök i Storbritannien understiger 183 dagar under ett beskattningsår eller i medeltal mindre än 91 dagar per beskattningsår i maximalt fyra år.²⁰⁵ Om kriterierna ovan uppfylls upphör både ”residence” eller ”ordinary residence” fr.o.m. dagen efter avfärdsdagen, och uppkommer åter samma dag som personen återvänder till Storbritannien.

4.6.2.5 Synpunkter på det brittiska systemet

Storbritanniens system kännetecknas av det stora antalet skattskyldighetsformer samt regleringens strukturella inexakthet. Det kan vara svårt för lekmän att be-

²⁰² HM Revenue & Customs HMRC6: *Residence, domicile and the remittance basis*, s. 43–44.

²⁰³ HM Revenue & Customs HMRC6: *Residence, domicile and the remittance basis*, s. 45.

²⁰⁴ Närmare om dessa, se HM Revenue & Customs HMRC6: *Residence, domicile and the remittance basis*, s. 45–46.

²⁰⁵ Se Gordon – Manzano – Tiley, s. 1465 och HM Revenue & Customs HMRC6: *Residence, domicile and the remittance basis*, s. 47.

döma sin egen status av "residence" eller "ordinary residence" och vilka skattekonsekvenserna då blir. Också begreppet "domicile" och dess inverkan på beskattningen av inkomst från utlandet enligt "remittance basis"-reglerna har ifrågasatts. Skattesystemet har kritiserats mycket både i rättslitteraturen och av myndigheterna själva.²⁰⁶ Denna kritik har lett till de ändringar som trätt i kraft år 2013. I det följande framhävs några synpunkter på det de regler för bestämmande av skattskyldighet som var tillämpliga före reformen.

Kriterierna för "residence" och "ordinary residence" skiljer sig delvis från varandra. Reglerna om när skattskyldighet uppstår är klara när det gäller vistelsetidernas inverkan på beskattningen. Däremot kan det vara svårare att avgöra när en person har för avsikt att stanna i två eller tre år, eller om personen kommit för att bosätta sig permanent eller för en obestämd tid. Att tillskriva syftet med vistelsen avgörande betydelse är problematiskt för skattesubjektet i de fall där skattesubjektet saknar klara bevis på sina avsikter, såsom ett långvarigt arbetsavtal eller hyreskontrakt. Syftet är också på ett mera generellt plan svårt att visa. Vad som avses med att komma till Storbritannien permanent eller för obestämd tid anges inte heller. Reglerna om utflyttning är beroende av skattesubjektets anknytningar till Storbritannien. En avgörande fråga är hurdana anknytningar en person kan ha till Storbritannien efter utflyttning utan att anses "resident" och/eller "ordinarily resident". Ändamålsenligheten av konceptet "ordinary residence" har ifrågasatts. I praktiken yrkar skattebetalare sällan på "remittance basis" bara på grund av att "ordinary residence" saknas. I de flesta fall är personen i vilket fall som helst "non-domiciled".²⁰⁷

Ur skattesubjektets synvinkel betraktat kan Storbritanniens reglering inte anses alltför sträng i förhållande till Finlands reglering. Uppenbarligen tillmäts bostaden mindre betydelse än i Finland. Regeln om 91 dagars vistelse under fyra år i sträck är däremot strängare för skattesubjektet än t.ex. den finska halvårsregeln, men ungefär lika sträng som reglerna i t.ex. Norge. En nämnvärd fördel ur skattesubjektets synvinkel betraktat är dock att skattskyldigheten tämligen snabbt upphör i de fall där utflyttning sker för att vara bestående eller för arbete utomlands. En motsvarighet till den finska treårsregeln finns inte som sådan, även om personer med starka anknytningar till Storbritannien tenderar att anses vara "resident".

²⁰⁶ För kritik i rättslitteraturen, se t.ex. Lemos, s. 598, Bober 2009b, s. 9 och Gordon – Manzano – Tiley, s. 1454. Finansministeriet har i publikationen *HM Treasury: Statutory definition of tax residence: a consultation*, s. 3, 5–6 och 24, kritiserat regleringen av både "residence" och "ordinary residence".

²⁰⁷ Åren 2008–2009 fanns det bara 300 individer som hade "domicile" men som samtidigt inte var "ordinarily resident". Se *HM Treasury: Statutory definition of tax residence: a consultation*, s. 24–25.

Huruvida ”domicile”-reglerna skall anses fördelaktiga eller orättfärdiga för skattesubjektet beror på ur vilket perspektiv reglerna betraktas. ”Domicile” har åtminstone i den praktiska beskattningen fått en stor betydelse. De som är ”resident” men samtidigt ”non-domiciled” kan tack vare ”remittance basis”-reglerna få skattemässiga fördelar i förhållande till dem som anses ”domiciled” i Storbritannien. Reglerna kan ifrågasättas utifrån ett jämlikhetsperspektiv. Eftersom ”domicile” bara svårligen förflyttas från ett land till ett annat, kan en person under långa tider anses ”non-domiciled” i Storbritannien trots att han objektivt sett befinner sig i en likadan situation som de flesta personer med ”domicile” i Storbritannien.²⁰⁸ Ytterligare kan man fråga sig om ”domicile” längre är ett relevant koncept i dagens samhälle. Eftersom medborgarskapet med tiden förlorat så gott som all sin betydelse i beskattningen, är det intressant att ”domicile” fortsättningsvis lever kvar. Man kan visserligen åberopa tradition och historia i sammanhanget, men den verkliga orsaken till att ”domicile” och ”remittance basis”-reglerna finns kvar i beskattningen torde ligga på annat håll. Reglerna lockar effektivt förmögna individer till Storbritannien.

4.6.2.6 Dubbelboende enligt lagstiftningen fram till april 2013

Det är i praktiken svårt att bestämma vad som anses vara en dubbelboendesituation i Storbritannien, eftersom det inte är möjligt att tala om ”boende” med samma betydelseinnehåll som i Finland. I detta avsnitt avses med ”bosatt” främst personer som uppfyller kriterierna för ”residence” i Storbritannien. Att uppfylla kriterierna för ”residence” innebär dock inte nödvändigtvis att någon global skattskyldighet skulle uppkomma på samma sätt som för en i Finland bosatt och allmänt skattskyldig person. Full allmän skattskyldighet kan undvikas om ”ordinary residence” eller ”domicile” saknas och skattesubjektet väljer ”remittance basis”-beskattning.²⁰⁹

Den kanske vanligaste formen av dubbelboende uppstår då en finsk medborgare flyttar till Storbritannien för att t.ex. arbeta i fem år. I dessa fall anses personen bosatt i Finland enligt treårsregeln, samtidigt som han anses ha både ”residence” och ”ordinary residence” i Storbritannien till följd av avsikten att stanna flera år i landet. En betydligt intressantare form av dubbelboende uppstår om en person bosatt i Finland, oberoende av medborgarskap, årligen arbetar lite mer än

²⁰⁸ Kessler har redogjort för hur en person kan vistas i Storbritannien långa tider utan att anses få ”domicile of choice” i Storbritannien. Se Kessler, s. 20–21.

²⁰⁹ Personer som varit länge bosatta i Storbritannien, kan trots allt välja att förbli under ”remittance basis” beskattning. För att behålla denna status, krävs att personen årligen betalar en klumpsumma om 30 000 pund eller 50 000 pund. Summan beror på hur länge personen varit bosatt i Storbritannien.

tre månader i Storbritannien. I dessa fall uppstår ”residence” och ofta också ”ordinary residence” i Storbritannien senast det fjärde året. Eftersom man utgår från medeltalet av vistelserna under åren, behöver inte ens kravet på 91 dagar uppfyllas varje år. Vid utflyttning från Storbritannien kan dubbelboende också uppkomma. Sådana situationer förekommer då skattesubjektet antingen bosätter sig i Finland eller vistas i sex månader i landet, men ”residence” eller eventuellt ”ordinary residence” fortfarande gäller i Storbritannien.

4.6.3 Ändringar år 2013 till ”residence” och ”ordinary residence”

Under de senaste åren har det varit mycket diskussion i Storbritannien om ”residence”, ”ordinary residence” och ”non-domicile” reglerna borde ändras. De till ”non-domicile” nära anknytta ”remittance basis”-reglerna har redan tidigare genomgått vissa modifieringar. Nu ändrades också reglerna för bestämmandet av ”residence” och ”ordinary residence”.²¹⁰ Ändringarna presenterades i samband med Finance Bill för år 2013. Till följande behandlas kort hur de nya reglerna har utformats.²¹¹

De tidigare reglerna om när ”residence” var för handen var i huvudsak baserade på rättspraxis. År 2013 infördes i stället en s.k. ”statutory residence test” (i fortsättningen SR-test) som har direkt stöd i lag. Den nya lagstiftningen är mycket detaljerad och består av åtskilliga artiklar. Syftet med SR-testet är att skapa ett nytt system för att bestämma ”residence” som är transparent, objektivt och enkelt att tillämpa. Enligt det nya systemet bestäms ”residence” på basis av SR-testet eller ”automatic overseas test” (i fortsättningen AO-test). SR-testet bestämmer om skattesubjektet är ”resident” i Storbritannien, medan AO-testet bestämmer om en person är ”non-resident” i Storbritannien. SR-testet delas ytterligare upp i ett ”automatic residence test” (i fortsättningen AR-test) och ett ”sufficient ties test” (i fortsättningen ST-test).²¹²

AO-testet består av tre olika tester. Om en av dessa uppfylls är skattesubjektet automatiskt ”non-resident” i Storbritannien. Enligt det första AO-testet är en person ”non-resident” om han var ”resident” i Storbritannien under ett eller flera av de tre föregående skatteåren, och tillbringar mindre än 16 dagar i Storbritan-

²¹⁰ Utvecklingen mot den nuvarande lagstiftningen har dokumenterats i *HM Treasury: Statutory definition of tax residence: a consultation* och *HM Treasury: Statutory definition of tax residence and reform of ordinary residence: a summary of responses*.

²¹¹ När denna text skrevs hade skattemyndigheterna i Storbritannien inte ännu publicerat några nya anvisningar. Således används de preliminära anvisningar som publicerade i december 2012: *HM Revenue & Customs: Guidance Note: Statutory Residence Test (STR)* och kommentarerna till Finance Bill 2013.

²¹² *HM Revenue & Customs: Guidance Note: Statutory Residence Test (STR)*, s. 5.

nien under det aktuella skatteåret. Enligt det andra AO-testet är en person "non-resident" om han inte var "resident" i Storbritannien under de tre föregående skatteåren, och tillbringar mindre än 46 dagar i Storbritannien det aktuella skatteåret. Enligt det tredje AO-testet kan "non-residence" också uppstå då en person under ett skatteår arbetar heltid i utlandet. Det får dock inte förekomma några väsentliga avbrott, och han måste tillbringa mindre än 91 dagar i Storbritannien detta år. Sammanlagt får personen arbeta mindre än 31 dagar i Storbritannien om arbetstiden per dag överstiger 3 timmar. Därutöver finns det ännu två AO-tester avsedda för avlidna personer.²¹³

Om inga av AO-testerna uppfylls, kan en person anses "resident" om antingen AR- eller ST-testet uppfylls. AR-testet delas upp i fyra skilda tester. Enligt AR-testet är en person "resident" om han uppfyller "automatic UK test" (i fortsättningen AUK-test). Det första AUK-testet uppfylls om personen tillbringar 183 dagar eller flera i Storbritannien. Enligt det andra AUK-testet är en person "resident" i Storbritannien om han har sitt hem i Storbritannien och tillbringar tillräckligt många dagar där. Enligt det tredje AUK-testet är en person "resident" om han arbetar heltid i Storbritannien i minst 365 dagar utan några väsentliga avbrott. Dessutom skall hela perioden eller delar av den falla inom det aktuella skatteåret. Sammanlagt måste minst 75 % av arbetsdagarna vara i Storbritannien. Därutöver finns det ännu en ytterligare AUK-test för avlidna personer.²¹⁴

Om en person varken uppfyller AO- eller AR-testerna kan han anses "resident" om han uppfyller ST-testet. ST-testet baserar sig på personens anknytningar till Storbritannien. Vid bedömningen av anknytningarna beaktas familj, bostad, arbete, vistelsedagar samt var personen tillbringar mest tid. På bedömningen av anknytningar inverkar huruvida personen varit "resident" i Storbritannien inom de tre föregående åren samt hur länge han vistas i landet under skatteåret. Ju flera dagar personen vistas i landet, dess färre anknytningar behövs. Om personen varit "resident" i Storbritannien inom de tre senaste åren och tillbringar t.ex. 46–90 dagar, måste han ha minst tre anknytningar för att "residence" skall uppstå. Om han tillbringar lika många dagar i Storbritannien, men inte varit "resident" inom de tre senaste åren, måste han ha fyra anknytningar till Storbritannien för att bli "resident".²¹⁵ För avlidna följs egna regler.

²¹³ Närmare om AO-testerna, se *HM Revenue & Customs: Guidance Note: Statutory Residence Test (STR)* s. 5 och *HM Treasury: Finance Bill 2013. Explanatory Notes*, resolution 69, klausul 215, randnot 26–37.

²¹⁴ Se *HM Revenue & Customs: Guidance Note: Statutory Residence Test (STR)*, s. 6–9, och *HM Treasury: Finance Bill 2013. Explanatory Notes*, resolution 69, klausul 215, randnot 12–25.

²¹⁵ Se *HM Revenue & Customs: Guidance Note: Statutory Residence Test (STR)*, s. 9 och 20–22, och *HM Treasury: Finance Bill 2013. Explanatory Notes*, resolution 69, klausul 215, randnot 36–42.

I samband med att ”residence” reglerna ändrades gjorde också stora ingrepp i ”ordinary residence”. ”Ordinary residence” har avskaffats helt eller ersatts med bara ”residence”. Således kan en person inte längre erhålla ”remittance basis” beskattning på basis av sin ”not ordinarily resident” status. De tidigare ”overseas workday relief” -reglerna ersattes i stället med ett system som baserar sig på hur länge personen vistats i Storbritannien.²¹⁶

4.7 USA

4.7.1 Huvudreglerna i USA:s system

Reglerna om skattskyldighet i USA skiljer sig fundamentalt från motsvarande regler i både Kontinentaleuropa och Storbritannien. Till skillnad från de flesta övriga länder utgör nationalitet den främsta grunden för allmän skattskyldighet i USA. Detta är ett uttryck för nationalitetsprincipen, som innebär att USA:s medborgare beskattas för sina globala inkomster oberoende av var i världen de befinner sig.²¹⁷ Trots att USA är ett ”common law”-land, liksom Storbritannien, saknar USA det ”domicile”-institut som är så kännetecknande för Storbritannien. Andra än USA:s medborgare kan självfallet också anses allmänt skattskyldiga i USA. Deras skattskyldighet bestäms enligt detaljerade stadganden som tar sin utgångspunkt i vistelse i USA. Vid utflyttning eller utvandring från USA spelar medborgarskapet samt den tidigare vistelsen i USA en avgörande roll för beskattningen. Till följd av att USA:s regelverk är tekniskt till sin natur har justeringar ofta varit nödvändiga, t.ex. utvandringsreglerna har under 2000-talet ändrats två gånger.

Nedan behandlas reglerna för utländska medborgares skattskyldighet i USA. Reglerna för medborgare i USA är tämligen enkla, och ägnas således mindre uppmärksamhet. Till följd av den stora detaljrikedomen i lagstiftningen har bara huvudreglerna kunnat behandlas. I huvudsak har myndighetspublikationer anlitats, men också artiklar och läroböcker har använts i syfte att ge en mera balanserad syn på skattskyldigheten.²¹⁸

²¹⁶ *HM Treasury: Finance Bill 2013. Explanatory Notes*, resolution 69, klausul 216, randnot 1.

²¹⁷ För en introduktion till medborgarskapets betydelse för skattskyldigheten i USA, se t.ex. *Isenbergh*, s. 19.

²¹⁸ Se t.ex. *Rubin*, s. 3 och 9, som anser att skattemyndigheterna överskrider sina befogenheter i sina skatterelaterade publikationer.

4.7.2 Utländska medborgare bosatta i USA

En utländsk medborgare blir allmänt skattskyldig i och med att han uppfyller kraven på skatterättsligt boende (eng. resident alien) i USA. En person som är bosatt i USA beskattas i huvudsak lika som medborgare.²¹⁹ Det finns två olika sätt att fastställa boende, antingen genom "lawful permanent residence test", mera allmänt känt som "green card test", eller genom "substantial presence test".²²⁰ De som inte uppfyller kriterierna ovan är "nonresident aliens".²²¹

Uppfylls villkoren i "lawful permanent residence test" innebär det att en utländsk medborgare beviljas rätt att enligt USA:s immigrationslagar bosätta sig stadigvarande i landet. Denna status får en fysisk person i samband med att "U.S. Citizenship and Immigration Service" (USCIS) beviljar honom ett immigrationsvisum, med andra ord ett "green card".²²² Innehavaren av "green card" betraktas som skatterättsligt bosatt fr.o.m. den första dagen han lagligen vistas i USA (d.v.s. är "lawful permanent resident").²²³ En fysisk persons immigrationsstatus och skatterättsliga status har således nära anknytning till varandra.²²⁴ En person anses vara bosatt så länge han har denna status. Boendestatusen kan antingen fräntas personen i fråga eller personen kan avstå från den.²²⁵ Den som inte avstår från sitt "green card" i samband med flytt till utlandet betraktas i fortsättningen som skatterättsligt bosatt i USA. Om inte villkoren i "lawful permanent residence test" uppfylls, är det möjligt att beskattas som skatterättsligt bosatt i USA genom "substantial presence test".

"Substantial presence test" kräver att en utländsk medborgare tillbringar ett visst antal dagar i USA för att han skall betraktas som skatterättsligt bosatt i landet. Testet bygger på två kriterier som måste uppfyllas samtidigt. Först måste den utländska medborgaren tillbringa minst 31 dagar i USA under det aktuella skatteåret. För det andra skall han tillbringa sammanräknat 183 dagar under det aktuella skatteåret samt de två föregående åren. Tidsfristen på 183 dagar inom tre år kan till det yttre förefalla kort. I praktiken är tidsfristen inte så kort som det kan tyckas, eftersom de vistelsedagar som inträffat nyligen tillmäts större betydelse än de dagar som inträffat längre bakåt i tiden. Dagarna under det aktuella skatteåret beaktas i sin helhet. Dagarna från det föregående året beaktas bara med

²¹⁹ *U.S. Master Tax Guide 2010*, s. 738 och *McDaniel – Ault – Repetti*, s. 65.

²²⁰ Se *U.S. Tax Guide for Aliens*, s. 5, för ett utförligt schema för hur skattskyldigheten bestäms i USA.

²²¹ Jag har valt att inte tillämpa översättningar på grund av svårigheten att finna adekvata svenska ord.

²²² *U.S. Tax Guide for Aliens*, s. 4.

²²³ *U.S. Tax Guide for Aliens*, s. 8.

²²⁴ Se t.ex. *Isenbergh*, s. 22.

²²⁵ Om villkoren för att avstå från boendestatus, se *U.S. Tax Guide for Aliens*, s. 4.

en tredjedels vikt. Dagarna från det näst föregående skatteåret beaktas bara till en sjättedel.²²⁶ Om en person vistas sammanlagt minst 183 dagar i landet under det aktuella året, är han alltid allmänt skattskyldig oberoende av hur många dagar han vistats där under tidigare år.²²⁷ Skattskyldighet uppstår fr.o.m. den första vistelsedagen i USA det ifrågavarande året.²²⁸ Nedan följer en förtydligande uträkning där kriteriet på 183 dagar inte uppfylls:

År	Antal dagar	Antal dagar som beaktas
2011	120	$1/1 \times 120 = 120$
2010	120	$1/3 \times 120 = 40$
2009	120	$1/6 \times 120 = 20$
Sammanlagt antal dagar som beaktas		= 180

Personen i fråga uppfyller inte villkoren i ”substantial presence test”, eftersom det totala antalet beaktade dagar understiger 183 dagar.

Det finns ett nämnvärt undantag från de ovan beskrivna räknereglerna. Trots att en fysisk person kvalificerar sig för ”substantial presence test” anses han inte vara skatterättsligt bosatt i USA, om följande villkor uppfylls. För det första måste vistelsen i USA vara kortare än 183 dagar det aktuella året. För det andra skall personen i fråga anses ha sitt skatterättsliga hem (eng. tax home) i ett annat land. För det tredje måste han ha närmare anknytningar till det land där han har sitt skatterättsliga hem än till USA. Med skatterättsligt hem avses det land där en fysisk person är anställd, har en tjänst eller arbetar som privatföretagare. Familjens vistelseort inverkar inte på hur detta skatterättsliga hem bestäms. När en fysisk person saknar en fast ort där han stadigvarande utför sina arbetsuppgifter, t.ex. när han reser mellan olika länder i arbetet, anses hans skatterättsliga hem vara den ort där han vanligen har sitt hem. Om ingen sådan ort kan konstateras, t.ex. då personen bor på hotell, anses han ha sitt skatterättsliga hem där han arbetar. Detta leder till att flera skatterättsliga hem kan föreligga.²²⁹ De närmaste anknytningarna måste hänföra sig till det skatterättsliga hemmet. När det avgörs till vilket land en person har närmare anknytning beaktas bl.a. följande omständigheter: vilket land som angivits i dokument, vilka typer av dokument som personen fyllt i och skickat till myndigheter, belägenheten av permanent hem, familj,

²²⁶ Se *Isenbergh*, s. 23–24 för en utförlig analys av räknereglerna.

²²⁷ *U.S. Tax Guide for Aliens*, s. 5. Vissa författare delar upp ”substantial presence test” i två särskilda regler: 183 dagars regeln, d.v.s. vistelse i minst 183 dagar föranleder alltid skattskyldighet, och den kumulativa regeln enligt vilken vistelse under tre år beaktas. Se t.ex. *McDaniel – Ault – Repetti*, s. 65.

²²⁸ *U.S. Tax Guide for Aliens*, s. 8.

²²⁹ Begreppet ”tax home” har av *Isenbergh* ansetts vara oklart. Se *Isenbergh*, s. 25.

personliga ägodelar, sociala och kulturella anknytningar, affärsverksamhet, jurisdiktion där körkort innehas, jurisdiktion där rösträtt innehas, välgörande organisationer i vilka personen är aktiv o.s.v.²³⁰ Det juridiska förhållandet till hemmet saknar betydelse, viktigt är dock att hemmet står tillgängligt hela tiden. Det är inte längre möjligt att yrka på närmare anknytningar till ett annat land, om personen i fråga redan vidtagit åtgärder för att ändra sin boendestatus till USA.

Regleringen av när en person anses ha tillbringat en dag i USA förutsätter ett kort omnämnande. Enligt huvudregeln skall varje dag som en person är fysiskt närvarande i USA, oberoende av tidpunkt på dygnet, beaktas. Det finns dock några undantag från huvudregeln. Nedan följer en lista på fall där dagar tillbringade i USA inte skall beaktas i "substantial presence test": – Arbetstagare som regelbundet pendlar från Mexiko eller Kanada för att arbeta i USA anses inte tillbringa en dag i USA förutsatt att de återvänder inom 24 timmar till Mexiko eller Kanada. För att arbetsresorna skall anses uppfylla kravet på pendling förutsätts ytterligare att personen i fråga arbetar minst 75 % av arbetsdagarna i USA. – Dagar som tillbringas i USA vid genomresor, d.v.s. personer som anländer till och avreser från USA under en tidsperiod på 24 timmar. Det är t.o.m. möjligt att anlända till ett flygfält, sedan resa landvägen till ett annat flygfält och därifrån lämna landet. Om personen däremot deltar i t.ex. ett affärsmöte under resan, också om detta sker på flygfältet, anses han ha vistats i USA. Om resan till utlandet inleds i USA anses dock dagen tillbringad i USA. – Dagar som anställda på fartyg (också luftfartyg) är i USA, förutsatt att fartyget inte reser mellan destinationer inom landet. – Dagar en person inte har möjlighet att lämna USA på grund av hälsoskäl som uppkommit i USA. – Den person som vistas i USA är en "exempt individual". Med "exempt individual" avses ambassadspersonal, lärare eller praktikanter, studenter som tillfälligt vistas i landet och professionella idrottare som är i landet för att delta i sportevenemang.²³¹

4.7.3 Utflyttning från USA

Om en utländsk medborgare som varit bosatt i USA upphör att vara bosatt i landet, anses skattskyldigheten i normala fall upphöra först 31.12. Skattskyldigheten kan upphöra tidigare i två fall. En skattskyldighet som beror på "substantial presence test" kan upphöra den sista dagen då kriterierna uppfylls, d.v.s. dagen före skattesubjektet upphör att vistas i USA. En skattskyldighet som beror på "green card test" upphör den första dagen då skattesubjektet inte längre har "lawful permanent residence". Dessa tidigare tidpunkter kan tillämpas bara om skat-

²³⁰ *U.S. Tax Guide for Aliens*, s. 7–8.

²³¹ Se närmare *U.S. Tax Guide for Aliens*, s. 5–7.

tesubjektet har sitt ”tax home” och närmare anknytningar till ett annat land. Om en person är partiellt bosatt under t.ex. år 2011, men åter blir bosatt under år 2012, anses han vara bosatt hela året 2011 i USA.²³² För att avsluta boende måste Internal Revenue Service (IRS) skriftligen meddelas om saken. Vad som skall anges i meddelandet är strikt reglerat.²³³ För personer som klassas som s.k. långvarigt bosatta (eng. long-term residents) gäller specialregler vid utflyttning. Dessa behandlas under följande rubrik.

4.7.4 Utvandring från USA

Med utvandring syftas i detta sammanhang främst på amerikanska medborgare, men också s.k. långvarigt bosatta som lämnar USA för gott. Om en amerikansk medborgare eller en utländsk medborgare som fortsättningsvis anses bosatt i USA flyttar utomlands för att arbeta, beskattas de enligt huvudregeln som allmänt skattskyldiga i USA. De får dock göra vissa avdrag och undanta utländsk inkomst från beskattning i USA. En av de viktigaste skattelättnaderna gäller utländska löneinkomster. Amerikanska medborgares och långvarigt bosatta personers utländska löneinkomster beaktas inte upp till ett belopp på 92 900 \$ i USA. För att dessa fördelar skall beviljas ställs dock vissa krav på personen i fråga. Följande tre förutsättningar måste vara för handen: det skatterättsliga hemmet måste finnas i utlandet, personen måste ha inkomster från utlandet och personen måste vara antingen: A) medborgare i USA som är bosatt ”bona fide”²³⁴ under minst ett år i utlandet, B) en i USA skatterättsligt bosatt individ som är medborgare i ett land som har ingått ett skatteavtal med USA och som är bosatt ”bona fide” under minst ett år i utlandet, eller C) medborgare i USA eller en skatterättsligt bosatt individ som vistas minst 330 fulla dagar i utlandet under en 12 månaders period.²³⁵ Dessutom har dessa personer rätt att dra av kostnader för bostad (eng. housing costs).²³⁶

För att amerikanska medborgare skall bli begränsat skattskyldiga i USA förutsätts utvandring. En amerikansk medborgare anses utvandra om han avstår från medborgarskapet. Vid utvandring tillämpas särskilda skatteregler på den forna

²³² Se *U.S. Tax Guide for Aliens*, s. 9–10.

²³³ *U.S. Tax Guide for Aliens*, s. 10.

²³⁴ Med *bona fide*-boende avses inte nödvändigtvis ”domicile”, som är det permanenta hem personen har för avsikt att återvända till. Frågan om *bona fide*-boende avgörs utifrån följande faktorer: avsikt samt vistelsens natur och längd. Se närmare: *Tax guide for U.S. Citizens and Resident Aliens Abroad*, s. 14.

²³⁵ *Tax guide for U.S. Citizens and Resident Aliens Abroad*, s. 12. Ytterligare om beskattningen, se *Singer 2006*, s. 1033 ff.

²³⁶ *Tax guide for U.S. Citizens and Resident Aliens Abroad*, s. 21.

medborgaren. En utländsk medborgare som anses vara långvarigt bosatt i USA faller under samma regler som den amerikanska medborgaren då denne avstår från sitt boende i USA. En person anses vara långvarigt bosatt i USA, om han under de senaste 15 åren varit minst åtta år skatterättsligt bosatt i landet.²³⁷ Härvid beaktas dock inte de år under vilka den fysiska personen på basis av skatteavtal ansetts skatterättsligt bosatt i ett annat land, men dock inte avstår från de fördelar skatteavtalet berättigar till.²³⁸ En långvarigt bosatt fysisk person anses avstå från boende vid någon av de följande tidpunkterna: – Den tidpunkt då personen frivilligt avstår från sin permanenta boendestatus (eng. lawful permanent residence status) genom att fylla i och returnera formulär i-407. – Den tidpunkt då personen får ett slutgiltigt administrativt beslut om utvisning från landet enligt Immigration and Nationality Act, samt personen *de facto* lämnat landet. – Om personen är bosatt i USA och ett land med vilket USA har slutit ett skatteavtal, anses tidpunkten vara då personen anses bosatt i det andra landet enligt landets lagstiftning samt enligt skatteavtalet. Dessutom måste IRS meddelas om detta genom formulär 8833 och 8854.²³⁹

När en amerikansk medborgare avstår från sitt medborgarskap eller en tidigare långvarigt bosatt utländsk medborgare avslutar sitt boende, tillämpas en s.k. utvandringsskatt (eng. expatriation tax). Utvandringsskatten har ändrats två gånger under 2000-talet. Således följs lite olika regler beroende på om utvandring skett före den 4 juni 2004, efter den 3 juni 2004 men före den 17 juni 2008, eller efter den 16 juni 2008. I detta sammanhang behandlas främst beskattningen av personer som utvandrat efter den 16 juni 2008. Fram till den 17 juni 2008 tillämpades en tioårsregel, som i praktiken innebar att före detta medborgare eller skatterättsligt bosatta personer under tio år fr.o.m. utvandringen beskattades enligt speciella skatteregler för de inkomster som hade sitt ursprung i USA.²⁴⁰ Utvandringsskatten belastade inte globala inkomster. Utvandringsskatten tillämpades dock bara om vissa stränga villkor uppfylldes, bl.a. förutsattes att inkomsten eller förmögenheten var tillräckligt hög. Dessutom fanns det strikta begränsningar för hur många dagar (30 eller 60) man fick vistas i USA under skatteåret. I samband med reformen år 2008 ändrades naturen av utvandringsskatten till flera

²³⁷ Detta innebär att personen i praktiken innehaft green card, se Alden – Bissell, s. 432.

²³⁸ *U.S. Tax Guide for Aliens*, s. 23.

²³⁹ *U.S. Tax Guide for Aliens*, s. 25.

²⁴⁰ För en sammanfattning av det gamla systemet ända sedan dess uppkomst, se Alden – Bissell, s. 429–431 och Gustafson, s. 138–145. Se också *U.S. Tax Guide for Aliens*, s. 23–24.

delar.²⁴¹ Den nuvarande utvandringsskatten kan snarast klassas som en form av exitskatt.²⁴²

De nuvarande utvandringsskattereglerna tillämpas bara på personer som utvandrar efter den 16 juni 2008 samt uppfyller minst ett av de följande tre kriterierna: – Det årliga medeltalet av nettoinkomstskatten för de fem föregående åren överstiger 139 000 \$ om utvandring sker år 2008, 145 000 \$ om utvandring sker åren 2009 eller 2010, 147 000 \$ om utvandring sker år 2011 samt 151 000 \$ om utvandring sker år 2012. – Skattesubjektets personliga förmögenhet vid tidpunkten för utvandringen är 2 000 000 \$ eller mera. – Skattesubjektet försummar sin skyldighet att visa att han har uppfyllt alla inkomstskatterättsliga förpliktelser i USA under de föregående fem åren. Vissa fysiska personer med dubbelt medborgarskap samt vissa minderåriga barn belastas inte med utvandringsskatten också om de skulle uppfylla de två första kriterierna. De bedöms enligt en lindrigare skala när det gäller utvandringsskatten.²⁴³

Den som utsätts för utvandringsskatten beskattas för orealiserad värdeökning som om föremålet för beskattningen hade sålts till marknadspris (eng. fair market value)²⁴⁴ dagen före utvandring.²⁴⁵ Denna skatt gäller de flesta former av förmögenhet. Den nettovärdeökning som beskattas får dock minskas med 600 000 \$ om utvandring sker före den 1 januari 2009, 626 000 \$ om utvandring sker år 2009, 627 000 \$ om utvandring sker år 2010, 636 000 \$ om utvandring sker år 2011 samt 651 000 \$ om utvandring sker år 2012. Skattesubjektet kan beviljas anstånd med skyldigheten att betala skatten. Anståndet kan t.o.m. beviljas särskilt för bara vissa delar av förmögenheten. Ränta måste dock betalas för den tid som anståndet gäller. Dessutom måste skattesubjektet ställa säkerhet.²⁴⁶

4.7.5 Synpunkter på systemet i USA

Skattesystemet i USA avviker, såsom det klart kommit fram, till väsentliga delar från de övriga behandlade länderna. Detta system för bestämmande av skattskyldighet baserar sig på medborgarskap. Medborgarskapet har en betydligt större inverkan på beskattningen i USA än i Finland. USA beskattar sina medborgare

²⁴¹ Lagen som ändrade utvandringsskatten kallades intressant nog för ”the Heroes Earnings Assistance and Relief Tax Act of 2008” (the HEART Act). Namnet kom från att lagen också beviljade militärpersonal vissa fördelar. Se närmare *Gustafson*, s. 137 och 145–146.

²⁴² För en kort introduktion till uppkomsten av den nuvarande utvandringsskatten, se *Alden – Bissell*, s. 431 ff. och *Gustafson*, s. 145–148.

²⁴³ *U.S. Tax Guide for Aliens*, s. 24–25.

²⁴⁴ Om hur värdering sker, se *Alden – Bissell*, s. 434 ff. och *Goldberg – Glicklich*, s. 450 ff.

²⁴⁵ Se närmare *Rubin*, s. 3.

²⁴⁶ *U.S. Tax Guide for Aliens*, s. 25 och *U.S. Master Tax Guide 2010*, s. 740–741.

oberoende av var de är bosatta. Medborgarskapet har i så gott som alla andra länder gradvis förlorat sin betydelse. Detta leder självfallet lätt till konflikter i förhållande till andra länder som inte tillmäter medborgarskapet någon betydelse. Medborgarskapet är inte ett objektivt mått på skattesubjektets anknytningar till ett land. Dessutom måste man avstå från sitt medborgarskap för att undkomma allmän skattskyldighet i USA. Att avstå från medborgarskapet kan anses vara ett högt pris för begränsad skattskyldighet. Betraktat ur skattesubjektets synvinkel kan medborgarskapskriteriet utan tvekan anses olämpligt för ett modernt skattesystem.²⁴⁷ Till skattesubjektets fördel kan dock konstateras att på grund av de omfattande avdragen blir skattepåföljderna enligt nationalitetsprincipen när allt kommer omkring vanligen lindriga. Dessutom ger medborgarskapskriteriet en form av förutsebarhet som kan underlätta valet att flytta eller stanna.

Utvandringsskatten är för skattesubjektet en stängare påföljd än treårsregeln i den meningen att det är fråga om en exitskatt på orealiserad värdeökning. Till skillnad från vad som gäller vid treårsregeln minskar inte skatteavtalen utvandringsskattens inverkan.²⁴⁸ Utvandringsskatten fungerar i praktiken lätt som ett hinder för utflyttning från USA.²⁴⁹ Inom EU hade en motsvarande norm knappats blivit godkänd av EU-domstolen. En nackdel för utländska skattesubjekt är att andra länders medborgare också kan bli föremål för utvandringsskatten. Det förutsätts boende i endast 8 år av sammanlagt 15 år. Däremot gäller utvandringsskatten bara värdeökning, d.v.s. den gäller inte alla former av inkomst såsom treårsregeln. Dessutom riktas utvandringsskatten främst till förmögna individer, medan treårsregeln gäller alla medborgare oberoende av förmögenhet eller inkomster. Det att utvandringsskatten är selektiv på detta sätt är dock betänkligt med beaktande av jämlikhetssynpunkter.

Reglerna om boende är i den bemärkelsen speciella att "lawful permanent residence test" har baserats direkt på skattesubjektets immigrationsstatus. De som får ett green card anses således skatterättsligt bosatta i USA. Av praktiska skäl är denna koppling mellan immigration och skattskyldighet fungerande. De flesta som får ett green card torde ha för avsikt att bosätta sig åtminstone något eller några år i USA. Reglerna om boende till följd av vistelse enligt "substantial presence test" kan delvis anses vara strängare för skattesubjektet än motsvarande regler i andra länder. Om personen vistas i USA 183 dagar under ett år, anses han bosatt i likhet med reglerna i de flesta andra länder. Till skillnad från t.ex. Finland och Sverige inverkar också tidigare års vistelser på bedömningen. Reglerna om

²⁴⁷ Se t.ex. *Singer 2008*, s. 564, som föreslår att USA skulle avstå från nationalitetsprincipen och övergå till domicilprincipen.

²⁴⁸ *Alden – Bissell*, s. 444.

²⁴⁹ Se *Brody – Binder*, s. 24, som kommenterar att det till följd av de senaste årens marknadspriser kan vara lönt att flytta ut nu, eftersom överlåtelsevinster är förhållandevis små.

beräkning av dagarna under tidigare år är dock fördelaktigare för skattesubjektet än t.ex. i Norge. Dessutom leder inte vistelse alltid till skattskyldighet, t.ex. när det skatterättsliga hemmet och de starkare anknytningarna fortsättningsvis är i det andra landet. Reglerna om vilka dagar som beaktas vid ”substantial presence test” och hur dagarna under tidigare år skall räknas är klara och tydliga. Det uppstår inte liknande oklarheter som t.ex. i fråga om vad som är ett tillfälligt avbrott enligt Finlands halvårsregel. Ytterligare lägger inte USA lika stor vikt vid bostaden som är fallet i vissa andra länder. Det borde således vara möjligt att inneha en bostad i USA så länge som inte ”substantial presence test” eller ”green card test” uppfylls, och ändå anses begränsat skattskyldig.

4.7.6 Dubbelboende

Amerikanska medborgare anses allmänt skattskyldiga oberoende av var de vistas. Deras skattskyldighet beror inte på boende i USA, utan direkt på medborgarskapet. Trots att det inte är fråga om skattskyldighet på basis av boende, är slutresultatet dock lika som i en traditionell dubbelboendesituation, d.v.s. personen anses samtidigt allmänt skattskyldig i två länder. Vid utvandring från USA kan man dock inte tala om dubbelboende, eftersom den skatt som påförs den person som utvandrar snarast är en exitskatt och inte en utvidgad allmän skattskyldighet i likhet med treårsregeln.

Dubbelboende uppstår också i fråga om andra än amerikanska medborgare, som t.ex. när en utländsk medborgare inte avstår från sin boendestatus i USA i samband med utflyttning till Finland. I dessa fall beror allmän skattskyldighet i USA på personens boendestatus där. En annan vanlig form av dubbelboende uppstår då en finsk medborgare flyttar från Finland till USA och får ett green card. I dessa fall anses medborgaren allmänt skattskyldig i Finland på grund av treårsregeln samt allmänt skattskyldig i USA på grund av ”lawful permanent residence test”. Skattskyldighet i USA kan lika väl uppstå på grund av ”substantial presence test”. En utländsk medborgare kan överraskas av att han blir skattskyldig enligt ”substantial presence test”. Vi tänker oss följande situation: den i Finland bosatta personen A tillbringar vardera året 2009 och 2010 bara 170 dagar i USA för att klart underskrida 183 dagars gränsen. Till följd av tidigare års vistelse uppstår allmän skattskyldighet för A det tredje året redan efter 98 dagars vistelse i USA.²⁵⁰ Eftersom skattesubjektet inte avsett flytta till USA anses han fortsättningsvis allmänt skattskyldig i Finland. I detta fall uppstår dubbelboende.

²⁵⁰ Detta kan härledas ur den matematiska formeln: $98 + 170 \times (1/3) + 170 \times (1/6) = 183$.

4.8 SAMMANFATTNING

I detta kapitel har i korthet utretts hur boende och allmän skattskyldighet regleras i vissa valda länder. Det framgår av redogörelsen att ingen harmonisering skett i fråga om regleringen av skattskyldighet i de behandlade länderna. Varje land avgör fortsättningsvis självständigt på vilka grunder personer är allmänt eller begränsat skattskyldiga inom landet. Gemensamma drag finns dock, t.ex. vistelse i sex månader leder vanligen till allmän skattskyldighet. Viss variation förekommer beträffande hur vistelsedagarna beräknas, huruvida vistelsen skall pågå i ett sträck samt hur vistelse under tidigare år bedöms. I en del länder kan allmän skattskyldighet också uppkomma på andra grunder än bara till följd av vistelse. En tillgänglig bostad tillmäts större betydelse i en del länder än andra. De flesta länder har likaså någon form av utvidgad beskattningsrätt vid utflyttning. Denna utvidgade skattskyldighet är dock strukturerad på de mest olika sätt.

Olikheterna i nationell lagstiftning, särskilt den tidsmässiga utsträckningen av skattskyldighet vid utflyttning, leder givetvis till en mångfald situationer där dubbel- och även trippelboende kan uppstå. Det har med hjälp av praktiska exempel visats hur dubbelboende uppkommer genom att de nationella reglerna om skattskyldighet i de olika länderna tidsmässigt överlappar varandra. Den dubbla beskattningen löses ofta genom skatteavtal eller i sista hand nationella normer, men det bakomliggande dubbla boendet upphör vanligen inte trots att de skatterättsliga följderna kan elimineras. Dubbelboende är ett problem som inte slutgiltigt kommer att lösas förrän alla länder har harmoniserat boendereglererna. I en optimal värld med långtgående harmonisering skulle boende i ett land upphöra i och med att boende uppkommer i ett annat, varvid dubbelboende inte uppstår i något stadium. Eftersom en internationell harmonisering av boenderegleringen inte är sannolik inom en överskådlig framtid, är det för Finlands del nödvändigt att granska de nuvarande reglerna om allmän skattskyldighet och att överväga eventuella reformer.

En granskning av den finska regleringen av skattskyldighet förutsätter jämförelseobjekt. Därför har jag i slutet av varje landsjämförelse tagit upp särdrag i landets lagstiftning. Av denna granskning har det blivit klart att regleringen i Finland inte är så strikt ur skattesubjektets synvinkel som man kunde förmoda. Flera av jämförelseländerna har lagstiftning som på lindrigare grunder föranleder allmän skattskyldighet vid vistelse. I t.ex. Norge måste inte vistelsen vara sammanhängande, dessutom beaktas vistelser under föregående år. I USA beaktas likaså vistelser under tidigare år. I Sverige avbryts vistelsen till följd av tillfällig frånvaro inte lika enkelt som i Finland. Således uppstår allmän skattskyldighet på grund av vistelse lättare i Sverige, Norge och USA. I vissa av länderna är regleringen av skattskyldighet vid utflyttning inte lika flexibel som i Finland.

Vidare kan skattskyldigheten pågå längre än den finska treårsfristen. En person som bott tio år i Norge före utflyttning är alltid skattskyldig också följande tre år oberoende av de verkliga omständigheterna i fallet. Bevisbörderegeln i samband med treårsregeln kan i jämförelse med norsk lagstiftning anses vara skattebetalarvänlig. Även USA:s regler om beskattning av amerikanska medborgare och personer som har boendestatus i USA är striktare för skattesubjektet än den finska treårsregeln. I Sverige följs däremot en femårsfrist vid utflyttning. Också till övriga delar har flera av jämförelseländerna striktare nationella regler. I Sverige finns det regler om återbosättning, i USA måste medborgare avstå från sitt medborgarskap för att kunna övergå till begränsad skattskyldighet, i Danmark tillmäts bostaden en avgörande betydelse vid bestämmande av skattskyldighet etc.

Oberoende av att den finska regleringen av skattskyldighet i jämförelse med andra länder är relativt flexibel och skattebetalartillvänd, har jämförelsen klart visat att den finska regleringen är föråldrad. Utvecklingen har gått mycket längre och lagstiftningen har reformerats oftare i de flesta andra jämförelseländer. I Sverige skedde ändringar både åren 1985 och 1999, i Norge år 2004, i Danmark år 1995 och i USA år 2008. Lagstiftningen i Storbritannien moderniserades partiellt år 2013.

En uppenbar brist i den finska regleringen av skattskyldighet är medborgarskapskriteriet i treårsregeln. Medborgarskapet har förlorat sin betydelse i de flesta länder, förutom i USA där nationalitetsprincipen har ett mycket starkt fotfäste. Det på nationalitetsprincipen baserade systemet i USA har vi redan lämnat bakom oss. Det finska skattesystemet bygger på domicilprincipen, men medborgarskapet spelar dock fortsättningsvis en viss roll vid utflyttning. Att basera skattskyldighet vid utflyttning på medborgarskapet är inte bara föråldrat, utan också problematiskt ur ett EU-perspektiv. Medborgarskapet är inte heller ett objektivt mått på anknytningar till ett land. En annan brist i den finska lagstiftningen är dess otydlighet. För tillfället baserar sig uppfattningen om vad som utgör en väsentlig anknytning och vad som är en vistelse eller ett tillfälligt avbrott i vistelsen främst på rättspraxis. I Sverige har kriterier för väsentlig anknytning skrivits in i lagen. I flera länder finns det entydiga lagregler för beräkning av vistelsedagarna. Det är således motiverat att se över den finska lagstiftningen. Då gäller det främst att ha de kontinentaleuropeiska länderna som modell. Storbritanniens system fram till april år 2013 var alltför komplicerat och bundet till rättspraxis för att lämpa sig för Finland. Det nya systemet i Storbritannien är klarare, särskilt till följd av att "ordinary residence" avlägsnades och regler för beräklandet av vistelsedagar infördes. Detta nya system, med dess mycket detaljerade bestämmelser, torde dock inte lämpa sig som modell för finsk lagstiftning. Finsk lagstiftning bygger traditionellt på mera generella normer med större tolkningsmarginal. Lagstiftning i Storbritannien är till sin natur mera detaljerad, och

domstol tolkar lagen enligt dess ordalydelse och således striktare än i Finland.²⁵¹ I det avslutande kapitlet kommer några förbättringsförslag att presenteras utgående från fynden i detta kapitel.

Tabell 1. Förenklad sammanfattning av hur skattskyldighet uppstår och upphör i jämförelseländerna.

	Sverige	Norge	Danmark	Tyskland	Storbritannien	USA
När uppstår skattskyldighet vid vistelse	Vistelse i ca 6 mån	183 dagar / 12 mån, eller 270 d / 36 mån	6 mån vistelse	6 mån vistelse	Huvudregel 183 dagar + flera separata specialregler	183 d under 3 år (1/1 dagar år 1, 1/3 d år 2, 1/6 d år 3)
Medborgarskap av betydelse	Ja (delvis)	Nej	Nej	Nej	Nej	Ja
På skattskyldighet inverkar vid utflyttning	Tidigare vistelse i Sve (10 år), 5 års regel, anknytningar viktiga	Tidigare vistelse i No (10 år), max 61 dagar i året i No, 3 års regel	Särskilt bostad	Särskilt bostad	Flera olika regler. I huvudsak vistelse och anknytning	Olika kriterier som beror på om utflyttning / utvandring

²⁵¹ Se t.ex. *Husa*, s. 163–164 och *Bogdan*, s. 114.

5 Dubbelboende i EU-rätten

5.1 ALLMÄNT

Ur ett EU-rättsligt perspektiv är dubbelboendet inget entydigt fenomen. Dubbelboende kan uppkomma i flera olika situationer och ha olika typer av skatterelaterade konsekvenser. Dubbelboende är inte *per se* nödvändigtvis problematiskt. Vissa av orsakerna till och konsekvenserna av dubbelboendet kan dock uppfattas som problematiska ur EU-rättens synvinkel. Först måste man lokalisera de potentiella problemen. På den nationella nivån är det treårsregeln i ISkL 11.1 § som skall undersökas. Treårsregeln är särskilt intressant, eftersom den baserar sig på den skattskyldiges medborgarskap och enkelt orsakar situationer av dubbelboende. I fall av dubbelboende kan dubbelbeskattning förekomma. Vanligen elimineras den skattemässiga inverkan av treårsregeln genom skatteavtal. I situationer där den skatteavtalsmässiga hemvisten inte kan fastställas, orsakar treårsregeln dock olöst dubbelboende med dubbelbeskattning som potentiell följd. Även det faktum att treårsregeln bara tillämpas på finska medborgare kan anses vålla problem. Således kommer treårsregeln att granskas i ljuset av EU-rätten. Dubbelboende kan också uppstå när en person flyttar till Finland. De fall där utländska individer flyttar till Finland och därmed blir allmänt skattskyldiga i landet är inte lika intressanta, eftersom halvårsregeln i ISkL 11.1 § vanligen inte ses som problematisk ur ett EU-rättsligt perspektiv.¹

Som ovan nämnts, kan dubbelbeskattning uppstå till följd av dubbelboende. I detta kapitel kommer således i korthet också att behandlas hur EU-rätten förhåller sig till dubbelbeskattning. Särskild vikt fästs vid de situationer i vilka dubbelbeskattning har ansetts tillåtet, samt huruvida dubbelbeskattning till följd av dubbelboende kan anses falla under denna kategori.

I och med Lissabonfördraget har Europeiska unionen förbundit sig att ansluta sig till europeiska konventionen om mänskliga rättigheter (EMRK).² I fördraget om Europeiska unionen (FEU³) artikel 6.2 stadgas uttryckligen att EU skall anta

¹ Regeln gör ingen skillnad på basis av medborgarskap eller motsvarande kriterium. Regeln varken främjar eller hindrar gränsöverskridande rörlighet.

² Fördraget om Europeiska Unionen (FEU) artikel 6.2. Det finns dock ingen tidsgräns för när EU skall tillträda konventionen, se *Craig*, s. 201. Finland har ratificerat konventionen, Se FördrS 19/1990 och FördrS 86/1998.

³ Kallas även för EU-fördraget, se t.ex. *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 20.

EMRK.⁴ Till dags dato har EU inte anslutit sig till EMRK. EMRK utgör dock i praktiken en del av de s.k. allmänna principer som bör följas av EU (FEU artikel 6.3). Även i rättspraxis har EU-domstolen hänvisat till EMRK.⁵ Det kan därmed anses att EMRK har en stark ställning inom EU-rätten.⁶ EMRK kan beaktas vid bedömningen av hinder för enskilda personers fria rörlighet samt diskriminering. EMRK innehåller ingen artikel om ett uttryckligt skydd för skattebetalares rättigheter.⁷ Det finns emellertid flera artiklar som analogt kan tillämpas också på skattebetalare, som t.ex. artikel 6 om rätten till en rättvis rättegång, artikel 8 om rätten till skydd för privat- och familjeliv, artikel 14 om förbud mot diskriminering⁸, artikel 1 i tilläggsprotokollet nr 1 om skydd för egendom⁹ och artikel 2 i tilläggsprotokollet nr 4 om rätten till fri rörlighet.¹⁰ I sin rättspraxis har Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna (Europadomstolen) behandlat huruvida beskattningen kan hindra den fria rörligheten.¹¹ I ett mål, där beskattningen ansågs begränsa fri rörlighet, var det fråga om mera genomgripande begränsningar, varvid det inte är jämförbara med treårsregeln.¹² Treårsregeln är i och för sig inget ”hinder” i en strikt bemärkelse, d.v.s. regeln medför bara ett eventuellt disincentiv att flytta utomlands men förbjuder inte flytten i sig.¹³ Således är det mycket osannolikt att EMRK kunde förhindra treårsregeln. Av denna orsak har EMRK inte behandlats dess närmare i detta kapitel. Detta hindrar dock inte att EMRK och Europadomstolen i framtiden kan få större betydelse också inom beskattningen.

I detta kapitel ges en koncentrerad analys av de nämnda kärnområdena i dubbelboendeproblematiken. De allmänna lärorna om bl.a. förhållandet mellan nationell rätt och EU-rätt, diskrimineringsförbudet, fri rörlighet och dubbelbeskatt-

⁴ *Ojanen* har kommenterat FEU artikel 6 och betydelsen av EMRK, se *Ojanen*, s. 132–133.

⁵ Se t.ex. *C-370/05 Festersen*, punkt 35. Om förhållandet mellan EMRK och EU, se *Craig – de Búrca*, s. 418 ff. Om EU-domstolens tillämpning av EMRK, se *Äimä K. 2007c*, s. 489.

⁶ *Ojanen*, s. 127 och *Äimä K. 2003*, s. 22.

⁷ *Leszczyńska*, s. 84.

⁸ *Pellonpää*, s. 568, *Leszczyńska*, s. 96, *Baker 2010a*, s. 72 och *Garcia*, s. 187. För en mera omfattande kommentar, se *Harris – O’Boyle – Bates – Buckley*, s. 580–581.

⁹ Observera att skyddet av egendom inte till alla delar är skyddat i beskattningen enligt artikel 1. Artikel 1 har behandlats närmare i *Persson Österman 2000*, s. 443–446.

¹⁰ *Baker* framhäver att också artikel 9 om tankefrihet, samvetsfrihet och religionsfrihet åberopats i skatterelaterade mål. Se *Baker 2000*, s. 299.

¹¹ Mål i vilka beskattning varit aktuella är: *Darby v. Sweden (11581/85, dom den 23 oktober 1990)*, *X v. Ireland (5913/72, fallet togs inte till prövning)*, *Reiner v. Bulgaria (46343/99, dom den 23 maj 2006)* och *H v. Sweden (12670/87, fallet togs inte till prövning)*.

¹² I målet *Reiner v. Bulgaria (46343/99, dom den 23 maj 2006)* var det fråga om att *Reiner* fick utreseförbud på grund av obetalda skatter. Detta utreseförbud ansågs hindra fri rörlighet. Vid treårsregeln är det dock inte fråga om ett närmelsevis lika drastiskt ingripande i den fria rörligheten.

¹³ I *Harris – O’Boyle – Bates – Buckley*, s. 736 ff., som kommenterar artikeln, behandlas främst konkreta utreseförbud av olika slag.

ning faller utanför kapitlets ramar.¹⁴ Av läsaren förutsätts således baskunskaper i EU-rätt.¹⁵ Läsaren bör också vara förtrogen med de ändringar som Lissabonfördraget medfört.¹⁶

Finland tillträdde avtalet om ett Europeiskt ekonomiskt samarbetsområde (EES-avtalet) år 1992. Avtalet trädde ikraft år 1994. EES-avtalet täcker förutom EU:s medlemsländer också Island, Norge och Liechtenstein. Eftersom EES-avtalet bara tillämpas i förhållandet till tre länder, har ingen separat behandling av avtalet ansetts nödvändig. Dessutom garanteras i EES-avtalet samma grundläggande friheter som i FEUF.¹⁷

5.2 TREÅRSREGELN I FÖRHÅLLANDE TILL EU-RÄTTEN

5.2.1 Allmänt

I EU-rätten finns ingen egentlig definition av hemvist eller boende.¹⁸ Utgångspunkten är dock att EU-rätten numera inverkar på de flesta delområden av den direkta beskattningen.¹⁹ Till dessa delområden hör inte regleringen av hemvist, boende eller skattskyldighet. Varje EU-medlemsland får således unilateralt i nationell rätt eller bilateralt genom skatteavtal bestämma om skattskyldigheten och fördelningen av beskattningsbehörigheten.²⁰ I bl.a. målet *van Hilten* konstaterades att varje land får i nationell rätt själv bestämma vad som konstituerar skattskyldighet.²¹ Detta möjliggör t.ex. beskattning på basis av nationalitet.²² I målet

¹⁴ Om förhållandet mellan nationell rätt och EU-rätten, se *Cejie 2010*, s. 226–227 och *Adamczyk 2010*, s. 14 ff.

¹⁵ Det finns rikligt med läroböcker där de allmänna lärorna har behandlats utförligt. Se t.ex. *Terra – Wattel* och *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*.

¹⁶ Lissabonfördraget har behandlats utförligt av t.ex. *Craig*.

¹⁷ I artikel 8 behandlas fri rörlighet av varor, i artikel 28 fri rörlighet för arbetstagare, i artikel 31 etableringsfrihet, i artikel 36 fri rörlighet för tjänster och i artikel 40 fri rörlighet för kapital.

¹⁸ Lissabonfördraget medförde ingen ändring till denna del, se *Malmgrén 2010a*, s. 279. För en redogörelse för boendebegreppet i EU-rätten, se *Wouters*, s. 41 ff.

¹⁹ Ursprungligen ansågs EU-rätten inte påverka den direkta beskattningen över huvud taget. Målet 270/83 *Avoir Fiscal* kom dock att utgöra vändpunkten. Fr.o.m. målet i fråga har det varit klart att skattebestämmelser kan anses hindra den fria rörligheten. Således måste också skattebestämmelserna vara i enlighet med EU-rätten. Se *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 70.

²⁰ *Terra – Wattel*, s. 884 och *Cejie 2010*, s. 228. För en utförlig redogörelse för förhållandet mellan EU-rätt och regler om skattskyldighet, se *de Broe 2010*, s. 107 ff.

²¹ C-513/03 *van Hilten*, punkt 47. Se också t.ex. *Juanto 2009a*, s. 253.

²² *van den Broek – Wildeboer*, s. 216 och *de Broe 2010*, s. 108.

Gilly fastställdes bl.a. att medlemsstaterna själva får bestämma om fördelningen av beskattningsbehörigheten genom skatteavtal.²³ I målet *Schumacker* slog domstolen fast att allmänt och begränsat skattskyldiga inte nödvändigtvis befinner sig objektivt sett i samma situation, varför olika behandling kan vara tillåten.²⁴ Olika behandling är däremot inte tillåten till den del den begränsat skattskyldigas och den allmänt skattskyldigas situationer är objektivt sett jämförbara.²⁵ Om de befinner sig i en objektivt sett jämförbar situation, måste någon rättfärdigande grund vara tillämplig för att olika behandling skall vara möjlig. Sådana skillnader i beskattningen som beror på att länderna har olika skattesatser är dock tillåtna.²⁶ Detta är uppenbart i och med att EU inte har harmoniserat skattesatserna i den direkta beskattningen.

Boende och skattskyldighet avgörs således uteslutande med stöd av nationell rätt och skatteavtal.²⁷ Trots detta får lagstiftningen också till denna del inte vara konstruerad så att den kränker Finlands EU-rättsliga förpliktelser.²⁸ I målet *Saint Gobain* konstaterades uttryckligen följande: ”Vid utövandet av den så fördelade beskattningsbehörigheten kan medlemsstaterna emellertid inte underlåta att beakta gemenskapsreglerna. Det framgår nämligen av fast rättspraxis att även om den direkta beskattningen omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall medlemsstaterna ändå beakta gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet ...”²⁹

I rättslitteraturen har det förts fram att treårsregeln kan vara problematisk ur ett EU-rättsligt perspektiv.³⁰ Vanligen är dessa påståenden relativt knapphändigt

²³ C-336/96 *Gilly*, punkterna 24 och 30. Fallet har kommenterats bl.a. i *Pistone* 2002, s. 132 ff., *Wattel*, s. 119 och *Mattson* 2007, s. 223. Se också C-307/97 *Saint Gobain*, punkterna 56–57. *Dahlberg* 2007, s. 259.

²⁴ C-279/93 *Schumacker*, punkterna 31–34, citatet är från punkt 34: ”Följaktligen är det faktum att en medlemsstat inte beviljar en utomlands bosatt vissa skattemässiga förmåner som beviljas en inom landet bosatt generellt sett inte diskriminerande, eftersom dessa två kategorier av skattskyldiga inte befinner sig i en jämförbar situation.” Se även *Urpilainen*, s. 90, *Weiss – Wooldridge*, s. 60 och *Mössner*, s. 501–502.

²⁵ Se t.ex. *Malmgrén* 2010a, s. 277. Se C-107/94 *Asscher*, punkt 42: ”Det skall emellertid förtydligas att då det föreligger en skattemässig fördel som förvägras en person som inte är bosatt i staten, kan en skillnad i behandlingen av dessa båda kategorier skattskyldiga betecknas som diskriminering i den mening som avses i fördraget, då det inte föreligger någon objektiv skillnad avseende förhållandena vilken berättigar en skillnad i behandling i detta avseende mellan de båda kategorierna skattskyldiga.”

²⁶ *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 131 och 72–73, *Helminen* 2012, s. 64–65 och *Äimä K.* 2007c, s. 493.

²⁷ Se även *Helminen*, kapitel 5, rubrik ”EU-vero-oikeus” (18.5.2012).

²⁸ *Helminen* 2010, s. 541.

²⁹ C-307/97 *Saint Gobain*, punkt 58. Målet har kommenterats till denna del i *Wattel*, s. 125 och 145. Se även C-279/93 *Schumacker*, punkt 21.

³⁰ Se t.ex. *Räbinä – Nykänen* 2009, s. 454, *Helminen* 2002c, s. 244, *Äimä K.* 2003, s. 60, 134 och 148, *Äimä K.* 2005, s. 364, *Äimä K.* 2007a, s. 209, *Äimä M.* 2005, s. 153 och 155 och *Frände – Hellsten*, s. 81. För Sveriges del, se *Mutén* 2004, s. 299–300. Jfr *Holmgren – Benjaminsson*, s. 528,

motiverade. Det skall dock nämnas att det också finns författare som anser att treårsregeln inte är särskilt problematisk ur ett EU-perspektiv.³¹ HFD har mig veterligen inte tagit ställning till treårsregelns EU-rättsliga aspekter, åtminstone inte i publicerade mål. Däremot har frågan aktualiserats i lägre instans.³² Om HFD hade tagit ställning till regeln och ansett den EU-rättsligt problematisk, torde regeln vid det här laget redan ha reviderats.

Treårsregeln kan vara problematisk främst med tanke på den fria rörligheten och diskrimineringsförbudet i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF). I vissa situationer kan treårsregeln ha sådana beskattningsmässiga konsekvenser, och i vissa fall administrativa följder, som kan uppfattas som hinder för den fria rörligheten. Treårsregeln kan också uppfattas vara diskriminerande, eftersom den behandlar finska medborgare annorlunda än utländska medborgare. I detta kapitel delas inverkan av treårsregeln antingen upp i diskriminering eller hinder för den fria rörligheten. Det kan diskuteras huruvida en separat behandling av diskriminering och hinder för fri rörlighet är ändamålsenlig. Vanligen innehåller treårsregeln egenskaper som samtidigt kan anses utgöra hinder för den fria rörligheten samt vara diskriminerande. Uppdelningen är således fiktiv och görs främst i syfte att klart skilja mellan de element i treårsregeln som är diskriminerande på grund av medborgarskap och de element som främst utgör ett hinder för att flytta utomlands.³³

I flera fall där treårsregeln kan leda till beskattning som kränker fri rörlighet eller är diskriminerande, begränsas Finlands beskattningsrätt av skatteavtal och ingen konkret kränkning uppstår således. Därmed blir den slutgiltiga inverkan av treårsregeln inte nödvändigtvis en annan än den hade varit för en begränsat skattskyldig utländsk medborgare. Om en nationell regel eventuellt är diskriminerande, men denna diskriminerande verkan elimineras genom skatteavtal, tyder

som inte lyfter fram några EU-aspekter avseende Sveriges femårsregel. För en allmän analys av EU-rätten i förhållande till femårsregeln och treårsregeln, se *de Broe* 2002, s. 61–62, 71 och 75. *Malmer* konstaterar på ett generellt plan att utsträckt allmän skattskyldighet inte torde vara EU-rättsligt problemfritt. Se *Malmer*, s. 87.

³¹ Se *de Broe* 2002, s. 75.

³² Ett mål som är värt att nämna i detta sammanhang är Åbo FD:s beslut 31.10.2008 nr 08/0776/3 (Opubl.). I målet var det fråga om skattskyldigheten för en person som flyttat till Portugal. Han hade dock fortsättningsvis en hel del egendom i Finland, vistades här flera månader samt arbetade tidvis. Således ansågs han ha väsentliga anknytningar och vara allmänt skattskyldig i Finland. Skattesubjektet ansåg att beskattningen kränkte artikel 21 om fri rörlighet för unionsmedborgare. Åbo FD ansåg inte beskattningen strida mot EU-rätt. Som motivering anfördes att varje stat har rätt att ingå skatteavtal. Målet fick besvärstillstånd, men HFD återförvisade målet på grund av jäv. Således meddelades ingen dom gällande skattskyldigheten. Se HFD 2010:83.

³³ Se *Wouters*, s. 48 ff. och 62 ff., som skiljer på diskriminering och fri rörlighet avseende vilken verkan boendevillkor kan ha.

rättspraxis enligt *Wattel* på att regeln trots allt kan anses tillåten.³⁴ Skatteavtalen kan således neutralisera betänkliga regler i nationell rätt. *Nykänen* betonar mycket riktigt att alla skatteavtal är olika. Faktumet att ett skatteavtal eliminerar den EU-rättsliga konflikten, innebär inte att alla andra skatteavtal också skulle göra det. Så länge som ett skatteavtal inte undanröjer diskrimineringen eller hindret för den fria rörlighet, förblir den nationella reglerna fortsättningsvis problematisk.³⁵ Skatteavtalet undanröjer däremot inte de administrativa följder som treårsregeln kan förorsaka. Treårsregeln har också inkluderats i ett antal skatteavtal. Genom sådana skatteavtal får Finland en vidare beskattningsbehörighet än om treårsregeln inte hade fogats till skatteavtalet. Finland är dock skyldig att eliminera den skatt som betalats i utlandet.

I det följande behandlas hurdana problemsituationer treårsregeln kan orsaka. Först redogörs för hur treårsregeln kan hindra fri rörlighet, därefter behandlas separat hur treårsregeln kan vara diskriminerande. Efter att de problematiska elementen i treårsregeln lokaliserats och analyserats, frågas om de eventuella bristerna kan anses tillåtna eller vid behov rättfärdigas.

5.2.2 Fri rörlighet och treårsregeln

5.2.2.1 Fri rörlighet och gränsöverskridande rörlighet

För att garantera funktionen av den inre marknaden förutsätts fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital.³⁶ I detta sammanhang är det främst den fria rörligheten för personer som är av intresse. Om fri rörlighet för personer stadgas i tre artiklar i FEUF: artikel 21 om fri rörlighet för unionsmedborgare³⁷, artikel

³⁴ EU-domstolen har tillåtit nationell lagstiftning som varit diskriminerande då skatteavtalet eliminerat denna verkan. Se t.ex. *C-265/04 Bouanich*, punkt 48: "Domstolen skall i detta avseende pröva huruvida det svensk-franska avtalet skall beaktas vid bedömningen av om en skattelagstiftning är förenlig med gemenskapsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital. Om svaret på denna fråga är jakande blir nästa steg att avgöra om detta avtal utesluter en restriktion av den grundläggande frihet som slagits fast." För ytterligare kommentarer se *Wattel*, s. 115, 131–132 och 134–136 och *Ceje* 2010, s. 283 ff.

³⁵ Se *Nykänen 2011b*, s. 184–185.

³⁶ Dessa kallas för de "fyra friheterna", se t.ex. *Helminen 2012*, s. 68. Hur många friheter det finns varierar något mellan olika författare. Se t.ex. *Weber 2005b*, s. 8, som delar upp friheterna i mindre grupper och uppnår således sammanlagt sex friheter.

³⁷ Tidigare EG-fördraget artikel 18. Unionsmedborgarnas rättigheter, som tidigare reglerades i EG-fördragets artikel 17, finns numera i FEUF artikel 20. En av unionsmedborgarnas rättigheter är rätten till fri rörlighet. De ändringar som gjordes i samband med Lissabonfördraget var mycket små, och förväntas inte ha någon större inverkan på rättspraxis. Se *Berglund*, s. 7. Se också *Nieminen 2010a*, s. 433.

45 om fri rörlighet för arbetstagare³⁸ och artikel 49 om etableringsfrihet^{39, 40} Fysiska personer kan täckas av samtliga tre artiklar.

Treårsregeln gäller alla situationer där en finsk medborgare flyttar från Finland, varvid det saknar betydelse huruvida flytten sker i egenskap av t.ex. pensionär, arbetstagare eller egenföretagare. Syftet med dessa tre artiklar är att undanröja hinder för den fria rörligheten inom unionen.⁴¹ Ett hinder för fri rörlighet innebär ett negativt särbehandlande av gränsöverskridande situationer.⁴² Om en person använder sig av sin rätt att fritt röra sig inom unionens område, får de skattemässiga följderna således inte bli mindre fördelaktiga än om personen hade valt att inte använda sig av den fria rörligheten.⁴³ Varken avfärdslandet eller mållandet får ställa hinder för den fria rörligheten.⁴⁴

I FEUF förbjuder både artikel 45 om fri rörlighet för arbetstagare och artikel 49 om etableringsfrihet också diskriminering på basis av medborgarskap.⁴⁵ Diskrimineringsförbudet i artiklarna 45 och 49 motsvarar det allmänna diskrimineringsförbudet i artikel 18.⁴⁶ Tillämpningsområdet för de grundläggande friheterna är således vidare än diskrimineringsförbudet i FEUF artikel 18, som bara förbjuder diskriminering. FEUF artikel 21 om fri rörlighet för unionsmedborgare saknar dock ett uttryckligt förbud mot diskriminering på basis av medborgarskap. Således tillämpas FEUF artikel 21 ofta tillsammans med diskrimineringsförbudet i FEUF artikel 18.⁴⁷ Både artiklarna om fri rörlighet och diskrimineringsförbudet har direkt effekt.

³⁸ Tidigare EG-fördraget artikel 39. Artikelns innehåll har förblivit oförändrad. Se *Wiman 2010*, s. 8–9.

³⁹ Tidigare EG-fördraget artikel 43. Även artikelns innehåll har förblivit oförändrad.

⁴⁰ Samtliga tre artiklar tolkas uppenbarligen på likadant sätt, varvid det inte är så relevant vilken av artiklarna som tillämpas på fallet. *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 103.

⁴¹ Alla former av fiskala hinder, oberoende av hur stora eller sällsynta de är, är förbjudna. En negativ särbehandling kan inte kompenseras med en positiv särbehandling i någon annan sak. Se *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 73–74.

⁴² *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 72 och *Cejie 2010*, s. 271–273.

⁴³ Se t.ex. *C-520/04 Turpeinen*, punkt 20: "... är det oförenligt med rätten till fri rörlighet när en person i den medlemsstat där han är medborgare behandlas på ett mindre förmånligt sätt än vad som skulle ha varit fallet om han inte hade använt sig av de rättigheter i fråga om fri rörlighet som han har enligt fördraget."

⁴⁴ *Englmair*, s. 52.

⁴⁵ Om diskrimineringsförbudet i FEUF artiklarna 45 och 49, se *Wouters*, s. 48–49. Egentligen används begreppet "inskränkning" i FEUF artikel 49 om etableringsfriheten. I detta sammanhang används bara begreppet diskriminering. Enligt *Cejie* saknar denna terminologiska skillnad rättslig betydelse. Se *Cejie 2010*, s. 267.

⁴⁶ *Helminen 2012*, s. 69.

⁴⁷ Se t.ex. *Berglund*, s. 7 och 4, *Englmair*, s. 45 samt *Äimä K. 2007c*, s. 492. I t.ex. *C-403/03 Schempp* tillämpades artiklarna tillsammans.

Ett hinder för fri rörlighet behöver dock inte vara diskriminerande för att vara förbjudet.⁴⁸ Sådana situationer kunde eventuellt kallas ”rena” fall av hinder för fri rörlighet. Till exempel administrativa hinder för fri rörlighet är inte nödvändigtvis diskriminerande. En åtgärd som hindrar den fria rörligheten är dock ofta direkt eller indirekt diskriminerande, varför det är lättare att förbjuda åtgärden direkt på diskrimineringsgrund.⁴⁹ Artiklarna om fri rörlighet förbjuder begränsandet av den fria rörligheten för både egna medborgare och andra EU-länders medborgare. Inte ens egna medborgare får således hindras från att flytta utomlands.⁵⁰ Även s.k. exitskatter⁵¹ är vanligen förbjudna, oberoende av om de är diskriminerande på basis av nationalitet eller inte. Nedan granskas treårsregeln som ett potentiellt hinder för fri rörlighet oberoende av om regeln är diskriminerande eller inte.

I FEUF artikel 21.1 om fri rörlighet för unionsmedborgare sägs följande: ”Varje unionsmedborgare ska ha rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier, om inte annat följer av de begränsningar och villkor som föreskrivs i fördragen och i bestämmelserna om genomförande av fördragen.” Tillämpningen av artikeln förutsätter ingen ekonomisk aktivitet,⁵² varvid artikeln lämpar sig för t.ex. pensionärer, studerande och andra som inte arbetar eller bedriver rörelse. För att artikeln skall tillämpas förutsätts dock att det är fråga om en gränsöverskridande situation.⁵³

I FEUF artikel 45.1 om fri rörlighet för arbetstagare stadgas enligt följande: ”Fri rörlighet för arbetstagare ska säkerställas inom unionen.” Enligt FEUF artikel 45.2 får ingen diskrimineras på basis av nationalitet. Artikeln är tillämplig på de fall där en person flyttar från ett EU-land till ett annat för att arbeta, d.v.s. det måste vara fråga om en gränsöverskridande situation. Vidare förutsätts ekonomisk aktivitet i form av arbete. Villkoren för arbetsavtal, socialskyddsförmåner och beskattning skall vara lika fördelaktiga för inflyttade som för landets egna medborgare. Även sådana regler som medför att ett skattesubjekt avhåller sig från att lämna landet kan utgöra ett hinder för fri rörlighet.⁵⁴

⁴⁸ Se *Helminen* 2012, s. 69.

⁴⁹ Om förhållandet mellan diskriminering och hinder, samt när domstolen använder det ena respektive det andra begreppet, se *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 104.

⁵⁰ Se t.ex. målet 81/87 *Daily Mail*. Se även *Helminen* 2012, s. 70.

⁵¹ Ordet är direkt lånat från engelskans ”exit tax”. Exitskatter behandlas närmare i avsnitt 5.3.3.

⁵² Se bl.a. *Weber* 2005b, s. 15.

⁵³ *Englmair*, s. 45.

⁵⁴ Se t.ex. *C-520/04 Turpeinen*, punkt 15: ”Nationella bestämmelser som hindrar eller avhåller en arbetstagare som är medborgare i en medlemsstat från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet utgör således hinder för denna frihet, även om de tillämpas oberoende av de berörda arbetstagarnas nationalitet ...”

I första stycket i FEUF artikel 49 om etableringsfrihet stadgas på följande sätt: ”Inom ramen för nedanstående bestämmelser ska inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud ska även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.” I andra stycket regleras rätten att vara verksam som egenföretagare eller grunda företag på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare. Artikelns gäller både juridiska och fysiska personer. Etablering innebär ett faktiskt utövande av en ekonomisk verksamhet genom en fast inrättning i en annan medlemsstat under obestämd tid.⁵⁵

I detta sammanhang vill jag påpeka att också fri rörlighet för tjänster (FEUF artikel 56⁵⁶) kan tänkas komma i fråga vid treårsregeln. När en finsk medborgare under kortare tider rör sig över gränserna för att erbjuda tjänster aktualiseras nödvändigtvis inte etablering,⁵⁷ varvid det är tänkbart att FEUF artikel 56 aktualiseras.⁵⁸ Även frågan om huruvida fri rörlighet för kapital kan knytas an till treårsregeln måste bemötas. Fri rörlighet för kapital har beaktats i van Hilten, där det i arvs- och gåvobeskattningen var fråga om en motsvarande situation som kan uppkomma vid treårsregeln. Domstolen konstaterade följande: ”Härav följer att arv utgör kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 73b i fördraget...”⁵⁹ Om huruvida utvidgad eller utsträckt allmän skattskyldighet på grund av medborgarskap kan ses som ett hinder för den fria rörligheten för kapital, konstaterade EU-domstolen följande: ”Nationella bestämmelser, som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilka arvet efter en medborgare i en medlemsstat som avlider inom tio år efter det att han har anmält utflyttning från ovannämnda medlemsstat och folkbokfört sig i utlandet, beskattas såsom om han hade behållit sin hemvist i medlemsstaten med avräkning för den skatt som tagits ut i den medlemsstat där den avlidne folkbokfört sig, utgör inte en restriktion för kapitalrörelser.”⁶⁰ Således torde treårsregeln i vissa fall också kunna bedömas utifrån FEUF artikel 63⁶¹ om fri rörlighet för kapital samt FEUF 56 om fri rörlighet för tjänster. Sannolikt är dock att treårsregeln skulle primärt bedömas med utgångspunkt i de övriga artiklarna om fri rörlighet.⁶²

⁵⁵ Se t.ex. *C-221/89 Factorame II*, punkt 20. För en utförlig analys av förutsättningarna för etablering, se *Weber 2005b*, s. 31 ff.

⁵⁶ Tidigare EG-fördraget artikel 49.

⁵⁷ Om förhållandet mellan fri rörlighet för tjänster och etableringsfriheten, se *Weber 2005b*, s. 65–67.

⁵⁸ Om fri rörlighet för tjänster, se *Weber 2005b*, s. 57 ff.

⁵⁹ *C-513/03 van Hilten*, punkt 42.

⁶⁰ *C-513/03 van Hilten*, punkt 55.

⁶¹ Tidigare EG-fördraget artikel 56.

⁶² Om företrädesordningen, se *Helminen 2012*, s. 110–114.

5.2.2.2 Treårsregeln som potentiellt hinder för fri rörlighet

Treårsregeln inverkar onekligen på den utflyttades skatterättsliga ställning. Frågan är dock huruvida den utsträckta allmänna skattskyldigheten *de facto* utgör ett hinder för fri rörlighet eller inte. Om treårsregeln leder till att beskattningen av en utflyttad finsk medborgare blir högre i Finland än för en i Finland bosatt person, är det självfallet fråga om begränsandet av fri rörlighet. I dessa fall kan det alternativt talas om diskriminering av gränsöverskridande situationer i förhållande till rent nationella situationer. Sådana situationer borde inte längre kunna uppstå i praktiken.⁶³ Skatteavtalet eliminerar i allmänhet inverkan av treårsregeln i ISkL 11.1 §. Treårsregeln kan vara inkluderad i skatteavtalet (vanligen i artikel 23). I de flesta skatteavtal är treårsregeln inte inkluderad. I de fall där treårsregeln finns i skatteavtalet⁶⁴, beskattas den utflyttade finska medborgaren i praktiken lika som om han fortsättningsvis var bosatt i Finland trots att Finland skulle vara källstat enligt artikel 4 i skatteavtalet.⁶⁵ Att den totala skattebördan på grund av olika skattesatser i de båda länderna kan bli större i en gränsöverskridande situation kan dock inte ses som ett hinder för fri rörlighet.

Också andra än direkt till den konkreta beskattningen relaterade aspekter av treårsregeln kan hindra fri rörlighet.⁶⁶ I EU-domstolens rättspraxis har icke-skattemässiga konsekvenser i samband med utflyttning i vissa mål ansetts som hinder för den fria rörligheten.⁶⁷ I målet *N* ansåg EU-domstolen att det inte var oskäligt att den skattskyldige tvingades lämna in en skattedeklaration vid utflyttning.⁶⁸ Finska medborgare som täcks av treårsregeln måste årligen redogöra för sina inkomster och utgifter i deklarationen. Mera problematisk blir situationen om den finska medborgaren årligen försöker visa att de väsentliga anknytningarna till Finland har upphört. Med beaktande av att reglerna om väsentliga an-

⁶³ Se även *Helminen 2010*, s. 543, där hon konstaterar att skatten för en person som valt att lämna Finland, men som fortsättningsvis anses bosatt i Finland enligt ISkL 11.1 §, inte borde vara anorlunda än skatten för en person bosatt i Finland. Jfr *Helminen 2002c*, s. 244.

⁶⁴ Treårsregeln finns i skatteavtalen med följande länder: Arabemiraten, Argentina, Barbados, Brasilien, Estland, Filippinerna, Grekland, Italien, Jugoslavien, Korea, Lettland, Litauen, Luxemburg, Mexiko, Nya Zeeland, Pakistan, Rumänien, Ryssland, Slovakien, Sri Lanka, Sydafrika, Thailand, Tjeckien, Tyskland, Ukraina, Uzbekistan och Zambia. Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 93.

⁶⁵ Se avsnitt 8.7.2.3 om beskattningen då treårsregeln införts i skatteavtal.

⁶⁶ Om problematiska administrativa hinder, se *Furuset*, s. 282–285.

⁶⁷ I målet *C-55/98 Vestergaard* förutsattes högre beviskrav för avdrag för utländska kurskostnader än för motsvarande inhemska kurskostnader. Detta godkändes inte av EU-domstolen. Se *C-55/98 Vestergaard*, punkterna 21–22. Målet har analyserats utförligt i *Äimä K. 2001*, s. 180–181.

⁶⁸ *C-470/04 N*, punkt 49. Se *COM(2006)825 final*, s. 3–4. *Furuset* har däremot ansett att kravet på *transfer pricing*-dokumentation i gränsöverskridande situationer är en så stor börda att det minskar viljan att överföra varor inom koncernen. Han anser att dylika dokumentationskrav kan utgöra hinder för fri rörlighet. Se *Furuset*, s. 267. Se även *Helminen 2012*, s. 70.

knytningar är baserade på rättspraxis och förutsebarheten med andra ord är dålig, kan det anses att de väsentliga anknytningarna skapar ett sådant osäkerhetsmoment som kan avhålla en finsk medborgare från att flytta.⁶⁹ Utländska medborgare i samma situation täcks inte av treårsregeln, och har således inget behov att bevisa avsaknaden av väsentliga anknytningar. Fråga är dock huruvida den omvända bevisbördan samt deklarationsskyldigheten i treårsregeln uppfattas som ett förbudet hinder för fri rörlighet, eller om dessa kan anses tillåtna eller eventuellt rättfärdigas.

Treårsregeln blir också aktuell i de fall där en finsk medborgare, som täcks av treårsregeln, blir föremål för en olöst dubbelboendekonflikt, d.v.s. då hemvisten inte kan bestämmas enligt skatteavtalet.⁷⁰ I sådana situationer blir den totala skatten för en finsk medborgare lätt högre än både den skatt han skulle ha betalat om han stannat i Finland och den skatt en utländsk medborgare i samma situation betalat. Detta beror på att en olöst dubbelboendekonflikt kan leda till dubbelbeskattning. Olösta dubbelboendekonflikter beror i sista hand på att avtalsstaterna inte kan enas om vilken stat som är hemvisten enligt skatteavtalet. Treårsregeln är inte i sig orsaken till den olösta dubbelboendekonflikten. Orsaken till dubbelboendekonflikten ligger i de åtgärder skatteavtalsparterna vidtar, eller snarast låter bli att vidta, i syfte att lösa konflikten.

5.2.3 Diskrimineringsförbudet och treårsregeln

5.2.3.1 Förbudet mot diskriminering vid gränsöverskridande rörlighet

Diskriminering⁷¹ förbjuds i de flesta artiklar om fri rörlighet. Dessutom finns det ett allmänt diskrimineringsförbud i FEUF artikel 18.⁷² I FEUF artikel 18 sägs följande: ”Inom fördragens tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördragen, skall all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden.” Reglerna om fri rörlighet är primära i förhållande till det allmänna diskrimineringsförbudet i FEUF artikel 18.⁷³ Diskrimineringsförbudet kan självfallet tillämpas ensamt om tillämpningskriterierna

⁶⁹ Om de väsentliga anknytningarna och deras EU-rättsliga ställning, se *Äimä M.* 2005, s. 155.

⁷⁰ Om dubbelboendet i EU-rätten, se t.ex. *Simander*, s. 313 ff.

⁷¹ Om begreppen inskränkning, diskriminering och restriktion och deras terminologiska skillnader, se *Cejie* 2010, s. 231 och 266–274 och *Cordewener* 2005, s. 1–4. Se även *Panayi* 2007a, s. 144.

⁷² Tidigare EG-fördraget artikel 12. FEUF artikel 18 är i praktiken en kopia av EG-fördraget artikel 12. Se *Berglund*, s. 7.

⁷³ Diskrimineringsförbudet används bara om de specialiserade artiklarna inte kan tillämpas. Se t.ex. *C-1/93 Halliburton*, punkt 12. Se även *Helminen* 2012, s. 69, *Ståhl – Persson Österman – Hilting – Öberg*, s. 71, *Cejie* 2010, s. 231 och *Englmair*, s. 48.

för andra artiklar inte uppfylls.⁷⁴ För att kunna tillämpa diskrimineringsförbudet förutsätts ingen ekonomisk aktivitet i likhet med FEUF artiklarna 45 och 49. Däremot skall det vara fråga om en gränsöverskridande situation.⁷⁵

Både direkt och indirekt diskriminering är förbjudna. Med direkt eller öppen diskriminering avses att ingen får särbehandlas på basis av dennes nationalitet.⁷⁶ Eftersom treårsregeln tillämpas bara med avseende på finska medborgare är det eventuellt fråga om direkt diskriminering. Vid indirekt eller dold diskriminering tillämpas något annat kriterium än nationalitet, som t.ex. boende eller hemvist, som leder till samma slutresultat som om nationalitet hade använts.⁷⁷ Diskrimineringsförbudet innebär således att två personer med medborgarskap i olika EU-länder inte får behandlas olika om deras situation annars är lika. Det kan också vara fråga om diskriminering när personer av olika EU-medborgarskap behandlas lika trots att deras situation är olika, varvid den ena hamnar i en ofördelaktigare situation.⁷⁸ Att avgöra när två situationer är jämförbara eller icke-jämförbara kan vara ytterst svårt.⁷⁹ Bedömningen måste ske *in casu* och med beaktande av de individuella omständigheterna i varje enskilt fall. Diskriminering kan i vissa fall rättfärdigas, men grunderna för rättfärdigandet är olika vid direkt och indirekt diskriminering.

5.2.3.2 Potentiell diskriminering vid bruket av treårsregeln

Diskrimineringsförbudet blir aktuellt vid treårsregeln i och med att en finsk medborgare behandlas annorlunda än en utländsk medborgare som flyttar från Finland.⁸⁰ Det gäller att observera att finska medborgare kan både främjas och dis-

⁷⁴ Se t.ex. *C-422/01 Skandia och Ramstedt*, punkt 61, där det konstateras följande: ”Eftersom artikel 12 EG endast kan tillämpas självständigt i sådana situationer som omfattas av gemenskapsrätten men för vilka det inte finns några särskilda regler om icke-diskriminering i fördraget ... saknas det med hänsyn till ovanstående överväganden anledning att besvara den fråga som har ställts avseende denna bestämmelse.”

⁷⁵ Se t.ex. *C-107/94 Asscher*, punkt 32. Se även *Helminen 2012*, s. 61 och 64.

⁷⁶ Om den direkta diskrimineringen, se *Äimä K. 2003*, s. 39–40, *Helminen 2012*, s. 63 och *Dahlberg 2007*, s. 231.

⁷⁷ Se t.ex. *C-311/97 Royal Bank of Scotland*, punkterna 26–27. För en definition av indirekt diskriminering i EU-rätt och OECD:s modellskatteavtal, se *Ståhl 1997*, s. 352. Boende som grund för diskriminering har analyserats utförligt i *Wouters*, s. 55 ff.

⁷⁸ Se t.ex. *C-383/05 Talotta*, punkt 18: ”Diskriminering uppkommer endast när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall.”

⁷⁹ Se t.ex. *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 135.

⁸⁰ Motsvarande normer som den finska treårsregeln har i rättslitteraturen ifrågasatts ur diskrimineringsynvinkel, se bl.a. *Wachter*, s. 1075–1076 och *Hohenwarter – Plansky*, s. 423, som kommenterar *C-513/03 van Hilten*.

krimineras i förhållande till utländska medborgare.⁸¹ I det följande behandlas dessa två alternativa situationer. Ställning tas inte bara till den traditionella formen av diskriminering, d.v.s. vertikal diskriminering, utan också den horisontella diskrimineringen behandlas. Utgångspunkten är därmed en situation där en finsk medborgare och en utländsk medborgare varit en lång tid bosatta och allmänt skattskyldiga i Finland. Dessa flyttar samtidigt från Finland till ett och samma EU-medlemsland och anses enligt skatteavtalet artikel 4 ha hemvist i det andra avtalslandet. Den finska medborgaren förblir enligt treårsregeln allmänt skattskyldig i Finland, medan den utländska medborgaren blir begränsat skattskyldig i och med flytten. Båda personerna är i en jämförbar situation, bara medborgarskapet skiljer dem åt. Den utflyttade finska medborgaren jämförs såväl med den utflyttade utländska medborgaren i samma situation (horisontell situation) som med en nationell situation (vertikal situation). Jämförelsen görs på ett allmänt plan. På grund av de stora variationerna i skatteavtalen är det dock svårt att göra några generaliseringar om beskattningen i gränsöverskridande situationer.⁸²

Vertikal diskriminering⁸³, d.v.s. att en utflyttad finsk medborgare som täcks av treårsregeln skulle behandlas sämre än vad som gäller på ett nationellt plan, torde inte längre uppstå.⁸⁴ Det finns dock situationer där beskattningen kan bli högre för en utflyttad finsk medborgare än för en utflyttad utländsk medborgare i samma situation (horisontell diskriminering). Den kanske mest uppenbara situationen av högre beskattning för finska medborgare uppstår då treårsregeln är inkluderad i skatteavtalet. I en sådan situation får Finland beskatta sina fortfarande allmänt skattskyldiga medborgare, trots att de vid tillämpandet av skatteavtalet anses ha hemvist i den andra avtalslutande staten. Denna inverkan kan demon-

⁸¹ Det finns ett flertal rättsfall där den finska medborgaren yrkat på att han skall anses bosatt i Finland efter treårsregelns utgång, eftersom det skulle vara mer fördelaktigt för honom att beskattas som allmänt än begränsat skattskyldig. Se närmare *Niskakangas*, kapitel 15 rubrik: "Ei valintamahdollisuutta" (18.5.2012) och *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 19. Se bl.a. CSN 1998/20.

⁸² Ännu år 2012 saknade Finland skatteavtal med ett EU-land, nämligen Cypern. Se även *Niemi-nen 2010a*, s. 437. I slutet av november 2012 gavs dock en proposition till ett skatteavtal med Cypern, se RP 173/2012 rd. Avtalet har fått fördragsserienummern FördrS 40/2013. Det finns stora skillnader mellan skatteavtalen. Beroende på bl.a. inkomstens slag och källa kan beskattningsbehörigheten i sin helhet höra till Finland, vara delad mellan Finland och avtalslandet eller exklusivt höra till det andra avtalslandet. Även skattesatserna kan vara begränsade. Reglerna för avräkning eller undantagande för den skatt som betalats i det andra avtalslandet varierar. I vissa fall eliminerar skatteavtalet skillnaderna i skattesatserna, medan skillnaden i andra fall blir bestående. Finland har även skatteavtal med vissa EU-medlemsländer i vilka treårsregeln inkluderats. För en lista över dessa länder, se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 93.

⁸³ Vid vertikal diskriminering behandlas en nationell situation annorlunda än en motsvarande gränsöverskridande situation. Se närmare *Helminen 2012*, s. 64 och *Niemi-nen 2010a*, s. 435.

⁸⁴ Se ovan avsnitt 5.2.2.2.

streras genom följande exempel. I allmänhet får bara hemviststaten beskatta överlåtelsevinst av lös egendom, också om den lösa egendomen är belägen i Finland (t.ex. aktier). Treårsregeln i skatteavtalet gör det möjligt att beskatta detta slags överlåtelsevinst för finska medborgare.⁸⁵ Andra än finska medborgare, d.v.s. som inte faller under treårsregeln, blir begränsat skattskyldiga efter utflyttning och beskattas således inte för överlåtelsevinsten.

Även om treårsregeln inte är inkluderad i skatteavtalet kan det förekomma att beskattningen av finska medborgare blir högre än för utländska medborgare i samma situation. Om Finland enligt skatteavtalet har rätt att beskatta t.ex. ränta från Finland, beskattas bara de personer som är bosatta enligt nationell rätt.⁸⁶ Vanligen är dock källskatten på räntan begränsad till 5–15 %.⁸⁷ Begränsat skattskyldiga betalar så gott som aldrig skatt på ränta enligt ISkL 9.2 §.

Exemplen ovan visar att treårsregeln i vissa fall kan leda till att finska medborgare blir beskattade enligt en högre skattesats än utländska medborgare. Huruvida denna beskattningsmässiga skillnad förblir slutgiltig eller elimineras i hemviststaten är beroende på skatteavtalet och lagstiftningen i hemviststaten. I vissa fall elimineras denna beskattningsmässiga skillnad i och med att hemviststaten avräknar den skatt som betalats i Finland. I andra fall förblir den beskattningsmässiga skillnaden slutgiltig, varvid den finska medborgaren får bära en högre skattebörda. Om man utgår från att det är fråga om negativ särbehandling av finska medborgare i förhållande till utländska medborgare i samma situation, måste man analysera naturen av denna särbehandling.⁸⁸

För det första är det fråga om horisontell diskriminering när två likadana gränsoverskridande situationer behandlas olika.⁸⁹ Horisontell diskriminering i jämförbara situationer borde vara förbjudet. Vad som utgör en jämförbar situation är inte fullt klart.⁹⁰ Trots att EU-domstolen erkänt förekomsten av horisontell

⁸⁵ Den skatt som betalats i utlandet måste dock först gottgöras. För ett exempel på hur treårsregeln fungerar i praktiken, se t.ex. HFD 6.4.2005 I. 761.

⁸⁶ Om beskattningen av ränta i finska skatteavtal, se avsnitt 8.7.3.2.

⁸⁷ Skatten på lön kan likaså bli betydligt högre för en progressivt beskattad allmänt skattskyldig finsk medborgare än för en begränsat skattskyldig utländsk medborgare. Vid höga löner som enligt skatteavtalet bara skall beskattas i Finland, blir skatten för en finsk medborgare lätt över 35 %. Däremot kan en begränsat skattskyldig bli beskattad enligt en källskatt på 35 %, förutsatt att han inte väljer beskattning enligt BFöRL.

⁸⁸ Se även *Äimä* som anser att treårsregeln är diskriminerande i förhållande till andra begränsat skattskyldiga, se *Äimä K. 2003*, s. 60 fotnot 166.

⁸⁹ Om horisontell diskriminering, se *Cordewener 2007*, s. 210–212 och *Englmair*, s. 58–61.

⁹⁰ *Cejie* konstaterar att två situationer som täcks av olika skatteavtal inte är jämförbara. *Cejie 2010*, s. 279. Se även *Lang 2006b*, s. 423 och *Lang 2009*, s. 104, om diskussionen när två gränsoverskridande situationer kan anses jämförbara. Vad som är en jämförbar situation har också behandlats utifrån en lite avvikande situation. I målet *C-240/10 Schul-Delzers och Schulz* jämfördes en situation där en fransk statsanställd i Tyskland inte erhöll samma förmåner i Tyskland som en

diskriminering,⁹¹ har någon klar linje i rättspraxis ännu inte hunnit utvecklas. Frågor relaterade till horisontell diskriminering har varit aktuella bl.a. i rättsfall som har gällt ”most favoured nation”-principen (MFN-principen).⁹² Denna princip innebär förenklat att ett medlemsland måste ge individer från alla olika medlemsländer samma fördelar som de ger personer från ett visst medlemsland.⁹³ MFN-principen används bl.a. i internationell handel.⁹⁴ MFN-principen kan ha relevans ur treårsregelns perspektiv i följande situation: Finland har slutit två skatteavtal med två stater som har liknande skattesystem och skattesatser. Skatteavtalen påminner om varandra förutom när det gäller treårsregeln. Treårsregeln tillämpas inte i skatteavtalet med staten X, medan den tillämpas i skatteavtalet med staten Y. Om en finsk medborgare flyttar till Y förblir han längre allmänt skattskyldig i Finland och påförs eventuellt en högre totalskatt än om han flyttar till X där treårsregeln inte gäller. Har finländare som flyttat till Y rätt att kräva att treårsregeln inte skall tillämpas såsom i skatteavtalet med X? EU-domstolen godkände dock inte MFN-principen i målet *D*,⁹⁵ vilket har kritiserats i rättslitteraturen.⁹⁶ I den nu analyserade situationen är det fråga om en litet annorlunda

tysk statsanställd i utlandet. EU-domstolen konstaterade att dessa situationer inte var jämförbara med beaktande av syftet med skattefördelen som beviljades till den tyska statsanställda i utlandet. Se *C-240/10 Schul-Delzers och Schulz*, punkt 37. Jämförbarheten i denna situation är dock inte särskilt relevant vid treårsregeln.

⁹¹ Se t.ex. *Lang* 2009, s. 104.

⁹² Se t.ex. *Helminen* 2012, s. 43 och *Kofler – Schindler*, s. 530 och 536–539. För rättspraxis där MFN-principen varit aktuell, se *van Thiel* 2007, s. 320–324.

⁹³ Principen skulle i praktiken leda till att en person som är bosatt i t.ex. Spanien och som har inkomster från Tyskland inte behöver åberopa det tysk-spanska skatteavtalet, utan kan hänvisa till det skatteavtal som innebär den mest fördelaktiga beskattningen av inkomster från Tyskland. Det råder något olika åsikter om hur principen skall uppfattas. Om de olika synvinklarna på principens innebörd, se t.ex. *Weber* 2005a, s. 429. Se även *Wolvers*, s. 255 ff.

⁹⁴ *Weber* 2005a, s. 429–431 och *van Thiel* 2007, s. 317–318.

⁹⁵ EU-domstolen tog ställning till MFN-principen i målet *C-376/03 D*. I målet var det fråga om att en person bosatt i Belgien enligt skatteavtalet mellan Belgien och Nederländerna fick göra vissa avdrag för den fasta egendom han hade och beskattades för i Nederländerna. *D* som var bosatt i Tyskland men hade fast egendom i Nederländerna fick inget motsvarande avdrag enligt det tysk-belgiska skatteavtalet. *D* yrkade på avdraget med beaktande av att han, om han hade varit bosatt i Belgien, hade fått avdraget i Nederländerna. EU-domstolen konstaterade i punkt 62 följande: ”En sådan bestämmelse som den som föreskrivs i artikel 25.3 i det belgisk-nederländska avtalet kan inte anses utgöra en från övriga delar av avtalet lösgörbar förmån. Den ingår tvärtom som en integrerad del av avtalet och bidrar till dess allmänna harmoni.” EU-domstolen konstaterar således att en person inte kan åberopa ett avtal som ingåtts med ett land där han inte själv är bosatt eller har koppling till. *D* ansågs med andra ord inte vara i samma situation som en person som var bosatt i Belgien.

⁹⁶ Domen i målet *D* har väckt starka åsikter i rättslitteraturen. Domen har berömts i bl.a. *de Graaf – Janssen*, s. 173 och 187. För kritik av domen, se t.ex. *van den Hurk – Korving* 2006, s. 372–373, *van Thiel* 2005, s. 457 ff., *van Thiel* 2007, s. 322–324 och *Weber* 2005a, s. 440–441. *Schuch* har ansett att EU-domstolen inte hade behövt ta ställning till MFN-principen i domen, eftersom samma

situation än i fråga om MFN-principen. I detta fall flyttar två personer, en finsk och en utländsk medborgare, från Finland till ett och samma EU-medlemsland, varvid samma skatteavtal tillämpas i båda situationerna. Likheter i deras omständigheter tyder på att deras situation är objektivt jämförbar.⁹⁷

För det andra är det fråga om direkt diskriminering när den beskattningsmässiga behandlingen baserar sig på medborgarskapet. Här måste man vidare fråga sig om det är tillåtet att diskriminera egna medborgare i förhållande till utländska medborgare. Denna form av diskriminering kallas för ”omvänd diskriminering”.⁹⁸ Sådan har i rättslitteraturen i huvudsak ansetts tillåten.⁹⁹ Således kan åtminstone egna medborgare, som inte använder någon fördragsfrihet, behandlas sämre än andra staters medborgare. Frågan är dock huruvida omvänd diskriminering är tillåten i en gränsöverskridande situation?¹⁰⁰ I målet HFD 4.3.2010 l. 412 godkändes omvänd diskriminering, trots att det var fråga om en gränsöverskridande situation.¹⁰¹ I praktiken beskattas en finsk medborgare som täcks av treårsregeln

slutresultat kunde ha nåtts på andra grunder. Se *Schuch* 2006, s. 7. Godkännandet av MFN-principen hade förmodligen lett till en hel del oklarhet om skatteavtalens tillämplighet, men även till ett bortfall av skatteintäkter för medlemsländerna. *Schuch* betonar att MFN-principen på längre sikt skulle kunna leda till att medlemsländerna tvingas utarbeta ett multilateralt skatteavtal. Se *Schuch* 1997, s. 119–123. Se även *Äimä K.* 2005, s. 368. Jfr *van Thiel*, som argumenterar att flera av föreställningarna om vad MFN-principen hade medfört, som t.ex. bortfall av skattinkomster, är felaktiga eller överdrivna. Se *van Thiel* 2007, s. 323–324. Tidningen Intertax 10/2005 innehåller flera artiklar om temat.

⁹⁷ I målet *C-521/07 Kommissionen mot Nederländerna* ansågs två gränsöverskridande situationer lika, trots att det i det ena fallet var fråga om en EU-intern situation och i det andra fråga om förhållandet till EES-länder. *Englmair*, s. 60.

⁹⁸ Av vissa författare definieras omvänd diskriminering så att interna situationer särbehandlas negativt i förhållande till gränsöverskridande situationer. Se t.ex. *Garcia*, s. 179, *Craig – de Búrca*, s. 762 och *Helminen* 2012, s. 64.

⁹⁹ *Vapaavuori* 2003, s. 89, *Helminen* 20012, s. 64, *van Thiel* 2002, s. 373, *Malmgrén* 2010a, s. 278 och *Juanto* 2009b, s. 393. Om den omvända diskrimineringen inom den sociala tryggheten, se *Sakslin* 2007, s. 307. *Tikka* kommenterar EATLP:s årsmöte år 2000, där temat var internationell arvsbeskattning, och konstaterar att åsikterna går isär om huruvida omvänd diskriminering är tillåten eller inte. Se *Tikka* 2000, s. 388–389. Allmänt skattskyldiga kan beskattas högre än begränsat skattskyldiga. Detta tillåter dock inte att en allmänt skattskyldig beskattas olika i en nationell situation och en motsvarande gränsöverskridande situation. Se t.ex. *C-319/02 Manninen*. Hur EU-domstolen kommer att förhålla sig till den omvända diskrimineringen i framtiden är oklart.

¹⁰⁰ Om den finska medborgaren använder sig av en fördragsfrihet när han flyttar över gränserna, skyddas personen i allmänhet även mot den egna staten. Se *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 72. Se t.ex. *C-107/94 Asscher*, punkt 32.

¹⁰¹ I målet HFD 4.3.2010 l. 412 fastslog HFD att en finsk medborgare bosatt i utlandet och som utkommenderats till Finland för två år inte kunde falla under specialreglerna för s.k. nyckelpersoner enligt lagen om källskatt för löntagare från utlandet (18.12.1995/1551). För att få den lägre skattesatsen förutsattes bl.a. att den inflyttade inte var finsk medborgare. HFD ansåg varken att FEUF artikel 18 eller 45 kränktes. Således beskattades den finska medborgaren enligt en högre skattesats än utländska medborgare i samma situation. Huruvida tolkningen av den omvända diskrimineringen och fria rörligheten är korrekt kan diskuteras. Den finska medborgaren var uppen-

som om han vore bosatt i Finland, d.v.s. som om det var en nationell situation och att personen inte flyttat utomlands. Man kan därmed argumentera att treårsregeln – trots den gränsöverskridande dimensionen – skall anses omvänt diskriminerande, och således tillåten. I verkligheten är det dock samtidigt också fråga om en gränsöverskridande situation i och med att den finska medborgaren *de facto* förflyttat sig över gränserna. Detta talar för att den negativa särbehandlingen av egna medborgare inte skall vara tillåten så länge som den finska medborgaren använder sig av fördragsfriheterna.¹⁰² Målet *van Hilten*, som kommer att behandlas senare, understöder dock inte denna uppfattning.

Treårsregeln kan också leda till att utländska medborgare behandlas sämre än finska medborgare i samma situation.¹⁰³ Tidigare uppstod enkelt diskriminering av begränsat skattskyldiga i fråga om t.ex. pensionsinkomster. Numera beskattas också begränsat skattskyldiga personer för pensionernas del på samma sätt som allmänt skattskyldiga, d.v.s. enligt BFörfL.¹⁰⁴ Beskattningen av löneinkomster från arbete utfört i Finland har också ändrats för att inte vara diskriminerande. När lönen från Finland utgör minst 75 % av den totala nettoförvärvsinkomsten under året, kan den skattskyldige enligt KällSkL 13.1 § 4 punkten yrka på att bli beskattad enligt BFörfL.¹⁰⁵ Beskattningen kan fortsättningsvis bli högre för be-

barligen i en horisontellt jämförbar situation med en utländsk medborgare som flyttat till Finland för att arbeta. Det enda som skiljde dem åt var medborgarskapet. Eventuellt hade det varit motiverat att be om ett förhandsavgörande av EU-domstolen. I rättslitteraturen har fallet i korthet behandlats av *Andersson*: "Även i andra fall har det visat sig att diskrimineringsargumentet inte har verkan då »diskrimineringen» drabbat det egna landets medborgare." Se *Andersson 2011*, s. 92–93.

¹⁰² *Craig – de Búrca*, s. 762–763.

¹⁰³ Se även *Manninen* som konstaterar att begränsad skattskyldighet i vissa fall leder till strängare beskattning än allmän skattskyldighet. Se *Manninen*, s. 8.

¹⁰⁴ Även avdragen har ändrats så att alla avdrag numera beviljas, oberoende av om den skattskyldige har varit bosatt i Finland eller inte. Om diskrimineringen före lagändringen, se *Äimä K. 2003*, s. 134. Se även RP 173/2009 rd, s. 8, för en redogörelse för hur beskattningen av inkomst från skogsbruk ändrades, eftersom allmänt och begränsat skattskyldiga ansågs vara i en objektivt sett jämförbar situation sinsemellan.

¹⁰⁵ Gränsen på 75 % har valts med beaktande av artikel 2 i kommissionens rekommendation 94/79/EG av den 21 december 1993 om beskattning av vissa inkomster som personer utan hemvist i landet uppbär i en annan medlemsstat än den där de har hemvist (EGT L 39, 1994). Se bl.a. *Helminen 2012*, s. 78. Observera dock att i målet *C-39/10 Europeiska kommissionen mot Republiken Estland*, punkt 46 konstaterade domstolen följande: "Vad gäller svarandens argumentation avseende rekommendation 94/79 har kommissionen gjort gällande att denna inte är bindande. Dess syfte är inte att komplettera de primärrättsliga reglerna om fri rörlighet för personer och denna rekommendation kan i vart fall inte begränsa kommissionens utrymme för skönsmässig bedömning. Rekommendationen innehåller enbart förslag på nationella åtgärder som kan antas för att genomföra unionsrätten och påverkar inte vad som är det riktiga genomförandet av skyldigheterna som följer av fördragen. Eftersom rekommendationen antogs innan domen i det ovannämnda målet *Schumacker* meddelades har den dessutom förlorat hela sitt existensberättigande."

gränsat skattskyldiga lönetagare om inte 75-procentsregeln uppfylls, eller om den skattskyldige inte förstår att yrka på beskattning enligt BFörfL. I dessa fall beskattas den begränsat skattskyldiga enligt en källskatt på 35 %.¹⁰⁶ Den allmänt skattskyldiga finska medborgaren beskattas på grund av treårsregeln däremot progressivt enligt BFörfL. Om inkomsten är låg, blir skatten således lägre för en finsk medborgare. Huruvida skatten gottgörs i hemviststaten är beroende av nationell rätt i hemviststaten samt skatteavtalet i fråga. I allmänhet har källstaten rätt att beskatta lön, förutsatt att inte ”mekanikerregeln” i OECD artikel 15(2) uppfylls. Således är det möjligt att den skattemässiga särbehandlingen blir slutgiltig. För tillfället planeras ändringar till beskattningen av lön. Syftet är att jämställa beskattningen av lön för begränsat skattskyldiga med beskattningen av lön för allmänt skattskyldiga.¹⁰⁷

En person som är allmänt skattskyldig enligt nationell rätt beskattas enligt BFörfL, medan en begränsat skattskyldig i vissa fall beskattas enligt KällSkL. Beskattningen enligt KällSkL är bruttobeskattning, varvid avdrag inte får göras.

¹⁰⁶ Det har ifrågasatts huruvida sådana valmöjligheter eliminerar diskriminering eller inte. Se t.ex. *Nykänen 2011a*, s. 64 och *Brokelind*, s. 564 ff. Med beaktande av senaste rättspraxis kan det finnas skäl att omvärdera valmöjligheten avseende lön i KällSkL 13.1 § 4 punkten. I målet *C-440/08 F. Gielen* var det fråga om beskattningen av begränsat skattskyldiga i Nederländerna. I lagen föreskrevs att fysiska personer som saknar hemvist i Nederländerna men som erhåller inkomst där är skattskyldiga att betala inkomstskatt. Den skattepliktiga vinsten utgörs av vinst som den skattskyldige som entreprenör redovisar i ett eller flera företag, minskad med egenföretagaravdraget. För att få avdrag måste ett ”timvillkor” uppfyllas. Detta villkor fordrade att den skattskyldige har lagt ned minst 1 225 arbetstimmar under kalenderåret i ett eller flera företag i vilka han redovisat vinst. Vid bedömningen beaktades bara de timmar som lagts ned i den del av företagets verksamhet som bedrivs via ett fast driftställe i Nederländerna. En skattskyldig person som saknade hemvist i landet kunde dock enligt lagen välja att omfattas av det system som tillämpas på skattskyldiga personer (i fortsättningen assimilationsvalmöjlighet). Bestämmelsen förutsatte inte att den skattskyldige personen utan hemvist i landet skulle ha fått hela eller nästan hela inkomsten i Nederländerna. EU-domstolen konstaterade först och främst att timvillkoret utgör en indirekt diskriminering på grund av nationalitet i den mening som avses i FEUF artikel 49. EU-domstolen konstaterade vidare att assimilationsvalmöjligheten som står till förfogande för skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet inte kan omintetgöra diskriminering. Se närmare *C-440/08 F. Gielen*, punkterna 49–55. I målet *C-39/10 Europeiska kommissionen mot Republiken Estland* var det fråga om beskattningen av pension från Estland till en begränsat skattskyldig individ. Skattesubjektet bodde i Finland med fick pension från Estland. Enligt estnisk lagstiftning fick man göra vissa avdrag från pensionen om man var bosatt i Estland. Begränsat skattskyldiga fick enligt estnisk lagstiftning yrka på samma avdrag om inkomsten till 75 % kom från Estland. I det aktuella fallet var cirka 50 % av inkomsten från Estland, varvid avdraget inte beviljades. Inkomsten beskattades dock inte heller i Finland, eftersom den var alltför låg. Skatten för personen utan hemvist i landet blev enligt estländsk rätt högre än vad den skulle ha varit om personens totala pensionsinkomst hade haft sitt ursprung i Estland. Estland åberopade bl.a. kommissionens rekommendation 94/79/EG för att rättfärdiga beskattningen. EU-domstolen ansåg dock att reglerna i Estland inte beaktade skattesubjektets personliga förhållanden och familjesituation.

¹⁰⁷ Se utkastet från 14.12.2012 till regeringspropositionen: ”Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta”.

Således kan det i nationell rätt förekomma att samma inkomst beskattas lägre för en person som är allmänt skattskyldig och som kan göra avdrag för utgifter, än för en begränsat skattskyldig med motsvarande inkomster som inte kan göra avdrag.¹⁰⁸ Denna inverkan elimineras dock ofta av skatteavtal, samt att hemviststaten avräknar skatten från källan. Situationer i vilka beskattningen enligt BFörfL och KällSkL skulle på ovan beskrivet sätt leda till olika resultat blir allt ovanligare. De flesta avdrag är oberoende av boende. Dessutom utvecklas beskattningen av begränsat skattskyldiga ständigt i riktning mot en likadan beskattning som för allmänt skattskyldiga.

I ovan nämnda situationer behandlas den utländska medborgaren sämre än den utflyttade finska medborgaren, men också enligt vad som gäller i en rent nationell situation. Den utländska medborgaren blir föremål för både en horisontell och vertikal direkt diskriminering. Den relevanta frågan är huruvida denna diskriminering orsakas av treårsregeln, eller snarast av nationell lagstiftning om beskattningen av begränsat skattskyldiga. Det att diskrimineringen också förekommer i förhållande till en rent nationell situation talar för att treårsregeln inte i sig orsakar den vertikala diskrimineringen. Att avskaffa treårsregeln skulle således inte lösa diskrimineringen, utan det är den nationella lagstiftningen om beskattningen av begränsat skattskyldiga som måste ändras. Här måste man fråga sig i vilken grad en nationell och en gränsöverskridande situation kan beskattas olika utan att anses vara diskriminerade? En av de avgörande faktorerna vid denna bedömning är huruvida den begränsat och allmänt skattskyldiga befinner sig i en objektivt sett jämförbar situation.¹⁰⁹

Även om det anses tillåtet att behandla nationella och gränsöverskridande situationer olika (vertikal diskriminering), kommer den utflyttade utländska och finländska medborgaren fortsättningsvis att behandlas olika (horisontell diskriminering). Den finska medborgaren beskattas enligt BFörfL progressivt, medan den utländska medborgaren beläggs med källskatt. Om inte den skattemässiga skillnaden elimineras i hemviststaten, fortgår den horisontella diskrimineringen. Härvid är det fråga om samma problemställning som redan behandlats ovan.

¹⁰⁸ Avdragen har behandlats i kapitel 8.

¹⁰⁹ Se *C-440/08 F. Gielen*, punkt 44. Se även målet *C-520/04 Turpeinen*. Målet *C-520/04 Turpeinen* har bl.a. kommenterats i *Äimä K. 2007c*, s. 494.

5.3 ARGUMENT SOM TALAR FÖR TREÅRSREGELNS TILLÅTENHET

5.3.1 Allmänt

Det har konstaterats att treårsregeln kan hindra fri rörlighet eller diskriminera på basis av medborgarskap. Härnäst granskas huruvida treårsregeln trots allt kan anses tillåten eller vid behov kan rättfärdigas genom *rule of reason*-principen. Först behandlas hur EU-domstolen har bedömt målet *van Hilten*, som gäller en situation påminnande om treårsregeln. Eftersom treårsregeln har kategoriserats som en s.k. utflyttningsskatt kommer också rättspraxis som hänför sig till ex-itskatter att tas upp. Till sist bedöms dessutom hur treårsregeln skulle kunna rättfärdigas om den anses EU-rättsvidrig.

5.3.2 Målet *van Hilten*:s verkan på treårsregeln

I rättslitteraturen har man diskuterat hur målet *van Hilten* skall tolkas.¹¹⁰ En del författare anser att *van Hilten* skall uppfattas som ett rättfärdigande av bl.a. utsträckt allmän skattskyldighet¹¹¹, beskattning på basis av nationalitet eller omvänd diskriminering.¹¹² Det har också förts fram att målet skall vara en fortsättning på den liberalare tolkningslinje som EU-domstolen inlett genom målet *Marks & Spencer*.¹¹³ Andra författare har anfört kritik mot domen i målet.¹¹⁴

Målet *van Hilten* gällde arvs- och gåvobeskattning i förhållandet mellan ett EU-land och en tredje stat.¹¹⁵ Den nederländska medborgaren *van Hilten* hade år 1988 flyttat från Nederländerna till Belgien. År 1991 hade hon flyttat från Belgien till Schweiz, där hon också avled år 1997. *van Hilten* efterlämnade fast

¹¹⁰ Målet *C-513/03 van Hilten* har behandlats i flera artiklar och böcker, se bl.a. *Äimä K.* 2006, s. 741, *Juanto* 2009b, s. 382–384, *van den Broek – Wildeboer*, s. 214–219, *Wattel*, s. 136–139, *Ribes Ribes* 2010, s. 552, *Cejie* 2008, s. 255–258 och *Cejie* 2010, s. 245–247.

¹¹¹ Utsträckt allmän skattskyldighet har översatts till ”extended unlimited tax liability” på engelska. Se t.ex. *de Broe* 2005, s. 213, *Malmer*, s. 81 och *Betten*, s. 22. Ibland används begreppet ”trailing tax”. Detta begrepp syftar dock närmast på en utsträckt skattskyldighet på t.ex. överlåtelsevinster för utflyttade personer, d.v.s. inte på en allmän utsträckt skattskyldighet. Se *Carramaschi*, s. 283, *Goldberg et al.* 2000a, s. 649, *Scarioni*, s. 266 och *Wiman* 2001, s. 307.

¹¹² För motsvarande resonemang, se t.ex. *Cejie* 2010, s. 323, 452 och 501–502, *Wattel*, s. 138, *van der Broek – Wildeboer*, s. 216 och *Juanto* 2009b, s. 393.

¹¹³ *Juanto* 2009b, s. 392. Om hur rättspraxis ändrade riktning genom *C-446/03 Marks & Spencer*, se *Lag* 2006b, s. 421 ff., särskilt s. 422–423.

¹¹⁴ Se t.ex. *Wattel*, s. 138.

¹¹⁵ Om förhållandet mellan tredje länder, inklusive Schweiz, och EU-medlemsländer, se *Pistone* 2006, s. 234 ff., särskilt s. 241–243. Avseende fri rörlighet mellan Schweiz och EU, se *Adamczyk* 2007, s. 186 ff.

egendom i Belgien, Nederländerna och Schweiz. Dessutom hade hon aktier och banktillgodohavanden i flera medlemsländer inom EU, i USA och i Schweiz.¹¹⁶ Nederländerna hade enligt nationell lagstiftning rätt att beskatta arvet efter medborgare som avlidit inom tio år från det att de lämnat Nederländerna (tioårsregeln).¹¹⁷ I skatteavtalet mellan Nederländerna och Schweiz hade denna regel inkluderats.¹¹⁸ Syftet med artikeln var att förhindra att Nederländerna förlo-
rar skatteintäkter när medborgare lämnar landet.¹¹⁹ Arvingarna beskattades såle-
des för arvet som om arvlåtaren fortsättningsvis var bosatt i Nederländerna. En-
ligt skatteavtalet drogs dock den skatt som betalats i Schweiz av från den skatt
som påfördes i Nederländerna.¹²⁰

Målet gällde huruvida denna s.k. tioårsregel var förenlig med artikeln om fri
rörlighet för kapital.¹²¹ Den hänskjutande domstolen förmodade uppenbarligen
att tioårsregeln begränsade den fria rörligheten för kapital samt var godtyckligt
diskriminerande i och med att regeln gjorde skillnad mellan nederländska och
utländska medborgare.¹²² Frågan vara snarast om fördragets artiklar kan vara till-
lämpliga också i förhållande till tredje länder.¹²³ Den hänskjutande domstolen
ställde två frågor. Den första frågan gällde om tioårsregeln utgör en sådan res-
triktion som är tillåten med stöd av FEUF artikel 64¹²⁴. Den andra frågan gällde
om tioårsregeln utgör ett otillåtet medel för godtycklig diskriminering eller en
förtäckt restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i FEUF artikel
65.3¹²⁵ för det fall att artikeln tillämpas på kapitalrörelser mellan en medlemsstat
och ett tredje land?¹²⁶

Domstolen fastslog först att ett arv utgör en kapitalrörelse i den mening som
avses i FEUF artikel 63.¹²⁷ Domstolen preciserade dock att "... artikel 73b i för-
draget inte är tillämplig på en vanlig flytt från en stat till en annan".¹²⁸ Eftersom

¹¹⁶ C-513/03 *van Hiltten*, punkt 15.

¹¹⁷ C-513/03 *van Hiltten*, punkt 7.

¹¹⁸ C-513/03 *van Hiltten*, punkt 11 och 12.

¹¹⁹ Till denna del, se *Cejie 2010*, s. 263.

¹²⁰ *Juanto* betonar betydelsen av att ett skatteavtal existerade. Utan skatteavtalet hade domen inte
nödvändigtvis varit densamma. Se *Juanto 2009b*, s. 393.

¹²¹ Eftersom det är fråga om förhållandet till ett tredje land, är det bara artikeln om fri rörlighet för
kapital som kan tillämpas. De övriga artiklarna om fri rörlighet gäller inte förhållandet till tredje
land. Se bl.a. *Hohenwarter – Plansky*, s. 419, *Cordewener 2009*, s. 260 och *Bron*, s. 296.

¹²² C-513/03 *van Hiltten*, punkterna 19–20.

¹²³ C-513/03 *van Hiltten*, punkterna 21–22.

¹²⁴ Tidigare EG-fördraget artikel 57.1.

¹²⁵ Tidigare EG-fördraget artikel 58.3.

¹²⁶ C-513/03 *van Hiltten*, punkt 23.

¹²⁷ Tidigare EG-fördraget artikel 56. C-513/03 *van Hiltten*, punkt 42.

¹²⁸ C-513/03 *van Hiltten*, punkt 49. Närmare om vad som uppfattas som kapitalrörelse, se *Lang –
Lüdicke – Reich*, s. 710–713.

flytten var anknuten till arvet, omfattades dock tioårsregeln av artikeln om fri rörlighet för kapital.¹²⁹ EU-domstolen konstaterade därefter att tioårsregeln inte hindrar fri rörlighet.¹³⁰ En rättfärdigandeprövning blev således onödig. Den huvudsakliga motiveringen var att arvsbeskattningen var densamma för en nederländsk medborgare bosatt i Nederländerna och en medborgare bosatt utomlands. Några andra faktorer invercade av allt att döma också på beslutet. För det första framhävde domstolen att den utländska skatten gottgjordes i Nederländerna, varvid ingen dubbelbeskattning uppstod.¹³¹ För det andra påpekade domstolen att regeln motsvarar bestämmelserna i OECD:s modellskatteavtal beträffande arvs- och gåvoskatteavtal och därför skulle anses motsvara internationell rättspraxis.¹³² Vidare betonade domstolen att tioårsregeln i kommentarerna till modellskatteavtalet motiveras med syftet att undvika skattefusk (eng. tax evasion): ”Det framgår av kommentarerna ... att denna typ av bestämmelser är motiverade av viljan att förhindra en form av [skattefusk] som består i att en medborgare i en medlemsstat inför sin död folkbokför sig i en annan stat där skatten är lägre.”¹³³

Domstolen ansåg det sakna betydelse att tioårsregeln inte tillämpades på nederländska medborgare som haft hemvist i utlandet i mer än tio år och medborgare som aldrig haft hemvist i Nederländerna. Domstolen tog också ställning till hur utländska medborgare bemöttes i den nederländska arvsbeskattningen. För det första ansåg domstolen att tioårsregeln inte utgjorde en restriktion för kapitalrörelser avseende kapital tillhörande medborgare i övriga stater i och med att regeln inte tillämpades på dessa personer.¹³⁴ För det andra konstaterade domstolen uttryckligen följande:

”Vad beträffar frågan huruvida personer bosatta i den berörda medlemsstaten, där de också är medborgare, behandlas på ett annat sätt än personer bosatta i samma medlemsstat som är medborgare i andra medlemsstater till följd av sådana nationella bestämmelser som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, anser EG-domstolen att sådana skillnader, som syftar till en fördelning av beskattningsmakten, inte kan anses ge upphov till sådan diskriminering som är förbjuden enligt artikel 73b

¹²⁹ *Bron*, s. 301 och *Cejie 2010*, s. 317.

¹³⁰ *C-513/03 van Hiltten*, punkterna 50–51. Även generaladvokaten *Philippe Léger* kom till samma slutsats i sitt förslag till avgörande av den 30 juni 2005. Se punkt 85 i förslaget. *Légers* förslag till avgörande har kritiserats i bl.a. *Hohenwarter – Plansky*, s. 417 ff. och *Wachter*, s. 1068 ff.

¹³¹ *C-513/03 van Hiltten*, punkt 45. Se även *Cejie 2008*, s. 256.

¹³² *C-513/03 van Hiltten*, punkt 48.

¹³³ *C-513/03 van Hiltten*, punkt 48. Översättningen baserar sig i huvudsak på den svenskspråkiga översättningen av originaldomen, med den avvikelsen att ordet ”skatteflykt” översatts med ”skattefusk”, eftersom ordet ”tax evasion” har använts i den engelska versionen. Intressant är dock att i kommentarerna till modellskatteavtalet hänvisas bara till ”tax avoidance”. Huruvida EU-domstolen varit medveten om skillnaden mellan skattefusk och skattekringgående är oklart. Om begreppsvalet, se avsnitt 1.5.

¹³⁴ *C-513/03 van Hiltten*, punkt 46.

i fördraget. Skillnaderna följer nämligen av att det inom gemenskapen inte finns några bestämmelser om unifisering eller harmonisering av medlemsstaternas behörighet att, genom avtal eller ensidigt, fastställa de kriterier enligt vilka deras beskattningsrätt skall fördelas mellan dem.”¹³⁵

Hur detta konstaterande skall tolkas är inte helt klart. Förmodligen ansåg domstolen att skillnader i beskattningen som beror på fördelningen av beskattningsbehörigheten är tillåtna. I detta fall var det fråga om att nederländska medborgare behandlades sämre än utländska medborgare i samma situation. Domstolen tar dock inte uttryckligen ställning till vilken inverkan den omvända diskrimineringen hade på beslutet, men utgången hade troligen inte varit densamma om utländska medborgare i stället hade särbehandlats negativt. Då skulle regeln förmodligen ha ansetts diskriminerande. Således har det ansetts att omvänd diskriminering godkändes i domen.¹³⁶

Domen kan kritiseras till flera delar. Den kanske mest uppenbara kritiken mot domen gäller hänvisningen till OECD:s modellskatteavtal. Skatteavtalet med Schweiz hade slutits redan år 1951, d.v.s. mer än trettio år innan OECD:s modellskatteavtal beträffande arvs- och gåvoskatt uppkom.¹³⁷ Dessutom finns det betydligt färre skatteavtal beträffande arvs- och gåvoskatt, varför OECD:s modellskatteavtal beträffande arvs- och gåvoskatt inte fått en lika auktoritativ ställning som OECD:s modellskatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet. Modellskatteavtalet kan således knappast tillmätas något tolkningsvärde i detta sammanhang.¹³⁸ Domstolen har dock i den meningen rätt att man i kommentarerna till modellskatteavtalet lyfter fram möjligheten att genom en motsvarande tioårsregel bekämpa skattekringgående.¹³⁹ Man kan dock sätta i fråga om det är bra att EU-domstolen tillskriver modellskatteavtalet ett så stort tolkningsvärde.¹⁴⁰

Wattel har kritiserat domstolen för valet att framhäva syftet att undvika skattefusk, eftersom direkt diskriminering i vilket fall som helst inte kan berättigas

¹³⁵ *C-513/03 van Hilten*, punkt 47.

¹³⁶ *Wattel*, s. 138.

¹³⁷ OECD:s modellskatteavtal beträffande arvs- och gåvoskatt utkom först år 1982.

¹³⁸ *Wattel*, s. 137–138 och *de Broe 2010*, s. 129.

¹³⁹ Se OECD 1983, s. 52, där det anges att förlängd allmän skattskyldighet har som syfte att undvika skattekringgående. På engelska används ordet ”tax avoidance”, inte ”tax evasion”, såsom EU-domstolen anger i *C-513/03 van Hilten*, punkt 48.

¹⁴⁰ *Cejie* har kritiserat EU-domstolens dom på följande vis: ”Min bedömning är att nationella regler och internationella bilaterala skatteavtal inte behöver följa den exakta fördelningen av beskattningsrätten som sker i OECD:s modellavtal. Att höja modellavtalet till en sådan nivå skulle undergräva medlemsstaternas suveränitet på skatteområdet och det stora flertalet existerande skatteavtal.” *Cejie 2010*, s. 323. Det är inte svårt att hålla med *Cejie* i denna kritik. OECD:s modellskatteavtal visar visserligen på kutymen i internationell skatterätt. Det kan också anses att EU-rätt och OECD:s modellskatteavtal borde hållas isär, särskilt i det slags situationer där kopplingen mellan modellskatteavtalet och skatteavtalet är tämligen vag.

med *rule of reason*-principen. *Wattel* påpekar vidare att det inte ens påstods att *van Hilten* hade flyttat av skatteorsaker och att tioårsregeln var alldeles för ospecifik för att kunna berättigas med hänvisning till skattefusksargumentet.¹⁴¹

Domen kan enligt mig också kritiseras för att den i huvudsak byggde på en begränsad uppfattning av tioårsregeln. Den avgörande faktorn var att en utflyttad nederländsk medborgare behandlades lika som en medborgare med hemvist i Nederländerna. Fallet avgjordes i hög grad utgående från ett vertikalt perspektiv. En eventuell horisontell diskriminering togs inte i tillräcklig utsträckning i betraktande. Domen ter sig således som en oskäligt enkel lösning på ett mångdimensionellt problem. Vidare finns det skäl att framhäva att domen kan tolkas som ett accepterande av omvänd diskriminering i gränsöverskridande situationer. Omvänd diskriminering har redan tidigare ansetts tillåten i nationella situationer. Huruvida omvänd diskriminering skall godtas när skattesubjektet använder sig av fördragsfriheterna har inte varit lika klart. Målet tyder dock på att egna medborgare kan behandlas sämre än utländska medborgare, också då den egna medborgaren använder sig av fördragsfriheterna. Detta är onekligen en synnerligen omfattande syn på vad som är en tillåten omvänd diskriminering.¹⁴²

Flera argument talar för att målet *van Hilten* måste tolkas med varsamhet i samband med treårsregeln. För det första är arvs- och gåvoskatten till sin natur avvikande och kan inte jämföras med inkomstbeskattningen. Arvs- och gåvoskatten betalas vanligen av en annan person än den som använt sig av rätten till fri rörlighet och avlidit eller givit gåva i utlandet. Vid inkomstbeskattningen är det den som *de facto* förflyttat sig från en stat till en annan som utsätts för beskattningen. Vid arv och gåva är det snarast fråga om egendomsökning, inte inkomst. För det andra var det i målet *van Hilten* fråga om förhållandet mellan ett medlemsland och en tredje stat. I en sådan situation kan bara artikeln om fri rörlighet för kapital tillämpas.¹⁴³ Vid treårsregeln är det snarast artiklarna om fri rörlighet för unionsmedborgare eller arbetstagare som blir tillämpliga. Visserligen tolkas samtliga artiklar om fri rörlighet tämligen lika.¹⁴⁴ För det tredje har treårsregeln inte samma stöd i OECD:s modellskatteavtal som tioårsregeln hade i modellskatteavtalet beträffande arvs- och gåvoskatt. För det fjärde är treårsre-

¹⁴¹ För ytterligare kritik av skattefusksargumentet, se *Wattel*, s. 138 och *Terra – Wattel*, s. 922. Se även *de Broe 2010*, s. 130.

¹⁴² Om den omvända diskrimineringen och målet *C-513/03 van Hilten*, se *van den Broek – Wildeboer*, s. 215.

¹⁴³ Det kan påpekas att *van Hilten* först flyttade till Belgien, som är ett EU-medlemsland, varför övriga regler om fri rörlighet eventuellt kunde ha åberopats. *Wachter*, s. 1074.

¹⁴⁴ *Äimä* har behandlat fri rörlighet av kapital utanför unionen, se *Äimä 2012*, s. 582 ff. *Helminen* anser att begränsningar till grundläggande friheter enklare kan godkännas i förhållande till EES-länder. Se *Helminen 2012*, s. 46.

geln bara inkluderad i ett fåtal skatteavtal, vilket betyder att inverkan av treårsregeln vanligen elimineras genom skatteavtalet.

Trots kritiken ovan anser jag att domen eventuellt uttrycker vissa allmänna utvecklingslinjer, som t.ex. att beskattning på basis av nationalitet, utsträckt skattskyldighet och omvänd diskriminering kanske inte är otänkbara. Detta gäller särskilt i de fall där beskattningen förblir lika som om den utflyttade hade stannat kvar i landet. Mycket tyder på att treårsregeln skulle anses tillåten, åtminstone i ett vertikalt perspektiv, om domstolen väljer att följa den tolkningslinje som använts i målet *van Hilten*.¹⁴⁵ Till följd av att det saknas ytterligare rättsfall om samma tema, är det dock inte möjligt att med säkerhet uttala sig om treårsregelns EU-rättsliga ställning.¹⁴⁶

Hittills har treårsregeln således inte funnit klart stöd för sin existens genom EU-rätten. Det finns dock också andra domar än *van Hilten* som eventuellt kan tolkas till fördel för treårsregeln. Dessa domar har gällt exitskatter. I detta sammanhang är det därför skäl att behandla exitskatten som ett medel att berättiga treårsregeln.

5.3.3 Treårsregelns förhållande till exitskatter och utflyttningsskatter

5.3.3.1 Allmänt

Ofta strävar stater efter att på ett eller annat sätt upprätthålla en vid beskattningsbehörighet också i gränsöverskridande situationer.¹⁴⁷ Den huvudsakliga avsikten med dessa regler kan vara att bekämpa skattekringgående, skattefusk och skatteflykt, säkerställa territorialitetsprincipen och upprätthålla det inre sammanhanget, men också att garantera att statens skatteinkomster inte minskar drastiskt. Det finns flera sätt att uppnå den önskade effekten. Tillämpningen av en metod utesluter inte tillämpningen av andra. Om så önskas kan t.o.m. flera metoder tillämpas parallellt. Skattemässiga åtgärder för att utvidga beskattningsbehörigheten vid utflyttning kallas vanligen för exitskatter eller utflyttningsskatter.

¹⁴⁵ *Cejie* understöder denna tolkning: "Sammanfattningsvis talar de ovan analyserade rättsfallen med *van Hilten* i spetsen för att ett hinder inte föreligger i de fall då en utsträckt skattskyldighet föreligger om det vid jämförelsen visar sig att den utflyttade och den i landet kvarvarande personen beskattas på precis samma sätt." Se *Cejie* 2010, s. 326. Se även *Cejie* 2010, s. 451–452, 498 och 501–501.

¹⁴⁶ *Cejie* konstaterar angående rättsläget: "Det EU-rättsliga rättsläget kan klassificeras som oklart och det vore önskvärt om EU-domstolen i framtiden får möjlighet att ta ställning till fler UL-regler." Med UL avser *Cejie* skatteregler om utsträckt skattskyldighet för latent inkomster, d.v.s. regler som den finska treårsregeln. Se *Cejie* 2010, s. 502.

¹⁴⁷ Se t.ex. femårsregeln i Sverige, treårsregeln i Finland och reglerna om tio års boende i Norge.

Begreppet "exitskatt" saknar en tydlig och allmänt accepterad definition.¹⁴⁸ Traditionellt har exitskatter uppfattats som skattekonsekvenser som utlöses vid utflyttning.¹⁴⁹ Vanligen är det fråga om skatter på värdeökning, skatter som med andra ord tas ut oberoende av om några inkomster *de facto* realiserats eller inte. Således påförs den som flyttar utomlands exitskatten bara på grund av flytten, d.v.s. hade han valt att stanna i hemvistlandet skulle han inte ha påförts skatten.

Begreppet "utflyttningsskatt" är mera omfattande än begreppet "exitskatt". En utflyttningsskatt är inte bara begränsad till beskattning av ickerealiserade inkomster eller värdeökning i samband med utflyttning. Utflyttningsskatter inkluderar också andra former av skattekonsekvenser anknutna till utflyttning. Utflyttningsskatter för personbeskattningens ändamål är i vid bemärkelse en inkomstskatteregel som aktualiseras när en fysisk person flyttar från landet.¹⁵⁰ Denna omfattande definition används i detta arbete. Treårsregeln skulle knappast anses vara en exitskatt i strikt bemärkelse.¹⁵¹ Däremot faller treårsregeln utan vidare inom den definition som används för utflyttningsskatter. Vid treårsregeln sker ingen beskattning av icke-realiserad värdeökning eller inkomst i samband med utflyttning.¹⁵²

¹⁴⁸ Dahlberg anser följande: "Exit-skatt" (exit tax) är en samlingsbeteckning för en rad skattekonsekvenser på grund av utflyttning från en stat. ... Någon internationellt accepterad definition av exit-skatt finns inte." Se Dahlberg 2007, s. 10 fotnot 100. Exitskatter har analyserats och kategoriserats utförligt i *Cejie* 2010, s. 28 ff., *de Broe* 2005, s. 210–214 och *Betten*, s. 11 ff.

¹⁴⁹ Se Carramaschi, s. 283. Om definitionen av exitskatter, se också *Terra – Wattel*, s. 955–956, *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 133, *de Broe* 2005, s. 211, *Helminen* 2012, s. 70 och *Pistone* 2002, s. 193.

¹⁵⁰ *Cejie* 2010, s. 30.

¹⁵¹ I rättslitteraturen har treårsregeln ibland kategoriserats som en exitskatt. Bl.a. *Äimä* kommenterar att treårsregeln är mycket nära exitskatterna, se *Äimä M.* 2005, s. 153. *Vapaavuori* har valt att behandla treårsregeln i samband med exitskatterna, vilket tyder på att han väsentligen likställer dem. Se *Vapaavuori* 2003, s. 338–339. En riktig exitskatt i finsk nationell rätt fanns förut i NSL 52 f §. I samband med aktiebyten är den potentiella överlåtelsevinsten skattefri enligt ISkL 45.6 § och NSL 52 f.2 §. Fram till år 2012 beskattades den orealiserade värdeökningen det år skattesubjektet lämnade Finland, förutsatt att flytten skedde inom tre år från det år aktiebytet skedde. Denna exitskatt ansågs av uppenbara orsaker EU-rättsligt sett problematisk. I slutet av år 2011 gavs en proposition (RP 148/2011 rd) till en lagändring vars syfte var att undanröja de EU-rättsliga problemen med regeln, men ändå inte avstå från beskattningen av vinsten från aktiebyten. Ändringen trädde i kraft 11.5.2012. I korthet gjordes skillnad mellan flytt till ett EES-land och övriga länder. I samband med flytt till övriga länder än EES-länder har regeln materiellt sett förblivit relativt lika som förut. Den relevanta skillnaden gäller vid flytt till ett EES-land. I dessa fall beskattas aktiebytet först i samband med försäljning av aktierna. Dessutom måste försäljningen ske inom fem år från det år under vilket aktiebytet skedde. Regeln är dock fortfarande till vissa delar EU-rättsligt sett problematisk. Se närmare *Nykänen* 2012a, s. 389 ff.

¹⁵² *Cejie* kategoriserar den svenska femårsregeln som en utflyttningsskatt av den tredje kategorin av fyra olika kategorier av utflyttningsskatter: utsträckt skattskyldighet för latent inkomster (UL-regler). Se *Cejie* 2010, s. 51–53.

Utflyttningsskatter kan både vara diskriminerande och hindra den fria rörligheten. Dessa skatter är diskriminerande om de bara påförs skattskyldiga av en viss nationalitet. Även om skatten påförs skattskyldiga oberoende av deras medborgarskap kan i synnerhet traditionella exitskatter hindra fri rörlighet, eftersom den som flyttar påförs en skatt han inte hade varit tvungen att betala om han stannat i landet. Det har länge ansetts att EU-domstolen knappast utan tungt vägande argument kommer att tillåta utflyttningsskatter.¹⁵³ Senare års rättspraxis tyder dock på att exitskatter och utflyttningsskatter i vissa fall kan vara tillåtna. I EU-domstolens rättspraxis har utflyttningsskatter av den kategori som treårsregeln tillhör behandlats i fyra mål: *van Hilten*, *Lasteyrie, N* och *National Grid Indus BV*.¹⁵⁴ Det förstnämnda målet har behandlats i avsnitt 5.3.2. I både *Lasteyrie, N* och *National Grid Indus BV* var det fråga om en form av utsträckt skattskyldighet för överlåtelsevinster. Syftet med behandlingen är att utreda om de slutsatser som kan dras av målen också kan tillämpas på treårsregeln.

5.3.3.2 Målet *Lasteyrie*

I målet *Lasteyrie* var det fråga om beskattning av värdeökning på värdepapper i samband med utflyttning från Frankrike.¹⁵⁵ Enligt fransk lagstiftning beskattades en utflyttad person för den icke-realiserade värdeökningen av aktier, om vissa villkor avseende bl.a. den tidsmässiga utsträckningen av hemvist i Frankrike och ägarandelen i bolaget uppfylldes. Skatten kunde undvikas om den utflyttade bl.a. lämnade deklaration, ansökte om uppskov, utsåg en representant och ställde säkerhet för skatten.¹⁵⁶ I målet flyttade *de Lasteyrie* från Frankrike till Belgien den 12 september 1998. *de Lasteyrie* ägde vid denna tidpunkt bolagsandelar vilka gav rätt till mer än 25 % av vinsten i ett bolag som var skattskyldigt för bolags-skatt och som hade säte i Frankrike. Han beskattades i samband med utflyttningen för den latent vinsten i enlighet med artikel 167 a CGI.¹⁵⁷

I målet *Lasteyrie* fastslogs att beskattning av icke-realiserad värdeökning vid utflyttning ansågs strida mot etableringsfriheten.¹⁵⁸ Domstolen betonade att en

¹⁵³ Se *Vapaavuori* 2003, s. 337–338.

¹⁵⁴ *Cejie* har i detta sammanhang ytterligare behandlat målen *C-522/04 Kommissionen mot Belgien* och *C-269/07 Kommissionen mot Tyskland*. Se *Cejie* 2010, s. 254–257.

¹⁵⁵ För en omfattande analys av målet, se *Nestmann*, s. 556 ff. och *van Arendonk*, s. 181 ff.

¹⁵⁶ De franska skattereglerna har redogjorts för i *Cejie* 2010, s. 241–244.

¹⁵⁷ *C-9/02 Lasteyrie*, punkt 12.

¹⁵⁸ *C-9/02 Lasteyrie*, punkt 45 och särskilt punkt 69: "Frågan som ställts skall därmed besvaras med att principen om etableringsfrihet i artikel 52 i fördraget skall tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstat att, i syfte att förhindra [skattekringgående], inrätta ett sådant system som det som föreskrivs i artikel 167a CGI, och som innebär att latent vinst beskattas när en skattskyldig person flyttar ut sitt skatterättsliga hemvist från denna stat." [] infört av förf. I den svenska versio-

skattskyldig person som vill flytta sin hemvist från Frankrike behandlas sämre än en person som bibehåller sin hemvist i Frankrike. Personen blir bara på grund av flytten skyldig att betala en skatt på inkomst som ännu inte realiserats. Stannar den skattskyldige å andra sidan kvar i Frankrike beskattas värdeökningarna däremot inte. Denna skillnad i behandling kan avskräcka den skattskyldige från att flytta.¹⁵⁹ Domstolen hade således att ta ställning till om denna kränkning kunde berättigas eller inte. Frankrike hade i målet *Lasteyrie* motiverat sin exitskatt i huvudsak med behovet att förhindra skattekringgående.¹⁶⁰ EU-domstolen ansåg inte att skattekringgående eller skattefusk var en grund som kunde rättfärdiga exitskatten. Regeln i fråga var inte i den meningen specifik att den bara skulle ha riktat sig mot konstlade upplägg för att kringgå fransk skattelagstiftning.¹⁶¹ Det faktum att betalningen av skatten kunde skjutas upp ansågs inte vara en rättfärdigande grund, eftersom uppskovet inte var automatiskt samt var bundet till ställande av säkerhet.¹⁶² Ställandet av säkerhet var ett oproportionerligt stort krav som inte kunde anses berättigat i förhållande till avsikten med exitskatten. I rättslitteraturen har det dock framhävts att domstolen förefaller att ha accepterat att skattekringgående under vissa omständigheter i och för sig kan berättiga en sådan kränkning.¹⁶³

5.3.3.3 Målet *N*

Målet *N* gällde en motsvarande situation som i *Lasteyrie*, men denna gång i Nederländerna.¹⁶⁴ Nederländerna beskattade den utflyttade som om han hade avyttrat väsentliga aktieinnehav i samband med utflyttningen. Det var fråga om en beskattning av orealiserad värdeökning på grund av utflyttning. För att få uppskov från skatten förutsattes att den skattskyldige gjort en ansökan och att en säkerhet ställdes. I och med att målet *Lasteyrie* togs till behandling avstod Ne-

nen av domen har termen ”skatteflykt” använts. I detta sammanhang har jag valt att i stället använda termen skattekringgående, eftersom termen ”tax avoidance” används i den engelskspråkiga domen.

¹⁵⁹ *C-9/02 Lasteyrie*, punkt 46.

¹⁶⁰ *C-9/02 Lasteyrie*, punkt 18. Andra argument som lyftes fram i målet var t.ex. skydd mot minskade skatteintäkter, skattesystemets inre sammanhang och bevarandet av en jämn fördelning av beskattningsbehörigheten. Se *C-9/02 Lasteyrie*, punkterna 60, 63 och 68. *Mutén 2004*, s. 296 och *Nestmann*, s. 559–561.

¹⁶¹ *C-9/02 Lasteyrie*, punkterna 50–54.

¹⁶² *C-9/02 Lasteyrie*, punkterna 47 och 56 och *COM(2006)825 final*, s. 3–4.

¹⁶³ Se t.ex. *van den Hurk – Korving 2007*, s. 152.

¹⁶⁴ *C-470/04 N*. Målet har kommenterats utförligt av *Zuijendorp*, s. 5 ff. och *van den Hurk – Korving 2007*, s. 152 ff. Se *Äimä K. – Kiikeri*, s. 293, för en kortfattad behandling av exitskatter i förhållande till målen *C-470/04 N* och *C-9/02 Lasteyrie*. Se även *Äimä K. 2007b*, s. 22 ff.

derländerna från kravet på säkerhet.¹⁶⁵ *N* flyttade den 22 januari 1997 från Nederländerna till Storbritannien. Vid tidpunkten för utflyttningen var han ensam ägare till tre bolag, vars faktiska ledning sedan detta datum befann sig på Curaçao.¹⁶⁶ På begäran av *N* beviljades uppskov med betalningen av utflyttningsskatten. I enlighet med de gällande nationella bestämmelserna vid tidpunkten i fråga var *N* tvungen att ställa säkerhet för att uppskovet skulle beviljas. *N* pantsatte aktierna i ett av sina bolag.¹⁶⁷

EU-domstolen konstaterade att den nederländska regeln utgjorde ett hinder för etableringsfriheten.¹⁶⁸ Domstolen betonade att ett skattesubjekt som ville flytta från Nederländerna behandlades sämre än en person som bibehöll hemvist i Nederländerna. Skattesubjektet blev på grund av utflyttningen skyldigt att betala skatt på en inkomst som ännu inte hade realiserats. Hade skattesubjektet stannat kvar i Nederländerna, hade värdeökningarna däremot inte beskattats för när de hade realiserats. Denna skillnad i behandling bidrog till att avskräcka skattskyldiga från att flytta från Nederländerna.¹⁶⁹ Domstolen ansåg ytterligare att kravet på säkerhet var begränsande.¹⁷⁰ Likaså var det problematiskt att en senare värdeminskning inte beaktades vid realisering av aktierna samt att myndigheterna förutsatte inlämnandet av skattedeklaration.¹⁷¹

I och med att den nederländska utflyttningsskatten ansågs begränsande, granskades huruvida regeln kunde berättigas enligt *rule of reason*-principen. Om huruvida kriterierna i *rule of reason*-principen uppfylldes, konstaterade domstolen följande: ”Härav följer för det första att genom den bestämmelse som är aktuell i målet vid den nationella domstolen eftersträvas ett syfte av allmänintresse och, för det andra, att bestämmelsen är ägnad att säkerställa förverkligandet av detta syfte.”¹⁷² Domstolen fortsatte med att konstatera att deklarationsskyldigheten kunde anses vara proportionell till sitt syfte.¹⁷³ Däremot ansågs inte kravet på

¹⁶⁵ Reglerna ändrades även till vissa andra delar, se *Cejie* 2010, s. 249.

¹⁶⁶ *C-470/04 N*, punkt 11.

¹⁶⁷ *C-470/04 N*, punkt 13.

¹⁶⁸ *C-470/04 N*, punkterna 30, 38 och 39. Däremot skulle inte FEUF artikel 21 om den allmänna rätten för alla unionsmedborgare att fritt röra sig tillämpas. Se *C-470/04 N*, punkterna 22–23.

¹⁶⁹ *C-470/04 N*, punkt 35.

¹⁷⁰ *C-470/04 N*, punkt 36. Kravet på säkerhet avskaffades efter detta. Till denna del konstaterade domstolen följande: ”Följaktligen skall den fjärde frågan besvaras så att ett eventuellt hinder som är ett resultat av att en säkerhet har ställts i enlighet med ett krav som strider mot gemenskapsrätten inte kan upphävas retroaktivt genom att den ställda säkerheten släpps fri.” Se *C-470/04 N*, punkt 67.

¹⁷¹ *C-470/04 N*, punkt 37.

¹⁷² *C-470/04 N*, punkt 47.

¹⁷³ *C-470/04 N*, punkt 49: ”Det har visserligen konstaterats i punkt 38 ovan att den deklaration för beräkning av inkomstskatten som krävs vid tidpunkten för utflyttningen utgör en formalitet som är ägnad att hindra eller göra det mindre attraktivt för en skattskyldig person att utöva sina grundlägg-

ställandet av säkerhet vara proportionellt.¹⁷⁴ Vidare var det oacceptabelt att hänsyn inte togs till en eventuell värdeminskning.¹⁷⁵

EU-domstolen ansåg det tillåtet att ett medlemsland kräver att den utflyttande lämnar in sin skattedeklaration i samband med utflyttningen. I rättslitteraturen har det vidare ansetts att målet *N* eventuellt kan tolkas så att utflyttningsskatter kan anses tillåtna, om uppskov automatiskt beviljas fram till realisationen och att bara värdeökning under boendetiden beaktas.¹⁷⁶ Den utflyttade får inte heller ställas inför andra administrativa hinder, såsom t.ex. krav på säkerheter.¹⁷⁷ Orealiserad värdeökning får däremot aldrig beskattas.

5.3.3.4 Målet *National Grid Indus BV*

Målet *National Grid Indus BV*¹⁷⁸ gällde beskattningen av orealiserade värdeökningar på tillgångar i *National Grid Indus* med anledning av att bolagets verkliga ledning flyttade från Nederländerna till Storbritannien. Till följd av att det brittiska pundet ökade i värde i förhållande till den nederländska florinen uppkom en orealiserad valutakursvinst. I samband med detta flyttade *National Grid Indus* sin verkliga ledning till Storbritannien. *National Grid Indus* skulle emellertid anses ha sin hemvist i Storbritannien enligt skatteavtalet. Skattemyndigheten verkställde utflyttningsbeskattning av orealiserade värdeökningar vid den tidpunkt då företagets säte flyttades. Nederländerna yrkade bara på beskattning av den värdeökning som uppstått innan flytten. Skattemyndigheten beslutade därför att beskatta *National Grid Indus* för bl.a. valutakursvinsten.¹⁷⁹

Den hänskjutande domstolen erkände att utflyttningsbeskattningen var problematisk och ställde följande tolkningsfrågor till EU-domstolen: 1) Kan ett bo-

gande friheter, men den kan inte anses vara oproportionerlig i förhållande till det legitima syftet att dela upp beskattningsrätten, särskilt när denna uppdelning syftar till att avskaffa dubbelbeskattning mellan medlemsstater." Se *Zuidendorp*, s. 10. I målet *C-9/02 Lasteyrie* var en av de stora bristerna att den franska statens åtgärder inte ansågs vara proportionella med hänsyn till målet.

¹⁷⁴ *C-470/04 N*, punkt 51: "Kravet på ställande av en säkerhet, vilket är en förutsättning för beviljandet av uppskov med betalning av den skatt som normalt skall erläggas, går däremot längre än vad som är absolut nödvändigt för att säkerställa effektiviteten i ett skattesystem som är baserat på territorialitetsprincipen och säkerställa att det faktiskt fungerar, även om kravet utan tvekan underlättar beskattningen av en person som är bosatt i utlandet. Det existerar nämligen andra metoder med mindre restriktiv inverkan på de grundläggande friheterna."

¹⁷⁵ *C-470/04 N*, punkt 55.

¹⁷⁶ Se *van den Hurk – Korving* 2007, s. 158, *Mutén* 2007 s. 35–36 och *Cejie* 2010, s. 324. Vidare om slutsatser som kan dras utifrån målet, se *COM(2006)825 final*.

¹⁷⁷ *Wattel* betonar att beskattningen måste skjutas upp ovillkorligt och automatiskt. Ingen säkerhet får heller krävas och eventuell värdeminskning måste beaktas. Se *Wattel*, s. 139.

¹⁷⁸ *C-371/10 National Grid Indus BV*. Målet har behandlats utförligt i *Terra – Wattel*, s. 968 ff.

¹⁷⁹ Se *C-371/10 National Grid Indus BV*, punkterna 10–20.

lag åberopa FEUF artikel 49¹⁸⁰ mot utflyttningsstaten, när denna stat till följd av att bolaget flyttar sin verkliga ledning till en annan medlemsstat påför bolaget en utflyttningskatt? 2) Om fråga ett besvaras jakande, strider då en sådan utflyttningskatt, som tas ut på den vid utflyttningsstidpunkten fastställda värdeökningen av de i fråga varande tillgångarna och som påförs utan uppskov eller med beaktande av senare värdeminskningar, mot FEUF artikel 49, såtillvida att utflyttningskatten inte kan motiveras av behovet att fördela beskattningsrätten? 3) Påverkas svaret på fråga två av att utflyttningskatten gäller en valutakursvinst som har uppkommit när Nederländerna hade beskattningsrätt, trots att vinsten på grund av skattereglerna i inflyttningslandet inte kan beaktas där?¹⁸¹

Svaret på den första frågan var att bolaget kan åberopa artikel 49 FEUF.¹⁸² Den andra och tredje frågan behandlades tillsammans. Domstolen betonade att den nederländska regleringen utgjorde ett hinder till följd av att flyttningen av den verkliga ledningen till en annan medlemsstat har som konsekvens att orealiserade värdeökningar på utflyttade tillgångar omedelbart beskattas, medan sådana värdeökningar inte beskattas om ett bolag flyttar sitt säte inom Nederländerna.¹⁸³ Det finns ingen objektiv skillnad mellan dessa två situationer, varvid en otillåten inskränkning av etableringsfriheten kan uppstå.¹⁸⁴ Nederländerna motiverade inskränkningen av etableringsfriheten med ändamålet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna i enlighet med territorialitetsprincipen.¹⁸⁵ På detta svarade EU-domstolen enligt följande: ”Flyttningen av den verkliga ledningen för ett bolag från en medlemsstat till en annan kan inte innebära att ursprungsmedlemsstaten ska avstå från sin rätt att beskatta värdeökningar som omfattades av den statens beskattningsrätt när de uppkom före utflyttningen ...”¹⁸⁶

Det var således tillåtet att beskatta den orealiserade värdeökningen. Därefter bedömde domstolen om den beskattning som gällde i Nederländerna var nödvändig för det eftersträlvade ändamålet. Domstolen konstaterade att det var proportionellt att fastställa värdeökningen till utflyttningsstidpunkten.¹⁸⁷ Till skillnad från målet *N* ansåg domstolen dock att det inte kan anses oproportionerligt att inte kunna beakta värdenedgång som realiserats efter utflyttning.¹⁸⁸ Man måste

¹⁸⁰ Tidigare EG-fördraget artikel 43.

¹⁸¹ Se C-371/10 *National Grid Indus BV*, punkt 21.

¹⁸² C-371/10 *National Grid Indus BV*, punkt 33.

¹⁸³ C-371/10 *National Grid Indus BV*, punkt 37.

¹⁸⁴ C-371/10 *National Grid Indus BV*, punkt 41.

¹⁸⁵ C-371/10 *National Grid Indus BV*, punkt 43. Se också *Hilling* 2012, s. 765.

¹⁸⁶ C-371/10 *National Grid Indus BV*, punkt 46.

¹⁸⁷ C-371/10 *National Grid Indus BV*, punkt 52.

¹⁸⁸ C-371/10 *National Grid Indus BV*, punkt 56.

dock minnas att målen *N* och *National Grid Indus BV* avviker från varandra. Domstolen konstaterade vidare: ”Fördraget innehåller inte några garantier för bolag som omfattas av artikel 54 FEUF att en flyttning av deras verkliga ledning till en annan medlemsstat ska vara neutral i skattehänseende. Mot bakgrund av de olikheter som finns mellan medlemsstaternas lagstiftning på detta område kan en sådan flyttning vara mer eller mindre förmånlig eller oförmånlig i skattehänseende för ett bolag ... Etableringsfriheten kan alltså inte förstås så, att en medlemsstat är skyldig att utforma sina skattebestämmelser med hänsyn till en annan medlemsstats skattebestämmelser för att i alla situationer säkerställa en beskattning som överbryggar alla olikheter som följer av de nationella skattelagstiftningarna.”¹⁸⁹

Domstolen tog också ställning till det faktum att skatten togs ut vid tidpunkten för utflyttning. Som argument för beskattningen vid utflyttning åberopades bl.a. administrativa svårigheter att följa bolaget tills det säljer tillgångarna i fråga.¹⁹⁰ Samtidigt nämndes att den deklarationsskyldighet som skulle förutsättas av bolaget för att möjliggöra uppföljning av dess förehavanden skulle bli alltför betungande.¹⁹¹ Domstolen konstaterade dock att den nuvarande regleringen med beskattning omedelbart vid utflyttning var oproportionell.¹⁹² Hade det dock varit möjligt att skjuta på skatten, hade slutresultatet varit ett annat.

Denna tolkning befästes i målet *Kommissionen mot Portugal*.¹⁹³ I målet var det fråga om en portugisisk exitskatt som realiserar då ett bolag flyttar sitt säte eller sin verkliga ledning utanför Portugal. Vid utflyttning beskattades den orealiserade värdeökningen, d.v.s. skillnaden mellan marknadsvärdet och det bokförda värdet, för det utflyttade bolaget. FEUF 49 ansågs utgöra ett hinder för en lagstiftning som innebär omedelbar beskattning av orealiserad värdeökning vid utflyttning. EU-domstolen konstaterade, med hänvisning till *National Grid Indus*

¹⁸⁹ C-371/10 *National Grid Indus BV*, punkt 62.

¹⁹⁰ C-371/10 *National Grid Indus BV*, punkt 67.

¹⁹¹ C-371/10 *National Grid Indus BV*, punkterna 70–71.

¹⁹² C-371/10 *National Grid Indus BV*, punkt 85. EU-domstolen lade fram ett kompromissförslag som innebar att bolaget skulle få välja mellan att betala skatten omedelbart eller skjuta på betalning tills realisering. Se C-371/10 *National Grid Indus BV*, punkt 73: ”Under dessa förhållanden utgör en nationell lagstiftning med möjlighet för det bolag som flyttar sin verkliga ledning till en annan medlemsstat att välja mellan, å ena sidan, att omedelbart betala skatten ... och, å andra sidan, en uppskjuten betalning av nämnda skatt eventuellt i förening med ränta enligt tillämplig nationell lagstiftning, något som oundvikligen leder till en administrativ börda för det berörda bolaget i samband med bevakningen av överförda tillgångar, en åtgärd som både är ägnad att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och som utgör ett mindre ingrepp i etableringsfriheten än den åtgärd som är i fråga i det nationella målet.” Se även *Terra – Wattel*, s. 969–970.

¹⁹³ Se C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*.

BV, att det hade varit ett mindre ingrepp mot etableringsfriheten om bolaget hade fått välja mellan omedelbar beskattning eller uppskjuten betalning av skatt.¹⁹⁴

5.3.3.5 Exitskattemålen verkan på treårsregeln

Klart belägg för att treårsregeln skall anses tillåten enligt EU-rätten får man förväntas söka i de ovan behandlade målen. Samtliga mål innehåller delelement som man kan tolka till treårsregelns fördel. Målet *N* låter förstå att deklarationsskyldigheten visserligen är ett administrativt hinder, men att hindret kan rättfärdigas.¹⁹⁵ Dessutom förefaller det eventuellt vara tillåtet att efter utflyttning beskatta tidigare bosatta personer för vissa inkomster, förutsatt att skatten inte tas ut på icke-realiserad inkomst vid utflyttning, att inga krav på säkerhet ställs och att uppskov beviljas. Treårsregeln föranleder ingen automatisk beskattning vid utflyttning, och vid överlåtelsevinster beaktas värdenedgång eller värdeuppgång automatiskt. Treårsregeln är således ingen exitskatt. Målet *van Hilten* antyder att utsträckt skattskyldighet är möjlig i vissa fall.¹⁹⁶ Såväl *N* som *van Hilten* tyder dessutom på att man är mer benägen att godkänna utflyttningsskatter, om beskattningen är lika för en i landet bosatt person som en utflyttad.¹⁹⁷ Den utsträckta skattskyldigheten får därmed inte leda till dubbel beskattning. Några alltför långtgående slutsatser är det dock svårt att dra utifrån ovan nämnda mål. Således måste man separat granska om en eventuell på treårsregeln baserad kränkning kan berättigas genom t.ex. *rule of reason*-principen.

5.3.4 Rättfärdigandet av treårsregeln

5.3.4.1 Allmänt

Också andra länder har regler som till sitt innehåll påminner om den finska treårsregeln, d.v.s. en regel som på ett eller annat sätt utvidgar landets beskattningsrätt också efter utflyttning. I vissa länder bygger den tidsmässigt utsträckta skattskyldigheten på nationalitet, i andra länder på t.ex. innehav av bostad eller långvarig vistelse. EU-rätten har inte ansetts ha invändningar mot hur en stat reglerar skattskyldighet så länge som reglerna inte strider mot EU-rätten. Ovan har det visats att treårsregeln kan vara EU-rättsligt problematisk. Samtidigt har

¹⁹⁴ C-38/10 *Kommissionen mot Portugal*, punkterna 31–32.

¹⁹⁵ Se COM(2006)825 final, s. 4.

¹⁹⁶ Se särskilt *Terra – Wattel*, s. 959–960, som behandlar exitskatteproblematiken i *van Hilten*-målet. De anser i korthet att skatten i *van Hilten* inte kan anses vara en förbjuden exitskatt.

¹⁹⁷ Frågan har diskuterats i *Cejze 2010*, s. 325.

det dock framgått att särskilt EU-domstolens dom i målet *van Hilten* eventuellt kan tolkas till fördel för treårsregeln. Rättsläget är således långt ifrån klart. Det finns en rad potentiella argument för att rättfärdiga treårsregeln i situationer där den uppfattas vara diskriminerande eller utgöra ett hinder för fri rörlighet.

5.3.4.2 Direkt diskriminering

Direkt diskriminering är alltid förbjuden, förutom när den kan berättigas enligt de rättfärdigandegrunder som uttryckligen nämns i FEUF.¹⁹⁸ Direkt diskriminering kan däremot inte rättfärdigas med hjälp av *rule of reason*-principen. I t.ex. FEUF artikel 52¹⁹⁹ regleras frågan om godtagbar diskriminering på följande sätt: ”Bestämmelserna i detta kapitel och åtgärder som vidtagits med stöd av dessa ska inte hindra tillämpning av bestämmelser i lagar och andra författningar som föreskriver särskild behandling av utländska medborgare och som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.”²⁰⁰ Direkt diskriminering får således bara ske om allmän ordning, säkerhet eller hälsa förutsätter det. Det är närmast den allmänna ordningen och säkerheten som kan tänkas komma i fråga vid treårsregeln. Att den diskriminering som treårsregeln leder till skulle kunna berättigas med återopande av dessa grunder är dock osannolikt.

5.3.4.3 Rule of reason-principen

Indirekt diskriminering eller hinder för den fria rörligheten som inte samtidigt är diskriminerande, kan godtas på andra än de i FEUF uttryckligen nämnda grunderna. Då avses främst den s.k. *rule of reason*-principen som utvecklats genom rättspraxis.²⁰¹ För att en regel skall vara tillåten enligt *rule of reason*-principen, måste vissa villkor uppfyllas. Regeln skall

- vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt,
- framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse,
- vara ägnad att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas, och
- inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.²⁰²

¹⁹⁸ *Äimä K.* 2003, s. 39–40, *Helminen* 2012, s. 115 och *Salminen – Urpilainen*, s. 364. Detta fastställdes bl.a. i målet *C-311/97 Royal Bank of Scotland*, punkt 32, där det konstaterades följande: ”Enligt en fast rättspraxis kan enbart en uttrycklig undantagsbestämmelse, såsom artikel 56 i EG-fördraget, göra en sådan diskriminering förenlig med gemenskapsrätten ...”

¹⁹⁹ Tidigare EG-fördraget artikel 46.

²⁰⁰ Motsvarande regler har inkluderats i t.ex. FEUF artiklarna 45, 52 och 62.

²⁰¹ Se t.ex. *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 149.

²⁰² Se t.ex. *C-55/94 Gebhard*, punkt 37 och *C-324/00 Lankhorst-Hohorst*, punkt 33. Jfr den alternativa utformning av *rule of reason*-principen som *Cejie* föredrar, se *Cejie* 2010, s. 350.

Enligt det första kriteriet får det inte vara fråga om direkt diskriminering. Indirekt diskriminering täcks däremot av *rule of reason*-principen. Det andra kriteriet förutsätter att ett mycket viktigt nationellt intresse står på spel. Som godtagbara grunder av allmänintresse har bl.a. följande uppfattats:

- upprätthållande av en effektiv skattekontroll
- förhindrande av skattekringgående²⁰³
- skattesystemets inre sammanhang (koherens)
- territorialitetsprincipen
- jämn fördelning av beskattningsbehörigheten.²⁰⁴

Det finns flera andra grunder som framhävts i rättspraxis men som inte godkänts av EU-domstolen.²⁰⁵ Det tredje och fjärde kriteriet i *rule of reason*-principen förutsätter att skatteregeln i fråga är ändamålsenligt utformad, d.v.s. att regeln faktiskt är ägnad att uppnå det avsedda syftet, samt att kravet på proportionalitet uppfylls. Kravet på proportionalitet innebär att regeln inte får vara mer ingripande än vad som är nödvändigt. EU-domstolen har ofta ansett att detta proportionalitetskriterium inte uppfylls.²⁰⁶

Såsom det tidigare framkommit kan treårsregeln leda till olika typer av skat-terelaterade konsekvenser. I vissa fall behandlas utländska medborgare bättre än finska medborgare, i andra fall är situationen omvänd. Eftersom treårsregeln bygger på finskt medborgarskap är risken stor att regeln ses som direkt diskriminerande. Direkt diskriminering kan inte berättigas med hjälp av *rule of reason*-principen. Man kan dock argumentera för att treårsregeln är omvänt diskriminerande till den del finska medborgare behandlas sämre än utländska medborgare. Även om treårsregeln inte direkt eller indirekt var medborgarskapsbaserad, skulle den kunna ses som ett hinder för fri rörlighet åtminstone för de administrativa påföljdernas del. Det är således tänkbart att det första kriteriet i *rule of reason*-principen uppfylls. Härnäst granskas de rättfärdigande grunder som eventuellt kan åberopas i samband med treårsregeln.

²⁰³ Även skattefusk torde höra hit. EU-domstolen har i rättspraxis hänvisat till både "tax avoidance" och "tax evasion". EU-domstolens terminologi har varierat, vilket bidrar till att göra situationen oklarare. Se även *Cejie 2010*, s. 363.

²⁰⁴ Listan på godtagbara orsaker av allmänintresse varierar mellan olika författare. Se t.ex. *Terra – Wattel*, s. 895, för en alternativ uppdelning. Ett argument som ibland tas upp som en separat princip är syftet att förhindra att förluster beaktas två gånger. Se t.ex. *Helminen 2007*, s. 493, *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 166 och *Cejie 2010*, s. 348 och 416.

²⁰⁵ En grund som inte godkänts är att en högre beskattning är tillåten som kompensation för någon erhållen fördel. Andra grunder som inte heller godkänts är skyddandet av statens skatteinkomster eller åberopandet av administrativa skäl. Se t.ex. *Wathelet*, s. 917 och *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 151–152.

²⁰⁶ *Helminen 2012*, s. 116 och *Helminen 2007*, s. 493. Om proportionalitetskravet, se också *Terra – Wattel*, s. 897.

Syftet med treårsregeln sägs ofta vara att förhindra eller försvåra skatteflykt eller någon annan form av skattemotiverat hemortsbyte.²⁰⁷ Skatteplanering eller minimering av skatter är alltid tillåtet i en viss utsträckning. Gränsen mellan tillåten skatteplanering eller minimering och otillåtet skattekringgående eller skattefusk är svår att dra.²⁰⁸ Önskan att förhindra skattekringgående har ofta åberopats för att berättiga särbehandling, men grunden har åtminstone inte tidigare haft någon större framgång vid EU-domstolen.²⁰⁹ Den nationella regeln måste vara så utformad att den bara omfattar uppenbart och utpräglat konstgjorda arrangemang vars avsikt är att kringgå den nationella lagstiftningen.²¹⁰ Vidare måste arrangemanget ha vidtagits i syfte att få en skattefördel. Den skattskyldige måste ha fått en möjlighet att redogöra för skälen för den aktuella handlingen.²¹¹ Regeln får inte heller vara alltför schablonmässig eller ospecifik, utan den måste beakta de individuella omständigheterna.²¹² Om kraven inte uppfylls står de nationella normerna i konflikt med fördragsbestämmelserna.²¹³ Att en ”risk för skattekringgående” föreligger räcker inte heller som motivering.²¹⁴ Ur målet *Eu-*

²⁰⁷ En liknande beskrivning av syftet med treårsregeln har bl.a. använts i *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 17, *Myrsky – Linnakangas 2009*, s. 96, *Manninen*, s. 8 och *Tikka 1982a*, s. 115.

²⁰⁸ Se *Helminen 2007*, s. 497 och *Helminen 2012*, s. 118.

²⁰⁹ Se *Terra – Wattel*, s. 914 och *Cejie 2010*, s. 364–367.

²¹⁰ *Wathelet*, s. 920, *Helminen 2012*, s. 119 och *Helminen 2007*, s. 498. Detta konstateras bl.a. i *C-264/96 Imperial Chemical Industries*, punkt 26: ”Vad gäller motiveringen av risken för [skattekringgående], är det tillräckligt att framhålla att lagstiftningen i fråga i målet vid den nationella domstolen inte har något specifikt syfte att utesluta en skattemässig fördel som skulle följa av rent konstlade kopplingar, vilkas syfte skulle vara att kringgå brittisk skattelagstiftning, utan på ett generellt sätt avser varje situation i vilken merparten av dotterbolagen i en koncern av en eller annan anledning är etablerad utanför Förenade kungariket.” [] infört av förf. I den svenska versionen av domen har termen ”skatteflykt” använts. I detta sammanhang har jag valt att i stället använda termen skattekringgående, eftersom termen ”tax avoidance” används i den engelskspråkiga domen.

²¹¹ Se *C-196/04 Cadbury Schweppes*, punkt 51. *Cejie 2010*, s. 373 och 422.

²¹² *Ståhl* konstaterar att en regel som hindrar skattekringgående (i svensk rättslitteratur har vanligen termen ”skatteflykt” använts) för att vara tillåten inte får vara mekanisk. Således måste regeln möjliggöra ett hänsynstagande till omständigheterna i varje enskilt mål. Se *Ståhl 2007*, s. 593. Se även *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 152–153, *Englmair*, s. 69, *Terra – Wattel*, s. 914, *Hilling 2012*, s. 769 och *Cejie 2010*, s. 371.

²¹³ I punkt 51 i domskälen i målet *C-9/02 Lasteyrie* konstaterade domstolen följande: ”Det går inte att grunda en allmän presumtion om [skattekringgående] eller skattebedrägeri på den omständigheten att hemvistet för en fysisk person har flyttats till en annan medlemsstat, och en sådan presumtion kan inte användas för att motivera en skatterättslig bestämmelse som inverkar på en grundläggande frihet som garanteras i fördraget ...” [] infört av förf. I den svenska versionen av domen har termen ”skatteflykt” använts. I detta sammanhang har jag valt att i stället använda termen skattekringgående, eftersom termen ”tax avoidance” används i den engelskspråkiga domen.

²¹⁴ Se punkt 25 i domskälen i målet *270/83 Avoir Fiscal*: ”På samma sätt kan man inte i detta sammanhang åberopa risken för [skattekringgående]. Artikel 52 i EEG-fördraget tillåter inte undantag från den grundläggande principen om etableringsfrihet av sådana skäl.” [] infört av förf. I den svenska versionen av domen har termen ”skatteflykt” använts. I detta sammanhang har jag valt att

rowings kan det också utläsas att skatteplanering som sådan inte berättigar till särbehandling, d.v.s. vem som helst får flytta till ett annat medlemsland i syfte att få en lägre skattesats.²¹⁵ Däremot är inte skattefusk, skattebedrägeri, penningtvätt och motsvarande handlingar i enlighet med EU-rätten, varför skattemässiga åtgärder för att förhindra sådana arrangemang borde vara tillåtna.²¹⁶

Man måste således granska naturen av treårsregeln, d.v.s. riktar sig regeln effektivt mot fall av skattekringgående? *Nestmann* argumenterar att den svenska femårsregeln bara skulle träffa dem som har starka anknytningar till Sverige, och att regeln sålunda skulle gälla riktiga fall av skattekringgående och inte s.k. *bona fide* utflyttning.²¹⁷ Den finska treårsregeln baserar sig på en presumtion om skattskyldighet för finska medborgare. Regeln tar dock de individuella omständigheterna i betraktande, om den utflyttade invänder mot skattskyldigheten. Denna presumtion om skattskyldighet leder dock i praktiken till att samtliga fall av utflyttning, d.v.s. både helt legitima situationer och fall där det är fråga om skattekringgående eller skattefusk, täcks av treårsregeln. Således kan man knappast anse att treårsregeln bara riktar sig mot fall av skattekringgående.²¹⁸

Det som förts fram ovan tyder onekligen på att treårsregeln inte kan rättfärdigas med syftet att bekämpa skattekringgående.²¹⁹ EU-domstolen har dock eventuellt lättat en aning på sin tidigare strikta tolkningslinje.²²⁰ I vissa fall har nationella normer mot skattekringgående accepterats, trots att dessa normer inte bara riktat sig mot utpräglad konstgjorda arrangemang. Denna utveckling fick sin början i och med målet *Marks & Spencer*²²¹. Samma linje fortsattes i målet *Oy AA*, där det uttryckligen konstaterades följande: "Även om ändamålet med den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte specifikt är att från den skattefördel som föreskrivs däri undanta fiktiva upplägg som inte är af-färsmässiga och som skapats i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på den vinst som genereras i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet, kan en sådan lagstiftning icke desto mindre anses stå i proportion till

i stället använda termen skattekringgående, eftersom termen "tax avoidance" används i den engelskspråkiga domen.

²¹⁵ Slutsatsen av punkt 44 i *C-294/97 Eurowings* ger fog för en sådan tolkning.

²¹⁶ *Äimä K. 2003*, s. 206.

²¹⁷ *Nestmann*, s. 562–563.

²¹⁸ Dessutom går det inte att förneka att treårsregeln är schablonmässig till sin natur. Däremot får den skattskyldige visserligen en möjlighet att redogöra för sina handlingar, och treårsregeln kan beakta de individuella omständigheterna.

²¹⁹ *Wattel* drar samma slutsats om tioårsregeln i målet *C-513/03 van Hilten*, se *Wattel*, s. 138.

²²⁰ *Helminen 2012*, s. 120. Se även *Führich*, s. 10. Jfr *Cejie 2010*, s. 372, som anser bl.a. följande: "Skatteflyktsargumentet kan ses som ett biargument utan självständigt värde."

²²¹ *C-446/03 Marks & Spencer*.

de eftersträlvade målen, betraktade som en helhet.”²²² Rättsfallen tyder på att man är mer benägen att godkänna skattekringgående som en rättfärdigandegrund, särskilt om det ytterligare finns andra orsaker av allmängiltigt intresse att åberopa.²²³ Detta är i enlighet med senare års rättspraxis, som klart ger vid handen att flera rättfärdigandegrunder kan bedömas tillsammans. Flera svaga rättfärdigandegrunder kan således tillsammans räcka för att berättiga ett hinder av fri rörlighet.²²⁴ Nedan tas upp några andra rättfärdigandegrunder som eventuellt kan komma i fråga.

Det har redan nämnts att byte av hemvist kan vara följden av skatteplaneringsåtgärder. I sådana sammanhang kan också syftet att garantera en jämn fördelning av beskattningsbehörigheten aktualiseras.²²⁵ Detta argument har använts i bl.a. målet *Oy AA*. Treårsregeln kan onekligen bidra till en jämn fördelning av beskattningsbehörigheten vid utflyttningen. En förutsättning för denna rättfärdigandegrund är att den ifrågavarande regeln är avsedd att förhindra agerande som kan äventyra medlemsstaternas rätt att utöva sina skattemässiga befogenheter när det gäller verksamhet som bedrivs inom deras territorier och som alltså kan rubba den väl avvägda fördelningen av beskattningsbefogenheterna medlemsstaterna emellan.²²⁶ Treårsregeln tillåter beskattning av all inkomst, oberoende av inkomstens territoriella ursprung. Det kan således ifrågasättas om detta argu-

²²² 231/05 *Oy AA*, punkt 63. Båda målen har kommenterats av *Helminen*, se *Helminen* 2007, s. 497–499. Denna linje som dragits upp i C-231/05 *Oy AA* och C-446/03 *Marks & Spencer* fortsatte även i C-311/08 *SGI*. I målet C-303/07 *Aberdeen Property*, punkt 65, godkändes däremot inte motiveringen att dividendbeskattningsreglerna hindrade skattekringgående. Målet har kommenterats i *Äimä K.* 2009, s. 211–212. Se även målet C-182/08 *Glaxo*, punkt 89, där inte skattekringgående heller godkändes som motivering. *Cejie* lyfter fram att i både C-303/07 *Aberdeen Property* och C-182/08 *Glaxo* tillämpades den strikta tolkning av skattekringgående som använts i C-196/04 *Cadbury Schweppes*. Se *Cejie* 2010, s. 422–426. Se *Terra – Wattel*, s. 925, som argumenterar att kravet på ”utpräglat konstgjorda arrangemang” inte följs längre.

²²³ I och med målet C-446/03 *Marks & Spencer* införde EU-domstolen ett nytt sätt att bedöma rättfärdigandegrunderna. Tidigare hade varje rättfärdigandegrund betraktats separat. I ovan nämnda mål använde man en helhetsbedömning av situationen. I målet togs ställning till tre rättfärdigandegrunder, d.v.s. jämn fördelning av beskattningsbehörigheten, risk att förlusten utnyttjas två gånger samt skattekringgående. Även i C-231/05 *Oy AA* tillämpades flera rättfärdigandegrunder. Se *Cejie* 2010, s. 357, *Äimä K.* 2007c, s. 491, *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 154–155 och *Isenbaert – Valjemark*, s. 15.

²²⁴ *Helminen* för fram att flera av rättfärdigandegrunderna inte nödvändigtvis ensamma skulle räcka för att tillåta ett hinder för fri rörlighet. Ju flera rättfärdigandegrunder, desto sannolikare är det att den kränkande lagstiftningen kan tillåtas. Se *Helminen* 2007, bl.a. s. 499. Om denna diskussion, se *Salminen – Urpilainen*, s. 370, *Cejie* 2010, s. 400, *Lang* 2006a, s. 59, *Lang* 2006b, s. 426, *Lang* 2010a s. 945 ff., *Englmair*, s. 75–76 och *Hilling* 2012, s. 767–769.

²²⁵ Detta argument har behandlats i *Terra – Wattel*, s. 936–937. För kritik mot detta argument i målet C-446/03 *Marks & Spencer*, punkt 43, se *Lang* 2006a, s. 57. Se även *Cejie* 2010, s. 398.

²²⁶ Se C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, punkt 42. Se även C-231/05 *Oy AA*, punkterna 53–54.

ment framgångsrikt kan åberopas vid treårsregeln.²²⁷ För treårsregelns administrativa påföljder, d.v.s. deklarationsskyldigheten samt den omvända bevisbördan, kan syftet att upprätthålla en effektiv skattekontroll eventuellt åberopas som en rättfärdigande grund.²²⁸ Frågan är dock om inte treårsregeln är oproportionerlig i förhållande till denna rättfärdigande grund.

Man kan eventuellt hävda att ett förbud mot treårsregeln leder till förlust av skatteinkomster. Minskningen av skatteinkomster har inte ansetts vara en rättfärdigande grund.²²⁹ EU-domstolen har vanligen inte beaktat staternas strävan att skydda sina skatteinkomster, men på denna punkt förefaller det ha skett en viss attitydförändring från EU-domstolens sida. Trots att domstolen inte nämnt det uttryckligen i målet *Marks & Spencer*²³⁰, inverkade på beslutet med största sannolikhet det faktum att stora fiskala förluster för medlemsländerna blir följden om gränsöverskridande förlustavdrag inom koncerner tilläts.²³¹ I målet framhävdes dock också andra rättfärdigande grunder.

Treårsregeln kunde motiveras med att den kompenserar den fördel den utflyttade eventuellt får i utlandet.²³² Detta argument är dock inte i enlighet med EU-domstolens rättspraxis.²³³ I målet *Eurowings* tilläts inte att Tyskland negativt särbehandlade ett bolag på den grunden att bolaget fick skattefördelar i en annan stat.²³⁴ I målet *Asscher* godkändes inte heller att en begränsat skattskyldig beskattades strängare, eftersom han inte betalade socialskyddsavgifter.²³⁵

För att treårsregeln skall kunna berättigas med hjälp av *rule of reason*-principen förutsätts vidare att regeln skall vara ägnad att säkerställa förverkligandet av

²²⁷ *Cejie* har behandlat denna rättfärdigande grund till den del utflyttningsstaten beskattar värdeökningar som uppstått efter utflyttning, se *Cejie 2010*, s. 456–457.

²²⁸ Detta argument används i t.ex. *C-250/95 Futura*, men åtgärderna ansågs inte vara proportionella. Målet har till relevanta delar redogjorts för i *Salminen – Urpilainen*, s. 367–368 och *Cejie 2010*, s. 358–359.

²²⁹ I målet *C-397/98 Metallgesellschaft*, punkt 59, fastställdes detta. Se även *C-446/03 Marks & Spencer*, punkt 44. Se också *Helminen 2012*, s. 116, *Wathelet*, s. 917, *Salminen – Urpilainen*, s. 365, *Dahlberg 2007*, s. 259–260 och *Englmair*, s. 73.

²³⁰ Se domslutet i *C-446/03 Marks & Spencer*. Målet har behandlats i *Penttilä 2006*, s. 4 ff.

²³¹ Se *Äimä K. 2007c*, s. 490, *Äimä K. 2009*, s. 79 och *Isenbaert – Valjemark*, s. 17. Se även *Andersson 2007b*, s. 448–449: ”EGD har vanligen inte tillmätt medlemsstaternas strävan att skydda sina skatteintäkter någon betydelse, även om linjen till denna del kanske håller på att förändras mot en större förståelse (se fallet *Marks & Spencer* ...)” (övers. förf.) *Niskakangas* anser att EU-domstolen efter år 2005 bättre beaktat medlemsstaternas önskemål. Han motiverar detta med att EU-domstolens domar i större utsträckning varit till fiskus fördel efter år 2005. Se *Niskakangas 2011*, s. 72–73. *Lang* behandlar mera generellt den ändring i EU-domstolens praxis som skett sedan år 2005, se *Lang 2010a*, s. 925 ff.

²³² *de Broe 2002*, s. 75.

²³³ *Wathelet*, s. 917.

²³⁴ *C-294/97 Eurowings*, punkterna 43–45.

²³⁵ *C-107/94 Asscher*, punkterna 46–49. Se även *270/83 Avoir Fiscal*, punkt 21.

det mål som strävas efter samt att regeln inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (proportionalitetsprincipen).²³⁶ Det första kriteriet torde uppfyllas, det andra uppfylls däremot inte nödvändigtvis. Eftersom treårsregeln täcker alla fall av utflyttning, kan man ifrågasätta om det är möjligt att skapa alternativa regler som bara gäller uppenbara fall av skattekringgående.²³⁷

5.3.5 Sammanfattande synpunkter på treårsregeln

Det har kommit fram att treårsregeln är problematisk. Problemsituationer kan uppstå ur flera olika synvinklar. För det första kan det vara motiverat att skilja mellan den diskriminerande verkan av treårsregeln och det hinder för fri rörlighet som treårsregeln kan medföra, trots att dessa vanligen uppträder tillsammans. För det andra kan treårsregeln leda till lite olika problemsituationer beroende på vad man väljer som jämförelseobjekt. För diskrimineringens del kan treårsregeln betraktas ur både ett vertikalt och ett horisontellt perspektiv. För det tredje kan man skilja mellan de situationer där en finsk medborgare som faller under treårsregeln främjas eller negativt särbehandlas i förhållande till en utländsk medborgare i samma situation. Till vissa delar torde treårsregeln inte vara problematisk, medan den till andra delar är mer betänklig. I det följande ges en sammanfattad analys av huruvida treårsregeln skulle anses tillåten om den blev föremål för prövning i EU-domstolen.

Treårsregeln kan såväl främja som negativt särbehandla finska medborgare i förhållande till utländska medborgare. I den förstnämnda situationen, d.v.s. när en utländsk medborgare får sämre skattebehandling än en finsk medborgare, ligger problemet inte i treårsregeln i sig, utan främst i annan lagstiftning. Den som faller under treårsregeln beskattas som en person bosatt i Finland. Om den utländska medborgaren negativt särbehandlas i förhållande till en utflyttad finsk medborgare, särbehandlas han också i förhållande till en person bosatt i Finland. Nationell lagstiftning måste således garantera att i utlandet bosatta personer vars situation är jämförbar med den för personer som anses bosatta i Finland enligt

²³⁶ Om proportionalitetsprincipen i EU-rätten, se *Cejie 2010*, s. 350–353.

²³⁷ Treårsregeln är en presumptionsregel där utgångspunkten är att alla finska medborgare omfattas av regeln. Bara de som åberopar att de inte har väsentliga anknytningar och kan påvisa detta, faller utanför normens tillämpningsområde. Treårsregeln täcker således med säkerhet bara de personer som har väsentliga anknytningar till Finland, som t.ex. familj, bostad, bedriver rörelse i Finland etc. Personer med omfattande inkomster från Finland är sådana som skulle kunna dra nytta av att flytta till länder med lägre skatt. En proportionell regel mot skattekringgående skulle främst gälla dessa personer.

ISkL 11 § behandlas lika. Skattelagstiftningen har under de senaste åren setts över för att jämställa beskattningen mellan dessa två grupper.²³⁸

I den andra situationen, d.v.s. när en finsk medborgare behandlas sämre än en utländsk medborgare i en jämförbar situation, är rättsläget inte lika klart. Det finns dock ett flertal indicier på att treårsregeln åtminstone i ett vertikalt perspektiv skulle vara tillåten. Uppfattningen stöds särskilt av domen i målet *van Hilten*. Målet *van Hilten* har uppfattats som ett tecken på att beskattningsbehörighet baserad på medborgarskap och omvänd diskriminering vore tillåten.²³⁹ *Cejie* anser bl.a. följande: ”Slutsatsen har dragits att den utsträckta skattskyldigheten inte torde utgöra ett hinder när det handlar om obegränsat skattskyldiga personer. Slutsatsen grundas dock i princip på endast ett rättsfall, C-513/03 *van Hilten*.”²⁴⁰ I likhet med situationen i målet *van Hilten* leder inte treårsregeln till att skatten i Finland skulle bli högre än vad den hade varit om personen valt att stanna i Finland. Dessutom avräknas den skatt som betalats i utlandet (förutom om undantagandemetoden följs). Målet *N* låter dessutom förstå att de administrativa påföljderna av att lämna in en skattedeklaration är tillåtna. Däremot besvarar inte målet *N* huruvida den omvända bevisbördan i samband med upphävandet av treårsregeln kan anses som en berättigad administrativ påföljd. Även det faktum att EU-domstolen varit medlemsländerna mera tillmötesgående i t.ex. målen *Marks & Spencer* och *Oy AA* tyder på att EU-domstolen, om den så önskar, kan gå in för att finna grunder för att tillåta treårsregeln. Detta antagande understöds ytterligare av att skattekringgående godkänts som en rättfärdigandegrund vid *rule of reason*-principen. Numera kan dessutom flera rättfärdigandegrunder bedömmas tillsammans i stället för separat. Trots att EU-domstolen har visat tecken på att vara mera välvilligt inställd till medlemsländernas eftersträvanden än tidigare, måste man dock i detta sammanhang nämna att medlemsländernas möjligheter att åtgärda skatteplanering och skatteflykt är tämligen begränsade. För att t.ex. exitskatteregler skall vara tillåtna bör flera villkor uppfyllas.

Argumentationen ovan närmar sig dock treårsregeln främst ur ett vertikalt perspektiv. Det är således fortsättningsvis oklart hur treårsregeln skulle bemötas i en strikt horisontell situation. Då avses en situation där två personer, en finsk medborgare och en utländsk medborgare som länge bott i Finland, samtidigt flyttar till samma andra EU-medlemsland. I denna situation omfattas den finska

²³⁸ Här kan särskilt nämnas beskattningen av pension, som numera sker enligt BFörfL oberoende av om pensionstagaren är bosatt i utlandet eller inte. Även avdragen har gjorts oberoende av den skattskyldiges boende.

²³⁹ För liknande tankegångar, se *Wattel*, s. 138, *Juanto 2009b*, s. 393 och *van der Broek – Wildeboer*, s. 216.

²⁴⁰ Se *Cejie 2010*, s. 451–452. För ett liknande uttalande, se *Cejie 2010*, s. 501–502. Se även *Cejie 2008*, s. 258.

medborgaren av treårsregeln, medan den utländska medborgaren bara faller under det andra EU-medlemslandets skattejurisdiktion. En sådan situation kunde enkelt ställas på prov genom ett testfall. Jag tror att treårsregeln inte skulle anses förbjuden enligt EU-rätten om den ställdes på prov. Slutligen gäller det att konstatera att eftersom treårsregeln är inkluderad bara i få skatteavtal slutna med EU-medlemsländer, elimineras inverkan av treårsregeln i de flesta fall.²⁴¹

5.4 SKATTEAVTAL I EU-RÄTTEN

5.4.1 Förhållandet mellan medlemsländernas behörighet att ingå skatteavtal och EU-rätten

Utgångspunkten är att det hör till medlemsländernas exklusiva behörighet att ingå skatteavtal.²⁴² Ingångna skatteavtal blir en del av finsk nationell rätt, vilket betyder att EU-rätten också är primär i förhållande till de skatteavtal som medlemsländerna ingått.²⁴³ Skatteavtalen måste därför tolkas och utformas så att de inte står i konflikt med EU-rätten. Detta gäller både skatteavtal som har slutits mellan två medlemsländer och skatteavtal mellan ett medlemsland och ett tredje land.²⁴⁴ Det finns ett undantag från huvudregeln att skatteavtalen skall vara förenliga med EU-rätten. Enligt FEUF artikel 351²⁴⁵ skall avtal slutna före 1.1.1958 (eller innan staten anslutit sig till unionen) mellan å ena sidan en eller flera medlemsstater, å andra sidan ett eller flera tredje länder inte påverkas av bestämmelserna i fördragen. Med avtal avses också skatteavtal.²⁴⁶ Artikeln gäller bara i förhållandet mellan medlemsländer och tredje länder.²⁴⁷ Enligt andra stycket i

²⁴¹ *de Broe* 2002, s. 75. *de Broe* anser att diskussionen kring bl.a. treårsregeln och dess EU-vidrighet främst är av akademisk karaktär. Han motiverar denna uppfattning med att Finland bara har ett fåtal skatteavtal med EU-medlemsländer i vilka treårsregeln är inkluderad. Problematiske situationer uppstår därför sällan. Vid tidpunkten för *de Broes* artikel (2002) hade inte EU expanderat österut. Då hade Finland bara tre skatteavtal med EU-medlemsländer som innehöll treårsregeln, t.ex. skatteavtalet med Tyskland.

²⁴² *Äimä K.* 2003, s. 66.

²⁴³ EU-rättens förhållande till bilaterala avtal behandlades i målet 235/87 *Matteucci*. För en utförlig redogörelse för EU-rättens och skatteavtalens förhållande, se *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 169 ff., *Uggla*, s. 169–171, *Cejie* 2010, s. 227–229 och *Äimä K.* 2003, s. 66 ff.

²⁴⁴ Detta beror på lojalitetsprincipen, se *Helminen* 2012, s. 45 och *Äimä K.* 2003, s. 67.

²⁴⁵ Tidigare EG-fördraget artikel 307. För en utförlig analys av artikeln, se *Kofler*, s. 421 ff.

²⁴⁶ *Kofler*, s. 423.

²⁴⁷ Om inte tredje länders rättigheter är involverade, kan avtalet inte åberopas enligt FEUF artikel 351. Detta fastställdes i målet 286/86 *Gérard Deserbais*, punkt 2 i sammanfattningen. Se även *Kofler*, s. 425.

samma artikel skall medlemsstaterna dock vidta alla lämpliga åtgärder för att undanröja det som är oförenligt med fördragen. Finland har ett flertal skatteavtal som ingåtts före år 1995 och som således, om möjligt, skall förenhetligas med EU-rätten. Artikeln är inte skriven i en förpliktande form, varför EU-rättsligt motstridiga artiklar i teorin fortsättningsvis kan förekomma, om medlemslandet anser sig ha vidtagit alla lämpliga åtgärder.

Trots att EU-rätten har företrädare framför skatteavtal innebär detta inte att skatteavtalens ställning märkbart skulle ha försvagats. Av rättspraxis framgår klart att EU-domstolen i hög grad respekterar skatteavtal och modellskatteavtal,²⁴⁸ trots att stora skillnader existerar mellan den internationella skatterättens och EU-rättens grundläggande principer.²⁴⁹ EU-rättens förhållande till skatteavtalen aktualiserades bl.a. i målet *Gilly*. I målet konstaterade EU-domstolen att medlemsstaterna själva får bestämma om fördelningen av beskattningsbehörigheten genom skatteavtal.²⁵⁰ I målet *Saint Gobain* måste dock medlemsländerna enligt domstolen beakta gemenskapsrätten vid utövandet av den beskattningsrätt som fördelats enligt skatteavtalet.²⁵¹

Förhållandet mellan EU-rätten och OECD:s modellskatteavtal är däremot inte lika klart. Enligt FEUF artikel 220 skall EU upprätta samarbete med bl.a. OECD. Trots att EU kan delta i OECD:s möten och har rätt att yttra sig, är det inte fråga om ett fullt medlemskap.²⁵² Dessutom är modellskatteavtalet bara en rekommendation och binder inte ens OECD:s medlemmar. Således finns det inget formellt band mellan EU och OECD:s modellskatteavtal. I praktiken har OECD:s modellskatteavtal blivit så utbrett att det är närmast omöjligt att ignorera reglerna och principerna i fråga utan att skapa stora problem.²⁵³ EU-domstolen har i sin rättspraxis ofta hänvisat till OECD:s modellskatteavtal och kommentarerna till dem, och vanligen då för att klarlägga kytymen inom ett visst område.²⁵⁴ I t.ex. målet *Schumacker* åberopar EU-domstolen OECD:s modellskatteavtal för att

²⁴⁸ Se t.ex. *Cejie* 2010, s. 227.

²⁴⁹ Vid t.ex. uppdelning av beskattningsrätten mellan två stater bygger den internationella skatterätten på hemvistkriteriet, medan EU-rätten i större grad bygger på nationalitet. Se *Dahlberg* 2007, s. 225–226.

²⁵⁰ *C-336/96 Gilly*, punkt 24. Om fallet, se bl.a. *Nielsen* s. 343 ff.

²⁵¹ *C-307/97 Saint Gobain*, punkt 58.

²⁵² För en utförlig redogörelse för EU:s förhållande till OECD, se *Wouters – Vidal*, s. 992–995 och *Erasmus-Koen – Douma*, s. 350.

²⁵³ Se t.ex. *C-336/96 Gilly*, punkt 31: ”Enligt kommentarerna till artikeln grundas denna princip på reglerna om internationell courtoisie och ömsesidig respekt mellan suveräna stater och den förekommer i så många av de avtal som gäller mellan medlemsländerna i OECD att den redan kan anses vara internationellt accepterad.” Domen har till denna del kommenterats i *Vapaavuori* 2001, s. 462–463. *Hilling* har behandlat vad som följer om EU-domstolen tar sig an skatteavtalsartiklar, se *Hilling* 2005, s. 339–340.

²⁵⁴ *Wouters – Vidal*, s. 1005.

bekräfta att det vanligen är boendelandet som i sin helhet beskattar den skattskyldige.²⁵⁵ Rättspraxis tyder på att EU-domstolen är mindre benägen att ingripa i skatteavtalsartiklar som är stiftade enligt OECD:s modellskatteavtal.²⁵⁶

5.4.2 Dubbelboende och dubbelbeskattning ur EU-rättens synvinkel

Juridisk dubbelbeskattning kan uppkomma i flera olika situationer.²⁵⁷ Av intresse i detta sammanhang är särskilt dubbelbeskattning till följd av olösta dubbelboendekonflikter eller fall av dubbel hemvist.²⁵⁸ I sådana situationer undanröjs dubbelbeskattningen vanligen delvis enligt nationell rätt i vartdera landet, men elimineringen är sällan fullständig. Dubbelbeskattning är utan tvekan ett fenomen som hindrar eller åtminstone försvårar gränsöverskridande rörlighet.²⁵⁹ Frågan är huruvida juridisk dubbelbeskattning kan anses tillåten, eller om medlemsländerna har en skyldighet att vidta åtgärder för att eliminera dubbelbeskattning.²⁶⁰

I artikel 293²⁶¹ i det upphävda EG-fördraget föreskrevs att medlemsstaterna skall inleda förhandlingar med varandra för att säkerställa att dubbelbeskattningen inom gemenskapen avskaffas. Artikeln skulle uppfattas som en uppmaning till avtalsstaterna att ingå eller anpassa skatteavtal.²⁶² Artikeln hade inte direkt effekt och kunde således inte åberopas av individer mot medlemsstater.²⁶³

²⁵⁵ C-279/93 *Schumacker*, punkt 32. Se *Wouters – Vidal*, s. 1005 för ytterligare exempel på rättsfall. I målet *FCE Bank* konstaterade domstolen följande: ”När det gäller OECD-avtalet konstaterar domstolen att det inte är relevant här eftersom det avser direkt skatt medan mervärdesskatt utgör en indirekt skatt.” C-210/04 *FCE Bank plc*, punkt 39. Beträffande målet se, *Wouters – Vidal*, s. 1005.

²⁵⁶ *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 170 och *de Broe 2010*, s. 109. Förhållandet mellan OECD:s modellskatteavtal och EU-rätten har också kommenterats i *Nielsen*, s. 352–353.

²⁵⁷ Med juridisk dubbelbeskattning avses att samma skattesubjekt beskattas för samma inkomst i minst två stater. Ekonomisk dubbelbeskattning innebär att olika personer beskattas separat för samma inkomst. Se t.ex. *Ryynänen 1996*, s. 431.

²⁵⁸ I de fall där dubbelboende löses genom hemvistartikeln i skatteavtalet sker vanligen ingen otillåten dubbelbeskattning, eftersom skatteavtalet fördelar beskattningsbehörigheten mellan hemvist och källstat. Således är dessa situationer inte av intresse i detta sammanhang.

²⁵⁹ *Nieminen 2010a*, s. 428–429, *Malmgrén 2010a*, s. 277, *Beiser 2010*, s. 56, *Cerioni 2009*, s. 555 och *Monsenego 2009*, s. 215. Se även kommissionens meddelande KOM (2010)789 slutlig, s. 4. *Beiser* betonar att om dubbelbeskattning förekommer vid en gränsöverskridande situation, men inte i en strikt nationell situation, kan det också uppfattas som diskriminering. Se *Beiser 2009*, s. 212.

²⁶⁰ Om ekonomisk dubbelbeskattning och dess förhållande till EU-rätten, se *Loukota – Jirousek*, s. 299. *Loukota – Jirousek* utgår från att om juridisk dubbelbeskattning är förbjuden, ekonomisk dubbelbeskattning är det likaså.

²⁶¹ Utvecklingen av artikel 293 har behandlats utförligt av *Hofmann*, s. 76–80.

²⁶² *Dahlberg 2007*, s. 258.

²⁶³ Detta fastslogs i målet C-336/96 *Gilly*, punkterna 16–17. Se *Hofmann*, s. 76 och *Vapaavuori 2001*, s. 461.

När två eller flera avtalsländer ansåg sig vara hemviststat enligt skatteavtalet och artikel 25 i skatteavtalet inte löste konflikten, kunde artikel 293 i EG-fördraget i teori aktualiseras i sista hand. Enligt artikelns ordalydelse förutsattes medlemsländerna till förmån för sina medborgare inleda förhandlingar för att eliminera dubbelbeskattning. Utformningen av artikeln tydde på att förhandlingar också kunde föras till enskilda medborgares förmån, d.v.s. det behövde inte bara gälla förhandlingar om enstaka avtal.²⁶⁴ Artikeln var dock långt ifrån problemfri. Artikeln förpliktade inte parterna att finna en lösning på sina konflikter.²⁶⁵ Dessutom kunde artikel 293 inte åberopas av enskilda individer, eftersom direkt effekt saknades. Därför var artikelns inverkan trots allt tämligen begränsad.

Artikel 293 avskaffades i samband med Lissabon-fördraget. Numera finns det varken i FEUF eller i FEU någon direkt motsvarighet till EG-fördragets artikel 293. Orsaken till avlägsnandet av artikeln är mer eller mindre oklar.²⁶⁶ Artikel 293 kunde tillskrivas flera olika funktioner,²⁶⁷ av vilka den viktigaste var att undvika dubbelbeskattning. I detta sammanhang betraktas bara hur sloandet av artikel 293 påverkar dubbelbeskattningen. Den relevanta frågan är huruvida denna omständighet påverkar läget, särskilt med beaktande av den svaga rättsliga ställning som artikel 293 hade haft.²⁶⁸ Relevansen av ändringen har diskuterats flitigt i rättslitteraturen. Det finns två alternativ: antingen är dubbelbeskattning fortsättningsvis förbjuden, d.v.s. att läget är oförändrat, eller så var avsikten med att artikeln utgick faktiskt att tillåta dubbelbeskattning.²⁶⁹ Det första scenariot, d.v.s. att dubbelbeskattning fortsättningsvis är otillåten, har understötts av flera forskare. I rättslitteraturen har argumenten för dubbelbeskattningens otillåtlighet varierat något.

²⁶⁴ Artikel 293 lyder: ”Medlemsstaterna skall i den utsträckning det är nödvändigt, inleda förhandlingar med varandra i syfte att till förmån för sina medborgare säkerställa: – skydd till person samt åtnjutande och skydd av rättigheter på de villkor som varje stat tillerkänner sina egna medborgare, – avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen, ...”

²⁶⁵ Om artikelns icke-förpliktande verkan, se *Hinneken*, s. 605.

²⁶⁶ Avlägsnandet av artikel 293 har diskuterats utförligt i rättslitteraturen. Se t.ex. *Terra – Wattel*, s. 941, *Monsenego 2010*, s. 21, *Monsenego 2009*, s. 216, *Kemmeren*, s. 157, *Äimä K. 2009*, s. 75, *Hinneken*, s. 602–603, *Hofmann*, s. 75 ff., *Reimer* s. 87 ff. och *Cejie 2010*, s. 228. *Nieminen* företräder dock åsikten att artikel 293 ströks dels för dess ineffektivitet men dels också för att samma skyldigheter kan utläsas direkt ur fördraget. Se *Nieminen 2010a*, s. 433. Se även *Nieminen 2010b*, s. 332–333.

²⁶⁷ Se *Reimer*, s. 88–92.

²⁶⁸ Se t.ex. *Hofmann*, s. 83, som ansåg att artikel 293 förlorat sin relevans redan innan den avskaffades. *Reimer* argumenterar att situationen med artikel 293 kan jämföras med ett stort dataprogram som omarbetats så många gånger att dataprogrammet innehåller kod som blivit irrelevant. Se *Reimer*, s. 87. För kritik, se även *Urpilainen*, s. 120.

²⁶⁹ För en kort sammanfattning av vardera sidans grundläggande argument, se *Kühbacher*, s. 308–309.

De vanligaste argumenten för att dubbelbeskattning fortsättningsvis är förbjuden bygger på EU-domstolens tidigare avgöranden eller på uppfattningen att eliminering av dubbelbeskattning är en av EU:s målsättningar. *Monsenego* betonar att EU-domstolen i flera mål krävt undanröjande av dubbelbeskattning och att domstolen knappast ändrar sin linje på grund av avlägsnandet av artikel 293.²⁷⁰ Dessutom har det i flera mål uttryckligen sagts att avskaffandet av dubbelbeskattning utgör ett av ändamålen med fördraget.²⁷¹ *Nieminen* framhäver däremot lojalitetsprincipens betydelse vid bekämpandet av dubbelbeskattning.²⁷² Lojalitetsprincipen stadgas i FEU artikel 4.3. Enligt lojalitetsprincipen skall medlemsstaterna bl.a. vidta alla lämpliga åtgärder för att säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av fördragen eller av unionens institutioners akter. Lojalitetsprincipen har dessutom en negativ dimension enligt vilken medlemsstaterna skall avstå från varje åtgärd som kan äventyra fullgörandet av unionens mål. *Nieminen* anser att undvikandet av dubbelbeskattning är en av unionens målsättningar, och att det således fortsättningsvis finns en på lojalitetsprincipen baserad skyldighet att undanröja dubbelbeskattning.²⁷³ Denna på lojalitetsprincipen baserade skyldighet har dock inte direkt effekt eller några tidsgränser för åtgärderna i fråga. Lojalitetsprincipen förpliktar inte heller medlemsländerna att vidta konkreta åtgärder.²⁷⁴

Kemmeren företräder likaså åsikten att undvikandet av dubbelbeskattning fortsättningsvis är en av EU:s målsättningar.²⁷⁵ Han argumenterar dock att syftet med artikel 293 var att hindra direkt effekt av skyldigheten att undanröja dubbelbeskattning.²⁷⁶ Hindrandet av dubbelbeskattning är däremot oberoende av artikel 293 en av EU:s målsättningar. Att artikel 293 avlägsnades, innebar därmed inte att själva dubbelbeskattningen skulle vara tillåten, utan bara att begränsningen av den direkta effekten eliminerades. Således skall avskaffandet av artikel 293 enligt *Kemmeren* snarast tolkas som att dubbelbeskattning numera kan bekämpas på ett bredare plan än tidigare.²⁷⁷

²⁷⁰ *Monsenego* medger dock att kravet på att avlägsna dubbelbeskattning i EU-domstolen i allmänhet byggt på en diskrimineringsanalys i stället för en analys baserad på artikel 293. *Monsenego* 2010, s. 21.

²⁷¹ Se t.ex. *C-128/08 Damseaux*, punkt 28 och *C-336/96 Gilly*, punkt 16.

²⁷² *Nieminen* har i två artiklar behandlat dubbelbeskattning efter Lissabonfördraget, se *Nieminen* 2010a, s. 428 ff. och *Nieminen* 2010b, s. 330 ff.

²⁷³ *Nieminen* 2010a, s. 431 och 436 samt *Nieminen* 2010b, s. 331. Se även *Urpilainen*, s. 119–120.

²⁷⁴ Se t.ex. *Nieminen* 2010b, s. 331.

²⁷⁵ Se även *Reimer*, s. 93.

²⁷⁶ Till stöd för sin uppfattning åberopar han *C-336/96 Gilly*, punkt 16.

²⁷⁷ Se *Kemmeren*, s. 157–158. För motsvarande tankegångar, se *Urpilainen*, s. 120–121. Jfr *Hinneken*, s. 606, som anser att upphävande av artikel 293 i slutändan hade varken en positiv eller en negativ inverkan på huruvida dubbelbeskattning skall elimineras eller inte.

De som argumenterar för att juridisk dubbelbeskattning kan vara EU-rättskonformt åberopar vanligen någon eller några av bl.a. följande domar: *Kerckhaert-Morres*²⁷⁸, *Block*²⁷⁹, *Damseaux*²⁸⁰ och *Banco Bilbao*²⁸¹.²⁸² Målen *Kerckhaert-Morres* och *Damseaux* påminner om varandra till flera delar, varför bara *Damseaux* och *Block* kommer att behandlas i det följande.²⁸³ *Banco Bilbao* innebar inte någon större ändring i förhållande till tidigare rättspraxis, och behandlas således inte.

I målet *Block* var det fråga om dubbelbeskattning av arv. Fru *Block* hade sin hemvist i Tyskland. Hon fick ett arv som bestod dels av kapitaltillgångar placerade i Tyskland, dels av kapitaltillgångar placerade i ett finansinstitut i Spanien. Fru *Block* betalade skatt på kapitaltillgångarna i Spanien. Finanzamt fastställde fru *Blocks* skatt i Tyskland utan att beakta den skatt som *Block* redan betalat i Spanien. Fru *Block* begärde omprövning och yrkade att den arvsskatt som hon betalat i Spanien skulle avräknas från den arvsskatt som hon påfördes i Tyskland. Finanzamt medgav avdrag för den skatt som betalats i Spanien. Avdraget gjordes direkt från beskattningsunderlaget, inte från den skatt som skulle betalas i Tyskland. Detta innebar att arvet delvis beskattades dubbelt. Fru *Blocks* yrkande att den spanska skatten skulle dras av direkt från den tyska skatten godkändes inte av Finanzgericht med motiveringen att den dubbelt beskattade egendomen i Spanien inte utgjorde sådan ”egendom i utlandet” som avsågs i 21 § i Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG). Bara utländsk skatt på egendom som enligt ErbStG uppfattades som ”egendom i utlandet” gottgjordes direkt från skatten i Tyskland. Skatten var högre i Spanien än i Tyskland, varvid en kreditering av spansk skatt från tysk skatt hade lett till att Tyskland teoretiskt sett borde ha återbetalat spansk skatt till fru *Block*. Bundesfinanzhof hänsköt ärendet till EU-domstolen och frågade huruvida denna dubbelbeskattning stred mot EU-rätten. EU-domstolen ansåg att denna skattemässiga nackdel var resultatet av att de två berörda staterna utövade sin beskattningsrätt parallellt.²⁸⁴ Domstolen fortsatte med att konstatera att EU-rätten inte innehåller några allmänna kriterier för

²⁷⁸ C-513/04 *Kerckhaert-Morres*.

²⁷⁹ C-67/08 *Block*.

²⁸⁰ C-128/08 *Damseaux*.

²⁸¹ C-157/10 *Banco Bilbao*.

²⁸² Juridisk dubbelbeskattning och de ovan nämnda domarna har behandlats bl.a. i *Dassesse* 2010a, s. 30 ff., *Cerioni* 2009, s. 543 ff., *Simander*, s. 315 och *Kühbacher*, s. 308 ff.

²⁸³ Andra mål med lite motsvarande problemfrågor är C-96/08 *CIBA Speciality Chemicals* och C-298/05 *Columbus Container Services*. I målet C-96/08 *CIBA Speciality Chemicals* var det fråga om uppbärandet av avgifter som närmast kunde klassas som arbetsgivaravgifter. Målet har analyserats av bl.a. *Kühbacher*, s. 309–311.

²⁸⁴ C-67/08 *Block*, punkt 28. Se även C-513/04 *Kerckhaert-Morres*, punkt 20 och C-157/10 *Banco Bilbao*, punkt 38.

behörighetsfördelningen mellan medlemsstaterna vad gäller avskaffandet av dubbelbeskattningen.²⁸⁵ Således har medlemsländerna ett visst utrymme för självbestämmande inom detta område, förutsatt att EU-rätt iakttas. Medlemsstaterna är enligt domstolen inte skyldiga att anpassa sina egna skattesystem till de övriga medlemsstaternas skatte- och avgiftssystem i syfte att bl.a. undvika den dubbelbeskattning som följer av att nämnda medlemsstater utövar sin respektive beskattningsrätt parallellt.²⁸⁶ Slutsatsen var att dubbelbeskattningen i fråga var tillåten enligt EU-rätten.

Målet *Damseaux* gällde dubbelbeskattning av dividend.²⁸⁷ Herr *Damseaux*, som hade sin hemvist i Belgien, fick dividend från Frankrike. Frankrike tog ut en källskatt på 25 % på dividenden. Enligt det fransk-belgiska skatteavtalet fick bara en källskatt på 15 % påföras. *Damseaux* kunde därmed begära återbetalning av den del av skatten som översteg 15 %. På det belopp som återstod efter nämnda beskattning tog Belgien ytterligare ut en skatt på 15 %.²⁸⁸ Enligt artikel 19A i skatteavtalet skulle den franska skatten dras av schablonmässigt i enlighet med vad som föreskrivs i belgisk nationell rätt. Belgien tillämpade däremot inte artikel 19A, eftersom det i nationell rätt saknades regler om hur denna avräkning skulle ske.²⁸⁹ Den hänskjutande domstolen ställde två frågor: Utgör den dubbla beskattningen av dividend ett hinder enligt artikel 56, och skall artikel 293 tolkas så att Belgiens passivitet att inte omförhandla skatteavtalet är rättsstridig? EU-domstolen tog ställning bara till den första frågan.²⁹⁰ EU-domstolen inledde med att konstatera att domstolen saknar behörighet att ta ställning till huruvida en avtalsslutande stat har åsidosatt bestämmelserna i ett bilateralt skatteavtal.²⁹¹ EU-domstolen fortsatte med att upprepa att de nackdelar som kan följa av att olika medlemsstater utövar sina respektive beskattningsbefogenheter parallellt inte utgör några EU-rättsligt otillåtna restriktioner, om inte de är diskriminerande.²⁹² I målet konstaterades uttryckligen att avskaffandet av dubbelbeskattning inom Europeiska unionen utgör ett av ändamålen med fördraget.²⁹³ EU-domstolen ansåg att EU-rätten i sin nuvarande omfattning inte innehåller några allmänna kri-

²⁸⁵ C-67/08 *Block*, punkt 30. Se även C-513/04 *Kerckhaert-Morres*, punkt 22 och C-298/05 *Columbus Container Services*, punkt 45.

²⁸⁶ C-67/08 *Block*, punkt 31. Domstolen hänvisar i detta sammanhang särskilt till C-298/05 *Columbus Container Services*, punkt 51. Se också C-157/10 *Banco Bilbao*, punkt 39.

²⁸⁷ Närmare om bakgrunden till målet C-128/08 *Damseaux*, se t.ex. *Dassesse 2010b*, s. 117, *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 174 och *Urpilainen*, s. 119.

²⁸⁸ C-128/08 *Damseaux*, punkterna 1–13.

²⁸⁹ C-128/08 *Damseaux*, punkterna 17 och 19.

²⁹⁰ Svaret på den första frågan föranledde att den andra frågan inte behövde besvaras. Varför den andra frågan inte behandlades har diskuterats i *Cerioni 2009*, s. 554–555.

²⁹¹ C-128/08 *Damseaux*, punkt 22 och C-298/05 *Columbus Container Services*, punkt 46.

²⁹² C-128/08 *Damseaux*, punkt 27.

²⁹³ C-128/08 *Damseaux*, punkt 28.

terier för behörighetsfördelningen vad gäller avskaffandet av dubbelbeskattning. Domstolen har med andra ord inte befogenhet att bestämma att hemviststaten skall eliminera den dubbla beskattningen.²⁹⁴ Således var den dubbla beskattningen i målet inte EU-rättsvidrig.²⁹⁵

De ovan presenterade målen samt avskaffandet av artikel 293 har av flera författare tolkats som tecken på att juridisk dubbelbeskattning i vissa fall kan vara tillåten.²⁹⁶ Detta gäller särskilt om dubbelbeskattningen är icke-diskriminerande och beror på parallellt utövande av beskattningsbefogenheter i två länder.²⁹⁷ Domarna i målen är dock till flera delar svårtolkade, och någon konsensus om hur de skall uppfattas har inte uppstått. Målen kan anses underbygga uppfattningen att juridisk dubbelbeskattning är tillåten, således skulle detsamma gälla i fråga om dubbelbeskattning i dubbelboendesituationer.²⁹⁸

Dubbelbeskattning vid dubbelboende i inkomstbeskattningen kan uppstå t.ex. när avtalsländerna inte kan samsas om vilket land som är hemvisten enligt skatteavtalet.²⁹⁹ Dubbelbeskattning till följd av dubbelboende uppstår också enkelt i arvs- och gåvobeskattningen, eftersom Finland bara slutit ett fåtal skatteavtal beträffande arvs- och gåvobeskattning.³⁰⁰ Den dubbelbeskattning som uppstår i olösta fall av dubbelboende beror i slutändan på en parallell utövning av beskattningsbehörighet. Dubbelbeskattning på grund av parallell utövning av beskattningsbehörighet godtogs i de ovan behandlade målen *Block* och *Damseaux*. Dubbelbeskattningen fortgår på grund av att de inblandade länderna inte kan enas om vilket land som är hemvist enligt skatteavtalet artikel 4. Enligt målen *Damseaux* och *Columbus Container Services* saknar EU-domstolen behörighet att pröva huruvida en avtalsslutande stat har åsidosatt bestämmelser i skatteav-

²⁹⁴ *C-128/08 Damseaux*, punkterna 33–34.

²⁹⁵ Domen har kritiserats i rättslitteraturen. *Beiser* anser att det var fråga om diskriminering av utländsk dividend och att EU-domstolen borde ha dömt lika som i målet *C-319/02 Manninen*. Se *Beiser* 2010, s. 58–59. *Cerioni* anser bl.a. att dubbelbeskattning fortsättningsvis är förbjuden, men att EU-domstolen saknar kompetens att avskaffa dubbelbeskattningen i en dylik situation som i målet *C-128/08 Damseaux*. Se *Cerioni* 2009, s. 552.

²⁹⁶ *Kühbacher*, s. 311, *Hofmann*, s. 84–85, *Rust* 2011b, s. 137–138 och *Simander*, s. 316.

²⁹⁷ *Terra – Wattel*, s. 884. Se också *Ståhl – Persson Österman – Hilling – Öberg*, s. 72: ”Domstolens resonemang om parallellt utövande av beskattningsrätt understryker att negativ särbehandling är en nödvändig förutsättning för att regler vilka ger upphov till en skattemässig nackdel faktiskt skall utgöra hinder för den fria rörligheten.” *C-128/08 Damseaux*, punkt 27 och *C-67/08 Block*, punkt 31.

²⁹⁸ Se t.ex. *Simander*, s. 313 ff.

²⁹⁹ Se *Simander*, s. 314.

³⁰⁰ Olika länder kan ha olika anknytningskriterier som bestämmer skattskyldighet vid t.ex. arvs- och gåvobeskattningen. Detta kan leda till att två länder yrkar på beskattning av samma inkomst, men på basis av olika kriterier. Se t.ex. målet *C-67/08 Block*.

tal.³⁰¹ EU-domstolen kan således inte avgöra vilket land som är hemvist och vilket land källstat enligt artikel 4.³⁰² Dessutom är dubbelbeskattningen vid dubbelboende i allmänhet inte diskriminerande. Samtliga argument som förts fram ovan tyder på att dubbelbeskattning vid dubbelboende inte strider mot EU-rätten.³⁰³ Detta ändrar dock inte på det faktum att dubbelbeskattning är ett fenomen som onekligen hindrar eller åtminstone försvårar gränsöverskridande rörlighet. Således vore det önskvärt att dubbelbeskattning under inga omständigheter var tillåtet.

Avslutningsvis kan nämnas att kommissionen har uppmärksammat problematiken med dubbelbeskattning: ”Dubbelbeskattning till följd av inkonsekvent samordning av olika inhemska skattesystem som tillämpas över gränserna är ett stort hinder och en verklig utmaning för den inre marknaden.”³⁰⁴ Kommissionen har således tagit sig an uppgiften att utreda den alltjämt existerande dubbelbeskattningsproblematiken och vid behov föreslå förbättringar. Denna process är pågående, men vissa konkreta resultat kan redan uppvisas. Kommissionen har bl.a. kommit fram till att det är problematiskt att parallellt utövande av beskattningsbehörighet kan vara tillåtet trots att det resulterar i dubbelbeskattning: ”Dubbelbeskattning strider däremot inte mot fördragen så länge den är en följd av att de berörda medlemsstaterna parallellt utövar sin suveränitet på skatteområdet.”³⁰⁵ Även andra former av problematisk dubbelbeskattning har lyfts fram.³⁰⁶ För tillfället utreds eventuella åtgärder för att undanröja sådan dubbelbeskattning.

5.5 SAMMANFATTNING

I detta kapitel har förhållandet mellan dubbelboende och EU-rätten behandlats i en vid bemärkelse. Det huvudsakliga syftet med kapitlet har varit att analysera

³⁰¹ C-128/08 *Damseaux*, punkt 22 och C-298/05 *Columbus Container Services*, punkt 46. Se även *Beiser* 2009, s. 212–213.

³⁰² *Beiser* betonar att EU-domstolen inte är en folkrättslig domstol som kan lösa avtalskonflikter. EU-domstolen får dock bedöma nationell rätt och skatteavtal utifrån huruvida dessa är förenliga med EU-rätten. Se *Beiser* 2009, s. 213 och *Beiser* 2010, s. 57.

³⁰³ Se *Simander*, s. 316. *de Broe* anser att den eventuella dubbelbeskattning som uppstår till följd av dubbelboende inte är EU-rättsvidrig, även om inget skatteavtal existerar. Se *de Broe* 2010, s. 112. Se också *Scarioni*, s. 270.

³⁰⁴ Kom(2011) 712 slutlig: Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet och europeiska ekonomiska och sociala kommittén: Dubbelbeskattning på den inre marknaden. I fortsättningen Kom(2011) 712 slutlig, s. 3.

³⁰⁵ Kom(2011) 712 slutlig, s. 5.

³⁰⁶ Kom(2011) 712 slutlig, s. 9.

den finska treårsregeln, som ofta orsakar dubbelboende, för att utreda huruvida den är EU-rättsligt problematisk. Analysen visar att treårsregeln, åtminstone i teorin, kan både utgöra ett hinder för fri rörlighet och vara diskriminerande. Därefter granskades om treårsregeln trots sina brister eventuellt kan anses tillåten eller rättfärdigad. Något enkelt svar på denna fråga fanns inte. Vissa indicier, som t.ex. målet *van Hilten*, talar för att treårsregeln inte stred mot EU-rätten. Dessutom har skillnaderna i beskattningen mellan begränsat och allmänt skattskyldiga individer med inkomster från Finland blivit allt mindre med åren. I de flesta fall eliminerar skatteavtalen effektivt inverkan av treårsregeln. Bara i vissa skatteavtal finns treårsregeln längre inkluderad. Några av de rättfärdigandegrunder som åberopats i rättslitteraturen, såsom syftet att förhindra skatteflykt, upprätthålla effektiv skattekontroll samt jämn fördelning av beskattningsbehörigheten, har eventuellt relevans vid treårsregeln. Däremot visade det sig att beskattningen i vissa fall *de facto* skiljer sig mellan en utflyttad finsk medborgare och en utländsk medborgare i samma situation. Frågan är dock om denna särbehandling beror på treårsregeln eller snarast på övriga stadganden i nationell rätt som bestämmer beskattningen av begränsat skattskyldiga. Årliga skattedeklarationer och särskilt den omvända bevisbördan är administrativa hinder för fri rörlighet, som förmodligen inte utan rättfärdigandegrunder kan tillåtas. För att garantera att treårsregeln inte orsakar EU-rättsligt problematiska situationer finns det skäl att se över regeln.

Till sist granskades dubbelbeskattning och skatteavtal i förhållande till EU-rätten. Olösta fall av dubbelboende orsakar enkelt dubbelbeskattning. Utifrån en ytlig granskning av EU-rätten skulle slutsatsen förmodligen vara att dubbelbeskattning hindrar fri rörlighet. En mera ingående granskning av särskilt EU-domstolens rättspraxis ger dock en mera komplex bild av problemställningen. I målen *Block* och *Damseaux* godkändes dubbelbeskattning till följd av parallell utövning av beskattningsbehörighet. Den dubbelbeskattning som uppstår vid olösta fall av dubbelboende beror i slutändan på en parallell utövning av beskattningsbehörighet. Detta tyder på att inte heller dubbelbeskattning vid dubbelboende strider mot EU-rätten. Huruvida denna tolkningslinje kommer att hålla är fortfarande oklart.

Samtliga behandlade problemställningar är alltför komplexa för att det skulle finnas ett enkelt svar på dem. Dessutom går det inte att förneka att det med beaktande av tillgänglig rättspraxis är omöjligt att med säkerhet uttala sig om vare sig treårsregeln eller dubbelbeskattningen. Rättspraxis ändrar snabbt och åsikterna om hur diverse mål skall tolkas, och vilken inverkan de har på giltig lagstiftning, kan skarpt gå isär. Det som idag förefaller vara en korrekt tolkning, kan dock svänga i samband med följande dom från EU-domstolen. Domstolen har ändrat på sina tidigare tolkningar. Någon garanti att EU-domstolen i fortsättning skulle döma liknande mål på samma vis som tidigare kan inte ges. Det kan således fin-

nas skäl att vara medveten om de eventuella risker som särskilt treårsregeln medför, trots att treårsregeln förefaller vara tillåten enligt nuvarande rättspraxis. Om EU-domstolen i något stadium konstaterar att treårsregeln strider mot EU-rätten, leder detta sannolikt till att lagen måste ändras. Således gäller det för Finland att bereda sig på att vid behov avstå från treårsregeln och i stället införa en reglering som inte är diskriminerande eller begränsar den fria rörligheten.

6 Tolkning av skatteavtal

6.1 ALLMÄNT

I detta och det följande kapitlet behandlas arbetets andra huvudsakliga tema, d.v.s. hur hemvisten skall bestämmas enligt skatteavtal. Tolkningsreglerna är av stor betydelse för tillämpningen av skatteavtal och därmed också för hur hemvist bestäms och hur den konkreta beskattningen av skattesubjekt gestaltar sig. Syftet med tolkningsreglerna är att utläsa hur lagstiftning eller skatteavtal skall tillämpas. Oklara begrepp och definitioner i skatteavtal, kommentarernas omdiskuterade rättsliga status samt förekomsten av olika tolkningsmodeller leder enkelt till tolkningskonflikter. Detta gäller särskilt *tie breaker*-regeln i artikel 4(2) i skatteavtal. Begrepp som t.ex. "permanent home", "habitual abode" och "center of vital interest" definieras inte i själva skatteavtalet. Dessa definieras visserligen i de juridiskt icke-bindande kommentarerna till modellskatteavtalet, men i alltför oklara ordalag.¹ Sammanfattningsvis kan konstateras att tolkningskonflikter lätt resulterar i dubbel hemvist. Av denna anledning är det motiverat att närmare granska tolkningen av skatteavtal.

För tillfället finns det inga gemensamma internationella tolkningsprinciper eller begreppsdefinitioner som tillämpas av alla länder och i alla situationer. Snarare kan man tala om en begrepps- och tolkningspluralism. Trots att skatteavtalen i allmänhet integreras i den nationella rätten förlorar de inte sin internationella natur, varför en rent nationell tolkning av dem är alltför inskränkt. Detta leder oundvikligen till att tolkningen omfattar såväl internationella som nationella element. De flesta skatteavtal innehåller en allmän tolkningsregel i artikel 3(2). Med tanke på att Finland anslutit sig till Wienkonventionen måste också de principer och regler om tolkning som anges i artiklarna 31–33 tas i betraktande. Dessutom bygger de flesta skatteavtal mer eller mindre direkt på OECD:s eller FN:s modellskatteavtal. Kommentarererna till modellskatteavtalen kan därmed inte heller förbises vid tolkning. Kommentarererna utgör dock främst tolkningsmaterial, d.v.s. de innehåller inga separata principer eller klara regler för tolkning. Oklara begrepp i ett skatteavtal kan med andra ord tolkas enligt de principer och

¹ En orsak till att kommentarererna är oklara är att medlemsländerna vid utvecklandet av modellskatteavtalet och kommentarererna inte alltid kan enas om en strikt och klar formulering. För att ändringar i kommentarererna skall godkännas måste formuleringen vara så öppen att vart och ett land kan finna stöd för sin uppfattning i ordalydelsen. Se *Ward et al.*, s. 13.

ges det betydelseinnehåll som används i nationell rätt, Wienkonventionen eller OECD:s modellskatteavtal med kommentarer.

I detta sammanhang aktualiseras frågan om hur skatteavtal borde tolkas i kontrast till hur de *de facto* tolkas. Denna frågeställning är problematisk, eftersom det finns mycket lite finsk rättspraxis i vilken domstol tagit ställning till tolkningen av skatteavtal. Jag redogör för de få rättsfall i vilka tolkningsfrågor varit aktuella och försöker dra slutsatser på basis av dessa. Någon klar och tydlig tolkningslinje i finsk rättspraxis förekommer dock inte. I detta kapitel utreder jag således främst hur skatteavtal enligt min mening borde rimligtvis tolkas och vad som utgör tolkningsmaterial.

Kapitlet är nödvändigt med beaktande av arbetets struktur i och med att det utgör den grund som kapitel sju bygger på. Syftet är inte att försöka finna ett enda korrekt sätt att tolka skatteavtal, utan snarast att ge en överblick över de faktorer som inverkar på tolkningen. Samtidigt är min avsikt att visa hur dubbelboendekonflikter kan uppkomma till följd av olika sätt att tolka skatteavtal. Den allmänna rättskälleläran eller tolkningen av nationell rätt har inte behandlats mer än nödvändigt. Eftersom de finska skatteavtalen i huvudsak bygger på OECD:s modellskatteavtal kommer kommentarerna att behandlas ingående. FN:s modellskatteavtal har däremot lämnats utanför behandlingen. Som huvudregel kan man dock utgå från att det som gäller för kommentarerna till OECD:s modellskatteavtal också gäller för kommentarerna till FN:s modellskatteavtal.²

6.2 TOLKNING MED UTGÅNGSPUNKT I NATIONELL RÄTT OCH SKATTEAVTAL

6.2.1 Skatteavtalen som en del av den nationella rätten

I Finland tillämpas en dualistisk modell, som betyder att skatteavtalen blir en del av den nationella rätten genom en s.k. blankettlag. Således skall samma tolkningsprinciper tillämpas i fråga om skatteavtal som i fråga om vilken annan nationell lag som helst. Det finns flera olika lagtolkningsmetoder i nationell rätt. *Peczenik* skiljer mellan följande lagtolkningsmetoder: Bokstavstrogen, logisk och systematisk lagtolkning samt ytterligare analogislut och teleologisk lagtolkning. Bokstavstolkning innebär en beskrivning av textens språkliga innebörd.

² Eftersom FN:s modellskatteavtal direkt bygger på OECD:s modellskatteavtal, kan man vid tolkningen av skatteavtal som har sin grund i FN:s modellskatteavtal också tillämpa kommentarerna till OECD:s motsvarande avtal, förutom i vissa situationer där kommentarerna eller artiklarna är väsentligen olika.

Logisk lagtolkning innebär att man drar logiska slutsatser av lagen. Systematisk lagtolkning beaktar också andra lagbestämmelser vid tolkningen samt lagtextens systematik, d.v.s. lagen tolkas utifrån en större helhet.³ Med analogislut avses att lagen tolkas utöver den bokstavstroga tolkningen, varvid lagen kan tillämpas också på andra närbelägna situationer.⁴ Den teleologiska lagtolkningen utgår från lagens ändamål.⁵ *Lehrberg* har i stället använt följande uppdelning: Objektiv, subjektiv, teleologisk och eklektisk tolkningsmetod. Den objektiva lagtolkningsmetoden motsvarar närmast den bokstavstroga metoden. Den subjektiva lagtolkningsmetoden utgår från lagstiftarens avsikt.⁶ Den teleologiska metoden definierar han som lagens ändamål. Med eklektisk metod avser *Lehrberg* en metod som i varje enskilt fall väljer de argument som passar situationen bäst.⁷ Utiifrån det som sägs ovan kan tolkningen av nationell rätt grovt sett delas upp i ordagrann tolkning, tolkning enligt lagstiftarens avsikt och tolkning enligt lagens ändamål. Andra tolkningsmetoder är t.ex. den historiska metoden⁸ och den rättsjämförande metoden.

På grund av sin internationella natur kan skatteavtalen dock knappast helt tolkas enligt samma principer och rättskällor som traditionell nationell skatterätt.⁹ *Vogel – Prokisch* har konstaterat att bland OECD:s medlemsländer tolkas skatteavtalen inte på helt samma sätt som den övriga nationella rätten. Tolkningen är vanligen vidare än vid nationell rätt.¹⁰ Också i Finland skiljer sig tolkningen av skatteavtal delvis från tolkningen av övrig lagstiftning.¹¹ Den huvudsakliga orsaken till att tolkningen är olika beror på skatteavtalens och den nationella skatterättens avvikande natur. Skatteavtal uppkommer genom förhandlingar mellan två staters behöriga myndigheter och följer således inte den vanliga uppkomstprocessen för finska lagar. Dessutom är rättskällorna delvis annorlunda än vid vanlig lagtolkning.¹² Artiklarna i skatteavtal är vanligen inte lika detalje-

³ Om bokstavstroga, logisk och systematisk lagtolkning, se *Peczenik*, s. 330 ff. *Peczenik* skiljer också mellan lagtolkning som är reducerande eller restriktiv, d.v.s. som leder till en snävare tillämpningssfär än en bokstavstroga tolkning, samt lagtolkning som är analogisk eller extensiv, d.v.s. leder till en vidare tillämpningssfär än en bokstavstroga tolkning. Se *Peczenik*, s. 338 ff.

⁴ *Peczenik*, s. 341. Se även *Makkonen 1981*, s. 154.

⁵ *Peczenik*, s. 362–364. Se även *Makkonen 1981*, s. 123.

⁶ Se *Makkonen 1998*, s. 129, som anser den historiska och subjektiva tolkningsmetoden vara en och samma metod. Enligt denna metod försöker man finna lagstiftarens avsikt.

⁷ *Lehrberg*, s. 136–140.

⁸ *Makkonen 1981*, s. 123.

⁹ Se t.ex. *Vogel 1997*, Introduction, marg.nr. 63 (s. 34) och *Vogel 1986*, s. 31. Om följderna av tolkning enligt nationell rätt, se *Kleist 2012*, s. 69.

¹⁰ *Vogel – Prokisch*, s. 60–61.

¹¹ *Vapaavuori* anser att problem relaterade till skatteavtal sällan kan lösas med samma tolkningsmedel som används i nationell lagstiftning. *Vapaavuori 1993a*, s. 322.

¹² *Lindencrona*, s. 77.

rade och noggrant definierade som i nationell lagstiftning.¹³ Skatteavtal varken utvidgar eller skapar nationell beskattningsbehörighet. Skatteavtalens huvudsakliga syfte är däremot att undvika dubbelbeskattning genom att fördela beskattningsbehörigheten och bestämma vilken stat som undanröjer eventuell dubbelbeskattning. Sin särprägel på tolkningen av skatteavtal ger också Wienkonventionen, som Finland ratificerat, kommentarerna till modellskatteavtalet och den allmänna tolkningsregeln i OECD:s modellskatteavtal artikel 3(2).

Hur skatteavtal tolkas varierar från land till land. *Vogel – Prokisch* anser dock att man skall utgå från en litterär, d.v.s. bokstavstrogen tolkning. Om den litterära tolkningen inte är tillräcklig, kan man övergå till att beakta det sammanhang där artikeln används samt lagstiftarens avsikt och syftet med artikeln.¹⁴ *Vogel* lyfter också fram betydelsen av en gemensam tolkning, d.v.s. en tolkning av skatteavtalet som kan erkännas av båda avtalsparterna.¹⁵ *Cejie* och *Lindencrona* nämner att skatteavtal kan tolkas enligt antingen en internrättslig metod eller en folkrättslig metod. Den folkrättsliga metoden, som har sin utgångspunkt i parternas avsikt, är att föredra vid skatteavtalstolkning.¹⁶ Det förekommer med andra ord olika uppfattningar om hur skatteavtal skall tolkas.

Hur skatteavtal skall tolkas enligt finsk nationell rätt är inte helt klart, eftersom det saknas nationella regler om tolkningen av skatteavtal.¹⁷ I princip utgår man således från de normala nationella tolkningsprinciperna.¹⁸ I sista hand måste HFD som högsta instans i skattemål avgöra de tillämpliga tolkningsprinciperna.¹⁹ *Vapaavuori* anser att man vid tolkningen av skatteavtal bör utgå från en litterär tolkning och tolkning av begreppet i dess sammanhang. Övriga tolkningsmetoder får användas bara om dessa metoder använts fullt ut.²⁰ *Helminen* anser att skatteavtal skall tolkas utifrån skatteavtalets ordalydelse i sitt sammanhang, men också med hänsyn till skatteavtalsparternas ömsesidiga syfte med avtalet.²¹ *Helminen* poängterar att HFD i oklara fall tenderar att av två möjliga tolkningar av ett skatteavtal välja den tolkning som leder till en mera begränsad beskattningsrätt för Finlands del.²² Detta tyder på en restriktiv tolkningsmodell i förhållande till nationell rätt. En sådan tolkningsmodell är motiverad med beaktande av

¹³ *Vogel – Prokisch*, s. 60–61.

¹⁴ *Vogel – Prokisch*, s. 56.

¹⁵ Se *Vogel* 1986, s. 37.

¹⁶ *Cejie* 2010, s. 80–81 och *Lindencrona*, s. 77–78.

¹⁷ *Helminen* 2001, s. 79–80 och *Vapaavuori* 1993a, s. 318–319.

¹⁸ Se t.ex. *Mehtonen*, s. 43 och *Vapaavuori* 1993a, s. 319.

¹⁹ I de flesta länder är det domstol eller administrativa myndigheter som har behörighet att tolka skatteavtal, se *Vogel* 1986, s. 30.

²⁰ *Vapaavuori* 1993a, s. 320.

²¹ *Helminen* 2001, s. 79.

²² *Helminen* 2001, s. 79.

att skatteavtal bara kan begränsa nationell rätt. De få beslut där skatteavtalstolkning har aktualiserats är inte till någon större nytta. I t.ex. målet HFD 2002:26²³ konstaterade HFD följande: ”Avtalets ordalydelse och avtalsparternas avsikt är utgångspunkten vid skatteavtalstolkning.” Vid tolkningen hänvisades därefter både till Wienkonventionen och till OECD:s kommentarer.²⁴ Klarare tolkningsriktlinjer för skatteavtal finns fortfarande inte.²⁵

Till följd av Wienkonventionen, skatteavtalens artikel 3(2) och kommentarerna till modellskatteavtalet får tolkningen av skatteavtal en internationell dimension som tolkningen av nationell rätt i regel saknar. Eftersom Finland har tillträtt Wienkonventionen är vi förpliktade att följa de tolkningsprinciper som framförs där.²⁶ Tolkningsreglerna i Wienkonventionen behandlas i avsnitt 6.3. Vi kan också förmodas följa kommentarerna till modellskatteavtalet, åtminstone om skatteavtalet till sina artiklar motsvarar modellskatteavtalets artiklar. Nationell rätt får företräde framför dessa internationella element, om det i skatteavtal hänvisas direkt eller indirekt till nationella definitioner eller tolkningsprinciper i det ena landet.²⁷ I sådana fall är det uppenbart att parterna varit överens om att det ena landets nationella definition skall följas, och således uppstår inga tolkningsproblem. Även artikel 3(2) i OECD:s modellskatteavtal ger Finland behörighet att i vissa fall tolka begreppen i skatteavtalet enligt nationell rätt. Artikel 3(2) behandlas därför i det följande avsnittet.

6.2.2 Den allmänna tolkningsregeln i skatteavtal

I skatteavtalets artikel 3(1) definieras ett flertal viktiga begrepp och uttryck. Andra begrepp definieras direkt i den artikel dessa gäller, och i vissa fall nämns det klart i skatteavtalet att begrepp skall tolkas enligt nationell rätt. I de fall där skatteavtalet innehåller en utförlig definition råder det ingen tvekan om hur begreppet skall tolkas.²⁸ Alla begrepp kan likväl inte definieras utförligt i ett skatteavtal och vissa begrepp definieras inte över huvud taget. En allmän tolkningsregel behövs således. Den allmänna tolkningsregeln har införts i artikel 3(2). Enligt

²³ Detta beslut återbröts år 2011 genom HFD 2011:38 på grund av att beslutet varit i strid med EU-rätten. Målet har behandlats utförligt i *Helminen 2011a*, s. 365. Till den del tolkningsfrågor behandlats i den ursprungliga domen torde inga förändringar ha skett.

²⁴ HFD 2002:26, rubrik: Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu, underrubrik: 2.2 Yleistä verosopimuksista. Övers. förf. Många av de i detta kapitel refererade domarna finns i sin helhet bara på finska.

²⁵ Om skatteavtalstolkning i Sverige, se *Boström – Tyllström*, s. 648 ff.

²⁶ *Vapaavuori 1993a*, s. 320.

²⁷ *Vogel – Prokisch*, s. 75.

²⁸ *Lindencrona*, s. 84.

regeln kan en nationell tolkning av skatteavtalet tillämpas om vissa förutsättningar är för handen:

”As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.”²⁹

Det gäller att notera att artikel 3(2) bara gäller begrepp eller uttryck i skatteavtalet som inte definieras där.³⁰ Artikel 3(2) möjliggör således inte tillämpning av nationella tolkningsprinciper och begreppsdefinitioner på ett bredare plan.³¹ Artikeln ger den stat som vid beskattning tillämpar skatteavtalet rätt att tolka de odefinierade begreppen.³² För att tolkning över huvud taget skall vara möjlig förutsätts självfallet att artikel 3(2) har inkluderats i det skatteavtal som tillämpas. I artikeln nämns också kort att man i situationer där begreppet definieras på flera olika sätt i nationell rätt skall tillämpa den definition som är avsedd för den aktuella situationen. Kommentarer tillåter också att oklara begrepp definieras genom ömsesidiga överenskommelser.³³ Om dock uttrycket inte över huvud taget kan definieras utifrån lagstiftningen, eller om det bara förekommer en definition i något annat regelverk än skattelagstiftning, som dessutom inte är tillämplig på situation i fråga, borde nationell rätt inte vara tillämplig.³⁴

Tolkning enligt nationell lagstiftning kan trots allt inte tillämpas om sammanhanget föranleder annat (eng. unless the context otherwise requires). Vissa författare anser att en ordagrann läsning av artikeln tyder på att en tolkning enligt sammanhanget bara är ett sekundärt alternativ till den nationella tolkningen. Därför skall den nationella definitionen tillämpas i normala fall (den s.k. *lex fori*-inställningen³⁵), och en annan definition bara då sammanhanget absolut förutsät-

²⁹ Artikel 3(2) i OECD:s modellskatteavtal, *OECD 2010*. Översatt till svenska kunde artikeln lyda enligt följande: ”Då avtalsslutande stat tillämpar avtalet vid någon tidpunkt anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har vid denna tidpunkt enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas, och den betydelse som uttrycket har enligt tillämplig skattelagstiftning i denna stat äger företräde framom den betydelse uttrycket ges i annan lagstiftning i denna stat.” Översättningen baserar sig delvis på *Francke – Skurnik* och delvis på svenska versioner av nya finska skatteavtal.

³⁰ Om situationer där ett uttryck inte har definierats i skatteavtalet, se *Kleist 2012*, s. 112–113.

³¹ *Vogel – Prokisch*, s. 79, *Vogel 1997*, artikel 3(2), marg.nr. 62 (s. 209) och *Vogel 1986*, s. 70.

³² Detta framgår också klart av kommentarerna, se punkt 13.1 i kommentarerna till artikel 3(2), *OECD 2010*, s. 82.

³³ Punkt 13.1 i kommentarerna till artikel 3(2), *OECD 2010*, s. 82.

³⁴ *Vogel 1997*, artikel 3(2), marg.nr. 62 (s. 210) och *Helminen 2001*, s. 86.

³⁵ *Lex fori* kan översättas med rättsordningen i det land domstolen tillhör.

ter det.³⁶ Även en motsatt åsikt har förts fram i rättslitteraturen, d.v.s. att sammanhanget alltid skall utredas först.³⁷ Vilket synsätt som föredras varierar från land till land. Tolkning enligt sammanhanget har förespråkats med bl.a. motive-ringen att fallen av dubbelbeskattning på så sätt skulle minska.³⁸ Om skatteavta-lets huvudsakliga syfte är att undvika dubbelbeskattning, skall man rimligtvis välja den tolkning som främjar detta syfte. Således anser jag att en tolkning en-ligt sammanhanget bör tillämpas. En nationell tolkning kan dock användas när det i skatteavtalet klart hänvisas till nationell rätt eller om en definition enligt sammanhanget inte kan härledas.³⁹

Vilket tolkningsalternativ som prioriteras i Finland är inte fullt klart. *Helmi-nen* har ansett att den nationella tolkningen i princip har getts företräde. Tolkning enligt sammanhanget får företräde bara om det finns starka skäl därtill.⁴⁰ I målet HFD 2004:116 togs ställning till tolkningen av oklara begrepp enligt artikel 3(2). Skatteförvaltningen gav ett utlåtande där man förordade en nationell definition.⁴¹ Finansministeriet argumenterade mot denna tolkning, eftersom det kunde leda till kvalifikationskonflikter.⁴² HFD ansåg slutligen att en uteslutande nationell tolkning inte kunde följas, utan att skatteavtalet och tolkningen i den andra av-talsslutande staten också måste beaktas. I rättspraxis har således en tolkning en-ligt sammanhanget funnit ett visst stöd.⁴³

Enligt kommentarerna avses med sammanhang avtalsparternas avsikter när avtalet sluts och den andra statens nationella definition av uttrycket.⁴⁴ Samman-hanget inkluderar skatteavtalet som sådant, dess syfte och målsättningar.⁴⁵ Myn-digheterna i det land som tolkar avtalet måste således beakta motpartens intres-sen i ärendet och dennes tolkning av begreppet. Om ett skatteavtal innehåller begrepp som uppenbart är tagna från det ena avtalslandets nationella lagstiftning,

³⁶ Om denna diskussion, se *Vogel 1986*, s. 73–75 och *Vogel 1997*, artikel 3(2), marg.nr. 59 (s. 208).

³⁷ *Vogel – Prokisch*, s. 81–82, *Lang 2010b*, s. 51 och *Cejie 2010*, s. 84.

³⁸ Ett problem är dock att sammanhanget kan innehålla flera olika tolkningsalternativ. Se *Kleist 2012*, s. 117.

³⁹ Se även *Cejie 2010*, s. 86. För ytterligare synpunkter på huruvida tolkning enligt samman-hanget eller enligt nationell rätt skall prioriteras, se *van Brunschot*, s. 8, *Smith*, s. 878–882 och *da Silva*, s. 338–339.

⁴⁰ *Helminen 2001*, s. 84 och 86.

⁴¹ Skatteförvaltningens utlåtande lyder enligt följande: ”Enligt skatteavtalets artikel 3 andra styck-et skall vid tillämpningen av avtalet de termer som inte definierats i skatteavtalet ges den betydelse som termerna har enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämp-as.” (Övers. förf.) Ställning tas över huvud taget inte till en tolkning enligt sammanhanget. Se också målet HFD 2004:111, där skatteförvaltningen presenterade samma åsikt.

⁴² Se finansministeriets utlåtande: ”Denna tolkning skulle trots allt leda till så kallade internatio-nella kvalifikationskonflikter...”. (Över. förf.)

⁴³ Målet avgjordes genom omröstning 3:2.

⁴⁴ Se punkt 12 i kommentarerna till artikel 3(2), *OECD 2010*, s. 81.

⁴⁵ *Kleist 2012*, s. 116.

bör denna definition tillämpas vid tolkningen. Om avtalsparternas avsikt varit att skatteavtalet skall motsvara kommentarerna, är det logiskt att följa dem till den del begreppen inte definierats i avtalet. Även i rättslitteraturen har det ofta ansetts att kommentarerna hör till sammanhanget.⁴⁶ En vanlig fråga är huruvida sammanhanget i artikel 3(2) är vidare eller snävare än sammanhanget i Wienkonventionen artikel 31.⁴⁷ Allmänt anses att sammanhanget i artikel 3(2) är minst lika omfattande⁴⁸ som sammanhanget enligt Wienkonventionen. Vad som avses med ”sammanhanget” förblir trots allt förhållandevis oklart.

En intressant fråga är vilken stat som har rätt att tolka skatteavtalet. I artikel 3(2) nämns bara att den stat som tillämpar avtalet skall tolka det. Ofta tillämpar både källstaten och hemviststaten skatteavtalet samtidigt. Källstaten tar t.ex. ut en skatteavtalsenlig lägre källskatt, som sedan hemviststaten avräknar innan nationell skatt påförs. Båda staterna har i praktiken tillämpat avtalet. Om bara den ena staten tillämpar avtalet, aktualiseras inte frågan om vem som får tolka begreppet. En sådan situation uppstår t.ex. om hemviststaten inte beskattar inkomsten i fråga enligt nationell rätt. Eftersom skatteavtalet inte utvidgar beskattningsbehörigheten, tillämpar hemviststaten inte avtalet över huvud taget. Då är det bara källstaten, som uttar källskatt, som tillämpar skatteavtalet.

I rättslitteraturen har det flitigt diskuterats i vilka fall bara den ena staten eller båda staterna tillämpar avtalet, samt vilken stat som har rätt att tolka avtalet enligt artikel 3(2), om båda staterna anses tillämpa avtalet.⁴⁹ I vissa fall har det ansetts att källstatens tolkning bör ges företräde.⁵⁰ Denna tolkning har t.ex. Skatteförvaltningen i Finland företrätt.⁵¹ I andra fall har hemviststaten tilldelats rätten att med stöd av artikel 3(2) tolka avtalet.⁵² Någon konsensus om hur rätten att

⁴⁶ Se t.ex. *Ward et al.*, s. 31, *Rohatgi 2008*, s. 50 och *Vogel 1997*, artikel 3(2), marg.nr. 72 (s. 215). *van Brunschot* har dock ansett att kommentarerna inte är en del av sammanhanget. Se *van Brunschot*, s. 8.

⁴⁷ För en utförlig analys av frågan, se *van der Bruggen*, s. 146–147.

⁴⁸ Se t.ex. *Lang 2010b*, s. 51.

⁴⁹ Det förekommer olika uppfattningar om när ett avtal ”har tillämpats”. Se *Avery Jones 1993*, s. 254–255, *Vogel 1986*, s. 71, *Vogel 1997*, artikel 3(2), marg.nr. 65 (s. 211), *Michelsen 2004*, s. 371–375, *Kleist 2012*, s. 114–115, *van der Bruggen*, s. 144, *Smith*, s. 884 ff. och *Boström – Tyllström*, s. 656. *Avery Jones* företräder en snävare uppfattning i tillämpningsfrågan. Enligt honom skall man utgå från att källstaten tillämpar avtalet vid bestämmandet av hur inkomsten skall beskattas. Se *Avery Jones 1993*, s. 254–255. *Vogel* företräder en bredare uppfattning enligt vilken skatteavtalet alltid tillämpas om en skattemyndighet eller domstol i sitt beslutsfattande har beaktat avtalet samt också om avtalet borde ha beaktats. Vilken inverkan avtalet har saknar betydelse. Se *Vogel 1997*, artikel 3(2), marg.nr. 65 (s. 211).

⁵⁰ Se t.ex. *Russo*, s. 20 och *Smith*, s. 885–886. I målet HFD 2011:101 accepterades inte källstaternas tolkning att inkomsten skulle ses om royalty. I stället ansåg Finland att inkomsten föll under artikel 7 (inkomst från rörelse).

⁵¹ Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 180.

⁵² För en redogörelse för denna uppfattning, se *Smith*, s. 884–888.

tolka skatteavtalet skall fördelas har inte uppnåtts. Ofta är denna fråga inte relevant, eftersom båda staterna kan tolka skatteavtalet enligt egen uppfattning utan att detta skulle föranleda några konflikter. I de fall där en olika tolkning leder till olika resultat, som t.ex. vid artikel 4(2), är frågeställningen dock högst aktuell.

En annan relevant fråga är huruvida avtalet skall ges en statisk eller ambulatorisk tolkning. Den statiska tolkningen innebär att avtalets begrepp ges den innebörd de hade vid avtalets tillkomst. Den ambulatoriska tolkningen⁵³ innebär att avtalets begrepp ges den betydelse de har i för tillfället giltig nationell rätt.⁵⁴ Kommentarererna förespråkar den ambulatoriska tolkningen.⁵⁵ Flera argument talar för den ambulatoriska tolkningen. En strikt statisk tolkning kan tänkas leda till dubbelbeskattning i och med att skatteavtalet inte beaktar ändringar i nationell rätt.⁵⁶ För att undvika problem till följd av ändringar i nationell lagstiftning borde samtliga skatteavtal regelbundet omarbetas, vilket självfallet inte är möjligt. I praktiken har den ambulatoriska tolkningen fått en bred spridning.⁵⁷

En tredje oklar fråga är hur artikel 3(2) förhåller sig till Wienkonventionen.⁵⁸ Vissa författare har ansett att artikel 3(2) har *lex specialis*-status i förhållande till Wienkonventionen.⁵⁹ *Vogel – Prokisch* anser att artikel 3(2) visserligen är en specialregel i förhållande till Wienkonventionen, men att artikel 3(2) i vilket fall som helst måste tolkas i enlighet med Wienkonventionen.⁶⁰ En sådan uppfattning skulle göra uppdelningen i tolkning enligt nationell rätt och tolkning enligt sammanhanget i artikel 3(2) onödig, eftersom Wienkonventionen förutsätter tolkning enligt sammanhanget. Således skulle en tolkning enligt sammanhanget vara primär, och tolkning enligt nationell rätt bara det sista alternativet. *van der Bruggen* har argumenterat att en hierarkisk uppfattning av artikel 3(2) och Wienkonventionen inte är ändamålsenlig. Begreppet ”sammanhang” i artikel 3(2) inkluderar i praktiken Wienkonventionens artiklar 31 och 32. Således är det möjligt att

⁵³ I rättslitteraturen har också uttrycket ”dynamisk tolkning” använts med samma betydelseinnehåll, se *Smith*, s. 882 och *Wittendorff*, s. 141.

⁵⁴ *Lindencrona*, s. 83–84.

⁵⁵ Punkt 11 i kommentarerna till artikel 3(2), *OECD 2010*, s. 81. Se också *Avery Jones 1993*, s. 253. En ordagrann tolkning av Wienkonventionen artikel 31(1) stöder däremot den betydelsebegreppet hade vid tidpunkten för ingående av avtalet. Se *Vogel – Prokisch*, s. 80 och *Helminen 2001*, s. 91.

⁵⁶ Se t.ex. *Smith*, s. 883.

⁵⁷ *Avery Jones 1993*, s. 253. *Smith* konstaterar bl.a. att i USA har den ambulatoriska principen tillämpats. Se *Smith*, s. 882. Jfr *Helminen 2001*, s. 91. *Wittendorff* argumenterar dock att en statisk tolkning är att föredra om ändringarna till nationell rätt är omfattande. *Wittendorff*, s. 142.

⁵⁸ Temat har behandlats i bl.a. *Michelsen 2004*, s. 366–367 och *van der Bruggen*, s. 142 ff.

⁵⁹ Se t.ex. *Helminen 2001*, s. 82, *Wittendorff*, s. 132 och *Engelen 2004*, s. 477.

⁶⁰ *Vogel – Prokisch*, s. 77. Se också *Engelen 2004*, s. 478.

också utan artikel 3(2) komma till samma slutresultat bara på basis av Wienkonventionen.⁶¹

En eventuell konflikt mellan artikel 3(2) och Wienkonventionen uppstår således främst i de fall där artikel 3(2) tolkas så att en nationell begreppsdefinition är primär. Hur finska myndigheter har förhållit sig till artikel 3(2) och Wienkonventionen är inte klart.⁶² Finland är visserligen bundet till såväl ingångna skatteavtal som Wienkonventionen och kan därför inte förbise det ena eller det andra internationella instrumentet vid tolkning av skatteavtal. I praktiken hänvisar HFD ytterst sällan till Wienkonventionen vid skatteavtalstolkning, vilket talar för att skatteavtalet skall ses som primärt i konflikter. Skatteavtalet torde också ha *lex specialis*-status vid konflikter.

Fördelen med artikel 3(2) är att skatteavtalen blir mindre omfattande än vad som annars vore fallet, eftersom alla uttryck inte måste definieras. Dessutom kan regeln anses leda till en viss form av rättssäkerhet i och med att begreppen vanligen har fått relativt klara definitioner i nationell rätt. Det land som tillämpar skatteavtalet, t.ex. vid sina domstolar eller hos sina skattemyndigheter, har den bästa kännedomen om landets egen lagstiftning. Den största och mest uppenbara nackdelen med artikel 3(2) är att den lämnar många frågor obesvarade, som t.ex. huruvida nationell tolkning eller tolkning enligt sammanhanget är primär, förhållandet till Wienkonventionen, valet mellan statisk och ambulatorisk tolkning, vem som tillämpar avtalet etc. Hur artikeln har uppfattats varierar inte bara i rättslitteraturen utan också konkret vid lagtillämpningen hos skattemyndigheter och i domstolar. Slutsatsen är således att tolkningskonflikter relativt enkelt kan uppstå.

6.2.3 Tolkning av hemvistartikeln i ljuset av skatteavtalens tolkningsregel

Artikel 4 innehåller begrepp som definieras i avtalet, som t.ex. ”person”, begrepp som uttryckligen skall tolkas enligt nationell rätt, som t.ex. hemvist i artikel 4(1), men också sådana begrepp som inte definieras i avtalet över huvud taget. Flera av kriterierna i *tie breaker*-regeln i artikel 4(2) saknar hänvisning till nationell rätt eller definitioner i skatteavtalet.⁶³ I en sådan situation kan artikel 3(2) tillämpas. I dubbelboendesituationer uppstår två problem: Vem har rätt att tolka

⁶¹ *van der Bruggen*, s. 154–156. Se också *Engelen 2004*, s. 481.

⁶² I målet HFD 2002:26 togs det inte ställning till förhållandet mellan Wienkonventionen och OECD:s modellskatteavtal. Båda tillämpades parallellt.

⁶³ Nationalitet är det sista kriteriet i *tie breaker*-klausulen. Till skillnad från de övriga begreppen i *tie breaker*-klausulen har nationalitet definierats i artikel 3(1) punkt g).

avtalet, och skall avtalet tolkas enligt nationell rätt eller sammanhanget? Att tillämpa artikel 3(2) är särskilt problematiskt i dubbelboendesituationer, eftersom båda staterna tillämpar avtalet. Båda avtalsstaterna måste tillämpa skatteavtalet för att fastställa om de är hemvist- eller källstat.

Artikel 3(2) tillåter tolkning enligt nationell rätt och tolkning enligt sammanhanget. Om det anses att artikel 3(2) primärt föreskriver tolkning enligt nationell rätt, uppstår enkelt tolkningskonflikter till följd av att båda länderna ger begreppen i artikel 4(2) olika innebörd.⁶⁴ Dubbel hemvist enligt skatteavtalet kan således lätt uppkomma om båda avtalsstaterna tolkar ett skatteavtal enligt nationell rätt till sin egen fördel. Artikel 3(2) kan också anses förespråka tolkning enligt sammanhanget. Om båda staterna är eniga om att tolkning primärt skall ske enligt sammanhanget, d.v.s. i praktiken enligt kommentarerna, föreligger en större sannolikhet att konflikten kan lösas. I kapitel 7 kommer jag dock att visa att de kommentarbaserade definitionerna av begreppen i artikel 4(2) är oklara och kan tolkas på flera olika vis.⁶⁵ Därför löses inte tolkningskonflikterna nödvändigtvis heller genom en tolkning enligt sammanhanget. Tolkningsproblem uppstår också när det råder olika uppfattning om huruvida en tolkning enligt nationell rätt eller sammanhanget är primär. Om den ena staten anser att odefinierade begrepp skall följa nationell rätt, men den andra staten anser att sammanhanget skall följas, förblir konflikten kanske olöst.

Sammanfattningsvis kan konstateras att artikel 3(2) till följd av sin oklara formulering inte garanterar en lösning för fall av dubbel hemvist. Önskvärt vore att artikel 4 skulle tolkas autonomt, d.v.s. oberoende av nationell rätt, eftersom detta skulle öka möjligheterna att bestämma hemvisten enligt skatteavtalet.⁶⁶ Det enda sättet att för tillfället åtgärda olösta fall av dubbel hemvist som beror på olika uppfattningar om tolkningen av artikel 4 är genom en ömsesidig överenskommelse eller genom att den ena staten frivilligt avstår från sina yrkanden på hemvist enligt skatteavtalet.

⁶⁴ Se *da Silva*, s. 335. Här kan dock påpekas att begrepp i modellskatteavtalet ofta saknar definitioner i nationell rätt.

⁶⁵ Se också *da Silva*, s. 348.

⁶⁶ *da Silva* lyfter fram tio argument som talar för en autonom tolkning. Se *da Silva*, s. 342–347.

6.3 WIENKONVENTIONEN: EN FOLKRÄTTSLIG TOLKNING AV SKATTEAVTAL

6.3.1 Utgångspunkterna i Wienkonventionen

Wienkonventionen reglerar hur internationella avtal ingås, fungerar, tolkas samt upphör. Konventionen slöts år 1969 och trädde också för Finlands del i kraft den 27 januari 1980.⁶⁷ Wienkonventionen har blivit ett betydande internationellt instrument vid tolkning. Det anses t.o.m. att konventionen är en kodifikation av internationell sedvanerätt.⁶⁸ Vissa globalt betydelsefulla länder, som t.ex. USA, har dock valt att inte ratificera konventionen.⁶⁹ Också de länder som inte har tillträtt konventionen följer emellertid i allmänhet bestämmelserna i den.⁷⁰ Enligt artikel 4 gäller konventionen de avtal som slutits efter att konventionen trätt i kraft. Enligt artikel 1 faller både bi- och multilaterala avtal mellan länder under konventionen. Konventionen gäller inte avtal slutna mellan internationella organisationer och länder. Konventionen gäller inte heller själva innehållet i avtal.

Utgångspunkten vid avtalstolkning är Wienkonventionen artikel 26, där det stadgas följande: ”Varje ikraftträdande traktat är bindande för dess parter och skall ärligt fullgöras av dem.” Regeln ger uttryck för god tro och *pacta sunt servanda*-principen. I artiklarna 31–33 i Wienkonventionen regleras på detaljnivå hur internationella avtal skall tolkas. Artikel 31 innehåller de allmänna tolkningsprinciperna. Av artikel 31 i Wienkonventionen framgår att både en litterär och en teleologisk tolkning av skatteavtal är möjlig. I artikeln behandlas också vilket material som kan beaktas vid tolkning. Artikel 32 gäller däremot bara s.k. supplementära tolkningsmedel. Artikel 33 reglerar främst förhållandet mellan olika språkversioner av avtal och har sålunda inte relevans för den egentliga tolkningen av avtalet. I flera skatteavtal bestäms dessutom direkt vilken språkversion som har företräde i tolkningskonflikter.⁷¹ Således kommer artikel 33 inte att behandlas närmare.

Wienkonventionen har inte visat sig vara en slutgiltig lösning på tolkningsproblemet vid internationella avtal. Detta beror huvudsakligen på det faktum att reg-

⁶⁷ Förordning angående bringande i kraft av Wienkonventionen om traktaträtten 18.4.1980/454, FördrS 33/1980. Närmare om Wienkonventionens historia, se *Engelen 2004*, s. 41 ff.

⁶⁸ *Wittendorff*, s. 113, *Aust 2000*, s. 9–11, *Smith*, s. 852, *Vogel – Prokisch*, s. 66 samt *Ward et al.*, s. 15.

⁶⁹ Se t.ex. *Wittendorff*, s. 113.

⁷⁰ *Smith*, s. 852.

⁷¹ Flera av Finlands skatteavtal innehåller en bestämmelse enligt vilken den engelskspråkiga versionen har företräde framför de andra språkversionerna i tolkningskonflikter, se skatteavtalen med t.ex. Arabemiraten (artikel 28), Argentina (artikel 29), Brasilien (artikel 28), Bulgarien (artikel 26), Georgien (artikel 29), Indien (artikel 30) och Italien (artikel 29).

lerna i Wienkonventionen är vagt formulerade samt lämnar en hel del rum för tolkning.⁷² Trots detta lägger Wienkonventionen grunderna för de tillämpliga tolkningsprinciperna samt fastställer vad som kan användas som tolkningsmaterial.

6.3.2 Allmän regel om tolkning

Huvudregeln för tolkning av avtal finns i Wienkonventionen artikel 31(1):

”En traktat skall tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och i ljuset av traktatens ändamål och syfte.”

Artikel 31(1) består av en mening och i princip en regel. Artikeln har dock konstruerats med hjälp av tre delelement i en och samma mening: ärlig tolkning (tolkning enligt god tro), tolkning enligt den gängse meningen i sitt sammanhang (bokstavstrogen eller litterär tolkning) och tolkning enligt traktatets ändamål och syfte (teleologisk tolkning).⁷³ Det hänvisas uttryckligen till traktatets ändamål och syfte, inte parternas syften (subjektiv tolkning).⁷⁴ Tolkning enligt nationell rätt kan inte utläsas ur artikel 31(1). Samtliga delelement är sammankopplade och utgör således inga alternativa tolkningsmodeller. Hur de olika delelementen betonas internt kan dock variera beroende på situationen.

Det första delelementet, d.v.s. tolkningen enligt den goda tron, motsvarar *pacta sunt servanda*-principen, som har skrivits in i artikel 26 i Wienkonventionen.⁷⁵ Avtalsparterna måste tolka avtalet ärligt, rättvist och skäligt, samt avstå från att försöka få orättmätiga fördelar. På så sätt skyddas avtalslänternas legitima förväntningar. Tolkning enligt god tro utgör grunden för all avtalstolkning enligt Wienkonventionen.⁷⁶ I praktiken innehåller artikel 31(1) således två egentliga tolkningsalternativ: litterär tolkning och teleologisk tolkning. Dessa olika tolkningsalternativ förefaller i princip vara jämbördiga sinsemellan, d.v.s. inget tolkningsalternativ har företräde framför det andra.⁷⁷ Det är omtvistat vilken av

⁷² Sinclair, s. 153 och Klabbars 2010, s. 33–34.

⁷³ Se de inofficiella kommentarerna till Wienkonventionen i fråga om artiklarna 31–33, punkt 12, van Raad 2008, s. 1414.

⁷⁴ De subjektiva elementen är trots allt inte helt betydelselösa. Dessa återfinns vanligen i skatteavtalets ändamål och syfte.

⁷⁵ Wittendorff, s. 115 och Engelen 2004, s. 125.

⁷⁶ Villiger, s. 425–426.

⁷⁷ Aust 2005, s. 89. The International Law Commission som utarbetade Wienkonventionen vägrade prioritera någondera tolkningsmetoden, varför både den litterära och den teleologiska tolkningen således togs in i konventionen. Se Aust 2000, s. 185. Se kommentarerna till Wienkonventionen i fråga om artiklarna 31–33, punkt 2, van Raad 2008, s. 1412.

tolkningsmetoderna som skall tillmätas större vikt i praktiken. I rättslitteraturen ges den litterära tolkningen, d.v.s. tolkning enligt den gängse meningen i sitt sammanhang, ofta företräde framför tolkning enligt traktatets ändamål och syfte.⁷⁸ Även i praxis ges den litterära tolkningen ofta företräde bl.a. eftersom det kan vara svårt att känna igen det egentliga syftet med ett avtal.

Utgångspunkten vid den konkreta avtalstolkningen är ordets gängse mening.⁷⁹ Vad som avses med gängse mening är inte en entydig fråga. Det kan finnas flera olika gängse meningar för ett uttryck. I en sådan situation föreslår *Villiger* att man skall använda den gängse mening som varit parternas gemensamma avsikt.⁸⁰ Ett begrepp kan också tolkas enligt dess allmänspråkliga mening och enligt den betydelse begreppet har inom ett visst specialområde. Skatterätten är ett sådant specialområde. Ibland kan ord dock betyda olika saker i allmän skatterätt och i skatteavtalsrätten. Skatteavtalsrätten kan ses som ett specialområde i förhållande till allmän skatterätt och allmänspråklig mening, varvid ordets gängse mening skall bestämmas enligt vad som är gängse mening inom skatteavtalsrätten. När ett begrepp i skatteavtalsrätten uppnår status av gängse mening bero på hur länge ordet varit i bruk och hur det tillämpats i praktiken. Den gängse meningen av ett begrepp skall tolkas i sitt sammanhang. Avtal ingås alltid som helheter, vilket innebär att en enskild artikel inte kan uppfattas som isolerad från sin omgivning. Vad som närmare avses med sammanhang fastställs i artikel 31(2). Tanken är att tolkningen av begreppet framgår om begreppet betraktas i förhållande till en större helhet. I den meningen är det inte fråga om en ren litterär tolkning.

Begreppet ”ändamål och syfte” hänvisar enligt *Wittendorff* till avsikterna med avtalet (teleologisk tolkning).⁸¹ Artikel 31 anger inte var ändamålet och syftet står att finna. Ändamålet och syftet framgår inte nödvändigtvis av den enskilda artikel som tolkas, utan kan ofta finnas i avtalet som en helhet.⁸² Vad som är ändamålet och syftet varierar beroende på avtalets natur och avtalsparterna. Ett avtal kan också ha flera olika ändamål och syften, varvid det för situationen mest lämpliga syftet måste tillämpas. Ett av de huvudsakliga syftena med skatteavtal är att undanröja dubbelbeskattning. Wienkonventionen artikel 31(1) borde således förutsätta att parterna tolkar skatteavtalets artiklar utgående från detta syfte. Ett annat av skatteavtalets syften är att rättvist fördela beskattningsbehörigheten

⁷⁸ *Vogel* har tagit ställning för en litterär tolkning. Se bl.a. *Vogel 1986*, s. 35, *Vogel – Prokisch*, s. 73 och *Vogel 1997*, Introduction, marg.nr. 69 (s. 37). Se också *Wittendorff*, s. 115–116. *Villiger* anser att man skall utgå från en tolkning enligt den gängse meningen. Se *Villiger*, s. 436.

⁷⁹ *Villiger*, s. 426 och *Ault 1994*, s. 145.

⁸⁰ *Villiger*, s. 426.

⁸¹ *Wittendorff*, s. 116.

⁸² *Vogel – Prokisch*, s. 72 och *Kleist 2012*, s. 74.

mellan staterna. Således måste parterna vid tolkningen beakta varandra och försöka finna en tolkning som båda kan godkänna.⁸³

Tolkning enligt ändamål och syfte kan av flera orsaker vara problematisk. Detta gäller särskilt i de fall där ordalydelsen och dess gängse mening avviker från tolkningen enligt det påstådda ändamålet och syftet. Frågan är dock om avtalsparterna över lag kan ge avtalet en utformning som inte motsvarar ändamålet och syftet. Rent logiskt förefaller det osannolikt att avtalsparterna skulle skriva ”A” men avse ”B”. Vidare måste man fråga sig under vilka omständigheter ändamålet och syftet skall ges företräde framför ordalydelsen och dess gängse mening. Om däremot ändamålet och syftet framgår av avtalstexten, råder det ingen tvekan om att tolkning enligt ändamålet och syftet kan användas.⁸⁴ Detta gäller särskilt i sådana fall där det i skatteavtalet klart nämns att tolkningen skall ske enligt nationell rätt. I rättslitteraturen har man förhållit sig skeptisk till en liberal eller extensiv teleologisk tolkning.⁸⁵ Wittendorff ger inte heller någon större vikt till en s.k. restriktiv tolkningsmodell.⁸⁶

6.3.3 Sammanhanget och speciell mening

I artikel 31(2) definieras vad som avses med sammanhang. Sammanhanget hänvisar i regel till material som på ett eller annat sätt hör nära samman med avtalet. Allt tillgängligt material kan inte anses höra till sammanhanget. Bestämmelsen anger i vilken utsträckning material skall beaktas.⁸⁷ Artikel 31(2) lyder enligt följande:

”I sammanhanget ingår vid tolkningen av en traktat, förutom texten inklusive dess preambel och bilagor:

- a) överenskommelser rörande traktaten som träffats mellan alla parter i samband med traktatens ingående;
- b) dokument som upprättats av en eller flera parter i samband med traktatens ingående och godtagits av de andra parterna som dokument sammanhörande med traktaten.”

Till sammanhanget hör primärt själva avtalstexten, dess preambel (d.v.s. ingressen) och bilagor samt ytterligare två kategorier av material. Den första kategorin består av överenskommelser som träffats mellan alla avtalslutande parter. Över-

⁸³ Se närmare *Vogel 1997, Introduction*, marg.nr. 74–77 (s. 39–42).

⁸⁴ *Vogel 1997, Introduction*, marg.nr. 69a (s. 37) och *Engelen 2004*, s. 173.

⁸⁵ Se särskilt *Engelen 2004*, s. 172 ff. Se även *Vogel – Prokisch*, s. 73.

⁸⁶ Med restriktiv tolkning avses att bara den enskilda artikeln tolkas utan att man ser på sammanhanget. Se närmare *Wittendorff*, s. 117.

⁸⁷ Kommentarererna till Wienkonventionen i fråga om artiklarna 31–33, punkt 13, *van Raad 2008*, s. 1414.

enskommelser kan också vara i muntlig form.⁸⁸ Den andra kategorin består av dokument som upprättats av någon eller några avtalsslutande parter, men som sedan godkänts av alla parter. Syftet med den andra kategorin är att göra skillnad mellan unilaterala dokument och sådana dokument som godkänts av alla parter. Vad som avses med att godkänna är inte helt klart. *Villiger* anser att godkännandet också kan vara konkludent.⁸⁹ Både den första och den andra kategorins tolkningsmaterial måste vara anknutet till traktaten i fråga.⁹⁰

Materialet i punkt a) och b) är inte en bindande del av avtalet, varför det förutsätts att parterna klart uttryckt sin önskan att materialet skall höra till avtalet.⁹¹ Ordalydelsen i artikeln tyder också på att materialet måste vara uppgjort i samband med avtalsslutet, varken före eller efter detta. Det som dock inte framgår är vad som avses med tidpunkten för avtalets ingående, d.v.s. är det fråga om den tidpunkt då avtalet förhandlats fram, avtalet signerats eller avtalet trätt i kraft?

Skatteavtalen är i den meningen speciella i förhållande till många andra avtal att de ofta är väldigt lika varandra. En intressant frågeställning som förs fram i rättslitteraturen är huruvida den tolkning som tillämpats vid ett annat till sitt innehåll motsvarande skatteavtal också kan tillämpas vid tolkningen av skatteavtalet i fråga. Kan ett annat liknande skatteavtal med andra ord anses höra till sammanhanget? Generellt har man i rättslitteraturen tagit avstånd från parallell skatteavtalstolkning.⁹² *Vogel* anser att man bara med stor försiktighet kan se på parallella skatteavtal och hur dessa har tolkats. Som motivering anger han bl.a. att staters skatteavtalspolitik kan ändras relativt snabbt. Vad som en gång gällt för ett skatteavtal gäller inte nödvändigtvis senare skatteavtal, trots uppenbara textuella likheter. Dessutom kan skatteavtalen ha förhandlats fram under mycket olika tidpunkter trots att avtalen träder i kraft samtidigt.

Artikel 31(3) är främst en fortsättning på begreppet sammanhang, eftersom i stycket behandlas bara övriga omständigheter som skall beaktas vid tolkning. Det tredje stycket i artikeln består av tre separata kategorier av tolkningsmaterial:

”Utöver sammanhanget skall hänsyn tagas till:

- a) efterföljande överenskommelser mellan parterna rörande traktatens tolkning eller tillämpningen av dess bestämmelser;
- b) efterföljande praxis vid traktatens tillämpning, som ådagalägger enighet mellan parterna om traktatens tolkning;

⁸⁸ *Villiger*, s. 430. Se även *Engelen* 2004, s. 196.

⁸⁹ *Villiger*, s. 430.

⁹⁰ Denna frågeställning har diskuterats utförligt i *Engelen* 2004, s. 199–203. Se *Wittendorff*, s. 119–120, för en redogörelse över hur artikel 32 tolkats i dansk rätt.

⁹¹ *Aust* 2000, s. 189–190 och *Engelen* 2004, s. 193–194.

⁹² Se t.ex. *Vapaavuori* 1993a, s. 32, *Helminen* 2001, s. 83–84 och *Vogel – Prokisch*, s. 70.

c) relevanta internationella rättsregler som är tillämpliga i förhållandet mellan parterna.”

Varken artikel 31(2) eller 31(3) godkänner tolkningsmaterial som uppkommit före avtalsingåendet, medan artikel 31(3) punkt a) däremot tillåter att senare överenskommelser utgör tolkningsmaterial. Avsikten har varit att tillåta parterna att ingå överenskommelser, som t.ex. smärre avtalsändringar, i stället för att sluta nya avtal.⁹³ Överenskommelsen kan både modifiera avtalet i sig eller t.ex. bara precisera hur avtalet skall tolkas. Överenskommelsen kan ha olika juridiska former. En dylik efterföljande överenskommelse torde anses vara t.ex. vissa ömsesidiga överenskommelser enligt OECD:s modellskatteavtal artikel 25.

Artikel 31(3) punkt b) tillåter att avtalsparterna använder praxis som tolkningsmaterial. Praxis kan vara en god indikator på hur en viss artikel skall tolkas eller vad som är dess gängse mening.⁹⁴ Det förutsätts dock att praxisen är konsekvent och att den godkänns av alla parter. Praxis som parterna är oense om kan inte heller åberopas vid tolkning.⁹⁵

Ett intressant faktum är att det i punkt c) finns en vagt formulerad regel som godkänner internationella rättsregler som tolkningsmaterial. Ordet ”tillämpliga” tyder på att det måste vara fråga om bindande regler.⁹⁶ Problemet är dock att innebörden av ”internationella rättsregler” inte anges. *Villiger* anser att både allmän, regional och t.o.m. lokal sedvanerätt, bilaterala och multilaterala avtal samt även internationella principer kan tillämpas.⁹⁷ Vad som är internationella rättsregler varierar självfallet mellan de olika rättsområdena och avtalen i fråga. Inom skatterätten finns det ingen genuin internationell rätt. OECD:s modellskatteavtal och kommentarerna kan inte anses vara ”internationella rättsregler”, eftersom de inte är bindande och inte heller uppnått status av traditionell folkrätt.

Det fjärde och sista stycket i artikel 31 är en specialregel i förhållande till huvudregeln om gängse mening i artikel 31(1):

”Ett uttryck skall tilläggas en speciell mening, om det fastställts att detta var parternas avsikt.”

Artikel 31(4) syftar på parternas subjektiva avsikter (subjektiv tolkning). Den som yrkar på att en speciell mening skall tillämpas bär bevisbördan, förutsatt att betydelsen inte framgår direkt av avtalet.⁹⁸ Den speciella mening som avses

⁹³ *Aust 2000*, s. 191 och *Aust 2005*, s. 92.

⁹⁴ *Aust 2005*, s. 92.

⁹⁵ *Aust 2000*, s. 194–195.

⁹⁶ *Villiger*, s. 433.

⁹⁷ *Villiger*, s. 433.

⁹⁸ *Aust 2000*, s. 196 och *Aust 2005*, s. 93.

framgår vanligen direkt av avtalets ändamål och syfte. Den speciella meningen kan också finnas nedskreven i kommentarerna till modellskatteavtalet, vanligen då i form av reservationer (eng. reservations) eller anmärkningar (eng. observations).

6.3.4 Supplementära tolkningsmedel

I artikel 32 i Wienkonventionen stadgas om supplementära tolkningsmedel enligt följande:

”Supplementära tolkningsmedel, inbegripet förarbetena till traktaten och omständigheterna vid dess ingående, kan anlitas för att få bekräftelse på den mening som framkommer vid tillämpningen av artikel 31 eller för att fastställa meningen, när en tolkning enligt artikel 31: a) inte undanröjer dess tvetydighet eller oklarhet; eller b) leder till ett resultat som uppenbarligen är orimligt eller oförnuftigt.”

Vad som avses med supplementära tolkningsmedel nämns inte uttryckligen.⁹⁹ Det framkommer dock att förarbeten samt omständigheter vid traktatens ingående kan utgöra sådana. Artikel 32 täcker delvis det material som kan tillämpas direkt under artikel 31.¹⁰⁰ *Aust* preciserar att som material kan beaktas t.ex. tidigare versioner av traktaten i fråga, utdrag från konferenser där avtalet förhandlats fram samt uttalanden av anlitade experter och ordföranden för den kommitté som förhandlat fram avtalet.¹⁰¹ *Villiger* nämner ytterligare diplomatisk korrespondens länderna emellan, promemorior, uttalanden och diverse observationer som stater förmedlar till varandra eller den instans som sammanställer avtalet.¹⁰² Materialets tolkningsvärde beror enligt *Aust* bl.a. på dess äkthet, fullständighet och tillgänglighet.¹⁰³ Eftersom förarbeten och annat material av sådant slag ofta är oklart och ofullständigt måste materialet användas med stor varsamhet.

Artikel 32 kan aktualiseras i vissa bestämda situationer. För det första kan artikeln användas för att bekräfta den tolkning som görs utifrån artikel 31. Artikel 32 är med andra ord inte en primär tolkningsmetod, utan bara ett medel som bi-

⁹⁹ En orsak till att begreppet inte definierades utförligt var att man inte ville utesluta eventuellt relevant material. Se kommentarerna till Wienkonventionen i fråga om artikel 32, punkt 20, *van Raad 2008*, s. 1416.

¹⁰⁰ *Villiger*, s. 445.

¹⁰¹ *Aust 2000*, s. 198.

¹⁰² *Villiger*, s. 445. Om annat material och metoder som kan falla under artikel 32, se *Aust 2000*, s. 200–201.

¹⁰³ *Aust 2005*, s. 94–95 och *Aust 2000*, s. 198.

står vid tolkningen enligt artikel 31.¹⁰⁴ Artikel 32 har därför ofta tillämpats för att bekräfta den tolkning parterna redan kommit fram till genom artikel 31.¹⁰⁵ För det andra kan supplementära tolkningsmedel också användas när en tolkning enligt artikel 31 a) inte undanröjer tvetydigheter eller oklarheter eller b) leder till ett resultat som är orimligt eller oförnuftigt. Det är oklart när tolkningen enligt artikel 31 anses leda till ett resultat som är orimligt eller oförnuftigt. *Engelen* nämner här situationer där ett avtal ingåtts på fel sätt eller där avtalet är materiellt defekt.¹⁰⁶

De supplementära tolkningsmedlen kan inte ges en särskilt central roll, eftersom de trots allt bara är ”supplementära” i förhållande till de övriga tolkningsmedlen. *Villiger* påpekar att de supplementära tolkningsmedlen bedöms olika beroende på om en litterär eller teleologisk tolkning följts. I samband med en teleologisk tolkning tillmäts de supplementära tolkningsmedlen en större betydelse än vid en litterär tolkning.¹⁰⁷

En intressant fråga är hur artikel 32 förhåller sig till artikel 31 i de fall där tolkning enligt artiklarna leder till olika resultat. I princip borde artikel 32 inte kunna utgöra en alternativ och autonom tolkningsmetod, utan bara stödja eller komplettera tolkning enligt artikel 31. Man kan dock tänka sig situationer där artikel 31 förespråkar tolkningsalternativ A, medan de supplementära tolkningsmetoderna i artikel 32 talar för tolkningsalternativ B. Om de supplementära tolkningsmedlen klart tyder på att tolkningen A är felaktig, uppstår frågan huruvida tolkningsalternativ B skall följas. I rättslitteraturen har vissa författare tagit ställning för en sådan uppfattning,¹⁰⁸ medan andra ansett att tolkningen enligt artikel 31 alltid har företräde.¹⁰⁹ *Ault* anser att tolkningen enligt de supplementära tolkningsmedlen då kan ses som ett uttryck för den speciella mening som avses i artikel 31(4). Jag anser *Aults* tolkning vara rimlig. På detta sätt skulle konflikten kunna undvikas.¹¹⁰

6.3.5 Tolkning av hemvistartikeln i ljuset av Wienkonventionen

Finland är bundet till Wienkonventionen, som därför i princip borde tas hänsyn till vid tolkningen av skatteavtal. I praxis har Wienkonventionen dock mig veter-

¹⁰⁴ *Aust* 2000, s. 197, *Engelen* 2004, s. 329–330 och kommentarerna till Wienkonventionen i fråga om artikel 32, punkt 19, *van Raad* 2008, s. 1416.

¹⁰⁵ Kommentarerna till Wienkonventionen i fråga om artikel 32, punkt 18, *van Raad* 2008, s. 1416.

¹⁰⁶ *Engelen* 2004, s. 332.

¹⁰⁷ *Villiger*, s. 444.

¹⁰⁸ Se t.ex. *Aust* 2000, s. 197.

¹⁰⁹ Se t.ex. *Engelen* 2004, s. 333–334.

¹¹⁰ Se *Ault* 1994, s. 146.

ligen inte återopats mer än en gång vid HFD.¹¹¹ Således är det svårt att bedöma hur Wienkonventionen *in concreto* inverkar på tolkningen av skatteavtal och särskilt artikel 4 om hemvisten. I det följande görs ett försök att bedöma förhållandet mellan Wienkonventionen och tolkningen av hemvist.

Utgångspunkten är att tolkningen skall ske enligt god tro, vilket innebär att avtalsparterna inte opportunistiskt får tolka artikel 4(2) till sin egen fördel. Ju större skatteintresse det är fråga om, desto svårare kan det vara att bedöma saken objektivt. Skatteavtalets primära syfte är att undanröja dubbelbeskattning, således måste avtalsparterna tolka artikel 4(2) så att dubbelbeskattning undviks. Parterna skall med andra ord ha som mål att undvika att dubbel hemvist uppstår enligt skatteavtalet. Vidare kan påpekas att Wienkonventionen, i likhet med modellskatteavtalets artikel 3(2), inte tillåter tolkning enligt nationell rätt. Utgångspunkten är en autonom tolkning av skatteavtalet. Sannolikheten att konflikten kan lösas är större om båda staterna följer en autonom tolkning.¹¹²

Ett problem med bestämmandet av hemvisten är att artikel 4(2) innehåller flera begrepp som inte definieras i avtalet. Vissa av begreppen definieras i kommentarerna. Vilket värde kommentarerna skall tillmätas med hänsyn till Wienkonventionen är problematiskt. Utgör kommentarerna den gängse mening som avses i artikel 31(1), är de en del av sammanhanget enligt artikel 31(2)–(3) eller snarast ett supplementärt tolkningsmedel enligt artikel 32? Eller skall kommentarerna helt och hållet förbises till fördel för en speciell mening i enlighet med artikel 31(4)? Hur kommentarerna uppfattas inverkar självfallet på tolkningen. Kommentarer till artikel 4 har varit relativt lika ända sedan år 1963, vilket talar för att de ger uttryck för gängse mening.

Problem vid tolkningen enligt Wienkonventionen kan uppstå t.ex. när den ena staten förespråkar en speciell mening enligt artikel 31(4), medan den andra staten anser att kommentarerna utgör gängse mening enligt artikel 31(1). Om bara den ena parten är OECD-medlemsstat, kan det också uppstå meningsskiljaktigheter om kommentarernas betydelse. En OECD-medlemsstat torde vara benägen att tillskriva kommentarerna en större betydelse än andra länder. Även om det är klart att artikel 4(2) skall tolkas enligt kommentarerna och att kommentarerna utgör gängse mening, löser detta inte problemen relaterade till hur kommentarerna i sig skall tolkas. Kommentarer är också oklara till flera delar, och parterna kan vara av olika åsikt om hur de skall uppfattas.

Den praxis som utvecklats vid bestämmandet av skatteavtalsmässig hemvist i andra dubbelboendefall borde enligt Wienkonventionen artikel 31(3) punkt b) kunna beaktas vid tolkningen av artikel 4(2). Problemet är bara att varje fall av

¹¹¹ Wienkonventionen har återopats åtminstone i ett skattemål, nämligen HFD 2002:26.

¹¹² Se också Wittendorff, s. 133.

dubbelboende är unikt, och det är osannolikt att två situationer är så lika att tolkningen i ett fall direkt skulle kunna överföras på ett annat. Dessutom är det oklart om praxis som uppstått vid tolkningen av ett skatteavtal kan beaktas vid tolkningen av ett annat skatteavtal. Vidare gäller det att påpeka att endast få fall avgörs genom ömsesidiga överenskommelser mellan parterna. I de flesta fall avgörs hemvisten separat av båda staterna. Således finns det bara begränsat med bilateral praxis att åberopa.

Sammanfattningsvis kan konstateras att tolkningsreglerna i Wienkonventionen inte är klara avseende hur skatteavtal skall tolkas. Således kan två stater vara av olika åsikt om Wienkonventionens inverkan på bestämmandet av den skatteavtalsmässiga hemvisten. Frågan om hur modellskatteavtalets artikel 4 borde tolkas enligt Wienkonventionen är dock främst av akademiskt intresse. I rättspraxis har Wienkonventionen tillämpas ytterst sällan för skatteavtalstolkning. I praktiken saknar Wienkonventionen enligt min mening större relevans i Finland.

6.4 OECD:S MODELLSKATTEAVTAL OCH KOMMENTARER SOM UTGÅNGSPUNKT VID TOLKNING AV SKATTEAVTAL

6.4.1 Allmänt

I samband med OECD:s modellskatteavtal utarbetades också kommentarer till avtalet. Vanligen inkluderar inte skatteavtalen kommentarerna utan bara själva artiklarna i ursprunglig eller modifierad form. Därmed finns det inga för avtalsländerna gemensamma bindande tolkningsregler om hur artiklarna i skatteavtalen skall förstås. Modellskatteavtalet som sådant har inget större tolkningsvärde. Den intressanta frågan gäller snarast vilket tolkningsvärde som kan tillskrivas kommentarerna. Kommentarnas ställning är speciell dels eftersom flera länder kollektivt utarbetat kommentarerna, dels eftersom dessa uttryckligen inte är bindande. Kommentarna har med andra ord kommit till på ett liknande sätt som vanliga multilaterala avtal, men utan den bindande verkan som multilaterala avtal har.¹¹³ Dessutom utarbetas kommentarerna oberoende av enskilda bilaterala skatteavtal. Denna speciella natur har lett till en uppsjö av juridisk litteratur om kommentarnas betydelse vid avtalstolkning. Inte sällan har tolkningsvärdet av kommentarerna behandlats särskilt med beaktande av folkrätten och Wienkon-

¹¹³ I rättslitteraturen har det också diskuterats huruvida kommentarerna i sig skall uppfattas som ett internationellt avtal. Se t.ex. *Ellis*, s. 12.

ventionen.¹¹⁴ Trots kommentarernas icke-bindande natur och oklara rättsliga status enligt Wienkonventionen och folkrätten, anses de allmänt vara ett viktigt tolkningsmaterial.¹¹⁵ Kommentarernas betydelse som tolkningsmaterial¹¹⁶ har i praktiken visat sig vara beroende av bl.a. huruvida skatteavtalet följer modellskatteavtalet samt av avtalsstaternas eventuella medlemskap i OECD.

Modellskatteavtalet har internationellt sett blivit allmänt accepterat och fått en bred spridning. Alla Finlands skatteavtal följer i huvuddrag modellskatteavtalet.¹¹⁷ Också avtal med länder som inte är medlemmar av OECD bygger väsentligen på modellskatteavtalet. Om modellskatteavtalet följts vid ingående av skatteavtal, kan också kommentarerna antas ha ett klart värde som tolkningsmaterial.¹¹⁸ Detta gäller särskilt när den ena eller i bästa fall båda avtalsparterna är OECD-medlemsländer.¹¹⁹ Det beror på att medlemsländerna utarbetat modellskatteavtalet samt att de kunnat göra reservationer och anmärkningar till artiklarna och kommentarerna i de fall där de inte godkänner dem.¹²⁰ Kommentarerna kan trots allt också vara av betydelse när artiklarna i modellskatteavtalet inte tillämpas ordagrant. Den huvudsakliga orsaken är att kommentarerna innehåller också alternativa formuleringar till modellskatteavtalets artiklar samt tar ställning till tolkningar och definitioner med hänsyn till enskilda begrepp. Dessutom kan innehållet i en till formuleringen avvikande artikel motsvara det i modellskatteavtalet.¹²¹ Också om skatteavtalet följer modellskatteavtalet till sin formu-

¹¹⁴ För en sammanfattning av de åsikter som presenterats i rättslitteraturen, se *Ward et al.*, s. 18.

¹¹⁵ Se t.ex. *Ault 1994*, s. 145.

¹¹⁶ För att kommentarerna skall kunna tillämpas vid tolkningen av skatteavtal förutsätts att de har ett visst värde som källmaterial ur vilket definitioner och förklaringar kan hämtas. Således kommer jag att tala om kommentarernas värde som tolkningsmaterial, d.v.s. kommentarernas ”tolkningsvärde”.

¹¹⁷ Skatteavtalet med Bulgarien (FördrS 11/1986) avviker dock till väsentliga delar från modellskatteavtalet.

¹¹⁸ *Lang – Brugger*, s. 100. *Ault* anser att det på goda grunder kan antas att avtalsslutande parter har för avsikt att följa kommentarerna, om skatteavtalet följer ordalydelsen i modellskatteavtalet. *Ault 1994*, s. 147. Se också *Vogel 1986*, s. 41.

¹¹⁹ *Ward 2006*, s. 99. Se även *Engelen 2006*, s. 109.

¹²⁰ Närmare om den process genom vilken kommentarerna ändras, se *Ward et al.*, s. 11 och *Erasmus-Koen – Douma*, s. 341. Om rekommendationer mera allmänt, se *Blokke*, s. 17 ff.

¹²¹ *Lang – Brugger*, s. 100. *Vogel* anser att kommentarerna kan tillämpas också i sådana fall där skatteavtalstexten avviker från modellskatteavtalets text, men omformuleringen ändå tillåter en tolkning som står i överensstämmelse med modellskatteavtalets innehåll. Om skatteavtalet samt modellskatteavtalets ordalydelse och innehåll avviker från varandra, parterna avtalat sinsemellan om ett annat betydelseinnehåll eller parterna genom reservationer eller anmärkningar uttryckt sin önskan att använda en annan tolkning som motparten godkänt, kan kommentarerna till modellskatteavtalet inte tillämpas som tolkningsmaterial. Se *Vogel 1997, Introduction*, marg.nr. 81 (s. 45).

ling skall man hålla i minnet att parterna kan ha haft för avsikt att ge uttrycket ett annat betydelseinnehåll än det som kommentarerna förespråkar.¹²²

Den relevanta frågan i detta sammanhang är hur starkt tolkningsvärde kommentarerna skall tillskrivas och på vilken grund. I detta kapitel skall tolkningsvärdet av kommentarerna till modellskatteavtalet bedömas utifrån flera olika perspektiv: Vilket tolkningsvärde ger modellskatteavtalet sig själv? Vilket tolkningsvärde ger folkrätten kommentarerna? Eftersom Finland ratificerat Wienkonventionen, måste man dessutom fråga sig hur Wienkonventionen förhåller sig till kommentarerna. Utöver dessa frågeställningar är det viktigt att utreda hur senare ändringar i modellskatteavtalet och kommentarerna förhåller sig till äldre skatteavtal, samt hur anmärkningar och reservationer inverkar på tolkningen. Till sist behandlas också hur Finland förhåller sig till modellskatteavtalet.

6.4.2 Kommentarnas tolkningsvärde enligt modellskatteavtalet

Modellskatteavtalets juridiska status har av OECD behandlats i flera sammanhang. I samband med OECD:s tillkomst ingicks en konvention angående Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling,¹²³ där OECD:s mål, medlemmar, handlingsbehörighet o.s.v. slogs fast. I artikel 5 i konventionen stadgas om OECD:s beslut är bindande eller inte:

”För att uppnå sina syften må organisationen:

- a) fatta beslut, vilka i den mån ej annat bestämmes skall vara bindande för alla medlemmar;
- b) avge rekommendationer till medlemmarna; och
- c) ingå överenskommelser med medlemmar, länder som icke är medlemmar och internationella organisationer.¹²⁴

Enligt artikeln är beslut, men inte rekommendationer, bindande för medlemsstaterna. Utgångspunkten är således att modellskatteavtalet med kommentarer, som är rekommendationer, inte binder medlemsstaterna.¹²⁵ I modellskatteavtalets inledande stycke samt bilaga uttrycks klart att kommentarerna bara är rekommendationer:

¹²² Det kan t.ex. hända att parterna tolkar oklara begrepp enligt sin nationella rätt i enlighet med artikel 3(2) i stället för att följa kommentarerna.

¹²³ Konventionen angående Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (FördrS 12/1969), i fortsättningen *Konventionen ang. OECD*.

¹²⁴ *Konventionen ang. OECD*, artikel 5.

¹²⁵ *Dahlberg 2003*, s. 143, *Ward et al.*, s. 8, *Wittendorff*, s. 123 och *Pijl 2006*, s. 217. Om rekommendationer, OECD och internationell rätt, se *Blokker*, s. 17 ff.

”I. RECOMMENDS the Governments of member countries: ...

3. that their tax administrations follow the Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, as modified from time to time, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on these Articles.”¹²⁶

I det inledande stycket till modellskatteavtalet har den juridiska statusen av modellskatteavtalet behandlats ur en något avvikande synvinkel. Eftersom kommentarerna utarbetats av OECD:s medlemsländer ger de uttryck för medlemsländernas önskemål. Medlemsländernas önskan har varit följande:

”As the Commentaries have been drafted and agreed upon by the experts appointed to the Committee on Fiscal Affairs by the Governments of member countries, they are of special importance in the development of international fiscal law. Although the Commentaries are not designed to be annexed in any manner to the conventions signed by member countries, which unlike the Model are legally binding international instruments, they can nevertheless be of great assistance in the application and interpretation of the conventions and, in particular, in the settlement of any disputes.”¹²⁷

Utifrån detta stycke i kommentarerna råder det ingen tvekan längre om att kommentarerna inte är bindande.¹²⁸ Däremot rekommenderar OECD starkt att kommentarerna skall följas vid tolkning av skatteavtal och framhäver att såväl skattemyndigheter, skattesubjekt som domstolar i praktiken konsulterar kommentarerna vid tolkning av skatteavtal.¹²⁹ Vad som avses med ”särskild betydelse” (eng. special importance) och ”vara till stor hjälp” (eng. be of great assistance) fram-

¹²⁶ Bilagan ”Recommendation of the OECD council concerning the model tax convention on income and on capital”. *OECD 2010*, s. 465–466. På svenska kunde rekommendationen översättas på följande vis: ”I. Rekommenderar medlemsländernas regeringar att: ... 3) deras skatteförvaltning följer kommentarerna till modellskatteavtalets artiklar, så som de modifierats med tiden, vid tillämpning och tolkning av bestämmelserna i deras bilaterala skatteavtal som bygger på dessa artiklar.” (Övers. förf.).

¹²⁷ Punkt 29 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *OECD 2010*, s. 14. På svenska kunde kommentaren översättas på följande vis: ”Eftersom dessa kommentarer har utformats och godkänts av experter som regeringarna i medlemsländerna utsett att ingå i kommittén för skattefrågor, har kommentarerna särskild betydelse för utvecklingen av den internationella skatterätten. Även om kommentarerna inte är avsedda att på något sätt bifogas de avtal som kommer att undertecknas av medlemsländer och som, till skillnad från modellen, ensamma utgör rättsligt bindande internationella instrument, kan de dock vara till stor hjälp vid tillämpningen och tolkningen av avtalen och i synnerhet för att bilägga tvister.” Begreppet ”modellen” hänvisar till modellskatteavtalet i sin helhet. Översättningen är i huvudsak tagen från *Francke – Skurnik*, s. 14.

¹²⁸ Om OECD hade önskat göra kommentarerna bindande hade detta också varit möjligt, se t.ex. *Erasmus-Koen – Douma*, s. 341.

¹²⁹ Punkt 29.1–29.3 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *OECD 2010*, s. 14.

kommer dock inte. Inte heller nämns vad denna särskilda betydelse baserar sig på.¹³⁰

OECD:s rekommendation gäller särskilt medlemsländer. Med tanke på att Finland är medlem av OECD samt att regeringen utsett de finska representanterna till "the Committee on fiscal affairs" (CFA), kan myndigheterna anses ha en indirekt moralisk förpliktelse att åtminstone beakta kommentarerna vid tolkningen av avtal som bygger på modellskatteavtalet. Därmed skulle kommentarerna till modellskatteavtalet åtminstone ha en "soft law"-status.¹³¹ Problemet med begreppet "soft law" är att den inte gör kommentarernas rättsliga ställning direkt klarare.¹³²

Om avtalsländerna, antingen det ena eller bägge, inte är OECD-medlemmar förlorar modellskatteavtalet en del av sin betydelse. I dessa fall presumeras en tolkning enligt kommentarerna bara om skatteavtalstexten stämmer överens med modellskatteavtalets artiklar och om skatteavtalstexten inte föreslår en annan tolkning. Om avtalstexten är en exakt kopia av modellskatteavtalets artiklar kan man utgå från att avtalsländerna känner till deras kommentarenliga betydelse.¹³³

Ovan har konstaterats att modellskatteavtalet med kommentarer ger sig själv ett visst värde som tolkningsmaterial. Huruvida någon vikt kan läggas vid modellskatteavtalets eget ställningstagande är dock ifrågasatt.¹³⁴ Jag är villig att ge modellskatteavtalets uttryckliga ställningstagande betydelse, eftersom medlemsstaternas representanter varit med om att utarbeta det.

6.4.3 Kommentarerens tolkningsvärde enligt folkrätten och EU-rätten

Att man i nationell praxis följer modellskatteavtalet med kommentarer innebär inte att kommentarerna har utvecklats till bindande sedvanerätt (eng. customary law). Sedvanerättslig status förutsätter att staterna både tillämpar kommentarer-

¹³⁰ Dahlberg har tolkat punkt 29 i det inledande stycket i modellskatteavtalet som ett tecken på att kommentarerna åtminstone utgör ett supplementärt tolkningsmedel enligt artikel 32 i Wienkonventionen. Se Dahlberg 2003, s. 144.

¹³¹ Se Engelen 2006, s. 106. Vogel anser att det är fråga om en "mjuk förpliktelse" (eng. soft obligation), se Vogel 1997, Introduction, marg.nr. 80 (s. 44–45) och Vogel 1986, s. 41. Se även Ault 1994, s. 145 och Ward et al., s. 38.

¹³² Se Ward 2006, s. 99–100 och Pijl 2006, s. 219.

¹³³ Ofta påminner FN:s modellskatteavtal i mångt och mycket om OECD:s modellskatteavtal, varvid man måste utreda huruvida parterna avsett att följa FN:s modellskatteavtal i stället. Vogel 1997, Introduction, marg.nr. 82 (s. 45–46).

¹³⁴ Kommentarerens ställningstagande till sitt eget tolkningsvärde har kritiserats i Lang – Brugger, s. 102.

na i praktiken och anser dem vara bindande såsom lag (*opinio juris*).¹³⁵ Eftersom staterna inte anser att modellskatteavtalet är bindande, kan det inte heller vara fråga om bindande sedvanerätt vid tolkning.¹³⁶ Det faktum att modellskatteavtalet ofta ändras talar ytterligare mot att kommentarerna har utvecklats till sedvanerätt. Sedvanerätt förutsätter en viss stabilitet för att kunna uppstå.

Principen om god tro har genom tiderna haft en stark ställning inom folkrätten. Enligt principen om god tro skulle modellskatteavtalet samt därmed också avtalskommentarerna eventuellt kunna anses vara bindande vid tolkning.¹³⁷ I de fall där parterna uttryckligen har avtalat om annat eller gjort reservationer eller anmärkningar till modellskatteavtalet som motparten godkänt, är de ursprungliga tolkningarna av kommentarerna inte nödvändigtvis tillämpliga. Om däremot skatteavtalet motsvarar modellskatteavtalet, kan det vara svårt att ignorera kommentarerna utan att samtidigt kränka principen om god tro.¹³⁸ Parterna kan anses ha berättigade förväntningar att kommentarerna skall följas när skatteavtalet motsvarar modellskatteavtalet, men att anta att kommentarerna är bindande till följd av god tro är knappast berättigat.

En viss vikt skall också läggas vid om avtalsländerna är OECD-medlemmar eller inte. Parter som varit med och förhandlat om modellskatteavtalet och som inte gjort reservationer eller anmärkningar kan anses mera bundna till kommentartolkningen än icke-medlemmar. Problemet ligger dock i det faktum att det i det inledande stycket till modellskatteavtalet föreskrivs om dess icke-bindande natur. Här kan en klar kontradiktion utläsas: Är det möjligt att enligt principen om god tro yrka att kommentarerna är bindande vid tolkning när det i det inledande stycket uttryckligen nämns att de inte är bindande? Man kan således sluta sig till att god tro knappast gör kommentarerna bindande.

I den angloamerikanska rätten har principerna om estoppel (eng. estoppel) och konkludent godkännande (eng. acquiescence) utvecklats. I dagens läge anses dessa principer också tillämpliga i folkrätten.¹³⁹ Det är dock ifrågasatt om principerna kan tillämpas vid tolkningen av skatteavtal. De flesta forskare anser att principerna inte gör kommentarerna bindande.¹⁴⁰ Däremot företräder t.ex. *Engel-*

¹³⁵ *Erasmus-Koen – Douma*, s. 342.

¹³⁶ *Pijl 2006*, s. 217, *Engelen 2006*, s. 106, *Blokker*, s. 25, *Ward et al.*, s. 40–42 samt *Ward 2006*, s. 100.

¹³⁷ I rättslitteraturen har argument för och emot kommentarernas betydelse diskuterats flitigt. *Pijl 2006*, s. 222, anser att god tro inte leder till att kommentarerna binder vid avtalstolkning. Se även *Ward et al.*, s. 42 ff. Jfr. *Engelen 2004*, s. 465 och *Engelen 2006*, s. 109.

¹³⁸ *Pijl 2006*, s. 222.

¹³⁹ *Engelen 2006*, s. 106.

¹⁴⁰ Se t.ex. *Wittendorff*, s. 124.

len åsikten att kommentarerna i vissa fall kan anses bindande enligt dessa principer.¹⁴¹

Konkludent godkännande innebär att en part genom sin tystnad godkänt ett faktum.¹⁴² Kan det anses som ett konkludent godkännande när en OECD-medlem inte gjort reservationer och anmärkningar till modellskatteavtalet? Denna slutsats är svår att dra, eftersom det saknas bevis på att medlemsländerna alltid gör anmärkningar om de är av avvikande åsikt, eller att medlemsländerna alltid följer de reservationer som de gjort någongång tidigare.¹⁴³ Om avtalsparterna dock följt modellskatteavtalet, men inte avtalat om kommentarernas betydelse, kunde man argumentera att det varit konkludent underförstått att kommentarerna skall följas. Om ingendera parten uttryckligen antytt eller yrkat att kommentarerna skall följas, är det relativt långsökt att båda parternas tystnad i ärendet skall ses som ett konkludent godkännande, särskilt då kommentarerna uttryckligen är icke-bindande. Hur kan den ena parten konkludent godkänna en önskan eller uppfattning som inte har uttryckts?

Estoppel kan förstås på flera olika vis, men grundtanken är följande: Om en part godkänt en viss sak eller presenterat ett faktum, och den andra parten förlitar sig på detta och agerar till följd av detta, kan parten inte längre ändra sitt ställningstagande i samma sak.¹⁴⁴ En väsentlig skillnad mellan konkludent godkännande och estoppel är att den goda tron bara i estoppel spelar en avgörande roll, d.v.s. den ena parten litar på att den andra parten handlar i enlighet med tidigare agerande.¹⁴⁵ En relevant fråga är hur man skall förhålla sig till sådana situationer där skatteavtalet motsvarar modellskatteavtalet och en avtalspart i fråga om en artikel till synes godkänt tolkning enligt kommentarerna, men senare i fråga om

¹⁴¹ Engelen talar för att god tro, estoppel och acquiescence i vissa fall kan göra kommentarerna bindande vid tolkning. Se Engelen 2004, s. 465–466, Engelen 2006, s. 106 och 109 samt Engelen 2008, s. 71. Se även Erasmus-Koen – Douma, s. 344. Pijl anser att Engelen teorier i sig är intressanta, men att de bortser från realiteten och således aldrig kan fungera i praktiken. Se Pijl 2008, s. 126. Ward anser att principerna inte kan leda till att kommentarerna blir bindande. Se Ward 2006, s. 100 och Ward 2008, s. 73.

¹⁴² Se t.ex. Engelen 2006, s. 106. Shaw definierar acquiescence som godkännande genom att inte protestera i en situation där en protest vore påkallad. Se Shaw, s. 298.

¹⁴³ Ward et al., s. 48–51. Vidare om denna diskussion, se Weiss, s. 137–138, Ward 2008, s. 87, Erasmus-Koen – Douma, s. 346–347 och Thirlway, s. 37.

¹⁴⁴ Engelen anser att Estoppel fungerar utifrån antagandet att en person som presenterar ett faktum för en annan person, som i sin tur ändrar sitt ställningstagande till följd av detta faktum, inte senare kan förneka existensen av detta faktum. Se Engelen 2006, s. 106. Se även Engelen 2008, s. 56. Erasmus-Koen – Douma definierar estoppel i form av ett potentiellt domstolsresonemang: Du sade inte att du godkänner, och jag accepterar att du inte avsåg att godkänna, men ditt beteende var sådant att den andra parten leddes att tro att du hade accepterat, och agerade på basis av denna uppfattning till hans nackdel eller din fördel. Erasmus-Koen – Douma, s. 342. Se även Thirlway, s. 31 och Hakapää, s. 249.

¹⁴⁵ Thirlway, s. 40. För andra skillnader, se Engelen 2008, s. 57.

en annan artikel förnekar kommentarernas tolkningsvärde. Skall det då anses att parten inte längre kan förneka kommentarernas betydelse enligt principen om estoppel? Estoppel lämpar sig dock inte särskilt väl vid tolkning av enskilda ord i skatteavtal. Kommentarna kan innehålla flera olika alternativa betydelser för en och samma artikel. Vidare har det traditionellt ansetts att estoppel kan åberopas av den part som lider skada av den andra partens åtgärder. Vid beskattning är det inte fråga om ett traditionellt avtalsförhållande mellan parter som har ömsesidiga rättigheter och förpliktelser mot varandra. Om den ena parten tolkar skatteavtalet avvikande från kommentarerna uppstår det inte nödvändigtvis någon skada för den andra parten. Också om skatten till följd av detta skulle t.ex. bli högre i källstaten, avräknas vanligen skatten i hemviststaten.¹⁴⁶ Däremot kan nog skattesubjektet lida av den högre beskattningen, men han är inte part i skatteavtalet.¹⁴⁷ Det är dessutom osannolikt att en part till följd av den andra partens tystnad eller agerande skulle få godtrosskydd i fråga om en uttryckligen icke-bindande kommentar.

I detta sammanhang finns det vidare skäl att nämna att estoppel och konkludent godkännande inte förekommit lika länge annanstans än i den angloamerikanska rättskulturen. Således kan avtalsparterna ha olika uppfattningar om konsekvenserna av deras handlande. Att förvänta sig att båda avtalsparterna vore lika väl förtrogna med estoppel och konkludent godkännande är inte realistiskt. Också rent praktiska argument talar för att kommentarerna inte skall bli bindande till följd av estoppel och konkludent godkännande. Det förefaller långsökt att en domstol vore villig att bara på basis av båda parternas tystnad utgå från att en uttryckligen icke-bindande kommentar skulle bli bindande. Allting tyder således på att de internationella rättsprinciperna inte understöder uppfattningen att kommentarerna är bindande vid tolkning. Detta hindrar dock inte folkrätten från att ge kommentarerna ett visst värde som tolkningsmaterial.

EU-rättens förhållande till skatteavtal och modellskatteavtalet har redan behandlats i avsnitt 5.4. EU-domstolen har hänvisat till OECD:s modellskatteavtal och kommentarer i bl.a. målen *Schumacker*¹⁴⁸, *Gilly*¹⁴⁹, *Wielockx*¹⁵⁰, *Bouanich*¹⁵¹, *Gerritse*¹⁵² och *van Hilten*¹⁵³. Vanligen har OECD:s modellskatteavtal åberopats när EU-domstolen velat visa vad som är kutymen inom ett visst

¹⁴⁶ Ward et al., s. 51 och Ward 2006, s. 100.

¹⁴⁷ Ward 2008, s. 89.

¹⁴⁸ C-279/93 *Schumacker*, punkt 32.

¹⁴⁹ C-336/96 *Gilly*, punkt 31.

¹⁵⁰ C-80/94 *Wielockx*, punkterna 8 och 24.

¹⁵¹ C-265/04 *Bouanich*, punkt 58.

¹⁵² C-234/01 *Gerritse*, punkt 45.

¹⁵³ C-513/03 *van Hilten*, punkt 48.

område.¹⁵⁴ Det att EU-domstolen tillskrivit kommentarerna ett visst värde som tolkningsmaterial kan inte anses göra kommentarerna till bindande rättskällematerial vid skatteavtalstolkning.

6.4.4 Förhållandet mellan Wienkonventionen och kommentarerna

Det har redan framkommit att Wienkonventionen är bindande för Finlands del och kan tillämpas vid tolkningen av skatteavtal. Det har också visats att kommentarerna knappast kan anses bindande enligt folkrätten och enligt kommentarerna själva. Det är dock oklart om kommentarerna kan utgöra tolkningsmaterial enligt Wienkonventionens relativt strikt formulerade regler i artiklarna 31 och 32.¹⁵⁵ Man måste dock komma ihåg att Wienkonventionen främst är avsedd för avtal som reglerar förhållandet mellan stater, varför den inte lämpar sig lika väl för avtal som också tillämpas av enskilda individer. Sålunda kan det vara befogat att förhålla sig med viss skepticism till reglerna i Wienkonventionen.¹⁵⁶ Oberoende av om Wienkonventionen godkänner kommentarerna som tolkningsmaterial eller inte, hindrar detta inte staterna från att använda kommentarerna i praktiken.¹⁵⁷ Min avsikt är att i det följande utreda huruvida Wienkonventionen kan tolkas så att modellskatteavtalet faller under dess tillämpningsområde.

Det är möjligt att se kommentarerna i modellskatteavtalet som ett uttryck för det slags gängse mening som avses i Wienkonventionen artikel 31(1).¹⁵⁸ Begreppet ”gängse mening” är dock obestämd och kan anses omfatta både allmänspråklig mening och den mening som det har inom ett specialområde. *Vogel* företräder det senare alternativet, d.v.s. en tolkning som följer den rådande uppfattningen inom ett specialområde. *Vogel* betonar också att uttryck som använts i modellskatteavtalet samt dess kommentarer har utvecklats till ett internationellt skatterättsligt språk.¹⁵⁹ Detta ger anledning att fråga hur och när ett begrepp får en viss betydelse i ett internationellt skatterättsligt språk. *Dahlberg* har tagit ställning till problemet och lyft fram främst två omständigheter som inverkar på begreppens betydelse: begreppens tidmässiga dimension och begreppens innehållsliga di-

¹⁵⁴ *Wouters – Vidal*, s. 1005.

¹⁵⁵ För en omfattande redogörelse för de olika synpunkterna på huruvida kommentarerna faller under Wienkonventionen, se *Ward et al.*, s. 18 ff.

¹⁵⁶ *Ault* 1994, s. 145–146.

¹⁵⁷ *Ault* betonar att myndigheter, domstolar och skattebetalare hänvisar till modellskatteavtalet vid tolkning av skatteavtal, samt att detta är ett sätt att uttrycka sitt missnöje över Wienkonventionens ställningstaganden. *Ault* 1994, s. 145.

¹⁵⁸ Denna åsikt företräds t.ex. av *Wittendorff*, s. 124, *da Silva*, s. 340–341 och *Vogel* 1997, Introduction, marg.nr. 80 (s. 44).

¹⁵⁹ Se *Vogel* 1997, Introduction, marg.nr. 70 (s. 37) och *Wittendorff*, s. 124,

mension ur en skattepolitisk synvinkel. Ju längre tid som gått från att begreppen tagits i bruk, desto sannolikare är det att begreppen blivit en del av det internationella skatterättsliga språket. Här måste emellertid beaktas att OECD i viss mån vill ge uttryck för skattepolitiska uppfattningar som inte gäller fastställande och tolkning av rätt, utan har till främsta uppgift att utöva skattepolitisk påtryckning.¹⁶⁰ Kommentarna kan med andra ord vara av olika värde vid avtalstolkning.¹⁶¹ Om skatteavtalet ordagrant bygger på modellskatteavtalets artiklar och den ifrågavarande artikeln under en längre tid förblivit oförändrad, borde denna mening ha utvecklats till gängse mening. Om man utgår från att kommentarerna uppnått status av gängse mening, är det knappast troligt att de parter som ingår ett skatteavtal enligt modellskatteavtalet inte är förtrogna med modellskatteavtalets betydelseinnehåll. Man kan därför anta att parterna, särskilt om de är OECD-medlemsländer, önskar ge orden samma innehåll som kommentarerna. Om parterna vill frånga betydelseinnehållet i modellskatteavtalet, förefaller det mest logiskt att parterna byter eller omdefinierar uttrycket enligt egen önskan. Även förutsättningen för tolkning i enlighet med god tro talar för att kommentarerna skall utgöra tolkningsmaterial, om skatteavtalet följer modellskatteavtalet.¹⁶²

Enligt artikel 31(2) punkt a) torde Wienkonventionen knappast tillämpas på OECD:s modellskatteavtal. Enligt bestämmelsen skall överenskommelser rörande traktaten som träffats mellan alla parter i samband med traktatens ingående beaktas vid tolkning. Modellskatteavtalet har utarbetats redan år 1963, d.v.s. flera år före Wienkonventionen samt Finlands bi- och multilaterala skatteavtal.¹⁶³ Modellskatteavtalet och kommentarerna reformeras inte heller i samband med att avtal ingås eller omarbetas, utan detta sker helt separat. Således är det osannolikt att kommentarerna faller under Wienkonventionen artikel 31(2) punkt a).¹⁶⁴

Däremot kan punkt b) i samma artikel 31(2) eventuellt tillämpas, eftersom punkten hänvisar till ”... dokument som upprättats av en eller flera parter i samband med traktatens ingående och godtagits av de andra parterna som dokument sammanhörande med traktaten”. Medlemmarna av OECD har varit med om att författa kommentarerna, varför detta villkor borde uppfyllas i förhållande till medlemsländerna. Kommentarna till modellskatteavtalet har uppnått en så central ställning att de kan uppfattas som dokument sammanhörande med skatteavtalen. Det förutsätts dock att parterna uttrycker sin vilja att följa materialet i

¹⁶⁰ Dahlberg 2003, s. 151–152.

¹⁶¹ Pijl 2006, s. 216.

¹⁶² Lang – Brugger, s. 99–100.

¹⁶³ Det äldsta skatteavtalet som ännu idag är i kraft är skatteavtalet med Egypten från år 1965. Arvs- och gåvoskatteavtal är däremot betydligt äldre.

¹⁶⁴ Ward et al., s. 23.

fråga. Här aktualiseras åter frågeställningen om det är möjligt att kommentarerna till modellskatteavtalet utgör tolkningsmaterial enligt Wienkonventionen i situationer där parterna inte uttryckligen skrivit in denna önskan i skatteavtalet? Fortsättningsvis förekommer samma problem som i punkt a), d.v.s. modellskatteavtalet har inte ingåtts i samband med att avtal slutits.¹⁶⁵

Modellskatteavtalet kan inte anses vara en sådan överenskommelse mellan parterna som avses i artikel 31(3) punkt a). Oberoende av om båda avtalslän-derna är OECD-medlemmar eller inte, faller de utanför punktens tillämpnings-område, eftersom modellskatteavtalet är en multilateral överenskommelse och inte bara en överenskommelse mellan skatteavtalets parter.¹⁶⁶ Wienkonventionen artikel 31(3) punkt a) borde dock kunna bli tillämplig, om parterna ingår en öm-sesidig överenskommelse enligt skatteavtalets artikel 25(3). Ömsesidiga över-enskommelser kan ses som avtal i den bemärkelse som avses i Wienkonventio-nen artikel 31(3) punkt a).¹⁶⁷ Då kommer parterna överens om hur skatteavtalet skall tolkas.

Kommentarerna med senare ändringar kan tänkas bli tolkningsmaterial ge-nom artikel 31(3) punkt b), som föreskriver att den praxis parterna följt i efter-hand vid traktatens tolkning kan utgöra en tolkningsgrund. Om parterna i sam-förstånd haft som praxis att tillämpa kommentarerna som tolkningsmaterial, faller de under punkten.¹⁶⁸ Regeln kan dock i praktiken vara svår att tillämpa, eftersom skatteavtal vanligen tolkas unilateralt av de lokala skattemyndigheter-na. Att på basis av sådana ställningstaganden på lokal nivå fastslå allmänna och bestående linjer för skatteavtalstolkning, som dessutom båda parterna kan enas om, är knappast möjligt.¹⁶⁹ Enligt artikel 31(3) punkt c) kan också internationella rättsregler som är tillämpliga mellan parterna utgöra tolkningsmaterial. Till följd av sin svaga rättsställning kan modellskatteavtalet inte uppfattas som en ”inter-nationell rättsregel” i traditionell mening.¹⁷⁰

Om man jämför skatteavtalets begrepp med en allmänspråklig eller allmän folkrättslig begreppsdefinition, kan man anse skatteavtalets begrepp utgöra en

¹⁶⁵ *Lindencrona* har uttalat sig på följande sätt om problemet: ”För egen del skulle jag vilja ansluta mig till uppfattningen att kommentaren är att hänföra till artikel 31 punkt 2 b) i Wienkonventio-nen.” Han ger dock ingen närmare motivering till detta ställningstagande. Se *Lindencrona*, s. 82. *Sasseville* har ansett att kommentarerna faller under antingen artikel 31(2) eller 31(3), och i sista hand under 32. Se *Sasseville 1999*, s. 52. Beträffande artikel 31(2), se också *Wittendorff*, s. 126–127.

¹⁶⁶ *Ward et al.*, s. 24.

¹⁶⁷ *Lang – Brugger*, s. 105.

¹⁶⁸ Även *Pijl 2006*, s. 220 företräder uppfattningen att kommentarerna kan falla under artikel 31(3) punkt b).

¹⁶⁹ *Lang – Brugger*, s. 103.

¹⁷⁰ *Dahlberg 2003*, s. 153.

speciell mening enligt artikel 31(4) i förhållande till en allmänna mening.¹⁷¹ Enligt min uppfattning skall skatteavtalen dock inte jämföras med allmänna folkrättsliga avtal och uttryck. Skatterätt och skatteavtal avviker i flera avseenden från övrig lagstiftning och folkrätt. Dessutom sluts skatteavtal vanligen separat från övriga internationella avtal, varvid det inte finns en risk att förväxla begreppen med andra folkrättsliga begrepp. Det är således sannolikare att modellskatteavtalets begrepp direkt utgör det slags gängse mening som avses i artikel 31(1), inte en speciell mening. Om den kommentarbaserade meningen avviker från den internationella gängse meningen inom skatteavtalsrätten är den förra en speciell mening i förhållande till den internationella meningen. Nyare ändringar i modellskatteavtalet som inte hunnit utvecklas till gängse mening kan dock anses utgöra en speciell mening, särskilt om den gamla kommentaren blivit flitigt tillämpad.¹⁷² När en avtalspart uttryckt sin avvikande åsikt i form av en anmärkning eller reservation till modellskatteavtalet, eller genom att använda en från modellskatteavtalet avvikande formulering i själva skatteavtalet, är det också så fråga om en sådan speciell mening som avses i Wienkonventionen.¹⁷³

Det kanske tydligaste stödet för att kommentarerna till modellskatteavtalet skall betraktas som tolkningsmaterial enligt Wienkonventionen finns i artikel 32.¹⁷⁴ Här stadgas det klart att supplementära tolkningsmedel är förarbeten och omständigheter vid traktatens ingående. I de fall där ett skatteavtal har sin förankring i modellskatteavtalet kan kommentarerna tolkas som en omständighet som beaktats vid avtalsförhandlingarna.¹⁷⁵ Det är svårare att motivera hur kommentarerna kvalificerar sig som förarbeten till ett skatteavtal, eftersom modellskatteavtalet inte har kommit till i samband med skatteavtalet.¹⁷⁶ Modellskatteavtalet har dock uppenbart tillämpats som modell för skatteavtalet och kommentarerna kan således ses som en form av förarbeten i ett bredare perspektiv. I och med att skatteavtalen ingåtts under tidsperioder då olika versioner av modellskatteavtalet funnits att tillgå, består de supplementära tolkningsmedlen av det modellskatteavtal som vid tiden för skatteavtalet var aktuellt.

Man måste dock minnas att artikel 32 i sista hand är ett supplementärt tolkningsmedel, som främst används för att bekräfta den tolkning som förespråkas enligt artikel 31 och när artikel 31 inte leder till konsensus om tolkningen av avtalstexten. Vidare gäller det att beakta tidsaspekten. Eftersom nyligen reviderade versioner av modellskatteavtalet inte nödvändigtvis hunnit utvecklas till

¹⁷¹ Se t.ex. *Wittendroff*, s. 125.

¹⁷² Denna frågeställning diskuteras ingående i *Ward et al.*, s. 26–27.

¹⁷³ *Maisto 2005b*, s. 18 och *da Silva*, s. 341.

¹⁷⁴ *Jfr Ault 1994*, s. 145 och *Ward 2008*, s. 82.

¹⁷⁵ Se t.ex. *Lang – Brugger*, s. 98.

¹⁷⁶ *Ward et al.*, s. 25.

gångse mening, kan man på goda grunder hävda att nyare kommentarer är supplementära tolkningsmedel, medan de äldre och oförändrade delarna av kommentarerna utgör gångse mening.¹⁷⁷ Vissa har dock förhållit sig skeptiska till huruvida kommentarerna faller under artikel 32. Med beaktande av hur mycket tid och energi som går åt till att utarbeta kommentarerna har vissa författare ansett det skäligt att ge kommentarerna ett större värde vid avtalstolkning.¹⁷⁸

I detta sammanhang vill jag ytterligare nämna att man till kommentarerna till artikel 25(5) har bifogat ett förslag till en ömsesidig överenskommelse om tillvägagångssättet vid skiljeförfarande (eng. Sample Mutual Agreement on Arbitration).¹⁷⁹ I förslaget sägs uttryckligen att Wienkonventionens tolkningsregler skall beaktas vid tolkningen av skatteavtalet.¹⁸⁰ Detta konstaterande tyder på att Wienkonventionens tolkningsregler accepterats också av OECD:s medlemsländer.

Framställningen ovan visar att det är många faktorer i artikel 31 som talar för att modellskatteavtalet med kommentarer direkt kan anses utgöra den gångse meningen eller alternativt den speciella mening som ersätter gångse mening. Kommentarererna kan också tänkas vara en del av sammanhanget enligt artikel 31(2) och 31(3). Även artikel 32 kan stöda uppfattningen att modellskatteavtalet faller under Wienkonventionen.¹⁸¹ Således förefaller det mig uppenbart att modellskatteavtalet åtminstone i någon form utgör material som skall beaktas vid tolkning. Alltför stor vikt skall inte läggas vid det som föreskrivs i Wienkonventionen, eftersom avsikten med den inte nödvändigtvis var att ge uttömmande definitioner av tolkningsmaterial.¹⁸² Tolkningsregeln i modellskatteavtalets artikel 3(2) och det inledande stycket i kommentarerna tillåter i vilket fall som helst att kommentarerna beaktas vid avtalstolkning. Dessutom beaktas kommentarer-na i praktiken oberoende av vilken rättslig status de formellt anses ha.¹⁸³ Slutsatsen blir att Wienkonventionen bara har en begränsad roll att spela vid skatteav-

¹⁷⁷ *Dahlberg* företräder åsikten att artikel 32 främst tillämpas på de ändringar i modellskatteavtalet som hänför sig till tiden efter år 1992, eftersom de tidigare formerna av modellskatteavtalet närmast kan betecknas som gångse mening enligt artikel 31. *Dahlberg 2003*, s. 154.

¹⁷⁸ *Erasmus-Koen – Douma*, s. 348.

¹⁷⁹ Punkt 1 ff. i "Sample Mutual Agreement on Arbitration", *OECD 2010*, s. 381 ff.

¹⁸⁰ Punkt 14 i "Sample Mutual Agreement on Arbitration", *OECD 2010*, s. 385.

¹⁸¹ Se också *van Brunschot*, s. 7.

¹⁸² *Ward* anser att kommentarerna till Wienkonventionen gör det klart att den internationella lagkommissionen (ILC) inte vid utarbetandet av artiklarna 31 och 32 försökte kodifiera alla principer och maximer som har blivit antagna av internationella domstolar. Han anför ytterligare att Wienkonventionens artiklar 31 och 32 har en begränsad roll att spela vid tillämpningen av OECD:s kommentarer i tolkningsprocessen. se *Ward 2006*, s. 98. *Sinclair* vågar t.o.m. anföra att Wienkonventionen i sig är ofullständig och eventuellt vilseledande. Se *Sinclair*, s. 117.

¹⁸³ Se *Sasseville 1999*, s. 52.

talstolkning.¹⁸⁴ Kanske det är bäst att utgå från att allt relevant material som är till nytta vid tolkning av skatteavtal skall beaktas oberoende av vad Wienkonventionen säger.¹⁸⁵

6.4.5 Ändringar i modellskatteavtalet

Vid tolkningen av ett skatteavtal som är konstruerat enligt modellskatteavtalets artiklar uppstår problem om skatteavtalet har slutits på basis av en äldre version av modellskatteavtalet än den som för tillfället tillämpas. Man ställs inför problem t.ex. om skatteavtalet är slutet år 1980 utifrån modellskatteavtalet från år 1977 och skatteavtalet tolkas i dag, när modellskatteavtalet och kommentarerna på ett flertal punkter redan hunnit revideras. Skall skatteavtalet då tolkas enligt den ursprungliga ordalydelsen i modellskatteavtalet och kommentarerna (statisk tolkning) eller enligt den nyaste versionen (ambulatorisk tolkning)?¹⁸⁶

Wittendorff betonar att i en internationell tolkning av traktat (d.v.s. enligt Wienkonventionen) borde *pacta sunt servanda*-principen följas, och avtalet tolkas enligt den betydelse avtalet hade vid ingåendet.¹⁸⁷ I punkt 33–36.1 i det inledande stycket till modellskatteavtalet har OECD direkt tagit ställning till hur medlemstaterna skall förhålla sig till ändringar i modellskatteavtalet och i ordalydelsen i avtalets kommentarer. Utgångspunkten är att skatteavtal primärt skall tolkas enligt ordalydelsen i den senaste versionen av modellskatteavtalet.¹⁸⁸ Regeln är dock inte helt undantagslös. Av det inledande stycket till modellskatteavtalet kan utläsas att det finns två former av ändringar, nämligen ändringar i kommentarerna som är en direkt följd av ändringar i modellskatteavtalets artiklar och ändringar som antingen förtydligar eller utgör tillägg till oförändrade artiklar i modellskatteavtalet.¹⁸⁹ Det är uppenbart att kommentarerna till ändrade artiklar i modellskatteavtalet inte kan tillämpas vid tolkning av skatteavtal som slutits enligt den gamla artikelns ordalydelse.¹⁹⁰ Däremot finns det skäl att iakttä änd-

¹⁸⁴ Se även Ward *et al.*, s. 30.

¹⁸⁵ Se t.ex. Ault 1994, s. 146 och Sinclair, s. 117.

¹⁸⁶ För en sammanfattning av de olika ståndpunkterna i rättslitteraturen, se Ward *et al.*, s. 104 ff.

¹⁸⁷ Wittendorff, s. 128.

¹⁸⁸ Se punkt 33 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, OECD 2010, s. 15.

¹⁸⁹ Detta framgår av punkt 35 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, OECD 2010, s. 15. Dahlberg har dragit samma slutsatser. Se Dahlberg 2003, s. 144–145. Ward presenterar en indelning i fyra kategorier av ändringar som i princip motsvarar den ovannämnda uppdelningen i två kategorier. Enligt Ward kan det vara fråga om ändringar som fyller ut luckor i tidigare kommentarer, utökar kommentarerna, dokumenterar vad stater har gjort i praktiken eller står i konflikt med tidigare kommentarer. Se närmare Ward 2006, s. 101–102 och Ward *et al.*, s. 79.

¹⁹⁰ Se första meningen i punkt 35 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, OECD 2010, s. 15: "Needless to say, amendments to the Articles of the Model Convention and changes to the Com-

ringar i kommentarerna som beror på tillägg eller förtydliganden till en artikel som för övrigt förblivit oförändrad. Detta beror på att själva artikelns innehåll inte har ändrats och att de nya kommentarerna avspeglar samstämmigheten mellan OECD:s medlemsländer i fråga om den rätta tolkningen av artikeln.¹⁹¹

Senare ändringar kan knappast ha ett lika stort tolkningsvärde som modellskatteavtalets ursprungliga form. Dessutom kan senare ändringar inte ha utvecklats till gängse mening enligt Wienkonventionen artikel 31(1).¹⁹² Senare ändringar i kommentarerna kan inte heller användas vid tolkning enligt Wienkonventionen artikel 31(2), eftersom dessa inte har uppstått i samband med traktatens ingående. *Lang – Brugge* diskuterar huruvida Wienkonventionen artikel 31(3) punkt a) eller snarare b) eventuellt tillåter att senare ändringar beaktas vid tolkning.¹⁹³ Artikel 31(4) kan däremot bli aktuell vid senare ändringar, om de nya kommentarerna utgör en speciell mening i förhållande till gängse mening. *Dahlberg* har ansett att nyare kommentarer åtminstone kan vara supplementära tolkningsmedel enligt artikel 32.¹⁹⁴

Tillägg och förtydliganden i kommentarerna måste dock behandlas med en viss varsamhet, eftersom de kan ge uttryck för betydelseförändringar i artiklarna. På senare tid har det förts fram att CFA i vissa fall har för avsikt att ändra innehållet i modellskatteavtalets artiklar genom att skriva om kommentarerna.¹⁹⁵ Låt oss anta en situation där tolkningen av en artikel i modellskatteavtalet är omtvistad. Det är inte helt osannolikt att artikelns ordalydelse förblir densamma trots att tolkningen, och därmed kommentarernas innehåll, till väsentliga delar ändras. I dessa fall är det inte fråga om ett tillägg eller ett förtydligande, utan snarast om en partiell eller total omtolkning av artikeln. Då kan det inte längre anses att avtal slutna före ändringen skall följa det nya innehållet i kommentaren.¹⁹⁶ Detsamma gäller i situationer där OECD lägger till en eller flera meningar till kommentarerna, och detta tillägg utgör en ny eller alternativ tolkning av artikeln. Ett dylikt nytt och fristående tillägg kan knappast utgöra grund för tolkningen, om inte

mentaries that are a direct result of these amendments are not relevant to the interpretation or application of previously concluded conventions where the provisions of those conventions are different in substance from the amended Articles.”

¹⁹¹ Se andra meningen i punkt 35 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *OECD 2010*, s. 15. Problematiken med statisk och ambulatorisk tolkning har diskuterats i *Ault 1994*, s. 147–148.

¹⁹² *Dahlberg 2003*, s. 151.

¹⁹³ Se *Lang – Brugger*, s. 103 ff. Artikel 31(3) punkt a) förutsätter att en efterföljande överenskommelse ingåtts mellan avtalsparterna. Kommentarererna sammanställs av OECD. Dessutom är kommentarerna inga överenskommelser. Således borde artikel 31(3) punkt a) inte vara tillämplig på senare ändringar i kommentarerna, förutom när parterna ingår en överenskommelse enligt skatteavtalets artikel 25(3) i vilken parterna avtalar om hur skatteavtalet skall tolkas.

¹⁹⁴ *Dahlberg 2003*, s. 154.

¹⁹⁵ *Ward et al.*, s. 4.

¹⁹⁶ *Ward 2006*, s. 101–102.

parterna separat har avtalat om saken i efterhand. Alla oklara situationer om huruvida en ny tolkning skall godtas eller inte kan åtgärdas med hjälp av ömsesidiga överenskommelseförhandlingar mellan avtalsländerna.

6.4.6 Reservationer och anmärkningar

Det gäller ytterligare att notera att de stater som önskar ta avstånd från ordalydelsen i och tolkningen av modellskatteavtalet kan göra s.k. reservationer och anmärkningar. Med anmärkningar avses att ett medlemsland uttrycker sin avvikande åsikt om hur en artikel enligt kommentarerna skall tolkas, medan själva artikeln i modellskatteavtalet däremot lämnas orörd.¹⁹⁷ Reservationer görs, till skillnad från anmärkningar, inte till kommentarerna utan direkt till artiklarna. Reservationer uttrycker medlemslandets avvikande åsikt direkt i förhållande till artiklarna i modellskatteavtalet. Anmärkningarna är således inte lika absoluta som reservationerna, som kan åsidosätta hela artiklar inklusive kommentarerna till dem. Det att en stat inte gjort en reservation eller anmärkning tyder visserligen på att modellskatteavtalet och kommentarerna godkänts, men garanterar inte detta.¹⁹⁸ Reservationerna och anmärkningarna måste ha gjorts före skatteavtalet ingicks. I annat fall kan de under inga omständigheter beaktas vid tolkningen.¹⁹⁹

Reservationer, samt att en part accepterar reservationen eller motsätter sig den, måste alltid göras skriftligen.²⁰⁰ Det att en reservation skall följas framkommer vanligen genom att artikeln i skatteavtalet modifierats i enlighet med reservationen. Eftersom reservationerna vanligen medför ändringar i artikeln kan inte heller kommentarerna till artikeln längre tillämpas vid tolkningen. Om en reservation gjorts till modellskatteavtalet, men artikeln inte ändrats i enlighet med den, kan man utgå från att kommentarerna fortsättningsvis är relevanta.²⁰¹ Betydelsen av anmärkningar är svårare att fastställa, och kommer således att behandlas mera ingående.

En anmärkning innebär inte i sig att medlemslandet tar avstånd från texten i modellskatteavtalet, men nog att artiklarna till någon del tolkas på ett annat sätt än vad som rekommenderas i kommentarerna. Anmärkningar syns vanligen inte i skatteavtalets formulering, eftersom anmärkningarna görs bara till kommentarerna. Således kan det vara svårt att avgöra huruvida avsikten var att följa anmärkningen eller inte. Anmärkningarnas ställning är komplicerad i och med att

¹⁹⁷ Punkt 30 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *OECD 2010*, s. 14.

¹⁹⁸ Se *Engelen 2004*, s. 465–466, som anser att modellskatteavtalet i vissa fall kan vara bindande när parterna inte gjort anmärkningar eller reservationer.

¹⁹⁹ Detta är en allmänt omfattad åsikt, se bl.a. *Dahlberg 2003*, s. 147 och *Lang – Brugger*, s. 101.

²⁰⁰ *Ward et al.*, s. 68.

²⁰¹ *Lang – Brugger*, s. 101.

det inte finns några internationella regler om deras tolkningsvärde. Wienkonventionens artiklar 19–25 gäller uttryckligen bara reservationer.²⁰² Att anmärkningar kan vara olika till sin natur gör inte saken enklare. Anmärkningarna kan gälla alternativa tolkningar av kommentarerna, bara utgöra tillägg till tolkningen, vara av olika styrka etc. Anmärkningens natur kan antas påverka dess relevans. Praxis avseende anmärkningarnas inverkan på skatteavtal varierar. Det finns exempel på fall där ett land yrkat att en anmärkning skall följas i vissa avtal, medan anmärkningen i andra avtal har åsidosatts.²⁰³ De fall där parterna uttryckligen och skriftligen avtalat om vilken tolkning som skall följas är i minoritet. I majoriteten av alla skatteavtal tar parterna inte ställning till anmärkningar, varför problem kan uppstå senare.²⁰⁴ Härnäst görs ett försök att besvara de oklara frågorna kring anmärkningar.

I kommentarerna till OECD:s modellskatteavtal sägs tydligt att reservationer och anmärkningar bör beaktas vid tolkning av skatteavtal. Enligt kommentarerna bör medlemsländerna när de sinsemellan ingår nya bilaterala avtal eller reviderar gällande bilaterala avtal, följa modellavtalet så som det tolkas i kommentarerna och med beaktande av de reservationer som tagits in i dessa. Enligt kommentarerna bör skattemyndigheter också följa dessa kommentarer, så som de modifieras från tidpunkt till tidpunkt och med beaktande av anmärkningarna, vid tillämpningen och tolkningen av stadgandena i skatteavtal som baserar sig på modellskatteavtalet.²⁰⁵ I rättslitteraturen har betydelsen av anmärkningar diskuterats flitigt. Vissa argument talar för att anmärkningarna skall följas vid tolkning, medan andra argument talar för motsatsen.²⁰⁶ Det har också förts fram att anmärkningar främst skall ses som en form av information som ett land ger om sin egen inställning till en viss artikel.²⁰⁷ Man kan således hävda att reservationer och anmärkningar i första hand skall ses som meddelanden från ett land till kommande avtalsparter om vilka teman som kommer att tas upp vid avtalsförhandlingar.

Anmärkningar kan bli bindande om avtalsparterna enas om saken. Frågan är dock när en part kan anses ha accepterat anmärkningen. Om parterna avtalar om tolkning enligt anmärkningen råder det ingen oklarhet om huruvida den binder eller inte. För att utreda om parterna hade för avsikt att inkludera anmärkningen i skatteavtalet, måste material från avtalsförhandlingarna i sista hand konsultera-

²⁰² Ward 2006, s. 100 och Ward et al., s. 66.

²⁰³ Maisto 2005b, s. 15 och Ward et al., s. 68.

²⁰⁴ Maisto 2005b, s. 15.

²⁰⁵ Andra meningen i punkt 3 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, OECD 2010, s. 7.

²⁰⁶ Om anmärkningarnas rättsliga ställning, se Maisto 2005b, s. 14 ff. och Maisto 2005c, s. 73 ff.

²⁰⁷ Pijl 2006, s. 218.

ras.²⁰⁸ De problematiska situationerna uppstår snarast då parterna inte avtalar om anmärkning. Utgångspunkten är alltid att parterna är bekanta med kommentarerna till modellskatteavtalet och således känner till anmärkningarna. Huruvida parterna kan förutse vad anmärkningarna gäller och leder till är däremot en annan sak.

Maisto framför tanken att om inte motparten protesterar mot anmärkningen, kan parten i teorin anses ha accepterat den. Således blir tolkningen enligt anmärkningen den speciella mening som avses i Wienkonventionen artikel 31(4).²⁰⁹ Denna argumentationskedja möter samma problem som tanken att kommentarerna blir bindande enligt principen om konkludent godkännande (*acquiescence*). Vidare måste man fråga på vilken grund man kan anta att den ena statens uppfattning får status av ”speciell mening” framför den andra statens uppfattning. Det att en stat inte gjort en anmärkning kan ju också ses som en unilateral deklaration eller protest mot den andra partens anmärkning.²¹⁰ Det som också talar emot anmärkningarnas relevans vid tolkning är det faktum att anmärkningarna görs till det i sig icke-bindande modellskatteavtalets ännu mindre bindande kommentarer. Enligt en annan uppfattning inverkar situationen på huruvida anmärkningen kan följas eller inte. I vissa frågor är en asymmetrisk tolkning fullt möjligt utan att några olägenheter skulle uppstå därav. Detta gäller särskilt i sådana fall där hemviststaten accepterar den tolkning som förs fram i källstaten, trots att denna tolkning bygger på en anmärkning.²¹¹ Om det dock är fråga om sådana artiklar där en symmetrisk tolkning är absolut nödvändig, som t.ex. vid artikel 4(2), måste parterna enas om hur artikeln skall tolkas. I dessa fall måste tolkningskonflikten i sista hand lösas genom en ömsesidig överenskommelse.²¹²

6.5 KOMMENTARERNAS TOLKNINGSVÄRDE I FINLAND

Det starkaste beviset på att kommentarerna till modellskatteavtalet utgör ett betydande tolkningsmaterial är det faktum att modellskatteavtalets artiklar i praktiken följs. Särskilt i OECD-medlemsländer har kommentarerna fått en stor prak-

²⁰⁸ *Lang – Brugger*, s. 101.

²⁰⁹ *Maisto 2005b*, s. 18.

²¹⁰ *Maisto 2005c*, s. 87.

²¹¹ Om det finns ett oklart begrepp i skatteavtalet, föreskriver artikel 3(2) att den part som tillämpar skatteavtalet skall tolka det. Vanligen tillämpar båda staterna skatteavtalet. Enligt en uppfattning skall källstaten ha företräde vid tolkning enligt artikel 3(2). Således skall hemviststaten acceptera källstatens tolkning, också om tolkningen baserar sig på en anmärkning.

²¹² *Ward et al.*, s. 75–77 och 113.

tisk betydelse. I Sverige har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att man kan anta att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som motsvarar vad OECD rekommenderar, om avtalet utformats i överensstämmelse med modellavtalet.²¹³ *Vogel* lyfter också fram exempel som visar att i t.ex. USA, Nederländerna och Tyskland har kommentarerna tillämpats i praktiken.²¹⁴ I vissa skatteavtal har det t.o.m. klargjorts att kommentarerna skall tillämpas vid tolkning av avtalet.²¹⁵ I Finland har HFD i några fall hänvisat till kommentarerna. I det följande granskas i korthet hur kommentarerna behandlats i dessa beslut. Jag tar också ställning till hur kommentarerna bemöts i rättslitteraturen.

Till följd av Finlands OECD-medlemskap och att skatteavtalen bygger på modellskatteavtalet tillmäts kommentarerna stort tolkningsvärde i praktiken och i rättslitteraturen. I rättslitteraturen har t.ex. *Helminen*, *Mehtonen* och *Vapaavuori* ansett att kommentarerna är av betydelse vid tolkning.²¹⁶ HFD har i några beslut befast kommentarernas betydelse som tolkningsmaterial. Detta framkommer tydligt i målet HFD 2002:26 där domstolen anförde följande:

”Trots att kommentarerna till modellskatteavtalet formellt inte är en bindande rättskälla, har de betydelse som tolkningshjälp särskilt när det är fråga om tolkningen av ett skatteavtal som följer systematiken i OECD:s modellskatteavtal.”²¹⁷

Uttalandet måste läsas med beaktande av att målet gällde tolkningen av skatteavtalet mellan Belgien och Finland, som båda är OECD-medlemsländer. HFD an-

²¹³ Se RÅ 1996 ref. 84. Fallet har behandlats i *Dahlberg 2003*, s. 148, *Kleist 2012*, s. 69–70 och *Sallander*, s. 59–60.

²¹⁴ Om kommentarernas spridning och betydelse i världen, se t.ex. *Vogel 1986*, s. 39–40 och *Vogel 1997*, Introduction, marg.nr. 79 (s. 43–44). *van Brunschot* har behandlat mål vid Högsta domstolen i Nederländerna med avseende på hur kommentarerna har tolkats. Han drar slutsatsen att kommentarerna har tillskrivits betydelse i praktiken. Se *van Brunschot*, s. 8 ff. Om kommentarerna i Norge, se *Zimmer 2008*, s. 1.

²¹⁵ Vissa avtal inkluderar ett omnämnande av kommentarernas värde som tolkningsmaterial. Österrike har i s.k. *Memorandum of understanding*-avtal (samförståndsavtal) skriftligen avtalat med USA att kommentarerna utgör tolkningsmaterial. Se *Sasseville 1999*, s. 51–52 och *Blokker*, s. 26. *Vogel* anger att det i ett protokoll till skatteavtalet mellan Tyskland och Schweiz har klargjorts att kommentarerna skall följas vid avtalstolkning. Observera dock att denna information är från år 1986. Se *Vogel 1986*, s. 41–42.

²¹⁶ *Helminen 2001*, s. 83, *Mehtonen*, s. 43 och *Vapaavuori 1993a*, s. 320–321. Se också *Äimä – Frände – Hellsten*, s. 388.

²¹⁷ HFD 2002:26, rubrik: Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu, underrubrik: 2.2 Yleistä verosopimuksista. (Övers. förf.) I målet hänvisade domstolen också till fallet *C-336/96 Gilly* som en motivering till varför OECD:s modellskatteavtal skall beaktas. I målet konstateras följande: ”Det är, vid beskattningsrättens fördelning, inte ologiskt för medlemsstaterna att ta intryck av internationell praxis och det modellavtal som har utarbetats av OECD ...” Fallet *C-336/96 Gilly*, punkt 31. I domen togs inte ställning till vilket värde kommentarerna har som tolkningsmaterial, men det faktum att EU-domstolen beaktat modellskatteavtalet är i sig redan mycket betydelsefullt.

såg med andra ord att kommentarerna har värde vid tolkningen av skatteavtal som ingåtts med ett annat OECD-medlemsland. HFD har dock i målet HFD 2011:101 också tillämpat kommentarerna trots att skatteavtalet slutits med ett land som inte var medlem av OECD. Till denna del konstaterade HFD följande:

”Vid tolkning av finska skatteavtal vars bestämmelser följer OECD:s modellskatteavtal är det motiverat att ge vikt åt vad som nämns om tolkning i kommentarerna till OECD:s modellskatteavtal, oberoende av om den andra avtalsparten är OECD-medlem eller inte.”²¹⁸

Besluten låter förstå att kommentarerna inte är bindande som tolkningsmaterial, men att de bör beaktas vid tolkningen både när skatteavtalsparten är ett OECD-medlemsland och i övriga situationer. Även Skatteförvaltningen har ansett att kommentarerna bör följas.²¹⁹

Följande fråga gäller huruvida en statisk eller ambulatorisk tolkning följs i de fall där nyare kommentarer finns att tillgå. Cirka hälften av Finlands skatteavtal är äldre och följer modellskatteavtalet från år 1977. De nya skatteavtalen följer självklart den senaste versionen av modellskatteavtalet.²²⁰ Eftersom Finland har ett stort antal äldre skatteavtal uppstår ofta frågan om den senaste versionen av kommentarerna kan följas. I rättslitteraturen har t.ex. *Helminen* tidigare ansett att den senaste versionen av kommentarerna beaktas först.²²¹ Numera anser *Helminen* att den ursprungliga versionen primärt skall följas.²²² Jag förespråkar en ambulatorisk tolkning så länge modellskatteavtalet inte ändrat innehållsmässigt. Det är skäl att iaktta ändringar i kommentarerna som beror på mindre tillägg eller förtydliganden. Om däremot innebörden i artikeln ändrat är det skäl att följa den ursprungliga kommentaren. I rättspraxis har HFD tagit ställning till frågan i målet HFD 2002:26:

”Särskild vikt vid tolkning tillmäts den ordalydelse som kommentarerna hade vid den tidpunkt när det ifrågavarande skatteavtalet förhandlades fram mellan avtalsparterna, men även senare ändringar i kommentarerna har betydelse som tolkningshjälp i andan av Wienkonventionen om traktaträtt. På motsvarande sätt har de kommentarer som beskriver OECD-ländernas praxis betydelse, och då särskilt vid sådana ändringar och tillägg till kommentarerna som gäller nya fenomen och situationer.”²²³

²¹⁸ HFD 2011:101 (Övers. förf.).

²¹⁹ Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 179.

²²⁰ Observera att detta inte innebär att modellskatteavtalet måste följas slaviskt. Finland har t.ex. inte infört det nya skiljeförfarandet i sina nya skatteavtal. Se t.ex. propositionen till skatteavtalet med Uruguay, RP 40/2012 rd, s. 33–34.

²²¹ *Helminen 2001*, s. 83.

²²² *Helminen 2013b*, s. 67.

²²³ HFD 2002:26, rubrik: Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu, underrubrik: 2.2 Yleistä verosopimuksista (Övers. förf.).

Domstolen hänvisar således primärt till den version av kommentarerna som var giltig då avtalet förhandlades. Inte sällan har avtalet förhandlats under långa perioder. Dessutom kan verkställandet på nationell nivå ibland ta flera år. Det händer att ett nytt modellskatteavtal redan har publicerats när skatteavtalet slutligen träder i kraft. HFD har således velat ge företräde åt den version som var giltig vid förhandlingarna, inte vid ikraftträdandet. Beslutet är också till den del intressant att HFD inte gör en skillnad mellan ändringar i kommentarerna som är en direkt följd av ändringar i modellskatteavtalets artiklar och ändringar som antingen förtydligar, ändrar eller utgör tillägg till skriftligt sett oförändrade artiklar i modellskatteavtalet. I stället nämns bara att särskild vikt tillmäts de ändringar och tillägg som beskriver nya fenomen och situationer. Utgången i målet HFD 2002:26 var att ett gammalt skatteavtal kunde tolkas enligt de nya kommentarerna, trots att tolkningen gick ut över vad en strikt tolkning av artikeln i skatteavtalet hade tillåtit.²²⁴

Även i andra mål har intressanta situationer uppstått avseende förhållandet mellan nyare och äldre kommentarer. Målet HFD 2011:101 gällde beskattningen av betalning för nyttjanderätt till dataprogram. Ett bolag i Finland hade sålt nyttjanderätt till Vietnam, Kina, Japan och Korea. Dessa länder hade beskattat betalningen för nyttjanderätten som royalty och således tagit ut en källskatt enligt artikel 12 i respektive skatteavtal. Bara i skatteavtalet med Vietnam nämndes dataprogram i artikel 12. Källskatten i Vietnam avräknades i Finland. I de resterande fallen ansågs betalningarna som inkomst från rörelse enligt artikel 7. Enligt artikel 7 hade bara Finland rätt att beskatta inkomst från rörelse. Till följd av detta beviljades inget avdrag för källskatten. Avtalen med Japan, Kina och Korea hade förhandlats under åren 1972–1987. Under denna tidsperiod nämndes varken i modellskatteavtalet eller i kommentarerna något om inkomster från dataprogram. Numera inkluderar modellskatteavtalet artikel 12 och kommentarerna royaltyinkomster från dataprogram. FD ansåg att man kunde tolka de gamla skatteavtalen i ljuset av det nuvarande modellskatteavtalet, och ansåg således att betalningarna var royalty. HFD gav ett långt och välmotiverat beslut i ärendet. Särskild vikt ägnas naturen av de rättigheter som överlåtits till Japan, Korea och Kina, samt hur dessa skulle uppfattas enligt de nya kommentarerna (från år 2008). Domstolen kom fram till att betalningarna inte kunde anses vara royalty enligt kommentarerna. Det förblir dock oklart hur ärendet hade utfallit om dataprogram nämnts i royaltyartikeln i skatteavtalen. Eftersom skattesubjektet inte överklagat beskattningen av betalningarna från Vietnam, framgår inte heller

²²⁴ HFD 2002:26, rubrik: Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu, underrubrik: 2.3 Belgian ja Suomen välisen verosopimuksen vaikutus nyt ratkaistavassa asiassa. Se även *Ward et al.*, s. 100–101, som kommenterar målet HFD 2002:26.

huruvida HFD hade bedömt betalningarna från Vietnam lika som de övriga betalningarna. Det är dock intressant att den senaste versionen av modellskatteavtalet konsulterades vid tolkningen trots att avtalen var relativt gamla.

I rättspraxis har jag bara funnit ett mål där reservationer gjorda till skatteavtalet behandlats. Finland torde följa den allmänna uppfattningen enligt vilken reservationer och anmärkningar inte nödvändigtvis är bindande vid tolkning, samt att utelämnade reservationer och anmärkningar inte nödvändigtvis innebär att modellskatteavtalets innehåll godkänns som sådant. Denna slutsats kan också dras utifrån finansministeriets uttalande i målet HFD 2006:75.

”Reservationens innehåll bör alltid tas med i skatteavtalet för att reservationen skall ha egentlig juridisk betydelse. ... Reservationerna till OECD:s modellskatteavtal finns i kommentarerna, således kan de inte till sin betydelse jämföras med reservationer i ett skatteavtal. Det att en reservation inte gjorts i något ärende kan inte uppfattas som ett tecken på att modellskatteavtalets ordalydelse godkänts till alla delar eller att den interna lagstiftningen inte skulle ha rörelseutrymme vid tillämpning av skatteavtalet.”²²⁵

Visserligen talas det bara om reservationer, men eftersom reservationer och anmärkningar är nära besläktade, utgår jag från att ställningstagandet också gäller anmärkningar. För att anmärkningarna skall ha relevans måste detta komma fram på ett eller annat sätt. I vilket fall som helst får anmärkningarna inte någon starkare ställning än reservationerna.

Hur Finland förhåller sig till Wienkonventionen i samband med tolkningen av kommentarerna är inte fullt klart. Mig veterligen har HFD bara i ett skattemål nämnt Wienkonventionen. HFD tog inte direkt ställning till Wienkonventionens inverkan på kommentarernas tolkningsvärde, men nämnde nog att ändringar i kommentarerna kan beaktas vid tolkning i Wienkonventionens anda.²²⁶

Ytterligare en intressant fråga är vilket tolkningsvärde som skall tillskrivas olika typer av förarbeten till skatteavtalen, som t.ex. regeringspropositioner. I flera regeringspropositioner till skatteavtal har det i fråga om vissa artiklar uttryckligen nämnts att dessa motsvarar modellskatteavtalet och kommentarerna till det. Se t.ex. kommentarerna till artikel 11 i propositionen till skatteavtalet med Turkiet: ”Artikeln överensstämmer med artikel 11 i OECD:s modellavtal eller dess kommentarer.”²²⁷ I propositionen till skatteavtalet med USA nämns i

²²⁵ HFD 2006:75, rubrik: Käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa. (Övers. förf.) Målet har i korthet kommenterats i *Äimä – Frände – Hellsten*, s. 389.

²²⁶ Se HFD 2002:26, rubrik: Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu, underrubrik: 2.2 Yleistä verosopimuksista: ”... även i efterhand gjorda ändringar i kommentarerna har betydelse som tolkningshjälp i andan av Wienkonventionen om traktaträtten.” (Övers. förf.). I Sverige har Regeringsrätten uttryckligen angivit att Wienkonventionen artiklarna 31–33 skall tillämpas vid tolkning av skatteavtal. Se RÅ 1996 ref. 84 och *Dahlberg 2003*, s. 148.

²²⁷ RP 161/2010 rd, s. 5.

fråga om artikel 1 t.o.m. vilken version av kommentarerna som skall tillämpas: ”Dessa bestämmelser motsvarar de bestämmelser om börsnoterade och omfattande kontroll underställda bolag som finns i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal (versionen från januari 2003).”²²⁸

Propositionerna lämnar flera frågor obesvarade. Varför nämns kommentarerna bara vid en handfull artiklar? Betyder detta att kommentarerna bara kan följas i fråga om dessa artiklar? Propositionerna är unilaterala handlingar, men de återspeglar trots allt det som skett vid avtalsförhandlingarna. Kan konstaterandet i propositionen således anses motsvara båda parternas önskan, eller bara Finlands önskan? Propositionens ställning vid avtalstolkning kan anses vara relativt svag genom att det är en ensidig handling. Åtminstone kan propositioner inte åberopas i enlighet med Wienkonventionen artikel 31. Däremot kan artikel 32 eventuellt tillämpas, eftersom artikeln inte förutsätter att tolkningsmedlet ingåtts gemensamt av parterna.²²⁹

6.6 SAMMANFATTNING

Syftet med detta kapitel har primärt varit att analysera vilka faktorer som inverkar på tolkningen av skatteavtal. Kapitlet inleddes med en analys av de nationella tolkningsprinciperna. Det framkom att nationell rätt sällan innehåller klara regler för tolkning av skatteavtal eller andra internationella avtal. I princip skall således de vanliga nationella tolkningsprinciperna tillämpas också på skatteavtalen. Eftersom skatteavtal och nationell rätt till sin natur avviker från varandra, har de nationella tolkningsmetoderna i praktiken inte tillämpats som sådana. Tillämpliga tolkningsmetoder finns också inkluderade i skatteavtal och i Wienkonventionen.

Den allmänna tolkningsregeln i artikel 3(2) i modellskatteavtalet är otydlig och möjliggör flera olika tolkningsmodeller. Först och främst tillåter den såväl tolkning enligt sammanhanget som tolkning enligt nationell rätt. I rättslitteraturen har det flitigt diskuterats vilken tolkningsmodell som skall prioriteras. För det andra råder det oklarhet om en ambulatorisk eller statisk tolkning skall följas. För det tredje uppstår frågan vem som får tillämpa avtalet och således har rätt att tolka det. För det fjärde är det oklart hur artikel 3(2) förhåller sig till de mera generella tolkningsreglerna i Wienkonventionen. Särskilt den sista frågan har visat sig vara problematisk, eftersom en tolkning enligt artikel 3(2) och Wienkonventionen i vissa fall kan leda till olika resultat.

²²⁸ RP 95/2006 rd, s. 3.

²²⁹ För motsvarande diskussion i Sverige, se *Cejie 2010*, s. 96–97.

Eftersom skatteavtal är internationella traktat i den bemärkelse som avses i Wienkonventionen, måste också Wienkonventionens tolkningsregler utredas. I Wienkonventionen artiklarna 31–33 regleras tolkningen av internationella traktat. Wienkonventionen artikel 31 förespråkar en tolkning som är i överensstämmelse med den gängse meningen av avtalens uttryck sedda i sitt sammanhang och i ljuset av avtalens ändamål och syfte. Vad som avses härmed är inte fullt klart. Uppenbarligen syftas på en teleologisk och litterär tolkning. En tolkning enligt nationell rätt avses åtminstone inte.

Det andra syftet med detta kapitel var att visa hur tolkningskonflikter kan uppstå. Vi har sett att det finns ett stort utbud av tolkningsprinciper och definitioner på oklara begrepp. Ingen av tolkningsmetoderna står klart över de andra. Dessutom kan vissa tolkningsprinciper vara i konflikt med andra principer, som t.ex. tolkning enligt nationell rätt enligt skatteavtalets artikel 3(2) och tolkning enligt gängse mening i Wienkonventionen artikel 31. Hur skatteavtal tolkas i praktiken varierar i sista hand från fall till fall och från land till land. Det är sannolikt korrekt att säga att Wienkonventionen lägger grunden för all internationell avtalstolkning, att OECD:s kommentarer blir oundvikliga vid skatteavtal som bygger på modellskatteavtalet och skatteavtalets tolkningsregler och att de nationella tolkningsprinciperna och definitionerna aktualiseras automatiskt i och med att de nationella domstolarna prövar skatteavtalen.²³⁰ Alla element inverkar med andra ord på tolkningen av skatteavtal. Till följd av mångfalden av tolkningsmetoder och begreppsdefinitioner samt bristen på koordination länderna emellan, uppstår enkelt tolkningskonflikter. Detta gäller särskilt vid bestämmandet av hemvist. Båda staterna kan relativt övertygande argumentera för korrektheten i sitt eget sätt att tolka avtalet och kommentarerna. I brist på en internationell behörig domstol måste tolkningskonflikter i sista hand lösas genom ömsesidiga överenskommelser. För att minska antalet olösta tolkningskonflikter behövs klarare tolkningsprinciper. Att nu omarbota Wienkonventionen är knappast möjligt. Likaså kan det vara svårt att få alla länder att gå in för liknande nationella tolkningsregler. Således är det snarast på skatteavtalsnivå som tolkningsprinciperna kan åtgärdas. Det är följaktligen dags att utveckla och modernisera artikel 3(2) i OECD:s och FN:s modellskatteavtal.

Det tredje syftet med kapitlet var att utreda vilket tolkningsvärde som skall tillskrivas kommentarerna till modellskatteavtalet. Kommentarnas tolkningsvärde behandlades utgående från själva kommentarerna, folkrättsliga principer och Wienkonventionen. OECD är tydlig i att kommentarerna inte är bindande, men rekommenderar starkt att de skall följas vid avtalstolkning. De folkrättsliga

²³⁰ *van Brunschot* konstaterar att domstolarna sällan är förtrogna med skatteavtalstolkning och således ofta väljer att tolka begrepp enligt den nationella betydelsen. *van Brunschot*, s. 6.

principerna om god tro, estoppel och acquiescence kan knappast göra skatteavtalskommentarerna bindande. Inte heller Wienkonventionen kan åberopas i syfte att visa att kommentarerna är bindande. Däremot är det klart att kommentarerna kan beaktas vid tolkning i enlighet med Wienkonventionen artikel 31 eller åtminstone artikel 32. Äldre och väletablerade artiklar med kommentarer kan sägas utgöra den gängse mening som avses i artikel 31(1), medan nyare kommentarer kan falla under den speciella mening som avses i artikel 31(4). I sista hand kan kommentarerna alltid anses vara supplementärt tolkningsmaterial enligt artikel 32. Trots allt finns det de som anser att kommentarerna är bindande i särskilda fall. Denna uppfattning baserar sig främst på allmänna folkrättsliga principer. Jag anser dock att kommentarerna inte är bindande, förutom om parterna uttryckligen har avtalat om saken. Oberoende av vilken uppfattning som understöds, har kommentarerna i praktiken en stor betydelse vid tolkning av skatteavtal.²³¹ Detta kommer tydligt fram i rättspraxis.

²³¹ Se även *Pijl 2008*, s. 129.

7 Hemvist och dubbelboende under skatteavtalsförhållanden

7.1 ALLMÄNT

Hemvist är ett viktigt begrepp i skatteavtal. Först och främst är hemvist enligt artikel 1 i skatteavtal vanligen en förutsättning för att skatteavtalet över huvud taget skall kunna tillämpas. För det andra sker fördelningen av beskattningsbehörigheten på basis av vilket land som anses vara skattesubjektets hemvist och vilket land som är inkomstens källstat. Enligt OECD:s modellskatteavtal har hemviststaten rätt att beskatta en skattskyldig för dennes globala inkomster, medan källstaten bara har rätt att beskatta inkomster som har sitt ursprung i landet i fråga. Modellskatteavtalet är således konstruerat i harmoni med de allmänna principerna om beskattningsbehörighet.¹ Det finns tre modeller för hur beskattningsbehörigheten kan fördelas: inkomsten beskattas utan begränsningar i källstaten, beskattningen av inkomster har begränsats i källstaten och inkomsten kan inte över lag beskattas i källstaten.² Om källstaten har full eller begränsad rätt att beskatta inkomsten, måste hemviststaten gottgöra den skatt som betalats i källstaten.³ Det är således av avgörande betydelse att hemvistet kan bestämmas.

I de fall där en fysisk person enligt båda ländernas nationella skattelagstiftning anses vara bosatt i landet uppstår s.k. dubbelboende.⁴ Om dubbelboendesituationen bedöms bara utifrån tillgången till skatteavtal, kan situation te sig fördelaktig i och med att personen i fråga kan yrka på skatteavtalsnätverken i vardera staten.⁵

¹ Nationalitetsprincipen återfinns emellertid inte i OECD:s modellskatteavtal. Detta betyder dock inte att medborgarskapet helt och hållet skulle sakna relevans. Ett av kriterierna för att avgöra den skatteavtalsmässiga hemvisten enligt artikel 4(2) är nämligen skattesubjektets medborgarskap. Likaså spelar medborgarskapet en avgörande roll i artikel 24 om diskrimineringsförbudet.

² Se punkt 20 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *OECD 2010*, s. 11.

³ I sällsynta fall kan källstaten vara skyldig att andanröja dubbelbeskattning.

⁴ Modellskatteavtalet lämpar sig för situationer av dubbelboende, men inte för t.ex. trippelt boende. Detta framkommer av artikel 1, där det uttryckligen hänvisas till hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna. Om modellskatteavtalet avsåg flera stater samtidigt hade det hänvisats till en eller flera avtalsslutande stater. Det nordiska skatteavtalet är däremot multilateralt, varvid boende i flera stater har beaktats i artikel 1.

⁵ Se *Heumer*, s. 116. Särskilt i samfundsbeskattningen förekommer att ett bolag strävar efter dubbel hemvist för att få tillgång till två skatteavtal. I en sådan situation försöker bolaget yrka på beskattning enligt det skatteavtal som är fördelaktigare. Se *Kosters 2009*, s. 375 och *IFA: Abusive Application of International Tax Agreements*, s. 28 ff.

Dubbelboendesituationen innebär dock att båda länderna anser att personen i fråga är allmänt skattskyldig enligt nationell rätt. Detta resulterar eventuellt i dubbelbeskattning. Dubbelboendesituationer löses i allmänhet genom skatteavtal (förutsatt att ett sådant existerar). Enligt artikel 4(2) i OECD:s modellskatteavtal bestäms vilket land som i dubbelboendekonflikter är en fysisk persons hemviststat och vilket land som är källstat för skatteavtalsändamål. Reglerna om hemvist i skatteavtalen inverkar vanligen inte på skattskyldigheten enligt nationell rätt, utan bestämmer bara hemvist och källstat i förhållande till skatteavtalet.⁶ Om länderna i fråga har olika uppfattning om hur artikel 4(2) skall tolkas, måste konflikten i sista hand lösas genom ömsesidiga överenskommelseförhandlingar i enlighet med artikel 25. Om vartdera avtalslandet anser sig vara hemvist enligt skatteavtalet kan man också tala om ”dubbel hemvist”.⁷ Först efter att källstaten och hemviststaten enligt skatteavtalet fastställts kan skatteavtalet tillämpas framgångsrikt. Med ordet hemvist syftas således på artikel 4 i skatteavtalet, medan ordet boende syftar på nationella regler för skattskyldighet.

I detta kapitel kommer modellskatteavtalen samt Finlands skatteavtal att behandlas. Avsikten är att utreda hur skatteavtalen inverkar på lösandet av dubbelboendesituationer, d.v.s. hur bestäms vilken stat som är hemviststat respektive källstat enligt artikel 4? Kapitlet inleds med en kort redogörelse för de två viktigaste modellskatteavtalen, d.v.s. OECD:s och FN:s modellskatteavtal. Det finns ytterligare några andra modellskatteavtal.⁸ Av dessa är USA:s modellskatteavtal det viktigaste.⁹ USA:s modellskatteavtal har dock inte tagits till behandling, eftersom det har en marginell betydelse för Finlands del i förhållande till FN:s och OECD:s modellskatteavtal. Efter behandlingen av modellskatteavtalen analyseras förhållandet mellan skatteavtal och nationell rätt, hur skatteavtal uppstår och hur de verkställs i nationell rätt.

De enskilda artiklar som är relevanta för att fastställa någons skatteavtalsmässiga hemvist kommer att behandlas. Då handlar det i huvudsak om artiklarna 1, 3, 4 och 25 i OECD:s modellskatteavtal. Varje artikel har behandlats under en separat underrubrik. För varje enskild artikels del behandlas först OECD:s mo-

⁶ Se t.ex. *Huemer*, s. 87.

⁷ Dubbel hemvist innebär automatiskt också dubbelboende, eftersom ett avtalsland inte kan yrka på hemvist utan att bosättningskriteriet samtidigt uppfylls.

⁸ Utöver OECD:s och FN:s modellskatteavtal finns det också ett Sydamerikanskt modellskatteavtal (eng. the Andean Model Treaty). Om detta modellskatteavtal, se t.ex. *Xavier*, s. 208 ff. och *Söderholm – Skurnik*, s. 176. Flera länder har egna modellskatteavtal, som t.ex. Belgien och USA. Enligt *Xavier* har också Mexiko och Venezuela utvecklat egna modellskatteavtal. Se *Xavier*, s. 220. Om diskussionen huruvida Sovjetunionen någonsin hade ett modellskatteavtal, se *Newcity*, s. 896–897. Ytterligare har det diskuterats om EU borde skapa ett eget modellskatteavtal. *Pistone* har t.o.m. utarbetat ett förslag till ett sådant modellskatteavtal, se *Pistone 2002*, s. 235 ff.

⁹ *United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006*.

dellskatteavtal, sedan hur FN:s modellskatteavtal skiljer sig från OECD:s modell och till sist hurdana skatteavtal Finland har slutit. Syftet är bl.a. att utreda om finska skatteavtal avviker från modellskatteavtalen.

Artiklarna 3 och 4 behandlas till den del de är relevanta för fysiska personer. I fråga om artikel 3 behandlas därför bara hur ”person” och ”medborgare” definieras. Dödsbon faller utanför detta arbetes gränser. I fråga om artikel 4 behandlas inte det sista stycket, som gäller fastställandet av hemvist för juridiska personer. Analysen av artikel 4 omfattar också förhållandet mellan treårsregelns väsentliga anknytningar och centrum för levnadsintressen i artikel 4(2). Avsikten är att finna likheter och olikheter mellan de väsentliga anknytningarna och centrum för levnadsintressen. Dessutom granskas i korthet de beslut av HFD och CSN där frågan om skatteavtalsmässig hemvist varit aktuell.

Kapitlet avslutas med en omfattande analys av hur ömsesidiga överenskomelser genomförs och hur de resulterande avtalen verkställs i praktiken. Den omfattande behandlingen har motiverats dels med att ömsesidigt överenskommelseförfarande är ett tema som behandlats mycket sparsamt i nationell rättslitteratur, samt att förfarandet genomgått stora ändringar under senast år. Det ömsesidiga överenskommelseförfarandet har under 2000-talet varit föremål för omfattande diskussioner i samband med OECD:s och FN:s arbete med att införa en skiljeförfarandeklausul i artikel 25. Detta arbete har även resulterat i publiceringen av intressanta nya data om ömsesidiga överenskomelser i OECD:s medlemsländer. Den nya skiljeklausulen har dock inte införts i finska skatteavtal.

Till den del det finska skatteavtalsnätverket behandlas ligger huvudvikten på de skatteavtal där artiklarna till sitt innehåll avviker från OECD:s modellskatteavtal. Skatteavtalens artikelnumrering motsvarar i allmänhet OECD:s modellskatteavtal. Avvikande artikelnumrering har inte beaktats i analysen. Jämförelsen görs på basis av den engelskspråkiga versionen av modellskatteavtalet och de engelskspråkiga versionerna av respektive finska skatteavtal.¹⁰ Skillnader som beror på att modellskatteavtalet har ändrats utan att skatteavtalet uppdaterats på motsvarande sätt ges mindre vikt. Bara ett fåtal avtal avviker i väsentlig grad från OECD:s modellskatteavtal, bl.a. skatteavtalet med Bulgarien hör till denna sällsynta kategori. De flesta skatteavtal skiljer sig främst för vissa artiklars del. På grund av att skatteavtalen är så pass varierande är det omöjligt att redogöra för

¹⁰ Detta är motiverat med beaktande av att översättningen av skatteavtal och modellskatteavtalen har varierat med åren trots att den engelska versionen förblivit oförändrad. Om de finska eller svenska språkversionerna av skatteavtal skulle jämföras med t.ex. *Franke – Skurniks* översättningar av modellskatteavtalen, skulle troligen långt flera språkliga icke-relevanta skillnader upptäckas än om bara de engelska originalversionerna jämförs. Vissa skatteavtal finns dock inte i någon engelsk version, varför jämförelsen i dessa fall har gjorts mellan de svenska och finska språkversionerna och de tillgängliga översättningarna av modellskatteavtalet.

avvikelseerna i alla avtal. Jag har således koncentrerat mig på de intressantaste och viktigaste avvikelseerna. Avvikelser som är av språklig natur, d.v.s. innehållet är detsamma som i OECD:s modellskatteavtal, ingår bara undantagsvis i analysen. Det nordiska skatteavtalet och skatteavtalet med USA kommer till följd av sin stora betydelse för Finland att granskas närmare. En tabell över hur artikel 4 och 25 har utformats i finska skatteavtal står att finna i bilagorna.

7.2 MODELLSKATTEAVTALEN OCH FINLANDS SKATTEAVTAL

7.2.1 OECD:s modellskatteavtal

7.2.1.1 Allmänt

OECD:s modellskatteavtal är, såsom namnet antyder, en modell för hur internationell juridisk dubbelbeskattning kan åtgärdas genom skatteavtal.¹¹ Modellskatteavtalet ger fungerande lösningar på skatterelaterade problem och en etablerad terminologisk helhet som underlättar internationellt umgänge. Eftersom modellen utarbetats av OECD är det logiskt att modellen främjar OECD:s medlemsländers intressen.¹² I praktiken utgår man ofta från OECD:s modellskatteavtal vid skatteavtalsförhandlingar. OECD:s modellskatteavtal har fått en framskjuten position i och med att också andra än medlemsländer följer modellskatteavtalet vid skatteavtalsförhandlingar. Dessutom har OECD:s modellskatteavtal också utgjort grunden för andra modellskatteavtal.¹³

Eftersom OECD:s modellskatteavtal inte är bindande ens för OECD:s medlemsländer är det trots allt vanligt att länder till vissa delar avviker från modellen.¹⁴ OECD-medlemsländer har gjort reservationer och anmärkningar till modellskatteavtalet som de kan hänvisa till vid avtalsförhandlingar. Länder med större resurser kan t.o.m. skapa egna modellskatteavtal inklusive omfattande

¹¹ Om syftet med modellskatteavtalet, se punkt 3 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *OECD 2010*, s. 7.

¹² OECD är en organisation vars syfte bl.a. är att främja sina medlemmars intressen. Se t.ex. OECD:s grunddokument från den 14 december 1960 artikel 1 (OECD 1960). De flesta medlemsländer är utvecklade kapitalexporterande länder, varvid det ligger i deras intresse att tilldela en så omfattande beskattningsbehörighet till hemviststaten som möjligt. Se punkt 3 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *FN 2001*, s. vii. Således kan det eventuellt anses att ett av modellskatteavtalets syften är att fördela beskattningsbehörigheten till hemviststatens fördel.

¹³ Om OECD:s inverkan på FN:s modellskatteavtal, se punkt 14 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *OECD 2010*, s. 10.

¹⁴ *Zapata*, s. 110.

kommentarer som används vid avtalsförhandlingar i stället för OECD:s modellskatteavtal.¹⁵ Härnäst granskas hur OECD:s modellskatteavtal uppkommit och utvecklats under det föregående seklet. Därefter ser vi närmare på modellskatteavtalets struktur.

7.2.1.2 Utvecklingen av OECD:s modellskatteavtal

Internationella avtal som gäller skatter och beskattning existerar sedan länge. Åsikterna går dock isär om när världens första skatteavtal slöts. *van Weeghel* nämner det avtal som slöts år 1843 mellan Belgien och Frankrike som ett av de första avtalen rörande beskattning. Till skillnad från dagens skatteavtal var avsikten med detta avtal inte att förhindra dubbelbeskattning, utan främst att erbjuda ömsesidig assistans samt att utbyta information.¹⁶ *Uckmar* nämner däremot avtalet mellan Österrike och Ungern från år 1869 som ett av de tidigaste skatteavtalen.¹⁷ Vad som kan uppfattas som det första skatteavtalet beror onekligen på hur skatteavtal definieras. Det förmodligen första skatteavtalet i modern bemärkelse, varmed avses syftet att eliminera dubbelbeskattning, slöts år 1899 mellan Österrike och Preussen.¹⁸ Sammanfattningsvis kan konstateras att skatteavtal ingicks långt innan det första modellskatteavtalet kom till.

OECD:s modellskatteavtal har gamla anor i och med att det arbete som resulterade i modellskatteavtalet inleddes redan i början av 1920-talet. Det första steget mot ett modernt modellskatteavtal togs år 1921 av Nationernas Förbund (NF), när NF utsåg en grupp bestående av fyra experter som hade till uppgift att sammanställa en utredning om dubbelbeskattning.¹⁹ Denna rapport färdigställdes år 1923 och rubricerades "Report on Double Taxation".²⁰ Följande steg togs i och med att en ny expertgrupp bestående av flera representanter kallades samman. Under åren 1927 och 1928 presenterade expertgruppen några modellkonventioner

¹⁵ I rättslitteraturen har det bl.a. framförts att tanken om "one size fits all" har förlorat sin betydelse i och med att allt flera länder gör skräddarsydda modellavtal för sina egna ändamål. Modellskatteavtalet borde i stället lansera flera förslag på olika versioner av artiklarna. Sedan vore det fritt fram för länderna att vid avtalsingåendet välja den mest lämpliga av artikelversionerna. Se *Zapata*, s. 121.

¹⁶ *van Weeghel 1998*, s. 27.

¹⁷ Avtalet gällde beskattningen av samfundsinkomster. Se *Uckmar*, s. 150.

¹⁸ *Zapata*, s. 110, *van Weeghel 1998*, s. 27, *Kosters 2004*, s. 4 och *Uckmar*, s. 150. *Bächle – Rupp – Ott – Knies*, s. 123 anger ifrågasvarande skatteavtal som ett av de första tyska skatteavtalen.

¹⁹ För en utförlig historisk redogörelse för NF:s andel i modellskatteavtalets utveckling, se punkt 20 ff. i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *FN 2001*, s. xv ff., *Panayi 2007a*, s. 20 ff. och *Becerra*, s. 17–31.

²⁰ *Panayi* betonar betydelsen av denna rapport. *Panayi* menar att den klassifikation och uppdelning som användes i rapporten fortsättningsvis utgör grunden för modellskatteavtalet. Se *Panayi 2007a*, s. 25.

ner angående bl.a. dubbelbeskattning. Vissa av de artiklar som lades fram i samband med modellskatteavtalen har varit grundvalen för OECD:s modellskatteavtal.²¹ Arbetet med att utveckla modellavtalen fortsatte och resulterade år 1943 i det s.k. Mexiko-modellskatteavtalet. Mexiko-modellskatteavtalet kritiserades bl.a. för att främja Latinamerikas intressen.²² Således fortsatte arbetet och år 1946 publicerades det s.k. London-modellskatteavtalet.²³ Även dessa två modellavtal har inverkat på utformningen av OECD:s nuvarande modellskatteavtal.²⁴

Snart efter att NF upphörde att existera år 1946 fortsatte "Organisation for European Economic Co-operation" (OEEC)²⁵ NF:s arbete.²⁶ År 1956 grundades "Fiscal Committee of the OEEC" (fiskala kommittén),²⁷ som omedelbart började utarbeta ett omfattande modellskatteavtal. OEEC övergick år 1961 i OECD, som fortsatte arbetet. Ett utkast till ett modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet presenterades av OECD år 1963 med namnet "Modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet".²⁸ OECD meddelade att modellskatteavtalet till ingen del var slutligt, och att ändringar i avtalet var att vänta inom en nära framtid. År 1977 utgavs en reviderad version av modellavtalet med så gott som samma rubrik.²⁹ I en senare version av modellskatteavtalet ändrades rubriken så att den inte längre inkluderade ordet "dubbelbeskattning".³⁰ Med detta ville OECD framhäva att skatteavtalet inte bara gällde eliminering av dubbelbeskattning utan även andra skatterättsligt

²¹ Se *Becerra*, s. 19 och *Sasseville 1999*, s. 46.

²² Punkt 25 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *FN 2001*, s. xvii.

²³ Om Mexiko- och London-modellerna, se *Lennard 2008*, s. 23. Under tiden efter London-avtalet och fram till OECD:s modellskatteavtal år 1963 finns det förhållandevis lite material om arbetet med att utveckla modellskatteavtalen. Denna brist har åtgärdats genom ett samprojekt mellan bl.a. OECD, IBFD, IFA och några andra organisationer. Detta projekt resulterade i hemsidan www.taxtreatieshistory.org. På denna sida återfinns flera tidigare icke-publicerade dokument som relaterar till utvecklingen av modellskatteavtalet. Se *Ward 2010*, s. 3.

²⁴ *Becerra* framhäver att särskilt artikel 4, till den del artikeln gäller bestämmandet av individers hemvist, härstammar från Mexiko- och London-avtalen. Se *Becerra*, s. 24.

²⁵ OEEC inrättades efter andra världskriget för att förmedla Marshall-biståndet. För närmare uppgifter om OEEC:s roll, se *Maisto 2005a*, s. 129 och *Becerra*, s. 28. OECD:s historia refereras även i korthet i *Francke*, s. 500 ff.

²⁶ *Lennard 2008*, s. 23.

²⁷ "Fiscal Committee of the OEEC" ändrade namn 1971 till "the Committee on Fiscal Affairs". Detta organ består av skatteexperter och högt uppsatta skattetjänstemän från medlemsstaterna. Se punkt 29 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *OECD 2010*, s. 14 och *Dahlberg 2003*, s. 140. Om kommittén och dess arbete, se *Zapata*, s. 108 ff. och *Ward et al.*, s. 6 ff.

²⁸ "Draft Double Taxation Convention on Income and Capital."

²⁹ "Model Double Taxation Convention on Income and on Capital." Ordet "draft" byttes mot "model", och ett "on" placerades före "capital". Se *OECD 1977*.

³⁰ Namnet ändrades till "Model Tax Convention on Income and on Capital". Den svenska motsvarigheten till det nya namnet kan översättas med "Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet".

icke-önskvärda fenomen som t.ex. skattefusk.³¹ Följande revidering ägde rum år 1992. Fr.o.m. detta år publiceras modellskatteavtalet i lösbladsformat.³² Samtidigt slog OECD fast att modellskatteavtalet i fortsättningen reformeras kontinuerligt. Trots detta publiceras med jämna mellanrum förkortade versioner av modellskatteavtalet i bokformat. Arbetet med att utveckla modellskatteavtalet pågår således oavbrutet.³³ Modellskatteavtalet har senast reviderats åren 2008 och 2010.³⁴

7.2.1.3 Modellskatteavtalets struktur

Modellskatteavtalet kan delas in i fem delar: inledning, artiklarna, kommentarerna till artiklarna, icke-OECD-medlemmars anmärkningar och rådets rekommendation. Med begreppet modellskatteavtal avses i detta sammanhang modellskatteavtalets samtliga delar, men med särskild betoning på artiklarna. Med begreppet kommentarerna avses här bara kommentarerna till modellskatteavtalet.

I inledningen presenteras bl.a. modellskatteavtalets utvecklingsfaser, strukturen av modellskatteavtalet samt de grundläggande principer som modellskatteavtalet bygger på. Den viktigaste delen av modellskatteavtalet är självfallet artiklarna. Modellskatteavtalet innehåller 31 artiklar i sin senaste upplaga. Dessa artiklar är uppdelade i sju kapitel. Det första kapitlet, bestående av artiklarna 1 och 2, gäller skatteavtalets omfattning. I kapitlet definieras vilka skattesubjekt och skatteobjekt som faller under skatteavtalet. I det andra kapitlet har definitionsartiklarna samlats, d.v.s. artiklarna 3–5. Artikel 3 innehåller generella begreppsdefinitioner. Frågan om hemvist regleras i artikel 4 och frågan om fast driftställe i artikel 5. Det tredje kapitlet gäller beskattningen av inkomst och består av artiklarna 6–21. Det fjärde kapitlet omfattar en enda artikel, nämligen artikel 22 om beskattningen av kapital. I kapitel tre och fyra fördelas beskattningsbehörigheten mellan avtalsstaterna, och artiklarna kallas således kollektivt för ”fördelningsartiklar”.³⁵ I kapitel fem, bestående av artiklarna 23A och 23B, stadgas om metoder för eliminering av dubbelbeskattning. Dessa artiklar kallas för ”metodar-

³¹ Punkt 16 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *OECD 2010*, s. 10. I många skatteavtal används den gamla formuleringen fortsättningsvis.

³² För kritik av lösbladsformatet, se *Zapata*, s. 117–118.

³³ I vilken riktning OECD:s modellskatteavtal kommer att utvecklas återstår att se. Om modellskatteavtalets framtid, se t.ex. *Westberg*, s. 557 ff.

³⁴ Uppdateringen år 2008 gällde bl.a. artikel 4 och 25. Se t.ex. *Bendlinger*, s. 545 ff., *Jirousek*, s. 195 ff. och *Arnold*, s. 178 ff.

³⁵ Beträffande de olika inkomstslagen skiljer sig OECD:s modellskatteavtal från vad som är sedvanligt i de flesta länder. I modellskatteavtalet föreskrivs om varje inkomstslag i särskilda artiklar och beskattningen är lite olika beroende på inkomsten. Vanligen har ett land bara ett par inkomstslag, som t.ex. kapital- och förvärvsinkomst i Finland. *Zapata*, s. 117.

tiklarna”. Det sjätte kapitlet omfattar en samling specialartiklar om icke-diskriminering (artikel 24), ömsesidig överenskommelse (artikel 25), utbyte av information (artikel 26), assistans vid skatteuppbärandet (artikel 27), diplomater och konsuler (artikel 28) samt territoriell utsträckning (artikel 29). Kapitel sju innehåller artiklar om ikraftträdande (artikel 30) och upphävande (artikel 31) av skatteavtal.

Till varje artikel hör en kommentar vars syfte är att förklara och tolka artikeln. Kommentarna har sammanställts av experter i den fiskala kommittén.³⁶ Kommentarna inkluderas inte i själva skatteavtalet, men behövs ofta för att tolka enskilda skatteavtalsartiklar. Medlemsländerna kan göra reservationer till artiklarna eller anmärkningar till kommentarerna i modellskatteavtalet. Reservationer och anmärkningar finns inkluderade i modellskatteavtalet efter kommentarerna till respektive artikel.

På grund av sin vida spridning har OECD:s modellskatteavtal utvidgats till att också inkludera ett stycke innehållande icke-OECD-medlemsländers ställningstaganden (eng. positions) till modellskatteavtalet. Den fiskala kommittén har ansett att sådana utomstående bidrag är till hjälp vid det fortgående arbetet med att vidareutveckla modellskatteavtalet.³⁷ Till sist innehåller modellskatteavtalet rådets (OECD:s råd, eng. Council) rekommendation avseende modellskatteavtalet. Rådet rekommenderar medlemsländerna att fortsätta ingå skatteavtal, att följa modellskatteavtalet samt att vid tolkning följa kommentarerna. Vidare ber rådet medlemsländerna meddela eventuella reservationer och anmärkningar.

7.2.2 FN:s modellskatteavtal

7.2.2.1 Allmänt

OECD:s modellskatteavtal betonar hemviststatens beskattningsrätt.³⁸ Fördelningsmodellen lämpar sig väl i förhållandet mellan två jämbördiga parter där investeringar går i båda riktningarna. Däremot ansåg många utvecklingsländer att OECD:s modellskatteavtal inte var anpassat till relationen mellan utvecklade

³⁶ Punkterna 28–29 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *OECD 2010*, s. 14.

³⁷ Punkt 10 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *OECD 2010*, s. 9. Om hur samarbetet med icke-medlemsländer uppstått, se *Sasseville 1999*, s. 43–45.

³⁸ Se t.ex. *Widmer*, s. 11. OECD har kritiserats för sin oförmåga att ta hänsyn till utvecklingsländers intressen. Se bl.a. *Zapata*, s. 120–121. *Pistone* har t.o.m. ansett att tillämpandet av OECD:s modellskatteavtal i förhållande till utvecklingsländer är en orättvisa i beskattningen. Se *Pistone 2010*, s. 437.

länder och utvecklingsländer.³⁹ Det största problemet var att beskattningsrätten enligt OECD:s modellskatteavtal i alltför begränsad utsträckning beviljades källstaten. Kapitalflödet går ofta i form av investeringar från utvecklade länder till utvecklingsländer, medan beskattningen samtidigt sker i hemviststaten, d.v.s. vanligen i det mera utvecklade landet.⁴⁰ Utvecklingslandet får visserligen investeringar, men kan inte fullt beskatta avkastningen av investeringarna.⁴¹ Således utarbetade FN på initiativ av utvecklingsländerna ett modellskatteavtal där inkomstfördelningen är till fördel för källstaterna.⁴² Syftet med modellskatteavtalet var att skapa en beskattningsmodell som främjar investeringar på ett sätt som är politiskt acceptabelt samtidigt som det är ekonomiskt och socialt fördelaktigt för utvecklingslandet.⁴³ FN:s modellskatteavtal ändrar dock inte på maktbalansen mellan utvecklade länder och utvecklingsländer. OECD-medlemsländer har vanligen en betydligt bättre avtalsförhandlingsposition än utvecklingsländer. FN:s modellskatteavtal kan därför komma att spela en liten roll i förhållandet mellan två ojämna parter.⁴⁴

Trots den obalans som råder mellan avtalsparterna kan dock konstateras att FN:s modellskatteavtal blivit tillämpat i praktiken.⁴⁵ Även Finland har skatteavtal som innehåller element från FN:s modellskatteavtal.⁴⁶ Betydelsen av OECD:s modellskatteavtal är dock fortsättningsvis stor i förhållande till FN:s modellskatteavtal, särskilt med tanke på att OECD har 30 medlemsländer och FN har närmare 200.⁴⁷ I rättslitteraturen har vissa författare ansett att FN:s modellskatteavtal gradvis håller på att förlora sin betydelse.⁴⁸ Andra författare anser däremot att

³⁹ Se punkt 3 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *FN 2001*, s. vii, *Kosters 2004*, s. 4 och *Lindencrona*, s. 43. *Surrey* betonar att utvecklingsländerna förhöll sig skeptiska till OECD:s modellskatteavtal i och med att de inte hade deltagit i utarbetandet av avtalet. Dessutom hade utvecklingsländerna ofta en annan ideologisk bakgrund än OECD-medlemsländerna. *Surrey*, s. 7.

⁴⁰ Se bl.a. *Zapata*, s. 115 och *Lindencrona*, s. 30.

⁴¹ Punkt 3 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *FN 2001*, s. vi–vii. Problem uppstår också vid eliminering av dubbelbeskattning. Utvecklingslandet vill vanligen locka till sig investerare genom skattelättnader, men fördelen med dessa lättnader elimineras av att hemviststaten gör avräkning för den skatt som betalats i källstaten och pålägger därefter nationell skatt som vanligen är betydligt högre. På så sätt spelar det ingen roll hur stora skattelättnader utvecklingslandet beviljar, eftersom investeraren i slutändan betalar skatt enligt hemviststatens skattesats. Detta fenomen kan bekämpas med s.k. *tax-sparing*-klausuler. *FN 2003*, s. 4.

⁴² Se *Zapata*, s. 122.

⁴³ Punkt 1 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *FN 2001*, s. vi.

⁴⁴ *Pistone 2010*, s. 414.

⁴⁵ *Zapata*, s. 123.

⁴⁶ Se *Äimä – Frände – Hellsten*, s. 387 och 392–393.

⁴⁷ Se bl.a. *Shelton*, s. 213.

⁴⁸ *Pistone 2010*, s. 413. Se även *Avery Jones 1999a*, s. 2.

FN har haft stor framgång med sitt modellskatteavtal,⁴⁹ och att OECD t.o.m. varit tvungen att anpassa sig till FN:s modellskatteavtal.⁵⁰ Oberoende av vilken åsikt man företräder kan det inte förnekas att FN:s modellskatteavtal givit ett värdefullt alternativ till OECD:s modellskatteavtal. Dessutom har FN:s modellskatteavtal visat att beskattning i hemviststaten inte är det enda alternativet för skatteavtal mellan utvecklade länder och utvecklingsländer.

7.2.2.2 Utvecklingen av FN:s modellskatteavtal

Under 1960-talet kom skatteavtalen tillbaka på FN:s agenda till följd av att allt flera utvecklingsländer anslöt sig till FN. Arbetet med FN:s modellskatteavtal inleddes år 1968 genom att generalsekreteraren tillsatte en tillfällig arbetsgrupp⁵¹ bestående av experter på skatteavtal mellan utvecklade länder och utvecklingsländer. Arbetsgruppen färdigställde först en manual för hur skatteavtal mellan utvecklade länder och utvecklingsländer skall förhandlas.⁵² Manualen publicerades år 1979. Manualens huvudsakliga syfte är att vid skatteavtalsförhandlingar bistå utvecklingsländer med att utarbeta skatteavtal som är ekonomiskt fördelaktiga för dem.⁵³ Den senaste uppdaterade versionen av manualen utkom år 2003.⁵⁴

Parallellt med arbetet med manualen utvecklades också ett modellskatteavtal anpassat för utvecklingsländer.⁵⁵ FN:s modellskatteavtal sammanställdes av FN:s sekretariat enligt den tillfälliga arbetsgruppens anvisningar. Strukturellt följde FN:s modellskatteavtal OECD:s modellskatteavtal. FN:s modellskatteavtal hade sin förankring i OECD:s modellskatteavtal, eftersom man på detta sätt kunde dra nytta av den expertis som vuxit fram kring OECD:s redan väl etablerade modellskatteavtal.⁵⁶ Den slutliga versionen av FN:s modellskatteavtal, "Förenta Nationernas modell för dubbelbeskattningsavtal mellan utvecklade och outvecklade

⁴⁹ Cai, s. 244 och Kusters 2004, s. 9–11. Kusters baserar sin uppfattning på en undersökning genomförd av IBFD i slutet av 1990-talet. I denna undersökning granskades 800 skatteavtal.

⁵⁰ Zapata, s. 123 och Alor, s. 225.

⁵¹ "Ad Hoc Group of Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries." Arbetsgruppen bytte år 1980 namn till "Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters." Punkt 10 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, FN 2001, s. x–xi. Se även Lennard 2008, s. 23–24 och Kusters 2004, s. 4.

⁵² "Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries." Se i fortsättningen FN 2003. Om expertgruppens arbete, se Surrey, s. 1–2.

⁵³ FN 2003, s. 1.

⁵⁴ Arbetet med manualen har dock fortskridit sedan år 2003.

⁵⁵ Lennard 2008, s. 24.

⁵⁶ Punkt 9 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, FN 2001, s. x.

länder”⁵⁷, publicerades år 1980.⁵⁸ FN:s modellskatteavtal är, liksom OECD:s modellskatteavtal, bara en rekommendation och binder således inte FN:s medlemsstater.⁵⁹

Till följd av omfattande förändringar på marknaden, som t.ex. uppkomsten av nya finansiella instrument och en allt friare handel, reformerades FN:s modellskatteavtal år 1999. Den reformerade versionen publicerades år 2001.⁶⁰ Arbetet inleddes i början av 1990-talet efter att den tillfälliga arbetsgruppen konstaterat att avtalet behöver ses över.⁶¹ I samband med den reformerade versionen år 2001 fastslogs att FN:s modellskatteavtal i fortsättningen skall uppdateras periodiskt.⁶² Expertgruppen ändrades år 2005 till en kommitté⁶³. Kommittén rapporterar numera direkt till FN:s Economic and Social Council (ECOSOC, sv. ekonomiska och sociala rådet). I praktiken har detta inneburit att skatteärenden fått en högre status inom FN, och att kommittén sammanträder varje år i stället för vartannat.⁶⁴ En ny och uppdaterad version av FN:s modellskatteavtal utkom i slutet av år 2011.⁶⁵

7.2.2.3 De huvudsakliga skillnaderna mellan FN:s och OECD:s modellskatteavtal

Den mest relevanta skillnaden mellan modellskatteavtalen är, såsom det framkommit, att källstaten i FN:s modellskatteavtal får en mera omfattande beskattningsbehörighet än i OECD:s modellskatteavtal.⁶⁶ Härnäst granskas i korthet hur denna utvidgade beskattningsbehörighet för källstaten har förverkligats i prakti-

⁵⁷ ”United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.”

⁵⁸ För en utförlig kommentar till FN:s första upplaga av modellskatteavtalet, se *Surrey*, s. 13 ff.

⁵⁹ FN:s modellskatteavtal har eventuellt en ännu svagare rättslig ställning än OECD:s modellskatteavtal i och med att det inte ens ses som en formell rekommendation av FN. Se närmare punkt 35 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *FN 2001*, s. xx–xxi. Om ett skatteavtal följer ordalydelsen i FN:s modellskatteavtal är utgångspunkten att även kommentarerna skall iaktas av parterna.

⁶⁰ För en redogörelse för hur modellskatteavtalet ändrats under tiden mellan år 1980 och år 2001, se *Kosters 2004*, s. 7 ff.

⁶¹ Punkt 11 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *FN 2001*, s. xi–xiii.

⁶² Punkt 41 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *FN 2001*, s. xxiii.

⁶³ Kommitténs officiella namn är nu ”Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters”.

⁶⁴ *Lennard 2008*, s. 24.

⁶⁵ Se *FN 2011*, s. 1 ff.

⁶⁶ *Lennard* konstaterar att den traditionella uppfattningen att OECD:s modellskatteavtal främjar hemviststaten och FN:s modellskatteavtal främjar källstaten är en sanning med modifikation. Han menar att OECD har tagit källstatens intressen bättre i betraktande sedan nya medlemmar anslutit sig till OECD. Se *Lennard 2008*, s. 25.

ken. Bara de viktigaste skillnaderna behandlas.⁶⁷ I detta sammanhang behandlas inte artiklarna 1, 3, 4 och 25, eftersom dessa artiklar tas upp mera ingående senare.

Flera av FN-artiklarna skiljer sig till någon del från OECD:s modellskatteavtal. I vissa fall är skillnaderna bara språkliga. Större och mera relevanta skillnader förekommer dock t.ex. i artikel 5 om fast driftställe. I fråga om byggnadsarbete uppstår fast driftställe redan om arbetet pågått i sex månader, till skillnad från OECD:s modellskatteavtal som förutsätter arbete i tolv månader. Fast driftställe uppstår även till andra delar enklare i FN:s modellskatteavtal.⁶⁸

En annan relevant skillnad finner man i artikel 7 om inkomst av rörelse. FN:s modellskatteavtal innehåller en s.k. begränsad *force of attraction*-regel. Enligt denna regel kan källstaten i vissa fall beskatta den del av rörelsens inkomst som härstammar från källstaten, trots att denna inkomst inte är direkt anknyten till ett fast driftställe i källstaten. Regeln har förespråkats bl.a. eftersom den underlättar de administrativa svårigheterna att fastställa vilken inkomst som kan knytas till det fasta driftstället.⁶⁹ OECD har däremot inte tillämpat principen.⁷⁰

Artiklarna om dividend och ränta innehåller ingen maximigräns för källskatten, vilket betyder att källskatten skall förhandlas fram i varje enskilt skatteavtal.⁷¹ Enligt Lennard har detta lett till att skatteavtal slutna på basis av FN:s modellskatteavtal i allmänhet har högre källskatter på dividend.⁷² Vidare gäller det att framhäva att royalty kan beskattas vid källan enligt FN:s modellskatteavtal, men inte enligt OECD:s modellskatteavtal. I OECD:s modellskatteavtal har artikel 14 om självständigt yrkesutövande strukits. De fall som tidigare täcktes av artikel 14 i OECD:s modellskatteavtal faller numera under artiklarna 5 och 7. Artikel 14 har däremot behållits i FN:s modellskatteavtal.⁷³ En skillnad som också är värd att nämnas anknyter till artikel 21 om annan inkomst. Annan inkomst kan beskattas i källstaten enligt FN:s modellskatteavtal. Enligt OECD:s modellskatteavtal beskattas annan inkomst däremot alltid i hemviststaten.

⁶⁷ För en utförlig lista över alla olikheter modellerna emellan, se *Kosters 2004*, s. 5 ff., *Lennard 2008*, s. 26 och *Lennard 2009*, s. 4 ff.

⁶⁸ För en utförlig analys av skillnaderna, se *Lennard 2009*, s. 4–7.

⁶⁹ *Lennard 2009*, s. 7.

⁷⁰ En orsak till detta ligger i rättssäkerhetsbristerna anknytna till principen. Om *force of attraction*-regeln, se *IBFD International tax Glossary*, s. 176–177.

⁷¹ *Kosters 2004*, s. 6.

⁷² *Lennard 2009*, s. 8.

⁷³ *Lennard 2009*, s. 4 och 9.

7.2.3 Finlands skatteavtal

7.2.3.1 Allmänt

Skatteavtalen anses höra till den s.k. internationella skatterätten. Begreppet ”internationell skatterätt” är problematiskt och skall inte förväxlas med folkrätt.⁷⁴ Varje stat reglerar själv sina internationella skatterättsliga förhållanden genom nationell lagstiftning eller internationella avtal. Således kan man väl tala om den finska internationella skatterätten respektive den svenska internationella skatterätten o.s.v.⁷⁵ En del författare företräder dock åsikten att det *de facto* finns en internationell skatterätt i folkrättslig bemärkelse. Denna uppfattning baserar sig på det faktum att majoriteten av världens skatteavtal är mycket lika.⁷⁶ Det att skatteavtal är mycket lika varandra gör dem inte till en enhetlig och för alla stater förpliktande gemensam rätt. Varje stat har egna skatteavtalspolitiska målsättningar, och inget avtal torde vara exakt lika det andra. I detta arbete förstås med internationell skatterätt den finska internationella skatterätten.

Finlands internationella skatterätt består av tre separata delar: intern internationell skattelagstiftning, skatteavtal och EU-rätt.⁷⁷ Den interna internationella skatterätten förpliktar bara Finland, skatteavtalen förpliktar minst två stater och EU-rätten gäller EU:s medlemsländer. Den interna internationella skattelagstiftningen består av ett flertal nationella lagar där beskattningen av gränsöverskridande situationer regleras. Skatteavtalsrätten omfattar de bilaterala eller multilaterala avtal som Finland slutit. Även andra internationella avtal än skatteavtal kan innehålla regler om beskattning.⁷⁸ EU-rättsliga fördrag, direktiv och principer inverkar likaså på beskattningen. Samtliga tre delar av den finska internatio-

⁷⁴ Man kan hävda att det inom skatterätten inte finns någon genuin internationell rätt i samma bemärkelse som i den egentliga folkrätten. Med egentlig folkrätt avses här en för alla stater förpliktande gemensam rätt. För motsvarande uppfattning av folkrätt och internationell skatterätt, se *Helminen 2013b*, s. 31–32 och *Holmes*, s. 3.

⁷⁵ *Holmes*, s. 2–3.

⁷⁶ *Avi-Yonah* anser att det finns en allmän internationell skatterätt. Denna internationella skatterätt återfinns i de tusentals skatteavtal som slutits runt om i världen. Han menar vidare att länder inte fritt kan utforma sin skatterätt såsom de vill, utan de internationella skatteprinciperna måste beaktas. *Avi-Yonah* anser t.o.m. att denna internationella skatterätt har utvecklats till en del av folkrätten. Se *Avi-Yonah 2007*, s. 1–8. *Malanczuk* skiljer mellan allmän folkrätt (eng. general international law) och regional folkrätt. Allmän folkrätt binder alla stater, medan regional folkrätt tillämpas inom ett visst område. Enligt *Malanczuk* är EU-rätten en form av regional folkrätt. Se *Malanczuk*, s. 2.

⁷⁷ *Knuutinen 2012*, s. 69. Se även *Wilke*, s. 1–2.

⁷⁸ Se t.ex. Världsländsoverenskommelsen mellan republiken Finlands regering och Nordiska Investeringsbanken (FördrS 125/2010), Avtalet mellan de stater som är parter i Nordatlantiska fördraget och andra stater som deltar i partnerskap för fred om status för deras styrkor (FördrS 64–65/1997) och Det andra tilläggsprotokollet till avtalet mellan de stater som är parter i Nordatlantiska fördra-

nella skatterätten påverkar hur en persons slutliga beskattning utformas. Trots att den internationella skatterätten enligt min mening saknar folkrättslig status, hindrar detta självfallet inte den egentliga folkrätten från att ha en inverkan på beskattningen. Ett bra exempel på folkrättens inverkan är att en stat inte kan verkställa sina skatteanspråk på ett sätt som kränker en annan stats suveränitet. Beskattningen får inte heller kränka universella mänskliga rättigheter.⁷⁹

Boende enligt den nationella skatterätten och EU-rätten har redan behandlats. I detta kapitel behandlas boende enligt det tredje elementet i den finska internationella skatterätten, d.v.s. skatteavtalsrätten. För att bättre förstå skatteavtalen måste man dock först behandla syftet med ett skatteavtal, hur skatteavtal ingås samt förhållandet mellan skatteavtal och nationell rätt. Särskilt den sista frågeställningen är av avgörande betydelse. En felaktig uppfattning om skatteavtalens hierarkiska nivå kan leda till *treaty override*⁸⁰ och i värsta fall till att skatteavtalet sägs upp ensidigt.

7.2.3.2 Skatteavtalens funktion och syften

Stater kan ha olika syften anknutna till deras internationella förhållanden. Vissa av dessa mål kan redan nås med hjälp av intern internationell lagstiftning. Andra mål förutsätter ingående av bi- eller multilaterala avtal. En allmän målsättning är t.ex. att internationell handel och flödet av kapital och investeringar inte skall förhindras. Detta syfte kan till en viss grad uppnås med hjälp av nationella åtgärder, t.ex. genom likabehandling oberoende av nationellt ursprung. Däremot saknar en enskild stat möjlighet och behörighet att bestämma över angelägenheter som hör till andra staters suveräna självbestämmanderätt, som t.ex. beskattningen. För att effektivt undanröja skatterelaterade hinder för gränsöverskridande handel och rörlighet måste internationella avtal ingås. Skatteavtalen fyller således en mångfald funktioner. I det följande granskas de viktigaste syftena och hur dessa uppnås genom skatteavtalen.

Skatteavtalens främsta funktion är att fördela beskattningsbehörigheten mellan två stater. Denna funktion är nära anknuten till syftet att undanröja dubbelbeskattning. Man måste dock skilja mellan skatteavtalets fördelningsfunktion och

get och de andra stater som deltar i partnerskap för fred om status för deras styrkor (FördrS 73/2005).

⁷⁹ Se *Bächle – Rupp – Ott – Knies*, s. 7, som lyfter fram Wienkonventionen om traktaträtten som ett exempel på folkrättens inverkan på beskattningen.

⁸⁰ *Treaty override* har definierats som en unilateral lagstiftningsåtgärd vars syfte är att ointetgöra tillämpningen av internationella avtal. Se *IBFD International Tax Glossary*, s. 425. I praktiken innebär det att nationell rätt ges företräde framför skatteavtal. Se t.ex. *Shelton*, s. 47. Om begreppet *treaty override*, se även *Avi-Yonah 2006*, s. 65 och *de Sousa*, s. 248 ff.

syftet att undanröja dubbelbeskattning. Det finns bara en artikel i OECD:s modellskatteavtal vars syfte är att undanröja dubbelbeskattning,⁸¹ medan det finns 16 artiklar om fördelning av beskattningsbehörigheten (fördelningsartiklarna).⁸² Fördelningsartiklarna bidrar självfallet till att undanröja dubbelbeskattning, men detta är inte artiklarnas främsta eller enda funktion.⁸³

Ur skattebetalarens synvinkel är det av största betydelse att ingen dubbelbeskattning uppstår. Således kan man med rätta hävda att det för skattebetalaren viktigaste syftet med skatteavtal är att undvika eller undanröja dubbelbeskattning.⁸⁴ Detta syfte framgår redan av modellavtalets ursprungliga rubrik, som innehöll ordet dubbelbeskattning.⁸⁵ Syftet uppnås genom att modellavtalet ger ett förslag till hur beskattningsbehörigheten över inkomst skall fördelas mellan de avtalsslutande länderna. Om inkomsten bara får beskattas i det ena landet, uppstår ingen dubbelbeskattning. Om båda staterna har rätt att beskatta inkomsten, undanröjs dubbelbeskattningen i hemviststaten genom antingen avräknings- eller undantagandemetoden.

Med dubbelbeskattning avses uttryckligen juridisk dubbelbeskattning.⁸⁶ I de fall av dubbelboende som inte löses genom artikel 4 är det fråga om en juridisk dubbelbeskattning. Juridisk dubbelbeskattning har av *Mattsson* definierats på följande vis: ”Internationell dubbelbeskattning föreligger, då samma eller likartade skatter under samma tidsperiod träffar samma skattesubjekt för samma skatteobjekt i två eller flera stater.”⁸⁷ Juridisk dubbelbeskattning uppstår i allmänhet till följd av två former av konflikter: *hemvist – hemvist* eller *källa – hemvist* konflikter. Vid *hemvist – hemvist* konflikter (eng. worldwide versus worldwide taxation) anser sig två stater vara skattesubjektets skatteavtalsmässiga hemviststat och beskattar skattesubjektet som allmänt skattskyldigt. Denna form av dubbelbeskattning är relevant i detta arbete. Vid *källa – hemvist* konflikter (eng. worldwide versus source taxation) beskattar både källan och hemvisten samma inkomst. Dessa två former av dubbelbeskattning kan relativt enkelt lösas genom

⁸¹ Se artikel 23.

⁸² Se artiklarna 6–22.

⁸³ *Panayi 2007a*, s. 29.

⁸⁴ I rättslitteraturen har det diskuterats huruvida skatteavtalen också har som syfte att eliminera s.k. nollbeskattning (eng. double non-taxation). Se *Lang 2004*, s. 81.

⁸⁵ Punkt 14 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *OECD 2010*, s. 10.

⁸⁶ Se punkt 3 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *OECD 2010*, s. 7.

⁸⁷ Se *Mattsson 2004*, s. 159. Definitionen varierar något beroende på vilken författare eller vilket referensverk man åberopar. I t.ex. *IBFD International Tax Glossary*, s. 134 och *Rasmussen*, s. 1, saknar definitionen av juridisk dubbelbeskattning tidsangivelser. Se även *Niskakangas 1983*, s. 2–3, som presenterar två olika definitioner med lite avvikande omfattning. För olika definitioner se också *Auranen 1979*, s. 272. I RP 197/2009 rd har följande definition använts: ”I sådana fall där både källstaten och hemviststaten beskattar samma inkomst hos en skattskyldig med lika skatt under samma tidsperiod, är det fråga om juridisk dubbelbeskattning.” Se RP 197/2009 rd, s. 3.

skatteavtal. Mera problematiska är de situationer där den dubbla beskattningen beror på *källa* – *källa* konflikter (eng. source versus source conflicts).⁸⁸ I dessa fall anser sig två stater vara inkomstens källa. Likaså är kvalifikationskonflikter problematiska. Då kategoriserar två stater en inkomst olika. Den ena staten kan anse inkomsten vara t.ex. dividend medan den andra staten anser inkomsten vara ränta.⁸⁹

Ett av modellavtalets uttryckliga mål är däremot inte att undvika ”ekonomisk dubbelbeskattning”,⁹⁰ även om vissa artiklar också lindrar ekonomisk dubbelbeskattning.⁹¹ Ekonomisk dubbelbeskattning innebär att en och samma inkomst beskattas av minst två olika länder för två olika mottagare av inkomsten.⁹² Ekonomisk dubbelbeskattning kan vara ett avsevärt problem, särskilt om skattesatserna är höga, och därför finns det en genuin vilja att såväl genom skatteavtal som i sista hand genom nationell lagstiftning undanröja ekonomisk dubbelbeskattning.⁹³ Genom t.ex. en låg källskatt på dividend kan staterna minimera den ekonomiska dubbelbeskattning som uppstår i och med att samfundsinkomsten först beskattas i företagets händer, och sedan som dividend i delägarens händer.

En annan viktig avsikt med skatteavtal är att undvika skattekringgående och skattefusk.⁹⁴ I det inledande stycket i modellskatteavtalet nämns uttryckligen att dubbelbeskattningsavtalens syfte är att undvika ”tax evasion”, d.v.s. skattefusk.⁹⁵ Olika former av skattefusk bekämpas med hjälp av reglerna i modellskatteavtalets artikel 26 om utbyte av information samt avtal om handräckning i skatteärenden.⁹⁶ I samband med kommentarerna till artikel 1 nämns också att syftet är att undvika ”tax avoidance”, d.v.s. skattekringgående.⁹⁷

Vissa enskilda skatteavtal har också som syfte att bekämpa skatteflykt. Finland har i tidigare skatteavtal infört treårsregeln med vilken man bl.a. velat undvika skattemotiverad utflyttning. Numera införs inte treårsregeln längre i skatteavtal. Vissa skatteavtal innehåller också regler vars syfte är att bekämpa andra

⁸⁸ Om olika former av dubbelbeskattning, se t.ex. *Rust 2011a*, s. 1 ff.

⁸⁹ Dubbelbeskattning kan också uppkomma på andra vis, som t.ex. genom att två stater använder olika räkenskapsperioder. Se närmare *Rust 2011a*, s. 11.

⁹⁰ Se bl.a. *van Weeghel 1998*, s. 34.

⁹¹ Hur ekonomisk dubbelbeskattning beaktas i modellskatteavtalet, se *Harris*, s. 45 ff.

⁹² *Vogel 1997*, Introduction, marg.nr. 3 (s. 10), RP 197/2009 rd, s. 3, *Rohatgi 2002*, s. 12, *Knuutinen 2012*, s. 70 och *Rasmussen*, s. 2. Se *Lindencrona*, s. 35, som utförligt behandlar internationell ekonomisk dubbelbeskattning. Också vid *transfer pricing* kan ekonomisk dubbelbeskattning enkelt uppstå. Se närmare *Harris*, s. 41–42.

⁹³ *van Weeghel 1998*, s. 34.

⁹⁴ För en utförlig redogörelse för detta syfte, se *van Weeghel 1998*, s. 34–36.

⁹⁵ Punkt 16 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *OECD 2010*, s. 10.

⁹⁶ *Russo*, s. 14.

⁹⁷ Punkt 7 i kommentarerna till artikel 1, *OECD 2010*, s. 59. Se t.ex. *van Weeghel 1998*, s. 35, som är skeptisk till huruvida skattekringgående hör till modellskatteavtalets syften.

former av skatteflykt. Ett gott exempel på detta är *beneficial ownership*-kriteriet som inkluderats i flera artiklar.⁹⁸

Genom skatteavtalen strävar man vidare efter att undvika olika former av diskriminering.⁹⁹ OECD:s modellskatteavtal artikel 24 innehåller detaljerade regler om diskriminering. Enligt huvudregeln får varken den egna eller den andra avtalslutande statens medborgare diskrimineras. Artikel 24 innehåller ytterligare regler om diskriminering i fråga om bl.a. statslösa personer och fasta driftställen samt diskriminerande avdragsregler för företag. Med beaktande av reglerna om fri rörlighet och diskrimineringsförbudet inom EU har även diskrimineringsreglerna ägnats stor uppmärksamhet i skatteavtalen.¹⁰⁰

Undanröjande av dubbelbeskattning och hindrande av skattefusk samt förbudet mot diskriminering är de syften som i allmänhet associeras med skatteavtal.¹⁰¹ I rättslitteraturen framhävs dock ibland även andra syften med skatteavtal. I FN:s modellskatteavtal nämns t.ex. skapandet av juridisk och ekonomisk förutsebarhet, samarbete mellan skattemyndigheterna och avskaffandet av skattemässiga hinder för handel, investeringar och teknologi.¹⁰² Skatteavtalet ger en investerare både en bild av det förväntade skatteklimatet i avtalslandet samt en viss säkerhet om beskattningsreglerna där. Skatteavtalet är ett bindande statsfördrag, varvid investeraren i allmänhet kan förlita sig på att avtalet kommer att efterlevas av båda avtalsparterna.¹⁰³ Detta slags säkerhet och förutsebarhet främjar gränsöverskridande ekonomisk aktivitet. Samtidigt tyder skatteavtalet på att landet i fråga är redo och öppet för investeringar från utlandet.¹⁰⁴ Att skapa juridisk och ekonomisk förutsebarhet är därför ett av skatteavtalens syftemål. Skatteavtalen är likaså ett tecken på samarbetsvilja, ömsesidigt erkännande och respekt två stater emellan. Samarbete mellan skattemyndigheter och handräckning i skatteärenden kan dock också uppnås utan traditionella omfattande skatteavtal. Finland har slutit avtal som bara gäller samarbete och handräckning i skatteärenden. Samarbetet behövs särskilt med tanke på att bekämpa skattefusk. Viljan att samarbeta är således integrerad i skatteavtalen.¹⁰⁵ Skatteavtalen eliminerar också hinder för fri handel, investeringar och teknologi. Detta syfte är nära anknutet till syftet att undanröja dubbelbeskattning, eftersom dubbelbeskattning också utgör

⁹⁸ Om *beneficial ownership*-kriteriet, se t.ex. *Knuutinen 2012*, s. 86 ff.

⁹⁹ Se t.ex. *Russo*, s. 14 och *Påhlsson 2009a*, s. 63.

¹⁰⁰ Se *Alhager – Bergmann*, s. 171 ff. för ytterligare information om diskrimineringsförbudet i EU-rätt och skatteavtal.

¹⁰¹ Se t.ex. *Påhlsson 2009a*, s. 61, *Westberg*, s. 558 och *Cejie 2010*, s. 71–73.

¹⁰² Se punkterna 2–3 i det inledande stycket i modellskatteavtalet, *FN 2001*, s. vi–vii. Se även *Streng*, som har en lite annan modell för hur de olika syftena kan uppdelas. Se *Streng*, s. 856–859.

¹⁰³ *Panayi 2007a*, s. 30.

¹⁰⁴ *Septriadi*, s. 87.

¹⁰⁵ Se även *Loft*, s. 289.

ett hinder för fri rörlighet. Det förekommer dock flera andra former av skatterelaterade hinder än bara dubbelbeskattning, som t.ex. höga källskatter eller diskriminerande skatteregler. Icke-fiskala hinder kan däremot inte åtgärdas genom skatteavtal.

Ytterligare finns det skäl att framhålla att varje stat också kan försöka inkludera individuella syften i sina skatteavtal. Dessa individuella syften ger uttryck för statens skatteavtalspolitiska målsättningar och kan vara av helt olika art.

7.2.3.3 Finlands skatteavtalsnätverk

Finland har redan länge varit part i internationella avtal som också gällt beskattningen. Så tidigt som år 1742 slöt Frankrike och Sverige-Finland ett handelsavtal som befriade sjötrafiken från skatt. Trots att detta inte var ett skatteavtal i ordets fulla bemärkelse berörde det beskattningen i en betydande grad.¹⁰⁶ Även senare ingicks avtal som påverkade beskattningen. År 1894 slöt Ryssland och Tyskland ett frihandelsavtal som befriade handelsmän från vissa skatter. Avtalet band självfallet Finland också.¹⁰⁷ Finlands egentliga skatteavtalshistoria inleddes under 1930-talet när Finland slöt sitt första skatteavtal med Sverige (16.3.1931). Fram till andra världskriget ingicks bara två skatteavtal till, nämligen ett med Tyskland (25.9.1935) och ett med Danmark (2.12.1937).¹⁰⁸ Dessa tre avtal har sedan dess ersatts med nya och moderna skatteavtal.

I och med att OECD:s modellskatteavtal publicerades år 1963 fick skatteavtalen en gemensam grund att bygga på. Fr.o.m. detta år har de flesta finska skatteavtal byggt på modellskatteavtalet i mer eller mindre modifierad form.¹⁰⁹ Det finns dock vissa skatteavtal som nämnvärt skiljer sig från OECD:s modellskatteavtal. Först och främst skall nämnas att Finland slutit flera skatteavtal som innehåller artiklar som baserar sig på FN:s modellskatteavtal.¹¹⁰ Eftersom FN:s modellskatteavtal till stora delar bygger direkt på OECD:s modellskatteavtal är det inte korrekt att tala om skatteavtal som bygger på FN:s modellskatteavtal. Man kan snarast säga att FN:s modellskatteavtal legat till grund för enskilda ar-

¹⁰⁶ Sainio 1976, s. 5–6.

¹⁰⁷ Nykänen 2012c, s. 62.

¹⁰⁸ Se t.ex. Mehtonen, s. 33–34, Pettersson, s. 137 och Myrsky – Linnakangas 2009, s. 56 ff.

¹⁰⁹ Se Skurnik H. 1976, s. 55 ff., för en allmän analys av Finlands skatteavtal samt deras koppling till OECD:s modellskatteavtal fram till 1970-talet.

¹¹⁰ Tikka har kommenterat FN:s inverkan på skatteavtalen i Tikka 1982b, s. 324 ff. I skatteavtal med utvecklingsländer har man frekvent utelämnat andra meningarna i artikel 4(1) i OECD:s modellskatteavtal, dvs. den mening som gäller personer med förmögenhet eller inkomst från en källa i en avtalsslutande stat. Detta beror på att den ursprungliga versionen av FN:s modellskatteavtal inte innehöll denna mening.

tiklar. För det andra har Finland slutit ett skatteavtal med USA som bygger direkt på USA:s modellskatteavtal. Artiklar som är identiska med artiklarna i USA:s modellskatteavtal kan också återfinnas i andra skatteavtal. För det tredje har skatteavtalen med forna öststater vanligen avvikit från OECD:s modellskatteavtal. Det bästa exemplet på ett sådant avtal är Finlands tidigare avtal med Sovjetunionen.¹¹¹ I dag är det bara ett skatteavtal med en forntida öststat, nämligen Bulgarien, som väsentligen avviker från OECD:s modellskatteavtal. Det fjärde och sista nämnvärda undantaget från OECD:s modell utgörs av det nordiska skatteavtalet. Finland har ingått ett, i ett internationellt perspektiv sällsynt, multilateralt skatteavtal med de nordiska länderna.¹¹²

För tillfället har Finland traditionella dubbelbeskattningsavtal med över 70 länder (avtalsläget 21.3.2013).¹¹³ Antalet skatteavtal fortsätter att växa år för år. Finland har även ingått några bilaterala arvsskatteavtal och ett multilateralt nordiskt skatteavtal om arvs- och gåvoskatt.¹¹⁴ Dessutom finns det flera olika typer av avtal som gäller handräckning i skatteärenden.¹¹⁵ Dessa informationsutbytesavtal har vuxit i antal under de senaste åren till följd av bl.a. den ekonomiska krisen och kampen mot s.k. skatteparadis. Finland har ett multilateralt nordiskt avtal om handräckning i skatteärenden.¹¹⁶ Finland och Tyskland har likaså slutit ett avtal om handräckning i skatteärenden, även om avtalet är från år 1936.¹¹⁷ Avtalet med Tyskland möjliggör också indrivning. Finland är också part i konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden mellan medlemsländer i Europarådet

¹¹¹ FördrS 62/1977. Avtalet med Sovjetunionen var inte nära på lika detaljerat som ett avtal baserat på OECD:s modellskatteavtal. Se bl.a. *Newcity*, s. 848. För en kort introduktion till skatteavtalen mellan Finland och Sovjetunionen, se *Skurnik – Toivainen 1996*, s. 393. I dag tillämpas dock ett nytt skatteavtal som följer OECD:s modellskatteavtal. Sovjetunionens skatteavtalspolitik har behandlats utförligt av *Newcity*, s. 833 ff.

¹¹² Internationellt sett finns det bara några få multilaterala skatteavtal. Council for Mutual Economic Assistance (CMEA), bestående av Bulgarien, Kuba, Mongoliet, Polen, Rumänien, Sovjetunionen, Tjeckoslovakien, Ungern, Vietnam och Öst-Tyskland ingick två multilaterala skatteavtal. Det ena gällde beskattningen av individer, det andra beskattningen av samfund. Se närmare *Newcity*, s. 887 ff. och *Nagy*, s. 174 ff.

¹¹³ Antalet skatteavtal beror på hur man räknar avtalen. På räknasettet inverkar t.ex. om det nordiska skatteavtalet ses som ett avtal eller flera. En uppdaterad förteckning över Finlands skatteavtal publiceras av finansministeriet: *Suomen voimassa olevat, allekirjoitetut, parafoidut ja neuvoteltavana olevat tuloverosopimukset* (21.4.2013).

¹¹⁴ Bara det nordiska skatteavtalet gäller både arvs- och gåvoskatt. Det nordiska skatteavtalet om arvs- och gåvoskatt har behandlats mera ingående av *Vapaavuori*, se *Vapaavuori 1993b*, s. 262 ff.

¹¹⁵ Avtalen om handräckning har kommenterats i *Äimä K. 2010*, s. 162–166.

¹¹⁶ FördrS 37/1991.

¹¹⁷ FördrS 4/1936.

och OECD.¹¹⁸ Även inom EU finns det direktiv, det s.k. handräckningsdirektivet¹¹⁹, som möjliggör handräckning i skatteärenden.

Framställningen ger vid handen att samarbetet mellan de nordiska länderna har varit effektivt på flera beskattningsområden. På senare tid har de nordiska länderna också samarbetat i fråga om skatteavtal med s.k. skatteparadis. De nordiska länderna har kollektivt förhandlat om följande typer av skatterelaterade avtal: avtal om utbyte av upplysningar i skatteärenden, avtal om främjande av ekonomiska relationer, avtal för undvikande av dubbelbeskattning av fysiska personer, avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande företag som använder skepp eller luftfartyg i internationell trafik samt avtal om förfarande för ömsesidig överenskommelse vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap.¹²⁰ De nordiska förhandlingarna har varit underställda Nordiska ministerrådet.¹²¹ Trots att avtalen förhandlats kollektivt har de ingåtts bilateralt.

7.2.3.4 Förhållandet mellan skatteavtal och nationell rätt

Det har kommit fram att Finlands internationella skatterätt består av tre separata delar: intern internationell skattelagstiftning, skatteavtal samt EU-rätt. Det är inte ovanligt att dessa tre delar står i konflikt sinsemellan. I en sådan situation uppstår frågan vilken norm som skall ges företräde. Lagar och avtal kan ordnas hierarkiskt, varvid vissa lagar är av högre rang än andra.¹²² EU-rätten är i många avseenden överordnad både nationell rätt och skatteavtal. Förhållandet mellan nationell rätt och skatteavtal är dock inte lika klart. I Finland verkställs skatteavtal genom en normal lag, vilket betyder att skatteavtalet i princip är på samma hierarkiska nivå som alla andra lagar.¹²³ Om skatteavtal och övrig nationell rätt är

¹¹⁸ FördrS 21/1995 och 39–40/2011. Konventionen har nyligen ändrats. Ändringen ingår i RP 209/2010 rd, s. 3 ff. och *Äimä K. 2010*, s. 163–164.

¹¹⁹ Rådets direktiv av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (77/799/EEG). Direktivet har ändrat genom direktivet 2004/104/EG, se närmare RP 200/2004 rd, s. 1 ff. Direktivet kommer åter att ses över inom en snar framtid, se Förslag till rådets direktiv om administrativt samarbete i fråga om beskattning (Kom (2009)29).

¹²⁰ För en utförlig analys av dessa skatteavtal, se *Äimä K. 2010*, s. 166 ff.

¹²¹ Se bl.a. RP 126/2009 rd, s. 3.

¹²² För en introduktion till läran om lagarnas hierarki, se *Jyränki*, s. 178 ff.

¹²³ Skatteavtalens företräde har verkställts på olika sätt i olika länder. Det finns flera länder i vilka skatteavtal formellt inte har företräde framför nationell rätt, varvid *treaty override* kan förekomma utan att detta har internrättsliga konsekvenser. Eftersom skatteavtal är statsfördrag, har avtalsländerna haft för vana att i sådana konfliktsituationer följa avtalet för att inte bryta mot sina internationella avtalsförpliktelser. Se bl.a. *Malmgrén 2008*, s. 165 och *Shelton*, s. 47–48. *Avi-Yonah* betonar att *treaty override* kan vara nödvändigt för att undvika missbruk av skatteavtal. Se *Avi-Yonah 2006*, s. 66.

i konflikt sinsemellan uppstår s.k. lagkonkurrens.¹²⁴ Om skatteavtalen inte har företrädare enligt lag, måste i sista hand allmänna lagvalsregler från rättskälleläran tillämpas.

Några nationella skattelagar innehåller särskilda bestämmelser om skatteavtalens ställning vid lagkonkurrens. Enligt KällSkL 1.3 § har skatteavtalen företrädare framför lagen i fråga: ”Ingår i avtal med främmande stat eller i annat internationellt avtal, till vilket Finland har anslutit sig, bestämmelser om beskattning av inkomst eller förmögenhet, iakttages denna lag endast såvida nämnda bestämmelser icke föranleder annat.”¹²⁵ En liknande regel finns i 1.2 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (MetodL¹²⁶, 18.12.1995/1552): ”Denna lag tillämpas också när ett internationellt avtal innehåller en bestämmelse om undanröjande av dubbelbeskattning av inkomst, om inte något annat bestäms i avtalet.” I bestämmelserna i KällSkL och MetodL nämns uttryckligen att skatteavtalet bara åsidosätter ifrågavarande lagar. Hur skatteavtalen förhåller sig till övrig skattelagstiftning framkommer inte. Intressant nog saknar ISkL en motsvarande norm om skatteavtalens företrädare. Däremot innehåller ISkL 135 § regler om behörighet att ingå skatteavtal. I ISkL 135 § stadgas vidare att beskattning enligt ett skatteavtal anses ha skett i enlighet med ISkL. För att få klarhet i hur skatteavtal och nationell rätt förhåller sig till varandra måste även de allmänna lagvalsreglerna behandlas.

Det finns flera internationellt tillämpade lagvalsregler, bl.a. *lex superior*, *lex specialis* och *lex posterior*.¹²⁷ Ingen av reglerna har skrivits in i nationell skattelagstiftning. Däremot återfinns *lex superior* i GL 106 och 107 §. I dessa stadgas om grundlagens företrädare fram om lag, förordning eller annan författning på lägre nivå.¹²⁸ Härnäst granskas vilka principer som eventuellt ger skatteavtalen företrädare framför nationell rätt. Principen om den högre lagens företrädare, d.v.s. *lex superior derogat legi inferiori*, är vanligen inte tillämplig, eftersom skatteavtal enligt en strikt konstitutionell tolkning befinner sig på samma nivå som övrig lagstiftning.¹²⁹

Principen om den senare lagens företrädare, d.v.s. *lex posterior derogat legi priori*,¹³⁰ kan ytligt betraktat tänkas vara ett hinder för skatteavtalens företrädare.

¹²⁴ Pahlsson 2009a, s. 104–105.

¹²⁵ Ordet ”endast” finns i den digitala versionen av lagen på t.ex. www.finlex.fi, men inte i Talentums tryckta version av lagen (Skatteförfattningarna).

¹²⁶ I vissa sammanhang har lagen kallats för förfarandelagen i stället för MetodL, se t.ex. RP 197/2009 rd, s. 3.

¹²⁷ Dessa principer har utförligt behandlats i bl.a. Jyränki, s. 179–181, Jyränki – Husa, s. 91 ff. och Aldén, s. 194 ff.

¹²⁸ Närmare om dessa, se Jyränki – Husa, s. 345 ff.

¹²⁹ Se t.ex. Helminen 2013b, s. 42. För Sveriges del, se Hultqvist, s. 527–528 och Aldén, s. 231.

¹³⁰ Om bakgrunden till principen, se Aldén, s. 203–204.

Skatteavtal förnyas sällan, vilket betyder att Finland har ett stort antal gamla skatteavtal. Den nationella skattelagstiftningen ändras däremot så gott som årligen. Med beaktande av hur ofta nationell skattelagstiftning ändras skulle inget skatteavtal i praktiken kunna ha företräde enligt *lex posterior*-principen.¹³¹ I rättslitteraturen har det dock ansetts att senare allmän lag inte åsidosätter tidigare speciallag (*lex posterior generalis non derogat legi priori specialis*).¹³² En senare allmän lag kan ha företräde framför speciallag bara om avsikten uttryckligen varit att åsidosätta speciallagen.¹³³ Detta har ibland kallats för en ”intentionsbaserad lagvalsmetod”.¹³⁴ En nackdel med den intentionsbaserade regeln är att det kan vara svårt att avgöra när lagstiftaren haft som avsikt att åsidosätta skatteavtal. Avsikten att åsidosätta ett skatteavtal ger inte heller en allmän lag *lex superior*-status i förhållande till skatteavtalet. Att prioritera allmän lag på bekostnad av skatteavtal vore dessutom ett avtalsbrott. För att skatteavtal med säkerhet skulle åsidosättas på basis av lagstiftarens önskemål, borde skatteavtalet uppsägas ensidigt eller omförhandlas.¹³⁵

Principen om speciallagens företräde, *lex specialis*, förefaller vara den enda princip som med säkerhet ger skatteavtalen företräde framför nationell rätt.¹³⁶ Skatteavtalen är onekligen speciallagar i förhållande till t.ex. ISkL, NSL, KällSkL, gårdsbruksskattelagen (GSL, 15.12.1967/543) etc. (*lex generalis*).¹³⁷ Denna princip ger skatteavtalen företräde oberoende av om skatteavtal och vanlig skattelag är på samma hierarkiska nivå och om skattelagen ändrats efter skatteavtalets ikraftträdande. Även HFD har uppenbarligen understött denna uppfattning i målet HFD 2002:26.¹³⁸

Oberoende av lagvalsreglerna ges skatteavtalen i praktiken företräde för att inte Finland skall bryta mot de internationella avtalen. Utöver de ovan presenterade grunderna för att följa skatteavtalet är det viktigt att ytterligare lyfta fram Wienkonventionen om traktaträtten. Enligt Wienkonventionens artikel 26 om *pacta sunt servanda*-regeln är varje ikraftträdande traktat bindande för dess par-

¹³¹ För ytterligare kritik av principen, se Hultqvist, s. 528.

¹³² Jyräki – Husa, s. 93–93, Vogel 2006, s. 3 och Hultqvist, s. 528.

¹³³ Vogel 2006, s. 3.

¹³⁴ Se Hultqvist, s. 529.

¹³⁵ Även Malmgrén har uttryckt en viss skepticism mot huruvida senare allmän lag kan inverka på skatteavtal, se Malmgrén 2008, s. 165 fotnot 16.

¹³⁶ *Lex specialis* har åberopats i samband med skatteavtalen av bl.a. Myrsky – Linnakangas 2009, s. 89, Söderholm – Skurnik, s. 182, Söderholm 1982, s. 170, Hultqvist, s. 530, Kleist 2012, s. 61–65, Knuutinen 2012, s. 80 och Lindencrona, s. 26. Frågan om *lex specialis* har analyserats mera allmänt av Aldén, s. 196 ff.

¹³⁷ Om skillnaden mellan *lex generalis* och *lex specialis*, se Makkonen 1981, s. 84–88.

¹³⁸ Utgångspunkten enligt beslutet är att skatteavtalets bestämmelser i egenskap av speciallag åsidosätter nationell lagstiftning. HFD 2002:26, rubrik: Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu, underrubrik: 2.2 Yleistä verosopimuksista.

ter och skall således ärligt fullgöras av avtalsparterna.¹³⁹ Efter att företrädesordningen slagits fast uppstår frågan hur skatteavtalen i praktiken påverkar beskattningen enligt nationell rätt. Det finns några principer med hjälp av vilka skatteavtalens inverkan på beskattningen enkelt kan beskrivas.

Dubbelbeskattningsavtalsrättens s.k. gyllene regel är en globalt tillämpad och accepterad princip.¹⁴⁰ Enligt denna princip kan dubbelbeskattningsavtal bara begränsa eller inskränka den rätt att beskatta som tillkommer en stat enligt nationell rätt. Således kan skatteavtalet aldrig utvidga beskattningsrätten i Finland.¹⁴¹ Det finns dock länder som följer ett monistiskt system, och anser att skatteavtal kan ha högre juridisk valör än nationell rätt.¹⁴² Den gyllene regeln kan alternativt formuleras på följande sätt: Skatteavtalen avgör bara i vilken utsträckning ett land får utnyttja den nationella lagstiftningen. Om skattskyldigheten stadgas i nationell rätt, men skatteavtalen anger till vilka delar staten måste avstå från denna beskattningsrätt.¹⁴³ Den gyllene regeln understöder inte tolkningen att skatteavtal är *lex superior* i förhållande till övrig skattelagstiftning.¹⁴⁴ I praktiken innebär den gyllene regeln att Finland inte får beskatta inkomst som enligt skatteavtalet inte får beskattas i Finland. Finland får inte heller beskatta inkomst som enligt skatteavtalet kan beskattas i Finland, men som enligt nationell rätt är skattefria.

Principen om den lindrigare normen är nära kopplad till den gyllene regeln. Den lindrigare normens princip innebär att skatteavtalet tillämpas om artiklarna i skatteavtalen är lindrigare för skattesubjektet än de nationella normerna. På samma sätt följs nationell rätt om skatteavtalet skulle leda till strängare beskattning.¹⁴⁵ Därmed kan inte skatteavtalet leda till sämre rätt än vad som följer av den nationella lagstiftningen. Trots att den gyllene regeln och den lindrigare normens princip i praktiken är snarlika, förekommer dock vissa skillnader. Den gyllene regeln gäller beskattningsbehörighetens utsträckning, medan den lindrigare normens princip söker den lägsta beskattningen utan att beakta beskattningsbehörighet.

De två ovan presenterade principerna kan i vissa fall leda till att inkomst inte beskattas vare sig i källstaten eller i hemviststaten. Så är fallet när en inkomst är

¹³⁹ Vidare stadga i artikel 27 att en part inte kan åberopa bestämmelser i sin interna rätt för att rättfärdiga underlåtenhet att fullgöra en traktat. Se bl.a. *Helminen 1999*, s. 44.

¹⁴⁰ *Lindencrona*, s. 24.

¹⁴¹ *Myrsky – Linnakangas 2009*, s. 88–89 och *Påhlsson 2009a*, s. 62. Vissa författare väljer att i stället för den gyllene regeln använda begreppet skatteavtalens ”negativ inverkan” för att beskriva att skatteavtal inte skapar beskattningsrätt. *Wikström 2008*, s. 178 och *Helminen 1999*, s. 44.

¹⁴² Se t.ex. *Fensby*, s. 414.

¹⁴³ *Söderholm – Skurnik*, s. 181.

¹⁴⁴ *Cejie 2010*, s. 76–77.

¹⁴⁵ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 180.

skattefri i Finland, men Finland enligt skatteavtalet får uteslutande rätt att beskatta inkomsten. Denna form av nollbeskattning bekämpas i vissa skatteavtal t.ex. genom överförande av beskattningsbehörigheten. Om staten med den primära beskattningsbehörigheten inte beskattar en inkomst eller en person, övergår rätten att beskatta till den andra staten.¹⁴⁶

7.2.3.5 Ingående av skatteavtal

Varje skatteavtal som Finland slutit är unikt. Skillnaderna mellan skatteavtalen beror delvis på att skatteavtalen är från olika tidsperioder och således har olika modellskatteavtal som förebild. Skillnaderna beror dock i högre grad på det sätt på vilket skatteavtal ingås. Avtalen uppstår inte på samma vis som vanlig lagstiftning. Skatteavtalen är resultatet av ofta långa förhandlingar, och är således kompromisser mellan två stater. Varje land har egna skattepolitiska mål och intressen med skatteavtalen, varför de avtalsförhandlande länderna inte nödvändigtvis strävar efter samma saker. Vidare är avtalsparterna sällan jämbördiga vid avtalsförhandlingarna. Varje land vill givetvis uppnå ett fördelaktigt skatteavtal och garantera näringslivet goda konkurrensmöjligheter.¹⁴⁷ I vissa fall kan parterna inte enas om skatteavtalets innehåll, varvid inget nytt skatteavtal kommer till stånd.¹⁴⁸

I detta avsnitt ges en kort introduktion till hur skatteavtal förhandlas och hur de träder i kraft i nationell rätt.¹⁴⁹ Skatteavtal är statsfördrag som sluts mellan

¹⁴⁶ Se t.ex. artikel 26 i det nordiska skatteavtalet, FördrS 26/1997, 95/1997 och 127/2008. *Malmgrén 2008*, s. 165–166.

¹⁴⁷ Svensk skatteavtalspolitik har behandlats i *Riksrevisionen 2010:24*, s. 7–10, 43 ff. och 71–74 och *Konkurrenskraften i Sveriges Skatteavtal*, s. 26–27.

¹⁴⁸ Finland måste genom en intresseavvägning bedöma huruvida det lönar sig att ingå skatteavtal med klausuler som inte motsvarar den egna skatteavtalspolitik. Man måste minnas att skatteavtalen bygger på reciprocitet, varvid båda länderna får samma fördelar i förhållande till varandra. Varje land har dock vanligen vissa s.k. tröskelfrågor som länderna ogärna kompromissar om. I vissa äldre skatteavtal har t.ex. rätten att beskatta pension koncentrerats till hemviststaten (se t.ex. skatteavtalet med Spanien). Finland har åtskilliga gånger försökt omförhandla avtalet med Spanien, men utan framgång. Trots detta har Finland bedömt att det inte är lönt att ensidigt säga upp det gamla skatteavtalet. Till exempel Danmark sade upp det ofördelaktiga skatteavtalet med Spanien.

¹⁴⁹ I Finland har skatteavtalens uppkomst behandlats i *Mehtonen*, s. 33 ff., *Frände 2011*, s. 511 ff. och *Valtiosopimusopas*. En god inblick i utvecklingen av det finska skatteavtalsnätverket fås genom *Antero Toivainens* regelbundna redogörelse för Finlands skatteavtalsläge i tidskriften *Verotus*. Internationellt finns det däremot en del litteratur om skatteavtalsförhandlingar. Se bl.a. *Shelton*, s. 51 ff., *Septiadi*, s. 85 ff., *FN 2003*, s. 1 ff. och *Raish – Stone*, s. 477 ff. För Sveriges del har avtalsförhandlingarna behandlats av bl.a. *Riksrevisionen 2010:24*, s. 15 ff., *Lindencrona*, s. 12–16, *Kleist 2012*, s. 53–57 och *Fensby*, s. 411 ff. Av de internationella utredningarna är Riksrevisionens rapport särskilt intressant, eftersom Finland varit ett av jämförelseländerna.

minst två stater.¹⁵⁰ Vilken instans som har behörighet i internationella ärenden stadgas i grundlagen 8 kap. Enligt GL 93.1 § leds Finlands utrikespolitik av republikens president i samverkan med statsrådet. Denna behörighet har dock begränsats genom GL 94 §, där det sägs att riksdagens godkännande krävs för fördrag och andra internationella förpliktelser som innehåller sådana bestämmelser som hör till området för lagstiftningen.¹⁵¹ I GL 95 § stadgas om ikraftträdande av internationella förpliktelser. I praktiken bereds statsfördrag vid det behöriga ministeriet. I fråga om skatteavtal är detta ministerium finansministeriet. Inom finansministeriet är det skatteavdelningen som ansvarar för skatteavtalen. I detta sammanhang är det motiverat att också nämna samarbetsgruppen för internationella skatteärenden. Till samarbetsgruppens uppgifter hör att uttala sig i skatteavtalsfrågor.

Initiativet till skatteavtal kan komma från ett flertal håll, men ofta är det näringslivets representanter som tar det första steget.¹⁵² Initiativtagaren vänder sig då i allmänhet till finansministeriet eller utrikesministeriet.¹⁵³ Finner finansministeriet att det är nödvändigt att ingå ett skatteavtal, tar finansministeriets skatteavdelning kontakt med den andra statens motsvarande myndighet. Om den andra staten anser att det är motiverat att ingå ett skatteavtal, börjar staterna förbereda sig för de kommande förhandlingarna. Därefter utnämns en delegation som förhandlar om skatteavtalet. Finansministern ger fullmakt till delegationen att förhandla och parafera avtalet, inte att underteckna det.¹⁵⁴

Förhandlingsprocessen inleds med att den finska delegationen bekantar sig med det andra landets skatteavtalsnätverk, nationella skattesystem och skattepolitiska agenda. Sedan utväxlar de avtalsförhandlande parterna sina modellskatteavtal eller avtalsutkast. Finland har ett inofficiellt modellskatteavtal som bygger på OECD:s modellskatteavtal och som används som grund för skatteavtalsförhandlingar.¹⁵⁵ Till vissa delar avviker den finska modellen från OECD:s modell. Till Finlands skatteavtalspolitik hör bl.a. att behålla källstatens rätt att be-

¹⁵⁰ Ingående och tillämpning av skatteavtal följer således Wienkonventionen om traktaträtten. Se närmare *Vogel 1997*, Introduction, marg.nr. 28 (s. 21.)

¹⁵¹ Om behörighetsfördelningen mellan riksdag, president och statsråd, se *Valtiosopimusopas*, s. 13.

¹⁵² Enligt Riksrevisionens utredning har näringslivet fem gånger tagit kontakt med finansministeriet under år 2009. *Riksrevisionen 2010:24*, s. 28.

¹⁵³ *Mehtonen*, s. 34.

¹⁵⁴ Om delegationerna, se *Valtiosopimusopas*, s. 28–30. Storleken och sammansättningen av delegationen kan variera mycket från land till land. Se *Lindencrona*, s. 12, *FN 2003*, s. 221, *Shelton*, s. 53, *Septiadi*, s. 92–94 och *Riksrevisionen 2010:24*, s. 28.

¹⁵⁵ *Frände 2011*, s. 514. Finlands modellskatteavtal har inte offentliggjorts. Sverige har likaså ett modellskatteavtal, se *Rikrevisionen 2010:24*, s. 15.

skatta pensioner¹⁵⁶ och jämställandet av bostadsaktier med fast egendom¹⁵⁷. Tidigare hade Finland också som mål att införa treårsregeln i modellskatteavtal.

Därefter inleds avtalsförhandlingarna. Vid avtalsförhandlingarna är det självfallet skillnaderna i modellskatteavtalen eller avtalsutkasterna som diskuteras ingående. Om förhandlingarna löper väl resulterar de i en kompromiss som vardera avtalsparten är villig att godkänna. Sedan utarbetas ett utkast till skatteavtal, som paraferas¹⁵⁸ av ordförandena för ländernas delegationer. Paraferingen visar att delegationerna är överens om skatteavtalets innehåll och språkform. Parafering innebär däremot inte att avtalsparterna förbinder sig till avtalet. Efter parafering granskas skatteavtalet vid finansministeriet. För undertecknande av skatteavtalet behövs ett särskilt befullmäktigande. Presidenten beslutar om befullmäktigande i statsrådet utifrån statsrådets förslag till avgörande. Genom att underteckna skatteavtalet förbinder sig parterna dock inte slutligt till avtalet,¹⁵⁹ eftersom fullmaktsbrevet vanligen innehåller en reservation om ratificering. I och med undertecknandet måste dock staterna avhålla sig från åtgärder som omintetgör avtalens ändamål och syfte.¹⁶⁰

Finland tillämpar ett dualistiskt system¹⁶¹, vilket innebär att folkrätt och finsk nationell rätt uppfattas som två separata rättssystem.¹⁶² För att ett skatteavtal skall bli tillämpligt förutsätts att Finland förbinder sig till skatteavtalet samt att det

¹⁵⁶ En reservation avseende detta har gjorts till OECD:s modellskatteavtal artikel 21.

¹⁵⁷ Om bostadsaktierna har Finland gjort reservationer till artiklarna 6 och 13 i OECD:s modellskatteavtal. Se närmare *Pettersson*, s. 145–146.

¹⁵⁸ Om parafering föreskrivs i Wienkonventionen on traktaträtten artikel 10. Konkret går parafering till så att delegationsordförandena skriver sina initialer på varje sida av texten. *Lindencrona*, s. 13 och *Valtiosopimusopas*, s. 31.

¹⁵⁹ *Verosopimustyöryhmän mietintö*, s. 26.

¹⁶⁰ Wienkonventionen on traktaträtten, artikel 18.

¹⁶¹ Vissa länder har i stället ett monistiskt rättssystem. Enligt ett monistiskt rättssystem är folkrätten och den nationella rätten beståndsdelar av ett och samma rättssystem. För en utförlig analys av monism och dualism, se *Aldén*, s. 225–229.

¹⁶² Den finska rättsordningens dualistiska natur framgår av GL 95 §, där en särskild lag förutsätts för att ett statsfördrag skall träda i kraft. Riksdagen måste enligt GL 94.1 § godkänna alla statsfördrag som hör till området för den finska lagstiftningen. Skatteavtalen hänför sig otvetydigt till lagstiftningens område. I detta sammanhang finns det skäl att framhäva ISkL 135 §, enligt vilken Finlands regering har behörighet att ingå skatteavtal: ”Regeringen har rätt att för att undanröja eller lindra internationell dubbelbeskattning under förutsättning av ömsesidighet ingå avtal med en främmande stat om fördelning av beskattningsrätten mellan nämnda stat och Finland i fråga om viss inkomst eller om att en skattskyldig helt eller delvis befrias från att betala skatt i Finland. Beskattning enligt ett sådant avtal anses ha skett enligt denna lag.” Trots ISkL 135 § måste skatteavtal godkännas av riksdagen, eftersom skatteavtalen hör till området för lagstiftning och GL 94 § har företrädare framför ISkL. *Myrsky – Linnakangas* påpekar vidare att ömsesidighetskriteriet inte uppfylls vid skatteavtal. Se *Myrsky – Linnakangas 2009*, s. 54.

sätts i kraft genom lag.¹⁶³ Skatteavtalen verkställs genom en blankettlag och blankettförordning. Med blankettlag avses en lag som innehåller en hänvisning till fördraget och ett konstaterande om att de bestämmelser i fördraget som hör till området för lagstiftningen gäller som lag.¹⁶⁴ I blankettlagen anges ytterligare att om ikraftträdandet bestäms genom en särskild förordning av republikens president. Blankettförordningen ges först när båda länderna förbundit sig till skatteavtalet. En proposition om skatteavtalet förbereds vid finansministeriet. Därefter överlämnar regeringen lagpropositionen till riksdagen. Om riksdagen godkänner lagförslaget, skall lagen föredras för presidenten för stadfästelse. I och med att presidenten godkänt avtalet och stadfäst lagen har Finland förbundit sig till skatteavtalet. Det finns flera olika metoder att binda sig till internationella avtal.¹⁶⁵ Vid statsfördrag används i allmänhet antingen ratificering¹⁶⁶ (eng. ratification) eller godkännande (eng. acceptance or approval).

Efter att Finland godkänt avtalet skall en not sändas till avtalsparten med bekräftelse på att Finland förbundit sig till skatteavtalet. Därefter inväntar Finland motpartens meddelande om godkännande av avtalet, förutsatt att ett sådant inte redan sänts.¹⁶⁷ Efter att noter utväxlats och tidpunkten för ikraftträdande bestämts kan presidentens blankettförordning utfärdas. I blankettförordningen bestäms att blankettlagen, och därmed skatteavtalet, träder i kraft ett visst datum.

¹⁶³ *Valtiosopimusopas*, s. 62. Hur skatteavtal trädde i kraft enligt tidigare lagstiftning har behandlats i *Söderholm – Skurnik*, s. 180 och *Rosas*, s. 506 ff. I bl.a. Sverige tillämpas likaså den dualistiska modellen. För en redogörelse för införlivandet av skatteavtal i intern rätt enligt den dualistiska modellen i Sverige, se *Hultqvist*, s. 521 och *Fensby*, s. 414.

¹⁶⁴ Se *Verosopimustyöryhmän mietintö*, s. 62 och *Suksi*, s. 107 för en utförlig redogörelse för blankettlagstiftning.

¹⁶⁵ Wienkonventionen om traktaträtten, artiklarna 11–17. Se även *Valtiosopimusopas*, s. 42 ff.

¹⁶⁶ I rättslitteraturen är bruket av begreppet ratificering ibland missvisande. Ratificering används som ett allmänt begrepp för att förbinda sig till ett statsfördrag, trots att ratificering egentligen bara är en metod bland flera möjliga.

¹⁶⁷ Det nya skatteavtalet med Filippinerna stadfästes av presidenten 16.12.1994. Skatteavtalet har fortsättningsvis inte trätt i kraft, eftersom Filippinerna inte ratificerat avtalet. Se t.ex. *Toivainen 2011*, s. 107.

7.3 SKATTEAVTALETS TILLÄMPNINGSOMRÅDE (ARTIKEL 1)

7.3.1 Tillämpningsområdet för OECD:s modellskatteavtal

Syftet med artikel 1 kan anses vara att bestämma vem skatteavtalet tillämpas på.¹⁶⁸ Artikeln har följande lydelse:

”Persons covered

This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.”¹⁶⁹

Bara de som är bosatta, och därmed allmänt skattskyldiga, enligt nationell rätt i det ena eller i båda länderna täcks av avtalet, inga andra.¹⁷⁰ I de tidigaste modellskatteavtalen fanns ingen motsvarande artikel. Först genom OECD:s modellskatteavtal från år 1963 introducerades artikeln.¹⁷¹ Sedan dess har artikeln genomgått en enda nämnvärd ändring. Rubriken i artikeln ändrades år 1995 från ”personal scope” till ”persons covered”.¹⁷² Intressant är att kommentarerna bara innehåller ett avsnitt som direkt berör artikel 1, medan de resterande delarna av kommentarerna gäller skatteavtalets tillämplighet på t.ex. specifika juridiska personer som personbolag och stater, otillbörligt bruk av skatteavtal (eng. improper use of tax treaties), remittance basis etc. Kommentarerna har modifierats ett flertal gånger, men inte till de delar som är av intresse för detta arbete.¹⁷³

Artikeln är i sig paradoxal då det stadgas att skatteavtalet skall tillämpas också på personer som är bosatta enligt nationell rätt i båda staterna, trots att det av artikel 4 klart framgår att en person enligt skatteavtalet bara kan ha en skatteavtalsmässig hemvist i taget.¹⁷⁴ I kommentarerna till artikel 1 anges att också dub-

¹⁶⁸ Se bl.a. *Frkal*, s. 54. Dessutom kan artikeln enligt *Hattingh* uppfattas som ett tidigt försök att bekämpa *treaty shopping*. *Hattingh 2003a*, s. 218.

¹⁶⁹ OECD:s modellskatteavtal artikel 1, *OECD 2010*. En översättning till svenska kunde lyda enligt följande ”Personer på vilka avtalet tillämpas. Detta avtal tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna.” (Övers. Förf.)

¹⁷⁰ Se t.ex. *Lang 2010b*, s. 66.

¹⁷¹ En motsvarande artikel saknades i FN:s modell från år 1928 samt i Mexiko- och Londonmodellavtalen. Trots detta fungerade avtalen i praktiken. Se *Hattingh 2003a*, s. 215–218. *Vogel* betonar att oberoende av att tidigare skatteavtal saknade artikel 1 ledde detta inte till att skatteavtalet skulle ha tillämpats på utomstående. Se *Vogel 1997*, Art. 1, Persons covered, marg.nr. 16a (s. 88). Ytterligare om artikel 1 och dess utveckling, se *Avery Jones 2009*, s. 23–24.

¹⁷² Om orsakerna till ändringen, se *Hattingh 2003a*, s. 218.

¹⁷³ Den senaste stora ändringen av kommentarerna gjordes i samband med uppdateringen år 2010, varvid stycke sex om ”Collective Investment Vehicles” utvidgades avsevärt.

¹⁷⁴ För motsvarande anmärkning, se *Avery Jones 2009*, s. 23.

belt bosatta personer av praktiska skäl omfattas av avtalet.¹⁷⁵ Den konkreta inverkan av detta omnämnande kan ifrågasättas. Förmodligen skulle dubbelt bosatta personer, d.v.s. personer som enligt nationell rätt är bosatta i två stater, falla under skatteavtalets tillämpningsområde också utan ett uttryckligt omnämnande. Nödvändigheten av artikel 1 har ibland ifrågasatts. Vissa författare har ansett att regeln i artikel 1 är automatiskt inbegripen i skatteavtalet, eller åtminstone underförstått ett villkor för tillämpandet av avtalet.¹⁷⁶ Artikeln har dock en klargörande funktion och omintetgör eventuella spekulationer om vem som kan yrka på skatteavtalsfördelar.

I artikel 1 används två begrepp som återfinns i andra artiklar i modellskatteavtalet, nämligen ”person” (eng. person) och ”hemvist” (eng. residence). Artikeln måste således läsas tillsammans med artikel 3(1) punkt a), där begreppet ”person” definieras, och artikel 4, som bestämmer hemvist.¹⁷⁷ Med hemvist skall förstås vad som enligt avtalsstatens eller avtalsstaternas nationella lagstiftning avses med hemvist, d.v.s. boende och allmän skattskyldighet. Att bygga tillämpningen av skatteavtalet på skattesubjektets hemvist är ingen självklarhet. Som alternativa tillämpningskriterier kan man tänka sig t.ex. ekonomisk anknytning eller nationalitet. Trots allt har hemvisten i dag blivit utgångspunkten i så gott som alla skatteavtal. Det finns dock undantag från denna huvudregel. Bl.a. USA har genom att reservera sig mot artikel 1 förbehållit sig rätten att beskatta sina medborgare oberoende av deras hemvist.¹⁷⁸ Vidare finns det enskilda artiklar i modellskatteavtalet som inte baserar sig på hemvist. T.ex. i artikel 26(1) om utbyte av information stadgas uttryckligen att tillämpningen av artikeln inte begränsas av artikel 1.¹⁷⁹

7.3.2 Tillämpningsområdet för FN:s modellskatteavtal

Ordalydelsen i FN:s modellskatteavtal artikel 1 är identisk med den i OECD:s modellskatteavtal. Även rubriken har ändrats till ”persons covered” i likhet med OECD:s modellskatteavtal.¹⁸⁰ Däremot skiljer sig kommentarerna till FN:s modellskatteavtal artikel 1 till flera delar från OECD:s kommentarer. Kommenta-

¹⁷⁵ Punkt 1 i kommentarerna till artikel 1, *OECD 2010*, s. 45.

¹⁷⁶ Denna uppfattning har tillbakavisats av *Hattings* i hans två artiklar om OECD:s modellskatteavtal artikel 1, se *Hattings 2003a* och *Hattings 2003b*.

¹⁷⁷ *Hattings 2003b*, s. 546 och *Huemer*, s. 80.

¹⁷⁸ Punkt 28 i kommentarerna till artikel 1, *OECD 2010*, s. 74. Denna regel kallas ibland för ”saving clause”, se t.ex. *Frkal*, s. 61–62 och *Doernberg – van Raad*, s. 775 ff.

¹⁷⁹ *Hattings 2003b*, s. 553. Se även van *Weeghel 2008*, s. 961, för ytterligare exempel på artiklar som inte är beroende av hemvist.

¹⁸⁰ Punkterna 1–2 i kommentarerna till artikel 1, *FN 2011*, s. 41.

rerna till FN:s modellskatteavtal gäller delvis andra områden än OECD:s modellskatteavtal. I kommentarerna behandlas inte t.ex. personbolagen. Otillbörligt bruk av skatteavtal och hur fenomenet skall kunna förhindras behandlas däremot utförligt.¹⁸¹ I samband med detta tas också upp problematiken kring dubbelboende och triangulära situationer. Dubbelboendesituationerna behandlas främst med hänsyn till hur otillbörligt bruk av skatteavtal skall kunna undvikas i samband med utflyttning.¹⁸² De triangulära situationerna behandlas med beaktande av fasta driftställen.¹⁸³

7.3.3 Tillämpningsområdet för Finlands skatteavtal

Den absoluta majoriteten av de finska skatteavtalen följer mer eller mindre direkt OECD:s modellskatteavtal när det gäller artikel 1. I äldre skatteavtal har artikel 1 rubricerats som ”personal scope”.¹⁸⁴ I nyare avtal rubriceras artikel 1 som ”persons covered”.¹⁸⁵ I vissa avtal används begreppet ”the Agreement” i stället för ”the Convention”, på det sätt som i OECD:s modellskatteavtal.¹⁸⁶ Dessa skillnader saknar praktisk relevans. Det finns dock några skatteavtal som innehåller materiellt sett intressanta avvikande regler. Dessa kommer i korthet att behandlas nedan.

Artikel 1 i det nordiska skatteavtalet har anpassats till skatteavtalets multilaterala natur och tillåter därför att den ifrågavarande personen har hemvist i flera avtalsslutande stater¹⁸⁷: ”Detta avtal tillämpas på personer som har hemvist i en eller flera av de avtalsslutande staterna.”¹⁸⁸

Skatteavtalet med USA¹⁸⁹ avviker däremot till centrala delar från artikel 1 i OECD:s modellskatteavtal. Artikeln 1 är betydligt längre och mera komplicerad än motsvarande artikel i OECD:s modellskatteavtal. I artikel 1(4) föreskrivs att medborgare får beskattas för sina globala inkomster oberoende av skatteavtalet. Denna regel gäller bara i fråga om USA:s beskattning, eftersom skattskyldighe-

¹⁸¹ Punkterna 8–99 i kommentarerna till artikel 1, *FN 2011*, s. 41 ff.

¹⁸² Punkterna 41–46 i kommentarerna till artikel 1, *FN 2011*, s. 50–53.

¹⁸³ Punkterna 58–61 i kommentarerna till artikel 1, *FN 2011*, s. 65–66.

¹⁸⁴ Se t.ex. skatteavtalet med Belgien, artikel 1, FördrS 66/1978 och 54/1997.

¹⁸⁵ Se t.ex. skatteavtalet med Armenien, artikel 1, FördrS 120/2007.

¹⁸⁶ Begreppet ”the Agreement” har använts i t.ex. skatteavtalet med Argentina, artikel 1, FördrS, 85/1996. Begreppet ”the Convention” har använts i t.ex. skatteavtalet med Barbados, artikel 1, FördrS 79/1992 och Belgien, artikel 1, FördrS 66/1978 och 54/1997.

¹⁸⁷ Det nordiska skatteavtalets artikel 1 har behandlats närmare av *Skurnik H. 1988*, s. 303.

¹⁸⁸ Det nordiska skatteavtalet, artikel 1, FördrS 26/1997, 95/1997 och 127/2008.

¹⁸⁹ Skatteavtalet ändrades år 2008 varvid artikel 1 skrevs om. Se närmare skatteavtalet med USA, artikel 1(4), FördrS 2/1991 och 3/2008, samt RP 95/2006 rd.

ten i Finland inte bygger på medborgarskap. Artikel 1(4) citeras i sin helhet nedan:

”4. Detta avtal påverkar inte det sätt på vilket en avtalsslutande stat beskattar personer som har sitt hemvist där (sådana som dessa personer definieras i artikel 4 (Hemvist)) och sina medborgare, om inte stycke 5 föreskriver annat. Utan hinder av övriga bestämmelser i detta avtal får en person som tidigare varit medborgare eller långvarigt bosatt i en avtalsslutande stat beskattas i enlighet med lagstiftningen i denna avtalsslutande stat under en period av tio år efter det att denna status upphörde.”¹⁹⁰

Enligt andra meningen skall personer som bott länge i USA (ofta även ”green card holders”) beskattas i USA under tio år efter det år som de lämnat landet. Denna regel baserar sig direkt på tidigare giltig intern rätt i USA. Numera följs inte en utvidgad skattskyldighet vid expatriation. I femte stycket nämns de artiklar som inte påverkas av bestämmelserna i fjärde stycket.

Skatteavtalet med Luxemburg avviker också från OECD:s modellskatteavtal, men inte till den del det gäller fysiska personer.¹⁹¹ Skatteavtalet med Bulgarien är i den meningen speciellt att definitionen av hemvist inkluderats i artikel 1.¹⁹²

7.4 SKATTEAVTALETS ALLMÄNNA DEFINITIONER (ARTIKEL 3)

7.4.1 Allmänna definitioner i OECD:s modellskatteavtal

Artikel 3(1) innehåller flera begrepp inklusive definitioner som är nödvändiga för tillämpningen och tolkningen av OECD:s modellskatteavtal. Vissa begrepp har dock definierats annanstans i modellskatteavtalet, såsom hemvist som definieras i artikel 4 och fast driftställe som definieras i artikel 5. Med beaktande av temat för detta arbete är det bara definitionerna av ”person” och ”medborgare” som är av intresse.

¹⁹⁰ Se skatteavtalet med USA, artikel 1(4), FördrS 2/1991 och 3/2008. Se närmare RP 95/2006 rd, s. 2–3.

¹⁹¹ Enligt skatteavtalet skall holdingbolag (fr. sociétés holding) som bildats enligt lagen av den 17 december 1929 inte omfattas av skatteavtalet. Skatteavtalet med Luxemburg, artikel 29, FördrS 18/1983, 60/1992 och 62/2010. I praktiken medför villkoret att t.ex. dividend som betalas till ett sådant holdingbolag beskattas enligt KällSkL i stället för enligt skatteavtalet. Se CSN 1995/312. Se även *Mehjonen*, s. 49.

¹⁹² Se skatteavtalet med Bulgarien, artikel 1(2), FördrS 11/1986.

I artikel 1 används ordet "person" utan att precisera vad som avses därmed.¹⁹³ En definition av begreppet "person" finns i artikel 3(1) punkt a) enligt vilken person inbegriper fysisk person, bolag och annan sammanslutning.¹⁹⁴ Enligt kommentarerna är definitionen inte uttömmande. Begreppet "person" skall således uppfattas i en mycket vidsträckt bemärkelse.¹⁹⁵ Till synes faller så gott som alla fysiska personer och juridiska personer under den. Med "annan sammanslutning" avses alla skattesubjekt som behandlas som juridiska personer, trots att de inte är bolag. Med fysisk person förstås självfallet människor.¹⁹⁶ För att en fysisk person skall kunna vara ett skattesubjekt förutsätts att han har rättskapacitet. När en fysisk person uppnår rättskapacitet är beroende av nationell rätt.¹⁹⁷ I Finland anses rättskapacitet uppstå automatiskt vid födseln och upphöra vid frånfälle.¹⁹⁸

Medborgarskapet är av betydelse vid bestämmandet av den skatteavtalsmässiga hemvisten i artikel 4(2) punkt c).¹⁹⁹ Med medborgare åsyftas enligt artikel 3(1) punkt g) fysisk person som har medborgarskap eller nationalitet i en avtalslutande stat.²⁰⁰ I de första versionerna av modellskatteavtalet definierades medborgarskap i artikel 24.²⁰¹ Definitionen flyttades senare till artikel 3. Artikel 3 har sedan dess ändrats år 2002, varvid ordet "citizenship" fogades till artikeltexten. Enligt kommentarerna avses samma sak med medborgarskap och nationalitet. Ordet "citizenship" infördes, eftersom vissa länder föredrar att använda ordet i stället för "nationality".²⁰² Varje land bestämmer själv vem som är medborgare eller innehar nationalitet i landet.

¹⁹³ Om hur definitionen av person uppkommit, se *Avery Jones 2009*, s. 6 ff.

¹⁹⁴ OECD:s modellskatteavtal artikel 3(1) punkt a), *OECD 2010*.

¹⁹⁵ Punkt 2 i kommentarerna till artikel 3(1) punkt a), *OECD 2010*, s. 78.

¹⁹⁶ *Huemer* kommenterar att en närmare behandling av begreppet "person" inte är ändamålsenlig. Begränsningarna i beskattningsrätten enligt skatteavtalet bygger inte på begreppet "person" utan på definitionen av hemvist. Se *Huemer*, s. 81.

¹⁹⁷ Se *Vogel* för en redogörelse för hur rättskapacitet uppstår i Tyskland och Frankrike. *Vogel 1997*, Art. 3, General Definitions, marg.nr. 14 (s. 171).

¹⁹⁸ Se *Hemmo*, s. 344.

¹⁹⁹ Medborgarskapet är av betydelse också i artiklarna 19, 24 och 25.

²⁰⁰ OECD:s modellskatteavtal artikel 3(1) punkt g), *OECD 2010*.

²⁰¹ Se OECD 1963 och OECD 1977, artiklarna 3 och 24.

²⁰² Punkt 8 i kommentarerna till artikel 3(1) punkt g), *OECD 2010*, s. 80. *Pomoell* definierar medborgarskap (eng. citizenship) som ett politiskt koncept som reflekterar såväl tillhörighet till ett visst politiskt samfund som rättigheter och skyldigheter som anknyter till denna tillhörighet. Nationalitet (eng. nationality) innehåller enligt henne två element: ett politisk-juridiskt element bestående av juridiskt medlemskap i en stat samt ett historisk-biologisk element, bestående av en subjektiv känsla att man hör till en viss nation. *Pomoell*, s. 5–6. Se även *Holmes*, s. 126, för terminologiska skillnader.

7.4.2 Allmänna definitioner i FN:s modellskatteavtal

Definitionsartikel 3 är lika i både OECD:s och FN:s modellskatteavtal, förutom att det senare inte innehåller definitioner på affärsföretag (eng. enterprise) eller näring (eng. business).²⁰³ I definitionen av medborgarskap saknas dessutom ordet nationalitet (eng. citizenship). Definitionen av medborgarskap överfördes år 1999 från artikel 24 till artikel 3. Definitionen i FN:s nuvarande modellskatteavtal motsvarar fortfarande den definition som använts i OECD:s modellskatteavtal före år 2002. Kommentarererna motsvarar inte ordagrant kommentarer i OECD:s modellskatteavtal, men innehållsmässigt är skillnaderna inte särskilt stora.²⁰⁴

7.4.3 Allmänna definitioner i Finlands skatteavtal

Definitionen av person motsvarar i de allra flesta av Finlands skatteavtal definitionen i OECD:s modellskatteavtal. Skillnader i ordalydelsen förekommer dock. I de äldsta skatteavtalen, d.v.s. de som bygger på OECD:s 1963 års modell, används ordet ”comprises” i stället för ”includes” i första meningen.²⁰⁵ Denna skillnad saknar dock betydelse i praktiken. Några skatteavtal innehåller likväl relevanta avvikelser från modellskatteavtalet. I t.ex. skatteavtalet med USA är definitionen av person mera omfattande och inkluderar bl.a. dödsbon och truster.²⁰⁶ Skatteavtalet med Bulgarien saknar helt och hållet en definition av person.²⁰⁷ I skatteavtalet med Jugoslavien, som fortfarande tillämpas med Bosnien-Herzegovina, Serbien, Kroatien och Montenegro, har begreppet ”person” definierats olika för Finlands och den andra avtalspartens del.²⁰⁸ Skatteavtalet med Indien inbegriper fysiska personer, bolag, andra sammanslutningar och andra som vid beskattningen behandlas som skattesubjekt enligt gällande skattelagar i

²⁰³ Det gäller punkterna c) och h) i OECD:s modellskatteavtal. De fogades år 2000 till OECD:s modellskatteavtal i och med att artikel 14 slopades. FN har inte avlägsnat artikel 14 ur den nya versionen av FN:s modellskatteavtal, varför artikel 3 inte heller har ändrats. Se punkt 1 i kommentarer till artikel 3, *FN 2011*, s. 83 och *Lennard 2009*, s. 4.

²⁰⁴ Se punkterna 10–12 i kommentarer till artikel 3, *FN 2011*, s. 85–86.

²⁰⁵ Ordet ”comprises” har t.ex. använts i skatteavtalen med Belgien, artikel 3(1) punkt c), FördrS 66/1978 och 54/1997.

²⁰⁶ Se skatteavtalet med USA, artikel 3(1) punkt c), FördrS 2/1991 och 3/2008. Skatteavtal som innehåller en liknande definition har slutits med Filippinerna, artikel 3(1) punkt d), FördrS 60/1981, Kanada, artikel 3(1) punkt d), FördrS 81/1992 och 2/2007 och Thailand, artikel 3(1) punkt d), FördrS 28/1986.

²⁰⁷ Se skatteavtalet med Bulgarien, FördrS 11/1986.

²⁰⁸ För Finlands del motsvarar definitionen OECD:s modellskatteavtal. Se skatteavtalet med Jugoslavien, artikel 3(1) punkt c), FördrS 60/1987 och 59/1987.

de avtalsslutande staterna.²⁰⁹ I skatteavtalet med Storbritannien preciseras att begreppet ”person” inte inkluderar personbolag som inte behandlas som juridiska personer för beskattningsändamål.²¹⁰

Mindre skillnader förekommer också i fråga om definitionen av medborgarskap. I äldre skatteavtal har definitionen inkluderats i artikel 24.²¹¹ Numera finns definitionen alltid i artikel 3. I de flesta skatteavtal definieras medborgarskapet bara som de personer som har medborgarskap i landet.²¹² I nyare skatteavtal definieras medborgare både som personer med medborgarskap och som personer med nationalitet i landet.²¹³ I skatteavtalen med bl.a. USA, Filippinerna och Irland definieras särskilt för vardera avtalsparten vad som avses med medborgare.²¹⁴ I vissa skatteavtal har punkterna i (definition av fysiska personer) och ii (definitionen av juridiska personer) i artikel 3(1) punkt g) sammanslagits.²¹⁵ Skatteavtalet med Bulgarien och Ryssland saknar definitioner av medborgarskap.²¹⁶ Definitionen av medborgare i det nordiska skatteavtalet avviker för Danmarks del såtillvida att det specificeras att medborgare i Danmark som bor på Färöarna anses ha medborgarskap bara på Färöarna.²¹⁷

7.5 SKATTEAVTALETS HEMVISTARTIKEL (ARTIKEL 4)

7.5.1 Hemvistartikeln i OECD:s modellskatteavtal

7.5.1.1 Allmänt

Modellskatteavtalet bygger på två grundläggande koncept, nämligen skattesubjektets hemvist och skatteobjektets källa. Dessa två begrepp, hemvist och källa,

²⁰⁹ Skatteavtalet med Indien, artikel 3(1) punkt c), FördrS 58/2010. För en motsvarande definition, se skatteavtalet med Egypten, artikel 3(1) punkt e), FördrS12/1966 och 56/1976 och Malaysia, artikel 3(1) punkt d), FördrS 16/1986.

²¹⁰ Skatteavtalet med Storbritannien, artikel 3(1) punkt g), FördrS 2/1970, 31/1974, 26/1981, 8/1987, 2/1992 och 63/1997.

²¹¹ Se skatteavtalet med Egypten, artikel 24(2), FördrS12/1966 och 56/1976 och Portugal, artikel 24(2), FördrS 27/1971.

²¹² Se t.ex. skatteavtalet med Nederländerna, artikel 3(1) punkt g), FördrS 84/1997 och Brasilien, artikel 3(1) punkt d), FördrS 92/1997.

²¹³ Se t.ex. skatteavtalet med Armenien, artikel 3(1) punkt g), FördrS 120/2007 och Australien, artikel 3(1) punkt m), FördrS 26/1986, 51/2000 och 91/2007.

²¹⁴ Se skatteavtalet med USA, artikel 3(1) punkt f), FördrS 2/1991 och 3/2008, Filippinerna, artikel 3(1) punkt h), FördrS 60/1981 och Irland, artikel 3(1) punkt g), FördrS 88/1993.

²¹⁵ Se t.ex. skatteavtalet med Barbados, artikel 3(2) punkt f), FördrS 79/1992.

²¹⁶ Se skatteavtalet med Bulgarien, FördrS 11/1986 och Ryssland, FördrS 28/1988, och 110/2002.

²¹⁷ Se det nordiska skatteavtalet, artikel 3(1) punkt g), FördrS 26/1997, 95/1997 och 127/2008.

återfinns i de flesta artiklar i modellskatteavtalet.²¹⁸ I artikel 4(1) definieras vad som avses med ”person med hemvist i en avtalsslutande stat”. Det händer lätt att två stater samtidigt anser en och samma person vara bosatt enligt nationell rätt. I en sådan situation kan inte skatteavtalet tillämpas innan den skatteavtalsmässiga hemvisten bestämts. Enligt artikel 4(2) avgörs fysiska personers skatteavtalsmässiga hemvist i dubbelboendesituationer. Artikel 4(3) bestämmer den skatteavtalsmässiga hemvisten för dubbelt bosatta juridiska personer.²¹⁹ Det andra och tredje stycket tillämpas således bara om dubbelboende förekommer. I detta sammanhang är bara de två första styckena av intresse.

7.5.1.2 Definitionen av hemvist

I första stycket i artikel 4 definieras begreppet ”hemvist” enligt följande:

”Resident

For the purposes of this Convention, the term ”resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.”²²⁰

Stycket har ändrats några gånger sedan den första versionen av modellskatteavtalet publicerades år 1963. I modellskatteavtalet från år 1977 infördes den andra meningen avseende inkomst och förmögenhet belägen i landet.²²¹ I samband med

²¹⁸ Sammanlagt förekommer ordet hemvist 72 gånger i modellskatteavtalet. Se *Vázquez*, s. 61.

²¹⁹ OECD:s modellskatteavtal artikel 4, *OECD 2010*. Artikel 4(3) har behandlats i bl.a. *Miotto*, s. 85 ff. och *van Weeghel 2008*, s. 961 ff.

²²⁰ OECD:s modellskatteavtal artikel 4, *OECD 2010*. På svenska kan artikel 4(1) översättas enligt följande: ”Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet, och inbegriper också denna stat och dess offentlighetsliga samfund eller lokal myndighet i denna stat. Uttrycket inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där.” Översättningen av *Francke – Skurnik*, s. 24, har tagits som utgångspunkt. Översättningen har modifierats av förf. till vissa delar. Angående *Francke – Skurniks* översättning, se *Tikka 1982b*, s. 325–326. *Pelin* har översatt meningen ”... inbegriper också denna stat och dess offentlighetsliga samfund eller lokal myndighet i denna stat” till ”... innefattar även denna stat och dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter.” Se *Pelin 2006*, s. 233. Innehållsmässigt torde båda översättningsalternativen motsvara varandra.

²²¹ *van Raad 2009*, s. 188.

uppdateringen år 1995 utvidgades den första meningen till att också inbegripa stater och deras offentligrättsliga samfund eller lokala myndigheter.²²²

Första meningen i artikel 4(1) innehåller flera viktiga förutsättningar för hemvist. För att hemvist skall föreligga måste en person enligt (a) lagstiftningen i landet i fråga vara (b) skattskyldig där (c) på grund av hemvist, bosättning²²³ (boende), plats för företagsledning eller någon annan liknande omständighet. Samtliga kriterier måste uppfyllas. För det första förutsätts att skattskyldigheten bygger på nationell rätt, så som lagstiftning, förordning, praxis etc.²²⁴ Formuleringen av artikeln lämnar inget utrymme för tvekan om att artikeln bestämmer hemvisten bara för skatteavtalets ändamål.²²⁵ Modellskatteavtalet avgör således inte en persons skatterättsliga status enligt nationell rätt. Det att en individ enligt modellskatteavtalet anses ha sin hemvist i staten A är irrelevant med hänsyn till statens B:s uppfattning att individen enligt landets nationella skattelagstiftning är bosatt i B.²²⁶ Om en stat väljer att beskatta en person som begränsat skattskyldig till följd av att landet bara beviljas källstatsstatus är dock en annan fråga.

För hemvist förutsätts för det andra att personen i fråga är skattskyldig (eng. liable to tax). Skattskyldigheten relaterar till subjektet inte objektet. I artikeln nämns inte att det skall vara fråga om allmän skattskyldighet, men eftersom skattskyldigheten bygger på lokal anknytning och närvaro tyder detta starkt på allmän skattskyldighet.²²⁷ Denna tolkning befästs ytterligare av att man i den andra meningen i artikel 4(1) uttryckligen utesluter personer som är anknutna till staten bara på grund av inkomst med källa i staten. I kommentarerna till artikel

²²² Punkt 8.4 i kommentarerna till artikel 4(1), *OECD 2010*, s. 85.

²²³ I översättningen av artikel 4(1) har vanligen ordet bosättning brukats. Således kommer jag att använda mig av bosättning när jag hänvisar till kriterierna i artikel 4(1).

²²⁴ Punkt 8 i kommentarerna till artikel 4(1), *OECD 2010*, s. 84. Se *Huemer*, s. 95. *Huemer* diskuterar huruvida man skall tillämpa de regler för skattskyldighet som var giltiga vid den tidpunkt skatteavtalet slöts eller de nu gällande reglerna. Han konstaterar dock att gällande rätt alltid skall tillämpas vid bestämmandet av skattskyldighet. Se *Huemer*, s. 96.

²²⁵ Se t.ex. *Shelton*, s. 281.

²²⁶ I detta sammanhang gäller det att ta ställning till individer som trots fysisk närvaro i Finland inte beskattas som allmänt skattskyldiga i Finland. Personer anställda vid t.ex. EU:s organ behandlas i praktiken som om de inte vore bosatta eller allmänt skattskyldiga i Finland. Således kan dessa personer inte heller ha tillgång till det finska skatteavtalsnätverket, trots att de tekniskt skulle uppfylla kriterierna för allmän skattskyldighet enligt ISkL 11 §. Personerna i fråga anses fortsättningsvis bosatta i den sändande staten och har således tillgång till denna stats skatteavtalsnätverk. I den svenskspråkiga versionen av *Handbok i internationell beskattning 2013* har detta uttryckts på följande vis: "Vid beskattningen av inkomster som erhållits från någon annan än ECHA ska man ta i beaktande att vid tillämpningen av inkomstskatteavtalet anses hemorten av ECHA:s tjänstemän och andra anställda vara fortfarande i den medlemsstat där deras hemort i skattehänseende var då de började sköta sina uppgifter inom Europeiska unionen, om den aktuella staten är en medlemsstat inom Europeiska unionen." Se *Handbok i internationell beskattning 2013*, s. 345–346.

²²⁷ *Rohatgi 2008*, s. 121.

4(1) anges att hemvist skall innefatta de personliga anknytningar som leder till en omfattande beskattning eller obegränsad skattskyldighet.²²⁸ Ytterligare finns det skäl att poängtera att den kommitté som utarbetade modellskatteavtalet uppenbarligen utgick från allmän skattskyldighet, trots att detta inte nämndes i artikeltexten.²²⁹ Således råder det ingen tvekan om att ”skattskyldighet” syftar på allmän skattskyldighet.²³⁰ I Finland innebär boende enligt ISkL 9 och 11.1 § alltid allmän skattskyldighet.²³¹

Huruvida den person som är allmänt skattskyldig *de facto* måste betala skatt har varit föremål för diskussion.²³² Den allmänna uppfattningen är att den konkreta beskattningen saknar betydelse. Det är fullt möjligt att en individ på grund av avdrag, förluster, låga inkomster eller någon särbestämmelse inte beskattas för sin inkomst, men ändå anses vara allmänt skattskyldig. Den avgörande faktorn är då att personen enligt den nationella rätten uppfattas som allmänt skattskyldig, inte huruvida någon skatt betalas.²³³ Det finns dock författare som argumenterar att ”liable to tax” också förutsätter att den allmänt skattskyldiga personen betalar skatt, särskilt när det är fråga om juridiska personer.²³⁴ I vissa länder har det i rättspraxis ansetts att skatt måste betalas för att personen skall täckas av artikel 4(1).²³⁵ För att undvika tolkningsproblem har det i flera skatteavtal preciserats huruvida vissa speciella skattesubjektet omfattas av avtalet eller inte.²³⁶ I Finland har HFD ansett att artikel 4(1) kan täcka vissa skattefria organisationer. I fallet HFD 2004:111 ansågs en s.k. SICAV (*Société d’investissement à capital variable*), som är skattefri i Luxemburg, falla under artikel 4(1). Jag ansluter mig till den uppfattningen att vikt inte skall läggas vid huruvida en allmänt skattskyldig person *de facto* betalar skatt eller inte.²³⁷

²²⁸ Punkterna 8 och 8.3 i kommentarerna till artikel 4(1), *OECD 2010*, s. 84–85. På engelska har begreppen ”comprehensive taxation” och ”full liability to tax” använts.

²²⁹ Ett förslag var att i stället för ”liable to tax” använda det lite klarare uttrycket ”fully liable to tax” i avtalstexten. Detta godkändes dock inte i den slutliga versionen. Se *Avery Jones 2009*, s. 16–17 och *Dirkis*, s. 142.

²³⁰ Se även *González-Márquez*, s. 283, *Huemer*, s. 85 och *Urbahns*, s. 20.

²³¹ Se avsnitt 1.5.

²³² Se t.ex. *de Graaf–Pötgens*, s. 169 ff. och *Frkal*, s. 66.

²³³ Punkt 8.6 i kommentarerna till artikel 4(1), *OECD 2010*, s. 85. Se även *Dirkis*, s. 143 och *Rotatgi 2008*, s. 121–122.

²³⁴ Se t.ex. *Holmes*, s. 130.

²³⁵ *de Graaf–Pötgens*, s. 171–172 och *Shelton*, s. 282.

²³⁶ Se *Holmes*, s. 130. I t.ex. skatteavtalet mellan Finland och Zambia har det i protokollet specificerats att artikel 4(1) också tillämpas på personer som är allmänt skattskyldiga i Zambia, men som inte betalar någon skatt där.

²³⁷ I RP 95/2006 rd, s. 3, har det uttryckligen konstaterats följande: ”I Finland anses generellt att en till en juridisk person medgiven skattefrihet inte har betydelse när man bestämmer om en juridisk person är berättigad till avtalsförmåner.”

Som det tredje hemvistkriteriet nämns att skattskyldigheten skall bygga på vissa speciella förutsättningar. Dessa förutsättningar är alla beroende av geografiska eller lokala anknytningar till landet i fråga, såsom domicil och bosättning. I de flesta länder leder sådana lokala anknytningar till allmän skattskyldighet. Skattskyldigheten får sålunda uttryckligen inte bygga på t.ex. inkomst.²³⁸ I artikelns engelska version används begreppen "domicile" och "residence".²³⁹ I angloamerikansk rätt, speciellt brittisk rätt, har begreppen "domicile" och "residence" olika betydelseinnehåll, varför det är viktigt att hålla dem isär.²⁴⁰ Engelskans "domicile" kan i detta sammanhang översättas med "domicil". Engelskans "residence" har i detta sammanhang översatts till "bosättning" för att inte förväxla det med begreppet "hemvist" som används i rubriken på artikel 4 och "boende" i ISkL.²⁴¹

Till förteckningen över hemvistanknytningar har ytterligare orden "annan liknande omständighet" fogats. Vad som kan anses vara en "annan liknande omständighet" är inte fullt klart. Det finns i huvudsak två sätt att tolka uttrycket: en omfattande och en strikt tolkning.²⁴² Enligt en omfattande tolkning skall alla allmänt skattskyldiga falla under artikel 4(1), oberoende av vilken grund skattskyldigheten bygger på. Enligt en strikt tolkning inkluderar begreppet bara de former av allmän skattskyldighet som bygger på omständigheter som motsvarar domicil och bosättning. Således kan allmän skattskyldighet bara bygga på lokala anknytningar till landet i fråga. Den mest prominenta förespråkaren av en strikt tolkning är *Vogel*. Allmän skattskyldighet på basis av t.ex. nationalitet kan enligt *Vogel* inte anses falla under begreppet "annan liknande omständighet". Han motiverar detta med att nationalitet saknar den lokala anknytning som förutsätts enligt artikel 4(1).²⁴³ *Huemer* anser att varken ordvalet i artikeltexten eller utformningen av kommentarerna talar för en omfattande tolkning. Vidare betonar *Huemer* att artikel 4(1) i OECD:s modellskatteavtal beträffande arv och gåva uppenbarligen bygger på den strikta tolkningen.²⁴⁴ Enligt en strikt tolkning är det oklart om allmän skattskyldighet enligt treårsregeln kan anses vara en "annan liknande omständighet".²⁴⁵

²³⁸ *Rohatgi* 2008, s. 121–122. Se även *Shelton*, s. 287. För att undvika oklarheter har till artikeln fogats en andra mening enligt vilket de som är skattskyldiga i staten bara för inkomst från källa i staten eller för förmögenhet belägen där inte anses ha hemvist i denna stat.

²³⁹ Se *Dirkis*, s. 136–138, om termernas historiska utveckling i modellskatteavtalen.

²⁴⁰ *Vogel* 1997, Art. 4. Resident-Residence, marg.nr. 26 ff. (s. 230 ff.).

²⁴¹ Uppenbarligen hade *Francke – Skurnik* samma avsikt, eftersom de översatt orden på motsvarande vis. Se *Francke – Skurnik*, s. 24.

²⁴² *Huemer*, s. 99.

²⁴³ *Vogel* 1997, Art. 4. Resident-Residence, marg.nr. 29–30 (s. 232–233) och marg.nr. 66 (s. 245).

²⁴⁴ Se *Huemer*, s. 98–103.

²⁴⁵ Se närmare avsnitt 7.5.4.2.

Enligt andra meningen i artikel 4(1) inbegriper uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” emellertid inte en person som är skattskyldig i denna stat för inkomst från källa i staten eller för förmögenhet belägen där. Här refereras till de fall där personer beskattas som begränsat skattskyldiga, oberoende av om de uppfyller de formella kraven på allmän skattskyldighet eller inte. Typexempel på personer som faller under denna kategori är främmande staters diplomater och ambassadpersonal, som fortsättningsvis anses vara allmänt skattskyldiga i det land de representerar.²⁴⁶ Likaså faller alla begränsat skattskyldiga som bara har inkomster med källa i staten utanför artikel 4. I rättslitteraturen har meningen ibland ansetts vara endast förtydligande.²⁴⁷

I samband med uppdateringen år 2008 ändrades kommentarerna till artikel 4(1).²⁴⁸ Numera klargörs i kommentarerna att artikel 4(1) inte täcker personer som enligt ett annat skatteavtal har sin skatteavtalsmässiga hemvist i en tredje stat, trots att personen enligt nationell rätt också är bosatt i den första staten. Denna nya regel kan bäst beskrivas med hjälp av ett exempel: Om en person, som samtidigt är bosatt i staterna A och B enligt länders nationella lagstiftning, har hemvist i staten B enligt skatteavtalet mellan staten A och B, kan samma person inte anses ha hemvist i staten A enligt skatteavtalet mellan staterna A och C.²⁴⁹ Denna nya kommentar inverkar särskilt på s.k. triangulära situationer. I sådana situationer begränsas den skattskyldiges möjligheter att dra fördel av de skatteavtal som den förlorande staten A (eng. losing state) slutit med tredje stater.²⁵⁰ Ändringen har kritiserats i rättslitteraturen bl.a. för att kommentarerna ändrar innehållet i själva artikeln.²⁵¹ Vidare har det ansetts att ändringen leder till oskäligheter i situationer där den vinnande staten (eng. winning state) saknar skatte-

²⁴⁶ Punkt 8.1 i kommentarerna till artikel 4(1), *OECD 2010*, s. 84. *van Raad* betonar att man ville undvika att diplomater skulle få tillgång till båda ländernas, d.v.s. stationeringslandets och det ut-sändande landets, skatteavtalsnätverk. *van Raad 2009*, s. 188. För ytterligare diskussion om den andra meningen i artikel 4(1), se *Huemer*, s. 103–106.

²⁴⁷ Se t.ex. *Dirkis*, s. 145.

²⁴⁸ Punkterna 8.2 och 8.3 i kommentarerna till artikel 4(1), *OECD 2010*, s. 84–85.

²⁴⁹ För andra exempel, se t.ex. *Jirousek*, s. 195 och *Arnold*, s. 179.

²⁵⁰ *González-Márquez* har analyserat den förlorande statens rätt att beskatta enligt skatteavtal med tredje stater redan innan OECD-ändringen. I korthet anser *González-Márquez* att rättsläget är oklart. Se *González-Márquez*, s. 297–301. Se även *Avery Jones 1999a*, s. 34–37, för en analys av triangulära situationer före ändringen. Under en debatt som fördes vid IFA:s årsmöte år 2000 i München företrädde båda åsikterna, d.v.s. dels att ett skattesubjekt som är bosatt i A och B kan yrka på både skatteavtalen A – C och B – C oberoende av var personen har hemvist enligt skatteavtalet A – B, dels att bara den vinnande statens skatteavtal med C kan tillämpas. Se *IFA: Abusive Application of International Tax Agreements*, s. 29 ff.

²⁵¹ Huruvida den ursprungliga avsikten var att begränsa den förlorande statens rätt att beskatta en allmänt skattskyldig i förhållande till tredje stater är dock svårt att avgöra i efterhand. För en utförlig analys av ändringarnas verkningar, se *Boccardo*, s. 126 ff. och *van Raad 2009*, s. 187 ff. I Finland har ändringen behandlats i *Malmgrén 2008*, s. 463.

avtal med en tredje stat.²⁵² Hur kommentarerna kommer att följas i praxis, särskilt i fråga om äldre skatteavtal, återstår att se.

7.5.1.3 Tie breaker-regeln

Artikel 4(2) innehåller den s.k. *tie breaker*-regeln med vilken frågan om hemvist vid dubbelboende avgörs.²⁵³ Artikel 4(2) lyder enligt följande:

- ”2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:
- a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);
 - b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;
 - c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;
 - d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.”²⁵⁴

²⁵² Dessutom har det ifrågasatts huruvida inverkan av ändringen inte är alltför genomgående i förhållande till syftet med ändringen. Se *van Raad 2009*, s. 189.

²⁵³ Mexiko- och London-modellskatteavtalen innehöll också en lista på olika kriterier som skulle beaktas vid bestämmande av hemvist. Dessa hade dock inte ordnats hierarkiskt. Det hierarkiska systemet infördes i samband med den första versionen av OECD:s modellskatteavtal år 1963. För en historisk betraktelse av artikel 4(2) och dess uppkomst, se *da Silva*, s. 334, *Avery Jones et al. 1981a*, s. 17–18, *Sasseville 2010*, s. 153 ff. och *Avery Jones 2009*, s. 18–20.

²⁵⁴ OECD:s modellskatteavtal artikel 4, *OECD 2010*. På svenska kunde artikel 4(2) lyda enligt följande: ”Då på grund av bestämmelserna i stycke 1 en fysisk person har hemvist i båda avtalslutande staterna, bestäms hans hemvist på följande sätt: a) han anses ha hemvist endast i den stat där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande; om han har en sådan bostad i båda staterna, anses han endast ha hemvist i den stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelse är starkast (centrum för levnadsintressena); b) om det inte kan avgöras i vilken stat han har centrum för sina levnadsintressen eller om han inte i någondra staten har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist endast i den stat där han stadigvarande vistas; c) om han stadigvarande vistas i båda staterna eller om han inte vistas stadigvarande i någondra av dem, anses han ha hemvist endast i den stat där han är medborgare; d) om han är medborgare i båda staterna eller om han inte är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i de avtalslutande staterna frågan genom ömsesidig överenskommelse.” Översättningen av *Francke – Skurnik*, s. 24, har tagits som utgångspunkt. Översättningen har modifierats något av förf. Dessutom har modellskatteavtalet ändrats så tillvida att ordet ”endast” (eng. only) har fogats till andra stycket i varje underpunkt.

För att skatteavtalet skall kunna tillämpas med framgång får bara en skatteavtalsmässig hemvist existera i taget trots att skattesubjektet samtidigt skulle vara bosatt och allmänt skattskyldig enligt nationell rätt i två stater. Således kan artikel 4 klassas som ”nyckeln” till skatteavtalet. Regeln tar sin utgångspunkt i de anknytningar som en person har till de avtalsslutande länderna. Då beaktas omständigheterna under den skatteperiod till vilken frågan om hemvist jämte skattskyldighet hänför sig.²⁵⁵ För att en dubbelt bosatt persons skatteavtalsmässiga hemvist skall kunna fastställas måste anknytningarna kunna rangordnas.²⁵⁶ I andra stycket räknas upp fyra kriterier utifrån vilka det avgörs till vilket land den dubbelt bosatta har de närmaste anknytningarna. Vid bedömningen av anknytningarna börjar man från punkt a), om konflikten inte kan lösas på basis av denna punkt övergår man till punkt b), sedan punkt c) o.s.v. Denna ordningsföljd framgår också av ordet ”only”, d.v.s. ”endast”, som har placerats före varje nytt beslutsriterium. Enligt kommentarerna till modellskatteavtalet är kriterierna konstruerade så att bara ett land i taget kan vara skattesubjektets hemvist enligt skatteavtalet. Vidare skall tillämpningen av *tie breaker*-regeln vara sådan att det ”känns” naturligt att landet i fråga är hemvisten för skatteavtalsändamål.²⁵⁷ Ofta kan dubbelboendesituationer lösas redan utifrån det första kriteriet.²⁵⁸

Själva artikeltexten innehåller ingen definition av kriterierna i artikel 4(2) punkterna a)–d).²⁵⁹ Däremot har det i kommentarerna i korthet behandlats hur de varierande kriterierna skall uppfattas. Artikel 4(2) innehåller ingen hänvisning till nationell rätt i likhet med artikel 4(1).²⁶⁰ Således är det oklart i vilken utsträckning nationell rätt kan tillämpas enligt tolkningsregeln i artikel 3(2).²⁶¹ Formuleringen av artikel 4(2) tyder onekligen på en autonom tolkning.²⁶² *Avery Jones* betonar att en granskning av artikelns utveckling tyder på att avsikten varit att artikeln skulle tolkas autonomt i förhållande till nationell rätt.²⁶³ Även praktiska

²⁵⁵ Punkt 10 i kommentarerna till artikel 4(2), *OECD 2010*, s. 86.

²⁵⁶ *Mehtonen* har konstruerat ett beskrivande diagram för samtliga faser och deras inbördes ordning. Se *Mehtonen*, s. 58. Se även *Urbahns*, s. 21 och *Bächle – Rupp – Ott – Knies*, s. 196.

²⁵⁷ I kommentarerna hänvisas uttryckligen till en känslomässig uppfattning av hemvistens riktighet: ”... is felt to be natural...” Punkt 10 i kommentarerna till artikel 4(2), *OECD 2010*, s. 86. Se även *Huemer*, s. 118.

²⁵⁸ Se punkt 11 i kommentarerna till artikel 4(2), *OECD 2010*, s. 86. Jfr *Baker 2010b*, s. 171–172, som anser att det i praktiken har visat sig att det första kriteriet sällan löser dubbelboendesituationer.

²⁵⁹ Bara medborgarskapskriteriet i artikel 4(2) punkt c) definieras i artikel 3(1) punkt g). Se *Huemer*, s. 120.

²⁶⁰ För en utförlig analys av förhållandet mellan artikel 4 och nationell rätt, se *Avery Jones et al. 1981a*, s. 19–22, *Huemer*, s. 119–123 och *da Silva*, s. 331 ff.

²⁶¹ *Makovníková*, s. 21, *Avery Jones et al. 1981a*, s. 19 och *da Silva*, s. 338–340.

²⁶² *Huemer*, s. 120, *Baker 2010b*, s. 174, *da Silva*, s. 343 och *Avery Jones et al. 1981a*, s. 20.

²⁶³ *Avery Jones et al. 1981a*, s. 21–22. Se även *da Silva*, s. 345–346.

orsaker talar för en autonom tolkning. Om vartdera landet med stöd av nationell rätt tolkar skatteavtalens artikel 4(2) till sin fördel, förlorar artikeln sin potential och dubbelboendekonflikter måste i sista hand lösas genom den arbetsdryga och osäkra ömsesidiga överenskommelsen.²⁶⁴

Trots nödvändigheten av en autonom tolkning kan det i praktiken vara svårt för lokala myndigheter att inte låta sig påverkas av nationell lagstiftning vid tolkning av skatteavtal.²⁶⁵ Länder kan ha olika sätt att verkställa skatteavtal, skatteavtalens hierarkiska nivå kan vara olika, och även praxis vad beträffar tolkning av skatteavtal kan vara olika. När utgångspunkterna är olika för avtalsparterna, uppstår lätt olika tolkning av skatteavtal. En autonom tolkning är dock inte problemfri. En uppenbar nackdel med artikel 4 är att den har konstruerats med begrepp som kan tolkas på flera sätt.²⁶⁶ Om två länder önskar tvista om en persons hemvist, är det enkelt att motivera varför hemvist skall föreligga inom landet.

I *tie breaker*-regeln finns det fyra steg för att lösa dubbelboendekonflikter. Det första av dessa fyra steg innehåller två kriterier, de resterande stegen innehåller bara ett kriterium var. Således finns det sammanlagt fem kriterier för att lösa fall av dubbelboende. Dessa behandlas nedan i tur och ordning.

Avgörandekriterium 1) Artikel 4(2) punkt a): stadigvarande bostad

Det första kriteriet i det första steget i skatteavtalet med t.ex. Tyskland har följande utformning:

”Då på grund av bestämmelserna i stycke 1 fysisk person har hemvist i båda avtalslutande staterna, bestämmes hans hemvist på följande sätt: a) han anses ha hemvist i den avtalslutande stat där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande.”²⁶⁷

De flesta andra skatteavtal har motsvarande utformning. Enligt det första kriteriet avgörs frågan om hemvist på basis av stadigvarande bostad (eng. permanent home). Fokus ligger mera på bostadens stadigvarande natur och dess tillgänglig-

²⁶⁴ Vogel 1997, Art. 4. Resident-Residence, marg.nr. 69 (s. 246), Baker 2010b, s. 173–174, Huemer, s. 120–121 och Pittman, s. 37. da Silva konstaterar helt riktigt att en autonom tolkning också kan leda till att ingen hemvist existerar, om båda länderna bara anser sig vara källstat enligt artikel 4. Se da Silva, s. 335.

²⁶⁵ Se även Stuart, s. 183. Se Sasseville 2010, s. 162–166, för en redogörelse för hur olika länder har tolkat artikel 4(2).

²⁶⁶ För kritik mot begreppens oklarhet, se särskilt Avery Jones et al. 1981a, s. 16–17. Huemer tar ställning till vilken tolkningsmetod som borde tillämpas i samband med artikel 4(2). Han argumenterar för bruket av fyra tolkningsmodeller: ordagrann tolkning av lydelsen i den engelska och franska versionen av modellskatteavtalet, systematisk-logisk tolkning, subjektiv-historisk tolkning, och tolkning av nationell rättspraxis, förutsatt att denna rättspraxis baserar sig på en autonom tolkning av artikel 4(2). Se Huemer, s. 121–123.

²⁶⁷ Se skatteavtalet med Tyskland, artikel 4(2), FördrS 18/1982.

het än på bostaden som sådan.²⁶⁸ Bedömningen sker i huvudsak utifrån objektiva kriterier.²⁶⁹ I modellskatteavtalets engelska version syftar begreppet ”permanent” på bostaden, och inte till att bostaden ”stadigvarande står till hans förfogande” såsom i skatteavtalet med Tyskland.²⁷⁰ En korrektare översättning vore: ”... en stadigvarande bostad som står till hans förfogande”. En permanent bostad torde dock stå stadigvarande till ägarens förfogande, varför denna avvikande översättning inte spelar någon större roll.²⁷¹ *Mehtonens* finska översättning från år 2003 är på denna punkt trognare den engelska versionen.²⁷²

Ordet stadigvarande hänvisar till att bostaden måste vara avsedd och bibehållen för bestående bruk, till skillnad från temporärt bruk. En bostad som bara tillfälligt eller tidvis är tillgänglig, t.ex. vid semester, affärsresa, studieresa o.s.v., anses inte vara stadigvarande.²⁷³ Begreppet stadigvarande innehåller således ett tidsmässigt element. Den tidsmässiga utsträckningen av begreppet stadigvarande har inte definierats i kommentarerna. Det avgörande är att bostaden är tillgänglig hela tiden, i vilken utsträckning eller under vilken tid om året den *de facto* används skall inte tillmätas alltför stor vikt.²⁷⁴ Längden av vistelsen har däremot betydelse under artikel 4(2) punkt b). Att t.ex. äga en bostad tyder på att bostaden är stadigvarande, däremot anger ägandeförhållandet ingenting om huruvida bostaden står till förfogande eller inte. Om bostaden hyrs ut, är den inte tillgänglig och kan inte uppfylla kraven.²⁷⁵ Investeringslägenheter faller också utanför bostadsbegreppet.

²⁶⁸ Se även *Makovníková*, s. 22.

²⁶⁹ Se även *Makovníková*, s. 29. I kommentarerna utesluts inte en subjektiv bedömning helt och hållet, eftersom det i kommentarerna hänvisas till att en stadigvarande bostad inte är en sådan bostad som bara är avsedd för kort vistelse. Se punkt 12 kommentarerna till artikel 4(2), *OECD 2010*, s. 87.

²⁷⁰ Artikel 4(2) har motsvarande språkliga utformning i översättningen av OECD:s modellskatteavtal i *Francke – Skurnik*. Denna översättning har också använts i flera finska skatteavtal.

²⁷¹ Problematiken med översättningen har till denna del också behandlats av *Sundgren*, se *Sundgren 2007b*, s. 215.

²⁷² *Mehtonen*, s. 55.

²⁷³ Som exempel på denna typs bostäder kan nämnas hotell eller gästrum som används vid semester, arbetsresa, studieresa eller motsvarande. Se även *Huemer*, s. 126–127.

²⁷⁴ Se även *Vogel 1997*, Art. 4. Resident-Residence, marg.nr. 71–71a (s. 247–248) och *Avery Jones et al. 1981b*, s. 116. Se *Makovníková*, s. 24, som redogör för olika uppfattningar om tidens inverkan på bostaden. *Urbahns* redogör för en dom där bostaden måste användas ”regelmässigt” för att uppfylla kriteriet i Artikel 4(2) punkt a). Se *Urbahns*, s. 21.

²⁷⁵ När bostäder hyrs ut till släktingar, granskar skattemyndigheterna enligt *Stuart* i allmänhet situationen noggrannare för att utreda huruvida det är fråga om ett äkta hyresförhållande. Se *Stuart*, s. 186. Se även *Niskakangas 1987*, s. 71. *Huemer* anser att bostaden inte kan anses stå till förfogande även då skattesubjektet har full rätt att när som helst säga upp hyresavtalet med kort varsel. Se *Huemer*, s. 131.

Alla former av bostäder accepteras (hus, lägenhet o.s.v.). Ägandeförhållandet saknar betydelse. Således beaktas både egna bostäder, delägda bostäder, hyresbostäder samt i vissa fall vänners bostäder²⁷⁶. Även uthyrda möblerade rum kan uppfylla kravet på bostad. Den enda förutsättningen är att bostaden *de facto* står till personens förfogande vid varje tidpunkt.²⁷⁷ Med förfogande förstås faktiskt disposition.²⁷⁸ *Vogel* betonar att bostaden måste ha en viss standard för att duga, t.ex. en sommarstuga utgör inte nödvändigtvis en bostad.²⁷⁹ Numera är dock fritidsbostäder allt oftare av sådan kvalitet att de lämpar sig för boende året om samt är tillgängliga också vintertid. I Finland, såväl som i vissa andra länder, kan detta slags fritidsbostäder leda till allmän skattskyldighet. I sådana fall torde man kunna anta att också en fritidsbostad kan anses utgöra en stadigvarande bostad enligt artikel 4, förutsatt att kraven på stadigvarande och förfogande uppfylls.²⁸⁰ Det är dock sannolikt att följande kriterium, d.v.s. centrum för levnadsintressen, skulle avgöra hemvisten till den andra statens fördel.²⁸¹

I den engelskspråkiga versionen av modellskatteavtalet används ordet "home", vilket bokstavligt betyder "hem" på svenska och "koti" på finska. I flertalet svenska och finska översättningar och skatteavtal har dock begreppet "bostad" och "asunto" använts.²⁸² Orden hem/koti sammankopplas med klart personliga omständigheter och anknytningar till ett ställe, som t.ex. uppväxt, släktband, vänskapsband och nationalitet.²⁸³ Av kommentarerna till modellskatteavtalet framgår att sådana omständigheter inte nödvändigtvis är förutsättningar för "home" i artikelns mening.²⁸⁴ Personliga omständigheter tillmäts däremot betydelse vid bestämmandet av centrum för levnadsintressen.²⁸⁵

En intressant fråga är hur en i utlandet belägen stadigvarande och fullt utrustad bostad som konstant står till skattesubjektets förfogande, men som främst används för semesterändamål, skall uppfattas. Dessa bostäder används vanligen

²⁷⁶ Om inte sådana bostäder beaktades, kunde *tie breaker*-regeln enkelt kringgå genom att skattemotparten använde sig av bostäder som hyrs eller ägs i vänners eller släktingars namn.

²⁷⁷ Punkt 13 i kommentarerna till artikel 4(1), *OECD 2010*, s. 87.

²⁷⁸ *Vogel 1997*, Art. 4. Resident-Residence, marg.nr. 71a (s. 248).

²⁷⁹ *Vogel 1997*, Art. 4. Resident-Residence, marg.nr. 71 (s. 247).

²⁸⁰ Se även *Makovníková*, s. 23. Denna diskussion saknar relevans i de fall där sommarstugan i vilket fall som helst inte förorsakar allmän skattskyldighet enligt nationell rätt.

²⁸¹ Se även *Avery Jones et al. 1981a*, s. 26.

²⁸² Se bl.a. *Francke – Skurnik*, s. 24, *Mehtonen*, s. 59 och *SOU 1997:75*, s. 118 ff.

²⁸³ Om det engelska begreppet "home" och dess känslomässiga laddning, se *Huemer*, s. 124–125, *Makovníková*, s. 27 och *Avery Jones et al. 1981a*, s. 22.

²⁸⁴ I kommentarerna framhävs inte naturen av begreppet "hem". Se punkterna 12–13 i kommentarerna till artikel 4(2), *OECD 2010*, s. 86–87.

²⁸⁵ *Vogel* betonar att stadigvarande bostad innehåller subjektiva element. Han anser att de omständigheter som orsakar stadigvarande bostad delvis också återfinns i centrum för levnadsintressen. Se *Vogel 1997*, Art. 4. Resident-Residence, marg.nr. 70 (s. 247).

under några månader om året. Trots att bostaden inte kan anses vara ett "hem" i en traditionell bemärkelse, kan de formella kriterierna tolkas så att stadigvarande bostad existerar enligt artikel 4(2) punkt a). Vilken inverkan sådana semesterbostäder har på skattskyldigheten är självfallet beroende av nationell rätt i landet i fråga. I vissa länder orsakar inte förekomsten av en semesterbostad nödvändigtvis allmän skattskyldighet. I dessa fall uppstår inga betänkligheter avseende var den skatteavtalsmässiga hemvisten föreligger. I de länder där redan förekomsten av en tillgänglig bostad, oberoende av det faktiska bruket av denna bostad, orsakar allmän skattskyldighet, uppstår frågan vilket land som är den skatteavtalsmässiga hemvisten. Eftersom kriterierna för stadigvarande bostad kan uppfyllas i båda länderna, måste hemvisten i sista hand avgöras genom följande kriterium, d.v.s. centrum för levnadsintressen.

Avgörandekriterium 2) Artikel 4(2) punkt a): centrum för levnadsintressen

Om en person har en bostad i båda staterna, anses han enligt det andra kriteriet i det första steget endast ha hemvist i den stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelse är starkast (centrum för levnadsintressen).²⁸⁶ Syftet är att finna det land som är viktigare för skattesubjektet.²⁸⁷ Ett skattesubjekt kan inte ha ett centrum för levnadsintressen om han inte samtidigt har bostad i denna stat.²⁸⁸ Centrum för levnadsintressen (eng. centre of vital interests) som kriterium för att avgöra dubbelboende användes ursprungligen av Schweiz i landets skatteavtal under 1940- och 1950-talen. Det har spekulerats att kriteriet eventuellt den vägen tog sig in i OECD:s modellskatteavtal.²⁸⁹

Centrum för levnadsintressen bestäms enligt kommentarerna utifrån bl.a. familjeförhållanden, sociala anknytningar, yrkesverksamhet, politiska och kulturella verksamheter, plats för affärsverksamhet, plats varifrån egendom förvaltas o.s.v.²⁹⁰ Familjeförhållanden, sociala anknytningar och politiska och kulturella verksamheter representerar klart personliga anknytningar, medan de övriga anknytningarna snarast är av ekonomisk karaktär.²⁹¹ Även andra än i kommentarerna nämnda omständigheter och aktiviteter som ger uttryck för personliga förbindelser måste beaktas. Det kan vara fråga om t.ex. delaktighet i förenings-

²⁸⁶ I vissa skatteavtal har ordet "livsintressen" använts i stället för "levnadsintressen". Se t.ex. det numera upphävda skatteavtalet med Österrike, FördrS 5:1964, artikel 4(2).

²⁸⁷ *Urbahns*, s. 22.

²⁸⁸ *Vogel 1997*, Art. 4. Resident-Residence, marg.nr. 72 (s. 249) och *Huemer*, s. 132. *Avery Jones et al.* anser det vara osannolikt att en person skulle kunna ha centrum för levnadsintressen i en stat som han inte har bostad i. Se *Avery Jones et al. 1981b*, s. 104. Om förhållandet mellan centrum för levnadsintressen och bostad, se även *Vázquez*, s. 64.

²⁸⁹ Se bl.a. *Baker 2010b*, s. 169–171. En utförlig analys av den historiska utvecklingen av centrum för levnadsintressen, se *Pittman*, s. 38–43.

²⁹⁰ Punkt 14 i kommentarerna till artikel 4(2), *OECD 2010*, s. 87.

²⁹¹ *Pittman*, s. 44–45.

verksamhet, hobbyverksamhet, utövande av sport och dylikt. Av samtliga olika former av personliga förbindelser är familjen den viktigaste. De personliga förbindelserna kan i allmänhet lokaliseras till det land där personen har sin familj. Andra familjemedlemmar än ”kärnfamiljen” skall också beaktas. Att hålla aktiv kontakt med nära släktingar och goda vänner kan också ses som ett tecken på personliga förbindelser.²⁹² Även skattesubjektets avsikt att t.ex. flytta tillbaka till sitt forna hemland kan ses som en personlig förbindelse, om denna subjektiva avsikt har sin förankring i konkreta omständigheter.²⁹³ I vissa fall kan egendomen vara belägen i en annan stat än den stat från vilken egendomen förvaltas. Enligt *Huemer* skall större vikt då tillmätas det land där egendomen är belägen eller där inkomster har sin källa.²⁹⁴

Var centrum för levnadsintressen ligger skall bedömas utifrån objektiva omständigheter. Subjektiva uppfattningar skall inte beaktas mer än nödvändigt.²⁹⁵ Omständigheterna prövas separat för varje person och ur ett helhetsperspektiv. I kommentarerna nämns ett beskrivande exempel: En person som i staten A har bostad, ägodelar, familj, närmiljö, arbete sedan länge o.s.v., men skaffar sig en bostad till i staten B, anses vanligen ha centrum för levnadsintressen i staten A.²⁹⁶ Större vikt läggs sannolikt vid kvaliteten eller djupet av de enskilda anknytningarna än vid hur många individuella anknytningar som kan räknas upp.²⁹⁷

Någon närmare definition på vad centrum för levnadsintressen inbegriper framgår inte av kommentarerna. Särskilt begrepp som familj och sociala anknytningar kan uppfattas olika i olika kulturer och således vara svåra att definiera. Att det i kommentarerna hänvisas till en helhetsbedömning av individens situation tyder på att de personliga och ekonomiska förbindelserna skall tolkas i ett brett perspektiv.

Eftersom såväl personliga som ekonomiska förbindelser nämns i artikeln, uppstår frågan om bägge måste föreligga i samma land samtidigt. Enligt *Vogel* är detta inte nödvändigt.²⁹⁸ Således kan en person ha ekonomiska anknytningar till ett land, och personliga anknytningar till ett annat.²⁹⁹ Följdfrågan blir då vilken

²⁹² Om familjen som en personlig förbindelse, se *Huemer*, s. 139–140.

²⁹³ Se *Huemer*, s. 140.

²⁹⁴ Se *Huemer*, s. 141.

²⁹⁵ *Baker* anser att subjektiva uppfattningar måste beaktas till en viss grad. Se *Baker 2010b*, s. 174–175. Se även *Pittman*, s. 47. Jfr *Vogel 1997*, Art. 4. Resident-Residence, marg.nr. 73 (s. 249). *Urbahns* anser att centrum för levnadsintressen i grund och botten bygger på subjektiva personliga omständigheter. Dessa måste dock fastställas genom objektiva kriterier. Se *Urbahns*, s. 23.

²⁹⁶ Punkt 15 i kommentarerna till artikel 4(2), *OECD 2010*, s. 87.

²⁹⁷ Se t.ex. *Stuart*, s. 189.

²⁹⁸ *Vogel 1997*, Art. 4. Resident-Residence, marg.nr. 75 (s. 250).

²⁹⁹ Det händer lätt att en individ arbetar i ett land, men har familjen och andra personliga anknytningar i ett annat.

av förbindelserna som har företräde. Enligt kommentarerna skall den enskilda individens ”personliga handlande” här tillmätas särskild relevans. Vad detta personliga handlande (eng. personal acts) hänvisar till är inte klart.³⁰⁰ Personligt handlande har dock ibland jämförts med personliga förbindelser, varvid meningen i kommentarerna eventuellt kan tolkas så att personliga förbindelser får företräde i situationer där de ekonomiska förbindelserna finns i land A och de personliga förbindelserna i land B.³⁰¹ Man kan lika väl argumentera i andra banor. Om OECD hade önskat ge de personliga förbindelserna företräde, hade inte det mångtydiga begreppet ”personligt handlande” använts. I rättslitteraturen har det förts fram att ”personligt handlande” snarast skall uppfattas som en uppmaning att granska vad skattesubjektet *de facto* gör, inte vad han säger.³⁰² Således är det sannolikt att kommentarerna inte avser att ge vare sig ekonomiska eller personliga förbindelser företräde i en konfliktsituation.³⁰³

I finsk rättslitteratur och rättspraxis har det däremot anförts att personliga anknytningar får företräde i en konfliktsituation.³⁰⁴ Även i andra länder har denna uppfattning funnit understöd.³⁰⁵ Jag ansluter mig till dem som anser att ekonomiska och personliga anknytningar är fundamentalt olika och inte går att jämföra med varandra. De ekonomiska anknytningarna kan vara mycket viktiga med tanke på de personliga anknytningarna till en annan stat.³⁰⁶ Det vore därför klokt att inte ställa de ekonomiska anknytningarna mot de personliga, utan att i stället fokusera på helhetssituationen eller övergå till nästa kriterium för hemvistbestämning. Jag företräder således åsikten att ekonomiska och personliga anknytningar skall ges lika mycket vikt.

En fråga som förblir obesvarad i kommentarerna är vilken tidsperiod som skall beaktas vid bestämmandet av centrum för levnadsintressen. I rättslitteraturen företräds ofta åsikten att centrum för levnadsintressen fastställs per kalenderår.³⁰⁷ Centrum för levnadsintressen tyder på sådana fasta och bestående intressen

³⁰⁰ Se bl.a. *Baker 2010b*, s. 178 och *Pittman*, s. 45.

³⁰¹ För en sådan argumentation, se *Avery Jones et al. 1981b*, s. 107 och *Huemer*, s. 143–144 och 147.

³⁰² *Pittman*, s. 51–52. *Pittman* argumenterar ytterligare att en historisk granskning av hur centrum för levnadsintressen utvecklats inte stöder tesen att personliga förbindelser har företräde. Se *Pittman*, s. 49–51.

³⁰³ Se bl.a. *Pittman*, s. 52, *Urbahns*, s. 24 och *Vogel 1997*, Art. 4. Resident-Residence, marg.nr. 75b (s. 251).

³⁰⁴ *Mehtonen*, s. 57 och *Myrsky – Linnakangas 2009*, s. 68. Se särskilt *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 71.

³⁰⁵ Se t.ex. *Stuart*, s. 187 och *Pittman*, s. 37–38.

³⁰⁶ I rättsfallet HFD 1992 B 502 hade en amerikansk affärsman inlett arbete i Moskva, men stationerat familjen i Finland. Om det inte hade varit för arbetet, hade familjen knappast över huvud taget kommit till Finland.

³⁰⁷ *Avery Jones et al. 1981b*, s. 110.

i ett land som inte på kort sikt kan flyttas till ett annat land. Vidare gäller det att observera att långt ifrån alla länder tillämpar kalenderåret som beskattningsperiod. Därför är längre tidsperioder att rekommendera i detta sammanhang.³⁰⁸

Avgörandekriterium 3) Artikel 4(2) punkt b): stadigvarande vistelse

Om det inte kan avgöras i vilken stat en person har centrum för sina levnadsintressen eller om han inte i någondera staten har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande, anses han enligt det tredje kriteriet i artikel 4(2) punkt b) ha hemvist endast i den stat där han stadigvarande vistas. Stadigvarande vistelse (eng. habitual abode) används som kriterium i två situationer: a) när stadigvarande bostad existerar i båda länderna, men centrum för levnadsintressen inte kan fastställas, eller b) när personen inte har bostad i vare sig den ena eller den andra staten. Det är fråga om två i grunden olika situationer. I det första fallet har personen starka anknytningar till båda länderna, medan han i det andra fallet saknar anknytningar som medför stadigvarande bostad. I det första fallet blir den stadigvarande vistelsen det tredje kriteriet enligt vilket hemvist bestäms. I det andra fallet är den stadigvarande vistelsen det primära kriteriet för att bestämma personens hemvist. Det andra fallet är i den meningen paradoxalt att en person inte behöver ha en stadigvarande bostad för att anses ha hemvist i en viss stat.³⁰⁹

I kommentarerna till artikel 4 redogörs separat för de två olika situationer i vilka frågan om hemvist avgörs utifrån stadigvarande vistelse. Om centrum för levnadsintressen inte kan fastställas, skall hemviststaten anses vara den där personen i fråga vistas mera ”frekvent”.³¹⁰ I dessa fall räknas också den tid som personen tillbringar inom landet i fråga, men utanför den stadigvarande bostaden.³¹¹ Hur ordet ”frekvent” skall tolkas förblir oklart. En bokstavstrogen tolkning tyder på att den skatteavtalsmässiga hemvisten föreligger i det land i vilket personen tillbringat det största antalet dagar. Denna tolkning har dock inte godtagits av bl.a. *Vogel*. *Vogel* betonar betydelsen av att fastställa var personen i fråga normalt lever, d.v.s. alltför stor vikt får inte läggas vid det konkreta antalet dagar som tillbringas i vardera staten.³¹² Detta antagande understöds av att det finns två ytterligare kriterier för att fastställa hemvist, om personen i fråga anses vistas stadigvarande i båda staterna. Sådana skulle inte behövas om bara antalet

³⁰⁸ Se även *Huemer*, s. 135–136.

³⁰⁹ Se även *Vázquez*, s. 66–67.

³¹⁰ I modellskatteavtalet används uttrycket ”... tips the balance towards the State where he stays more frequently”. Punkt 17 i kommentarerna till artikel 4(2), *OECD 2010*, s. 87–88.

³¹¹ Punkt 17 i kommentarerna till artikel 4(2), *OECD 2010*, s. 88.

³¹² *Vogel 1997*, Art. 4. Resident-Residence, marg.nr. 78 (s. 253). Se även *Vázquez*, s. 71 och *Huemer*, s. 151. *Lang* betonar dock att kommentarerna lägger vikt vid tiden, inte var personen normalt bor. Se *Lang 2010b*, s. 79.

dagar beaktades, eftersom det är osannolikt att en person skulle tillbringa exakt lika många dagar i båda länderna.³¹³

I den andra situationen, d.v.s. när stadigvarande bostad saknas, skall alla vistelser beaktas, oberoende av avsikten med dem.³¹⁴ Således räknas också vistelser som beror på arbetsresor, veckoslutsvisiter, semester eller t.o.m. ofrivilliga vistelser i form av fängelsestraff eller sjukhusbesök.³¹⁵ Den stat i vilken personen vistas mera anses vara hans skatteavtalsmässiga hemvist.

I artikel 4(2) punkt b) anges inte under en hur lång tidsperiod vistelserna skall beaktas. Kommentarererna är inte till stor hjälp i denna fråga, eftersom det bara konstateras att en ”tillräckligt lång tid” skall beaktas för att den stadigvarande vistelseorten skall kunna fastställas och vistelseintervallerna bestämmas.³¹⁶ Tidigare i kommentarererna konstateras dock uttryckligen att *tie breaker*-regeln tar hänsyn till omständigheterna som existerar under den tid som boende påverkar skattskyldigheten.³¹⁷ Avsaknaden av klara tidsgränser kan leda till fortsatt dubbel hemvist enligt skatteavtalet genom att båda avtalsstaterna räknar vistelsedagarna från olika långa tidsperioder. Dessa situationer kan vara problematiska att lösa då varken det ena eller det andra landet vill ändra sitt sätt att räkna vistelsedagarna.

Avgörandekriterium 4) Artikel 4(2) punkt c): medborgarskap

Om skattesubjektet stadigvarande vistas i båda staterna eller om han inte vistas stadigvarande i någondera av dem, anses han enligt det fjärde kriteriet i 4(2) punkt c) ha hemvist endast i den stat där han är medborgare. I artikel 3(1) stadgas att med medborgare i skatteavtalet åsyftas fysisk person som har nationalitet eller medborgarskap i en avtalslutande stat.³¹⁸ Till skillnad från de övriga kriterierna i artikel 4(2) avgörs huruvida en person har medborgarskap i ett land endast på basis av avtalslandets nationella lagstiftning. Hur medborgarskap fastställs följer vanligen vissa internationella principer, som är förhållandevis lika i de flesta länder.³¹⁹ Det finns således en relativt homogen uppfattning om vad som avses med medborgarskap. Medborgarskapet inkluderar inte t.ex. ”green card holders” i USA.³²⁰

³¹³ Se även *Stuart*, s. 189–190, *Huemer*, s. 150 och *Avery Jones et al. 1981b*, s. 116.

³¹⁴ Punkt 18 i kommentarererna till artikel 4(2), *OECD 2010*, s. 88.

³¹⁵ *Huemer*, s. 152.

³¹⁶ Punkt 19 i kommentarererna till artikel 4(2), *OECD 2010*, s. 88. Se *Huemer*, s. 151.

³¹⁷ Punkt 10 i kommentarererna till artikel 4(2), *OECD 2010*, s. 86.

³¹⁸ OECD:s modellskatteavtal artikel 3(1) punkt g) underpunkt i), *OECD 2010*.

³¹⁹ Medborgarskapet kan t.ex. grunda sig på *ius soli*, d.v.s. medborgarskap på basis av födsel inom landets territorium, eller *ius sanguinis*, d.v.s. medborgarskap på basis av föräldrarnas medborgarskap. Se t.ex. *Pomoell*, s. 8, *Vázquez*, s. 75 och *Huemer*, s. 154.

³²⁰ *Vázquez*, s. 76.

Avgörandekriterium 5) Artikel 4(2) punkt d): ömsesidig överenskommelse

Den sista möjligheten att lösa en dubbelboendekonflikt finns i artikel 4(2) punkt d). Om skattesubjektet är medborgare i båda staterna eller om han inte är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna frågan genom ömsesidig överenskommelse. Ordalydelsen i artikeln tyder på att medborgarskapet skall bestämmas genom en ömsesidig överenskommelse, men så är dock inte fallet. Den ömsesidiga överenskommelsen i artikel 4(2) punkt d) syftar på bestämmandet av hemvisten.³²¹ Endast om alla åtgärder i punkterna a) till c) misslyckas, blir det aktuellt med en ömsesidig överenskommelse. Parterna lämnas inget utrymme för övriga åtgärder, förhandlingar måste inledas så fort som läget låst sig. Detta framgår av att det i artikel 4(2) punkt d) klart konstateras att myndigheterna avgör frågan.³²²

Enligt en strikt tolkning av artikel 4(2) kan ett fall emellertid inte föras till ömsesidig överenskommelse, om inte alla punkter i *tie breaker*-regeln prövats. Om vardera parten t.ex. anser sig vara centrum för levnadsintressen, men inte tillämpar de övriga punkterna i artikel 4(2), kan fallet följaktligen inte föras till ömsesidig överenskommelse.³²³ Så är det dock inte i praktiken. Artikel 25 innehåller nämligen ingen motsvarande begränsning, utan möjliggör ömsesidig överenskommelse i alla fall av skatteavtalsstridig beskattning. Olösta fall av dubbel hemvist leder, oberoende av orsaken, till skatteavtalsstridig beskattning. Således är den ömsesidiga överenskommelsen möjlig trots att punkterna a)-c) i artikel 4(2) inte har tillämpats.

Sammanfattningsvis kan konstateras att artikel 4(2) inte garanterar en säker lösning på dubbelboendekonflikter. Problemet ligger dels i de oklara begreppen i artikeln.³²⁴ Kommentarererna är dessutom för kortfattade för att kunna ge nödvändig vägledning.

³²¹ *Huemer*, s. 155.

³²² I den engelska originaltexten kommer detta fram tydligare: "... the competent authorities ... shall settle the question by mutual agreement". *Vogel 1997*, Art. 4. Resident-Residence, marg.nr. 82 (s. 254).

³²³ Se *Huemer*, s. 159. Det kan hända att staten A anser att skattesubjektet utan tvekan har sitt centrum för levnadsintressen i staten A, och att vidare kriterier inte behöver beaktas. Likaså kan den andra bosättningsstaten B anse att följande kriterium, d.v.s. stadigvarande vistelse, skall avgöra konflikten, varvid B skulle vara hemviststat. Eftersom båda staterna anser att hemvistet redan kan bestämmas, fortskrider *tie breaker*-regeln aldrig till det sista kriteriet.

³²⁴ För kritik, se *Vázquez*, s. 77–79 och *Makoníková*, s. 33.

7.5.2 Hemvistartikeln i FN:s modellskatteavtal

Reglerna om hemvist i FN:s modellskatteavtal artikel 4 motsvarar så gott som helt OECD:s modellskatteavtal. Bara i första stycket har FN:s modellskatteavtal inkluderat ”plats för registrering” (eng. place of incorporation) som en grund för skattskyldighet. Artikeln ändrades i samband med revisionen år 2001, varvid andra meningen i första stycket inkluderades i enlighet med OECD:s modellskatteavtal.³²⁵ Att andra meningen ursprungligen utelämnades berodde på följande: Om landet A bara beskattade inkomster från en nationell källa, och inte beskattade inkomster från utländska källor (landet B) i enlighet med territorialitetsprincipen, kunde inkluderandet av meningen leda till att personer med hemvist i A uppfattades som om de saknade hemvist i landet. Således skulle inte heller modellskatteavtalets fördelar komma dem till godo.³²⁶ Denna tolkning var självfallet felaktig. Det är uppenbart att OECD:s modellskatteavtal också tillåter beskattning av personer i sådana situationer, varför den uteblivna meningen fogades till artikeln år 2001.³²⁷ FN:s modellskatteavtal har även korrigerats till andra delar för att motsvara den senaste versionen av OECD:s modellskatteavtal, bl.a. togs ordet ”endast” in i artikel 4(2).³²⁸

I kommentarerna förekommer det vissa mindre skillnader mellan FN:s och OECD:s modellskatteavtal. Punkterna 8.3 och 8.5 i kommentarerna till OECD:s modellskatteavtal artikel 4(1) fattas i FN:s modellskatteavtal. Likaså var man oenig om punkt 8.8 i kommentarerna till OECD:s modellskatteavtal. Materiellt är dessa skillnader dock inte av avgörande betydelse för detta arbete. Att FN valde att inkludera punkt 8.2 om triangulära situationer i sina kommentarer från år 2011 är dock betydligt viktigare.³²⁹

7.5.3 Hemvistartikeln i Finlands skatteavtal

Artikel 4(1) i finska skatteavtal avviker ofta från den senaste versionen av OECD:s modellskatteavtal (från år 2010). Artikel 4(2) är däremot i de flesta skatteavtal likadan som i OECD:s modellskatteavtal. Nedan behandlas först avvikelser som hänför sig till första stycket, därefter avvikelser som hänför sig till andra stycket.

³²⁵ Andra meningen i artikel 4(1) i FN:s modellskatteavtal lyder nu lika som i OECD:s modellskatteavtal. Se närmare punkt 1 i kommentarerna till artikel 4(1), *FN 2011*, s. 87.

³²⁶ Se t.ex. *Widmer*, s. 12 och *Vogel 1997*, Art. 4. Resident-Residence, marg.nr. 32 (s. 234).

³²⁷ *Dirkis*, s. 145 och punkt 3 i kommentarerna till artikel 4(1), *FN 2011*, s. 88–89.

³²⁸ Punkt 7 i kommentarerna till artikel 4(2), *FN 2011*, s. 91.

³²⁹ Punkt 4 i kommentarerna till artikel 4(1), *FN 2011*, s. 89.

Artikel 4(1)

Flera skatteavtal är slutna enligt modellskatteavtalet från åren 1963 eller 1977. År 1977 infördes andra meningen i artikel 4(1), och år 1995 utvidgades person med hemvist i en avtalsslutande stat till att också inbegripa stater och deras of-fentliggrättsliga samfund eller lokala myndigheter. Skatteavtal som bygger på modellskatteavtalet från år 1963 saknar således i allmänhet ändringarna från åren 1977 och 1995. Skatteavtal före år 1977 kännetecknas också av att artikel 4 ofta rubricerats ”fiscal domicile” i stället för ”residence”.³³⁰ På samma sätt saknar skatteavtal som bygger på 1977 års version de ändringar som gjorts år 1995. Sådana skatteavtal har Finland slutit med bl.a. Barbados, Filippinerna, Italien, Kazakstan, Pakistan, Tanzania, Ungern och Zambia. Ett intressant fenomen är att många skatteavtal inkluderar ”plats för registrering” (eng. place of incorpora-tion) på listan över omständigheter som orsakar skattskyldighet. Plats för regist-rering förekommer bara i FN:s modellskatteavtal. Se t.ex. skatteavtalen med Egypten, Israel, Lettland, Litauen, Luxemburg, Makedonien, Mexiko, Molda-vien, Polen, Rumänien, Singapore, Slovakien, Slovenien, Tjeckien och Ukrai-na.³³¹

I andra meningen i modellskatteavtalets artikel 4(1) utesluts personer som bara har förmögenhet eller inkomst från en källa i avtalslandet från definitionen ”person med hemvist i en avtalsslutande stat”. Meningen fattas i ett flertal skat-teavtal. Detta kan inte uteslutande förklaras med att skatteavtalet är ingånget ut-gående från 1963 års version av modellskatteavtalet, eftersom de flesta av Fin-lands skatteavtal numera bygger på 1977 års version. Avtalen med dessa kuriosi-teter är ibland slutna med utvecklingsländer och bygger således på FN:s modell-skatteavtal, som i sin 1980 års version inte innehöll andra meningen i artikel 4(1).³³² Finland har ingått skatteavtal av denna art med följande stater: Argentina, Egypten, Frankrike, Japan, Portugal, Singapore, Spanien, Sri Lanka och Tysk-land.

I flera avtal har personer med inkomst från en källa i en avtalsslutande stat visserligen uteslutits från hemvistbegreppet enligt andra meningen i artikel 4(1), men hur personer med förmögenhet i landet skall beskattas har däremot inte be-handlats. Denna typ av skatteavtal har Finland slutit med Australien, Barbados, Brasilien, Georgien, Indien, Indonesien, Irland, Kanada, Kazakstan, Kina, Kirgi-zistan, Makedonien, Malta, Mexiko, Moldavien, Nya Zeeland, Pakistan, Polen,

³³⁰ Se t.ex. skatteavtalet med Portugal, artikel 4, FördrS 27/1971. Rubriken för artikel 4 ändrades år 1977 till ”residence”.

³³¹ Också det skatteavtal med Uruguay (FördrS 16/2013), som träder i kraft 1.1.2014, innehåller detta kriterium, förutom att ”place of incorporation” har översatts till ”plats för grundläggning”. Se RP 40/2012 rd, s. 13.

³³² Punkt 3 i kommentarerna till artikel 4(1), *FN 2011*, s. 88–89.

Rumänien, Ryssland, Slovakien, Slovenien, Storbritannien, Sydafrika, Korea, Thailand, Tjeckien, Uzbekistan, Vietnam och Vitryssland. Det att förmögenhet inte behandlas i artikel 4 beror på att samtliga skatteavtal som nämnts ovan är skatteavtal som bara gäller inkomst. Förmögenhet beskattas inte längre i Finland, varför det inte ligger i Finlands intresse att reglera beskattningen av förmögenhet i skatteavtal. Detta hindrar dock inte att den andra staten beskattar förmögenhet.

I skatteavtalen med Belgien, Filippinerna, Grekland, Italien, Luxemburg, Nya Zeeland, Tanzania, Thailand, Tyskland, Ungern och Zambia stadgas också om dödsboms hemvist i första stycket. Enligt dessa regler anses dödsboet ha sin hemvist där den avlidne sist hade hemvist.

Flera finska skatteavtal innehåller i första stycket utförligare bestämmelser än OECD:s modellskatteavtal om vem som kan anses vara en ”person med hemvist i en avtalsslutande stat”. I dessa artiklar anges noggrant enligt vilka nationella regler i vardera avtalsstaten frågan om boende avgörs. Sådana avtal har Finland slutit med Arabemiraten, Australien, Bulgarien, Malaysia och Sydafrika. Exemplet är taget från skatteavtalet med Arabemiraten:

”Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket ’person med hemvist i en avtalsslutande stat’:

- a) i fråga om Finland person som enligt inkomstskattelagstiftningen i Finland är obegränsat skattskyldig där;
- b) i fråga om Förenade Arabemiraten person som enligt Förenade Arabemiratens lagstiftning har sitt domicil i Förenade Arabemiraten eller ett bolag som är registrerat i Förenade Arabemiraten.”³³³

Då hemvistet definieras på detta vis uppstår inga oklarheter i fråga om huruvida allmän skattskyldighet på grund av treårsregeln kan anses falla under hemvistbegreppet. Skatteavtalet med Zambia innehåller också ett stycke vars syfte är att undvika oklarheter förknippade med artikel 4(1). Zambia har enligt protokollet till skatteavtalet yrkat att en person som anses bosatt i Zambia enligt landets skattelagstiftning skall anses vara en ”person med hemvist i avtalsslutande stat” även om denna person inte är skyldig att betala någon skatt.³³⁴ Motsvarande tillägg har Finland inte yrkat på.

Skatteavtalet med USA har ändrats år 2008. Skatteavtalet avviker från OECD:s modellskatteavtal till flera delar. Till skillnad från USA:s modellskatteavtal har inte i skatteavtalet mellan Finland och USA medborgare inkluderats på listan

³³³ Skatteavtalet med Arabemiraten, artikel 4(1), FördrS 90/1997.

³³⁴ Se skatteavtalet med Zambia, protokollet, FördrS 28/1985.

över personer som skall anses bosatta i USA enligt skatteavtalet.³³⁵ På denna punkt motsvarar det nya skatteavtalet således det skatteavtal som var giltigt före år 2008.³³⁶ Det nya stycket i artikel 4(1) har följande lydelse:

”1. a) Vid tillämpningen av detta avtal förstås med uttrycket ’person med hemvist i en avtalsslutande stat’ person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning, plats för registrering (place of incorporation) eller annan liknande omständighet.”³³⁷

I skatteavtalets artikel 4(1) punkt b) föreskrivs närmare att en medborgare i USA eller ”green card holder” skall anses vara bosatt i USA bara om han uppfyller kriterierna för ”substantial presence”-testet, har stadigvarande bostad eller vistas bestående i USA. Oberoende av om en medborgare anses vara bosatt i USA eller inte, kan han beskattas i USA på grund av vad som stadgas i artikel 1(4). Därmed avgör artikel 4 bara vilket land som är hemvist i förhållande till skatteavtalet, men åsidosätter inte den nationella rätten i USA.

”b) En medborgare i Förenta Staterna eller en utlänning som har erhållit tillstånd enligt lag att varaktigt uppehålla sig i Förenta Staterna (innehavare av ’grönt kort’) är person med hemvist i Förenta Staterna endast om hans vistelse i Förenta Staterna är väsentlig (substantial presence) eller om han har en stadigvarande bostad där eller vistas där stadigvarande.”³³⁸

Andra meningen i artikel 4(1) i skatteavtalet med USA skiljer sig också från modellskatteavtalet i och med att uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” inte inbegriper en person som är skattskyldig för inkomst som hänförs sig till ett fast driftställe.

Artikel 4(1) i det nordiska skatteavtalet avviker till vissa delar från OECD:s modellskatteavtal. Uttrycket person med hemvist i avtalsslutande stat inbegriper enligt artikel 4(1) ”... personsammanslutning och dödsbo endast till den del deras inkomst respektive förmögenhet tas till beskattning i denna stat på motsvarande

³³⁵ Enligt artikel 4(1) i USA:s modellskatteavtal åsyftas med uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, medborgarskap, plats för företagsledning, plats för registrering eller annan liknande omständighet. Se United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006, artikel 4(1). Jfr FördrS 2/1991, artikel 4(1).

³³⁶ Hemvistreglerna i det gamla skatteavtalet har behandlats i *Skurnik – Toivainen* 1992, s. 267–268.

³³⁷ Skatteavtalet med USA artikel 4(1) punkt a), FördrS 2/1991 och 3/2008.

³³⁸ Skatteavtalet med USA, Artikel 4(1) punkt b), FördrS 2/1991 och 3/2008. Artikel 4(1) i skatteavtalet med USA innehåller ytterligare avvikelser från OECD:s modellskatteavtal. Dessa skillnader hänför sig dock till beskattningen av juridiska personer, och faller således utanför detta arbete. Se närmare RP 95/2006 rd, s. 3.

sätt som inkomst som förvärvats respektive förmögenhet som innehas av person med hemvist där”. Andra stycket har, i likhet med artikel 1, anpassats till det nordiska skatteavtalets multilaterala natur, d.v.s. en fysisk person kan anses bosatt i flera avtalsstater.

Avtalet med Bulgarien är i den meningen speciellt att hemvistreglerna finns i artikel 1 i stället för artikel 4. Dessutom avviker artikeln till sitt innehåll till väsentliga delar från OECD:s modellskatteavtal. I skatteavtalets artikel 1(2) punkt a) har nationalitetsprincipen inkluderats i och med att bulgariska medborgare anses ha hemvist i Bulgarien. Finska medborgare anses dock inte ha hemvist i Finland enligt skatteavtalet. Här följer ett utdrag ur skatteavtalet:

”2. Såsom person med hemvist i en avtalsslutande stat anses:

a) i fråga om Bulgarien fysisk person som är medborgare i Bulgarien ...

b) i fråga om Finland person som enligt finsk lagstiftning är skattskyldig där på grund av bosättning, registrering eller annan liknande omständighet.”³³⁹

Det finns ytterligare flera exempel på mindre avvikelser från OECD:s modellskatteavtal artikel 4(1). Skatteavtalet med Arabemiraten innehåller en omfattande definition av offentligrättsliga samfund och myndigheter som täcks av avtalet.³⁴⁰ Skatteavtalet med Storbritannien innehåller sist i artikel 4(1) ett särskilt omnämnande att begreppen ”person med hemvist i Finland” och ”person med hemvist i Storbritannien” skall tolkas enligt detta avtal.³⁴¹ Protokollet till skatteavtalet med Luxemburg innehåller ett särskilt stycke enligt vilket artikel 4(1) inte hindrar Luxemburg från att beskatta inkomst och förmögenhet från ett odelat dödsbo som en person bosatt i Finland får.³⁴² Enligt skatteavtalet med Schweiz inkluderar kategorin person med hemvist i avtalsslutande stat ett personbolag som inte behandlas som juridisk person.³⁴³

Artikel 4(2)

Majoriteten av Finlands skatteavtal avviker inte från OECD:s modellskatteavtal i fråga om *tie breaker*-regeln. Nedan behandlas de få skatteavtal som inte motsvarar OECD:s modellskatteavtal. Skatteavtalet med Bulgarien är särskilt intressant av den orsaken att dess *tie breaker*-regel är mycket kortfattad och inkluderar bara bestämmelsen att den skatteavtalsmässiga hemvisten avgörs enligt var personen i fråga har centrum för levnadsintressen. Det anges inte heller att en olöst

³³⁹ Skatteavtalet med Bulgarien, artikel 1(2), FördrS 11/1986.

³⁴⁰ Se skatteavtalet med Arabemiraten, artikel 4(2) punkt b) och protokollet punkt 1, FördrS 90/1997. Se även skatteavtalet med Kanada, artikel 4(1), FördrS 81/1992 och 2/2007.

³⁴¹ Skatteavtalet med Storbritannien, artikel 4(1), FördrS 2/1970, 31/1974, 26/1981, 8/1987, 2/1992 och 63/1997.

³⁴² Skatteavtalet med Luxemburg, protokollet punkt 1, FördrS 18/1983, 60/1992 och 62/2010.

³⁴³ Skatteavtalet med Schweiz, artikel 4(1), FördrS 90/1993, 92/2006, 122/2010 och 14/2013.

konflikt skall föras till ömsesidig överenskommelse trots att en sådan artikel har inkluderats i avtalet.³⁴⁴ Detta hindrar dock inte fall av dubbel hemvist från att kunna avgöras genom ömsesidig överenskommelse.

I det tidigare skatteavtalet med Australien (FördrS 26/1986) var *tie breaker*-regeln något längre än i skatteavtalet med Bulgarien, men dock kortare än i modellskatteavtalet. En person som enligt nationell rätt var bosatta och allmänt skattskyldig i båda länderna, ansågs enligt huvudregeln ha sin skatteavtalsmässiga hemvist i det land där han hade en stadigvarande bostad, men om han hade stadigvarande bostad i vartdera eller ingetdera landet, ansågs han ha hemvist bara där hans centrum för levnadsintressen var.³⁴⁵ I artikeln nämndes inget om att dubbelboendekonflikter i sista hand skall överföras till ömsesidig överenskommelse. Skatteavtalets *tie breaker*-regel ändrades dock i samband med att skatteavtalet sågs över år 2007 (FördrS 91/2007). Enligt det nya skatteavtalet skall en person vars centrum för levnadsintressen inte kan avgöras anses ha skatteavtalsmässig hemvist där han är medborgare. Om inte medborgarskapet avgör hemvistfrågan, skall parterna genom ömsesidig överenskommelse lösa konflikten. *Tie breaker*-regeln i Australiens skatteavtal skiljer sig fortfarande från OECD:s modellskatteavtal, eftersom hemvisten inte är beroende av var personen stadigvarande vistas.³⁴⁶ Enligt skatteavtalet skall fallet avgöras genom centrum för levnadsintressen oberoende av om skattesubjektet har stadigvarande bostad i vartdera eller ingetdera landet. Om skattesubjektet inte har stadigvarande bostad i någotdera landet, föreskriver OECD:s modellskatteavtal att fallet skall avgöras genom stadigvarande vistelse. Artikel 4(4) i skatteavtalet innehåller ytterligare en intressant skillnad:

”Då inkomst eller vinst, som fysisk person förvärvar, är undantagen från skatt i en avtalsslutande stat endast därför att denna person enligt denna stats lagstiftning har temporärt hemvist i denna stat, skall ingen skattebefrielse enligt detta avtal medges i den andra avtalsslutande staten i fråga om denna inkomst eller vinst.”³⁴⁷

Tie breaker-regeln i skatteavtalet med Indonesien avviker från OECD:s modellskatteavtal såtillvida att medborgarskapskriteriet saknas. Henvist bestäms således utifrån följande kriterier: stadigvarande bosättning, centrum för levnadsintressen, stadigvarande vistelse och ömsesidig överenskommelse.³⁴⁸

³⁴⁴ Skatteavtalet med Bulgarien, artikel 1, FördrS 11/1986. Sveriges skatteavtal med Bulgarien har en motsvarande artikel. Se *Sallander*, s. 113.

³⁴⁵ Det gamla skatteavtalet med Australien, artikel 4(4), FördrS 26/1986.

³⁴⁶ Skatteavtalet med Australien, artikel 4(3), FördrS 91/2007.

³⁴⁷ Skatteavtalet med Australien, artikel 4(4), FördrS 91/2007.

³⁴⁸ Skatteavtalet med Indonesien, artikel 4(2), FördrS 4/1989.

Skatteavtalet med Indien avviker bara i en liten, men intressant bemärkelse från OECD:s modellskatteavtal. Enligt det sista kriteriet i *tie breaker*-regeln skall de avtalsslutande staterna försöka avgöra frågan genom ömsesidig överenskommelse.³⁴⁹ Enligt modellskatteavtalet skall parterna avgöra ärendet genom ömsesidig överenskommelse, inte bara försöka avgöra det. I praktiken saknar denna skyldighet större relevans, eftersom parterna enligt OECD:s modellskatteavtal artikel 25 skall försöka lösa avtalskonflikter genom ömsesidig överenskommelse. Någon skyldighet att *de facto* lösa dem finns inte.

I skatteavtalet med Japan fanns ursprungligen bara ett kort omnämnande att frågan om hemvist vid dubbelboendekonflikter skall avgöras genom ömsesidig överenskommelse.³⁵⁰ Genom utbyte av noter har man dock senare kompletterat avtalet med en kommentar enligt vilken artikel 4 i OECD:s modellskatteavtal skall beaktas vid avgörande av hemvist.³⁵¹ Artikel 4(2) i skatteavtalet med Kina innehöll fram till år 2010 en liknande regel om att dubbelboendekonflikter utslutande skulle avgöras genom ömsesidiga överenskommelser. I protokollet till skatteavtalet antecknades dock att artikel 4(2) i FN:s modellskatteavtal från år 1980 skall beaktas vid avgörande av dubbelboendekonflikter.³⁵² Numera avviker inte artikel 4(2) i skatteavtalet med Kina nämnvärt från OECD:s modellskatteavtal.³⁵³

7.5.4 Nationella regler om bosättning i förhållande till hemvistartikeln

7.5.4.1 Inverkan av hemvistartikeln på bosättning i nationell rätt

I rättslitteraturen har det flitigt diskuterats hur hemvistartikeln inverkar på allmän och begränsad skattskyldighet enligt nationell rätt. För Finlands del finns klara regler. Det att en fysisk person enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i ett annat land inverkar inte på personens skattskyldighet i Finland.³⁵⁴ Trots att personen i

³⁴⁹ Se skatteavtalet med Indien, artikel 4(2) punkt d), FördrS 58/2010. Se också skatteavtalet med Österrike artikel 4(2) punkt d), FördrS 5/1964, 6/1972, 18/2001, 95/2011 och 6/2012.

³⁵⁰ Se *Messineo*, som redogör för motsvarande artikel i skatteavtalet mellan Japan och Brasilien. Han kritiserar skatteavtalet för att det orsakar svårösliga dubbelboendesituationer. Se *Messineo*, s. 459 ff.

³⁵¹ Skatteavtalet med Japan, artikel 4(2) samt notutbytet, FördrS 43/1972.

³⁵² Skatteavtalet med Kina, artikel 4(2) samt protokollet, FördrS 62/1987 och 117/2006.

³⁵³ Skatteavtalet med Kina, artikel 4(2), FördrS 104/2010.

³⁵⁴ Vissa länder delar dock inte denna uppfattning. Enligt *van Raad* anser bl.a. Kanada en person vara begränsat skattskyldig enligt nationell rätt, om samma person enligt artikel 4(2) anses ha hemvist i ett annat land. Se *van Raad 2009*, s. 187 och *Huemer*, s. 88. Se även *Buss – Hryck – Rothman*, s. 16 som redogör för att en person i vissa fall vara begränsat skattskyldig, om han enligt

en dubbelboendesituation har hemvist i t.ex. Tyskland enligt skatteavtalet mellan Finland och Tyskland, anses han fortsättningsvis enligt nationell rätt allmänt skattskyldig i Finland.³⁵⁵ Däremot begränsar skatteavtalen i praktiken Finlands beskattningsrätt.

Denna uppfattning om förhållandet mellan skatteavtal och nationell skattskyldighet har inte alltid varit gällande. När treårsregeln ursprungligen infördes, ansågs skatteavtalen ha företrädde framför nationell rätt även för skattskyldighetens del. Om Finland var källstat enligt skatteavtalet, utgick man vid beskattningsförfarandet således från att skattesubjektet skulle beskattas som begränsat skattskyldigt i Finland.³⁵⁶ Denna uppfattning ändrades i och med fallen HFD 1978 II 515 och HFD 1979 B II 508. I HFD 1979 B II 508 konstaterades uttryckligen att skatteavtalet saknar betydelse vid avgörandet av frågor om allmän och begränsad skattskyldighet. Redan före HFD:s beslut diskuterades denna fråga i rättslitteraturen, varvid bl.a. *Skurnik* företrädde åsikten att skatteavtalet inte ändrar skattskyldigheten enligt nationell rätt.³⁵⁷

I Sverige har man följt samma uppfattning, d.v.s. att obegränsad skattskyldighet inte ändrar till begränsad skattskyldighet då det andra boendelandet anses vara hemvisten enligt artikel 4 i skatteavtalet. Denna fråga har behandlats i två mål: RÅ 1995 ref. 69 och RÅ 1996 ref. 38. I det första målet var det fråga om en i Sverige obegränsat skattskyldig person som hade hemvist i Kenya. Regeringsrätten ansåg att skattesubjektet skulle beskattas som begränsat skattskyldig i Sverige. Detta avgörande kritiserades starkt och ledde till att en ny lag stiftades om tillämpningen av skatteavtal.³⁵⁸ I lagen stadgades om förhållandet mellan nationell rätt och skatteavtal, och att skatteavtal inte ändrar på t.ex. skattskyldigheten enligt nationell rätt. Följande år gav Regeringsrätten ett nytt avgörande (RÅ 1996 ref. 38). I detta mål var det i grunden fråga om en likadan situation, d.v.s. en i Sverige

skatteavtalet har hemvist i någon annan stat än USA. Se *Schwarz*, s. 105, om hur hemvist påverkar skattskyldigheten för juridiska personer i Storbritannien. För en allmänare betraktelse av skatteavtalsmässig hemvist i förhållande till allmän skattskyldighet enligt nationell rätt, se *Vogel 1997*, Art. 4. Resident-Residence, marg.nr. 68 (s. 246).

³⁵⁵ Se t.ex. *Manninen*, s. 8, *Vairimaa*, s. 209–210, *Keinonen*, s. 41–42 och *Mehtonen*, s. 26–27.

³⁵⁶ *Tikka 1982a*, s. 116. Enligt *Niskakangas* innehöll skatteförvaltningens handböcker från åren 1975–1978 instruktioner om att skattesubjektet skulle uppfattas som begränsat skattskyldig i de fall där Finland var källstat enligt skatteavtalet, se *Niskakangas 1987*, s. 78. Jag har beklagligtvis inte haft tillgång till dessa handböcker. Se även *Auranen*, som redogör för hur beskattningen verkställdes i praktiken enligt den tidigare uppfattningen. Se *Auranen 1976*, s. 131–133.

³⁵⁷ Se *Skurnik H. 1976*, s. 55 ff., för en utförlig och förtjänstfull analys av förhållandet mellan modellskatteavtalets artikel 4 och skattskyldighetsreglerna i nationell lagstiftning. Se även *Vairimaa*, s. 209–210 och *Söderholm – Skurnik*, s. 181. Jfr *Auranen 1976*, s. 131–133, som är av annan åsikt om skatteavtalets inverkan på skattskyldigheten.

³⁵⁸ Se lagen med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattnings avtal (1996:161). *SOU 1997:75*, s. 116.

obegränsat skattskyldig person hade skatteavtalsmässig hemvist i Kenya. Denna gång ansåg dock Regeringsrätten att hemvisten i Kenya inte ändrade på skattskyldigheten enligt intern rätt. Denna tolkning följs fortfarande.³⁵⁹

7.5.4.2 Treårsregelns förhållande till hemvistbegreppet

Hemvist enligt artikel 4(1) i OECD:s modellskatteavtal förutsätter geografiska eller lokala anknytningar till landet i fråga, såsom domicil och bosättning.³⁶⁰ Begreppet hemvist enligt modellskatteavtalet innefattar med säkerhet boende enligt ISkL 9.1 § och stadigvarande bo och hemvist enligt ISkL 11.1 §. Boende som beror på halvårsregeln torde också falla under hemvistbegreppet, eftersom skattskyldigheten bygger på en lokal anknytning till Finland (d.v.s. vistelse i landet). Däremot är treårsregeln inte nödvändigtvis en form av allmän skattskyldighet som beror på lokal anknytning. Således måste treårsregeln granskas närmare i ljuset av artikel 4(1).

Eftersom treårsregeln är en presumptionsregel, kan det väl hända att en person *prima facie* anses allmänt skattskyldig i Finland trots att han i praktiken saknar anknytningar hit. Likaså är vissa väsentliga anknytningar till sin natur sådana som inte förutsätter någon form av fysisk närvaro eller lokal anknytning till Finland. Enligt en strikt tolkning av hemvistbegreppet kan man argumentera för att ”annan liknande omständighet” i artikel 4(1) inte inkluderar de personer som omfattas av treårsregeln, men som saknar väsentliga anknytningar till Finland eller som har anknytningar av rent ekonomisk natur (t.ex. inkomst från Finland eller egendom i landet).³⁶¹ I många fall är det dock möjligt att en person har väsentliga anknytningar till Finland av lokal karaktär, som t.ex. tillgängligt hem, familj i landet samt frekventa besök. Allmän skattskyldighet som bygger på detta slags anknytningar torde också falla inom ramen för en strikt tolkning av vad som utgör en ”annan liknande omständighet”. Sammanfattningsvis kan konstateras att också de som är allmänt skattskyldiga på grund av treårsregeln kan – beroende på den väsentliga anknytningen i fråga – falla under hemvistbegreppet.

Skurnik anser att alla som är skattskyldiga på grund av väsentliga anknytningar i treårsregeln skall enligt skatteavtalet anses ha hemvist i Finland, eftersom skattskyldighet på grund av väsentliga anknytningarna är en ”annan lik-

³⁵⁹ Se t.ex. *SOU 1997:75*, s. 116–118 och *Pelin 2006*, s. 199–204.

³⁶⁰ Se närmare avsnitt 7.5.1.2.

³⁶¹ *Vogel* anser att ”annan liknande omständighet” bara täcker sådana fall av allmän skattskyldighet som beror på en lokal anknytning till landet. Han anser således att nationalitet inte kan vara grunden till hemvist enligt skatteavtalets artikel 4(1). *Vogel 1997*, Art. 4. Resident-Residence, marg.nr. 29–30 (s. 232–233).

nande omständighet” som avses i artikel 4(1).³⁶² Jag är benägen att understöda denna uppfattning. Uppfattningen finner också stöd i några objektiva argument. *Vogel* har ansett att allmän skattskyldighet som bygger på medborgarskap inte faller under artikel 4(1). Treårsregeln kan inte anses hör till denna kategori av allmän skattskyldighet, eftersom regeln inte uteslutande bygger på medborgarskap. Även kommentarerna till modellskatteavtalet innehåller en punkt som kan anses tala för en omfattande tolkning av kriteriet ”annan liknande omständighet”. I kommentarerna sägs följande: ”As far as individuals are concerned, the definition aims at covering the various forms of personal attachment to a State which, in the domestic taxation laws, form the basis of a comprehensive taxation (full liability to tax)”.³⁶³ En anknytning måste inte ha en lokal dimension för att anses ”personlig”. Således skulle även andra ”personliga anknytningar” än sådana som strikt relaterar till lokal anknytning i form av domicil och bosättning kunna duga som grund för hemvist enligt artikel 4(1). Samtliga nationella bestämmelser enligt vilka allmän skattskyldighet uppstår uppfyller sannolikt kriterierna i artikel 4(1).³⁶⁴

Slutsatsen är att var och en som är bosatt och således allmänt skattskyldig i Finland enligt nationell rätt också torde vara en ”person med hemvist i avtalsslutande stat” enligt skatteavtalets artikel 4(1). I vissa skatteavtal har avtalssländerna försökt undvika oklarheterna t.ex. genom att mera detaljerat bestämma vem som skall anses vara en ”person med hemvist i avtalsslutande stat”. I dessa avtal definieras hemvist vanligen särskilt för vardera avtalsparten.³⁶⁵ För enkelhetens skull har hemvist i vissa skatteavtal definierats som synonymt med allmän skattskyldighet enligt nationell rätt.³⁶⁶

Den ovan behandlade frågan är teoretiskt ytterst intressant, men i praktiken saknar den större betydelse. Bara Finland kan tolka finsk lagstiftning och avgöra ett skattesubjekts skattskyldighet enligt nationell rätt. Om de finska skattemyndigheterna anser att ett skattesubjekt är allmänt skattskyldigt och har hemvist i Finland enligt skatteavtalet, är detta inte något som avtalsparten kan ändra på. I dessa fall måste frågan avgöras genom *tie breaker*-regeln eller genom ömsesidig överenskommelse. I sådana situationer där treårsregeln tillämpas på personer

³⁶² *Skurnik H.* 1976, s. 61.

³⁶³ Punkt 8 i kommentarerna till artikel 4(1), *OECD 2010*, s. 84. På svenska kan meningen översättas enligt följande: ”I fråga om fysisk person avser definitionen att omfatta de olika former av personliga anknytningar till en stat som i inhemsk lagstiftning utgör grunden för en mycket omfattande beskattning (obegränsad skattskyldighet).” Översättning av *Francke – Skurnik*, s. 75.

³⁶⁴ Se även t.ex. *Lindencrona*, s. 49. Jfr *Huemer*, s. 102.

³⁶⁵ Se t.ex. skatteavtalet med Australien, artikel 4(1), FördrS 26/19876, 51/2000 och 81/2007. Person med hemvist i avtalsslutande stat är för Finlands del varje person som enligt nationell rätt har sin hemvist eller är bosatt i Finland.

³⁶⁶ Se t.ex. skatteavtalet med Sydafrika, artikel 4(1), FördrS 78/1995 och 4/1996.

med få väsentliga anknytningar, som dessutom främst är av ekonomisk karaktär, är det sannolikt att artikel 4(2) i vilket fall som helst avgöra den skatteavtalsmässiga hemvisten till den andra statens fördel.³⁶⁷

7.5.4.3 Väsentlig anknytning i förhållande till centrum för levnadsintressen

Det är inte ändamålsenligt att jämföra boendereglerna i ISkL 11 § med OECD:s modellskatteavtal artikel 4. Artikel 4 bestämmer hemvist för skatteavtalsändamål, d.v.s. regeln har ingen relevans för bestämmandet av boende och allmän skattskyldighet enligt ISkL 11 §. Artikeln är konstruerad för att finna objektiva skillnader mellan ett skattesubjekts anknytningar till två länder. På basis av dessa skillnader prioriteras det ena landet framför det andra. ISkL 11 § granskar däremot främst anknytningarna till Finland. Syftet med artikel 4 är således ett annat än syftet med ISkL 11 §.

Artikel 4(2) bör tolkas autonomt, d.v.s. det är viktigt att nationella uppfattningar om boende inte återspeglas i hur artikel 4(2) tolkas. I detta avsnitt görs därför ingen generell jämförelse mellan boendebegreppet i ISkL och hemvistbegreppet i modellskatteavtalet artikel 4. Däremot kommer begreppet "centrum för levnadsintressen" i artikel 4(2) att jämföras med begreppet "väsentliga anknytningar" i ISkL 11 §.³⁶⁸ Denna jämförelse är motiverad, eftersom båda koncepten har som syfte att finna och bedöma skattesubjektets ekonomiska och personliga intressen.

När treårsregeln först togs i bruk rådde en viss oklarhet om förhållandet mellan centrum för levnadsintressen och väsentliga anknytningar. Den fråga som man sökte svar på var huruvida förekomsten av väsentlig anknytning innebar att centrum för levnadsintressen var i Finland?³⁶⁹ Denna fråga byggde på uppfattningen att centrum för levnadsintressen och väsentliga anknytningar var samma sak. Så är dock inte fallet. När treårsregeln ursprungligen infördes hade redan över tio år förflutit sedan OECD:s modellskatteavtal gavs. Flera skatteavtal hade också slutits på basis av modellskatteavtalet. Det är således uppenbart att lagstiftaren var väl förtrogen med modellskatteavtalets artikel 4(2). Att det skulle råda något samband mellan artikel 4(2) och treårsregeln nämndes dock inte i proposi-

³⁶⁷ Vogel anser att man i en dubbelboendesituation där allmän skattskyldighet i det ena landet bygger på t.ex. medborgarskap, i vilket fall som helst skulle tolka artikel 4(2) till fördel för det land till vilket personen i fråga har lokal anknytning. Vogel 1997, Art. 4. Resident-Residence, marg.nr. 66 (s. 245).

³⁶⁸ För motsvarande diskussion i Österrike, se Huemer, s. 137–138.

³⁶⁹ Se t.ex. Skurnik H. 1976, s. 61 och Niskakangas 1987, s. 72–74.

tionen.³⁷⁰ Om lagstiftaren hade önskat att de väsentliga anknytningarna skulle bestämmas på samma grunder som centrum för levnadsintressen, hade det varit enkelt för lagstiftaren att göra så genom att t.ex. välja en annan terminologi i lagen och klart nämna bevekelsegrunderna i propositionen. Förhållandet mellan väsentliga anknytningar och centrum för levnadsintressen kan bäst beskrivas som två självständiga koncept som har vissa gemensamma nämnare. Väsentliga anknytningar kan i vissa fall vara av den naturen att centrum för levnadsintressen anses vara i Finland enligt artikel 4(2) punkt a). Däremot kan det också hända att de väsentliga anknytningarna till Finland inte uppfyller kraven för att centrum för levnadsintressen skulle vara i Finland.³⁷¹ Nedan granskas likheter och olikheter mellan koncepten.

Den mest uppenbara likheten mellan centrum för levnadsintressen och väsentliga anknytningar är att båda begreppen beaktar personliga och ekonomiska anknytningar. De personliga och ekonomiska anknytningarna skall i teorin vara lika betydelsefulla, också om man i praxis tillmäter den ena kategorin större vikt än den andra. Dessutom avgörs centrum för levnadsintressen och väsentliga anknytningar på basis av en helhetsbedömning av fallet.

En skillnad är att de faktorer som beaktas vid bestämmandet av centrum för levnadsintressen och väsentliga anknytningar är delvis olika. Bostad uppfattas som en väsentlig anknytning enligt ISkL 11.1 §, medan stadigvarande bostad är det första kriteriet på basis av vilket hemvist avgörs enligt artikel 4(2) punkt a). Centrum för levnadsintressen tillämpas först om en stadigvarande bostad existerar i båda länderna. En fysisk person kan sakna bostad i Finland, men trots detta anses ha flera andra väsentliga anknytningar som gör treårsregeln tillämplig. I sådana dubbelboendesituationer skall hemvisten enligt artikel 4(2) tolkas till fördel för den andra staten på grund av bostaden där. Centrum för levnadsintressen skulle över huvud taget inte komma i fråga.³⁷²

Som en väsentlig anknytning uppfattas också bl.a. frekventa besök i Finland och korta vistelser i utlandet. Således fäster treårsregeln vikt vid vistelser och deras tidsmässiga dimensioner. Varken faktisk vistelse eller tidsaspekten ges motsvarande betydelse vid bestämmandet av centrum för levnadsintressen. Vistelse och tid spelar däremot en avgörande roll i följande kriterium i *tie breaker*-regeln, d.v.s. bestämmande av i vilket land skattesubjektet stadigvarande vistas.

³⁷⁰ I Sverige anpassades treårsregeln till OECD:s modellskatteavtal i och med lagändringen 1985. *SOU 1997:75*, s. 47.

³⁷¹ Förhållandet mellan väsentliga anknytningar (yta A) och centrum för levnadsintressen (yta B) kan beskrivas med hjälp av två cirkulära ytor som partiellt täcker varandra (yta AB). Inom yta AB har skattesubjektet väsentliga anknytningar till Finland samtidigt som Finland anses vara hemvist enligt centrum för levnadsintressen.

³⁷² Se t.ex. *Vairamaa*, s. 209 och *Niskakangas 1987*, s. 71.

I ISkL 11 § är bedömningen av anknytningsarna ensidig i den meningen att det främst är anknytningsarna till Finland som beaktas. I artikel 4(2) utgår man från anknytningsarna till båda avtalsländerna. De väsentliga anknytningsarna är till denna del ett snävare begrepp än centrum för levnadsintressen. Däremot kan man hävda att de väsentliga anknytningsarna är ett vidare begrepp vad gäller de faktorer som uppfattas som anknytningar. Detta kan förklaras med att treårsregeln har som mål att förhindra skatteflykt.³⁷³ Avsikten är således inte bara att bestämma det land till vilket personen har de starkaste anknytningsarna.

7.5.4.4 Rättspraxis om tolkningen av hemvistartikeln

I några rättsfall har HFD tagit ställning till bestämmandet av en persons skatteavtalsmässiga hemvist. Samtliga rättsfall som jag funnit har behandlats. En nationell domstol avgör dock bara tolkningen av skatteavtalet för Finlands del, d.v.s. den andra skatteavtalsparten kan vara av annan åsikt beträffande hur artikel 4 skall tolkas. Om en person anses allmänt skattskyldig i två stater enligt deras nationella rätt (dubbelboende), och båda avtalsstaterna tolkar hemvisten i artikel 4 till sin egen fördel, uppstår dubbel hemvist. I sådana situationer skall konflikten lösas genom ömsesidig överenskommelse. Utförliga uppgifter om hur artikel 4 tolkats vid ömsesidiga överenskommelser där Finland varit avtalspart finns inte tillgängliga, eftersom utgången av ömsesidiga överenskommelser inte är offentliga i Finland. I detta avsnitt behandlas således bara hur HFD tolkat artikel 4.

HFD:s avgöranden och de ömsesidiga överenskommelserna representerar dock bara en mycket liten del av samtliga dubbelboendesituationer. Största delen av dubbelboendefallen avgörs redan på lägre myndighetsnivå. I många fall aktualiseras inte frågan om dubbel hemvist i och med att den ena eller den andra avtalspartens skattemyndigheter avstår från yrkan på skatteavtalsmässig hemvist. I andra fall är fråga inte särskilt relevant, eftersom ingen dubbelbeskattning uppstår. Det är dock ofta svårt att få information om hur skattemyndigheterna förhåller sig till tolkningen av artikel 4(2). I Finland har Skatteförvaltningen i *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013* i korthet redogjort för sin tolkning av artikel 4(2). Skatteförvaltningen anger att en allmänt skattskyldig person enligt skatteavtalet kan anses ha hemvist i den andra staten, om följande förutsättningar är för handen: den skattskyldige begär att hemvisten är i den andra staten, han uppvisar ett intyg³⁷⁴ om boende i den andra staten och Skatteförvaltningen i Fin-

³⁷³ Se t.ex. Manninen, s. 8, Auranen 1976, s. 132 och *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 17.

³⁷⁴ Intyg för finsk skattemyndighet över skatterättslig hemvist, nr 6132f. Blanketten finns att hämta på www.vero.fi.

land godkänner att centrumet för levnadsintressen inte är i Finland. Boendeintyg behövs inte om skattesubjektet kan presentera en sådan utredning över beskattningen i den andra staten av vilken man kan dra slutsatsen att denna stat anser att han har hemvist där enligt skatteavtalet.³⁷⁵ Om stadigvarande bostad existerar i båda länderna, anger de finska skattemyndigheterna att den skatteavtalsmässiga hemvisten föreligger i det land där familjen bor.³⁷⁶ Således ger Finland de personliga anknytningarna företräde framför de ekonomiska.

Det finns rättsfall om dubbelboende där HFD ansett att Finland dels är den skatteavtalsmässiga hemvisten, dels är källstaten. I och med att Finlands skatteanspråk i dubbelboendesituationer ofta bygger på treårsregeln är Finlands ställning vid tillämpningen av *tie breaker*-regeln sällan särskilt stark. Således kan man anta att skattemyndigheterna i flera fall avstår från att yrka på hemvist i vetskap om att Finland skulle förlora enligt *tie breaker*-regeln. Även ett beslut av CSN behandlas. Beklagligtvis har HFD i allmänhet motiverat sina beslut knapphändigt. I de flesta fall anger HFD bara kort sin bedömning av hemvistfrågan. Således kan alltför långtgående slutsatser inte dras utifrån besluten. I det följande behandlas först de fall i vilka Finland ansetts vara hemvist, och därefter de fall i vilka Finland blivit källstat.

HFD 1985 B II 501: Den utländska medborgaren och skeppsteknikern A arbetade på ett skepp som seglade under utländsk flagg. A tillbringade 3–4 månader om året i Finland tillsammans med sin familj som var bosatt i Finland, den resterande delen av året tillbringade han till sjöss. A angav att han hade en bostad i Tyskland, även om länsrätten inte ansåg att detta hade bevisats. A yrkade att han skulle anses vara begränsat skattskyldig i Finland. Länsrätten ansåg att A var allmänt skattskyldig i Finland. Oberoende av huruvida A hade bostad i Tyskland eller inte ansåg länsrätten vidare att A hade sitt centrum för levnadsintressen i Finland, eftersom hans familj och familjens gemensamma hem var i Finland. Således skulle artikel 4(2) tolkas till Finlands fördel. HFD ändrade inte beslutet.

Hemvistfrågan avgjordes på basis av centrum för levnadsintressen. Finland ansågs vara hemvist då familjen och familjens gemensamma hem var i Finland. Det beaktades att personen arbetade på ett skepp som seglade under tysk flagg. Tolkningen av situationen förefaller enligt mig korrekt och väl motiverad, särskilt med beaktande av att det rådde oklarhet om A över huvud taget hade en bostad i

³⁷⁵ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 72–73. Det är av uppenbara skäl viktigt att skattesubjektet är skattskyldigt i den andra staten, om han anhåller om att vara begränsat skattskyldig i Finland. *Stuart* konstaterar att det i praktiken ofta visar sig att skattesubjekt som flyttar utomlands och anhåller om begränsad skattskyldighet inte har meddelat sin närvaro till den andra staten. Dessa personer försöker undgå att bli beskattade i någon stat. Se *Stuart*, s. 188–189.

³⁷⁶ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 71.

Tyskland. En annan tolkning av hemvisten hade av uppenbara skäl varit problematisk. Följande fall avgjordes på motsvarande grunder.

HFD 15.11.1977 l. 4638: I fallet hade den skattskyldige A anmält att han 15.12.1973 flyttat bestående till Spanien, samt att hans hustru B följt med honom. A fick lön från Finland fram till 28.2.1974, därefter lyfte han pension. Dessutom hade han en fri bostads- och bilrätt i Finland under hela året 1974. Eftersom lägenheten i Spanien *de facto* var ett hotellrum samt att hustrun uppenbarligen i verkligheten bodde i tjänstebostaden i Finland, ansåg länsrätten att A skulle beskattas som allmänt skattskyldig i Finland. Länsrätten ansåg vidare att A hade starkare personliga och ekonomiska anknytningar till Finland, varvid Finland skulle anses vara A:s hemvist enligt skatteavtalet. HFD ändrade inte beslutet. Fallet gällde skatteåret 1974.

Beslutet ger vid handen att A hade sitt centrum för levnadsintressen i Finland, eftersom länsrätten hänvisade till personliga och ekonomiska anknytningar. A hade flera anknytningar till Finland: bostad, hustru, lön, bilförmån och pension. Den korta versionen av beslutet, som publicerats på HFD:s hemsida, antyder dock att bostad saknades i Spanien i och med att A bodde i ett hotellrum.³⁷⁷ I en dylik situation hade det första kriteriet i artikel 4(2) punkt a) i vilket fall som helst tolkats till fördel för Finland. Slutresultatet är enligt min mening således korrekt både enligt nationell rätt och enligt skatteavtalet i fråga.

Även i följande fall kom kriterier som påminner om centrum för levnadsintressen att avgöra hemvisten till Finlands fördel. Fallet är i den meningen speciellt att det gällde skatteavtalet mellan Sverige och Finland från 1949³⁷⁸. Skatteavtalet med Sverige ingicks således före OECD:s modellskatteavtal. Trots detta bygger artikeln om hemvist i mångt och mycket på motsvarande principer som OECD:s modellskatteavtal artikel 4(2). Det är därför befogat att behandla detta beslut.

HFD 8.1.1975 l. 39: Fallet gällde bestämmandet av A:s hemvist för skatteåret 1972. A hade sin familj i Finland men vistades i Sverige. Enligt skatteavtalet artikel 3(2) första meningen ansågs en individ bosatt i ett eller båda avtalsländerna, om han hade sitt egentliga bo och hemvist i landet eller om han stadigvarande vistades där. Enligt skatteavtalet artikel 3(2) andra och tredje meningen skulle den skatteavtalsmässiga hemvisten i dubbelboendesituationer vara det land där personen hade de starkaste personliga och ekonomiska förbindelserna. Om inte hemvist kunde bestämmas på denna grund, skulle personen ha sin hemvist i det land där han var medborgare. Om personen var medborgare i båda eller ingetdera av länderna, skulle skattemyndigheterna i båda länderna genom överenskommelse bestämma hemvisten. Enligt fallet vistades A sta-

³⁷⁷ Varken i HFD:s ursprungliga beslut eller i länsrättens beslut (V 10/5082/220 H/76, N:o 20714) nämns att bostaden i Spanien var ett hotellrum. Hotellrummet nämns bara i den korta sammanfattning av beslutet som finns att hämta på HFD:s hemsida.

³⁷⁸ FördrS 12/1950.

digvarande i Sverige samtidigt som han hade sitt egentliga bo och hemvist i Finland. A hade flera anknytningar till Finland: A:s hustru bodde i Finland, han ägde både det gemensamma hemmet och sommarstugan i Finland och han lyfte pension från Finland. HFD ansåg på basis av dessa anknytningar att A hade sina starkaste personliga och ekonomiska anknytningar till Finland. Således skulle Finland vara den skatteavtalsmässiga hemvisten.

I fallet redogjordes över huvud taget inte för A:s anknytningar till Sverige. Trots att artikel 3(2) inte bygger på OECD:s modellskatteavtal, kan man utgå från att frågan om vilket land personen har de starkaste personliga och ekonomiska anknytningarna till måste avgöras på basis av en helhetsbedömning. Om man utgår från att A saknade anknytningar till Sverige, är tolkningen riktig. Bara vistelse i Sverige kan inte anses flytta skattesubjektets personliga och ekonomiska förbindelser till Sverige. I brist på uppgifter om A:s anknytningar till Sverige är det svårt att uttala sig om var de starkaste personliga och ekonomiska anknytningarna fanns. Även i följande rättsfall motiverades beslutet i sparsamma ordalag.

HFD 6.11.1975 I. 4291: A hade på sin österrikiska arbetsgivares uppdrag arbetat i Finland fr.o.m. 8.6.1970 under cirka 2 år. Han hade sin familj med sig i Finland. Länsrätten ansåg att A var allmänt skattskyldig i Finland och att A hade sin skatteavtalsmässiga hemvist i Finland under denna tid.³⁷⁹ Således skulle A beskattas för sin inkomst i Finland. HFD ändrade inte beslutet.

Av fallet framgår varken utifrån vilket kriterium i artikel 4(2) hemvisten avgjorts till Finlands fördel eller vilka anknytningar A haft till Österrike. Detta kan eventuellt förklaras med att den tvistiga frågan i fallet inte var bestämmandet av hemvisten, utan snarast beskattningen av löneinkomster. Många faktorer talar enligt min mening för att avgörandet var korrekt. Om A saknade bostad i Österrike var det uppenbart att artikel 4(2) punkt a) skulle tolkas till Finlands fördel. Om han däremot hade en bostad i Österrike, skulle centrum för levnadsintressen i vilket fall som helst troligen ha ansetts vara i Finland, eftersom A hade sin familj och sitt arbete i Finland. I följande fall kan riktigheten av tolkningen av artikel 4 diskuteras.

HFD 15.11.1977 I. 4639: A hade 21.12.1973 flyttat till Spanien på grund av hälsoskäl. A lyfte pension från det finska bolaget X Ab. Maken B hade följt efter 14.12.1975 och upphört vara X Ab:s vd 31.12.1975. A hade också avstått från styrelsemedlemskapet. Makarna ägde fortsättningsvis aktier i X Ab. Makarna ägde tillsammans det gemensamma hemmet i Finland. Bostaden behölls efter flytten. Makarna hade försökt sälja

³⁷⁹ Det tidigare skatteavtalet med Österrike byggde till stora delar direkt på OECD:s modellskatteavtal. Ömsesidig överenskommelse som sista kriterium för att bestämma hemvist hade dock inte tagits in i artikel 4(2). Se FördrS 12/1964.

bostaden år 1976, men utan framgång. Fr.o.m. oktober 1977 hade bostaden dock hyrts ut. Några ekonomiska anknytningar existerade inte till Spanien. Länsrätten ansåg att A hade väsentliga anknytningar till Finland och att han var allmänt skattskyldig under skatteåret 1976. Dessutom hade A sitt centrum för levnadsintressen i Finland enligt artikel 4(2) punkt a) i skatteavtalet. HFD ändrade inte länsrättens beslut.

Målet är såtillvida intressant att A hade anknytningar både till Finland och till Spanien. I Spanien hade A en bostad och sedan slutet av år 1975 bodde också maken där. I Finland hade A framför allt ekonomiska anknytningar inklusive en bostad som makarna avsåg att sälja. I och med att A:s man flyttade till Spanien torde också de personliga anknytningarna i huvudsak ha flyttats över till Spanien. Vidare gäller det att påpeka att syftet var att sälja bostaden i Finland. I fallet ställdes således personliga och ekonomiska anknytningar mot varandra, varvid de ekonomiska anknytningarna till synes gavs företräde. Enligt min mening är det förstäeligt att HFD ansåg att A var allmänt skattskyldig enligt nationell rätt, eftersom han hade trots allt bostad i Finland år 1976. Däremot är tolkningen av hemvisten enligt skatteavtalet förvånande. Beslutet avviker klart från de ovan behandlade besluten, där Finland ofta ansetts som hemvist på basis av personliga anknytningar.³⁸⁰ I detta fall förelåg de personliga anknytningarna till Spanien, varvid Spanien enligt min mening borde ha ansetts vara hemvisten.

Följande rättsfall är intressant, eftersom HFD tolkade lagen så att hemvist förelåg i Finland under ett av åren i fråga, men att hemvistet flyttats över till Spanien följande år.

HFD 31.12.1992 I. 4992: Fallet gällde bestämmandet av hemvist för åren 1987 och 1988. Den finska medborgaren A hade 27.12.1985 flyttat till Spanien. A uppgav att han redan före flytten hade köpt ett radhus i Spanien, men Spanien gav ett boendeintyg först från 1.1.1987 framåt. A:s hustru B och deras gemensamma barn C flyttade 27.12.1985 från den av A och B gemensamt ägda bostaden till en bostad som bara ägdes av B i Finland. Den gemensamma bostaden såldes under år 1986. Ingen brytning mellan makarna hade angivits i skattedeklarationerna för åren 1986–1988.³⁸¹ Vidare hade A angivit det gemensamma bostadslånet som om det vore bara hans lån. A:s och B:s barn C, som var född år 1970, hade tillbringat skolläsåret 1987–1988 hos sin far i Spanien, för övrigt hade han gått i skolan i Finland. A ägde också en sommarstuga i Finland, som såldes år 1988. A saknade inkomster från Spanien, men lyfte pension från Finland. Några personliga anknytningar till Spanien nämnde han inte heller. Nylands länsrätt ansåg således att A inte hade visat att han saknade väsentliga anknytningar till Finland. A skulle anses allmänt skattskyldig åren 1987 och 1988. Vidare ansåg länsrätten att A hade centrum för levnadsintressen i Finland och att hans skatteavtalsmässiga hemvist således var i Finland. A besvärade sig hos HFD som tog

³⁸⁰ Se även CSN 1990/399, där CSN kom till en motsatt slutsats i ett liknande fall.

³⁸¹ Förmodligen hade A återopat brytning mellan makarna, eftersom A enligt länsrätten inte hade visat att brytningen ägt rum.

fallet till prövning. HFD ansåg att A var allmänt skattskyldig och att hans skatteavtalsmässiga hemvist var i Finland under året 1987. Däremot ansåg HFD att det av den skriftliga utredningen om A:s anknýtningar till å ena sidan Finland, å andra sidan till Spanien, framgår att A skall anses ha sin hemvist år 1988 i Spanien enligt artikel 4. Således hade A hemvist år 1987 i Finland och år 1988 i Spanien.

A hade uppenbarligen stadigvarande bostad i båda länderna, varvid hemvisten skulle avgöras enligt centrum för levnadsintressen. Vad som ledde till att balansen svängde till Spaniens fördel förblir oklart, eftersom HFD bara allmänt hänvisar till utredningen i handlingarna. De uppgifter som citeras av länsrätten tyder på att A inte hade några starka vare sig ekonomiska eller personliga anknýtningar till Spanien. HFD:s beslut ger däremot skäl att förmoda att anknýtningar till Spanien skulle existera. A:s barn bodde visserligen med A under läsåret 1987–1988, men återvände sedan till Finland. Barnet blev dessutom myndigt år 1988, då han/hon var född år 1970. Barnet kan med andra ord inte uppfattas som en bestående personlig anknýtning till Spanien.³⁸² Det att sommarstugan såldes kan knappast heller uppfattas som en avgörande faktor vid bedömningen av centrum för levnadsintressen. Detta tyder på att det fanns ytterligare anknýtningar som inte framgår av länsrättens eller HFD:s beslut. Därför är det svårt att dra några slutsatser på basis av beslutet.

Det finns flera beslut där Finland ansetts vara den skatteavtalsmässiga källstaten. Ett av de intressantare fallen är HFD 1979 B II 508.

HFD 1979 B II 508: X hade fr.o.m. år 1972 varit verksam som kapellmästare i England. Dessutom hade han ett deltidsjobb som kapellmästare i Finland. X:s hustru Y ägde familjens bostad i Finland, som stod ledig för familjens bruk. Y ägde ytterligare två uthyrda lägenheter, aktier i ett familjeföretag och tre fritidsbostäder samt var styrelsemedlem i tre bolag. Y hade inga förvärvsinkomster. Y:s egendom uppgick till cirka 4 miljoner mark. Makarnas tre barn hade likaså omfattande förmögenheter i Finland. X vistades i Finland 131 dygn om året, Y vistades 135 dygn. Länsrätten ansåg att makarna var allmänt skattskyldiga i Finland även år 1976, d.v.s. året efter att treårstiden förlöpt sedan utflyttningen. Makarna ansågs dock enligt skatteavtalet ha sin skatteavtalsmässiga hemvist i England. HFD ändrade inte beslutet till denna del.

Fallet är intressant dels för att makarna ansågs skattskyldiga utöver treårstidsfristen, dels för att makarnas hemvist ansågs vara i England. Av beslutet framgår inte enligt vilket kriterium i artikel 4(2) hemvistfrågan avgjordes till Englands fördel. Makarna hade onekligen bostad i båda länderna, varvid det första kriteriet i artikel 4(2) punkt a) inte kan ha varit utslagsgivande. Frågan är huruvida centrum för levnadsintressen avgjorde hemvisten. Det framgår av fallet att ma-

³⁸² Se också *Malmgrén 1999*, s. 20, som nämner att barnet förmodligen var myndigt.

karna hade starka personliga och ekonomiska anknytningar till båda länderna. Att avgöra vilket land som var centrum för levnadsintressen kan förefalla svårt. Således avgjordes målet eventuellt till fördel för det land i vilket makarna stadigvarande vistades. I Finland vistades makarna 131 respektive 135 dygn om året. Således tillbringade makarna förmodligen större delen av året i England. Det tredje kriteriet i *tie breaker*-regeln talar därför för att England var hemvisten. Vidare vill jag betona att allmän skattskyldighet som sträcker sig utöver treårsregeln knappast kan ha en särskilt stark ställning vid bestämmandet av en persons hemvist enligt skatteavtalet. Således är beslutet enligt min mening helt korrekt.

CSN 1990/399: Makarna A och B hade flyttat till Spanien 4.12.1989. I Spanien hade de en bostad på 126 m². Den enda egendom som förblev i Finland var en bostad på 82 m², som de hade bott i fram till flytten. På grund av det dåliga marknadsläget hade makarna inte fått bostaden såld. Intresserade köpare erbjöds också att få hyra bostaden för en period på ½–1 år. Avsikten var dock att sälja bostaden. Då tre år inte hade förflötit sedan flytten, ansågs A och B vara allmänt skattskyldiga i Finland tills de aktier som berättigar till besittning av bostaden har sålts. Vid tillämpningen av skatteavtalet ansågs de ha hemvist i Spanien fr.o.m. 4.12.1989.³⁸³

Av fallet framgår inte enligt vilket kriterium hemvistfrågan avgjordes. Eftersom A hade bostad i båda länderna, avgjordes hemvisten förmodligen på basis av centrum för levnadsintressen eller stadigvarande vistelse. Fallet påminner mycket om HFD 15.11.1977 l. 4639. I vartdera fallet bodde makarna i Spanien och hade en bostad i Finland. I HFD 15.11.1977 l. 4639 hade makarna ytterligare aktieinnehav i Finland. Fallen skiljer sig dock i och med att CSN avgjorde hemvisten till Spaniens fördel. Båda makarna hade flyttat till Spanien, varvid de personliga anknytningarna torde ha varit där. Enligt min mening är slutresultatet i målet CSN 1990/399 skäligt, till skillnad från avgörandet i målet HFD 15.11.1977 l. 4639. I följande två fall kom bostaden att vara den avgörande faktorn.

HFD 4.10.1999 l. 2656 (Opubl.): Den finska medborgaren A flyttade 14.10.1994 till Belgien med sin make B, som fr.o.m. år 1995 arbetade för EU-parlamentet som översättare. Enligt flyttanmälan var flytten först tillfällig, men fr.o.m. sommaren år 1995 bestående. De belgiska skattemyndigheterna gav ett intyg på att A bodde och var allmänt skattskyldig i Belgien fr.o.m. 22.12.1994. A började arbeta för den finska utrikesrepresentationen 15.5.1995 och hörde till den finska sociala tryggheten. HFD konstaterade att A enligt treårsregeln skulle anses ha väsentliga anknytningar till Finland, varför A var allmänt skattskyldig även år 1995. Eftersom A hade bostad bara i

³⁸³ Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 31. Se *Manninen*, s. 13–14 för ytterligare kommentarer.

Belgien och var allmänt skattskyldig där, ansåg HFD att artikel 4(2) punkt a) skulle tolkas till fördel för Belgien.

Eftersom A hade bostad i Belgien, men saknade bostad i Finland, kunde fallet avgöras redan enligt det första kriteriet i artikel 4(2) punkt a), d.v.s. stadigvarande bostad. Tolkningen av fallet torde således ha varit helt korrekt.

HFD 1988 B 501: A flyttade på grund av hälsoskäl till Spanien 19.6.1986. A sålde 19.3.1986 sin bostad till sin son, och köpte 8.5.1986 för köpeskillingen en bostad i Spanien. A överlät även en gård på 17,83 hektar till sitt barn och barnbarn, men i gåvobrevet behöll A livstids nyttjanderätt under sommaren till gårdens byggnader. Dessutom fick A pension från Finland. Länsskatteverket ansåg att A var allmänt skattskyldig i Finland, eftersom A inte visat att A saknade väsentliga anknytningar till Finland. Länsskatteverket ansåg vidare att A enligt skatteavtalet hade sin hemvist i Spanien, eftersom A hade bostad bara i Spanien. A besvärade sig hos länsrätten. Länsrätten ansåg däremot att A var begränsat skattskyldig i Finland. Pensionen och sommarbostaden ansågs inte utgöra väsentliga anknytningar till Finland. Således tog länsrätten inte ställning till tolkningen av artikel 4. HFD ändrade inte länsrättens beslut.

Trots att A till slut inte ansågs allmänt skattskyldig i Finland, förefaller länsskatteverkets tolkning av artikel 4 ha varit korrekt. A hade bostad bara i Spanien, varvid hemvisten redan kunde bestämmas på det första kriteriet i artikel 4(2) punkt a). Utöver de ovan nämnda fallen, finns det ytterligare några mål i vilka den skatteavtalsmässiga hemvisten kommit att spela en roll.³⁸⁴

Sammanfattningsvis kan konstateras att det finns förhållandevis få beslut i vilka hemvistfrågor har aktualiserats. Dessutom är besluten ytterst knapphändigt motiverade. De flesta fall gäller situationer där treårsregeln tillämpas på en finsk medborgare. I dessa fall har personens hemvist förmodligen avgjorts på basis av stadigvarande boende eller centrum för levnadsintressen. Om bostad saknats i Finland trots att personen är allmänt skattskyldig här, har det andra landet ansetts som hemvist. Tolkningen är helt i enlighet med *tie breaker*-regelns första kriterium, d.v.s. stadigvarande bostad. Det är således fullt möjligt att ha väsentliga anknytningar till Finland och anses allmänt skattskyldig, samtidigt som skatteavtalet bestämmer hemvisten till fördel för den andra staten.³⁸⁵ I de fall där hemvisten kommit att avgöras utifrån centrum för levnadsintressen har familjens boende i allmänhet varit av avgörande betydelse. Huruvida det enligt kommentarerna till artikel 4 är rätt att prioritera personliga anknytningar framför ekonomiska kan diskuteras.³⁸⁶ Skatteförvaltningen har dock klart uttryckt att de personliga an-

³⁸⁴ Se t.ex. Helsingfors FD:s beslut 14.2.2008 nr 08/0122/4 (Opubl.), CSN 1997/78 och HFD 6.4.2005 I. 761.

³⁸⁵ Se HFD 4.10.1999 I. 2656 (Opubl.).

³⁸⁶ Se avsnitt 7.5.1.3.

knytningarna, främst familjen, ges större vikt än de ekonomiska anknytningarna vid tolkning av skatteavtal.³⁸⁷

7.6 SKATTEAVTALETS ARTIKEL OM ÖMSESIDIG ÖVERENSKOMMELSE (ARTIKEL 25)

7.6.1 Ömsesidig överenskommelse i OECD:s modellskatteavtal

7.6.1.1 Allmänt

Trots att avtalsländerna har slutit detaljerade skatteavtal som till synes saknar luckor, förekommer det i praktiken diverse problem vid tillämpningen av skatteavtalen.³⁸⁸ Typexempel på skatteavtalsrelaterade problemsituationer är t.ex. dubbelbeskattning, diskriminering eller någon annan skatteavtalsstridig beskattning. En konfliktlösningsmekanism hade inkluderats redan i skatteavtalet mellan Österrike och Preussen från år 1899.³⁸⁹ Den nuvarande artikeln om ömsesidig överenskommelse³⁹⁰ kan spåras tillbaka till FN:s tidiga modellskatteavtal (Mexico- och London-modellskatteavtalen). Dessa innehöll en relativt enkel artikel för lösning av skatteavtalskonflikter³⁹¹ enligt vilken konflikter skulle lösas genom frivilligt samarbete mellan skattemyndigheterna i respektive stat.³⁹² Denna tanke fungerade som grund för artikeln om ömsesidig överenskommelse i OECD:s modellskatteavtal från år 1963. Efter hand som OECD:s medlemsländer samlat erfarenheter har artikeln utvecklats.³⁹³

Dubbelbeskattning och annan skatteavtalsstridig beskattning kan uppkomma till följd av flera olika omständigheter, däribland dubbel hemvist. Avsikten med artikel 25 är att lösa skatteavtalskonflikter, samt att bistå vid utvecklandet av skatteavtalet.³⁹⁴ Ömsesidig överenskommelse är ett speciellt ”rättsmedel” som saknar motsvarighet i intern skatterätt. I praktiken innebär ömsesidig överens-

³⁸⁷ Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 71.

³⁸⁸ Se även *Koch*, s. 95.

³⁸⁹ *Altman*, s. 13.

³⁹⁰ Ibland kallas ömsesidig överenskommelse för ”ömsesidigt avtalsförfarande”. Se t.ex. *Handbok i internationell beskattning 2013*, s. 386.

³⁹¹ Enligt *Altman* byggde denna artikel i sin tur på det multilaterala Romavtalet från år 1922. Se *Altman*, 14–16 och 55.

³⁹² *Altman*, s. 56.

³⁹³ Se *Koch*, s. 97–98 och 100–101 och *Lindencrona – Mattsson*, s. 48, för en närmare redogörelse för artikelns utveckling.

³⁹⁴ Skatteavtalskonflikter löses enligt artikel 25(1)–(2) och 25(5). Skatteavtalet kan utvecklas på ett mera allmänt plan genom artikel 25(3). Se *Koch*, s. 98–99.

kommelse en obligatorisk förhandlingsfas, som i huvudsak används i syfte att lösa konflikter. Det finns inga strikta regler för hur denna förhandling skall föras. Målsättningen är att förhandlingarna skall resultera i en överenskommelse om hur konflikten skall lösas.

Enligt kommentarerna används ömsesidig överenskommelse särskilt i fall av dubbel hemvist.³⁹⁵ Dubbel hemvist aktualiseras huvudsakligen i två olika situationer: felaktig eller olika tolkning av skatteavtalets artiklar och oriktig värdering av fakta i fallet.³⁹⁶ Ett lands skattemyndigheter eller domstolar kan inte ensidigt och för båda staternas del avgöra hur artikel 4 skall tolkas. Det är vidare uppenbart att en stat inte ensidigt kan bestämma hur fakta i rättsfallet skall värderas enligt skatteavtalet, eller huruvida skattesubjektet enligt nationell rätt och på basis av den tillgängliga informationen kan anses allmänt skattskyldig i det andra avtalslandet. Det händer således lätt att båda staterna anser sig vara hemviststaten enligt skatteavtalet. Om varken den ena eller den andra staten är villig att ändra på sin tolkning av hemvistartikeln eller fakta i rättsfallet, löses inte konflikten på konventionellt sätt. I dessa fall kan ömsesidig överenskommelse användas som sista metod för att avgöra hemvisten. Däremot lämpar sig den ömsesidiga överenskommelsen inte för att åtgärda fall där det främst är fråga om fel tillämpning av intern rätt.³⁹⁷ Här är nationella besvärinstanser mer adekvata.³⁹⁸

Nedan behandlas styckena i artikel 25 i den ordning som de förekommer i artikeln. Styckena 1 och 2 hör ihop och innehåller strikta förutsättningar för ömsesidiga överenskommelser. Styckena reglerar hur beskattning som strider mot bestämmelserna i skatteavtalet skall lösas. Stycke 3 däremot representerar en flexiblare tillämpningsvariant som ger avtalsparterna en möjlighet att lösa ett vidare omfång av skatterelaterade frågor. Trots att styckena 1–3 till synes tillämpas på olika situationer, hindrar detta inte att deras tillämpningsområden

³⁹⁵ Se punkt 9 i kommentarerna till artikel 25(1) och (2), *OECD 2010*, s. 355–356. *Lombardo* anger att dubbel hemvist för fysiska personers del är den vanligaste orsaken till ömsesidig överenskommelse. Se *Lombardo*, s. 461. Även *Lindencrona – Mattson* för fram att ömsesidig överenskommelse förekommer vid bestämmandet av hemvist. Se *Lindencrona – Mattson*, s. 50.

³⁹⁶ Dubbel hemvist har sin grund i dubbel bosättning, d.v.s. samtidig allmän skattskyldighet i två stater. Bosättning enligt nationell rätt i ett land kan självfallet också bygga på felaktig tolkning av nationell rätt. Om en person felaktigt anses bosatt i ett land enligt nationell rätt, borde konflikten egentligen lösas genom att detta land avstår från sitt yrkande på bosättning enligt nationell rätt. I och med att landet inte längre yrkar på bosättning upphör också den dubbla hemvisten. Skatteavtalsstridig beskattning kan också uppkomma genom felaktig tolkning av nationell rätt, förutsatt att skatteavtalet hänvisar till nationell rätt. Se *Vogel 1997*, Art. 25. Mutual Agreement Procedure, marg.nr. 35 (s. 1354). *Koch* tillägger att dubbelbeskattning ytterligare kan uppstå när modellskatteavtalet lämnar någon fråga öppen. *Koch*, s. 95–96.

³⁹⁷ Se punkt 8 i kommentarerna till artikel 25(1) och (2), *OECD 2010*, s. 355.

³⁹⁸ Se även *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 363.

täcker varandra.³⁹⁹ Stycke 4 innehåller allmänna instruktioner om hur parterna kan förhandla sinsemellan. Det nya femte stycket om skiljeförfarande fungerar som sista verktyg för att lösa konflikter.

7.6.1.2 Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

Artikel 25(1)–(4) lyder enligt följande:

”1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.⁴⁰⁰

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.⁴⁰¹

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.⁴⁰²

³⁹⁹ Vogel 1997, Art. 25. Mutual Agreement Procedure, marg.nr. 9 (s. 1347).

⁴⁰⁰ OECD:s modellskatteavtal artikel 25, *OECD 2010*. Artikel 25(1) kan översättas enligt följande: ”Om en person anser att en avtalsslutande stat eller båda avtalsslutande staterna vidtagit åtgärder som för honom medför eller kommer att medföra beskattning som strider mot bestämmelserna i detta avtal, kan han, utan att detta påverkar hans rätt att använda sig av de rättsmedel som finns i dessa staters interna rättsordning, lägga fram saken för den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat där han har hemvist eller, om fråga är om tillämpning av artikel 24 stycke 1, i den avtalsslutande stat där han är medborgare. Saken skall läggas fram inom tre år från den tidpunkt då personen i fråga först fick vetskap om den åtgärd som givit upphov till beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet.”

⁴⁰¹ Artikel 25(2) kan översättas enligt följande: ”Om den behöriga myndigheten finner invändningen grundad men inte själv kan få till stånd en tillfredsställande lösning, skall myndigheten söka avgöra saken genom ömsesidig överenskommelse med den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten i syfte att undvika beskattning som strider mot avtalet. Den överenskommelse som träffats genomförs utan hinder av tidsgränser i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning.”

⁴⁰² Artikel 25(3) kan översättas enligt följande: ”De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall genom ömsesidig överenskommelse söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål som

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.⁴⁰³

Artikel 25(1)–(2) har i rättslitteraturen ibland kallats för ömsesidig överenskommelse i en ”snäv bemärkelse”, eftersom första och andra stycket möjliggör överenskommelser i enskilda skattesubjekts ärenden.⁴⁰⁴ För att artikel 25(1) skall kunna tillämpas förutsätts att skattesubjektet utsätts för beskattning som strider mot skatteavtalets bestämmelser. Den skatteavtalsstridiga beskattningen kan ske i den ena eller båda staterna. Ett av de viktigaste syftena med skatteavtal är att undvika dubbelbeskattning, varför alla former av dubbelbeskattning står i strid med skatteavtalets bestämmelser.⁴⁰⁵ Vid dubbel hemvist beskattas skattesubjektet som om han hade hemvist i båda avtalsslutande staterna. Enligt skatteavtalet kan en person dock bara ha en skatteavtalsmässig hemvist i taget, varvid den dubbla hemvisten och den därav eventuellt följande dubbla beskattningen strider mot skatteavtalet. Det förutsätts däremot inte att den skatt som strider mot modellskatteavtalet redan påförts, det enda kravet är att beskattningen är mycket sannolik. Den skattskyldiges uppfattning om en förestående beskattning i strid med skatteavtalet måste dock basera sig på fakta och vara skälig.⁴⁰⁶

Den ömsesidiga överenskommelsens speciella natur orsakar en del problematiska frågeställningar. Den kanske mest relevanta frågan är hur den ömsesidiga överenskommelseprocessen förhåller sig till nationella rättsmedel. Kan en ömsesidig överenskommelse pågå samtidigt som en domstolsprocess, eller åsidosätter den en tidigare dom eller ett tidigare avgörande i samma ärende? Är överenskommelsen bindande eller kan ett skattesubjekt dessutom använda nationella rättsmedel om han så önskar?⁴⁰⁷ Likaså uppstår frågan huruvida en ömsesidig överenskommelse kan åsidosätta nationell rätt eller skatteavtalet. Det finns inga

uppkommer i fråga om tolkningen eller tillämpningen av avtalet. De kan även överlägga i syfte att undanröja dubbelbeskattning i fall som inte regleras i avtalet.”

⁴⁰³ Artikel 25(4) kan översättas enligt följande: ”De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan träda i direkt förbindelse med varandra, också inom en kommission som består av dem själva eller representanter för dem i syfte att träffa överenskommelse i den mening som avses i föregående stycken.” Samtliga översättningar baserar sig på *Francke –Skrunik*, s. 24, med vissa modifieringar av förf.

⁴⁰⁴ Se *Vogel 1997*, Art. 25. Mutual Agreement Procedure, marg.nr. 9 (s. 1347).

⁴⁰⁵ Det måste självfallet inte vara fråga om dubbelbeskattning, utan även andra former av skatteavtalsstridig beskattning faller under artikel 25. Annan skatteavtalsstridig beskattning uppkommer t.ex. vid felaktig kategorisering av inkomst. Se *Merz – Sajogo*, s. 186–187. Se även *Vogel 1997*, Art. 25. Mutual Agreement Procedure, marg.nr. 36 (s. 1354).

⁴⁰⁶ Punkt 14 i kommentarerna till artikel 25(1) och (2), *OECD 2010*, s. 357.

⁴⁰⁷ Förhållandet mellan ömsesidig överenskommelse och nationell rätt har behandlats i *Avery Jones 1999b*, s. 4 ff.

enkla svar på dessa frågor, utan praxis förefaller att variera en hel del i olika länder.

Enligt artikel 25(1) kan ömsesidiga överenskommelser ingås oberoende av att nationella rättsmedel tillämpats först eller tillämpas parallellt med överenskommelsen.⁴⁰⁸ Därmed skall en stat inte kunna avvisa en yrkan om ömsesidig överenskommelse t.ex. med motiveringen att nationella rättsmedel tillämpas samtidigt. Hur stater i praktiken förhåller sig till en samtidig tillämpning av nationella rättsmedel och ömsesidig överenskommelse varierar.⁴⁰⁹ Flera stater godkänner inte att en ömsesidig överenskommelse och nationella rättsprocesser pågår samtidigt.⁴¹⁰ Enligt modellskatteavtalet och kommentarerna finns det dock inget hinder för ömsesidiga överenskommelser i sådana situationer.⁴¹¹ För att undvika problem föreslår kommentarerna att staten inväntar domen innan ömsesidig överenskommelse inleds. Alternativt kan staten förutsätta att skattesubjektet uppskjuter de nationella rättsmedlen under den tid som den ömsesidiga överenskommelsen pågår.⁴¹²

Det att nationella rättsmedel inte tillämpats över huvud taget är inte heller ett hinder för ömsesidig överenskommelse. Enligt kommentarerna kan ömsesidig överenskommelse inledas och en överenskommelse nås, trots att nationella rättsmedel inte tillämpats över lag. I en sådan situation rekommenderar kommentarerna att staterna i fråga förutsätter att skattesubjektet, om han godkänner den ömsesidiga överenskommelsen, avstår från nationella rättsmedel innan den ömsesidiga överenskommelsen verkställs.⁴¹³ I annat fall kan skattesubjektet omedelbart inleda en domstolsprocess om han inte är nöjd med överenskommelsen. Detta betyder samtidigt att arbetet för att träffa överenskommelsen kan ha varit

⁴⁰⁸ Punkterna 31 och 34 i kommentarerna till artikel 25(1) och (2), *OECD 2010*, s. 363.

⁴⁰⁹ Vissa länder godkänner att nationella rättsmedel och ömsesidiga överenskommelser pågår samtidigt. Andra länder förutsätter att skattesubjektet väljer vilketdera förfarandet han använder. En del stater förutsätter att ärendet dras tillbaka från nationell domstol innan överenskommelsen inleds. Vidare finns det länder som alltid inväntar dom från högsta möjliga instans innan ömsesidig överenskommelse inleds. Se *Vogel 1997*, Art. 25. Mutual Agreement Procedure, marg.nr. 77 (s. 1368–1369).

⁴¹⁰ I t.ex. Turkiet tillåts inte nationella rättsprocesser i samma ärende. För att kunna begära ömsesidig överenskommelse måste skattesubjektet återta den nationella rättsprocessen. Se *Duran – Denge*, s. 169.

⁴¹¹ Se även *Vogel 1997*, Art. 25. Mutual Agreement Procedure, marg.nr. 77a (s. 1369).

⁴¹² Närmare om olika sätt att förhålla sig till dom och ömsesidig överenskommelse, se punkterna 76–77 i kommentarerna till artikel 25(5), *OECD 2010*, s. 374–375 och punkterna 42–45 i kommentarerna till artikel 25(1) och (2), *OECD 2010*, s. 366–367.

⁴¹³ Punkt 45 i kommentarerna till artikel 25(1) och (2), *OECD 2010*, s. 367.

förgäves. I vissa länder uppstår inte detta problem i och med att den ömsesidiga överenskommelsen anses binda nationella domstolar.⁴¹⁴

Även om samtliga tillgängliga nationella rättsmedel har använts, och den skatteavtalsstridiga situationen fortgår, kan den skattskyldige yrka på ömsesidig överenskommelse. Ett avgörande av den högsta nationella rättsinstansen utgör således inget hinder för att lösa konflikten genom ömsesidig överenskommelse. Det kan väl hända att den skatteavtalsstridiga beskattningen beror på åtgärder i den andra staten, varvid domstolarna i den första staten i vilket fall som helst inte hade kunnat åtgärda den skatteavtalsstridiga beskattningen. I dessa fall uppstår dock frågan om skattemyndigheterna genom ömsesidig överenskommelse kan komma till en annan slutsats än domstolen. Enligt kommentarerna kan ett avgörande av den högsta nationella instansen i de flesta länderna inte åsidosättas genom en ömsesidig överenskommelse. I dessa fall kan den ömsesidiga överenskommelsen bara användas för att undvika skatteavtalsstridig beskattning som beror på åtgärder i den andra staten.⁴¹⁵

För att en ömsesidig överenskommelse skall vara möjlig måste ytterligare två kriterier uppfyllas. För det första skall fallet läggas fram för den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat där skattesubjektet har hemvist enligt skatteavtalet (om fråga är om tillämpning av artikel 24 stycke 1, i den avtalsslutande stat där han är medborgare).⁴¹⁶ Vid fall av dubbel hemvist har skattesubjektet två hemviststater enligt skatteavtalet, varvid frågan uppstår till vilket land han skall framlägga sitt ärende. I teorin kan den skattskyldige lägga fram sitt ärende i båda eller bara den ena staten. *Vogel* anser att den skattskyldige själv får välja till vilken stat han vänder sig.⁴¹⁷ Praktiska skäl talar dock för att han vänder sig till den stat som enligt hans uppfattning har tillämpat skatteavtalet felaktigt, eftersom denna stat vid behov redan ensidigt kan vidta åtgärder för att eliminera den dubbla hemvisten.⁴¹⁸

För det andra skall parten lägga fram sitt ärende hos den behöriga staten inom tre år från det han först fick kännedom om den beskattningsåtgärd som strider

⁴¹⁴ Se *Koch*, s. 124 och *Avery Jones 1999b*, s. 6. Som exempel på ett rättsfall där en ömsesidig överenskommelse mellan två stater enligt artikel 25(3) ansågs binda nationell domstol, se *Zimmer 2001*, s. 318–320. I Sverige har HFD däremot ansett att en tidigare ömsesidig överenskommelse inte binder domstol, se *Sallander*, s. 224–226. Se även *Coombes*, s. 15, om hur ömsesidiga överenskommelser binder Storbritanniens domstolar.

⁴¹⁵ Punkt 76 i kommentarerna till artikel 25(5), *OECD 2010*, s. 375.

⁴¹⁶ I kommentarerna preciseras att skattesubjektet, om han bytt skatteavtalsmässig hemvist, ändå skall framföra sitt ärende till den stat i vilken han hade hemvist enligt skatteavtalet det år beskattningen gäller. Se punkt 17 i kommentarerna till artikel 25(1) och (2), *OECD 2010*, s. 358.

⁴¹⁷ *Vogel 1997*, Art. 25. Mutual Agreement Procedure, marg.nr. 40 (s. 1355).

⁴¹⁸ Detta förutsätter självfallet att staten godtar att den inte har rätt att yrka på hemvist.

mot bestämmelserna i avtalet.⁴¹⁹ I kommentarerna nämns att tidsgränsen kan utelämnas, om avtalsländerna är ense om att deras respektive inhemska tidsgränser tillämpas automatiskt, och att dessa är förmånligare för de skattskyldiga än tidsgränsen på tre år.⁴²⁰ Enligt skatteavtalet börjar tiden löpa då skattesubjektet först fick vetskap om den åtgärd som lett till beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet. Detta är en relativt oklar regel, som således skall tolkas enligt det alternativ som är mest fördelaktigt för skattesubjektet.

Två förutsättningar måste vara för handen för att dubbel hemvist och därmed dubbelbeskattning över lag skall kunna aktualiseras. För det första måste båda staterna uppfatta personen som allmänt skattskyldig. För det andra måste båda staterna tolka skatteavtalets hemvistregler till sin egen fördel. Först efter att båda kriterierna har uppfyllts blir det uppenbart att beskattning som strider mot skatteavtalet kan uppstå. Treårstiden börjar därmed löpa först när skattesubjektet blivit medveten om att båda staterna anser eller kommer att anse sig vara hemvist. ⁴²¹ Tidsfristen avbryts inte av att nationella rättsmedel används. Detta kan dock orsaka problem, eftersom den nationella besvärsvägen ibland kan dröja längre än tre år, varvid möjligheten till ömsesidig överenskommelse går förlorad. Därför är det vanligt att både nationella rättsmedel och ömsesidig överenskommelse används samtidigt.⁴²²

Stycke 1 i artikel 25 ger uttryck för det första steget mot en ömsesidig överenskommelse, d.v.s. att det ena avtalslandet skall kontaktas. Om samtliga villkor angivna i artikel 25(1) uppfylls, skall staten i fråga ta ärendet till behandling. Vid behov skall skattesubjektet bistå den myndighet som behandlar ärendet med relevant information. Myndigheten har likaså en skyldighet att hjälpa skattesubjektet att göra en ansökan om ömsesidig överenskommelse och att ge den information som behövs.⁴²³ I andra stycket föreskrivs närmare om själva processen vid en ömsesidig överenskommelse.

⁴¹⁹ Tre års tidsgränsen är avsedd att skydda staten mot sena ansökningar. Enligt kommentarerna skall tidsgränsen dock uppfattas som en minimitid, längre tidsfrister kan användas vid behov. Punkt 20 i kommentarerna till artikel 25(1) och (2), *OECD 2010*, s. 359. Se även *Merz – Sajogo*, s. 186.

⁴²⁰ Punkt 20 i kommentarerna till artikel 25(1), *OECD 2010*, s. 359.

⁴²¹ För motsvarande resonemang i ett annat exempel, se punkt 24 i kommentarerna till artikel 25(1) och (2), *OECD 2010*, s. 360.

⁴²² Vissa länder inleder inte förfarandet med ömsesidig överenskommelse trots ansökan innan en dom givits. Andra länder föredrar att ingå en överenskommelse på det villkoret att fallet dras tillbaka från domstol. Punkt 25 i kommentarerna till artikel 25(1) och (2), *OECD 2010*, s. 361.

⁴²³ *Vogel 1997*, Art. 25. Mutual Agreement Procedure, marg.nr. 70 (s. 1366). Skattesubjektets möjligheter att påverka den ömsesidiga överenskommelsen är särdeles begränsade. Om skattesubjektet i den process som gäller ömsesidiga överenskommelser, se *Avarkioti*, s. 484–485.

Enligt artikel 25(2) skall myndigheterna för det första undersöka invändningen, för det andra finna den grundad eller ogrundad⁴²⁴, för det tredje själva försöka lösa problemet och först efter dessa tre steg kontakta motparten. Om staten finner att dess nationella förfarande är i strid med skatteavtalet, behövs inte någon ömsesidig överenskommelse, eftersom denna stat själv kan korrigera felet. Således handlar det vid ömsesidiga överenskommelser vanligen om situationer där avtalslandet anser att motparten har förfarit felaktigt.

Om den stat som skattesubjektet vänt sig till finner att den andra staten förfarit felaktigt, skall denna stat kontakta den andra staten i syfte att inleda den process som förväntas resultera i en ömsesidig överenskommelse. I en optimal situation inser den andra staten att den har förfarit felaktigt och rättar beskattningen utan några vidare konsekvenser. I annat fall börjar staterna förhandla i syfte att nå en ömsesidig överenskommelse. Det finns bara en förpliktelse att inleda förhandlingar, men däremot inga regler om hur snabbt dessa skall skötas. Det finns inte heller någon uttrycklig skyldighet att finna en lösning.⁴²⁵ I värsta fall fortsätter den dubbla beskattningen också efter omfattande förhandlingar. Numera kan skattesubjektet enligt artikel 25(5) dock efter två år yrka på skiljeförfarande, förutsatt att skatteavtalet innehåller skiljeklausulen.

I andra meningen i stycke 2 anges att inga nationella tidsgränser tillämpas när det gäller att verkställa överenskommelsen, vilket innebär att ärendet inte preskriberas trots att den ömsesidiga överenskommelsen dröjer. Detta betyder också att den nationella verkställigheten kan dra ut på tiden. Det är uppenbart att man för att kunna verkställa en överenskommelse i flera fall blir tvungen att undanröja vissa nationella hinder, som kan vara svårare att åtgärda. Denna typs ”hinder” som måste åtgärdas är bl.a. domstolsavgöranden i ärendet, förvaltningsbeslut eller t.o.m. lagstiftning. Det är således förstäeligt att avtalsstaterna behöver tid för att verkställa åtgärderna.

En fråga som bemöts i kommentarerna är huruvida skatt kan tas ut under den tid som den ömsesidiga överenskommelsen pågår. Kommentarna rekommenderar att skatt inte skall påföras innan ärendet har avgjorts.⁴²⁶ På så sätt kan dubbel beskattning undvikas redan från början. Varje land fattar dock ett självstän-

⁴²⁴ Om en stat inte önskar inleda en ömsesidig överenskommelse, kan denna stat undvika vidare åtgärder genom att anse skattesubjektets yrkan ogrundad. Om skyldigheten att börja förhandla om en ömsesidig överenskommelse, se *Lombardo*, s. 466–467. Se *Koch* för en förteckning över situationer där det är berättigat att inte inleda överenskommelseprocesser. *Koch*, s. 109–112.

⁴²⁵ *Vogel* anser att det inte är möjligt att förplikta en stat att finna en lösning. En stats myndigheter kan bara kompromissa inom de gränser som lagstiftningen ställer. Att tvingas ingå en ömsesidig överenskommelse kan således leda till ett resultat som strider mot nationell lagstiftning. Se *Vogel* 1997, Art. 25. Mutual Agreement Procedure, marg.nr. 76 (s. 1368).

⁴²⁶ Punkt 48 i kommentarerna till artikel 25(1) och (2), *OECD 2010*, s. 367–368.

digt beslut i beskattningsfrågan. Vissa länder t.o.m. förutsätter att skatten betalas innan en ömsesidig överenskommelse kan inledas.⁴²⁷

Artikel 25(3) kallas ibland för ömsesidig överenskommelse i en vid bemärkelse. Första meningen i artikel 25(3) föreskriver att myndigheterna genom ömsesidig överenskommelse skall söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkommer i fråga om tolkningen eller tillämpningen av avtalet.⁴²⁸ I första meningen tillämpas ordet ”shall”, vilket tyder på att avtalsländerna måste ingå förhandlingar. Stycket är i många avseenden mer omfattande än de två första styckena, där användningssituationerna är klarare angivna. Stycket ger avtalslandet rätt att ingå ömsesidiga överenskommelser också utan att en individ gjort en användning.⁴²⁹ Artikel 25(3) tillåter att avtalsländerna förhandlar om t.ex. hur modellskatteavtalet skall tolkas. Således blir den ömsesidiga överenskommelsen inte bara ett instrument för att lösa skatteavtalsstridig beskattning av enskilda skattesubjekt, utan också ett medel för att förtydliga och förbättra skatteavtalet.⁴³⁰ Dubbel hemvist kan uppstå på grund av att parterna tolkar artikel 4 olika, varför sådana konflikter också kan tänkas falla under första meningen i tredje stycket.⁴³¹

Enligt andra meningen⁴³² i tredje stycket kan avtalsländerna genom ömsesidig överenskommelse t.o.m. lösa dubbelbeskattningsproblem som inte har anknytning till modellskatteavtalet. I andra meningen förekommer dock inte ordet ”shall”, utan ordet ”may”. Det finns således ingen plikt att lösa dubbelbeskattningsfrågor utanför modellskatteavtalets ramar, men modellskatteavtalets verktyg har gjorts tillgängliga vid behov. Huruvida ömsesidig överenskommelse används i detta slags fall beror helt och hållet på skatteavtalsparternas vilja och motivation.

Artikel 25(3) har tillämpats av de finska myndigheterna. Finland har ingått en ömsesidig överenskommelse med t.ex. Litauen om utbyte av information i skatteärenden samt handräckning vid skattegranskning. Överenskommelsen har ingåtts mellan ”behöriga myndigheter” i vardera landet, d.v.s. finansministeriet

⁴²⁷ Regler som gör det möjligt att skjuta upp betalningen av skatter kan t.o.m. öka viljan att yrka på ömsesidig överenskommelse. Se *Lombardo*, s. 468.

⁴²⁸ Första meningen har kallats för ”interpretative mutual agreement”, se t.ex. *Ismer 2011*, s. 215.

⁴²⁹ *Vogel 1997*, Art. 25. Mutual Agreement Procedure, marg.nr. 102 (s. 1378).

⁴³⁰ I kommentarerna nämns exempel på situationer där artikel 25(3) kan bli tillämplig. Artikeln kan tillämpas när avtalet innehåller oklart eller ofullständigt definierade begrepp, när den nationella lagstiftningen har ändrats på ett sätt som inverkar på tillämpningen av skatteavtalet och när ränta skall definieras som dividend enligt tunnkapitaliseringsregler. Se punkt 52 i kommentarerna till artikel 25(3), *OECD 2010*, s. 369.

⁴³¹ I allmänhet torde dock dubbelboendesituationer åberopas av skattesubjektet själv i enlighet med artikel 25(1) och (2).

⁴³² I rättslitteraturen har denna mening kallats för ”legislative mutual agreement”. Se *Lombardo*, s. 465 och *Ismer 2011*, s. 215.

för Finlands del.⁴³³ Ett meddelande om avtalet har publicerats i fördragsserien.⁴³⁴ Överenskommelser enligt artikel 25(3) som förtydligar eller ändrar innehållet i skatteavtalet kan orsaka lagstiftningsmässiga problem i nationell rätt.⁴³⁵

Artikel 25(4) uppmanar avtalsländerna att stå i direkt förbindelse med varandra, d.v.s. officiella diplomatiska kanaler behöver inte anlitas.⁴³⁶ Avtalsstaterna är enligt artikel 25(2) och (3) skyldiga att förhandla i dubbelbeskattningssituationer. Hur dessa förhandlingar genomförs ankommer i sista hand på avtalsländerna. Trots att det uttryckligen sägs att inga formella förhandlingsprotokoll måste följas, uppstår en viss stabilitet i och med att skattebetalaren enligt kommentarerna skall ges tillfälle att bli hörd och att anlita ett biträde.⁴³⁷ Inför förhandlingarna kan det bli nödvändigt att tillämpa artikel 26 om utbyte av information. *Vogel* anser att hela processen skall behandlas enligt artikel 26, om informationsutbytet klart överskrider det nödvändiga för en ömsesidig överenskommelse.⁴³⁸

7.6.1.3 Skiljeförfarande

7.6.1.3.1 Brister i förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser

Problemen med den ömsesidiga överenskommelsen är många. Ett problem som ofta påpekats i litteraturen är att artikel 25 inte förpliktar avtalsländerna att finna

⁴³³ Enligt skatteavtalet definieras behörig myndighet som finansministeriet, befullmäktigat ombud eller den myndighet vilken fått i uppdrag att ha hand om ärendet. Se t.ex. skatteavtalet med Litauen, artikel 3(1) punkt h), FördrS 35/2003.

⁴³⁴ Se FördrS 35/2003. Se även de ömsesidiga överenskommelserna mellan Finland och Polen (FördrS 36/2004), Finland och Estland (FördrS 37/2004), Finland och Lettland (FördrS 56/2003) och Finland och Frankrike (FördrS 5/1975).

⁴³⁵ Enligt GL 94 § krävs riksdagens godkännande för fördrag och andra internationella förpliktelser som innehåller sådana bestämmelser som hör till området för lagstiftningen. Ett skatteavtal kan således inte ändras innehållsmässigt genom ömsesidig överenskommelse. De ömsesidiga överenskommelserna får inte heller höra till området för lagstiftningen. I vissa länder anses en ömsesidig överenskommelse binda skattemyndigheter men inte domstolar, se *Zimmer 2001*, s. 320. *Zimmer* anser att förtydligande ömsesidiga överenskommelser inte skall binda domstolar. Se *Zimmer 2001*, s. 327. Om den ömsesidiga överenskommelsens legislativa inverkan, se *Avarkioti*, s. 486–487, *Lombardo*, s. 465 och *Koch*, s. 105.

⁴³⁶ Punkt 57 i kommentarerna till artikel 25(4), *OECD 2010*, s. 370.

⁴³⁷ Punkt 60 i kommentarerna till artikel 25(4), *OECD 2010*, s. 371. I kommentarerna betonas staternas plikt att under förhandlingsprocessen se till individens rättsskydd, vilket innebär att förhandlingsparterna måste förse individen med information om hur processen fortskrider. Hur dessa plikter förverkligas i praktiken beror på staterna. Enligt *Koch* är det ovanligt att skattesubjektet har en möjlighet att påverka förfarandet. Se *Koch*, s. 118. Se även *Avarkioti*, s. 484 och *Lombardo*, s. 467.

⁴³⁸ *Vogel 1997*, Art. 25. Mutual Agreement Procedure, marg.nr. 11 (s. 1348).

en lösning på skatteavtalskonflikten⁴³⁹; skatteavtalskonflikter förblir således ofta olösta.⁴⁴⁰ Ur skattebetalarens synvinkel kan den ömsesidiga överenskommelsen dessutom pågå oskäligt länge.⁴⁴¹ Likaså har skattesubjektet begränsade möjligheter att påverka behandlingen av sitt eget ärende.⁴⁴² De beslut som skatteavtalsparterna fattar genom den ömsesidiga överenskommelsen är inte nödvändigtvis objektiva eller ens rättvisa.⁴⁴³ Ett annat problem är den oklarhet som råder i och med att varje land har olika sätt att gå till väga vid ömsesidiga överenskommelser. I många fall är avtalsparterna ovilliga att engagera sig för ömsesidiga överenskommelser.⁴⁴⁴ Eftersom de ärenden som avgjorts genom överenskommelser vanligen inte publiceras, uppstår inte heller någon praxis.⁴⁴⁵ Bristande praxis leder till att skattesystemet blir mindre förutsebart. I rättslitteraturen har det också påpekats att den ömsesidiga överenskommelsen tidigare fungerat förhållandevis väl, men i och med att konflikterna blivit allt fler och mera komplicerade, har det uppstått ett behov av ett effektivare sätt att lösa konflikterna.⁴⁴⁶ Förteckningen över brister är mycket längre än så här.⁴⁴⁷ Av denna korta presentation är det enkelt att dra slutsatsen att det fanns, och fortfarande finns, ett behov av att utveckla och förbättra den ömsesidiga överenskommelsen. Ett steg i rätt riktning togs år 2008 då stycke fem om skiljeförfarande infördes i artikel 25.

⁴³⁹ Den ömsesidiga överenskommelsen har ofta ansetts vara ineffektiv, se t.ex., *Züger 2001*, s. 221, *Ribes Ribes 2002*, s. 400, *Lindencrona – Mattsson*, s. 55–56, *Lombardo*, s. 466, *Züger 2000*, s. 101, *Garbarino – Lombardo*, s. 463 och *Farah*, s. 708.

⁴⁴⁰ *Schwarz* betonar att de flesta fallen av ömsesidig överenskommelse i Storbritannien trots detta har lösts. Se *Schwarz*, s. 329. *Ault* anser däremot att antalet olösta fall har ökat under de tio senaste åren. Se *Ault 2008*, s. 54. Se även *Owens*, s. 270. *Farah* konstaterar helt riktigt att det i grund och botten finns mycket lite information om vilka typer av fall som förblir olösta samt vad detta beror på. Han åberopar dock statistik från Kanada och USA som visar att bara en liten mängd av samtliga fall av ömsesidig överenskommelse inte finner en lösning. Se *Farah*, s. 710 och 732–733. För en utförlig analys av statistik fram till år 2005, se *Altman*, s. 107 ff.

⁴⁴¹ *Koch* nämner att ömsesidiga överenskommelser i medeltal dröjer 1,5–2 år, se *Koch*, s. 103. Processen drar särskilt ut på tiden i de fall där parterna inte når samförstånd. Se *FN 2008a*, s. 4.

⁴⁴² Se t.ex. *Avarkioti*, s. 484 och *Ismer 2003*, s. 18.

⁴⁴³ *Ismer 2011*, s. 217.

⁴⁴⁴ *Ribes Ribes 2002*, s. 400. Överenskommelseförfarandet kan vara resurskrävande och dyrt, särskilt för mindre länder.

⁴⁴⁵ Se t.ex. *Ismer 2011*, s. 217 och *Koch*, s. 120–121 och 124. Det är särskilt viktigt att man publicerar sådana ömsesidiga överenskommelser som ändrar på avtalets innehåll.

⁴⁴⁶ Se *Dehnen – Bacht*, s. 463.

⁴⁴⁷ Se t.ex. *Altman*, s. 491, för en sammanfattning. *Morris* anger att flera fall av skatteavtalsstridig beskattning vid transfer pricing aldrig förs av skattesubjektet till ömsesidig överenskommelse. Som orsak åberopar skattesubjekten enligt *Morris* bl.a. att förfarandet tar för lång tid i anspråk, skattesubjektet inte kan påverka utgången och att det kostar för mycket. Se *Morris*, s. 4–7.

7.6.1.3.2 Skiljeförfarandets uppkomst

OECD har under de senaste åren aktivt arbetat för att utveckla den ömsesidiga överenskommelsen. Nackdelarna med den ömsesidiga överenskommelsen uppfattades som en börda för den internationella handeln. Problemen med artikel 25 har inte uppmärksamats bara av OECD, också flera forskare och internationella organisationer som Internationella handelskammaren (eng. International Chamber of Commerce, ICC), FN och International Fiscal Association (IFA) har lagt fram ändringsförslag och tagit ställning till artikeln.⁴⁴⁸ Inte sällan inkluderade dessa förbättringsförslag ett skiljeförfarande.⁴⁴⁹ En av de mest utförliga utredningarna om skiljeförfarandet lades år 2005 fram av *Altman*.⁴⁵⁰ Nedan behandlas kort hur OECD:s avtalsrevidering år 2008 kom till stånd.⁴⁵¹

En av de första konkreta åtgärderna var att OECD på sin internetsida publicerade sammanfattningar av OECD-medlemsländernas praxis i fråga om ömsesidiga överenskommelser.⁴⁵² Varje land utsåg kontaktpersoner samt gav nationella instruktioner för överenskommelseprocessen. Under de senaste åren har statistiska uppgifter om ömsesidiga överenskommelser i diverse länder, inklusive Finland, publicerats.

Inom OECD tillsattes i februari år 2003 en arbetsgrupp med namnet ”Joint Working Group on Dispute Resolution” (JWG), vars uppgift var att utreda hur förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser skulle kunna förbättras.⁴⁵³ I arbetsgruppens första publikation från år 2004⁴⁵⁴ analyserades de svaga punkterna i överenskommelseprocessen och gavs förslag till hur processen skulle kunna moderniseras. I rapporten beaktade arbetsgruppen även supplementära konfliktlösningstekniker som kan bistå vid lösandet av internationella skatterättsliga konflikter. Skiljeförfarandet lyftes då fram som en betydande alternativ teknik. Ett av

⁴⁴⁸ Se *Ault* 2008, s. 54 och *Garbarino – Lombardo*, s. 463. Se *ICC Commission on Taxation*, 3 May 2000, ”Arbitration in international tax matters”, document No. 180/438. *Züger* har kommenterat och analyserat ICC:s publikation, se *Züger* 2001, s. 221 ff. Se även *Avarkioti*, s. 493. IFA:s förslag har behandlats i *Ault* 2008, s. 54–55 och *Avarkioti*, s. 493–494. I rättslitteraturen har det även diskuterats huruvida EU-domstolen eller Internationella domstolen skulle kunna sköta skiljedomstolsuppgifter. Om diskussionen, se bl.a. *Nobrega – Loureiro*, s. 529 ff., *Ribes Ribes* 2002, s. 402, *Züger* 1998, s. 167 ff. och *Züger* 2000, s. 101 ff.

⁴⁴⁹ Se t.ex. *Koch*, s. 127–128, *Tillinghast* 2002, s. 90 ff. och *Ribes Ribes* 2002, s. 401–404.

⁴⁵⁰ *Altman*, s. 313 ff. För en annan utförlig analys av skiljeförfarandet, se *Park – Tillinghast*, s. 9 ff.

⁴⁵¹ För en kort sammanfattning av hur skiljeförfarandet uppkom, se *Lombardo*, s. 471–473.

⁴⁵² Se OECD:s databas *Country MAP Profiles* (20.4.2013).

⁴⁵³ För en kort sammanfattning av JWG:s arbete, se *Ault* 2008, s. 54–56, *Ault* 2010, s. 300–301 och *Garbarino – Lombardo*, s. 466–467.

⁴⁵⁴ *Improving the Process for Resolving International Tax Disputes* (i fortsättningen *OECD* 2004).

arbetsgruppens viktigaste förslag gällde en manual för ömsesidig överenskom-
melse, d.v.s. "Manual on Effective Mutual Agreement Procedure" (MEMAP).⁴⁵⁵

Nästa steg togs år 2006 genom publiceringen av en rad konkreta förbättrings-
förslag: "Proposal for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty
Disputes."⁴⁵⁶ Det viktigaste med arbetsgruppens publikation var att den innehöll
ett direkt förslag till ett nytt stycke om skiljeförfarande till artikel 25 samt dess
kommentarer. Arbetsgruppen gav också direkta förslag till ändringar och preci-
seringar i fråga om de övriga styckena i artikel 25. Publikationen var en "public
discussion draft" och blev således flitigt kommenterad av diverse instanser.

Efter ett diskussionsmöte i Tokyo omformulerade arbetsgruppen ändringsför-
slagen och gav ut rapporten "Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes"⁴⁵⁷
som blev antagen av CFA den 30 januari 2007.⁴⁵⁸ Det nya femte stycket till arti-
kel 25 inkluderades i modellskatteavtalet den 17 juli 2008.⁴⁵⁹ Som den viktigaste
orsaken till att artikel 25 ändrades angavs att ömsesidiga överenskommelser är
ineffektiva, eftersom de inte förpliktar till avgörande, att parterna inte gör sitt
yttersta för att finna en lösning samt att de oavgjorda fallen bara ökar i antal.⁴⁶⁰

7.6.1.3.3 Skiljeförfarandet i OECD:s modellskatteavtal

Klausulen om skiljeförfarande i OECD:s modellskatteavtal är den sista tillgäng-
liga metoden för att lösa skatteavtalskonflikter. Om skiljeförfarandet föreskrivs
på följande sätt:

"5. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a
Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States
have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this
Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case
pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the com-
petent authority of the other Contracting State,

⁴⁵⁵ OECD 2004, s. 33. Hela manualen finns publicerad på OECD:s hemsida, se OECD 2007b. FN
har publicerat ett utkast till en guide för ömsesidig överenskomme: "Guide to the Mutual Agree-
ment Procedure under Tax Treaties" (GMPTT). Guiden påminner till stora delar om OECD:s
MEMAP, förutom att GMPTT tar utvecklingsländernas intressen bättre i betraktande. Se FN
2010c, s. 2 ff. Se även FN 2008b, s. 2 ff.

⁴⁵⁶ Rekommendationen publicerades i februari 2006 och var en direkt fortsättning på JWG:s ar-
bete, se närmare OECD 2006, s. 3 ff. Publikationen har behandlats av bl.a. Birnkrant, s. 615 ff.

⁴⁵⁷ Rapporten har behandlats av Weninger, s. 364–368.

⁴⁵⁸ Se OECD 2007a.

⁴⁵⁹ OECD 2008, s. 72–109.

⁴⁶⁰ OECD 2007a, s. 4–5.

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.”⁴⁶¹

Skiljeförfarandet är inget alternativt sätt att lösa skatteavtalskonflikter, utan skall uppfattas som en förlängning av den ömsesidiga överenskommelsen.⁴⁶² Om parterna finner en lösning på konflikten genom en ömsesidig överenskommelse, behövs inget skiljeförfarande. Skiljeförfarandet kan således användas bara om konflikten förblir delvis olöst genom traditionell ömsesidig överenskommelse.⁴⁶³ Skiljeförfarandet i artikel 25(5) är i den meningen speciellt i förhållande till andra skiljeförfaranden att behandlingen enligt artikel 25(5) inte omfattar hela fallet, utan begränsas till de tvistiga frågorna.⁴⁶⁴ En persons skatteavtalsmässiga hemvist kan vara en sådan fråga som avgörs genom skiljeförfarande. Det finns ingen internationell skiljedomstol för behandling av skatteavtalskonflikter. För varje skatteavtalskonflikt sammanställs en egen skiljedomstol eller skiljenämnd.⁴⁶⁵ Skattesubjektet är inte part i skiljeförfarandet. Kommentarer rekommenderar dock att skattesubjektet skall ha rätt att presentera sitt ställningstagande om han så önskar.⁴⁶⁶

⁴⁶¹ OECD:s modellskatteavtal artikel 25(5), *OECD 2010*. På svenska kunde artikel 25(5) översättas enligt följande: ”5. Då a) en person enligt stycke 1 lagt fram sin sak för den behöriga myndigheten i en avtalsslutande stat, och saken gäller åtgärder som en avtalsslutande stat eller båda avtalsslutande staterna vidtagit som har medfört beskattning som strider mot bestämmelserna i detta avtal, och b) de behöriga myndigheterna är oförmögna att nå en överenskommelse för att lösa saken i enlighet med stycke 2 inom två år från den tidpunkt när saken lades fram för den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten, skall olösta ärenden i fallet överföras till skiljeförfarande om personen så önskar. Dessa olösta ärenden skall emellertid inte bli överförda till skiljeförfarande om ett avgörande i dessa ärenden redan avkunnats av en domstol eller administrativ tribunal i någondera staten. Om inte en person som direkt berörs av saken inte accepterar den ömsesidiga överenskommelsen som verkställer skiljedomen, skall skiljedomen vara bindande för båda avtalsslutande stater och skall genomföras utan hinder av tidsgränser i den interna rättsordningen i dessa stater. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall träffa en överenskommelse om sättet att genomföra detta stycke.” (Övers. förf.)

⁴⁶² Se bl.a. *Ault 2010*, s. 301.

⁴⁶³ Punkt 64 i kommentarerna till artikel 25(5), *OECD 2010*, s. 371.

⁴⁶⁴ Punkt 64 i kommentarerna till artikel 25(5), *OECD 2010*, s. 371–372. Se även *Garbarino – Lombardo*, s. 474.

⁴⁶⁵ Om hur skiljemännen skall väljas, se punkt 5 i ”Sample Mutual Agreement on Arbitration”, *OECD 2010*, s. 382.

⁴⁶⁶ Punkt 11 i ”Sample Mutual Agreement on Arbitration”, *OECD 2010*, s. 384.

För att ett skiljeförfarande skall vara möjligt måste vissa villkor uppfyllas. Enligt artikel 25(5) punkt a) förutsätts att en person enligt artikel 25(1) har yrkat på en ömsesidig överenskommelse på grund av beskattning som strider mot skatteavtalet. Det skall vara frågan om beskattning som konkret strider mot skatteavtalet (eng. have resulted), d.v.s. det räcker inte att det eventuellt kan uppstå beskattning som strider mot skatteavtalet i likhet med vad som sägs i artikel 25(1).⁴⁶⁷ Det nämns inte direkt i femte stycket, men det framgår av kommentarerna, att skatterättsliga avtalskonflikter enligt artikel 25(3) inte kan avgöras genom skiljeförfarande, förutsatt att inte parterna separat avtalar därom.⁴⁶⁸

Dessutom förutsätts enligt artikel 25(5) punkt b) att avtalsländerna inte lyckas avgöra konflikten genom en ömsesidig överenskommelse inom två år från det att ärendet lades fram för det andra avtalslandet.⁴⁶⁹ Två års tiden räknas från det att skattesubjektet lämnat in tillräckligt med information till den ena staten för att denna skall kunna avgöra huruvida yrkan om ömsesidig överenskommelse är rättfärdigad.⁴⁷⁰ Yrkan om skiljeförfarande måste inte ske efter två år. Skattesubjektet kan välja att vänta och se om en överenskommelse nås. Således inleds inte skiljeförfarandet automatiskt, utan det förutsätts att två år förflutit samt att skattesubjektet yrkar på skiljeförfarandet.⁴⁷¹ Bara om samtliga villkor i punkt a) och punkt b) uppfylls förpliktas parterna att inleda ett skiljeförfarande, om skattesubjektet så önskar. Avtalsländerna kan inte på eget initiativ inleda skiljeförfarandet.

Så länge som avtalsländerna är oense om en delfråga i ärendet kan personen yrka på skiljeförfarande till denna del. Till den del konflikten avgjorts genom en ömsesidig överenskommelse kan inte ett skiljeförfarande äga rum. Det är viktigt att observera att den ömsesidiga överenskommelsen fortsätter trots att vissa frågor hänskjuts till skiljeförfarande. Efter att de oklara frågorna avgjorts genom skiljedomen återgår ärendet till ömsesidig överenskommelse.⁴⁷² Skiljeförfarandet är därmed en integrerad del av den ömsesidiga överenskommelsen.

I andra meningen i femte stycket föreskrivs att ett skiljeförfarande inte kan inledas om en nationell domstol redan har avgjort ärendet. Detta är en viktig omständighet. Motsvarande begränsning finns inte för ömsesidig överenskommelse enligt artikel 25(1)–(4). Bruket av nationella rättsmedel parallellt med ömsesidig överenskommelse kan således få konsekvenser för skiljeförfarandet. I

⁴⁶⁷ Punkt 72 i kommentarerna till artikel 25(5), *OECD 2010*, s. 374.

⁴⁶⁸ Punkt 73 i kommentarerna till artikel 25(5), *OECD 2010*, s. 374. Se även *Owens*, s. 271.

⁴⁶⁹ En intressant fråga är huruvida skiljeförfarande är möjligt i de fall där avtalsparterna inte inlett ömsesidig överenskommelse trots att skattesubjektet yrkat på det enligt artikel 25(1).

⁴⁷⁰ Punkt 75 i kommentarerna till artikel 25(5), *OECD 2010*, s. 374.

⁴⁷¹ Punkt 70 i kommentarerna till artikel 25(5), *OECD 2010*, s. 373.

⁴⁷² Punkt 64 i kommentarerna till artikel 25(5), *OECD 2010*, s. 371–372. Se även *Garbarino – Lombardo*, s. 475, *Ault 2008*, s. 56 och *Ault 2010*, s. 302.

kommentarerna behandlas utförligt hur avtalsländerna kan bemöta problem som uppstår i och med att det finns ett flertal olika instanser, främst nationella domstolar, som har behörighet att behandla ärendet i fråga.⁴⁷³

I tredje meningen i artikel 25(5) sägs att de som direkt berörs av den ömsesidiga överenskommelse som verkställer skiljedomen måste godkänna den. Däremot behövs inte avtalsparternas godkännande av skiljedomen.⁴⁷⁴ Om skattesubjekt som direkt berörs av ärendet godkänner det beslut som nåtts genom skiljeförfarandet, är båda avtalsparterna skyldiga att verkställa beslutet. Här beaktas således möjligheten att den som direkt berörs av konflikten kan förkasta den överenskommelse som verkställer skiljedomen.⁴⁷⁵ Ett problem som kan uppstå är att personen, oberoende av den ömsesidiga överenskommelsen och skiljedomen, väljer att föra sitt ärende inför en nationell domstol. Detta kan ske om skattesubjektet tror att han eventuellt kan nå ett fördelaktigare resultat genom att använda sig av nationella rättsmedel. Om skattesubjektet godkänner resultatet, rekommenderar kommentarerna bl.a. att skattesubjektet förbinder sig att inte föra ärendet till nationella rättsinstanser.⁴⁷⁶

Av sista meningen framgår att parterna genom ömsesidig överenskommelse skall avtala om hur skiljeförfarandet verkställs i praktiken. Till kommentarerna till artikel 25(5) har fogats ett förslag om möjliga tillvägagångssätt i sådana situationer (eng. Sample Mutual Agreement on Arbitration).⁴⁷⁷ Det är i korthet fråga om en instruktion om hur avtalsländerna skall reglera skiljeförfarandet. Förslagen är rätt detaljerade och i dem tas ställning till flera saker som regleras knapphändigt i själva kommentarerna. Det har bl.a. fastställts exaktare regler för hur skiljemännen skall utses, hur ansökan om skiljeförfarande skall göras, behandlingstider, tidsgränser för verkställande av skiljemännens beslut, fördelningen av utgifter o.s.v. Kommentarerna rekommenderar att denna överenskommelse om tillvägagångssättet skall ingå i samband med skatteavtalet.⁴⁷⁸

Femte stycket har kompletterats med en fotnot där det konstateras att skiljeförfarandet inte är nödvändigt eller ens lämpligt i varje skatteavtal. Parterna kan

⁴⁷³ Punkterna 76–82 i kommentarerna till artikel 25(5), *OECD 2010*, s. 374–377.

⁴⁷⁴ Vid ömsesidig överenskommelse förutsätts självfallet att avtalsparterna är ense om att en överenskommelse skall ingås. Om ärendet lämnats över till skiljeförfarande har avtalsparterna redan godkänt beslutet. Se *Lombardo*, s. 477.

⁴⁷⁵ Se även *Panayi 2007b*, s. 463, för närmare kommentarer om detta villkor.

⁴⁷⁶ Punkt 77 i kommentarerna till artikel 25(5), *OECD 2010*, s. 375–376. Huruvida det enligt nationell lagstiftning är möjligt att bindande avstå från rätten att anföra besvär är dock osäkert.

⁴⁷⁷ Punkt 1 ff. i "Sample Mutual Agreement on Arbitration", *OECD 2010*, s. 381 ff. Förslaget har till relevanta delar behandlats i *Ault 2008*, s. 59–63, *Ault 2010*, s. 304–307 och *Garbarino – Lombardo*, s. 467 ff.

⁴⁷⁸ Se punkt 85 i kommentarerna till artikel 25(5), *OECD 2010*, s. 377.

således utelämna stycket om de anser att detta är mer ändamålsenligt.⁴⁷⁹ Fotnoten är viktig av några orsaker. Först och främst klargör fotnoten OECD:s ståndpunkt att artikel 25(5) är en del av modellskatteavtalet och att artikeln därför om möjligt skall inkluderas i avtal. Samtidigt åskådliggör fotnoten att skiljeförfarandet är en komplex fråga som varje land måste avväga innan artikeln införs i skatteavtal. Att införa artikel 25(5) i skatteavtal med länder som t.ex. inte godkänner eller verkställer skiljeförfarandet vore kontraproduktivt, och bör således undvikas.

Hur EU-rätten kommer att förhålla sig till skiljeförfarandet är oklart. Speciellt problematisk blir situationen om en skiljedomstol auktoritativt avgör ärenden som också faller under EU-rättens kompetens. I kommentarerna till det nya stycket om skiljeförfarande sägs uttryckligen att länder som är medlemmar av Europeiska unionen måste koordinera utsträckningen av det femte stycket med deras förpliktelser under Europeiska skiljedomskonventionen.⁴⁸⁰ Hur gränsen mellan det skatteavtalsbaserade skiljeförfarandet och EU-rätten kommer att gestaltas återstår att se.⁴⁸¹

7.6.1.3.4 Brister i skiljeklausulen

Skiljeförfarandet innebar en förbättring till vissa delar, om dock flera problem förblev olösta. Syftet med skiljeförfarandet är att garantera att skatteavtalskonflikter finner en lösning. Om parterna inte når en överenskommelse är de tvungna att överlåta ärendet till skiljeförfarande. Således har skiljeförfarandet, åtminstone i teorin, avfärdat kritiken att den ömsesidiga överenskommelsen inte nödvändigtvis leder till resultat. I och med att skiljeförfarandet kan inledas först efter två år av förhandlingar om en ömsesidig överenskommelse, ger skiljeförfarandet åtminstone inte några snabba lösningar på konflikter. Dessutom saknas strikta tidsgränser för när skiljeförfarande senast måste vara genomfört.⁴⁸² Visserligen fick skattesubjektet rätt att acceptera eller förkasta resultatet av skiljeförfarandet, men hans reella möjligheter att inverka på behandlingen av sitt ärende är fortsättningsvis dåliga.⁴⁸³ Den ömsesidiga överenskommelsen har kritiserats för att sak-

⁴⁷⁹ I kommentarerna finns ett särskilt stycke om hur skiljeförfarandet kan tillämpas också i samband med skatteavtal som saknar artikel 25(5). Se punkt 69 i kommentarerna till artikel 25(5), *OECD 2010*, s. 372–373.

⁴⁸⁰ Punkt 67 i kommentarerna till artikel 25(5), *OECD 2010*, s. 372. Se *Panayi* om varför konventionsformen har valts framför direktiv. *Panayi 2007b*, s. 463–464.

⁴⁸¹ Temat har behandlats utförligare i *Panayi 2007b*, s. 463–464.

⁴⁸² I punkt 16 i "Sample Mutual Agreement on Arbitration", *OECD 2010*, s. 386, rekommenderas att skiljedomen skall ges inom sex månader.

⁴⁸³ Det är i och för sig logiskt att skattesubjektets roll har begränsats, eftersom syftet med den ömsesidiga överenskommelsen och skiljeförfarandet trots allt är att lösa konflikter mellan skatte-

na klara processuella regler, och det separata skiljeförfarandet har inte heller rätt bot på denna brist.

Samtidigt uppstod flera nya problem. En ytterst relevant fråga för avtalsparterna är vad skiljeförfarandet kommer att kosta och vem som skall täcka utgifterna. Att utse lämpliga skiljemän kan medföra ansevärda utgifter, och ju längre processen pågår desto dyrare blir det. Särskilt i fiskalt sett mindre viktiga ärenden kan skiljeförfarandet vara oskäligt kostsamt. Att skiljeprocesser eventuellt inte drivs i små konflikter är dock problematiskt med hänsyn till likställighetsprincipen.⁴⁸⁴ Balansen mellan kostnad och fördel rubbas således lätt vid skiljeförfaranden.⁴⁸⁵ Skiljeförfarandet kan också kritiseras för att vara alltför krävande i synnerhet för mindre bemedlade stater. Avtalsparterna borde i samband med införandet av skiljeklausulen avtala om detaljerade förfaranderegler. En del stater saknar eventuellt dels teknisk kunskap, dels resurser av olika slag (tid, pengar) att i varje skatteavtal förhandla fram regler om skiljeförfarandet. Att förhandla om ett sedvanligt skatteavtal tar redan mycket tid i anspråk, även om inga separata regler om skiljeförfarandet inkluderas. Dessutom kan reglerna i de olika skatteavtalen få olika utformning, varför det kan vara vanskligt att utveckla rutiner för skiljeförfarandet. I länder med få ömsesidiga överenskommelser per år skulle skiljeförfarandet sällan aktualiseras.

En viktig fråga är huruvida skiljeförfarandet är möjligt i de fall där avtalsparterna inte inlett ömsesidig överenskommelse trots att skattesubjektet yrkat på det enligt artikel 25(1). Artikeltexten tyder på att parterna borde ha försökt nå en överenskommelse under två år innan skiljeförfarandet tar vid. Det tas inte ställning till om skiljeförfarandet kan inledas också i de fall där inga åtgärder vidtagits trots skattesubjektets yrkan på ömsesidig överenskommelse. Denna brist i skiljeklausulen kan eventuellt missbrukas så att ett land inte inleder ömsesidig överenskommelse och därmed undviker skiljeförfarande. Detta har av *Farah* kallats för ”the Blocking Method”.⁴⁸⁶

Ytterligare har skiljeförfarandet kritiserats för att staterna förlorar en del av sin självbestämmanderätt i skatteärenden.⁴⁸⁷ Vid ömsesidig överenskommelse har staten i sista hand alltid kontroll över sina anspråk, men i ett skiljeförfarande

avtalsparterna, inte mellan ett skattesubjekt och en skatteavtalspart. Se *Ault* 2010, s. 303 och *McIntyre*, s. 645.

⁴⁸⁴ Kostnadsfaktorn ökar visserligen parternas vilja att finna en lösning innan konflikten överförs till skiljeförfarande.

⁴⁸⁵ Se *McIntyre*, s. 624. *Ault* för dock fram att ett skiljeförfarande när allt kommer omkring kan bli billigare än en lång och utdragen domstolsprocess i nationell rätt. Se *Ault* 2010, s. 310.

⁴⁸⁶ Se *Farah*, s. 715–716 och 734 ff.

⁴⁸⁷ Se t.ex. *Farah*, s. 735 och *McIntyre*, s. 646.

förväntas staten avstå från sin möjlighet att påverka konflikten.⁴⁸⁸ Detta är dock en sanning med modifikation, eftersom ”Sample Mutual Agreement on Arbitration” föreslår att varje stat får utse en skiljeman, och att dessa två skiljemän sedan gemensamt utser en tredje skiljeman.⁴⁸⁹ Således är den skiljeman som utses av staten inte nödvändigtvis neutral, varvid statens intressen trots allt kan påverka resultatet.⁴⁹⁰

En annan fråga som uppstår är hur nationell rätt förhåller sig till skiljedomen. Vissa åtgärder som en skiljedomstol har fattat beslut om strider eventuellt mot nationell lagstiftning eller är inte möjliga att förverkliga i praktiken. Det kan likaså hända att nationella domstolar inte respekterar skiljedomen. Också andra kritiska synpunkter har anförts i rättslitteraturen.⁴⁹¹ Att skiljeförfarandet och den ömsesidiga överenskommelsen är fundamentalt olika till naturen och därför inte nödvändigtvis passar ihop är en intressant ståndpunkt. Den ömsesidiga överenskommelsen baserar sig på frivillighet och flexibilitet, medan skiljeförfarandet är tvingande.⁴⁹²

Om man väger det nya skiljeförfarandet mot de problem som förfarandet medförde samt de problem som kvarstod, uppstår frågan huruvida skiljeförfarandet gjorde mera nytta än skada. För tillfället är det ännu för tidigt att ta ställning till saken. Först gäller det att samla erfarenheter av hur skiljeförfarandet fungerar i praktiken och huruvida de förutspådda problemen slår in. Själv ser jag skiljeförfarandet som ett steg i rätt riktning.⁴⁹³ OECD har erkänt problemen med den ömsesidiga överenskommelsen och arbetar för att effektivisera förfarandet. Detta bådär gott för framtida förbättringar till modellskatteavtalet.

⁴⁸⁸ Vid den process som gäller ömsesidiga överenskommelser har staten visserligen i sista hand kontroll över situationen, men olösta fall av ömsesidig överenskommelse kan ha oönskade följder. *Ault* betonar att stater som vägrar kompromissa och inte heller vill införa skiljeförfarandet kan förlora investeringar och gränsöverskridande handel. Således finns det skäl att gå in för skiljeförfarandet, trots att detta delvis begränsar statens självbestämmanderätt. Se *Ault 2010*, s. 311.

⁴⁸⁹ Punkt 5 i ”Sample Mutual Agreement on Arbitration”, *OECD 2010*, s. 382.

⁴⁹⁰ *Ismer 2011*, s. 218.

⁴⁹¹ *McIntyre* anser bl.a. att skiljeförfarandet kan utnyttjas för att uppnå nollbeskattning samt att OECD har beaktat företagets intressen i alltför hög grad. Se *McIntyre*, s. 624 ff. Risken att skiljeförfarandet används i nollbeskattningssyfte kan undvikas genom att förutsätta att skiljeförfarandet bara kan tillämpas vid fall av dubbel beskattning. Se *Farah*, s. 751.

⁴⁹² Se *Farah*, s. 736. Han rekommenderar att den ömsesidiga överenskommelsen och skiljeförfarandet skall placeras i separata artiklar och att skiljeförfarandet skall vara primärt, förutom när skatteavtalsparterna är ense om att en ömsesidig överenskommelse kan träffas. Se *Farah*, s. 751.

⁴⁹³ För en mera negativ inställning till skiljeklausulen, se *Farah*, s. 750. I rättslitteraturen har skiljeklausulen dock också fått beröm, se t.ex. *Weninger*, s. 368. Se *Ault 2010*, s. 307–312, som anser att skiljeförfarandet har blivit väl emottaget i olika länder och att nya skatteavtal med skiljeklausulen håller på att förhandlas fram.

Redan innan OECD:s modellskatteavtal artikel 25(5) kom till har olika former av skiljeförfaranden förekommit i vissa skatteavtal.⁴⁹⁴ Huruvida skiljeförfarandet nu kommer att slå igenom på ett bredare plan återstår att se. Även då klausulen fogas till skatteavtalen är det oklart om den kommer att ha önskad effekt. Många faktorer kan leda till att klausulen inte kommer att ha någon större praktisk betydelse, som t.ex. alltför strikta formella förutsättningarna för förfarandet, skattesubjektens okunskap om rätten till skiljeförfarande, avtalsparternas ovilja att aktivt arbeta för ett skiljeförfarande, verkställigheten av skiljedomar etc.

Trots de ovan nämnda betänkligheterna med skiljeförfarandet borde inkludandet av artikel 25(5) i skatteavtal redan i sig sporra avtalsländerna att göra sitt yttersta för att lösa problem genom ömsesidiga överenskommelser. Vetskapen om att ärenden i sista hand går till skiljeförfarande motiverar avtalsländerna till effektivare förhandlingar.⁴⁹⁵ Således kan den nya klausulen om skiljeförfarandet inte förväntas ge upphov till en uppsjö av skiljeyrkanden.⁴⁹⁶

7.6.2 Ömsesidig överenskommelse i FN:s modellskatteavtal

I FN:s modellskatteavtal från år 2001 var artikel 25 om ömsesidig överenskommelse nästan likalydande som artikeln i OECD:s modellskatteavtal år 2001. Bara i fjärde stycket fanns vissa avvikelser. Fjärde stycket i FN:s modellskatteavtal från år 2001 hade utökats med två meningar enligt följande:

”The competent authorities, through consultations, shall develop appropriate bilateral procedures, conditions, methods and techniques for the implementation of the mutual agreement procedure provided for in this article. In addition, a competent authority may devise appropriate unilateral procedures, conditions, methods and techniques to facilitate the above-mentioned bilateral actions and the implementation of the mutual agreement procedure.”⁴⁹⁷

⁴⁹⁴ Enligt OECD:s rapport från år 2004 fanns det kring 60 skatteavtal med skiljeklausuler år 2004. Se *OECD 2004*, s. 29. USA har i vissa skatteavtal inkluderat skiljeförfarandet. Se *Monsenego*, s. 17 ff., *Lombardo*, s. 475, *Farah*, s. 742–743 och *Ault 2010*, s. 299. Tyska skatteavtal med skiljeförfarandet har behandlats i *Park – Tillinghast*, s. 21–23, *Dehnen – Bacht*, s. 466–467 och *Züger 2000*, s. 101 ff. Storbritannien har ingått ett skatteavtal med Nederländerna som innehåller en modifierad form av skiljeklausulen, se *Fraai – Schaafsma – Layton – Sharma*, s. 17. Se även *Altman*, s. 5, för en kort redogörelse för skatteavtal med skiljeförfarande fram till år 2005. För ytterligare exempel på skiljeförfarandet i äldre skatteavtal, se *Schwarz*, s. 331–332 och *Züger 1998*, s. 159–160.

⁴⁹⁵ *Owens* anser att det bästa skiljeförfarandet är inget skiljeförfarande. Se *Owens*, s. 271. Se även *Ault 2008*, s. 63.

⁴⁹⁶ *Ault 2008*, s. 63.

⁴⁹⁷ FN:s modellskatteavtal artikel 25(4), *FN 2001*, s. 35. Artikeln kunde översättas till svenska enligt följande: ”De behöriga myndigheterna skall genom överlägganden utveckla tillbörliga bilaterala förfaranden, villkor, metoder och tekniker för genomförandet av det förfarande vid ömsesi-

Första meningen förpliktar avtalsländerna att tillsammans utveckla olika bilaterala metoder för att förverkliga den ömsesidiga överenskommelsen. Andra meningen ger avtalsländerna tillstånd att även på egen hand utveckla ensidiga metoder för att underlätta ömsesidiga överenskommelser. Nämnvärt är också att det i kommentarerna till FN:s modellskatteavtal från år 2001 gavs ytterligare handledning i hur den ömsesidiga överenskommelsen skulle genomföras.

Kommittén som utvecklar FN:s modellskatteavtal har i allmänhet varit sen i att genomföra moderniseringar av modellskatteavtalet. I fråga om skiljeförfarandet var FN:s modellskatteavtal dock *de facto* en föregångare i förhållande till OECD:s modellskatteavtal. Skiljeförfarandet hade redan år 2001 på allvar övervägts av FN och således inkluderats i kommentarerna. I kommentarerna föreslogs att artikel 25(2) skulle förlängas med ytterligare en punkt om skiljeförfarande som sista alternativ, om inte resultat uppnåddes genom ömsesidig överenskommelse.⁴⁹⁸ Förslaget till artikeltext löd på följande sätt:

”If any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Convention cannot be resolved by the competent authorities in a mutual agreement procedure pursuant to the previous paragraphs of this article, the case may, if both competent authorities and taxpayer(s) agree, be submitted for arbitration, provided the taxpayer agrees in writing to be bound by the decision of the arbitration board. The decision of the arbitration board in a particular case shall be binding on both States with respect to that case. The competent authorities shall by mutual agreement settle the procedures for such an arbitration board.”⁴⁹⁹

Den föreslagna regeln skiljde sig i flera avseenden från OECD:s nya artikel 25(5). För skiljeförfarande krävdes båda avtalsparternas och skattesubjektets godkännande. Dessutom förutsattes att skattesubjektet i förväg band sig till skiljenämndens avgörande. En sådan utfästelse kan enligt nationell rätt vara problematisk. Kommentarererna är mycket knapphändiga, och en instruktion om

diga överenskommelser som omfattas av denna artikel. En behörig myndighet får dessutom skapa tillbörliga unilaterala förfaranden, villkor, metoder och tekniker för att underlätta de bilaterala åtgärder som nämns ovan och för att implementera förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser.” (Övers. förf.)

⁴⁹⁸ Se punkt 36 i kommentarerna till artikel 25, *FN 2001*, s. 350.

⁴⁹⁹ Se punkt 36 i kommentarerna till artikel 25, *FN 2001*, s. 350–351. Översatt till svenska kunde stycke ha följande utformning: ”Om svårigheter eller oklarheter, som uppstår vid tolkningen eller tillämpningen av detta avtal, inte kan lösas genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna enligt de föregående styckena i denna artikel, kan fallet, om båda myndigheterna och skattesubjektet är ense, överföras till skiljeförfarande, förutsatt att skattesubjektet skriftligen förbinder sig till det avgörande som skiljenämnden avkunnar. Skiljemännens avgörande i ett särskilt fall skall vara bindande för båda staterna i fallet i fråga. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall träffa ömsesidig överenskommelse om förfarandesättet för skiljenämnden i fråga.” (Övers. förf.)

förverkligandet av skiljeförfarandet, i likhet med OECD:s kommentarer, fanns inte.

Under senare år har arbetet med skiljeförfarandet fortskridit.⁵⁰⁰ År 2005 gavs en rapport i vilken EU:s och OECD:s arbete med skiljeförfarandet kommenterades. I rapporten diskuterades huruvida FN också borde inleda arbetet med att förbättra den ömsesidiga överenskommelsen.⁵⁰¹ OECD:s och EU:s arbete följdes åter upp år 2006⁵⁰² och arbetet med en egen skiljeklausul fortsatte år 2007⁵⁰³. År 2008 publicerades en mera omfattande utredning om metoder att effektivisera den ömsesidiga överenskommelsen.⁵⁰⁴ Kommittén rekommenderade FN att överväga att införa en supplementär metod för att lösa avtalskonflikter.⁵⁰⁵ År 2009 gavs underkommittén i konfliktlösning (eng. Subcommittee on Dispute Resolution) mandat att utreda a) hur förfarandet med ömsesidiga överenskommelser skulle kunna effektiviseras, b) möjligheten att införa skiljeförfarande och c) möjliga problem och behov i samband med konfliktlösning vid transfer pricing. Kommittén skulle särskilt beakta utvecklingsländernas behov.

Underkommitténs mandat resulterade år 2010 i en omfattande rapport. I rapporten föreslogs tre alternativa modeller för skiljeförfarandet.⁵⁰⁶ Det första förslaget innehöll en skiljeklausul, som i allt väsentligt motsvarade OECD:s modell. Det andra förslaget innehöll två alternativa versioner av artikel 25. Alternativ A saknade skiljeförfarandet och alternativ B inkluderade det. Det tredje förslaget innehöll ingen skiljeklausul i artikel 25.

I samband med den uppdaterade versionen av FN:s modellskatteavtal från år 2011 infördes två versioner av artikel 25.⁵⁰⁷ Version A motsvarar i det stora hela den gamla versionen av artikel 25 från år 2001.⁵⁰⁸ Version B inkluderar ett modifierat skiljeförfarande i artikel 25(5). I stället för OECD:s två års tidsgräns för inledande av skiljeförfarande införde FN en tre års tidsgräns. FN:s skiljeklausul ger avtalsparterna rätt att avgöra huruvida skiljeförfarandet inleds. Om båda avtalsparterna anser skiljeförfarandet onödigt, kan ärendet inte föras till skiljeförfarande. I klausulen stadgas också särskilt att skattesubjektet skall meddelas om att ett skiljeförfarande inletts. Avtalsparterna kan inom sex månader från att skiljedomen givits välja att i stället ingå en ömsesidig överenskommelse. Parterna

⁵⁰⁰ Se t.ex. Lennard 2010, s. 11–12.

⁵⁰¹ FN 2005, s. 7–8.

⁵⁰² FN 2006, s. 2–6.

⁵⁰³ FN 2007, s. 2–5.

⁵⁰⁴ Utredningen gick under namnet ”Resolving issues that prevent a mutual agreement: Supplementary mechanisms for dispute resolution”. Se närmare FN 2008a, s. 3 ff.

⁵⁰⁵ FN 2008a, s. 18.

⁵⁰⁶ FN 2010b, s. 2–4.

⁵⁰⁷ FN:s modellskatteavtal artiklar 25a och 25b, FN 2011, s. 31–32.

⁵⁰⁸ Punkt 1 i kommentarerna till artikel 25, FN 2011, s. 366.

får således en sista möjlighet att lösa konflikten genom ömsesidig överenskomst. FN:s modellskatteavtal artikel 25(5) saknar den fotnot som finns i OECD:s modellskatteavtal.⁵⁰⁹ FN:s skiljeklausul är klart mera fördelaktigt för skatteavtalsparterna än OECD:s artikel 25(5). OECD:s skiljeförfarande är bättre anpassat för att garantera att konflikter löses, inte att skydda skatteavtalsparterna.

Några mindre skillnader mellan FN:s och OECD:s modellskatteavtal förekommer också i de övriga styckena i artikel 25. De tre första styckena i FN:s modellskatteavtal artikel 25 version A och 25 version B är fortsättningsvis så gott som identiska med OECD:s modellskatteavtal. De relevanta skillnaderna mellan FN:s och OECD:s modellskatteavtal finns i fjärde stycket. Tidigare innehöll FN:s modellskatteavtal artikel 25(4) två extra meningar, som saknades i OECD:s modellskatteavtal. Numera har sista meningen om unilaterala metoder för att implementera ömsesidiga överenskommelser slopats.

Kommentarerna till FN:s modellskatteavtal artikel 25 är mera omfattande än kommentarerna till OECD:s modellskatteavtal. Det centrala innehållet i OECD:s kommentarer återges i närmast oförändrad form. Däremot har det i FN:s kommentarer införts flera separata ställningstaganden som inte finns i OECD:s kommentarer. Dessa ytterligare kommentarer är oundvikliga med beaktande av att FN:s modellskatteavtal innehåller två olika versioner av artikeln, samt att det föreligger vissa skillnader i skiljeförfarandet. Härnäst behandlas bara de mest intressanta avvikelserna som relaterar till artikel 25(5).

I kommentarerna konstateras att länder som inte vill införa ett obligatoriskt skiljeförfarande kan, om de så önskar, välja att införa ett stycke enligt vilket skiljeförfarandet kan användas i utvalda situationer. Därefter bifogas ett alternativt stycke vars centrala innehåll är att avtalsparterna vid behov kan avtala om att överföra enskilda ärenden till skiljeförfarande. Detta skiljeförfarande är således mycket flexibelt och medför inga strikta skyldigheter.⁵¹⁰

Kommentarerna till FN:s modellskatteavtal artikel 25 skiljer sig också såtillvida från OECD:s kommentarer att de fortfarande innehåller en utförlig handledning i hur den ömsesidiga överenskommelsen kan genomföras.⁵¹¹ I handledningen betonar FN betydelsen av vissa bestående minimiregler om skattesubjektets rättigheter och skyldigheter vid det annars mycket flexibla förfarandet. I kommentarerna ger FN handledning i bl.a. följande frågor: hur skattesubjektet skall samarbeta med avtalsparterna, utbyte av information mellan avtalsländer-

⁵⁰⁹ Fotnoten är överflödig, eftersom det finns två versioner av artikel 25, en som inkluderar skiljeförfarandet och en som saknar det. Närmare om skillnaderna, se punkt I i kommentarerna till artikel 25, *FN 2011*, s. 366–367 samt punkt 13 i kommentarerna till artikel 25(5), *FN 2011*, s. 393.

⁵¹⁰ Se punkterna 14–16 i kommentarerna till artikel 25(5), *FN 2011*, s. 393–394.

⁵¹¹ Se punkt 10 ff. i kommentarerna till artikel 25(4), *FN 2001*, s. 340 ff. och numera punkt 20 ff. i kommentarerna till artikel 25, *FN 2011*, s. 403 ff. Se även *FN 2003*, s. 180 ff.

na, under vilka omständigheter ömsesidig överenskommelse inleds, publicering av överenskommet förfaringssätt samt åtgärder för att implementera överenskommelsen.

I kommentarerna till FN:s modellskatteavtal artikel 25 återges dessutom kommentarerna till GATS-avtalet och till "Sample Mutual Agreement on Arbitration" i OECD:s modellskatteavtal. Särskilt i texterna om "Sample Mutual Agreement on Arbitration" har FN infört flera avvikande åsikter. FN förespråkar bl.a. en s.k. *baseball arbitration*-modell, eftersom den anses vara billigare att förverkliga.⁵¹² Dessutom rekommenderar FN att bara fall av tillräckligt stort monetärt intresse skall föras till skiljeförfarande.⁵¹³ FN kräver också att skiljemännen undertecknar ett dokument där de försäkrar att de är neutrala.⁵¹⁴

7.6.3 Ömsesidig överenskommelse i Finlands skatteavtal

7.6.3.1 Allmänt

Majoriteten av Finlands skatteavtal har följt OECD:s modell i fråga om artikel 25. OECD:s modellskatteavtal artikel 25 har ändrats flera gånger, varvid artiklarna i de finska skatteavtalen varierar beroende på vilken modell som fungerat som förebild. De största ändringarna i artikel 25 har skett åren 1977 och 2008. I samband med uppdateringen år 1977 fogades en ny mening till både artikel 25(1) och 25(2). År 2008 infördes ett helt nytt stycke om skiljeförfarande. Ändringar har också gjorts i artikel 25(4). Även rent språkliga ändringar har vidtagits i hela artikeln. De flesta avvikelserna från OECD:s nuvarande modellskatteavtal beror på att skatteavtalen slutits på basis av gamla versioner av artikeln, och nämns därför bara i förbigående. Ett par intressanta undantag förekommer dock. I detta sammanhang kan noteras att Finland inte har ingått avtal som har inkluderat en klausul om skiljeförfarande. De finska myndigheterna har inte ansett att det föreligger ett behov av att inkludera skiljeförfarandet i finska skatteavtal. Förr eller senare kommer dock en förhandlingspart att föreslå införandet av skiljeförfarandeklausulen, varvid det även för Finlands del blir aktuellt att ta ställning till skiljeklausulen.⁵¹⁵ Nedan behandlas de viktigaste undantagen från OECD:s modellskatteavtal i finska skatteavtal.

⁵¹² Jfr punkt 4 i kommentarerna till Sample Mutual Agreement on Arbitration, *FN 2011*, s. 424 och punkt 4 i kommentarerna till Sample Mutual Agreement on Arbitration, *OECD 2010*, s. 387.

⁵¹³ Se punkt 1 i Sample Mutual Agreement on Arbitration, *FN 2011*, s. 415.

⁵¹⁴ Punkt 7 i Sample Mutual Agreement on Arbitration, *FN 2011*, s. 418.

⁵¹⁵ I flera länder har skiljeförfarandet tagits väl mot, se t.ex. Nederländerna där ministeriets officiella linje är att inkludera den nya artikeln 25(5) i samtliga skatteavtal. *Sporken – Bouman*, s. 19.

7.6.3.2 Variationer av artikeln om ömsesidig överenskommelse

Artikel 25(1)

Artikel 25(1) i OECD:s modellskatteavtal från år 1963 var betydligt kortare än den nuvarande modellen. Det första stycket hade följande form:

”1. Where a resident of a Contracting State considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with this Convention, he may, notwithstanding the remedies provided by the national laws of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident.”⁵¹⁶

I samband med uppdateringen år 1977 fick det första stycket sin nuvarande form.⁵¹⁷ En ny andra mening bifogades enligt vilken ärendet inom tre år måste läggas fram för ömsesidig överenskommelse. Dessutom preciserades i första meningen i stycket att yrkan på ömsesidig överenskommelse i fråga om artikel 24(1) kan läggas fram i det land där personen har medborgarskap. Skatteavtal som bygger på modellskatteavtalet från år 1963, eller som av någon annan orsak saknar de ovannämnda meningarna, har Finland slutit med Egypten, Frankrike, Japan, Spanien, Storbritannien, Tanzania, Tyskland och USA.

I ett fåtal skatteavtal som slutits på basis av 1977 års version saknas den mening enligt vilken ömsesidig överenskommelse i situationer som faller under artikel 24 kan inledas i det land där skattesubjektet har medborgarskap. Här kan jag hänvisa till t.ex. skatteavtalet med Jugoslavien,⁵¹⁸ som tillämpas med Bosnien-Herzegovina, Kroatien, Montenegro och Serbien.⁵¹⁹ Enligt artikel 25(1) i skatteavtalet med USA kan ett skattesubjekt yrka på ömsesidig överenskommelse både i det land där han har hemvist och i det land där han är medborgare.⁵²⁰

⁵¹⁶ På svenska kunde artikeln ha översatts enligt följande: ”Om person med hemvist i en avtalslutande stat gör gällande att i en avtalsslutande stat eller i båda staterna vidtagits åtgärder, som för honom medfört eller kommer att medföra en mot detta avtal stridande beskattning, kan han, utan att detta påverkar hans rätt att använda sig av de rättsmedel som finns i dessa staters interna rättsordning, göra framställning i saken hos den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat där han har hemvist.” Översättningen har sin grund i översättningen i skatteverkets publikation *Verolait 1966*, s. 455. Översättningen i *Francke – Skurnik* är nyare, och motsvarar således inte den gamla versionen av modellskatteavtalet.

⁵¹⁷ Observera att det i modellskatteavtalet från år 1963 förutsattes att den som yrkade på ömsesidig överenskommelse var en person med hemvist i en avtalsslutande stat. Sedan uppdateringen av modellskatteavtalet år 1977 hänvisades bara till person.

⁵¹⁸ Se skatteavtalet med Jugoslavien, artikel 24(1), FördrS 60/1987 och 59/1987.

⁵¹⁹ Se även skatteavtalet med Kanada, artikel 23(1), FördrS 81/1992 och 2/2007, Malaysia, artikel 23(1), FördrS 16/1986 och Nya Zeeland, artikel 24(1), FördrS 49/1984 och 16/1988.

⁵²⁰ Skatteavtalet med USA, artikel 25(1), FördrS 2/1991 och 3/2008.

I och med att det nordiska skatteavtalet har flera artiklar än OECD:s modellskatteavtal har den ömsesidiga överenskommelsen reglerats i artikel 28. Det nordiska skatteavtalet motsvarar i stora drag OECD:s modellskatteavtal, men vissa ändringar har gjorts i syfte att anpassa skatteavtalet till dess multilaterala natur.⁵²¹ Fram till år 2008 saknade artikel 28(1) en tidsgräns för när personen i fråga senast skall yrka på överenskommelse. Detta tyder på att de nationella tidsgränserna skulle tillämpas.⁵²² I samband med ändringen år 2008 fogades en ny mening till första stycket: ”Saken skall läggas fram inom fem år från den tidpunkt då personen i fråga fick vetskap om den åtgärd som givit upphov till beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet.”⁵²³

I skatteavtalet mellan Finland och Filippinerna har avtalsländerna önskat använda en kortare tidsgräns för inledande av ömsesidiga överenskommelser. I skatteavtalet förutsätts att personen yrkar på ömsesidig överenskommelse inom två år från det att den avtalsstridiga beskattningen uppkom.⁵²⁴ I kommentarerna till modellskatteavtalet förs klart fram att tidsgränsen på tre år skall ses som ett minimum, varvid en två års tidsgräns inte kan anses vara att rekommendera.⁵²⁵ Skatteavtalet med Italien, Malaysia och Portugal innehåller en motsvarande tidsgräns.

I sjätte punkten i protokollet till skatteavtalet med Italien har avtalsländerna angett att den skattskyldige måste anhängiggöra sitt ärende vid en nationell domstol för att behålla sin talerätt på nationell nivå.⁵²⁶ Att behålla talerätten på nationell nivå är viktigt, särskilt i de fall där dubbelbeskattningen uppenbarligen beror på felaktig beskattning enligt den nationella rätten i det ena landet. I protokollet tas inte ställning till huruvida nationella besvärinstanser skall handlägga ärendet samtidigt som en överenskommelseprocess pågår. Ett problem med bestämmelsen är självfallet förhållandet mellan en ömsesidig överenskommelse och ett eventuell avgörande i samma ärende.

Vissa skatteavtal innehåller processuella anvisningar. I skatteavtalet med t.ex. Kanada förutsätts att den ömsesidiga överenskommelsen inleds genom en skriftlig ansökan i vilken personen motiverar på vilka grunder beskattningen ändras.⁵²⁷

⁵²¹ Artikel 28 i det nordiska skatteavtalet har i korthet behandlats av *Saarelna*. Hon betonar betydelsen av den ömsesidiga överenskommelsen i situationer där hemvist skall fastställas. Se *Saarelna*, s. 197.

⁵²² Punkt 20 i kommentarerna till artikel 25(1), *OECD 2010*, s. 359.

⁵²³ Det nordiska skatteavtalet, artikel 28(1), FördrS 26/1997, 95/1997 och 127/2008.

⁵²⁴ Skatteavtalet med Filippinerna, artikel 24(1), FördrS 60/1981.

⁵²⁵ Punkt 20 i kommentarerna till artikel 25(1), *OECD 2010*, s. 359.

⁵²⁶ Skatteavtalet med Italien, protokollet punkt 6, FördrS 55/1983.

⁵²⁷ Skatteavtalet med Kanada, artikel 23(1), FördrS 81/1992 och 2/2007.

Artikel 25(2)

OECD:s modellskatteavtal från år 1963 saknade den andra meningen enligt vilken den ömsesidiga överenskommelsen skulle verkställas oberoende av nationella tidsgränser. Skatteavtal som bygger på modellskatteavtalet från år 1963, eller som av någon annan orsak saknar den andra meningen, har slutits med t.ex. Belgien, Egypten, Filippinerna, Frankrike, Italien, Japan, Kanada, Portugal, Schweiz, Spanien, Storbritannien, Tanzania, Thailand och Tyskland.

I ett stort antal av Finlands skatteavtal finns i andra stycket en mening som stadgar att avtalsländerna, om de finner en lösning på konflikten, skall påföra skatt, återbära skatt eller bevilja gottgörelse i enlighet med överenskommelsen. Artikel 25(2) i t.ex. skatteavtalet med Argentina illustrerar saken:

”I det fall att de behöriga myndigheterna träffar överenskommelse, skall de avtalssslutande staterna påföra skatt och medge återbetalning eller avräkning av skatt i enlighet med sådan överenskommelse.”⁵²⁸

Andra avtal som innehåller en liknande regel är skatteavtalen med Arabemiraten, Barbados, Brasilien, Bulgarien, Estland, Grekland, Indonesien, Irland, Jugoslavien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Mexiko, Ryssland, Schweiz, Sri Lanka, Thailand, Tjeckien, Ukraina och Österrike. En sådan artikel fanns också i det tidigare skatteavtal med t.ex. Indien, men avlägsnades i samband med att ett nytt skatteavtal ingicks år 2010.⁵²⁹ Huruvida regeln är nödvändig kan ifrågasättas. Man kan utgå från att avtalsparterna ingår en ömsesidig överenskommelse med avsikt att verkställa den, oberoende av om frågan regleras särskilt eller inte. I annat fall vore det betydelselöst att förhandla om ömsesidiga överenskommelser.

I protokollet till skatteavtalet med Italien anges att källskatter skall sänkas eller återbetalas, om skatteavtalets artiklar påverkar skatteuttaget. Kravet på återbetalning eller sänkning av skatten skall göras inom nationella tidsgränser och ansökan skall innehålla nödvändiga dokument. Vidare nämns i protokollet att avtalsparterna genom ömsesidig överenskommelse skall avtala om verkställandet av de ovan nämnda reglerna.⁵³⁰

Enligt skatteavtalet med Filippinerna får avtalsländerna inte höja beskattningsunderlaget, om fem år har förflutit från utgången av det skatteår under vilket inkomsten uppstod. I artikel 24(3) i skatteavtalet med Filippinerna föreskrivs:

⁵²⁸ Skatteavtalet med Argentina, artikel 25(2), FördrS 85/1996.

⁵²⁹ Se skatteavtalet med Indien, FördrS 59/1984, 106/1999 och 58/2010. Motsvarande mening avlägsnades också ur de nya skatteavtalen med Kina och Turkiet. Om Turkiet, se RP 161/2010 rd, s. 1 ff.

⁵³⁰ Skatteavtalet med Italien, protokollet punkt 6, FördrS 55/1983.

”3. En avtalsslutande stat får inte höja beskattningsunderlaget för person med hemvist i en avtalsslutande stat genom att medräkna däri inkomster som beskattas även i den andra avtalsslutande staten, sedan fem år förflutit från utgången av den skatteperiod under vilken inkomsten förvärvats. Detta stycke tillämpas inte i fall av bedrägeri, avsiktlig underlåtenhet eller oaksamhet.”⁵³¹

Skatteavtalet med Kanada innehåller ett liknande stycke, förutom att tidsgränsen lagts vid sex år.⁵³²

Andra stycket i skatteavtalen med Brasilien och Slovakien innehåller en särskilt intressant modifikation. Enligt bestämmelsen skall en överenskommelse verkställas i enlighet med tidsgränserna i avtalsländernas nationella lagstiftning. Denna modifikation har precis den motsatta effekten än vad OECD:s modellskatteavtal strävar efter, d.v.s. att överenskommelsen kan verkställas utan nationella tidsgränser. Följden av att tidsgränsen överskrids nämns inte i avtalen. Det förefaller dock osannolikt att en avtalspart till följd av nationella tidsgränser skulle vägra verkställa den ömsesidiga överenskommelsen. Det ligger vanligen i avtalslandets intresse att verkställa en överenskommelse som leder till att dubbelbeskattning undanröjs.

Det har redan kommit fram att tidsgränsen på tre år i första stycket utelämnats ur skatteavtalet med USA, medan däremot en tidsgräns på sex år har tagits in i andra styckets sista mening. För att en ömsesidig överenskommelse skall kunna verkställas förutsätts att det avtalsland som är förpliktat att åtgärda sin beskattning har fått kännedom om detta inom sex år från slutet av det skatteår som ärendet gäller.⁵³³

Det nordiska skatteavtalet artikel 28(2) innehåller en mening utöver OECD:s modellskatteavtal; om personen nämligen framfört ärendet hos fel myndighet, förpliktas denna myndighet att överföra ärendet till den behöriga myndigheten.⁵³⁴ Eftersom flera stater och myndigheter berörs av det nordiska skatteavtalet, händer det lätt att skattesubjektet yrkar på ömsesidig överenskommelse hos fel myndighet. Denna mening avser att åtgärda detta slags missöden, och ger samtidigt uttryck för god förvaltningspraxis.

Skatteavtalet med Mexiko innehåller några unika regler. I skatteavtalet förutsätts att det avtalsland hos vilket skattesubjektet yrkat på ömsesidig överenskommelse kontaktar motparten senast inom fyra och ett halvt år från utsatt dag eller givandet av skattedeklarationen. Vad som avses med ”utsatt dag” framgår inte av

⁵³¹ Skatteavtalet med Filippinerna, artikel 24(3), FördrS 60/1981.

⁵³² Se skatteavtalet med Kanada, artikel 23(3), FördrS 81/1992 och 2/2007. Se även *Pettersson*, s. 155–156.

⁵³³ Skatteavtalet med USA, artikel 25(2), FördrS 2/1991 och 3/2008.

⁵³⁴ Det nordiska skatteavtalet, artikel 28(2), FördrS 26/1997, 95/1997 och 127/2008.

skatteavtalet. Skatteavtalet förpliktar ytterligare parterna att verkställa överenskommelsen inom tio år från utsatt dag eller givandet av skattedeklarationen eller längre tid än tio år om landets nationella lagstiftning tillåter det.⁵³⁵ Det är i och för sig önskvärt att avtalsländerna förpliktas verkställa överenskommelsen inom en viss tid, eftersom modellskatteavtalets artikel 25(2) inte uttalar sig i frågan.⁵³⁶ Tidsgränsen i skatteavtalet är dock oskäligt lång ur skattebetalarens synvinkel, och kan t.o.m. anses vara kontraproduktiv i och med att den inte förpliktar skatteavtalsparterna att vidta snabba åtgärder.

Artikel 25(3)

Tredje stycket i skatteavtalet med USA motsvarar till övriga delar OECD:s modellskatteavtal, förutom att det ges exempel på vilka typer av ärenden som kan avgöras genom ömsesidiga överenskommelser.⁵³⁷ Förteckningen finns också i USA:s modellskatteavtal.⁵³⁸ Förteckningen är inte uttömmande.⁵³⁹ Också i vissa andra skatteavtal preciseras i vilka fall ömsesidiga överenskommelser kan användas. Som exempel kan här nämnas skatteavtalen med Barbados, Filippinerna, Grekland, Indonesien, Jugoslavien, Kanada, Luxemburg, Malaysia, Nya Zeeland, Sri Lanka och Thailand. Hur artikel 25(3) har preciserats varierar något i dessa skatteavtal.

I skatteavtalet med Belgien har artikel 25(3) i OECD:s modellskatteavtal modifierats på så sätt att möjligheten att genom ömsesidig överenskommelse förhandla om dubbelbeskattning som uppkommer utöver modellskatteavtalet har utelämnats.⁵⁴⁰ Även skatteavtalet med Irland och Italien saknar den andra meningen.⁵⁴¹ Vilken inverkan detta i praktiken har är svårt att bedöma. Den utelämnade meningen har sannolikt inte någon betydande inverkan på vilka problem som behandlas vid ömsesidiga överenskommelser.

I artikel 28(3) i skatteavtalet med Storbritannien stadgas att parterna sinsemellan även kan förhandla om åtgärder som är ägnade att förhindra missbruk av avtalsartiklarna. Denna bestämmelse är unik, eftersom parterna här uppmanas att

⁵³⁵ Se skatteavtalet med Mexiko, artikel 24(2), FördrS 65/1998.

⁵³⁶ Modellskatteavtalet artikel 25(2) stadgar bara att den ömsesidiga överenskommelsen skall verkställas utan hinder av tidsgränser i de avtalslutande staternas interna lagstiftning.

⁵³⁷ Skatteavtalet med USA, artikel 25(3), FördrS 2/1991 och 3/2008. Se också skatteavtalet med Barbados, FördrS 79/1992, som omfattar en identisk förteckning över ärenden.

⁵³⁸ *United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006*, s. 37–38.

⁵³⁹ *Vogel 1997*, Art. 25 Mutual Agreement Procedure, marg.nr. 107 (s. 1380).

⁵⁴⁰ *Koch* anger att detta beror på den belgiska grundlagen, se *Koch*, s. 121.

⁵⁴¹ Skatteavtalet med Irland, artikel 26(3), FördrS 88/1993 och skatteavtalet med Italien, artikel 25(3), FördrS 55/1983. Det gamla skatteavtalet med Australien (reviderades 1.1.2008) saknade också andra meningen i OECD:s artikel 25(3). Meningen bifogades dock i samband med att ett nytt skatteavtal ingicks.

bekämpa missbruk av skatteavtal trots att den traditionella utformningen av artikel 25(3) bara avser att undvika beskattning i strid med skatteavtalet.⁵⁴²

Artikel 28(3) i det nordiska skatteavtalet är delvis omskriven och utvidgad, men det centrala innehållet förblir detsamma som i OECD:s modellskatteavtal, d.v.s. att ömsesidiga överenskommelser är möjliga också i andra fall än de som avses i första och andra stycket. Andra meningen i artikeln har preciserats och utvidgats enligt följande:

”De behöriga myndigheterna i avtalsslutande stater kan även överlägga för att undanröja dubbelbeskattning i sådana fall som inte omfattas av avtalet eller för att genom ömsesidig överenskommelse lösa frågor som, utan att vara reglerade i avtalet, på grund av olikhet i vederbörande staters principer för skattens beräkning eller av andra skäl kan uppkomma i fråga om de skatter som avses i artikel 2.”⁵⁴³

Artikel 25(4)

Ursprungligen innehöll OECD:s modellskatteavtal artikel 25(4) ytterligare en mening som lydde enligt följande:

”When it seems advisable in order to reach agreement to have an oral exchange of opinions, such exchange may take place through a Commission consisting of representatives of the competent authorities of the Contracting States.”⁵⁴⁴

Denna mening avskaffades i samband med uppdateringen av modellskatteavtalet år 1995. I stället förlängdes den första meningen med ett särskilt omnämnande att de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan förhandla med varandra också genom en kommission som består av dem själva eller representeranter för dem. Någon större innehållsmässig förändring är det dock inte fråga om. Numera antas muntliga förhandlingar vara möjliga utan ett särskilt omnämnande. Den gamla versionen av artikel 25(4) används vanligen i skatteavtal som har slutits innan artikeln ändrades, men formuleringen återfinns också i några nyare avtal.⁵⁴⁵ Skatteavtal som innehåller den gamla formuleringen har slutits med Argentina, Brasilien, Bulgarien, Egypten, Estland, Filippinerna, Frankrike, Grekland, Indonesien, Italien, Jugoslavien, Kina, Lettland, Litauen, Luxemburg,

⁵⁴² Skatteavtalet med Storbritannien, artikel 28(3), FördrS 2/1970, 31/1974, 26/1981, 8/1987, 2/1992 och 63/1997.

⁵⁴³ Det nordiska skatteavtalet, artikel 28(3), FördrS 26/1997, 95/1997 och 127/2008.

⁵⁴⁴ På svenska hade meningen kunnat översättas enligt följande: ”Om muntliga överläggningar anses underlätta en överenskommelse, kan sådana överläggningar äga rum inom en kommission bestående av representeranter för de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna.” (Övers. förf.)

⁵⁴⁵ Artikel 25(4) i skatteavtalet med Kina, som omförhandlats år 2010, påminner väsentligen om modellskatteavtalet från år 1963, om dock ordalydelsen ändrats till vissa delar. Se skatteavtalet med Kina, artikel 25(4), FördrS 62/1987, 38/1998, 116/2006 och 104/2010.

Malaysia, Mexiko, Pakistan, Portugal, Schweiz, Spanien, Sydafrika, Korea, Sri Lanka, Tanzania, Thailand, Tjeckien, Ungern, Uzbekistan, Zambia och Österrike. Artikel 25(4) saknas helt i skatteavtalet med Kanada och i det nordiska skatteavtalet.⁵⁴⁶

Artikel 25(4) har över lag som enda budskap att parterna direkt kan förhandla med varandra. Således kan artikelns ordalydelse avvika från modellskatteavtalet utan att dess centrala innehåll nämnvärt ändras. Fjärde stycket i skatteavtalet med USA är något förkortat, i och med att avtalet inte omfattar den mening enligt vilken parterna kan förhandla med varandra också genom en kommission som består av dem själva eller representanter för dem.⁵⁴⁷ Även andra skatteavtal saknar denna mening, se t.ex. skatteavtalen med Arabemiraten, Australien, Barbados, Nederländerna, Irland, Japan, Ryssland, Storbritannien, Ukraina och Nya Zeeland. Skatteavtalet med Tyskland är såtillvida speciellt att det i artikel 25(4) inte nämns någonting om ömsesidig överenskommelse, utan bara att parterna kan vara i kontakt med varandra för att tillämpa detta avtal.⁵⁴⁸

Skatteavtalet med Belgien bygger i huvudsak på OECD:s modellskatteavtal från år 1963. Den första meningen i stycket är dock precisare och mer detaljerad. Enligt skatteavtalet skall parterna enas om administrativa åtgärder som är nödvändiga för att förverkliga skatteavtalets artiklar, särskilt avseende vilka dokument skattesubjektet skall förevisa för att erhålla skatteavtalsmässiga fördelar.⁵⁴⁹ Däremot är den andra meningen i enlighet med modellskatteavtalet från år 1963. Även skatteavtalet med Indonesien innehåller ett stycke enligt vilket parterna genom ömsesidig överenskommelse skall avtala om under vilka förutsättningar ett skattesubjekt kan få vissa skatteavtalsmässiga fördelar.⁵⁵⁰

7.6.3.3 Udda fall

Skatteavtalet med Nederländerna avviker i vissa avseenden väsentligt från våra övriga avtal. Om Finland och en annan OECD-medlemsstat i sitt skatteavtal inkluderar en klausul om skiljeförfarande, skall Finland nämligen i enlighet med stycke XII i det protokoll som bifogats till skatteavtalet direkt inleda förhandlingar med Nederländerna om införandet av en motsvarande klausul i skatteavta-

⁵⁴⁶ Se skatteavtalet med Kanada, artikel 25, FördrS 81/1992 och 2/2007 och det nordiska skatteavtalet, artikel 28, FördrS 26/1997, 95/1997 och 127/2008.

⁵⁴⁷ Skatteavtalet med USA, artikel 25(4), FördrS 2/1991 och 3/2008. *Skurnik – Toivainen 1992*, s. 277. Den senaste modifieringen av skatteavtalet med USA ändrade inte på artikel 25, varför material som hänför sig till det gamla skatteavtalet kan tillämpas.

⁵⁴⁸ Se skatteavtalet med Tyskland, artikel 25(4), FördrS 18/1982.

⁵⁴⁹ Se skatteavtalet med Belgien, artikel 26(4), FördrS 66/1978 och 54/1997.

⁵⁵⁰ Se skatteavtalet med Indonesien, artikel 24(4), FördrS 4/1989.

let mellan Finland och Nederländerna. Någon motsvarande reglering förekommer inte i andra finska skatteavtal.⁵⁵¹

Skatteavtalet med USA har ytterligare en specialregel. Alla frågor om tolkning av avtalet skall enligt artikel 1(3) punkt a) underpunkt 1) lösas genom ömsesidig överenskommelse utan att hänskjuta dem till det konsultationsförfarande som avses i artikel XXII i det allmänna tjänstehandelsavtalet (GATS). Utan denna bestämmelse borde skattetvister på grund av skatteavtalet i enlighet med GATS-avtalet behandlas i ett GATS-baserat konsultationsförfarande då protokollet har ingåtts efter år 1995.⁵⁵²

”1) Vid tillämpningen av stycke 3 av artikel XXII (Konsultation) i Allmänna Tjänstehandelsavtalet är de avtalsslutande staterna eniga om att alla frågor om tolkningen eller tillämpningen av detta avtal och särskilt frågan om en beskattningsåtgärd faller under tillämpningsområdet för detta avtal skall avgöras enbart i enlighet med bestämmelserna i artikel 25 (Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse) i detta avtal.”⁵⁵³

Förhållandet mellan GATS-avtalet och skatteavtal har också reglerats i andra skatteavtal. Kommentarererna till OECD:s modellskatteavtal artikel 25 innehåller ett förslag till ett extra stycke till artikel 25, i vilket förhållandet mellan skatteavtal och GATS:s bestäms.⁵⁵⁴ Detta stycke har införts i skatteavtalet med Australien. Nedan återges artikel 24(5) i skatteavtalet med Australien:

”5. Vid tillämpningen av stycke 3 av artikel XXII (Konsultation) i Allmänna Tjänstehandelsavtalet, är de avtalsslutande staterna eniga om att utan hinder av nämnda stycke, skall en tvist mellan dem angående frågan om en åtgärd faller under tillämpningsområdet för avtalet eller inte och som kan hänskjutas till Tjänstehandelsrådet i enlighet med nämnda stycke, tvisten så hänskjutas endast om båda avtalsslutande staterna samtycker därtill. Frågor om tolkningen av detta stycke skall avgöras genom tillämpning av stycke 3 i denna artikel eller, om sådant avgörande inte kan träffas, enligt annat förfarande som båda avtalsslutande staterna kommer överens om.”⁵⁵⁵

Skatteavtalet med Mexiko innehåller också ett stycke som uppenbarligen införts med tanke på avtal om internationell handel eller investering, såsom GATS-avtalet. I artikel 24(5) om ömsesidig överenskommelse i skatteavtalet med Mexiko har parterna avtalat om att tvister som gäller de skatter som uppräknas i artikel 2, diskrimineringsförbudet, avtalsländernas beskattningsåtgärder samt tillämpning-

⁵⁵¹ Skatteavtalet med Nederländerna, protokollet stycke XII, FördrS 84/1997.

⁵⁵² Se RP 95/2006 rd, s. 3. Se *Pettersson*, s. 155, som i korthet anser att dylika stadganden om skatteavtalets förhållande till GATS-avtalet inte tillför något nytt.

⁵⁵³ RP 95/2006 rd, s. 19.

⁵⁵⁴ För en mera ingående behandling av förhållandet mellan GATS-avtalet och skatteavtal, se punkterna 88–94 i kommentarer till artikel 25, *OECD 2010*, s. 378–379.

⁵⁵⁵ Skatteavtalet med Australien, artikel 24(5), FördrS 26/1986, 51/2000 och 91/2007.

en av skatteavtalet alltid skall avgöras enligt skatteavtalet. Artikel 24(5) i skatteavtalet med Mexiko har följande lydelse:

”5. Utan hinder av traktat om internationell handel eller investering som de avtalsslutande staterna är eller kan komma att bli parter i, avgörs tvist om åtgärd, som en avtalsslutande stat vidtagit och som inbegriper en skatt som omfattas av artikel 2 eller, i fråga om förbud mot diskriminering, beskattningsåtgärd som vidtagits av en avtalsslutande stat, häri inbegripet en tvist om huruvida detta avtal är tillämpligt, endast enligt avtalet om inte de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kommer överens om något annat.”⁵⁵⁶

I det protokoll som hänför sig till skatteavtalet med Korea nämns särskilt beskattningen av dödsbon och arvtagare. Enligt protokollet punkt 3 skall dubbelbeskattning till följd av att dödsbo beskattas i Finland och dödsbodelägare i Korea avgöras genom ömsesidig överenskommelse. Det specificeras inte vilka former av skatter som avses, men eftersom det är fråga om ett inkomstskatteavtal, torde inte arvs- och gåvoskatter avses. Nödvändigheten av ett särskilt tillägg kan därför ifrågasättas. Enligt artikel 25(3) i OECD:s modellskatteavtal kan avtalsparterna även överlägga i syfte att undanröja dubbelbeskattning i fall som inte regleras i avtalet. Artikel 25(3) förpliktar dock inte staterna att vidta åtgärder. Artikelns räckvidd i förhållande till skatteavtalet förblir dessutom oklar. Protokollet i skatteavtalet ger dock en bekräftelse på att detta slags ärenden kan avgöras genom ömsesidig överenskommelse.

Artikel 28(4) i det nordiska skatteavtalet lyfter fram behovet av att alla avtalsparter är överens om beslut som fattas enligt artikel 28(3).⁵⁵⁷ I och med att det nordiska skatteavtalet är i stort sett lika för samtliga nordiska länder är det viktigt att beslut om tolkning och tillämpning av avtalet fattas i samförstånd. Artikel 28(4) citeras nedan:

”4. Innan beslut fattas i fråga som avses i stycke 3, skall resultatet av överläggningar som där avses snarast delges behöriga myndigheter i övriga avtalsslutande stater. Finns behörig myndighet i en avtalsslutande stat att överläggningar bör äga rum mellan de behöriga myndigheterna i samtliga avtalsslutande stater, skall på begäran av den behöriga myndigheten i den förstnämnda avtalsslutande staten sådana överläggningar äga rum utan dröjsmål.”⁵⁵⁸

⁵⁵⁶ Skatteavtalet med Mexiko, artikel 24(3), FördrS 65/1998.

⁵⁵⁷ Det nya nordiska skatteavtalet har inte väsentligen ändrats i förhållande till artikel 28, varför den gamla kommentaren till skatteavtalet från år 1991 kan tillämpas. För utförligare information om behovet av gemensamt beslutsfattande, se *Andersson – Mattsson – Michelsen – Zimmer*, s. 254–255.

⁵⁵⁸ Det nordiska skatteavtalet, artikel 28(4), FördrS 26/1997, 95/1997 och 127/2008.

7.6.4 Avgörande av skatteavtalsmässig hemvist genom ömsesidiga överenskommelser

7.6.4.1 Allmänt

När ett fall av dubbel hemvist förs över till ömsesidig överenskommelse enligt artikel 25(1)–(2) uppstår frågan på vilka grunder skattesubjektets hemvist enligt skatteavtalet skall avgöras.⁵⁵⁹ Det kan förefalla svårt att genom ömsesidig överenskommelse avgöra en tvist som parterna inte kunnat lösa genom *tie breaker*-regeln. Kommentarererna till artikel 25 tar inte närmare ställning till hur hemvistfrågan skall avgöras vid ömsesidig överenskommelse, trots att det visserligen nämns att bestämmandet av den skatteavtalsmässiga hemvisten är en av de vanligaste frågorna vid överenskommelseförfaranden.⁵⁶⁰ Hur frågan avgörs beror på vad som är orsaken till att två stater samtidigt anser sig vara skattesubjektets hemvist enligt skatteavtalet.⁵⁶¹

Om den dubbla hemvisten beror på fel tolkning av rättsfakta eller felaktiga uppgifter om fakta i fallet, borde fallet kunna avgöras genom att den avtalspart som har felaktig information upplyses om de verkliga omständigheterna.⁵⁶² Om den dubbla hemvisten däremot beror på olika tolkningar av artikel 4(2), måste parterna enas om hur artikeln skall tolkas. Det kan likväl vara svårt att uppnå konsensus om hur artikel 4(2) skall tolkas, särskilt med tanke på att kommentarerna trots allt är relativt kortfattade och att avtalsparterna kan ha använt sig av andra ordalydelser än modellskatteavtalets. I rättslitteraturen har det inte utförligt analyserats hur konflikter avseende artikel 4(2) har avgjorts genom ömsesidig överenskommelse. *Stuart* anger att det vid ömsesidig överenskommelse inte finns någon hävdvunnen praxis för hur artikel 4(2) skall avgöras.⁵⁶³ Om ingen konsensus nås, och båda länderna fortsättningsvis anser sig vara hemvist enligt skatteavtalet, kan parterna ännu ingå en ömsesidig överenskommelse om hur den resulterande dubbelbeskattningen skall undanröjas. I detta fall kan befrielse från beskattningen i Finland beviljas enligt BFörFL 89.3 §.

Sammanfattningsvis kan konstateras att varje fall är individuellt, och någon universellt giltig metod för att lösa fall av dubbel hemvist existerar inte. I detta avsnitt behandlas därför bara allmänt hur en ömsesidig överenskommelse mellan

⁵⁵⁹ Enskilda individers dubbla hemvist avgörs i allmänhet inte enligt artikel 25(3).

⁵⁶⁰ Punkt 9 i kommentarerna till artikel 25(1), *OECD 2010*, s. 356.

⁵⁶¹ Se *Sasseville 1999*, s. 48, om olika orsaker till skatteavtalskonflikter.

⁵⁶² Om myndigheterna misstänker att dubbelboendet beror på bristande information, finns det skäl att överväga huruvida modellskatteavtalets artikel 26 om utbyte av information i stället borde tillämpas. Enligt *Söderholm* kan artikel 26 också användas parallellt med den ömsesidiga överenskommelsen för att få mera information om fallet i fråga. *Söderholm 1982*, s. 171.

⁵⁶³ Se *Stuart*, s. 192–193.

Finland och ett annat land går till i praktiken. Finland har inte infört skiljeförfarandet i sina skatteavtal, och har uppenbarligen inte heller för avsikt att göra det under den närmaste framtiden.⁵⁶⁴ Av denna orsak lämnas skiljeförfarandet utanför betraktelsen.

7.6.4.2 Statistik över ömsesidiga överenskommelser

Hur ofta länder förhandlar om ömsesidiga överenskommelser har länge varit oklart, eftersom tillgången till officiell statistik varit begränsad.⁵⁶⁵ De flesta länder har inte publicerat vare sig statistik eller utgången av enskilda överenskommelser.⁵⁶⁶ Avsaknaden av statistik har självfallet omöjliggjort jämförelser mellan olika länder. I samband med att artikel 25 blev föremål för OECD:s utvecklingsarbete uppstod också ett ökat intresse att utreda hur ömsesidiga överenskommelser används i praktiken. OECD har således sammanställt statistik över överenskommelseprocesser under åren 2006–2011.⁵⁶⁷ Denna statistik baserar sig på uppgifter som OECD:s medlemsländer och några utomstående länder försett OECD med. Det finns både allmän statistik täckande alla OECD-medlemsländer och mera detaljerad statistik över varje enskilt land. Först granskas det totala antalet fall av ömsesidiga överenskommelser i OECD:s medlemsländer, därefter statistik från Finland.

Tabell 2. Antalet nya fall som hänskjutits till ömsesidiga överenskommelser i OECD-medlemsländer.

År	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Antal nya fall	1 036	1 176	1 311	1 599	1 341	1 624

Tabell 3. Antalet förfaranden som gäller ömsesidiga överenskommelser i slutet av året i OECD-medlemsländer.

År	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Alla	2 353	2 671	2 897	3 413	3 328	3 838

⁵⁶⁴ Sverige har inte heller infört den nya skiljeklausulen i sina avtal, se *Sallander*, s. 47. Däremot har Sverige i skatteavtalet med Tyskland en klausul enligt vilken en skiljenämnd kan användas vid behov. Se *Monsenego 2013*, s. 17.

⁵⁶⁵ Se *Altman*, s. 107 ff., om statistiska data fram till år 2005.

⁵⁶⁶ *Altman* kritiserar att stater inte publicerar statistik över ömsesidiga överenskommelser. Se *Altman*, s. 491. Finland publicerar inte heller enskilda avgöranden. Se *Helminen 2002b*, s. 187 och *Söderholm 1981*, s. 288.

⁵⁶⁷ Statistiken finns tillgänglig på OECD:s databas *Mutual Agreement Procedure Statistics 2006–2011* (20.4.2013).

Någon separat statistik över avgjorda fall finns inte att tillgå. Förutom under år 2010 har det totala antalet fall av förfaranden som gäller ömsesidiga överenskommelser i slutet av året alltid ökat. Detta tyder på att flera nya fall inkommit än vad som avgjorts. Genom att räkna samman ingående fall och nya fall och subtrahera denna summa från utgående fall kan man sluta sig till hur många fall som avgjorts eller av någon annan orsak fallit bort från förfarandet. År 2009 avgjordes 1 083 fall ($2\,897 + 1\,599 - 3\,413$), d.v.s. det avgjordes betydligt färre mål än vad som tillkommit (1 599 nya fall år 2009). Motsvarande trend fortsatte åter år 2011. År 2010 var på många sätt ett exceptionellt år, dels för att färre nya mål tillkom än under de två föregående åren, dels för att flera mål avgjordes än vad som tillkom. År 2010 avgjordes 1 426 fall ($3\,413 + 1\,341 - 3\,328$), till skillnad från år 2009 då bara 1 083 fall avgjordes. Vad detta trendbrott år 2010 beror på är oklart.⁵⁶⁸ År 2011 avgjordes åter färre mål än vad som kom in (avgjorda mål 1 114, inkomna mål 1 624).

År 2010 har också varit ett intressant år med beaktande av behandlingstiderna. Behandlingstiderna har varierat från år till år, men i medeltal har de legat mellan 1,5–2 år. Ett fall tog i medeltal 22,10 månader år 2006, 18,93 månader år 2007, 22,42 månader år 2008, 22,82 månader år 2009, 27,30 månader år 2010 och 25,39 månader år 2011. År 2010 har det i medeltal tagit fyra månader längre att avgöra ett fall än under år 2009. Detta är förvånande i och med att flera mål avgjorts år 2010 än under tidigare år.

Av OECD:s allmänna statistik framgår för Finlands del både antalet nya fall och antalet fall av ömsesidig överenskommelse vid slutet av året. Statistiken täcker åren 2006–2011.

Tabell 4. Antalet nya fall som hänskjutits till ömsesidiga överenskommelser i Finland.

År	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Antal nya fall	1	11	8	5	11	13

Tabell 5. Antalet förfaranden som gäller ömsesidiga överenskommelser i slutet av året i Finland.

År	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Totalt	12	22	20	22	32	37

Utöver statistiken ovan finns det därtill detaljerade statistiska uppgifter som bara omfattar Finland. Denna statistik täcker främst åren 2006–2011, men till vissa

⁵⁶⁸ Trendbrottet kan knappast bero på det nya skiljeförfarandet, eftersom klausulen tills vidare bara införts i ett fåtal skatteavtal.

delar har också data från åren 2004 och 2005 redogjorts för.⁵⁶⁹ Statistik från tidigare år finns bara sporadiskt att tillgå.⁵⁷⁰ Den av OECD publicerade detaljerade statistiken över Finland är den första systematiska och regelbundet utgivna statistiken över ömsesidiga överenskommelser i Finland. Statistiken är en aning svårsläst, men sammanfattningsvis kan rapporteras att ett fall avgjordes genom ömsesidig överenskommelse år 2006, ett fall år 2007, tio fall år 2008, tre fall år 2009, ett fall år 2010 och åtta fall år 2011. År 2006 avgjordes 7,69 % av samtliga fall, år 2007 avgjordes 3,34 %, år 2008 avgjordes 33,33 %, år 2009 avgjordes 12 %, år 2010 avgjordes 3,03 % och år 2011 avgjordes 17,78 %.⁵⁷¹ År 2008 var ett exceptionellt år i och med att så många fall avgjordes i jämförelse med de andra åren.⁵⁷²

Den finska statistiken nämner inga behandlingstider, men ur statistiken från år 2010 kan utläsas att de äldsta fallen är åtminstone från år 2005.⁵⁷³ Dessa har således behandlats i minst fem år. Behandlingstiderna är självfallet beroende av båda avtalsparternas samarbetsvilja, varför de långa behandlingstiderna inte bara kan tillskrivas den ena parten. Enligt *Söderholm* dröjer det mellan ett och tre år att nå överenskommelser efter inledda processer.⁵⁷⁴ Hur ofta fall förblir olösta, och vad som händer i de olösta fallen, framgår inte.⁵⁷⁵ Vad fallen gäller framkommer inte heller. På OECD:s hemsida har en ”Finland Dispute Resolution Country Profile” publicerats. Tidigare angavs att de flesta fallen gäller dubbelbeskattning, medan tolknings- och tillämpningsfrågor är sällsynta. Numera (sedan 30.1.2013) nämns att de flesta fall gäller transfer pricing eller tolkning och tillämpning av

⁵⁶⁹ Statistiken från åren 2006 och 2007 täcker bara de angivna åren. Statistiken från 2008–2011 är mera omfattande och sträcker sig längre bak i tiden. Statistiken finns tillgänglig på OECD:s databas *Mutual Agreement Procedure Statistics 2006-2011* (20.4.2013).

⁵⁷⁰ *Söderholm* har redogjort för statistik från tidigare år, se *Söderholm 1981*, s. 283 ff.

⁵⁷¹ Procenttalen erhöles genom att dividera antalet avgjorda fall med fallen i slutet av året ökat med de avgjorda fallen. Procenttalet för år 2008 räknades således ut genom att dividera de 10 avgjorda fallen med de oavgjorda fallen i slutet av året, d.v.s. 20, ökat med de 10 avgjorda fallen.

⁵⁷² Enligt *Söderholm* var år 1980 också ett exceptionellt år. Detta år mottogs minst 36 yrkanden på ömsesidig överenskommelse. Se *Söderholm 1981*, s. 283.

⁵⁷³ Statistiken från år 2010 finns tillgänglig på OECD:s databas *Mutual Agreement Procedure Statistics 2006-2011* (20.4.2013).

⁵⁷⁴ *Söderholm 1981*, s. 283. Finland nämns som ett land med extremt lång processtid (48–72 mån). *Altman*, s. 187. Enligt *överinspektör Harri Joiniemi* varierar behandlingstiderna mycket beroende på ärendet och avtalslandet, varför det inte är möjligt att ge allmängiltiga uppskattningar av processtiderna. Intervju med *överinspektör Harri Joiniemi* 23.11.2011.

⁵⁷⁵ Jfr *Auranen*, som anför att man genom ömsesidiga överenskommelser har lyckats lösa alla fall av dubbelbeskattning. Observera att denna information är från 1980-talet. Se *Auranen 1980*, s. 12. Även *Pettersson* framför att så gott som alla fall av ömsesidig överenskommelse finner en lösning. Se *Pettersson*, s. 156.

avtal.⁵⁷⁶ Enligt en källa har tre personbeskattningsrelaterade fall avgjorts genom ömsesidiga överenskommelser under perioden 2000–2007.⁵⁷⁷

Den finska statistiken är också såtillvida iögonfallande att antalet processer som gäller ömsesidiga överenskommelser är mycket lågt i förhållande till andra länder av motsvarande storlek. I slutet av år 2011 var bara 37 fall av ömsesidig överenskommelse anhängiga i Finland. Samtidigt var 110 fall anhängiga i Österrike, 57 i Danmark, 44 i Norge och 136 i Sverige. Vad denna skillnad kan bero på framgår inte av statistiken.

OECD:s statistiska data bidrar visserligen till en djupare förståelse av överenskommelseprocessen, men några alltför långtgående slutsatser kan inte dras utifrån statistiken. Statistikföringen är selektiv och lämnar därför många frågor öppna. Vad förhandlingarna om ömsesidiga överenskommelser gäller framgår inte. Det framgår inte heller hur många fall som avgörs, avskrivs eller av någon annan orsak avlägsnas från statistiken. Statistiken kan också vara missvisande genom att samma fall har statistikförts i båda inblandade länder. Trots denna eventuella dubbla statistikföring är det sannolikt att bara en del av samtliga skatteavtalskonflikter syns i statistiken. Mörkertalet är svårt att uppskatta utifrån statistiken.⁵⁷⁸ Mörkertalet påverkas i synnerhet av hur enkelt en skatteavtalskonflikt klassificeras som ett fall av ömsesidig överenskommelse. Förmodligen varierar praxis från land till land. *Helminen* anger att fall av dubbelbeskattning i Finland ofta kan lösas genom ensidiga åtgärder från de finska myndigheternas sida eller genom informella förhandlingar som inte kan klassificeras som ömsesidig överenskommelse.⁵⁷⁹ Vidare vill jag påpeka att det säkerligen händer att den ena eller den andra staten är ovillig att föra ärendet till ömsesidig överenskommelse, varvid fallet inte heller syns i statistiken. I andra fall anser skattesubjektet det eventuellt vara lönlöst att över huvud taget yrka på överenskommelseförfarandet. Dessa olika faktorer bidrar till att alla potentiella fall inte syns i statistiken. Oberoende av dessa brister klargör statistiken att skatteavtalsstridig beskattning är ett växande problem och att det finns ett behov av ett effektivare överenskommelseförfarande.

⁵⁷⁶ Se *Finland Dispute Resolution Country Profile*.

⁵⁷⁷ Ett av fallen gällde dubbelboende. I detta fall avstod avtalsparten från sitt yrkande på skatteavtalsmässig hemvist. Intervjuer med överinspektör *Mirjami Saarela* 4.12.2007 och 11.6.2007. Enligt inofficiella uppgifter skulle det för tillfället finnas några fall av ömsesidig överenskommer gällande dubbel hemvist under behandling. I Sverige har det åtminstone förekommit några fall av ömsesidig överenskommelse som gällt bestämmandet av hemvist. Se *Sallander*, s. 224–226, 459–461 och 438–440.

⁵⁷⁸ *Altman* anger att parterna i uppskattningsvis 10 % av alla potentiella dubbelbeskattningsfall i industriländerna har försökt lösa tvistefrågan genom ömsesidiga överenskommelser. Hur väl konflikterna lösts har berott på vad ärendet gäller. Generellt kan konstateras att överenskommelser nås enklare i fall som gäller inkomstallokering än i övriga fall. Se *Altman*, s. 491.

⁵⁷⁹ *Helminen 2002b*, s. 187.

7.6.4.3 Reglering av ömsesidig överenskommelse

Generellt kan man säga att regleringen av förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser är outvecklad på nationell nivå. Även artikel 25 i OECD:s modellskatteavtal jämte kommentarerna är förhållandevis vagt formulerade och inte anpassade för att i praktiken effektivt styra ömsesidiga överenskommelseprocesser. Som motargument kan dock åberopas att en ömsesidig överenskommelse som förfarande är en mycket informell process mellan två staters behöriga myndigheter, och att varje fall är unikt, varvid ett strikt förfarandeprotokoll inte är nödvändigt eller ens önskvärt. Detta argument omintetgör dock inte det faktum att oregelbundenheter i förfarandet samt avsaknaden av information om förfarandet kan ses som en rättssäkerhetsrisk för skattesubjektet.

Regleringen i Finland är obefintlig. Det saknas allt från lagstiftning, förordningar och anvisningar till myndighetsbeslut som uttryckligen gäller förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser. Skatteförvaltningen har dock i all korthet berört temat i sin publikation *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*. Den mest grundläggande informationen om ömsesidig överenskommelse i Finland finns i dokumentet ”Finland Dispute Resolution Country Profile” på OECD:s hemsida.⁵⁸⁰ Några för verkställandet av den ömsesidiga överenskommelsen principiellt viktiga enskilda normer har inkluderats i BFörfL. Dessutom har några artiklar skrivits om temat. Till skillnad från Finland finns det dock länder där man har publicerat detaljerade instruktioner om förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser.⁵⁸¹

7.6.4.4 Hur ömsesidiga överenskommelser genomförs i praxis

7.6.4.4.1 Allmänna förutsättningar

Överenskommelseförfarandet inleds med att skattesubjektet till finansministeriet eller Skatteförvaltningen skickar en formfri yrkan på ömsesidig överenskommelse i ärendet.⁵⁸² I *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013* rubriceras ansökan som ”Begäran att det i skatteavtalet avsedda förfarande som gäller ömsesidiga

⁵⁸⁰ Se *Finland Dispute Resolution Country Profile*.

⁵⁸¹ Japan har givit omfattande anvisningar om ömsesidig överenskommelse. Se närmare *Ohno*, s. 110–123. Nederländernas finansministerium har likaså nyligen utfärdat en instruktion om ömsesidig överenskommelse, se *Sporken – Bouman*, s. 18–20. Även i Turkiet har myndigheterna givit ut en instruktion, se *Duran – Denge*, s. 168–169. Om processen vid ömsesidiga överenskommelser i Indien, se *Phatarphekar – Singh*, s. 56–58.

⁵⁸² Se *Finland Dispute Resolution Country Profile*. För en kort introduktion till den ömsesidiga överenskommelsen som förfarande, se *Niinikoski*, s. 61–64.

överenskommelser ska inledas”.⁵⁸³ I fall av dubbel hemvist kan personen framföra sin ansökan till vartdera landet, eftersom han anses ha hemvist i båda länderna. För att personen skall ha rätt att yrka på ömsesidig överenskommelse förutsätts att villkoren i artikel 25 i skatteavtalet uppfylls. Dubbel hemvist leder enkelt till dubbelbeskattning. För övrigt kan bara en hemvist föreligga enligt skatteavtalet. I artikel 4(2) föreskrivs den ömsesidiga överenskommelsen som sista metod för att avgöra hemvistfrågan. Således uppfylls de formella kraven i artikel 25(1).

Skattemyndigheterna rekommenderar dock att skattesubjektet tar kontakt med Skatteförvaltningen innan ansökan görs så att man kan utreda om det finns förutsättningar att genom en ömsesidig överenskommelse avgöra saken.⁵⁸⁴ I den nationella rätten finns ingen tidsgräns för när personen skall framföra yrkandet, varför den skatteavtalsbaserade tidsgränsen, som vanligen är tre år, således skall iaktas.⁵⁸⁵ Förfarandet är kostnadsfritt för individer.⁵⁸⁶ Personen behöver dessutom inte ta ställning till vilket lands beskattning som är i strid med skatteavtalet.⁵⁸⁷

En relevant fråga är när det lönar sig att yrka på ömsesidig överenskommelse och när nationella besvärsvägar skall prioriteras. Om den dubbla hemvisten har sin grund i klart felaktig tillämpning av nationella boenderegler i den ena staten, kan det vara värt att använda nationella rättsmedel i denna stat.⁵⁸⁸ Ömsesidiga överenskommelser lämpar sig klart bäst i de fall där den dubbla hemvisten beror på olika tolkningar av *tie breaker*-regeln. När orsaken ligger i felaktiga eller bristfälliga uppgifter om fallet i fråga, är både nationella rättsmedel och en ömsesidig överenskommelse tillämplig.⁵⁸⁹ *Söderholm* anser dock att den ömsesidiga överenskommelsen är särskilt praktisk i de fall där den skattskyldige anser det vara alltför komplicerat att anföra besvär över beskattningen i en annan stat. I dessa fall fungerar den ömsesidiga överenskommelsen i praktiken som ett alternativt rättsmedel i den andra staten.⁵⁹⁰

⁵⁸³ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 363.

⁵⁸⁴ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 363.

⁵⁸⁵ Enligt *Karjalainen – Raunio* begränsar skatteavtalets tidsgräns inte rätten att få en ömsesidig överenskommelse inledd enligt nationell rätt. Däremot kan den andra staten ha tidsgränser för när ömsesidiga överenskommelser senast kan inledas. Se *Karjalainen – Raunio*, s. 247–248.

⁵⁸⁶ Se t.ex. *Söderholm 1981*, s. 287. Enligt profilen står det bara ”none” vid avgifter. Se *Finland Dispute Resolution Country Profile*.

⁵⁸⁷ *Söderholm 1982*, s. 169.

⁵⁸⁸ Finland har inte behörighet att tolka andra länders nationella skattelagar, varför det skulle vara olämpligt att de finska skattemyndigheterna genom en ömsesidig överenskommelse försökte tillrättvisa den andra staten i fråga om dess nationella lagstiftning. Däremot kan Finland nog tillrättvisa den andra staten om de verkliga omständigheterna i fallet.

⁵⁸⁹ Skattemyndigheterna har i regel större resurser än skattesubjektet att utreda rättsfakta. Se även *Söderholm 1982*, s. 173.

⁵⁹⁰ *Söderholm 1982*, s. 169.

7.6.4.4.2 Utgångspunkten i nationell rätt vid ömsesidig överenskommelse

BFörFL 89.3 § är central när det gäller förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser i Finland. Stadgandet gör det möjligt att verkställa de åtgärder som överenskommelsen förutsätter. Första meningen i BFörFL 89.3 § lyder enligt följande:

”Om en beskattningsåtgärd medför dubbelbeskattning eller i övrigt beskattning som strider mot syftet med ett statsfördrag som har ingåtts med en främmande stat för undvikande av dubbelbeskattning, kan finansministeriet på ansökan och på de villkor som det bestämmer, helt eller delvis bevilja befrielse från skatt som har debiterats i Finland.”⁵⁹¹

I BFörFL 89.3 § stadgas att finansministeriet vidtar åtgärder ”på ansökan”. Detta tyder på att granskningen av dubbelbeskattningen inleds bara om personen i fråga yrkar på detta. Trots formuleringen torde myndigheterna också på eget initiativ kunna granska fysiska personers dubbelboendekonflikter, samt vid behov initiera ömsesidiga överenskommelser.⁵⁹² Skattemyndigheternas möjlighet att självmant vidta åtgärder är viktigt med tanke på att skattesubjektet inte nödvändigtvis känner till den skatteavtalsstridiga beskattningen eller så kan han sakna kunskap om de rättsmedel som står till buds. Myndigheterna har dessutom direkt med stöd av artikel 25(3) i modellskatteavtalet rätt att i vissa fall på eget initiativ och genom ömsesidig överenskommelse avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkommer i fråga om tolkningen eller tillämpningen av avtalet.

Enligt BFörFL 89.3 § är finansministeriet den enda behöriga myndigheten när det gäller ömsesidiga överenskommelser i Finland. Enligt BFörFL 89.5 § kan finansministeriet dock befullmäktiga Skatteförvaltningen att avgöra sådana ansökningar som avses i BFörFL 89.3 § och att förhandla om ömsesidiga överenskommelser. I praktiken har så även skett.⁵⁹³ Finansministeriet saknar resurser för att sköta alla överenskommelseförfaranden, dessutom har Skatteförvaltningen mera erfarenhet om den praktiska beskattningen. Alla skatteavtal tillåter dock inte att behörigheten förs över. I de flesta skatteavtal nämns i artikel 3(1) punkt f) att behörig myndighet är finansministeriet eller en befullmäktigad myndighet

⁵⁹¹ Det stadgande som BförFL 89.3 § bygger på infördes genom lagen om ändring av beskattningslagen (334/1983) i beskattningslagen 126 a §. Före år 1983 fanns det inga nationella regler för verkställandet av en ömsesidig överenskommelse. Se närmare *Söderholm 1981*, s. 284, *Linna-kangas 1987*, s. 209 och RP 252/1982 rd, s. 1.

⁵⁹² Se *Vogel 1997*, Art. 25. Mutual Agreement Procedure, marg.nr. 34 (s. 1354). Se även *Koch*, s. 118.

⁵⁹³ I FMf om förordnande för Skatteförvaltningen att såsom behörig myndighet avgöra vissa ärenden som avses i internationella avtal om beskattning (FMf 1485/2011) har finansministeriet uttryckligen givit Skatteförvaltningen behörighet att sköta den ömsesidiga överenskommelsen.

eller ett befullmäktigat ombud.⁵⁹⁴ I vissa äldre skatteavtal nämns finansministeriet som enda behörig myndighet. I dessa fall kan behörigheten inte överlåtas till Skatteförvaltningen.⁵⁹⁵ Finansministeriet har behållit sig rätten att sköta den ömsesidiga överenskommelsen i principiellt viktiga ärenden samt i mål med stora fiskala intressen. Gränsen för ett stort fiskalt intresse ligger vid 50 000 euro.⁵⁹⁶

BFörfL 89.3 § kan tillämpas såväl på juridisk som ekonomisk dubbelbeskattning, såvida skatteavtalet också gäller ekonomisk dubbelbeskattning.⁵⁹⁷ Det behöver inte heller vara fråga om dubbelbeskattning, per definition räcker det att beskattningen strider mot skatteavtalet. Dessutom kan BFörfL 89.3 § tillämpas oberoende av om beskattningen i Finland har varit lagenlig eller inte.⁵⁹⁸ Om det däremot föreligger varken dubbelbeskattning eller skatteavtalsstridig beskattning, kan skattemyndigheterna avvisa yrkandet på ömsesidig överenskommelse.⁵⁹⁹ Skattesubjektet kan således inte t.ex. yrka att avtalsstaterna skall inleda ömsesidig överenskommelse för att modifiera de skatteavtalsartiklar som inte behagar honom.

Ett beslut som meddelats med stöd av BFörfL 89.3 § får enligt BFörfL 89.6 § inte överklagas, däremot kan en ny ansökan alltid göras. Det är viktigt att möjligheten att lämna in ytterligare ansökningar bevaras, särskilt i de fall där förhandlingarna inte leder till resultat. Med tanke på att hela proceduren kan pågå mycket länge, borde skattesubjektet beviljas betalningsarrangemang (tidigare uppskov) med betalning av skatt.⁶⁰⁰

7.6.4.4.3 Ömsesidig överenskommelse i förhållande till besvärinstanser

Ansökan om ömsesidig överenskommelse förhindras inte av att ärendet är anhängigt vid en nationell domstol eller någon annan besvärinstans.⁶⁰¹ Enligt finansministeriet kan en ömsesidig överenskommelse ingås trots att ett avgörande redan har givits i samma ärende. Den ömsesidiga överenskommelsen kan också avvika från avgörandet. Likaså kan skattesubjektet, om han är missnöjd med den ömsesidiga överenskommelsen, anföra besvär i samma ärende hos en domstol.

⁵⁹⁴ En lista på sådana skatteavtal finns i FMf 1485/2011.

⁵⁹⁵ Skatteavtal enligt vilka behörighet inte kan delegeras till någon annan myndighet har slutits med Spanien och Egypten.

⁵⁹⁶ Se FMf 1485/2011 och BFörfL 89.5 §. Tidigare var summan 300 000 mark. Se *Andersson 1996a*, s. 134.

⁵⁹⁷ RP 252/1982 rd, s. 2. Före lagförändringen hade *Söderholm* företrätt åsikten att även ekonomisk dubbelbeskattning kan vara föremål för den ömsesidiga överenskommelsen, åtminstone om det kan visas att ekonomisk dubbelbeskattning regleras i skatteavtalet. *Söderholm 1982*, s. 173.

⁵⁹⁸ *Andersson 1996a*, s. 134.

⁵⁹⁹ Om grunder för att avvisa ömsesidig överenskommelse, se *Söderholm 1981*, s. 286.

⁶⁰⁰ RP 252/1982 rd, s. 2–3.

⁶⁰¹ *Söderholm 1982*, s. 173.

Däremot kan man enligt BFörfL 89.6 § inte söka ändring över överenskommelsen i sig. Domstolen är inte heller bunden av den ömsesidiga överenskommelsen som om det vore en bindande rättsnorm.⁶⁰² Detta är förstäligt i och med att en överenskommelse i en enskild individs ärende inte är ett statsfördrag. En överenskommelse gäller inte heller lagstiftningsområdet, publiceras inte och ges inte heller ett fördragsserienummer.⁶⁰³ Däremot binder en överenskommelse nog staten.⁶⁰⁴ Domstolsavgöranden och överenskommelser kan således ges oberoende av varandra. Detta orsakar dock problem beträffande prioriteringsordningen mellan dem. Av dessa orsaker är det viktigt att försöka undvika konflikter mellan en ömsesidig överenskommelse och ett domstolsavgörande.

Konflikter mellan domstolsavgöranden och överenskommelser kan uppstå, eftersom domstolar och de myndigheter som förhandlar om de ömsesidiga överenskommelserna har olika utgångspunkter för sin bedömning av fallet. Domstolen gör alltid en rättslig bedömning av situationen. Finansministeriet eller Skatteförvaltningen kan göra såväl en rättslig bedömning som en ändamålsenlighetsbedömning. Således kan dessa instanser komma till olika resultat i samma ärende.⁶⁰⁵

Om ett ärende förs till ömsesidig överenskommelse, kan det genom överenskommelseförfarandet t.ex. framkomma ny information som ändrar Finlands uppfattning av situationen. Skatteförvaltningen eller finansministeriet kan på basis

⁶⁰² Uppgifterna om förhållandet mellan dom och ömsesidig överenskommelse baserar sig på intervjuer med *överinspektör Harri Joiniemi* 23.11.2011 och 28.11.2011. Jfr *Helminen*, kapitel 18, rubrik "Keskinäinen sopimusmenettely" (4.6.2012). I Sverige har inte en ömsesidig överenskommelse heller ansetts binda domstol, se *Sallander*, s. 224–226.

⁶⁰³ Frågan om förhållandet mellan en ömsesidig överenskommelse och ett domstolsförfarande är på detaljnivå mera komplicerad än så. Om en ömsesidig överenskommelse resulterar i att Finland skall befria viss inkomst från skatt, sker detta enligt BFörfL 89.3 §. Om befrielse avgör bara finansministeriet och Skatteförvaltningen, och beslutet kan inte överklagas. Om samma ärende behandlas i domstol, kan domstolen t.ex. besluta att skattegrunden är felaktig, att skattesubjektet inte är skattskyldigt för inkomsten i fråga eller att någon skattskyldighet inte föreligger över huvud taget. I en dylik situation förfaller hela skatten, varvid det inte heller är möjligt att bevilja befrielse från den. Om skatten dock kvarstår, måste befrielsebeslutet respekteras, eftersom man enligt BFörfL 89.6 § inte kan anföra besvär över befrielsebeslutet.

⁶⁰⁴ Vad som avses med begreppet "vara bindande för staten" kräver ett förtydligande. En överenskommelse sluts vanligen bara i de fall där beskattningen inte kan åtgärdas genom rättelse. Om det sluts en överenskommelse innebär detta att Skatteförvaltningen eller finansministeriet i praktiken måste bevilja befrielse från skatt enligt överenskommelsen. Däremot binder inte överenskommelsen skatterättsenämnden eller domstolar.

⁶⁰⁵ *Söderholm* anser att en domstol inte är bunden av en ömsesidig överenskommelse. Han argumenterar att domstolen bedömer bara vad som juridiskt sett är rätt, medan de kompetenta myndigheterna i en avtalskonflikt avser lösa konflikten med beaktande av rättvisaspekter och genomförbarhet. Han anser således att skattesubjektet kan antingen ty sig till den ömsesidiga överenskommelsen eller välja att använda sig av nationella rättsmedel. Se *Söderholm* 1981, s. 288. Om förhållandet mellan domstolsavgöranden och överenskommelser, se RP 252/1982 rd, s. 2.

av den nya informationen komma fram till att tolkningen av skatteavtalet eller nationell rätt ursprungligen varit felaktig. I en sådan situation elimineras konflikten inte genom befrielse enligt BFörfL 89.3 §, utan genom rättelse. Eftersom det gjorts en rättslig bedömning av situationen, borde ingen konflikt uppstå mellan domstolsförfarande och överenskommelse, förutsatt att domstolen tolkar det nya materialet på samma sätt som finansministeriet eller Skatteförvaltningen. En rättelse är däremot ett överklagbart beslut.

De problematiska situationerna uppstår främst i de fall där Skatteförvaltningen eller finansministeriet baserar sina åtgärder på en ändamålsenlighetsprövning. Om båda avtalsslutande staterna i en konfliktsituation är ovilliga att ändra på sin tolkning av skatteavtal eller nationell rätt, måste den dubbla beskattningen i sista hand elimineras genom en ömsesidig överenskommelse. I dessa fall kvarstår den ursprungliga konflikten, men den dubbla eller avtalsstridiga beskattningen undanröjs enligt överenskommelsen. I Finland verkställs denna överenskommelse i praktiken genom beviljandet av befrielse enligt BFörfL 89.3 §. I dessa fall är det fullt möjligt att ett avgörande och en överenskommelse leder till olika resultat, eftersom bedömningen görs på olika grunder. Om domstolsavgörandet har givits tidigare än överenskommelsen, borde inga problem uppstå. Däremot kan problem uppstå när skattesubjektet anför besvär över sin beskattning efter att en ömsesidig överenskommelse ingåtts.⁶⁰⁶ Själva befrielsebeslutet kan dock inte överklagas.

Om besvär anförs efter att en ömsesidig överenskommelse ingåtts i en dubbelboendesituation, kan problematiska situationer uppstå. Det kan t.ex. uppstå situationer där hemvist helt och hållet saknas: Finland och staten X ingår en ömsesidig överenskommelse i ett dubbelboendefall enligt vilket Finland skall anses vara hemviststaten enligt skatteavtalet. Därefter anför skattesubjektet besvär till nationell domstol i sitt ärende och yrkar på begränsad skattskyldighet i Finland. Nationell domstol i Finland godkänner inte överenskommelsen och anser att

⁶⁰⁶ Förhållandet mellan ett domstolsavgörande och en ömsesidig överenskommelse i samma ärende är också av andra orsaker problematiskt. Att jämföra en ömsesidig överenskommelse med ett domstolsavgörande är inte lämpligt av följande skäl. Överenskommelsen är inte på samma sätt slutlig och auktoritativ som ett domstolsavgörande. Vid ömsesidiga överenskommelser är det dessutom alltid fråga om att lindra beskattning, medan ett domstolsavgörande även kan öka skattebördan. Ett domstolsavgörande kan utvecklas till ett prejudikat, medan en ömsesidig överenskommelse alltid gäller enskilda fall och inte publiceras. Domstolen tillämpar nationell rätt och tolkar skatteavtal, den ömsesidiga överenskommelsen är mera lik en kompromiss. Domstolen är dessutom förpliktad att fatta ett beslut, då skattemyndigheterna bara är förpliktade att förhandla, inte att finna en lösning. Ett domstolsavgörande gäller bara för Finlands del, medan en ömsesidig överenskommelse binder båda avtalsstaterna. Vid ömsesidiga överenskommelser har myndigheterna tillgång till ett mer omfattande material än domstolen i rättsprocesser. Se *Söderholm 1982*, s. 172–173.

skattesubjektet inte överhuvudtaget skall anses vara allmänt skattskyldigt i Finland. I dessa fall kan skattesubjektet komma att sakna hemvist helt och hållet.⁶⁰⁷

Hur konflikter mellan domstolsavgöranden och ömsesidiga överenskommelser skall undvikas har diskuterats i rättslitteraturen. Det har redan kommit fram att praxis varierar mellan olika länder. I vissa länder anses en överenskommelse binda domstolen, medan andra länder godkänner avgöranden i samma ärende. Ibland måste besvären återtas för att en ömsesidig överenskommelse skall kunna inledas och ibland måste skattesubjektet förbinda sig att acceptera överenskommelsen villkorslöst. I Finland brukade skattemyndigheterna tidigare invänta ett domstolsavgörande innan en ömsesidig överenskommelse initierades.⁶⁰⁸ Därefter infördes BFörFL 89.3 § enligt vilken finansministeriet kan fatta beslut på ”de villkor som det bestämmer”, vilket betyder att ömsesidiga överenskommelser kan ingås villkorligt. Regeln är öppen och det framkommer inte vilka villkor som kan ställas för överenskommelsen. Det har spekulerats huruvida villkoren kunde vara t.ex. att skattesubjektet måste avstå från sin rätt att söka ändring, avsluta en pågående process eller förbinda sig till en eventuell ömsesidig överenskommelse.⁶⁰⁹ Numera anses bestämmelsen i BFörFL 89.3 § föråldrad och alltför oklar. Dessutom kan det sättas i fråga om skattesubjektet över huvud taget kan avstå från sin rätt att söka ändring. Således ställs bara som villkor att befrielsen från skatt enligt BFörFL 89.3 § upphör till den del ett domstolsavgörande ändrar på utgången i ärendet.

Om en avvikande dom ges i samma ärende som är föremål för den ömsesidiga överenskommelsen, är risken stor att skatteavtalskonflikten förblir olöst. I praktiken väntar skattemyndigheterna fortsättningsvis ofta på ett laga kraft vunnet domstolsavgörande för att inga oklara situationer skall uppstå.⁶¹⁰ Det kan dock anses ändamålsenligt att myndigheterna går in för att träffa en ömsesidig överenskommelse, trots att samma ärende behandlas i domstol, i de fall där en person enligt finsk nationell rätt och skatteavtal entydigt har boende och hemvist i Finland och den andra avtalsstaten förfarit felaktigt. Om det är uppenbart att frågan om boende och hemvist avgjorts på felaktiga grunder enligt nationell rätt i Finland, kan inte ömsesidig överenskommelse inledas. I dessa fall rättas den felaktiga beskattningen genom antingen en dom eller myndigheternas självrättelse.

⁶⁰⁷ Se *Sallander*, s. 226–228, för ett verkligt fall.

⁶⁰⁸ I RP 252/1982 rd, s. 2 och *Söderholm 1982*, s. 172.

⁶⁰⁹ *Söderholm* spekulerade i vilka villkor som kan ställas i en ömsesidig överenskommelse redan innan BFörFL 89.3 § trädde i kraft. Se *Söderholm 1981*, s. 287.

⁶¹⁰ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 363, *Karjalainen – Raunio*, s. 248, *Helminen*, kapitel 18, rubrik ”Keskinäinen sopimusmenettely” (4.6.2012) och *Helminen 2002b*, s. 187.

7.6.4.4.4 Ömsesidiga överenskommelser som förfarande i praktiken

I BFörFL 89.3 § föreskrivs det inte uttryckligen att finansministeriet skall inleda eller delta i ömsesidiga överenskommelser, men detta blir i praktiken följden.⁶¹¹ Framställningen ovan ger vid handen att det vanligen är skatteförvaltningen som sköter förhandlingarna. Enligt BFörFL 89.3 § vidtas åtgärder på ansökan. Efter att ha stiftat bekantskap med ansökan bedömer Skatteförvaltningen om Finland eller den andra avtalsstaten har förfarit felaktigt. Om det genom ansökan blir klart att Finland förfarit felaktigt, kan felet rättas på den finska sidan utan att någon ömsesidig överenskommelse måste inledas. Om Skatteförvaltningen anser att den andra staten har förfarit felaktigt i sin beskattning, vidtas åtgärder för att inleda förhandlingar om en ömsesidig överenskommelse med staten i fråga. Finland har inga officiella eller inofficiella riktlinjer för hur dessa förhandlingar skall gå till. Således är förfarandet formfritt och anpassat till situationen.

Själva förhandlingarna kan ske skriftligen eller muntligen.⁶¹² Skriftliga förhandlingar är dock vanligare. Skatteförvaltningen sammanfattar i ett brev omständigheterna i fallet och de rättsliga regler som ligger till grund för beskattningen i Finland. Det redogörs också för Finlands tolkning och rättsliga ställningstaganden. Därefter kontaktas den behöriga myndigheten i den andra avtalsstaten. Efter att svar erhållits bedömer Skatteförvaltningen huruvida det är Finland eller den andra staten som är skyldig att vidta åtgärder. Beroende på vilket beslut som fattas åtgärdas beskattningen direkt i Finland, eller så fortsätter förhandlingarna.⁶¹³ Skatteförvaltningen framför vanligen att personen inte i Finland skulle anses ha hemvist enligt skatteavtalet under samma omständigheter. I förhandlingarna försöker Finland således övertyga motparten om att beskattningen i Finland bygger på en korrekt tolkning av hemvistartikeln i skatteavtalet.

Om parterna inte kan enas om vem som förfarit felaktigt och orsakat skatteavtalskonflikten, måste den dubbla beskattningen i sista hand elimineras genom en ömsesidig överenskommelse. Ordet ”ömsesidig överenskommelse” antyder att det är fråga om ett avtal av något slag. I praktiken är den ömsesidiga överenskommelsen bara ett brev innehållande ett kompromissförslag som vardera skatteavtalsparten godkänt. Något strikt formbundet avtal ingås således inte.⁶¹⁴ Den process som behandlats ovan bygger inte officiellt på MEMAP,⁶¹⁵ trots att stora likheter förekommer mellan förfarandet i Finland och MEMAP.

⁶¹¹ Även i propositionen till normen formuleras klart att avsikten med den är att möjliggöra ömsesidig överenskommelse. Se RP 252/1982 rd, s. 1–2. Se *Auranen 1979*, s. 273 ff., om hur dubbelbeskattning åtgärdades före denna lag.

⁶¹² RP 252/1982 rd, s. 1.

⁶¹³ Intervju med överinspektör Harri Joiniemi 23.11.2011.

⁶¹⁴ Intervju med överinspektör Harri Joiniemi 28.11.2011.

⁶¹⁵ MEMAP, *OECD 2007b*.

Om motparten avstår från sin beskattningsrätt leder den ömsesidiga överenskommelsen inte till några egentliga åtgärder för Finlands del, eftersom Finland fortsätter att beskatta som om Finland vore hemvist enligt skatteavtalet. Om Finland däremot avstår från sitt yrkande på hemvist enligt skatteavtalet, ses Finland i fortsättningen som källstat. I dessa fall ingås ingen överenskommelse, eftersom beskattningen åtgärdas på annat vis. Finland kan bara avstå från yrkan på hemvist enligt skatteavtalet på rättsliga grunder, inte ändamålsenlighetsgrunder. Om en ömsesidig överenskommelse ingåtts, eftersom parterna inte kunnat lösa konflikten på något annat sätt, möjliggör BFörFL 89.3–4 § de eftergiftsåtgärder som förutsätts av Finland. Den skatt som skatteavtalsstridigt påförts i Finland kan efteråt överföras till den egentliga skatteavtalsmässiga hemviststaten (SkUppbL 43.1 § 4 punkten). På återbetalningar till följd av beslut om befrielse från skatt betalas ingen ränta.⁶¹⁶ Befrielsen gäller också kommunalskatt och kyrkoskatt, dock så att kommunen och församlingen skall beredas tillfälle att bli hörda.

Den skattskyldige är inte part i förhandlingarna. Han skall dock medverka i processen genom att lämna in all information som behövs för behandlingen av ärendet. Enligt principen om god förvaltning bör den skattskyldige höras i processen. Han kan även ges möjlighet att ta ställning till material som lagts fram under den ömsesidiga överenskommelsen. *Söderholm* utesluter inte heller möjligheten att skattesubjektet vittnar vid förfarandet.⁶¹⁷ Hur skattesubjektet i praktiken skall delta i processen anges varken i nationell rätt eller i instruktioner för myndigheterna.

7.7 SAMMANFATTNING

I detta kapitel har modellskatteavtalen samt de finska skatteavtalen behandlats med hänsyn till regleringen av hemvist och ömsesidig överenskommelse. Först behandlades i korthet OECD:s och FN:s modellskatteavtal samt de finska skatteavtalens uppkomst, utveckling och funktion. I samband med redogörelsen för OECD:s och FN:s modellskatteavtal framkom att avtalen skiljer sig i mångt och mycket. Den mest väsentliga skillnaden består i att FN:s modellskatteavtal ger

⁶¹⁶ I regeringspropositionen har detta motiverats på följande vis: ”Denna princip bygger på tanken att ränta erläggs på återbäringsbelopp i de fall då skatt uppburits utan grund. Beslut i enlighet med den nu förslagna 126 a § beskattningsslagen grundar sig inte på laglighetsprövning, och befrielse från skatt på grundval av förfarandet vid ömsesidig överenskommelse innebär därför inte ett ställningstagande i fråga om beskattningen var rätt verkställd i Finland.” RP 252/1982 rd, s. 3.

⁶¹⁷ *Söderholm 1981*, s. 287.

källstaten en större beskattningsbehörighet. Finland har i huvudsak följt OECD:s modellskatteavtal, också om undantag förekommer. I kapitlet behandlades också förhållandet mellan nationell rätt och skatteavtal. Det visade sig bl.a. att skatteavtalen i praktiken har företrädde framför nationell rätt, trots att skatteavtal och nationell rätt enligt en strikt konstitutionell tolkning befinner sig på samma hierarkiska nivå. Skatteavtalens företrädde framkommer i vissa lagar, men kan också basera sig på principen om *lex specialis*. Skatteavtalens uppkomstprocess analyserades kort.

Det egentliga syftet med kapitlet var att utreda och analysera förhållandet mellan teoretisk och praktisk hemvistbestämning. Således redogjordes utförligt för å ena sidan hur hemvist bestäms enligt modellskatteavtalen, å andra sidan hurdana skatteavtal Finland slutit i praktiken och hur dessa inverkar på bestämmandet av en persons hemvist. För bestämmandet av hemvisten är artiklarna 1, 3, 4 och 25 av betydelse. Av dessa är särskilt artikel 4 och 25 av avgörande betydelse. För varje artikels del granskades samtliga finska skatteavtal för att finna avvikelser från OECD:s och FN:s modellskatteavtal.

I samband med artikel 4(1) framkom att kommentarerna till OECD:s modellskatteavtal ändrats nyligen, vilket medförde att den s.k. förlorande staten i ett skatteavtalsförhållande inte kan anses vara hemviststat i ett annat skatteavtalsförhållande. Denna regel kan både berömmas och kritiseras. Den positiva sidan av regeln är att beskattningen i triangulära situationer blivit en aning klarare. Däremot är det oklart hur en så omfattande ändring i kommentarerna inverkar på gamla skatteavtal. Artikel 4(1) är också såtillvida problematisk att det inte klart framkommer när en person skall anses bosatt i staten enligt artikel 4(1). En oklar fråga är huruvida skattskyldighet på basis av treårsregeln kan anses vara en sådan form av boende som täcks av artikel 4(1). Denna diskussion är dock främst av akademiskt intresse, eftersom det i praktiken bara är Finland som kan tolka huruvida boende förekommer i landet i den bemärkelse som avses i artikel 4(1). Dessutom har Finland ingått vissa skatteavtal där det klart anges att alla som är allmänt skattskyldiga i Finland enligt ISkL, d.v.s. också de som faller under treårsregeln, skall anses ha hemvist i Finland i den bemärkelse som avses i artikel 4(1). De finska skatteavtalen innehåller flera avvikelser från OECD:s nuvarande modellskatteavtal i fråga om artikel 4(1). Detta berodde främst på att flera skatteavtal slutits på basis av gamla versioner av OECD:s skatteavtal. Dessutom visade det sig finnas flera skatteavtal där den avvikande artikelformuleringen beror på att artikeln baserats på FN:s modellskatteavtal. Materiell väsentliga avvikelser i artikel 4(1) återfinns i t.ex. skatteavtalet med USA. Om skatteavtalet till väsentliga delar avviker från modellskatteavtalet, kan inte kommentarerna följas som sådana vid avtalstolkning.

Artikel 4(2) är en i huvudsak väl fungerande artikel. Det har dock framkommit att flera av begreppen som används i *tie breaker*-regeln är oklart definierade i

kommentarerna. Detta leder till osäkerhet hur artikeln skall tolkas. Det händer dessutom att två avtalsländer som tvistar om hemvisten inte nödvändigtvis avgör frågan enligt de fem steg som nämns i *tie breaker*-regeln, utan väljer att t.ex. tolka centrum för levnadsintressen till sin fördel, och därefter inte beaktar följande steg. I kapitlet togs ställning till flera av de oklara frågorna relaterade till artikeln. Den första och kanske viktigaste frågan gällde hur artikeln skall tolkas. Det framkom klart att en autonom tolkning är den enda tolkningsmodell som skäligen kan tillämpas. I samband med bestämmandet av centrum för levnadsintressen i artikel 4(2) punkt a) uppstod frågan huruvida personliga eller ekonomiska förbindelser väger tyngre. I praktiken har de personliga förbindelserna ofta givits större betydelse i Finland, trots att kommentarerna inte kan anses ge företräde åt den ena eller den andra tolkningen. I kapitlet behandlades också vissa intressanta frågeställningar med anknytning till bestämmandet av var skattesubjektet stadigvarande vistas. Det framkom bl.a. att avsikten inte är att vistelse skall bestämmas på basis av det exakta antalet dagar, utan det är helheten som avgör när hemvisten inte kan bestämmas utifrån personens centrum för levnadsintressen. Om exakta dagar räknades skulle följande kriterium i *tie breaker*-regeln inte behövas, eftersom det är osannolikt att en person vistas exakt lika länge i två länder. En fråga som dock inte fick något entydigt svar var tidsdimensionen vid fastställandet av den stadigvarande vistelsen. De finska skatteavtalen motsvarar i allmänhet OECD:s modellskatteavtal. Bara enstaka avtal med nämnda avvikelser förekommer. I t.ex. skatteavtalet med Bulgarien nämns bara att hemvist bestäms enligt centrum för levnadsintressen.

I kapitlet redogjordes också för förhållandet mellan skatteavtalens artikel 4 och nationell rätt. Till skillnad från tidigare anses inte källstatsstatus längre leda till begränsad skattskyldighet i Finland för en dubbelt bosatt person. Numera inverkar artikel 4 inte över huvud taget på bestämmandet av boende enligt nationell rätt. En annan intressant fråga som bemöttes var förhållandet mellan centrum för levnadsintressen och de väsentliga anknytningarna i ISkL 11 §. Slutsatsen var att dessa två begrepp inte är synonyma. Skattesubjektet kan således anses ha väsentliga anknytningar till Finland utan att samtidigt ha centrum för levnadsintressen enligt skatteavtalet artikel 4(2). I detta sammanhang behandlades också hur domstolar i Finland tolkat artikel 4(2). Om personen varit allmänt skattskyldig till följd av väsentliga anknytningar, men saknat bostad i Finland, har domstolarna i allmänhet ansett att Finland inte är hemviststaten. Om bostad existerat i båda länderna, har situationen varit svårare att avgöra. Generellt kan konstateras att domstolarna ofta ansett Finland vara hemviststat i de fall där personliga anknytningar, främst familjens boende, förelegat i Finland.

I samband med behandlingen av artikel 4 blev det klart att fall av dubbel hemvist enkelt kan uppstå till följd av att artikeln tolkas olika i de båda boendeländerna. Då fungerar den ömsesidiga överenskommelsen som en sista lösning på

avtalskonflikten. Det framkom att förfarandet kring ömsesidiga överenskommelser är problematiskt ur många synvinklar. Ett av de största problemen i sammanhanget är att bestämma förhållandet mellan överenskommelseförfarandet och nationella besvärinstanser. Att förfarandet ofta är långsamt och osäkert samt att parterna inte är förpliktade att finna en lösning på konflikten vållar också problem. För att råda bot på vissa av problemen med den ömsesidiga överenskommelsen har OECD infört ett nytt stycke om skiljeförfarande. Också FN har beaktat skiljeförfarandet i sitt nya modellskatteavtal. Till skillnad från OECD har dock FN uttryckligen angivit att artikel 25(5) är valbar genom att föreslå två olika versioner av artikeln, en som inkluderar skiljeförfarandet och en som saknar det. FN:s skiljeförfarande avviker likväl från OECD:s modell, och kan i korthet anses vara bättre anpassat för avtalsländernas behov.

Skiljeförfarandet är förhållandevis nytt och några mer omfattande praktiska erfarenheter saknas tills vidare. Förfarandet är definitivt ett steg i rätt riktning, men det finns fortfarande flera obesvarade frågor och betänkligheter vid skiljeförfarandet. Förfarandet förutsätter t.ex. en hel del resurser av avtalsparterna i och med att dessa särskilt skall avtala om förfaranderegler. Dessutom kan skiljeförfarandet bli kostsamt i och med att skiljemän måste anlitas. En annan relevant fråga är hur nationell rätt och nationella domstolar förhåller sig till en skiljedom. Styrkan i skiljeförfarandet är dock dess avskräckande verkan, d.v.s. avtalsparterna försöker aktivare uppnå en överenskommelse för att undvika skiljeförfarandet. Det är dock ännu för tidigt att uttala sig om huruvida skiljeförfarandet kommer att få en bred spridning och hur väl systemet kommer att fungera i praktiken.

De finska skatteavtalen motsvarar till största delen OECD:s modellskatteavtal i fråga om artikel 25. Avvikelserna beror vanligen på att skatteavtalen är gamla och således har slutits på basis av äldre versioner av modellskatteavtalet. Vissa intressanta materiella avvikelser förekommer dock, som t.ex. att skatteavtalskonflikter bara får behandlas genom ömsesidig överenskommelse, varvid möjligheten att tillämpa det konsultationsförfarande som avses i artikel XXII i GATS är utesluten. Den kanske mest relevanta skillnaden gäller Finlands skattepolitiska strategier. Finland har hittills valt att inte använda sig av skiljeklausulen i sina skatteavtal. Det har dock framkommit att vissa andra länder har valt att införa skiljeförfarandet. Således är det främst en tidsfråga när en avtalspart yrkar på skiljeförfarandet i skatteavtalet med Finland. Trots det nämnda finns det ett skatteavtal med en intressant regel om skiljeförfarande. Om Finland och en annan OECD-medlemsstat i sitt skatteavtal inkluderar en klausul om skiljeförfarande, skall Finland nämligen i enlighet med det protokoll som bifogats stycke XII i skatteavtalet med Nederländerna direkt inleda förhandlingar med Nederländerna om införandet av en motsvarande klausul i skatteavtalet mellan Finland och Nederländerna.

Det andra syftet med kapitlet var att utreda hur en ömsesidig överenskommelse genomförs vid fall av dubbel hemvist. I slutet av kapitlet behandlades således först statistik över det förfarande som gäller ömsesidiga överenskommelser. Trots att statistiken var knapphändig och selektiv kunde vissa klara trender utläsas. Skatteavtalsstridig beskattning är ett växande problem som allt oftare förs till ömsesidig överenskommelse. Således existerar det ett klart behov av ett effektivare överenskommelseförfarande. Därefter behandlades själva förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser i Finland. I Finland är överenskommelseförfarandet i huvudsak oreglerat och därmed till flera delar oklart. I BFörfL 89 § finns vissa användbara stadganden i sammanhanget. Dessa stadganden är dock långt ifrån optimala och det är angeläget att anpassa dem till dagens behov. Det är intressant att *Söderholm* i sin artikel från år 1981 betonar att myndigheterna försöker öka kännedomen om ömsesidig överenskommelse i Finland.⁶¹⁸ Detta påstående väcker förvåning, eftersom jag inte kunnat finna någon utförlig myndighetspublikation om ömsesidig överenskommelse. Denna typs material vore viktigt med tanke på skattebetalarnas rättssäkerhet.

⁶¹⁸ *Söderholm 1981*, s. 284.

8 Beskattning vid dubbelboende och dubbel hemvist

8.1 ALLMÄNT

Jag har i tidigare kapitel i detta arbete behandlat hur boende och allmän skattskyldighet uppkommer och upphör enligt nationell rätt samt hur hemvist bestäms enligt skatteavtalens artikel 4. Härnäst skall jag övergå till att behandla den tredje delen av detta arbete, d.v.s. de konkreta inkomstskattemässiga konsekvenserna av dubbelboende. Om två länder samtidigt anser att en och samma person är bosatt, d.v.s. allmänt skattskyldig, i landet i fråga, uppstår dubbelboende. I kapitlet ges en överblick över konsekvensproblematiken samtidigt som de relevanta frågeställningarna tas upp mer i detalj. Således behandlas principer, lagar och stadganden i nationell rätt samt de artiklar i skatteavtalen som aktualiseras i dubbelboendesituationer. Då betonas särskilt undanröjandet av dubbelbeskattningen och utformningen av den nationella beskattningen i gränsöverskridande situationer. I majoriteten av alla dubbelboendefall kan den skatteavtalsmässiga hemvisten bestämmas genom skatteavtalet, varvid beskattningen ofta blir likadan som i situationer som inte inbegriper dubbelboende. Betoningen i kapitlet ligger således på de viktiga och intressanta skattekonskvenserna av dubbelboende, medan mindre relevanta delar har utelämnats. Den enskilt viktigaste omständigheten som leder till skatterättsligt sett intressanta dubbelboendesituationer är då treårsregeln inkluderats i skatteavtal.

Dubbelboende är ett omfattande tema vars relevans inte inskränker sig till den internationella inkomstbeskattningen i Finland. Framställningen måste således begränsas. Huvudvikten ligger vid beskattningen i Finland enligt nationell rätt och skatteavtal. Att beakta beskattningen i det andra boendelandet är helt enkelt inte praktiskt möjligt, eftersom detta skulle förutsätta behandling av landets nationella lagstiftning.

Beskattningen vid dubbelboende kan variera mycket från en situation till en annan beroende på bl.a. nationell rätt i båda staterna för boende, inkomstens slag, inkomstens källa och självfallet skatteavtalets artiklar och tolkningen av skatteavtalet. En utförlig genomgång av beskattningen av alla olika slag av inkomster i de olika kombinationsmöjligheterna är av utrymmesskäl omöjligt. Analysen kommer således först att hålla sig på en mera allmän nivå, varvid särskild vikt läggs vid de mekanismer och principer som bestämmer skattekonskvenserna. Mest utrymme ges åt de fall av dubbelboende där skatteavtal existerar och Fin-

land är den skatteavtalmässiga källstaten. I samband med dylika dubbelboendesituationer kommer några viktiga inkomster att behandlas mera ingående. Dessa är dividend, ränta, lön, pension och överlåtelsevinst. I fråga om dessa inkomster behandlas både hur beskattningen utformas i skatteavtal som innehåller treårsregeln och skatteavtal utan treårsregeln. Dessutom behandlas hur beskattningen påverkas av inkomstens källa. Ställvis jämförs beskattningen av en allmänt skattskyldig individ med beskattningen av en begränsat skattskyldig individ. Syftet är att påvisa hur beskattningen skiljer sig mellan en dubbelboendesituation och en situation där inte dubbelboende längre förekommer t.ex. till följd av att treårstiden löpt ut eller att en utländsk medborgare flyttat utomlands. Jämförelse görs inte med en situation där skattesubjektet bara är bosatt och allmänt skattskyldig i Finland, eftersom i en dylik situation är det inte fråga om gränsöverskridande rörlighet.

Avdragen kommer att behandlas, men inte lika ingående som andra frågor i kapitlet, eftersom de flesta avdrag i nationell rätt numera är oberoende av skattesubjektets boende.¹ Avdragen regleras inte heller i skatteavtalen. Hur förluster får beaktas i beskattningen behandlas inte heller i skatteavtal. Förlusterna kan dock i praktiken vara av stor betydelse för den konkreta beskattningen, som t.ex. då förlusten uppstår i utlandet. Således behandlas avdragen och förlusterna med beaktande av gränsöverskridande situationer. Kvalifikationskonflikter, d.v.s. när inkomster kategoriseras olika i två stater,² har utelämnats, eftersom sådana konflikter uppstår oberoende av boende och hemvist. Med samma motivering har jag inte heller granskat situationer där två stater anser sig vara inkomstens källa (s.k. källa – källa-konflikter) och fall där dubbelbeskattning uppstår till följd av olika periodisering av inkomsten. Även konstellationer med två personer som tillskrivs och beskattas för samma inkomst har utelämnats. Periodiserings- och värderingsfrågor har utelämnats. Likaså har skatteplaneringsaspekter inte tagits ställning till i detta arbete.

Betraktelsen har vidare begränsats till att inte gälla personer som är föremål för speciallagstiftning, såsom anställda vid diplomatiska beskickningar, Finpro, FN, EU och andra internationella organisationer samt s.k. nyckelpersoner.³ Dessa personer utgör bara en bråkdel av samtliga potentiella fall av dubbelboende. Beskattningen vid triangulära situationer tas selektivt till behandling. Med triangu-

¹ Se t.ex. *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 69. Avdragen har gjorts oberoende av boende på grund av EU-rättsliga krav. Allmänt och begränsat skattskyldiga bör ha tillgång till samma avdrag då omständigheterna är lika. Se närmare *Nykänen 2011b*, s. 176. Om boendets inverkan på avdragen enligt äldre lagstiftning, se *Niskakangas 1987*, s. 32.

² Se *Rust 2011a*, s. 12–13 och *Nykänen 2012*, s. 145.

³ Beskattningen av sådana specialfall har redogjorts för i *Myrsky – Linnakangas 2009*, s. 100–103.

lära situationer avses situationer där tre stater är involverade.⁴ Således kan begreppet täcka flera olika former av dubbelbeskattning.⁵ Ofta används begreppet i samband med situationer i vilka ett bolag har hemvist i en stat, fast driftställe i en annan och inkomst från en tredje stat. I detta sammanhang används begreppet främst för att beskriva situationer där en person är bosatt i två stater och får inkomst från en tredje stat.

I det följande behandlas först olika situationer av dubbelboende. Därefter utreds den nationella lagstiftning som är relevant för beskattningen av dubbelt boende individer. Då avses främst de lagar som möjliggör elimineringen av dubbelbeskattning. Avräknings- och undantagandemetodens förhållande till EU-rätten kommer inte att behandlas. Den egentliga behandlingen av beskattningen har delats upp i tre delar. Först behandlas beskattningen i dubbelboendesituationer i vilka skatteavtal saknas. Sedan behandlas hur beskattningen utformas då skatteavtal slutits och hemvist kan bestämmas. Till sist behandlas hur beskattningen utformas när dubbel hemvist förekommer trots skatteavtalet. Denna ordning har motiverats med att skatteavtal bara begränsar nationell rätt. Dubbelboendesituationer i vilka skatteavtal saknas eller dubbel hemvist enligt skatteavtalet uppstår, behandlas bara i korthet.

I detta sammanhang måste framhåvas att beskattningen i dubbelboendesituationer är ett utforskat område i finsk rättslitteratur. Till flera delar är beskattnings- och rättspraxis oklar. Således vill jag betona att i detta kapitel framförs bara författarens uppfattning av hur beskattningen borde utformas.

8.2 DUBBELBESKATTNING I OLIKA SITUATIONER AV DUBBELBOENDE

Av samtliga faktorer som inverkar på beskattningen av en person som bor och är allmänt skattskyldig i två stater samtidigt har förekomsten av skatteavtal den största betydelsen. Således kan dubbelboendesituationerna grovt taget vara av två typer, fall där skatteavtal slutits och fall där inget skatteavtal slutits. Beroende på om skatteavtal existerar eller inte är de skattemässiga konsekvenserna av dubbelboendet och de sätt på vilka dubbelbeskattningen åtgärdas olika. I de mest besvärliga situationerna utsätts en dubbelboende person för en omfattande juri-

⁴ Se *IBFD International Tax Glossary*, s. 426–427 och punkt 58 i kommentarerna till artikel 1, *FN 2011*, s. 65.

⁵ För exempel på olika slags triangulära situationer, se *Kosters 2009*, s. 372 ff., *van Raad 1993*, s. 298 och *González-Márquez*, s. 290–291. Om triangulära situationer i samfundsbeskattningen, se *Prats*, s. 474 ff.

disk dubbelbeskattning. Om skatteavtal däremot existerar kan beskattningen i bästa fall motsvara en situation där något dubbelboende inte förekommer över huvud taget.

Finland har slutit skatteavtal med över 70 länder. Samtidigt finns det sammanlagt kring 200 suveräna stater i världen. Finlands skatteavtalsnätverk täcker således bara cirka 1/3 av världens länder. Detta innebär dock inte att de flesta fall av gränsöverskridande rörlighet skulle ske från och till stater med vilka Finland inte har skatteavtal. Majoriteten av den gränsöverskridande rörligheten sker mellan Finland och skatteavtalsländer.⁶ Dessutom löses den absoluta merparten av de dubbelboendefall som uppkommer mellan skatteavtalsländer genom skatteavtalet. Således är bara en liten del av samtliga fall klart problematiska. I fråga om länder med vilka Finland inte slutit skatteavtal uppstår däremot enkelt dubbelboendesituationer som leder till full eller partiell dubbelbeskattning.⁷ Någon statistik över hur ofta problematiska dubbelboendesituationer uppstår finns dock inte att tillgå.

Om ett skatteavtal existerar mellan länderna bekämpas nackdelarna med dubbelboendet enklast så att hemvisten fastställs enligt artikel 4. Dubbelboendesituationer kan delas upp i två kategorier, situationer där hemvist kan avgöras och situationer där avtalsparterna inte kan enas om vilket land som är den skatteavtalsmässiga hemvisten. Skatteavtalet bestämmer hemvisten bara i förhållande till skatteavtalet.⁸ Således fortsätter dubbelboendet enligt nationell rätt ända tills boendet (och allmän skattskyldighet) upphör i någotdera av avtalsländerna enligt landets nationella rätt. Dubbelbeskattningen elimineras dock enligt skatteavtalet. Det att boende fortgår enligt nationell rätt kan bl.a. ha en inverkan på de nationella skattesatserna i källstaten.

Om inget skatteavtal existerar i dubbelboendesituationer upphör inte dubbelboendet, utan vartdera land beskattar personen som om han fortfarande vore bosatt och allmänt skattskyldig i landet. I dessa fall undanröjs dubbelbeskattningen helt eller delvis beroende på nationell rätt i vartdera landet. Dubbelboen-

⁶ Detta torde bero på att Finland eftersträvat att sluta avtal med länder som Finland har intressen i. År 2012 flyttade sammanlagt 13 845 personer från Finland till utlandet. Av dessa flyttade 10 089 till ett annat land inom Europa. Även USA tog emot många inflyttare från Finland, hela 1 020 personer. År 2012 flyttade sammanlagt 31 278 personer till Finland. Av dessa flyttade 21 231 från ett annat land inom Europa. Däremot kom en beaktansvärd andel personer år 2012 till Finland från länder med vilka inget skatteavtal ingåtts, som t.ex. Somalia (322 personer), Irak (528 personer) och Afghanistan (300 personer). Se den statistiska informationen på Statistikcentralens databas: *Maahan- ja maastamuuttaneet lähtö- ja määrämaan iän, sukupuolen ja kansalaisuuden mukaan 1987 – 2012*.

⁷ Detta gäller särskilt i de fall då en finsk medborgare flyttar utomlands och anses allmänt skattskyldig i tre år fr.o.m. utflyttningen.

⁸ Om Finland är källstat enligt skatteavtalets artikel 4 innebär detta inte att denna person blir begränsat skattskyldig enligt nationell rätt i Finland. Se t.ex. *Nykänen 2012b*, s. 187.

det och den därav eventuellt följande dubbla beskattningen upphör först i och med att personen i fråga inte längre anses bosatt i det ena eller det andra landet.

Sammanfattningsvis kan konstateras att det finns följande situationer av dubbelboende

- 1) Situationer där dubbelboendet existerar enligt nationell rätt i två länder, men där dubbelbeskattning undanröjs genom att avtalsländerna delas upp i hemviststat och källstat enligt skatteavtalets artikel 4, varvid beskattningsrätten fördelas enligt skatteavtalet. Dessa situationer kan ytterligare delas in i fall där Finland är hemvist och fall där Finland blir källstat enligt artikel 4.
- 2) Situationer där skatteavtal existerar, men där båda avtalsparterna anser sig vara den skatteavtalsmässiga hemviststaten enligt skatteavtalets artikel 4. I dessa fall undanröjer båda staterna dubbelbeskattning enligt skatteavtalets artiklar.
- 3) Situationer där inget skatteavtal existerar. I dessa fall tillämpar vardera landet sin nationella lagstiftning om hur beskattningen i det andra landet gottgörs.

I kategorierna 2 och 3 kommer den dubbla beskattningen inte nödvändigtvis att undanröjas i sin helhet, eftersom all den skatt som betalats i utlandet sällan gottgörs. Sannolikheten att juridisk dubbelbeskattning uppstår ökar ju flera olika former av inkomst från olika källor skattesubjektet har. I kategori 1 är det sannolikt att all dubbelbeskattning elimineras, förutsatt att skatterna och inkomsterna i fallet täcks av skatteavtalet och avtalet tillämpas korrekt.

8.3 SKATTEFRI INKOMST I NATIONELL RÄTT

8.3.1 Allmänt

En individ som är bosatt i Finland enligt nationell rätt beskattas som om han var allmänt skattskyldig i Finland, trots att han samtidigt är bosatt i ett annat land och har sin skatteavtalsmässiga hemvist där.⁹ Beskattningen i Finland skiljer sig inte mellan en person som bara är bosatt i Finland och en som är bosatt i två stater. Det finns nämligen inga lagar eller stadganden som bara gäller beskattningen av dubbelt bosatta individer. Således är särskilt ISkL, BFörfL och MetodL tillämpliga i dubbelboendesituationer. De lagar och stadganden som relaterar till källbeskattning är inte av betydelse om boende föreligger i Finland, eftersom källbeskattningen enligt KällSkL förutsätter att skattesubjektet är begränsat skattskyldig

⁹ Om förhållandet mellan nationell rätt och skatteavtal, se avsnitt 7.5.4.1.

digt (d.v.s. inte bosatt i Finland).¹⁰ Den relevanta frågan är snarast hur den eventuella dubbla beskattningen skall undanröjas. Således behandlas först situationer i vilka en form av inkomst helt eller delvis undanhålls från skatt i Finland. I fråga om sådan inkomst uppstår ingen dubbelbeskattning. Därefter behandlas hur en eventuell dubbelbeskattning undanröjs enligt nationell rätt.¹¹

Utgångspunkten i Finland är att en allmänt skattskyldig person beskattas för alla inkomster oberoende av deras slag eller källa. Det finns inga regler som säger att utländska inkomster är skattefria så länge de inte tas in i Finland. Skattebasen kan således betecknas som vid.¹² Det förekommer dock några s.k. hål i skattebasen, d.v.s. vissa inkomster som enligt nationell rätt är helt eller partiellt skattefria. Dessa inkomster kan grovt delas upp i skattefria inkomster från utlandet och övriga skattefria inkomster. I fall av dubbelboende är skattefria inkomster av särskild betydelse, eftersom de inkomster som det ena landet inte beskattar inte heller kan bli föremål för dubbelbeskattning. Det är således ändamålsenligt att i detta sammanhang redogöra för dessa inkomster.

Förvärvsinkomster från utlandet är i vissa situationer skattefria. Av stor betydelse är den s.k. sexmånadersregeln i ISkL 77 § som gäller alla personer anställda inom den privata sektorn. Eftersom denna regel täcker ett stort antal individer som arbetar utomlands, och som eventuellt också är allmänt skattskyldiga i utlandet, kommer denna regel att behandlas. Skattefria kan också vara t.ex. löneinkomster, kostnadsersättningar, ersättningar för sakkunnigutlåtanden eller ortstillägg för anställda vid utlandsrepresentationer och vissa specialorganisationer som t.ex. FN, Finpro, EU-organ etc. Om beskattningen av sådana inkomster stadgast i ISkL 70 och 76 §. Dessa skattefria inkomster är av marginell betydelse, eftersom de berör relativt få personer. Dessutom finns det vissa andra former av partiellt eller fullt skattefria inkomster i nationell rätt. Dessa behandlas i avsnitt 8.3.3.

8.3.2 Sexmånadersregeln

Enligt huvudregeln betalar en allmänt skattskyldig individ progressiv skatt på sina förvärvsinkomster oberoende av om arbetsgivaren är privat eller offentlig, eller om inkomsten härstammar från utlandet eller Finland. Sexmånadersregeln utgör ett undantag från denna huvudregel. Föregångaren till den nuvarande sex-

¹⁰ Källbeskattningen är dock relevant vid en jämförelse mellan en dubbelboendesituation och en situation i vilken personen inte är bosatt i Finland enligt nationell rätt.

¹¹ Om undanröjande av dubbelbeskattning enligt tidigare gällande lagstiftning, se *Auranen 1979*, s. 274–277.

¹² Om utvecklingen från en splittrad skattebas till en vid skattebas, se *Frände 2009b*, s. 716–719 och 726–727.

månadersregeln, den s.k. ettårsregeln, infördes år 1974.¹³ Namnet ”ettårsregeln” kommer från det att skattefriheten bara gällde lön för arbete utomlands som pågick i minst ett år. Regeln infördes enligt *Niskakangas* ursprungligen för byggin-
dustrins behov. Flera finska byggföretag hade etablerat sig på byggnadsmarkna-
den i Mellanöstern och behövde snabbt arbetskraft. Ett sätt att locka kunnig ar-
betskraft var genom fördelaktig beskattning.¹⁴ Dessutom förhindrade regeln dub-
belbeskattning utan att orsaka administrativa problem.¹⁵ Tidsgränsen på ett år i
”ettårsregeln” ändrades år 1986 till sex månader, varefter regeln har kallats för
”sexmånadersregeln”. Samtidigt begränsades den tid som per månad får till-
bringas i Finland till maximalt sex dagar.¹⁶ Sedan dess har regeln ytterligare ge-
nomgått några ändringar.¹⁷ I sin nuvarande form lyder ISKL 77.1 § enligt följande:

”Lön för arbete som utförts utomlands (*utlandsarbetsinkomst*) är inte skattepliktig inkomst om den skattskyldiges utlandsvistelse på grund av detta arbete varar minst sex månader utan avbrott (*utlandstjänstgöring*). Som utlandsarbetsinkomst anses inte lön som arbetsstaten enligt ett gällande avtal mellan Finland och arbetsstaten för att undvika dubbelbeskattning inte primärt får beskatta, inkomst från en i 66 § avsedd förmån på grundval av arbetsförhållande och inte heller lön som har uppburits från finska staten, en finsk kommun eller något annat finskt offentligt samfund eller från Finpro rf eller för arbete ombord på ett finskt fartyg eller luftfartyg.”

För att lönen skall vara skattefri måste samtliga kriterier uppfyllas: arbetet skall genomföras i utlandet, arbetet skall vara i minst sex månader utan avbrott, arbets-
givaren får inte vara finska staten, en finsk kommun, ett finskt offentligt samfund
eller Finpro rf, arbetet får inte utföras ombord på ett finskt fartyg eller luftfartyg
och om skatteavtal existerar måste arbetsstaten ha primär rätt att beskatta inkom-

¹³ Denna ettårsregeln har behandlats i t.ex. *Keinonen*, s. 49–52, *Andersson 1975*, s. 37, *Skurnik L.*, s. 144–145 och *Skurnik H. 1986*, s. 53.

¹⁴ *Niskakangas 1987*, s. 85–87.

¹⁵ RP 229/1985 rd, s. 4. Även andra orsaker till införandet av regeln kan nämnas. I RP 40/1974 rd, s. 27, motiverades ettårsregeln på följande sätt: ”Att lämna av annan än offentligt samfund erlagd löneinkomst obeskattad är likväl på sin plats även då skatteavtal icke föreligger, enär enligt nuvarande beskattningspraxis löneinkomstens skatteplikt placerar personer utan familj, vilka efter flyttning utomlands icke längre såsom utomlands bosatta kunna beskattas i Finland för förenämnda löneinkomst, i en annan ställning än de skattskyldiga, vilkas familjs kvarstannar i Finland och vilka för närvarande på denna grund är skattskyldiga för förenämnda löneinkomst.” Se också RP 229/1985 rd, s. 3.

¹⁶ Orsakerna till ändringen har redogjorts för i RP 229/1985 rd, s. 3–4. Den gamla ”ettårsregeln” ansågs problematisk bl.a. eftersom det var oklart hur mycket skattesubjektet kunde vistas i Finland. Se *Skurnik H. 1986*, s. 55.

¹⁷ En av de viktigaste ändringarna var införandet av regler om förhållandet mellan skatteavtal och sexmånadersregeln. Se närmare RP 76/1995 rd, s. 3. Om ändringarna på 1990-talet och deras inverkan, se *Malmgrén 1999*, s. 32 ff. och *Laitinen*, s. 517–518.

sten. Regeln tillämpas bara på allmänt skattskyldiga individer, d.v.s. begränsat skattskyldiga täcks inte av regeln.¹⁸ Vistelsen måste bero på arbete. Vistelse i utlandet av andra orsaker såsom studier, forskning, familjeskäl etc. berättigar inte till skattefriheten.¹⁹ Det finns inga begränsningar för när arbetet skall inledas eller avslutas, därmed kan arbetsperioden sträcka sig över årsskiftet. Tidsfristen räknas inte i hela kalendermånader, utan arbetet kan t.ex. börja mitt i månaden. Trots att arbetsgivaren inte får vara finska staten, en finsk kommun eller något annat finiskt offentligt samfund, hindrar detta inte att arbetsgivaren är en annan stats offentlighetsrättsliga myndighet.²⁰ Anställda vid bolag som ägs av stat eller kommun täcks däremot av sexmånadersregeln.²¹ Anställda vid finska universitet är sedan den nya universitetslagens ikraftträdande inte längre personer som är offentlig-rättsligt anställda. Detta innebär att ISkL 77 § kan tillämpas på universitetspersonal.²²

Skatteavtal inverkar på tillämpningen av ISkL 77 §. Om skatteavtal saknas är situationen enkel, eftersom då följs bara ISkL 77 §.²³ Om skatteavtal däremot existerar, förutsätts att skatteavtalet inte hindrar beskattningen i arbetsstaten. I allmänhet ger skatteavtalet artikel 15(1) arbetsstaten rätt att beskatta lön från den privata sektorn.²⁴ Då mekanikerregeln (kallas även för 183-dagars regeln), i artikel 15(2) blir tillämplig, kan hemviststaten ha ensamrätt att beskatta lönen. Om hemviststaten har ensamrätt att beskatta lönen enligt mekanikerregeln, men sexmånadersregeln säger att lönen är skattefri i Finland, kan nollbeskattning tänkas uppstå. Syftet med skatteavtalsvillkoret i sexmånadersregeln är att undvika sådan nollbeskattning.²⁵ Om lönen däremot är från den offentliga sektorn kan ISkL

¹⁸ Malmgrén 1997, s. 49 och Reh binder – Saarelma, s. 48.

¹⁹ Se Manninen, s. 24 och Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala, s. 51. Detta hindrar dock inte att Finlands beskattningsrätt begränsas av skatteavtal.

²⁰ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 107. För en närmare redogörelse för varför lön från offentlig-rättsliga samfund inte täcks av sexmånadersregeln, se Nikmo, s. 444–445.

²¹ För en lista på offentlig-rättsliga samfund som hindrar bruket av ISkL 77 §, se Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala, s. 52 och Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, s. 47–48.

²² Ofta reser forskare utomlands på partiellt extern finansiering, varvid reglerna i ISkL 77 § inte nödvändigtvis tillämpas. Se Nikmo, s. 441–442, om beskattningen av universitetspersonal och forskare.

²³ Malmgrén 1999, s. 34.

²⁴ Se t.ex. Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, s. 46.

²⁵ Mekanikerregeln (artikel 15(2) i OECD:s modellskatteavtal) stadgar om när lön från den privata sektorn beskattas i hemviststaten och när i arbetsstaten. Mekanikerregeln och sexmånadersregeln är oberoende av varandra. Hur dagarna räknas enligt mekanikerregeln varierar mellan olika skatteavtal. I vissa skatteavtal måste mekanikerregelns 183-dagars arbetsperiod uppfyllas under ett och samma år för att arbetsstaten skall få beskatta lönen. Vi antar att en person arbetar sju månader i sträck över årsskiftet så att han arbetar tre månader i slutet av året och fyra i början av följande år. Om skatteavtalet förutsätter att 183-dagarskriteriet skall uppfyllas under ett och samma kalenderår, har arbetsstaten inte rätt att beskatta lönen, varvid sexmånadersregeln inte heller kan tillämpas. Det

77.1 § i vilket fall som helst inte tillämpas, eftersom sexmånadersregeln inte täcker lön från bl.a. stat eller kommun. Det sägs däremot inte att arbetsstaten *de facto* måste beskatta lönen. Det förutsätts endast att arbetsstaten har rätt att beskatta lönen. Således hindrar sexmånadersregeln inte nollbeskattning i de fall där skatteavtal saknas, eller då skatteavtalet ger den andra staten rätt att beskatta inkomsten, men denna stat inte tar ut någon skatt enligt t.ex. bestämmelser i nationell rätt.²⁶

Det saknar betydelse när eller från vilket land lönen i praktiken betalas ut.²⁷ Således kan arbetsgivare och arbetsstat bytas under tidsperioden. Av praktiska skäl kan dock byte av arbetsstat efter en kort tid leda till att mekanikerregeln inte ger arbetsstaten beskattningsrätt och att ISkL 77 § inte kan tillämpas.²⁸ Regeln gäller bara lön, varför arbetslöshetsersättning, sjukförsäkringspenning, olycksfallsersättning, stipendier, inkomst från affärsverksamhet etc. inte kan fås skattefritt. Engångsersättning för ett uppsagt arbetsavtal faller också utanför sexmånadersregeln.²⁹ Biinkomster kan vara skattefria enligt sexmånadersregeln om de förutsätter arbete i utlandet.³⁰ Naturaförmåner och andra kostnadsersättningar är också skattefria enligt ISkL 77 §. Lön definieras i lagen om förskottsuppbörd (20.12.1996/1118) 13 §. Trots att lönen i sig är skattefri, skall dock vissa socialskyddsavgifter betalas.³¹

I ISkL 66 § stadgas om beskattningen av optioner. Utgångspunkten i ISkL 77.1 § är att sådana förmåner inte kan falla under sexmånadersregeln. Ett undantag från huvudregeln förekommer dock i ISkL 77.2 §.

”Som utlandsarbetsinkomst enligt 1 mom. anses dock inkomst från en förmån enligt 66 § som baserar sig på ett arbetsförhållande, om

- 1) arbetsstaten och Finland har ett gällande avtal för undvikande av dubbelbeskattning och inkomsten enligt 66 § beskattas som löneinkomst i arbetsstaten, och om
- 2) den skattskyldige lägger fram en tillräcklig utredning över att skattemyndigheten i arbetsstaten har underrättats om ovan avsedda förmån som baserar sig på arbetsförhållandet.”

är således värt att beakta den tidmässiga dimensionen vid planeringen av utlandsarbete. Se även Manninen, s. 31 och Myrsky – Linnakangas 2009, s. 112–113. För konkreta exempel på dylika problemsituationer, se Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala, s. 60–62.

²⁶ Malmgrén 1997, s. 44, Malmgrén 1999, s. 34, Myrsky – Linnakangas 2009, s. 110, Manninen, s. 26 och Hellsten, s. 143.

²⁷ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 105.

²⁸ Se Malmgrén 1997, s. 49, Malmgrén 1999, s. 34 och Hellsten, s. 148–149.

²⁹ Se HFD 23.7.1993 I. 2671. Om vad som uppfattas som lön, se Myrsky – Linnakangas 2009, s. 105, Kansainvälinen verotuksen käsikirja 2013, s. 49 och Malmgrén 1999, s. 33–34.

³⁰ Se HFD 1996 B 518. Se Malmgrén 1999, s. 33–34, som i korthet kommenterat fallet.

³¹ Hellsten, s. 141 och Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala, s. 49.

Syftet med stadgandet är att garantera att optioner inte förblir helt obeskattade, samtidigt som de inte heller utsätts för dubbel beskattning. De relativt strikta villkoren för att sexmånadersregeln skall tillämpas är avsedda att hindra skatteplanering t.ex. genom att realisera optioner i ett lågskatteland.³² I tredje momentet anges vad som i ISkL 77.1 § avses med att arbetet skall pågå utan avbrott. ISkL 77.3 § lyder enligt följande:

”Utlandstjänstgöring anses inte bli avbruten av att den skattskyldige efter att ha inlett tjänstgöringen vistas i Finland i medeltal högst sex dagar per sådan hel månad som hans tjänstgöring kan anses vara eller har varat. En förutsättning är dock att han inte vistas i Finland flera än 60 dagar på förhand av det antal dagar som uträknats på detta sätt och att han efter en sådan vistelse i Finland återvänder till tjänstgöringsstaten för att fortsätta samma utlandstjänstgöring. Denna anses inte heller bli avbruten, om den skattskyldiges vistelse i Finland beror på tvingande, av honom och hans arbetsgivare oberoende, oväntade orsaker och den skattskyldige efter en sådan vistelse i Finland återvänder till tjänstgöringsstaten för att fortsätta utlandstjänstgöringen.”

Skattesubjektet får i medeltal tillbringa sex dagar per månad i Finland utan att vistelsen anses avbruten. Huruvida vistelsen i Finland sker i flera etapper eller om hela vistelsetiden förverkligas på en gång saknar i princip betydelse. Likaså saknar avsikten med besöket betydelse.³³ Det avgörande är bara att det totala antalet vistelsedagar inte överskrider sex dagar per månad i medeltal. Vistelsedagar kan också tas ut på förhand, d.v.s. innan de tjänats in genom arbete i utlandet. Flera än 60 dagar får dock inte tas ut på förhand. Semester som tillbringas i arbetslandet före och efter arbetet räknas inte till halvårstiden. Däremot kan nog t.ex. flytt dagar omedelbart anslutna till inledandet och avslutandet av arbetet beaktas.³⁴ Vidare får arbetet inte inledas eller avslutas med vistelse i Finland.³⁵ Ankomst- och avfärdsdagar räknas som hela vistelsedagar i Finland. Om Finland bara är ett genomreseland, d.v.s. både ankomst och avfärd sker under samma dag, ses detta inte som en vistelsedag.³⁶ Semesterdagar som tillbringas i arbetslandet är inte vistelsedagar i Finland enligt HFD 1988 B 539. Däremot ansågs det vid Skatteförvaltningen tidigare att semesterdagar som tillbringades i ett tredje

³² Närmare om motiveringen bakom regeln, se StaUB 38/2000.

³³ RP 229/1985 rd, s. 4.

³⁴ I HFD 1989 B 517 hade personen X åkt till Sverige 3.1 och anlänt 4.1. Arbetet hade inletts 5.1 och avslutats 3.7. X åkte tillbaka hem 4.7. Arbetet förutsatte att X anlände en dag tidigare, varför förutsättningarna ansågs vara för handen. För ett liknande fall, se HFD 27.8.1998 I. 1541. I fallet hade arbetet utförts under tiden 3.4–30.9, men vistelsen sträckt sig över tiden 2.4–1.10. Den sista dagen 1.10 hade A packat sina saker och avstått från hyreslägenheten. Således ansågs villkoren uppfyllda. Se även *Malmgrén* 1999, s. 35 och *Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala*, s. 50–51.

³⁵ *Manninen*, s. 37.

³⁶ Se t.ex. HFD 1986 B II 554. Se även *Hellsten*, s. 146.

land skulle jämföras med vistelse i Finland.³⁷ Denna uppfattning ändrades dock sist och slutligen genom fallet HFD 2004:90.³⁸

HFD 2004:90: A och B var allmänt skattskyldiga i Finland men arbetade i Estland för ett finländskt bolag. Semesterdagar och fridagar tillbringade de i Trinidad och Tobago, Israel, Singapore och Australien. Dessa dagar kunde inte jämföras med vistelse i Finland enligt ISkL 77.2 §.³⁹

Vistelser i Finland som beror på tvingande, av den skattskyldige eller arbetsgivaren oberoende, oväntade orsaker beaktas inte, om inte den skattskyldige efter en sådan vistelse i Finland återvänder till tjänstgöringsstaten för att fortsätta utlandstjänstgöringen. Således kan sexmånadersregeln tillämpas trots att skattesubjektet vistats i Finland längre än tillåtet, förutsatt att det finns tvingande skäl till den överskridande vistelsen. I vissa fall kan inkomsten vara skattefri också då arbetet inte pågår sammanlagt i ett halvt år. Om detta stadgas i ISkL 77.5 §:

”Har den skattskyldiges utlandstjänstgöring upphört av vägnad, av den skattskyldige och hans arbetsgivare oberoende, oförutsedda orsaker anses inte arbetsinkomsten utomlands som skattepliktig inkomst på den grunden att utlandstjänstgöringen inte har varat minst sex månader så som det har antagits.”

Sådana tvingande eller oförutsedda orsaker som avses i ISkL 77.3 och 77.5 § kan bl.a. vara krig, naturkatastrof, atomolycka, allvarlig sjukdom, visumsvårigheter, dödsfall inom den närmaste familjen, beställarens betalningssvårigheter eller andra hinder som beror på beställaren.⁴⁰ Den ursprungliga avsikten måste dock ha varit att arbeta i minst sex månader. Med hjälp av arbetsavtalet kan skattesubjektet visa hur länge utlandstjänstgöringen var avsedd att pågå.⁴¹

Sexmånadersregeln har också andra fördelar än skattefriheten för löneinkomst. Den skattefria inkomsten inverkar inte på progressionen av skatten på annan förvärvsinkomst som beskattas i Finland.⁴² I symmetri med att inkomsten

³⁷ Manninen, s. 38 och Karttunen – Nikkanen – Rantanen – Vuopala, s. 63–64.

³⁸ Hur vistelsedagen skall beräknas, se avsnitt 2.2.5.3. punkt g).

³⁹ Samma fråga hade redan behandlats i två tidigare mål: HFD 2001:22 och HFD 2.6.1998 I. 1040.

⁴⁰ Se t.ex. HFD 1991 B 521 (27.12.1991 I. 4897). I fallet var det fråga om att ett byggprojekt i Ryssland måste avbrytas på grund av betalningssvårigheter. Detta ansågs som en tvingande, av den skattskyldige eller arbetsgivaren oberoende, oväntad orsak. Närmare om godtagbara orsaker, se Myrsky – Linnakangas 2009, s. 109.

⁴¹ Myrsky – Linnakangas 2009, s. 108.

⁴² Manninen, s. 25. Denna egenskap kritiserades redan år 1995 i samband med RP 76/1995 rd: ”Lön som omfattas av sexmånadersregeln beaktas för närvarande emellertid inte på något sätt vid beskattningen av lön som samma år uppburits i Finland. Nuläget kan anses vara omotiverat fördelaktigt i fråga om beskattningen av lön för arbete som utförts i Finland, om annan löneinkomst som erhållits samma år är föremål för befrielse enligt sexmånadersregeln.” Således infördes en regel enligt vilken den skattefria inkomsten partiellt skulle beaktas vid progressionen av annan inkomst.

inte kan beskattas, kan utgifter för införskaffandet av den skattefria inkomsten inte heller avdras (ISkL 31.4 §).⁴³ Oberoende av om sexmånadersregeln är tillämplig eller inte, finns det vissa belopp som arbetsgivaren kan betala skattefritt enligt ISkL 76.1 § 5 punkten. Dessa är flytt- och resekostnader, ersättning för sedvanlig privat tjänstepersonal och utbildning för barnen. Utöver dessa ersättningar är också av arbetsgivaren betalda resekostnader, dagtraktamenten, måltidsersättningar och logiersättningar skattefria inkomst enligt ISkL 71 §. Det saknar betydelse huruvida arbetsresan sker inom Finland eller i utlandet.⁴⁴

Den skattefrihet som följer av sexmånadersregeln är nödvändig i och med att löneinkomster med största sannolikhet beskattas i landet där arbetet utförs. Vidare kan påpekas att arbetsföra finska medborgare som flyttar utomlands torde vanligen göra det i syfte att arbeta. Dessa personer har inte nödvändigtvis andra regelbundna inkomster än lönen. Således garanterar regeln att ingen dubbelbeskattning uppstår också om skatteavtal saknas. Sexmånadersregeln begränsar därmed väsentligen treårsregelns skattemässiga inverkan.

8.3.3 Andra skattefria inkomster

Utöver de skattefria utlandsinkomsterna finns det andra situationer där inkomst inte beläggs med skatt. I vissa fall beror skattefördelen på varifrån inkomsten härstammar. EU-rättsliga synpunkter begränsar dock väsentligt rörelsemarginalen i fråga om hur skattefördelar kan utformas. Syftet är inte att här redogöra för samtliga fall där inkomsten är helt eller partiellt skattefri i Finland, utan främst att i korthet visa hur beskattningen utformas i fråga om dessa inkomster. Det förmodligen bästa exemplet på partiellt skattefri inkomst är dividendinkomsten. Enligt ISkL 33 b.1 § är dividend från onoterade bolag skattefri till den del dividenden är mindre än eller motsvarar nio procent av aktiernas matematiska värde. Skattefriheten upphör vid 60 000 euro.⁴⁵ Resterande del är antingen kapital- eller förvärvsinkomst. Dividend från ett noterat bolag är till 30 % skattefri och 70 % kapitalinkomst. Dessa regler tillämpas på dividend från Finland, skatteavtalsländer och EU-länder. Dividend från ett land med vilket Finland inte har slutit ett

Se RP 76/1995 rd, s. 3 och 20 och *Rehbinder – Saarelna*, s. 43–44. Denna regel slopades år 1997, vilket betyder att det numera inte finns någon progressionseffekt. Se RP 161/1997 rd, s. 1.

⁴³ *Manninen*, s. 48.

⁴⁴ Se närmare *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 44.

⁴⁵ Tidigare var gränsen 90 000 euro. Se närmare RP 50/2011 rd, s. 15.

skatteavtal beskattas i sin helhet som förvärvsinkomst enligt ISkL 33 c.2 §.⁴⁶ Den skattefria dividenden är av stor praktisk betydelse.⁴⁷

Skattefriheter finns också inom andra delar av skattelagstiftningen. Små överlåtelsevinster är enligt ISkL 48.6 § skattefria upp till ett försäljningspris på 1 000 euro per år. Också överlåtelsevinsten av en bostad som överlåtaren har bott i och ägt i två år är skattefri enligt ISkL 48.1 § 1 punkten.⁴⁸ All förvärvsinkomst är i princip skattepliktig inkomst, men till följd av progressionsinverkan och skälighetsgrunder är låga förvärvsinkomster i praktiken befriade från skatt. Stipendier, understöd och hederspris är enligt ISkL 82 § skattefria till ett belopp som motsvarar det årliga beloppet av ett statligt konstnärstipendium. Det saknar betydelse om bidraget betalas från Finland eller utlandet.⁴⁹ I ISkL 87–92 c § stadgas om vissa helt eller delvis skattefria förvärvsinkomster som t.ex. sociala förmåner samt inkomster av naturprodukter och modersmjölk.

Lotterivinster är enligt huvudregeln skattefria enligt ISkL 85 §. Däremot är den som anordnar ett lotteri skattskyldig.⁵⁰ Denna skattefrihet gäller dock bara lotterivinster från Finland eller ett land inom EES-området. Således skall lotterivinster från övriga länder beskattas som förvärvsinkomst.⁵¹ Ursprungligen gällde skattefriheten bara lotterivinster från Finland, men reglerna ändrades dock år 2005.⁵² Skatteavtalens artikel 21 om övrig inkomst kan begränsa Finlands beskattningsbehörighet vid inkomstbeskattningen.

Övriga inkomster som en allmänt skattskyldig individ erhåller från utlandet beskattas i Finland. Dessa inkomster beskattas i huvudsak enligt samma regler som motsvarande inkomst med ursprung i Finland. Således delas utlandsinkomst upp i två inkomstslag (förvärvs- och kapitalinkomst) och tre förvärvskällor (per-

⁴⁶ Om Finland har ett skatteavtal med det land från vilket dividenden härstammar, innebär detta att dividenden beskattas enligt samma regler som om den utbetalats i Finland.

⁴⁷ Regeringen har i mars 2013 föreslagit ändringar till dividendbeskattningen. Ändringarna skulle träda i kraft 1.1.2014. Se *Valtiontalouden kehikset vuosille 2014–2017*, s. 30.

⁴⁸ Om skattefria överlåtelsevinster, se särskilt *Nykänen 2012b*, s. 146.

⁴⁹ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 53–54.

⁵⁰ Se RP 23/2005 rd, s. 1.

⁵¹ Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 54.

⁵² Orsaken till ändringen låg i EU-domstolens dom i målet *C-42/02 Lindman*. Enligt målet stred det mot EU-rätten att lotterivinster från Finland och utlandet, i detta fall Sverige, beskattades olika. Således måste skattefriheten gälla lotterivinster från hela EES-området. Se RP 23/2005 rd, s. 2–3.

sonlig inkomst, näringsinkomst och jordbruksinkomst).⁵³ Också avdragen beviljas enligt normala regler.

Trots att de ovan nämnda inkomsterna är skattefria i Finland för en allmänt skattskyldig person, garanterar detta dock inte att det andra boendelandet också anser inkomsterna vara skattefria. Om den skattefria inkomsten härstammar från Finland och det andra landet inte beskattar inkomst med källa i utlandet, uppstår ingen beskattning över huvud taget. Om det andra landet däremot tar ut egen skatt förblir den i Finland skattefria inkomsten inte obeskattad. Oberoende av om det andra boendelandet beskattar inkomsten eller inte, uppstår ingen dubbelbeskattning.

8.4 AVRÄKNINGS- OCH UNDANTAGANDEMETODEN

8.4.1 Allmänt

Vid dubbelboende kan juridisk dubbelbeskattning enkelt uppstå. Dubbelbeskattning är ett icke-önskvärt fenomen som om möjligt bör undanröjas. Artikel 23 i modellskatteavtalet innehåller bestämmelser om hur dubbelbeskattning skall undanröjas. Dessutom innehåller fördelningsartiklarna ett omnämnande av vilket land som får beskatta inkomsten i fråga. I finsk nationell skattelagstiftning är det främst MetodL, BFörL och SkUppbL som innehåller regler om undanröjande av dubbelbeskattning. MetodL tillämpas på allmänt skattskyldiga fysiska personer såväl när skatteavtal har slutits som när skatteavtal saknas.⁵⁴ Tillämpningen av MetodL förutsätter inte att det är fråga om dubbelboende, utan bara dubbelbeskattning. Enligt MetodL 1.2 § har skatteavtal företräde framför MetodL. Vanligen innehåller skatteavtal dock inga närmare stadganden om undanröjande av dubbelbeskattning, utan bara ett konstaterande av vilken metod som tillämpas i olika situationer.⁵⁵ Således följs nationella regler om undanröjande av dubbelbeskattning, om inte något annat anges i skatteavtal. Om däremot inget skatteavtal existerar, följs alltid stadgandena i MetodL som sådana.

⁵³ Finansministeriet har 20.12.2011 tillsatt en arbetsgrupp (Elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmä, VM158:00/2011) som bl.a. skall ta ställning till ändamålsenligheten av uppdelningen i förvärvskällor.

⁵⁴ Det nämns visserligen inte uttryckligen att lagen tillämpas på allmänt skattskyldiga individer, men det råder ingen tvekan om att så är fallet. *Kansainvälinen verotuksen käsikirja 2013*, s. 60. Se även *Malmgrén 2010b*, s. 168. Se RP 197/2009 rd, s. 3.

⁵⁵ Se t.ex. RP 172/2005 rd, s. 1, *Nykänen 2012b*, s. 147 och *Kansainvälinen verotuksen käsikirja 2013*, s. 60.

MetodL är bara avsedda att undanröja internationell dubbelbeskattning av inkomst som förvärvats i utlandet. Därmed gottgörs aldrig utländsk skatt på sådan inkomst som har sin källa i Finland, men som också beskattas i ett annat land.⁵⁶ Lagen tillämpas inte på socialskyddsavgifter. Det saknar betydelse på vilka grunder skatten påförts i inkomstens källstat. Således kan skatten uppbäras både när skattesubjektet också anses bosatt, och därmed allmänt skattskyldig, i det andra landet och när skattesubjektet anses begränsat skattskyldigt och inkomsten beläggs med källskatt. Skatten är ofta olika beroende på om skattesubjektet är allmänt eller begränsat skattskyldigt i den stat där inkomsten har sin källa. MetodL gör dock i praktiken ingen skillnad mellan dessa två situationer. Om skattesubjektet är allmänt skattskyldigt också i inkomstens källstat, kan det dock hända att denna stat lägger skatt också på sådan inkomst som härstammar från Finland.

MetodL innehåller två alternativa metoder för undanröjande av dubbelbeskattning: avräknings- och undantagandemetoderna. Avräkningsmetoden är den primära metoden, undantagandemetoden används enligt MetodL 6.1 § bara om ett skatteavtal eller något annat internationellt avtal förutsätter det. De flesta skatteavtal bygger på avräkningsmetoden. Det finns bara några äldre skatteavtal som baserar sig på undantagandemetoden.⁵⁷ Trots att skatteavtalet i huvudsak skulle bygga på avräkningsmetoden kan undantagandemetoden tillämpas i skatteavtalet parallellt med avräkningsmetoden för vissa enskilda inkomsters del.

I detta stycke behandlas först avräkningsmetoden och därefter undantagandemetoden. Avräkningsmetoden som är vanligare behandlas mera utförligt. En kortare behandling av undantagandemetoden har motiverats av att metoden inte blir aktuell då treårsregeln inkluderats i skatteavtalet. Treårsregeln i skatteavtal ger Finland uttryckligen beskattningsbehörighet trots att inkomsten skulle vara undantagen från skatt i Finland enligt skatteavtalet. Dessutom hänvisas till avräkningsmetoden i de skatteavtal som innehåller treårsregeln. Undantagandemetoden är inte aktuell då Finland inte är hemviststaten enligt skatteavtalet, trots att skattesubjektet också bor i Finland enligt nationell rätt. I dessa fall begränsas Finlands beskattningsbehörighet direkt genom fördelningsartiklarna, inte artikeln om undanröjande av dubbelbeskattning. Avräknings- och undantagandemetodens förhållande till EU-rätten kan i detta sammanhang inte behandlas.⁵⁸

⁵⁶ Se t.ex. *Helminen 2002d*, s. 131–132 och *Nykänen 2012b*, s. 144 och 148.

⁵⁷ Enligt *Auranen* fattades år 1973 ett beslut i finansministeriet att övergå till att primärt tillämpa avräkningsmetoden. Närmare om orsakerna till detta skifte från undantagandemetoden till avräkningsmetoden, se *Auranen 1980*, s. 10.

⁵⁸ EU-aspekterna har behandlats i *Nykänen 2012b*, s. 141 ff.

8.4.2 Avräkningsmetoden

8.4.2.1 Avräkningsmetoden i huvuddrag

Avräkningsmetoden är den vanligaste unilaterala metoden för att undanröja dubbelbeskattning.⁵⁹ Internationellt finns det flera olika former av avräkningsmetoder.⁶⁰ Man brukar först och främst skilja mellan obegränsad avräkning (eng. full credit) och normal avräkning (eng. normal / ordinary credit). Obegränsad avräkning innebär i korthet att all den skatt som betalats i källstaten kan avräknas från skatten på samma inkomst i hemviststaten. Om skatten i källstaten är högre än skatten i hemviststaten, återbetalar hemviststaten i princip skillnaden mellan skatterna i båda länderna. Normal avräkning innebär däremot att avräkningen för skatten i källstaten är begränsad. Ofta begränsas avräkningen till vad skatten hade varit i hemviststaten. Om skatten i källstaten är högre än i hemviststaten, förblir skillnaden mellan skatterna oavräknad. Således betalas alltid den högre av de två skatterna. Därtill finns det en fiktiv avräkning (eng. matching credit eller tax sparing credit⁶¹). Fiktiv avräkning används ofta i skatteavtal med utvecklingsländer som ett sporre för att öka investeringar i detta land.⁶² Enligt denna metod tillåts avräkning för en skatt som *de facto* inte har betalats, d.v.s. som är fiktiv. Skattesubjektet kan t.ex. vara befriad från skatt under de första verksamhetsåren. Om inte avräkning beviljades skulle denna skattefördel gå förlorad. Avräkningsmetoden skall inte förväxlas med avdragsmetoden (eng. deduction method). Enligt avdragsmetoden beviljas avdrag för den skatt som betalats i utlandet direkt från samma inkomst, d.v.s. avdrag görs inte från skatten på inkomsten. Därefter påläggs skatt i hemviststaten. Denna metod undanröjer inte dubbelbeskattning, utan lindrar den bara något.⁶³

Finland tillämpar en form av normal avräkning.⁶⁴ Grundtanken i den finska avräkningsmetoden är att den skatt som betalats på en inkomst som härstammar från en främmande stat avräknas från den skatt som betalas i Finland. Finlands skatteinkomster blir således beroende av hur inkomstens källstat beskattar inkomsten. Det förutsätts enligt MetodL 3.1 § att skatten påförts för samma tid som i Finland och för samma inkomst. Om ingen skatt påförs i Finland, d.v.s.

⁵⁹ Se t.ex. *Rust 2011a*, s. 3.

⁶⁰ Olika metoder för eliminering av dubbelbeskattning har behandlats utförligt i nationell och internationell rättslitteratur. För en allmän introduktion till de olika avräkningsmetoderna i finsk rättslitteratur, se *Sainio 1976*, s. 229–242 och *Viherkenttä 1991*, s. 71–177.

⁶¹ Se *IBFD International Tax Glossary*, s. 409–410. Om dessa metoder i gamla finska skatteavtal, se *Auranen 1980*, s. 11–12.

⁶² Se t.ex. *Pelin 2006*, s. 269 och *Dahlberg 2007*, s. 194–195.

⁶³ Om avdragsmetoden, se *Viherkenttä 1991*, s. 178–182.

⁶⁴ *Helminen 2002c*, s. 237 och RP 76/1995 rd, s. 14.

inkomsten är skattefri enligt nationell rätt eller beskattningsbar nivå inte uppnås, då kan vanligen inte heller skatten i utlandet avräknas.⁶⁵ I fråga om dividend har det dock separat stadgats i MetodL 3.1 § att även om dividend partiellt är skattefri i Finland, får avräkning göras för hela skatten i utlandet. Detta är viktigt, eftersom t.ex. dividend från ett icke-börsnoterat bolag i vissa fall kan vara skattefri i sin helhet eller delvis.⁶⁶ Vidare förutsätts att skattesubjektet är detsamma, d.v.s. skatt som ett annat skattesubjekt betalat i utlandet kan inte gottgöras i Finland.

Tidigare beviljades bara avräkning för den slutliga skatten. Detta innebar att skattesubjektet inte kunde göra avräkning för sin förskottsskatt, utan han måste vänta på den slutliga skatten. I värsta fall var skattesubjektet samtidigt tvunget att betala skatterna i både Finland och källstaten fullt ut, varvid t.ex. finansierings- och räntekostnader kunde uppstå.⁶⁷ Denna begränsning upphävdes år 2010 och numera kan avräkning enligt MetodL 2 § göras för såväl slutlig skatt som förskottsinnehållning.⁶⁸ Om förskottsinnehållning gottgjorts, måste skattesubjektet meddela den slutliga skatten om denna avviker från förskottsinnehållningen.⁶⁹

Enligt MetodL 4.2 § bestäms avräkningen för fysiska personers del separat för förvärvskälla och inkomstslag. Först skiljer man mellan förvärvskällorna personlig inkomst, inkomst från näringsverksamhet och inkomst från jordbruk. Därefter skiljer man på kapital- och förvärvsinkomster inom respektive förvärvskälla. Tidigare separerades också avräkningarna på basis av vilket land inkomsten härstammade från.⁷⁰ Fysiska personer har vanligen bara inkomster som hör till den personliga förvärvskällan.⁷¹ Uppdelningen i inkomstslag är särskilt relevant när den utländska inkomsten är av den naturen att den beskattas som både kapital- och förvärvsinkomst i Finland. I dessa fall beräknas den maximala avräkningen separat för den del av den utländska inkomsten som är kapitalinkomst och den del som är förvärvsinkomst.⁷²

⁶⁵ Överlåtelsevinsten av egen bostad är skattefri i Finland enligt ISkL 48 § trots att bostaden är belägen i utlandet. Skatten i utlandet kan således inte avräknas. Se *Nykänen 2012b*, s. 150.

⁶⁶ RP 210/2004 rd, s. 1–2 och *Frände – Hellsten*, s. 86.

⁶⁷ RP 197/2009 rd, s. 5.

⁶⁸ För att förskottsinnehållning skall kunna avräknas måste vissa villkor uppfyllas. De formella kraven på hur den utländska skatten skall påvisas har redogjorts närmare för i *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 65 och *Malmgrén 2010b*, s. 170–171.

⁶⁹ *Malmgrén 2010b*, s. 172. För en närmare redogörelse för förfarandet, se *Nykänen 2012b*, s. 161–163.

⁷⁰ Se RP 197/2009 rd, s. 5–6. För ett praktiskt exempel på hur regeln ändrats, se *Malmgrén 2010b*, s. 173.

⁷¹ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 62.

⁷² Så är fallet vid t.ex. dividend från onoterat bolag. Se *Helminen 2013b*, s. 288.

8.4.2.2 Beräkandet av maximal avräkning

Avräkningen är inte obegränsad. Först och främst avräknas i Finland bara utländsk statsskatt om skatteavtal inte existerar. Således beaktas inte t.ex. kommunalskatter och andra lokala skatter eller avgifter.⁷³ Om skatteavtal slutits avräknas enligt MetodL 3.2 § alla skatter som inkluderats i skatteavtalet.⁷⁴ Avräkningen är ytterst ofördelaktig i skatteavtalslösa situationer där skatt inte uppbärs av staten. I sådana situationer uppstår enkelt full eller partiell dubbelbeskattning.

För det andra beviljas enligt MetodL 4.1 § inte avräkning till den del som den utländska skatten överstiger skatten i Finland (normal avräkning). Därmed kan det inte uppstå situationer där Finland återbetalar skatt som påförts i den andra staten. Den maximala avräkningen beräknas enligt MetodL 4.2 § genom ett relationstal som beskriver förhållandet mellan den utländska inkomsten och den totala inkomsten. Avräkningen får högst vara en lika stor andel av den totala skatten, som den inkomst som förvärvats i utlandet är av den totala inkomsten (för förvärvskällan och inkomstslaget). I beaktande tas nettoinkomsten, eftersom avdrag får göras för utgifterna för förvärvandet och bibehållandet av inkomster och de räntor som hänför sig till dessa inkomster.⁷⁵ Om skattesubjektets totala inkomst härstammar från utlandet, är det inte nödvändigt att räkna maximiavräkningen enligt MetodL 4.2 §. I dessa fall utgör den finska skatten gränsen för hur mycket som kan avräknas.

För det tredje gottgörs inte skatt som tagits ut i strid med skatteavtalet.⁷⁶ För det fjärde beaktas enligt MetodL 4.3 § vid beräkningen av avräkningens högsta belopp endast de inkomster som är skattepliktiga i Finland och på vilka i inkomstens källstat skall betalas skatt som avräknas enligt MetodL. Bara sådan inkomst som är skattepliktig både i Finland och källstaten beaktas. Således beaktas inte t.ex. lön från utlandet som är skattefri i Finland enligt ISkL 77 §. Självfallet beaktas inte heller sådan inkomst som faller under undantagandemetoden.⁷⁷

Bestämmandet av den maximala avräkningen beskrivs bäst genom ett exempel. Vi antar en situation i vilken skattesubjektet har progressivt beskattad för-

⁷³ Denna begränsning har motiverats med att en nationell ensidig avräkning inte skall vara lika omfattande som en på ömsesidighet baserad avräkning i skatteavtal. Se t.ex. *Nykänen 2012b*, s. 150.

⁷⁴ Se även *Manninen*, s. 135.

⁷⁵ RP 76/1995 rd, s. 24.

⁷⁶ Om den skattskyldige inte t.ex. har fyllt i vissa nödvändiga blanketter kan det vara att den andra staten uppbär en skatt som är högre än den tillåtna källskatteprocenten i skatteavtalet. Då gottgör Finland bara den mängd som skatteavtalet ger rätt till. I sådana fall kan dock skattesubjektet vanligen enkelt yrka på ändring i beskattningen i den stat där skatten påförts felaktigt. Se *Malmgrén 2010b*, s. 171. Se också *Nykänen 2012b*, s. 150.

⁷⁷ RP 76/1995 rd, s. 25.

värvsinkomst från förvärvskällorna personlig inkomst och inkomst från näring. I detta fall bestäms först hur stor andel av totalskatten som härstammar från respektive förvärvskälla. Sedan beräknas hur stor andel av skatten inom en förvärvskälla som baserar sig på den utländska inkomsten. Denna andel av skatten utgör den maximala avräkningen som beviljas för en utländsk inkomst. Andelen utländsk skatt beräknas proportionellt till totalskatten. Exemplet nedan baserar sig delvis på Skatteförvaltningens anvisning.⁷⁸

Tabell 6. Beräkandet av maximal avräkning.

<u>Förvärvskälla</u>	<u>Inkomstens ursprung</u>	<u>Totalt belopp i euro</u>	<u>Andel från ursprung</u>
Personlig inkomst:		120 000	
Förvärvsinkomst	från Finland		120 000
	från utlandet		0
Inkomst från näring:		80 000	
Förvärvsinkomst	från Finland		60 000
	från utlandet		20 000
Totalt		200 000	
Skatt (uppskattning)		70 000	
Inkomst efter skatt		130 000	

Den proportionella andelen av den skatt som består av inkomst från näring beräknas genom att dividera den totala inkomsten från förvärvskällan (80 000 euro) med den totala bruttoinkomsten (200 000 euro) samt multiplicera detta med den totala skatten (70 000 euro):

$$70\,000 \text{ euro} \times (80\,000 \text{ euro} / 200\,000 \text{ euro}) = 28\,000 \text{ euro}.$$

Därefter beräknas hur stor andel av skatten inom förvärvskällan som baserar sig på den utländska inkomsten. Denna andel erhålls genom att dividera inkomsten från utlandet (20 000 euro) med den totala inkomsten inom förvärvskällan (80 000 euro) samt multiplicera detta med den del av totalskatten som härstammar från förvärvskällan (28 000 euro):

$$28\,000 \text{ euro} \times (20\,000 \text{ euro} / 80\,000 \text{ euro}) = 7\,000 \text{ euro}.$$

Slutresultatet är att maximalt 7 000 euro i utländsk skatt får avräknas från den finska skatten. Om den utländska skatten är under 7 000 euro, skall skillnaden

⁷⁸ Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 63.

betalas till Finland. Enligt MetodL 5.1 § kan den skatt som överstiger den finska skatten på samma förvärvskälla och inkomstslag dock skjutas på de följande fem åren. Före år 2010 kunde den överstigande skatten bara skjutas på i ett år. Detta ledde bl.a. till att utländska skatter inte blev fullt gottgjorda.⁷⁹ Den oanvända avräkningen görs i den ordning som underskottet uppkommit. Först efter att den oanvända delen av tidigare års avräkning åtgärdats, avräknas de belopp av de utländska skatterna som skall avräknas för det aktuella året.⁸⁰ Bara så mycket får avräknas som motsvarar maximiavräkningen för året i fråga.⁸¹

8.4.2.3 Avdrag och förluster vid avräkning

Utgångspunkten är att en allmänt skattskyldig person får göra avdrag för sina utgifter för inkomstens förvärvande oberoende av varifrån dessa utgifter härstammar.⁸² MetodL:s avräkningsregler och ISkL innehåller inga begränsningar i fråga om avdrag för utländska utgifter.⁸³ Således får avdrag göras även om skattesubjektet bara har utgifter och inga inkomster från utlandet.

Enligt MetodL 4.2 § sista meningen får utgifterna för förvärvandet och bibehållandet av inkomsterna och de räntor som hänför sig till dessa inkomster från utlandet dras av från inkomsterna. Dessa avdrag görs innan maximiavräkningen beräknas. Avdragen görs från den utländska och totala inkomsten. Om utgifterna bara partiellt anknyter till inkomsten från utlandet, kan bara denna andel av utgifterna dras av.⁸⁴ Eftersom det uttryckligen nämns vilka former av utgifter som får avdras, innebär detta att sådana avdrag från inkomsten eller skatten som inte ansluter till förvärvandet av inkomsten, inte kan beaktas.⁸⁵ Således kan t.ex. ränteutgifter för införskaffande av bostad (ISkL 58.2 §) eller hushållsavdrag (ISkL 127 a–e §) inte göras. Man måste dock minnas att avdragsbegränsningarna bara gäller bestämmande av maximiavräkningen. Vid beräkning av skatten i Finland för en allmänt skattskyldig person görs alla avdrag som normalt.⁸⁶

Om skattesubjektet har t.ex. stora ränteutgifter för införskaffandet av bostad, och bara små kapitalinkomster i Finland och utlandet, uppstår lätt situationer där

⁷⁹ Enligt RP 197/2009 rd, s. 5, kunde det gamla systemet förorsaka dubbelbeskattning.

⁸⁰ Tidigare avräknades alltid först det innevarande årets skatter innan tidigare års skatt kunde avräknas. Se RP 197/2009 rd, s. 3–4.

⁸¹ För ett exempel på hur avräkningen fungerar i praktiken, se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 65–66.

⁸² *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 55–56.

⁸³ Se *Nykänen 2012b*, s. 154–155, som konstaterar att det i fråga om överlåtelseförlust inte finns något hinder för att utländsk överlåtelseförlust beaktas i Finland.

⁸⁴ *Nykänen 2012b*, s. 151.

⁸⁵ RP 76/1995 rd, s. 24.

⁸⁶ För ett belysande exempel, se *Nykänen 2012b*, s. 153–154. Observera att en lite liknande begränsning i Tyskland ansågs otillåten enligt EU-domstolen i målet *C-168/11 Becker*.

skatten i utlandet inte kan dras av i Finland. I dessa fall skjuts den oavdragna skatten på i högst fem år enligt MetodL 5.1 §. En bostadsskuld är ofta långvarig, varvid ränteutgifterna i flera år överstiger kapitalinkomsterna. Således kan skatten i utlandet bli slutgiltig.⁸⁷ Skatt som inte kan avräknas är inte en utgift för inkomstens förvärvande.⁸⁸ Underskottsgottgörelse kan självfallet inte göras för den skatt som inte avräknats.⁸⁹

Om utgifterna överstiger inkomsterna uppstår förlust. Förlust fastställs för båda inkomstslagen kapitalinkomst och förvärvsinkomst, samt i förvärvskällorna näringsinkomst och jordbruksinkomst. En fråga som knappt behandlats i rättslitteraturen gäller hur tidigare års förluster skall dras av vid beräkandet av maximiavräkningen.⁹⁰ I MetodL 4.2 § tredje meningen stadgas följande:

”När dessa relationstal räknas ut, anses som inkomster de belopp som fås när utgifterna för förvärvandet och bibehållandet av inkomsterna och de räntor som hänför sig till dessa inkomster dras av från inkomsterna”.

I MetodL nämns inte uttryckligen förluster, utan bara utgifter för inkomstens förvärvande och räntor. Således uppstår frågan om, och i så fall när, förluster kan falla under MetodL 4.2 §. I praktiken har avdrag för förluster gjorts. I målet HFD 2011:45 tillät HFD förlustavdrag från utländska överlåtelsevinster för överlåtelseförluster som uppstått föregående år i Finland.

HFD 2011:45: För den allmänt skattskyldige personen A hade år 2003 fastställts en överlåtelseförlust om 471 965 euro. Överlåtelseförlusten hade fastställts i Finland. År 2004 hade A för överlåtelse av fast egendom i USA gjort en överlåtelsevinst om 715 137 euro. På denna vinst betalade A 217 184 euro i skatt i USA. Från denna överlåtelsevinst drogs av överlåtelseförlusten från år 2003 enligt följande: $715\,137 - 471\,965 = 243\,171$ euro. Denna summa beaktades när avräkningsbeloppet för den utländska skatten bestämdes med hjälp av de relationstal som avses i MetodL 4.2 §. Kapitalinkomst i Finland efter förlustavdrag var 2 942 267 euro. Skatten på denna inkomst var 810 098 euro efter övriga avdrag. Från skatten på inkomsten i Finland avräknades således endast 67 247 euro skatt i USA.

⁸⁷ *Nykänen 2012b*, s. 152–153.

⁸⁸ Se HFD 2004:12. I fallet var det fråga om sådan inkomst som inte avsågs i dubbelbeskattningsavtalet mellan Finland och USA och som inte heller täcktes av MetodL. Denna skatt kunde inte dras av som en utgift för inkomstens förvärvande i Finland enligt NSL 7 §. Fallet har behandlats i *Rajamäki*, s. 397 ff. I vissa fall kan dock icke avräkningsbara skatter dras av som utgifter för inkomstens förvärvande. Som exempel nämns att fastighetsskatter har kunnat avdras från hyresinkomst. Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 58 och 61 och *Manninen*, s. 135–136.

⁸⁹ *Nykänen* föreslår att man skulle få överföra den icke-avräknade skatten till förvärvsinkomsterna genom underskottsgottgörelse. På detta vis kunde man undvika att den utländska skatten förblev oavräknad. *Nykänen 2012b*, s. 154.

⁹⁰ *Nykänen* torde vara en av de få som behandlat denna frågeställning utförligt. Se *Nykänen 2012b*, s. 154 ff.

Domen har med rätta kritiserats av *Nykänen* med motiveringen att överlåtelseförlusterna i Finland inte kan anses vara utgifter för inkomstens förvärvande för överlåtelsevinster från USA. Det att överlåtelseförluster bara kan dras av från överlåtelsevinster ändrar inte på överlåtelseförlustens natur i detta hänseende. Han framför vidare att HFD:s beslut kan leda till att utländsk skatt på överlåtelsevinst inte överhuvudtaget kan avräknas i Finland om det finns tidigare års överlåtelseförluster som överstiger vinsterna.⁹¹ *Nykänen* tar också ställning till hur avräkningen borde göras om skattesubjektet har överlåtelsevinster både från Finland och främmande land samma år, samt förluster från tidigare år. Enligt honom skall tidigare års förluster avräknas från inkomsten utomlands i det förhållande som inkomsten utomlands och inkomsten från Finland står mot varandra.⁹² Någon fast rättspraxis finns dock inte i denna fråga.

Eftersom avdrag för tidigare års förluster godkändes vid överlåtelsevinsterna från utlandet, torde avdrag för tidigare förluster i kapitalinkomstslaget eller förvärvsinkomstslaget också vara möjliga från utländska inkomster. På basis av detta enskilda avgörande är det dock svårt att dra några allmängiltiga slutsatser för hur dessa förlustavdrag skulle förverkligas i praktiken. Det vore dock skäligt att den del av förlusten, som beror på utgifter för inkomstens förvärvande eller räntor, och som anknyter till utlandet avdras från utländsk inkomst, medan den del av motsvarande förlust som anknyter till inkomst från Finland avdras från inkomst från Finland.⁹³ I hur stor grad förlusten skall beaktas vid utländsk inkomst är i dagens läge fortfarande oklart.

8.4.2.4 Avräkning för inkomst från tredje stat

En relevant fråga är hur MetodL och avräkningsmetoden förhåller sig till s.k. triangulära situationer. MetodL 1.1 § lyder på följande sätt: ”I denna lag föreskrivs om undanröjande av internationell dubbelbeskattning av inkomst som förvärvats i en främmande stat.” Det relativt öppna begreppet ”främmande stat” kan inkludera såväl skatteavtalsparter som andra länder. MetodL kan således anses vara tillämplig i triangulära situationer.⁹⁴ Avräkningsmetoden borde enligt en strikt tolkning av den svenska språkdräkten av lagen dock inte fungera i triangulära situationer, eftersom MetodL 3.1 § anger följande: ”Från de skatter som i Finland skall betalas på inkomst som förvärvats i en främmande stat avräknas beloppet av de skatter som för motsvarande tid betalats i den främmande staten på

⁹¹ *Nykänen 2012b*, s. 158–159.

⁹² *Nykänen 2012b*, s. 156–157.

⁹³ *Nykänen 2012b*, s. 160–161.

⁹⁴ Se också *Nykänen 2012b*, s. 189.

samma inkomst ..." Ordvalet "...inkomst som förvärvats i en främmande stat..." och "...betalts i den främmande staten..." tyder på att inkomsten måste erhållas från och skatten betalas till samma stat.

Den finskspråkiga orddräkten av MetodL 3.1 § saknar denna begränsning, och hindrar inte avräkning av skatt som betalats i annan stat. Den finska språkdräkten är alltid primär, eftersom den svenska versionen bara är en översättning av den finska. Således får avräkning göras även för skatt i tredje stat.

Enligt *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013* kan MetodL också tillämpas i triangulära situationer:⁹⁵ "Enligt metodlagen kan man avräkna i Finland också sådan i en främmande stat betald skatt som erlagts för inkomst från en tredje stat."⁹⁶ Motsvarande mening finns också i regeringspropositionen RP 76/1995 rd.⁹⁷ Meningen tyder på en rätt omfattande avräkning i triangulära situationer. Ordet "kan"⁹⁸ ger dock uttryck för en viss osäkerhet. Det blir oklart om avräkning gäller i alla triangulära situationer eller bara i vissa fall. Tidigare i regeringspropositionen uttrycks denna samma tanke i klarare ordalag: "Nu föreslås att denna begränsning skall slopas och att den skattskyldige får avräkning även för skatter till en främmande stat som hänför sig till inkomst från en tredje stat".⁹⁹

I *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013* preciseras att regeln "... är närmast av betydelse vid tillfällen då ett finländskt företags fasta driftställe i utlandet har betalt skatt i den stat där driftsstället är beläget på inkomster från en tredje stat."¹⁰⁰ Skattemyndigheternas konstaterande måste dock tolkas med viss varsamhet. Dessutom utesluter ordalydelsen "närmast av betydelse" inte möjligheten att denna regel också skulle kunna tillämpas på andra triangulära situationer. Således finns det inget som uttryckligen utesluter avräkning i triangulära situationer som inbegriper dubbelboende enligt nationell rätt. Man bör också minnas att en dubbelboendesituation för fysiska personer principiellt påminner mycket om en situation där ett samfund får fast driftställe i ett annat land. I rättslitteraturen har t.ex. *Nykänen* förespråkat avräkning också i fråga om skatt i tredje stater.¹⁰¹ Publicerade rättsfall i dylika frågor finns mig veterligen inte. I

⁹⁵ Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 61.

⁹⁶ Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 61. Översättningen är från *Handbok i internationell beskattning 2013*, s. 63.

⁹⁷ RP 76/1995 rd, s. 24: "Även en främmande stats skatter som hänför sig till inkomst från en tredje stat kan avräknas."

⁹⁸ I den finska språkdräkten har ordet "voidaan" använts. Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 61.

⁹⁹ Se RP 76/1995 rd, s. 14.

¹⁰⁰ Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 61. Översättningen är från *Handbok i internationell beskattning 2013*, s. 63.

¹⁰¹ Se *Nykänen 2012b*, s. 189.

fortsättningen utgås från att avräkning också kunde beviljas för skatt på inkomst från tredje stat.

En intressant fråga är hur stor skatt som kan avräknas i tredje stat. Ett skatte- subjekt bor t.ex. i Finland och Tyskland enligt nationell rätt, men enligt skatteav- talet har han hemvist i Tyskland, och erhåller inkomst från den tredje staten X. Skatteavtalet mellan Finland och X tillåter beskattning på 10 %, och skatteavta- let mellan Tyskland och X tillåter beskattning vid källan på 15 %. Henviststaten Tyskland har ingen beskattningsrätt enligt skatteavtalet Tyskland – X. Finland borde få beskatta inkomsten från tredje stat på grund av treårsregeln som finns inkluderad i artikel 23 i skatteavtalet med Tyskland. Om staten X uppbär den lägre av skatterna torde inga problem uppstå. Om däremot den högre av skatterna uppbärs, d.v.s. 15 %, uppstår frågan om Finland kan avräkna skillnaden mellan 10 % och 15 %. Beskattning enligt den högre skatteprocenten är skatteavtals- stridig enligt skatteavtalet mellan Finland och X, men inte enligt skatteavtalet mellan X och Tyskland. Rättsläget är inte klart i fråga om hur man borde förfara i dylika situationer. Detta är inte bara en fråga om avräkning, utan också en fråga om Finlands ställning som henviststat eller källstat enligt skatteavtalet mellan Finland och X, då Finland samtidigt är källstat (d.v.s. inte henviststat) enligt artikel 4 i skatteavtalet mellan Finland och Tyskland. Om man utgår från att Fin- land inte kan vara henvist i förhållandet Finland – X, då torde den skatt kunna avräknas som *de facto* uttagits i staten X. Om man däremot utgår från att Finland kan vara henvist i förhållandet Finland – X, trots att Finland är källstat i förhål- landet Finland – Tyskland, då torde inte skillnaden mellan 10 % – 15 % kunna avräknas i Finland. Den högre skatten (15 %) är då avtalsstridig enligt skatteav- talet Finland – X.¹⁰²

Avräkning begränsas i sista hand av att avräkning inte kan beviljas för mer än vad skatten i Finland hade varit. Detta föranleder dock en ytterligare fråga: Kan den överskridande skatten på inkomst från tredje land skjutas på framtiden enligt MetodL 5 §? Något som uttryckligen skulle hindra påskjutande av oanvänd av- räkning förekommer enligt min mening inte. Om det hade varit möjligt att av- räkna skatten i Finland, torde det också vara möjligt att skjuta på den oavräknade skatten. Publicerade rättsfall i dylika frågor finns mig veterligen inte

8.4.2.5 Avräkning då treårsregeln införts i skatteavtalet

Treårsregeln i skatteavtal blir aktuell då skattesubjektet enligt nationell rätt anses bosatt i Finland, men Finland inte anses vara henviststat enligt artikel 4 i skat-

¹⁰² Denna fråga har behandlats närmare i avsnitt 8.7.2.8.

teavtalet. Om Finland inte är hemvist enligt skatteavtalet är Finland källstat. Om treårsregeln inkluderats i skatteavtalet får Finland en vidare beskattningsbehörighet än landet annars hade enligt skatteavtalet. Så är fallet även om Finland är källstat och inkomsten enligt skatteavtalets fördelningsartiklar bara skulle få beskattas i den skatteavtalsmässiga hemviststaten.¹⁰³ Treårsregeln torde också gälla inkomst som kommer från tredje stat och beskattas både i den tredje staten och i den andra boendestaten. I vissa situationer ger dock treårsregeln ingen utvidgad beskattningsbehörighet till Finland, som t.ex. då Finlands beskattningsbehörighet har begränsats till en viss skattesats enligt skatteavtalet.¹⁰⁴ Likaså kan inte treårsregeln utvidga beskattningsbehörigheten i sådana fall där inkomsten i fråga inte skulle beskattas enligt nationell rätt. Detta framgår redan av den lindrigare normens princip.

En frågeställning som inte berörts i rättslitteraturen gäller hur avräkning skall göras i praktiken då treårsregeln inkluderats i avtalet. Sker avräkning separat för varje inkomsts del som Finland får en utvidgad beskattningsbehörighet till, eller görs en normal kalkylering av maximiavräkningen enligt ovan framförda modell? I skatteavtal som innehåller treårsregeln hänvisas till att Finland skall avräkna den skatt som tagits ut i hemviststaten. I skatteavtalet med Tyskland artikel 23(4) har detta uttryckts på följande vis:

”Republiken Finland skall emellertid medge avräkning för skatt som betalats i Förbundsrepubliken Tyskland på inkomst eller förmögenhet från Republiken Finlands skatt enligt bestämmelserna i stycke 1.”

Således följs det normala förfarandet vid avräkningsmetoden. Några närmare regler om hur avräkningen skall ske ges inte. Därmed skall MetodL tillämpas. MetodL innehåller dock inga separata regler för situationer där treårsregeln ger beskattningsbehörighet till Finland. Således torde de normala reglerna i MetodL även tillämpas vid treårsregeln, varvid en kalkylering av maximiavräkningen skall göras. Vissa specialfrågor uppstår dock i samband med treårsregeln.

En intressant fråga gäller hur maximiavräkningen skall beräknas då inkomsten har sin källa i Finland, men enligt skatteavtalet bara får beskattas i hemviststaten, och skatteavtalets treårsregel ger Finland en sekundär beskattningsrätt. Avräkningsmetoden tillämpas enligt MetodL 1.1 § på inkomst som har sin källa i utlandet. I detta fall är det dock fråga om inkomst från Finland. Skatteavtalet har dock företrädare framför MetodL. Detta framgår ur MetodL 1.2 §. Då det i skatteavtalet allmänt hänvisas till avräkning från skatt i Finland, borde det också

¹⁰³ *Helminen 2013b*, s. 420–421.

¹⁰⁴ Se närmare *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 72–73.

gälla inkomst som förvärvats i Finland.¹⁰⁵ Treårsregeln utvidgar beskattningsbehörigheten också i fråga om dessa inkomster. Således torde man i praktiken gå till väga som om inkomsten härstammade från utlandet då man beräknar maximiavräkningen. I målet HFD 6.4.2005 l. 761 var denna fråga aktuell. I detta fall fick överlåtelsevinst med källa i Finland, som enligt skatteavtalet bara fick beskattas i den skatteavtalsmässiga hemviststaten (Schweiz), beskattas enligt treårsregeln i Finland, efter att skatten i hemviststaten avräknats. Hur avräkningen gjordes i praktiken togs inte ställning till.

Nedan ges ett exempel på hur maximiavräkningen enligt min mening borde beräknas i praktiken då treårsregeln införts i skatteavtalet:

Exempel: X är bosatt i Finland enligt ISkL 11.1 § men enligt skatteavtalet mellan Finland och Tyskland artikel 4 har han sin hemvist i Tyskland. Skatteavtalet innehåller treårsregeln i artikel 23. A har följande inkomster från Finland

A) Lön från privata sektorn. Arbetsgivaren är finsk och arbetet utförs i Finland; 20 000 euro.

B) Dividend från noterat aktiebolag; 10 000 euro.

Från Tyskland har A följande inkomster

C) Lön från privata sektorn. ISkL 77 § tillämpas på lönen; 30 000 euro.

D) Dividend från noterat aktiebolag; 30 000 euro.

Från staten T (tredje stat) har A följande inkomst (inget skatteavtal)

E) 5 000 euro ränta.

All inkomst hör till den personliga inkomstkällan.

Tabell 7. Avräkning då treårsregeln införts i skatteavtal.

<u>Förvärvskälla</u>	<u>Inkomstens ursprung</u>	<u>Andel från ursprung</u>
Personlig inkomst:		
Förvärvsinkomst	Lön från Finland	20 000
	Lön från Tyskland	30 000
	Totalt	<u>50 000</u>
Kapitalinkomst	Dividend från Finland	10 000
	Dividend från Tyskland	30 000
	Ränta från staten T	5 000
	Totalt	<u>45 000</u>
Totalt		95 000

Avräkningen görs separat för varje förvärvskälla och inkomstslag. I detta fall finns det bara en förvärvskälla, nämligen personlig inkomst. Först granskas hur förvärvsin-

¹⁰⁵ Se *Nykänen 2012b*, s. 189, som också anser att MetodL tillämpas på inkomst från Finland i dessa situationer.

komsten behandlas under treårsregeln. Lönen i Finland (punkt A) beskattas enligt skatteavtalets artikel 15(1) primärt i Finland. Mekanikerregeln i artikel 15(2) tillämpas inte, eftersom arbetsgivaren är finsk. Lönen från Tyskland (punkt C) beskattas enligt skatteavtalet bara i Tyskland, och faller under sexmånadersregel (ISKL 77 §) enligt finsk nationell lagstiftning. Inkomsten är skattefri i Finland och påverkar inte heller progressionen av annan inkomst.¹⁰⁶ Trots att treårsregeln är inkluderad i skatteavtalet, kan skatteavtalet aldrig utvidga nationell beskattningsbehörighet. Dessutom beaktas inte skattefri inkomst enligt MetodL 4.3 § vid bestämmande av avräkningen. Således bidrar treårsregeln inte med någon utvidgad beskattningsbehörighet för förvärvsinkomsternas del. Av denna orsak räknas inte maximiavräkningen i exemplet för förvärvsinkomsternas del.

Sedan granskas hur kapitalinkomsterna beskattas. X är allmänt skattskyldig i Finland och beskattas således normalt enligt BFörfL för dividenden (punkt B). Enligt ISKL 33 a § beskattas 70 % av dividenden som kapitalinkomst, d.v.s. med en skattesats om 30 %. Resterande del är skattefri. Dividenden från ett noterat bolag i Finland får enligt skatteavtalets artikel 10(2) beskattas med högst 15 % av bruttointkomsten i källan. Enligt den lindrigare normens princip skall således 15 % uttas i stället.¹⁰⁷ Enligt praxis har det ansetts att treårsregeln inte utvidgar Finlands beskattningsbehörighet då inkomsten har sin källa i Finland och skatteavtalet angivit en fast skatteprocent.¹⁰⁸ Således torde inte heller den skatt som eventuellt påförs ytterligare i Tyskland kunna avräknas.

Dividenden från Tyskland kan däremot beskattas i Finland efter att skatten i Tyskland avräknats (punkt D). Enligt skatteavtalet beskattas dividenden bara i Tyskland. Treårsregeln ger dock Finland rätt att beskatta också denna dividend. Eftersom dividenden är från Tyskland, beskattas den i Finland lika som om dividenden härstammade från Finland (ISKL 33 c §). T uppbär förmodligen källskatt på räntan, som sedan Tyskland gottgör och lägger på nationell skatt (punkt E). Enligt skatteavtalet mellan Finland och Tyskland artikel 21 har bara Tyskland rätt att beskatta räntan från T. Trots detta borde också räntan från T falla under treårsregeln. MetodL borde tillåta avräkning av både skatten i Tyskland och T. I fråga om T tillåts dock bara avräkning för statsskatt, eftersom Finland inte har skatteavtal med T.

Sammanlagt skulle skatten i Finland vara följande:

Punkt B), 10 000 euro dividend		
från Finland:	$10\,000 \times 15\% =$	1 500 euro
Punkt D), 30 000 euro dividend		
från Tyskland:	$(30\,000 \times 70\%) \times 30\% =$	6 300 euro
Punkt E), 5 000 euro ränta från T:	$5\,000 \times 30\% =$	<u>1 500 euro</u>
Totalt 45 000 euro kapitalinkomst		9 300 euro skatt

Därefter beaktas hur stor andel av inkomsten som härstammar från utlandet, och vad dess förhållande är till den totala skatten i Finland. Den maximala avräkningen skulle

¹⁰⁶ *Helminen 2013b*, s. 422.

¹⁰⁷ *Helminen 2013b*, s. 291.

¹⁰⁸ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 72–73 och *Nykänen 2012b*, s. 188. Se närmare avsnitt 8.7.2.3.

således vara: $9\,300 \times ((30\,000 + 5\,000) / 45\,000) = 7\,233,33$ euro. Om skatten i utlandet är mindre än 7 233,33 euro, kan Finland till följd av treårsregeln ännu beskatta inkomsten i fråga.

Kan oanvänd avräkning skjutas på enligt MetodL 5 § då beskattningsrätten bygger på treårsregeln? Oanvänd avräkning uppstår då skatten i utlandet är större än skatten i Finland. Påskjutande av oanvänd avräkning är i huvudsak avsett för personer som har hemvist enligt skatteavtalet och är allmänt skattskyldiga i Finland. Något uttryckligt förbud mot påskjutande av oanvänd avräkning vid treårsregeln finns inte. Om normal avräkning får göras, förefaller det logiskt att också oanvänd avräkning skulle få påskjutas. Enligt min åsikt borde således oanvänd avräkning kunna påskjutas även då treårsregeln i skatteavtalet tillämpas. Någon beskattningspraxis har dock inte utvecklats i denna fråga, och rättsläget är således oklart.

8.4.3 Undantagandemetoden

Det förekommer några olika varianter av undantagandemetoden.¹⁰⁹ Man brukar skilja mellan obegränsat undantagande (eng. full exemption) och undantagande med progressionsförbehåll (eng. exemption with progression). Obegränsat undantagande innebär att varken den utländska inkomsten eller skatten på den beaktas i hemviststaten, inte ens för progressionsändamål. Således är det som om inkomsten inte över huvud taget existerade för inkomstskatteändamål i hemviststaten. Undantagande med progressionsförbehåll innebär att inkomsten från utlandet beaktas vid bestämmandet av den progressiva skatten på övrig inkomst. Hur detta sker i praktiken varierar från land till land. Vid obegränsat undantagande och undantagande med progressionsförbehåll uppstår frågan huruvida inkomsten kan ha relevans i andra sammanhang, som t.ex. vid bestämmandet av avdragens storlek, pension eller socialskyddsförmåner. En sällsyntare metod som kallas för alternativt undantagande (eng. alternative exemption) beaktar dessa synpunkter. Metoden innebär i korthet att den undantagna inkomsten räknas in i skatteunderlaget, om än skatten räknas av. Således kan det fulla skatteunderlaget beaktas i andra sammanhang.¹¹⁰

Undantagandemetoden tillämpas i Finland bara i de fall där skatteavtalet föreskriver det. Trots att avräkningsmetoden är huvudmetoden i finska skatteavtal, kan undantagandemetoden användas i fråga om vissa inkomster. Således kan

¹⁰⁹ För en allmän introduktion till undantagandemetoderna i finsk rättslitteratur, se Sainio 1976, s. 224–229 och Viherkenttä 1991, s. 50–70.

¹¹⁰ Se t.ex. Pelin 2006, s. 267 och Dahlberg 2007, s. 194. Om metoden i Norge, se Johnsen, s. 127–128.

avräkningsmetoden och undantagandemetoden tillämpas parallellt i samma avtal. Det finns bara några få skatteavtal som har undantagandemetoden som huvudmetod, som t.ex. avtalen med Egypten, Frankrike, Portugal och Spanien.¹¹¹ Finland tillämpar en form av undantagande med progressionsförbehåll i sina skatteavtal.¹¹²

Undantagandemetoden innebär inte att inkomsten i sin helhet lämnas obeaktad vid beskattningen i Finland, utan den undantagna inkomsten är fortfarande skattepliktig inkomst i Finland och påverkar progressionen av annan inkomst. Inkomst som är skattefri i Finland enligt nationell rätt faller varken under undantagandemetoden eller avräkningsmetoden. Tidigare beaktades inte kapitalinkomst vid undantagandemetoden, eftersom ingen progression förekom.¹¹³ Fram till år 2011 beskattades all kapitalinkomst bara enligt en skattesats på 28 %. Sedan skattereformen år 2012 beskattas kapitalinkomster enligt en lindrig progression. Enligt ISkL 124.2 § beskattas kapitalinkomster upp till 50 000 euro¹¹⁴ med en skattesats på 30 %, överstigande inkomst beskattas med 32 %.¹¹⁵ Således skall undantagen kapitalinkomst medtas för bestämmandet av progressionen.¹¹⁶

Vid förvärvsinkomst fungerar undantagandemetoden i praktiken så att samtliga inkomster från Finland och den undantagna inkomsten från utlandet sammanställs. Utgifter för förvärvandet eller bibehållandet av inkomsten och räntor som hänför sig till den undantagna inkomsten avdras enligt MetodL 6.1 §. I allmänhet avdras inte utgifter för skattefri inkomst, men eftersom den undantagna inkomsten inte kan anses skattefri, får utgifterna och räntorna avdras.

Efter att den totala inkomsten fastställts, uträknas en progressiv skatt på inkomsten. Den undantagna inkomsten skall dock inte beskattas, och således avräknas den del som svarar mot den andel som den undantagna inkomsten utgör av förvärvskällans och inkomstslagets inkomst. Beräkningen sker separat per förvärvskälla och inkomstslag. Nedan följer ett exempel på undantagandemetoden. Exemplet baserar sig delvis på Skatteförvaltningens anvisning.¹¹⁷

¹¹¹ Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja* 2013, s. 93.

¹¹² Undantagandemetoden tillämpas med progressionsförbehåll också om progressionsförbehållet inte uttryckligen nämns i skatteavtalet. Se HFD 1995 B 529. Fallet har analyserats i *Helminen 2002d*, s. 134. Se också *Mehtonen*, s. 201. Om progressionen i gamla avtal som inte följer OECD:s modellskatteavtal, se *Auranen 1980*, s. 8–9.

¹¹³ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja* 2013, s. 67.

¹¹⁴ Regeringen har i mars 2013 föreslagit att gränsen skall sänkas till 40 000 euro. Se *Valtiontalouden kehikset vuosille 2014–2017*, s. 30.

¹¹⁵ Observera att banker alltid bara tar ut 30 % källskatt på ränta, se lagen om källskatt på ränteinkomst 6 § (28.12.1990/1341).

¹¹⁶ Se närmare RP 50/2011 rd, s. 1 och 14–15. Se *Nykänen 2012b*, s. 169, för närmare exempel på progressionsinverkan. Se också *Kansainvälisen verotuksen käsikirja* 2013, s. 67.

¹¹⁷ Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja* 2013, s. 68.

Tabell 8. Tillämpandet av undantagandemetoden i praktiken.

<u>Förvärvskälla</u>	<u>Inkomstens ursprung</u>	<u>Totalt belopp i euro</u>	<u>Andel från ursprung</u>
Personlig inkomst:		80 000	
Förvärvsinkomst	Finland, netto:		30 000
	Utländat, netto:		50 000
Total inkomst		80 000	
Skatt (uppskattning)		25 000	
Underskottsgottgörelse		3 600	
Skatt slutlig		21 400	
Inkomst efter skatt		58 600	

Först beräknas hur stor andel av den totala skatten som baserar sig på den utländska inkomsten. Skattens andel erhålles genom att dividera den utländska inkomsten (50 000 euro) med den sammanlagda inkomsten (80 000 euro) och multiplicera detta med den totala skatten (21 400 euro):

$$(50\,000\text{ euro} / 80\,000\text{ euro}) \times 21\,400\text{ euro} = 13\,375\text{ euro}.$$

Den utländska inkomsten på 50 000 euro har föranlett en skatt på 13 375 euro. Eftersom inkomsten skall undantas från skatt, skall denna skatt subtraheras från den totala skatten (21 400 euro). På så vis får man reda på hur mycket skatt som *de facto* skall erläggas för inkomsten i Finland:

$$21\,400\text{ euro} - 13\,375\text{ euro} = 8\,025\text{ euro}.$$

I Finland betalas 8 025 euro i skatt på en inkomst på 30 000 euro. Skatten hade varit lägre om skattesubjektet inte haft utländsk inkomst.

I samband med undantagandemetoden måste också den s.k. takregeln i ISkL 136 § beaktas.¹¹⁸ ISkL 136.3 § tillämpas bara på förvärvsinkomst. Enligt ISkL 136.3 § kan beskattningen av sådana inkomster från en främmande stat på vilka undantagandemetoden tillämpas inte bli strängare än om personen hade fått liknande inkomster bara från Finland. Takregeln förutsätter att inkomsterna är föremål för undantagandemetoden. I praktiken fungerar takregeln så att en jämförelseuträkning genomförs för att utreda huruvida personens totala skattebörda (de utländska och finska skatterna) blir större än om personen hade motsvarande inkomster bara från Finland. Om skatten blir högre än om inkomsten hade förvärvats bara i Finland, sänks skatten på den inkomst som beskattas i Finland. Om

¹¹⁸ Takregelns två första moment slopades i och med att förmögenhetsbeskattningen avskaffades. Se närmare RP 144/2005 rd, s. 28.

skattemyndigheterna har kännedom om de utländska skatterna, görs denna jämförelse *ex officio*.¹¹⁹ Beskattningen enligt ISkL 136.3 § kan således vara mycket fördelaktig för skattesubjektet i fråga.

Hur förluster och utgifter skall tas i betraktande vid tillämpningen av undantagandemetoden förefaller fortfarande vara något oklart. Enligt MetodL 6.1 § kan utgifter för förvärvandet eller bibehållandet av inkomsten och räntor som hänförs sig till den undantagna inkomsten avdras. Utgifter och räntor är dock inte avdragbara till den del de överstiger beloppet av den inkomst som förvärvats i utlandet. Det att avdrag vore möjligt enligt ISkL saknar betydelse. En dylik begränsning finns inte vid avräkningsmetoden. Således uppstår frågan hur utgifter och förluster i utlandet i praktiken kan dras av i Finland.¹²⁰ Vid kapitalinkomst, som fram till slutet av år 2011 beskattas enligt en proportionell skatt, kunde inte räntor eller utgifter tidigare dras av, eftersom denna inkomst inte över huvud taget beaktades i Finland.

I rättspraxis har HFD ansett att förlust som uppstod vid försäljning av fastighet i Spanien inte kunde dras av från överlåtelsevinst i Finland (HFD 2002:80).¹²¹ Motsvarande överlåtelsevinst i Spanien hade bara kunnat beskattas i Spanien. I HFD 2011:57 var det fråga om en allmänt skattskyldig person som gjort överlåtelseförlust år 2004 vid försäljning av en fastighet i Frankrike, och önskade dra av överlåtelseförlusten från överlåtelsevinst av aktier i Finland. Motsvarande överlåtelsevinst i Frankrike hade inte beskattats i Finland.¹²² Enligt MetodL 6.1 § kunde avdrag för förlusten i Frankrike dock inte göras i Finland. HFD bad om förhandsavgörande från EU-domstolen (C-322/11 K). HFD frågade om den finska regleringen strider mot artiklarna 63 och 65 i FEUF. EU-domstolen har inte ännu givit sin dom i frågan.¹²³ Det att avdrag hade beviljats om förlusten uppstått i Finland i en motsvarande situation, talar för att begränsningen i MetodL 6.1 § inte kan anses skälig. Däremot skulle beviljandet av avdrag för en utgift eller förlust som relaterar till en inkomst som inte kan beskattas i Finland, strida mot skattsystemet inre symmetri. Generaladvokaten har 21 mars 2013 givit sitt förslag till avgörande. Generaladvokaten ansåg med bl.a. hänvisning till en välavvägd fördelning av beskattningsrätten att den finska begränsningen i avdragsrätten inte stred mot EU-rätten.

¹¹⁹ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 68–69.

¹²⁰ *Nykänen 2004*, s. 195.

¹²¹ Jfr HFD 13.11.1990 l. 3921. I målet var det fråga om ett fast driftställe i Egypten som gjort förlust. Om det fasta driftstället hade gjort vinst, hade skatteavtalet bara tillåtit beskattning i Egypten. Inkomsten hade dock inverkat på progressionen av annan inkomst i Finland. Förlusten i Egypten fick dras av i Finland, trots att inkomsten var skattefri. Se också målet Kuopios länsrätt 22.4.1997 nr 457/1000/96.

¹²² Undantagandemetoden följdes i skatteavtalet. *Helminen 2011b*, s. 478.

¹²³ För en närmare analys av målet, se *Nykänen 2012b*, s. 178 ff. och *Helminen 2011b*, s. 477 ff.

Trots att båda målen gäller överlåtelseförluster, torde samma regler gälla för alla andra utgifter och förluster. Vi antar en situation där skattesubjektet bara har förluster eller utgifter i utlandet, och inga inkomster. Motsvarande inkomster hade dock varit skattefria i Finland enligt skatteavtalet, varvid undantagandemetoden skulle följas. I dessa fall torde utgifterna eller förlusterna inte kunna beaktas i Finland. ISkL skulle i sig inte förhindra att utgifter eller förluster från utlandet tas i betraktande. Begränsningarna i MetodL 6.1 § har således givits företräde framom ISkL:s regler. Detta leder till en klar osymmetri i förhållande till en situation där inkomst från utlandet hade existerat. Om skattesubjektet hade haft utländsk inkomst, skulle denna ha kunnat inverka på progressionen av annan inkomst.¹²⁴ Men om skattesubjektet bara har utgifter eller förluster, kan dessa inte sänka på beskattningen av annan inkomst.¹²⁵

8.5 UNDANRÖJANDE AV DUBBELBESKATTNING

8.5.1 Allmänt

Dubbelbeskattning kan i sista hand undanröjas genom vissa specialstadganden. Dessa specialstadganden är dock beroende av prövning och erbjuder således ingen säker lösning av dubbelbeskattning. Prövningsbaserade regler vars syfte är att sänka den nationella skatten finns i både ISkL, BFörFL och SkUppbL. I ISkL 98 § föreskrivs att ett skattesubjekt kan få ett avdrag på maximalt 1 400 euro för nedsatt skattebetalningsförmåga. Avdraget är dock alltför litet för att eliminera väsentliga oskäligheter till följd av dubbelbeskattning.¹²⁶ Dessutom är regeln inte avsedd för internationella situationer. Betydligt viktigare är stadgandet om lindring av internationell dubbelbeskattning i BFörFL 89 § och stadgandet om befrielse från skatt enligt SkUppbL 38 a §.¹²⁷ Av dessa två stadganden är det främst

¹²⁴ Tidigare fanns det ingen dylik osymmetri i kapitalinkomstslaget och i fråga om överlåtelsevinster, eftersom dessa beskattades med en skattesats om 28 %. Den utländska inkomsten kunde inte inverka på progressionen av annan inkomst. Således kunde inte avdrag göras för utgifter eller räntor. Se t.ex. *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 67. Däremot har denna osymmetri sedan tidigare förekommit i fråga om förvärvsinkomster. *Nykänen* påpekar mycket riktigt att denna osymmetri mera sällan uppstår, eftersom skattesubjekt vanligen inte har förluster i förvärvsinkomstslaget. Se fotnot 69 och 70 i *Nykänen 2012b*, s. 172–173. Se också *Nuotio*, s. 115.

¹²⁵ Se också *Nykänen 2012b*, s. 173.

¹²⁶ Se även *Andersson 1996a*, s. 132.

¹²⁷ Föregångaren till de nuvarande reglerna har sitt ursprung i inkomst- och förmögenhetslagen från år 1924. Regeln gällde då visserligen bara statskatt efter avlidna personer, men avsikten var dock densamma som i dag, d.v.s. att det var möjligt att bevilja en prövningsbaserad lättnad. Se *Söderlund*, s. 109–113 och *Linnakangas 1987*, s. 140–141.

BFörFL 89 § som aktualiseras i dubbelboendesituationer. BFörFL 89 § innehåller två stadganden som är relevanta för undanröjandet av dubbelbeskattning. Första momentet i BFörFL 89 § gäller särskilt, men inte uteslutande, undanröjande av dubbelbeskattning i de situationer där skatteavtal inte existerar. Tredje momentet gäller däremot bara situationer i vilka skatteavtal slutits, men dubbelbeskattning eller skatteavtalsstridig beskattning trots detta förekommer.¹²⁸ Nedan behandlas först BFörFL 89.1 § och därefter BFörFL 89.3 §.

Den allmänna regeln om befrielse från skatt i SkUppbL 38 a § är inte uttryckligen avsedd för situationer där dubbelbeskattning förekommer, utan för situationer där beskattningen av andra orsaker är oskälig. SkUppbL 38 a § blir således bara undantagsvis aktuell i dubbelboendesituationer. Av denna orsak behandlas SkUppbL 38 a § bara i korthet. Även SkUppbL 35 och 35 a § om betalningsarrangemang, som ersätter det tidigare skatteuppskovsförfarandet i BFörFL, behandlas kort.

8.5.2 Lindring av internationell dubbelbeskattning i avtalslösa situationer

I BFörFL 89.1 § stadgas enligt följande:

”Om en i Finland bosatt person, en i Finland bosatt persons dödsbo, ett inhemskt samfund eller en inhemsk sammanslutning har nödgats betala skatt i utlandet för sådan utomlands förvärvad inkomst eller där befintlig förmögenhet, för vilken han även beskattats här, kan Skatteförvaltningen i ömmande fall eller då det annars finns skäl därtill, för att förhindra eller lindra dubbelbeskattning helt eller delvis bevilja befrielse från statsskatt och, efter att ha hört kommunen och församlingen, även från kommunal- och kyrkoskatt som hänför sig till den nämnda inkomsten eller förmögenheten.”

BFörFL 89.1 § kan tillämpas både då skatteavtal existerar och då skatteavtal inte har ingåtts.¹²⁹ Normalt blir stadgandet dock aktuellt när skatteavtal inte förekommer.¹³⁰ Primärt undanröjs dubbelbeskattning i skatteavtalslösa situationer genom

¹²⁸ I *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013* klargörs att om beskattningen beror på fel i det ena eller det andra landet, skall nationella rättsmedel först tillämpas för att åtgärda felet. *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 333. Över felaktig beskattning i Finland kan ändring sökas enligt BFörFL 62 §.

¹²⁹ Jfr *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 335, där det uttryckligen nämns att BFörFL 89.1 § tillämpas i situationer där skatteavtal inte har ingåtts.

¹³⁰ Vanligen uppstår dubbelbeskattning enklare i skatteavtalslösa situationer, varför BFörFL 89.1 § oftare torde oftare vara aktuell i skatteavtalslösa situationer.

MetodL. Om MetodL dock inte undanröjer dubbelbeskattningen kan BFörFL 89.1 § bli tillämplig.¹³¹ För att stadgandet skall tillämpas förutsätts att skattesubjektet är bosatt i Finland. Däremot nämns inte att befrielse bara skulle beviljas på ansökan. Vidare förutsätts att den dubbelt beskattade inkomsten skall vara förvärvad i utlandet. Förutsättningarna i BFörFL 89.1 § är således delvis lika som i MetodL. Detta innebär att flera sådana skatter som MetodL inte befattar sig med, som t.ex. skatt i utlandet på inkomst som härstammar från Finland, inte heller åtgärdas genom BFörFL 89.1 §.¹³² Däremot innehåller BFörFL 89.1 § inte den begränsningen att bara utländsk statsskatt kan gottgöras. Således kan sådan dubbelbeskattning som beror på att lokalskatter i utlandet inte avräknas enligt MetodL nog lindras genom BFörFL 89.1 §.

Om kriterierna i lagen uppfylls kan Skatteförvaltningen helt eller delvis bevilja befrielse från skatt i syfte att förhindra eller lindra dubbelbeskattning. Ordalydelsen tyder på att skatten måste vara betald eller åtminstone debiterad. Däremot kan befrielse inte ges på förhand för en eventuell framtida beskattning.¹³³ Befrielsen gäller främst statsskatt, men också kommunalskatt och kyrkoskatt, förutsatt att kommunen och församlingen hörts i saken. Situationen måste dock vara ”ömmande” eller så måste andra skäl därtill föreligga. Vad som avses med detta är något oklart. Huruvida fall av dubbelboende, i vilka dubbelbeskattning uppstår, i sig uppfyller dessa kriterier är också oklart. Särskilt om det finns något ytterligare skäl förefaller det logiskt att BFörFL 89.1 § kunde tillämpas. Enligt BFörFL 89.2 § kan finansministeriet överta avgörandet av ett sådant principiellt viktigt ärende som avses i 89.1 §. Principiellt viktiga ärenden kan sägas vara t.ex. sådana som ofta uppkommer och där likabehandlingsaspekten är central. Också monetärt sett stora intressen skulle kunna höra till denna kategori. Den gräns på 50 000 euro som nämns i BFörFL 89.5 § gäller däremot inte för BFörFL 89.1 §.

Det framgår inte klart om inkomsten i fråga måste vara förvärvad och beskattad i samma land. I BFörFL 89.1 § nämns bara att skattesubjektet varit förpliktad att betala skatt i utlandet för sådan utomlands förvärvad inkomst. Det viktiga är således att inkomsten är från utlandet och att den har beskattats där, vilket land som är källan och vilket land eller vilka länder som beskattar är enligt en ordagrann tolkning irrelevant. Således är stadgandet åtminstone i teorin tillämpligt på triangulära situationer. Dessutom torde en triangulär situation kunna vara ett sådant ömmande fall som möjliggör beviljandet av befrielse.

¹³¹ *Tikka* nämner att BFörFL 89.1 § hade stor betydelse innan MetodL:s uppkomst. Se *Tikka 1981b*, s. 330.

¹³² Det är i allmänhet hemviststaten som har till uppgift att eliminera dubbelbeskattning av inkomst från källstaten.

¹³³ *Linnakangas 1987*, s. 207.

8.5.3 Lindring av internationell dubbelbeskattning i skatteavtalssituationer

BFörFL 89.3 § skiljer sig från BFörFL 89.1 § bl.a. såtillvida att stadgandet uppenbarligen tillämpas bara i skatteavtalssituationer.¹³⁴ Stadgandet gör det möjligt att verkställa resultatet av en ömsesidig överenskommelse. Stadgandets betydelse vid ömsesidig överenskommelse har behandlats i avsnitt 7.6.4.4. I detta sammanhang behandlas stadgandet ur ett mera allmänt perspektiv. BFörFL 89.3 § lyder som följer:

”Om en beskattningsåtgärd medför dubbelbeskattning eller i övrigt beskattning som strider mot syftet med ett statsfördrag som har ingåtts med en främmande stat för undvikande av dubbelbeskattning, kan finansministeriet på ansökan och på de villkor som det bestämmer, helt eller delvis bevilja befrielse från skatt som har debiterats i Finland. Innan befrielse beviljas från kommunalskatt och kyrkoskatt skall kommunen och församlingen beredas tillfälle att bli hörda.”

BFörFL 89.3 § saknar vissa av begränsningarna i BFörFL 89.1 §. För tillämpandet av BFörFL 89.3 § saknar det betydelse huruvida skattesubjektet är bosatt i Finland eller inte.¹³⁵ Det behöver inte heller vara fråga om ett ömmande fall eller annars finnas skäl till befrielse från skatt. Intressant nog finns det inte heller några begränsningar vad gäller inkomstens ursprung. Däremot tyder ordalydelsen på att ett skatteavtal måste existera.¹³⁶ Stadgandet är dock i huvudsak avsett för situationer där skattsubjektet är bosatt i Finland enligt nationell rätt och har sin skatteavtalsmässiga hemvist här. Om den skatteavtalsmässiga hemvisten är i en annan stat, är utgångspunkten vanligen att hemviststaten skall undanröja dubbelbeskattning.

Befrielse gäller bara skatt som är debiterad i Finland eller redan är betald.¹³⁷ För befrielse från skatt måste en ansökan göras. Såväl ekonomisk som juridisk dubbelbeskattning kan åtgärdas genom stadgandet. Det gäller att observera att BFörFL 89.3 § inte är ett alternativt rättelseförfarande. Skattskyldigheten i sig eller de grunder på basis av vilka skatten har tagits ut kvarstår trots att ingen skatt

¹³⁴ Se *Helminen 2002a*, s. 159 och *Helminen 2002d*, s. 132, som anser att det är oklart huruvida BFörFL 89.3 § bara gäller skatteavtalssituationer.

¹³⁵ Begränsat skattskyldiga beskattas antingen enligt KällSkL eller enligt BFörFL (se KällSkL 2.1 §). Således kan BFörFL 89.3 § direkt tillämpas på dem som beskattas enligt BFörFL. De som beskattas enligt KällSkL borde också falla under BFörFL 89.3 §, eftersom det i KällSkL 22 § stadgas som följer: ”Vad som i 10 kap. i lagen om beskattningsförfarande eller med stöd av det bestäms om befrielse från skatt eller uppskov med betalningen av den ska på motsvarande sätt tillämpas på skatt som avses i denna lag.”

¹³⁶ Se t.ex. *Linnakangas 1987*, s. 210.

¹³⁷ *Linnakangas 1987*, s. 211.

de facto skulle betalas på grund av befrielse enligt BFörFL 89.3 §. Om skattesubjektet vill åtgärda grunden för beskattningen, måste vanlig rättelse eller andra besvärsvägar användas.

Enligt BFörFL 89.4 § skall vad som stadgas i BFörFL 89.3 § också gälla påföljder i anslutning till skatten. Enligt BFörFL 89.5 § kan finansministeriet ge Skatteförvaltningen rätt att avgöra sådana ansökningar som avses i BFörFL 89.3 §, om det belopp som ansökan om befrielse gäller är högst 50 000 euro. Finansministeriet får dock överta avgörandet av ett principiellt viktigt ärende. Enligt BFörFL 89.6 § får ändring i beslut som meddelats med stöd av detta stadgande inte sökas genom besvär. Däremot kan en ny ansökan alltid göras.

En ömsesidig överenskommelse kan leda till två former av åtgärder, sådana som baserar sig på en rättslig bedömning av situationen och sådana som bygger på en ren ändamålsenlighetsbedömning.¹³⁸ Målet är självfallet att nå en korrekt rättslig bedömning av både nationell rätt och skatteavtalet. Om detta inte är möjligt, kan också ändamålsenlighetsbaserade åtgärder vidtas enligt BFörFL 89.3 §. Hur beskattningen åtgärdas i dessa två situationer behandlas nedan.

Dubbelbeskattning eller avtalsstridig beskattning uppstår lätt vid t.ex. kvalifikationskonflikter eller samtidigt boende och allmän skattskyldighet i två stater (dubbelboende) då den skatteavtalsmässiga hemvisten inte kan bestämmas. I sådana situationer kan avtalsparterna försöka lösa konflikten genom ömsesidig överenskommelse. I de enklaste fallen inser den andra avtalsparten efter inledande förhandlingar att den har tolkat avtalet eller nationell rätt felaktigt, varvid den åtgärdar den eventuella dubbla beskattningen. I dessa fall krävs inga åtgärder från Finlands sida. Om Finland efter att ha bekantat sig med ansökan om inledandet av ömsesidig överenskommelse däremot anser sig ha förfarit felaktigt, kan situationen rättas direkt utan behov av ömsesidiga överenskommelser. Det kan också hända att det vid överenskommelseförfarandet kommer fram tidigare okända fakta som leder till att Finland avstår från sina yrkanden. I dessa fall kan beskattningen rättas utan att en ömsesidig överenskommelse längre är nödvändig. Rättelsen kan då genomföras antingen efter en ansökan eller genom myndigheternas självrättelse.¹³⁹ I samtliga ovan nämnda fall avgörs konflikten på basis av en rättslig bedömning av situationen. Rättelser kan inte göras på ändamålsenlighetsgrunder.

Om avtalsparterna håller fast vid tolkningen av sin nationella rätt och inte heller kan enas om hur skatteavtalet skall tolkas, kan parterna genom en ömsesidig överenskommelse nå en kompromiss beträffande hur den resulterande dubbelbe-

¹³⁸ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 334.

¹³⁹ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 334. Om rättelseförfarandet, se *Äimä K. 2011*, s. 281–287.

skattningen skall undanröjas. I dessa fall baserar sig undanröjandet av dubbelbeskattningen på en ändamålsenlighetsprövning enligt BFörfL 89.3 §.¹⁴⁰ I vilken utsträckning och på vilket sätt undanröjandet sker är beroende av den ömsesidiga överenskommelsen. Det är viktigt att observera att den ändamålsenlighetsbaserade befrielsen från skatt enligt BFörfL 89.3 § under inga omständigheter kan uppfattas som ett ställningstagande i fråga om tolkningen av nationell rätt eller skatteavtalet.¹⁴¹ En avsevärd nackdel är att befrielse bara gäller skatteåret i fråga, vilket betyder att skattesubjektet årligen måste yrka på befrielse om situationen förblir oförändrad.

Formuleringen av BFörfL 89.3 § är något ospecifik och leder till vissa obesvarade frågor. En relevant fråga är huruvida dubbelbeskattningen måste vara avtalsstridig för att BFörfL 89.3 § skall kunna tillämpas. Dubbelbeskattning kan uppstå också när avtalet tillämpas helt korrekt. Detta kan ske om skatteavtalet t.ex. inte täcker vissa former av inkomster eller skatter. Sannolikt är dock att BFörfL 89.1 § tillämpas primärt i sådana situationer. En annan obesvarad fråga är huruvida det förutsätts en ömsesidig överenskommelse innan BFörfL 89.3 § kan tillämpas.¹⁴² Ordalydelsen i BFL 89.3 § förutsätter inte överenskommelseförhandlingar. I praktiken har finansministeriet inte tillämpat BFörfL 89.3 § innan de i samråd med den andra staten kunnat utreda huruvida en skatteavtalsstridig situation *de facto* förekommer. Däremot förutsätts inte att en överenskommelse nås, utan åtgärder kan också vidtas utan överenskommelse.¹⁴³

I dubbelboendesituationer då skatteavtal existerar kan BFörfL 89.3 § tänkas bli tillämplig i flera olika fall. Först och främst kan BFörfL 89.3 § användas för att initiera förhandlingar om en ömsesidig överenskommelse. För det andra kan stadgandet användas för att verkställa en ömsesidig överenskommelse, om ingetdera landet på rättsliga grunder avstår från yrkandet på hemvist, men trots detta avtalar om hur dubbelbeskattning skall undanröjas. För det tredje kan BFörfL 89.3 § också användas för att undanröja dubbelbeskattning som beror på att dub-

¹⁴⁰ Däremot kan man inte nå en ömsesidig överenskommelse enligt vilken Finland avstår från yrkandet på hemvist i syfte att eliminera dubbelbeskattning, om Finland anser sig vara den skatteavtalsmässiga hemvisten. Rättelser kan bara göras på rättsliga grunder. Således kan man inte "göra rätt till orätt" i syfte att undanröja dubbelbeskattning.

¹⁴¹ Följande konstaterande i *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 334 tyder på detta: "Om myndigheterna i Finland och i den andra staten dock har olika uppfattningar om t.ex. huruvida ett fast driftställe har bildats, är det möjligt att dubbelbeskattning inte kan undanröjas med hjälp av det interna förfarandet för sökande av ändring. Besvärsinstanserna är bundna till rättslig prövning men med stöd av 89.3 § BFL kan dock en ändamålsenlighetsprövning ske. Ett eventuellt beviljande av befrielse i Finland innebär således inte att det tagits ståndpunkt till om beskattningen har skett på rätt sätt i Finland." Översättningen är från *Handbok i internationell personbeskattning 2013*, s. 355.

¹⁴² Se *Linnakangas 1987*, s. 210.

¹⁴³ Om överenskommelseförhandlingar i praktiken, se avsnitt 7.6.4.4.4.

bel hemvist, eller någon annan skatteavtalskonflikt, förblir bestående trots försök att nå en ömsesidig överenskommelse.

8.5.4 Skattelättnad och befrielse från skatt

BFörFL 88 § om skattelättnad var i kraft till 31.12.2012. Därefter ersattes stadgandet med SkUppbL 38 a § om befrielse från skatt. BFörFL 88 § innehöll allmänna regler om skattelättnad. Skatteförvaltningen kunde på ansökan helt eller delvis bevilja befrielse från statsskatt inklusive samfundsskatt, och kommunen kunde bevilja befrielse från kommunalskatt.¹⁴⁴ Befrielse kunde enligt BFörFL 88.2 § beviljas i fyra situationer: om den skattskyldiges skattebetalningsförmåga väsentligen hade nedgått eller om det med anledning av den skattskyldiges skuldsanering fanns särskilda skäl till befrielse, om den skattskyldige hade avlidit och efterlämnat make eller arvingar som varit beroende av den skattskyldiges inkomster, om den skattskyldige misstagit sig om innehållet i skattelättnadsbestämmelser eller andra skattebestämmelser, eller om det av något annat särskilt skäl vore uppenbart oskäligt att driva in skatten. Ett befrielsebeslut gällde också dröjsmålspåföljder. I besluten om skattelättnad fick ändring inte sökas genom besvär.

Både allmänt och begränsat skattskyldiga kunde yrka på befrielse enligt BFörFL 88 §. Enligt *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013* kunde BFörFL 88 § användas då dubbelbeskattning inte förekom men beskattningen av någon annan orsak var oskälig.¹⁴⁵ Själva ordalydelsen i BFörFL 88 § uteslöt inte dubbelbeskattningssituationer.¹⁴⁶ Således kunde befrielse också beviljas vid dubbelbeskattning. Särskilt i skatteavtalslösa situationer kunde BFörFL 88 § spela en roll, eftersom stadgandet, till skillnad från MetodL och BFörFL 89.1 §, tillät befrielse också från beskattning av inkomst förvärvat i Finland. För att stadgandet kunde tillämpas måste dock någon av de fyra i BFörFL 88.2 § nämnda situationerna föreligga. I en dubbelboendesituation kunde eventuellt BFörFL 88.2 § 4 punkten om befrielse som beviljas ”av något annat särskilt skäl” bli aktuell.¹⁴⁷ Hur benägen man var att tillämpa BFörFL 88 § i en dubbelboendesituation berodde säker-

¹⁴⁴ Befrielse beviljades aldrig *ex officio*, men myndigheterna kunde nog ge skattesubjektet rådet att göra en ansökan, se *Myrsky – Linnakangas 2007*, s. 311.

¹⁴⁵ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 335.

¹⁴⁶ *Helminen* anser att BFörFL 88 § är tillämplig i skatteavtalslösa dubbelboendesituationer. Se *Helminen 2002d*, s. 132.

¹⁴⁷ Vad som avses med begreppet ”... av något annat särskilt skäl ...” definieras inte i lag. I *Myrsky – Linnakangas 2007*, s. 317, anges bl.a. arbetslöshet som ett sådant annat skäl. *Helminen* har i två artiklar argumenterat för att dubbelboende kan tänkas utgöra ett särskilt skäl, se *Helminen 2002a*, s. 160 och *Helminen 2002d*, s. 132.

ligen också på den dubbelt beskattade inkomstens källa. Utgångspunkten är att Finland inte vill gottgöra den skatt som tas ut på inkomst förvärvat i Finland. Ytterst vägande skäl måste då följaktligen föreligga för att BFörFL 88 § skulle kunna tillämpas. Om det är fråga om beskattning av inkomst förvärvat i utlandet, kunde BFörFL 88 § antas enklare bli tillämplig. I dessa fall undanröjs dubbelbeskattningen dock primärt genom BFörFL 89 §.

Fr.o.m. 1.1.2013 tillämpas i stället SkUppbL 38 a § om befrielse från skatt. Stadgandet påminner i mångt och mycket om BFörFL 88 §. Avsikten med ändringen var inte att förändra rättsläget.¹⁴⁸ Således kan man utgå från att det ovan sagda gäller även för SkUppbL 38 a §. En mindre men nämnvärd skillnad är att Skatteförvaltningen primärt skall besluta om befrielse från kommunalskatt. Tidigare fick kommunerna själva bestämma om befrielsen.¹⁴⁹

8.5.5 Skatteuppskov och betalningsarrangemang

Enligt BFörFL 90.1 § kunde skatteuppskov beviljas i vissa fall.¹⁵⁰ Stadgandet upphävdes fr.o.m. början av år 2013 och ersattes med SkUppbL 35-35 a §. Enligt första meningen i BFörFL 90.1 § beviljades uppskov av särskilda skäl och under de förutsättningar som nämns i BFörFL 88 eller 89 §. Formuleringen var något oklar och frågan uppstod om särskilda skäl måste föreligga samtidigt som förutsättningarna i BFörFL 88 § eller 89 § var för handen. En sådan tolkning föreföll ologisk i och med att uppskov då inte kunde beviljas, om villkoren i BFörFL 88 och 89 § uppfylldes men särskilda skäl saknades. Vidare skulle BFörFL 90 § inte kunna tillämpas i andra fall än de som nämns i BFörFL 88 och 89 §. Dessutom är särskilda skäl i sig en orsak till att BFörFL 88 § blir tillämplig. Således skulle stadgandet tolkas så att uppskov kunde beviljas både i de fall som nämndes i BFörFL 88 eller 89 § och när andra särskilda skäl förelåg.

Uppskov och befrielse kunde sökas samtidigt.¹⁵¹ Vidare kunde uppskov sökas utan att befrielse söktes och vice versa. Om befrielse beviljades, behövdes dock inte uppskov. Enligt andra meningen i BFörFL 90 § beviljade Skatteförvaltningen uppskov på de villkor som finansministeriet bestämde. Ministeriet kunde enligt tredje meningen överta avgörandet av ett ärende.¹⁵²

¹⁴⁸ RP 76/2012 rd, s. 41–41 och 6.

¹⁴⁹ Kommunerna kan dock förbehålla sig rätten att besluta om befrielse. RP 76/2012 rd, s. 42.

¹⁵⁰ Tidigare stadgades om uppskov på två ställen i beskattningslagen, BeskL 125.5 och 126 a.4 §. Efter att BFörFL trädde i kraft år 1995 fogades dessa samman till en regel i BFörFL 90 §. Om den tidigare regleringen, se *Linnakangas 1987*, s. 151–153 och RP 131/1995 rd, s. 40.

¹⁵¹ *Linnakangas 1987*, s. 213.

¹⁵² *Linnakangas 1987*, s. 213.

Enligt finansministeriets förordning om villkoren för anstånd med betalningen av vissa skatter (FMF 30.12.2003/1285) förutsattes i allmänhet att säkerhet ställades för att uppskov skulle beviljas. Om det belopp som skulle betalas var ringa, anståndstiden är kort eller andra särskilda skäl förelåg, behövde skattesubjektet inte ställa säkerhet.¹⁵³ Först måste bestämmas huruvida omständigheter förelåg som berättigade till uppskov och därefter måste skattesubjektet ges möjlighet att ställa säkerhet. På beloppet i fråga togs ut ränta.

BFörfL 90 § var särskilt viktig i situationer där dubbel hemvist förekom och konflikten förts till ömsesidig överenskommelse.¹⁵⁴ Den ömsesidiga överenskommelsen kan pågå länge och eventuellt inte leda till något resultat över huvud taget. Om båda länderna anser sig vara hemvist enligt skatteavtalet uppstår enkelt dubbelbeskattning. I sådana situationer kunde BFörfL 90 § i praktiken helt eller delvis hindra dubbelbeskattning tills frågan om hemvist avgjorts. BFörfL 90 § var också tillämplig i skatteavtalslösa dubbelboendesituationer där skattesubjektet anfört besvär över sitt boende i det ena eller det andra boendelandet.¹⁵⁵

Det nya förfarandet i SkUppbL 35-35 a § avviker till sin utformning väsentligt från BFörfL 90 §. Det finns ingen hänvisning till vare sig BFL 89 §, som förblivit oförändrad, eller SkUppbL 38 a §. I propositionen anges dock klart att avsikten med ändringen är att inte förändra rättsläget.¹⁵⁶ Således kan man utgå från att den praxis som angivits ovan kommer att förbli oförändrad i framtiden. Enligt SkUppbL 35.1 § 2 punkten kan skatteuppbördsmyndigheten, d.v.s. Skatteförvaltningen, genom specialindrivningsåtgärder vidta betalningsarrangemang. Under vilka omständigheter betalningsarrangemang är möjliga definieras i SkUppbL 35 a §. Betalningsarrangemang är enligt SkUppbL 35 a.1 § möjliga i fyra situationer: den skattskyldiges skattebetalningsförmåga har försämrats tillfälligt på grund av underhållsskyldighet, arbetslöshet, sjukdom eller försämrad likviditet eller av något annat särskilt skäl. Dubbelboende och dubbelbeskattning torde

¹⁵³ En ansökan kan enligt HFD 1977 II 595 inte avvisas på den grunden att skattesubjektet inte ställt säkerhet.

¹⁵⁴ Den tidigare BFörfL 90 § var anpassad till situationer där en ömsesidig överenskommelse pågår. Detta framgår av RP 252/1982 rd, s. 2–3, där följande nämns: ”Vid dubbelbeskattning kan den skattskyldige försättas i en svår ekonomisk situation eftersom det kan vara fråga om stora skattebelopp. Då man vid handläggningen av ärendet måste träda i förbindelse med myndigheterna i den andra berörda staten tar utredningen en avsevärd tid. Därför föreslås att skatteuppbördsmyndigheten eller skattestyrelsen, som jämte skatteuppbördsmyndigheten är behörig i ärenden som gäller anstånd, på villkor som finansministeriet bestämmer skall kunna bevilja anstånd med erläggandet av skatt.”

¹⁵⁵ I samfundsbeskattningen var BFörfL 90 § dock inte lika användbar, eftersom skatten ofta betalas i förskott.

¹⁵⁶ RP 76/2012 rd, s. 43.

falla under kategorin ”särskilda skäl”. Av synnerligen vägande skäl kan betalningsarrangemang också omfatta ränta.¹⁵⁷

8.5.6 Den praktiska betydelsen av reglerna i beskattningsförfarandet

I dubbelboendesituationer där dubbelbeskattning uppstår kan beskattningen enkelt överskrida skattesubjektets skattebetalningsförmåga. Således är det viktigt att det finns prövningsbaserade normer som möjliggör ett beaktande av de individuella omständigheterna i varje enskilt fall. Den fiskala betydelsen av BFörfL 88 § (numera SkUppbL 38 a §) och 89 § har dock inte varit särskilt stor. *Söderlund* anger att år 2006 beviljade Skattestyrelsen lättnader för sammanlagt 87 034 euro och skatteverken för 147 877 euro. Skattestyrelsen godkände nio ansökningar och avvisade fyra. Skatteverken godkände däremot 32 ansökningar och avvisade 584 ansökningar.¹⁵⁸ Sannolikheten att beviljas skattelättnader är med andra ord inte särskilt stor. Stadgandena ger således inte någon säker lösning på dubbelbeskattning.¹⁵⁹

Man måste hålla i minnet att det inte uteslutande kan vara Finlands uppgift att undanröja dubbelbeskattning i en situation där skattesubjektet är bosatt enligt nationell rätt i två stater. Detta gäller särskilt i de fall där skatteavtal inte existerar. Om skattesubjektets samtliga inkomster bara härstammar från de två boendeländerna (d.v.s. ingen inkomst från en tredje stat), kan dubbelbeskattning i en avtalslös situation i princip helt undvikas, om vardera staten enligt nationell rätt undantar inkomst med källa i den andra staten från beskattning, eller beviljar full avräkning för denna skatt.¹⁶⁰ Dubbelbeskattning kan således uppstå i en situation där inkomst från Finland beskattas i det andra landet, utan att skatten i Finland undantas eller avräknas. Sådan dubbelbeskattning skall rimligtvis åtgärdas i det andra landet. BFörfL 89 §, SkUppbL 38 a § eller MetodL skall inte vara det primära redskapet för undanröjandet av sådan dubbelbeskattning. Dubbelbeskattning som däremot kan antas bero på att utländsk skatt inte gottgörs vid beskattningen i Finland borde enklare kunna bli föremål för åtgärder i Finland.

¹⁵⁷ Se 76/2012 rd, s. 43.

¹⁵⁸ *Söderlund*, s. 116.

¹⁵⁹ Se *Linnakangas 1987*, s. 208, som konstaterar att regelns betydelse är liten.

¹⁶⁰ Den allmänna principen är att källstaten har den primära beskattningsrätten för inkomst med källa i landet, och att hemviststaten får beskatta skattesubjektets globala inkomster, men måste gottgöra skatten vid källan. Denna princip bygger bl.a. OECD:s modellskatteavtal på. Om ett land bryter mot denna princip, uppstår enkelt dubbelbeskattning. Enligt MetodL 3.2 § gottgörs bara det andra landets statsskatt. Redan denna begränsning kan ses som en avvikelse från principen om fördelning av beskattningsbehörigheten.

8.6 DUBBELBOENDE I SITUATIONER DÅ SKATTEAVTAL SAKNAS

8.6.1 Allmänt

Om skatteavtal saknas följs nationell lagstiftning vid beskattningen av skattesubjekt. Detta innebär att en dubbelt bosatt person beskattas i vardera staten där han är bosatt som om han var allmänt skattskyldig bara i denna stat. Den allmänna skattskyldigheten innebär vanligen att personen beskattas för sina globala inkomster.¹⁶¹ Enligt nationell rätt skiljer sig inte beskattningen av dubbelt bosatta personer från beskattningen av personer som bara är bosatta i Finland. Särskilt reglerna om beskattningen av gränsöverskridande inkomster och undanröjande av dubbelbeskattning är av stor betydelse i dubbelboendesituationer där skatteavtal saknas.

I Finland regleras undanröjande av dubbelbeskattning primärt i MetodL och sekundärt i BFörfL och SkUppbL. Flera länder har motsvarande regelverk. Tack vare dessa stadganden kan de icke-önskvärda konsekvenserna av dubbelboende i skatteavtalslösa situationer väsentligen lindras. De nationella reglerna för undanröjande av dubbelbeskattning täcker dock inte alla situationer, varför fullständigt undanröjande av dubbelbeskattning inte kan garanteras.¹⁶² En brist är också att åtgärderna för att undanröja dubbelbeskattning inte har koordinerats mellan stater som saknar skatteavtal. Nedan behandlas vilka olika beskattningsmässiga situationer som kan uppstå till följd av dubbelboende samt hur sådan dubbelbeskattning kan åtgärdas. Bara finsk nationell lagstiftning kommer att beaktas. Först behandlas beskattningen i situationer där inkomsterna härstammar från boendeländerna. Därefter behandlas triangulära situationer under en särskild rubrik.

Ett beaktansvärt problem vid skatteavtalslösa dubbelboendesituationer är tillgången till information om skattesubjektets inkomster. Eftersom skatteavtal saknas finns det vanligen inte heller några regler om informationsutbyte staterna emellan. Finland har dock slutit ett antal avtal som bara gäller informationsutbyte.¹⁶³ Om inte skattesubjektet självmant uppger sina inkomster, och skatteavtal eller avtal om informationsutbyte saknas, kan det vara svårt för myndigheterna att erhålla relevant information.

¹⁶¹ Detta gäller självfallet inte alla länder. Länder som tillämpar ett territoriellt skattesystem, som t.ex. Hongkong, beskattar inte globala inkomster, utan bara inkomster som har sin källa inom landet i fråga.

¹⁶² Detta är en av orsakerna till att skatteavtal sluts. Genom skatteavtal garanteras att dubbelbeskattningen till största del elimineras.

¹⁶³ Se närmare *Äimä K. 2010a*, s. 159 ff.

8.6.2 Beskattningen i olika situationer då skatteavtal saknas

Vid behandlingen av skattekonsekvenserna av dubbelboende i avtalslösa situationer måste man först skilja mellan situationer där inkomsten härstammar från Finland eller det andra boendelandet. Beroende på om inkomsten är skattefri i det ena eller det andra landet, samt om avräknings- eller undantagandemetoden tillämpas, kan skattekonsekvenserna bli olika. En uppdelning har också gjorts beroende på om ingen, partiell eller full dubbelbeskattning uppstår.

Dubbelboende i skatteavtalslösa situationer resulterar inte nödvändigtvis i dubbelbeskattning. Dubbelbeskattning kan uppstå bara för sådana inkomsters del som båda länderna gör anspråk på. I vissa fall kan det hända att ett visst slag av inkomst är skattefri i det ena boendelandet, den skattepliktiga nivån inte uppnås eller att skattesubjektet eller skatteobjektet av andra orsaker, som t.ex. genom "tax holidays",¹⁶⁴ är befriat från skatt. Även om båda länderna i princip skulle göra anspråk på beskattning av inkomsten, kan den dubbla beskattningen också undanröjas i och med att det ena landet till fullt belopp avräknar skatten i det andra landet eller undanhåller denna inkomst från skatt. I dylika situationer uppstår inte dubbelbeskattning.

Om inkomsten härstammar från det andra boendelandet, beror skattekonsekvenserna på hur inkomsten beskattas vid källan, samt hur denna skatt gottgörs i Finland. Det är inte ovanligt att dubbelbeskattning helt och hållet kan undvikas. Det kanske bästa exemplet på en situation där ingen dubbelbeskattning uppstår är då en finsk medborgare flyttar utomlands för att arbeta i t.ex. ett år. Om villkoren för sexmånadersregeln uppfylls enligt ISkL 77 §, är lönen skattefri i Finland. Den skattefria löneinkomsten inverkar inte ens på progressionen av skatten på annan förvärvsinkomst som beskattas i Finland.¹⁶⁵ Däremot är det sannolikt att lönen beskattas i det land där arbetet utförs. Detta resulterar dock inte i dubbelbeskattning, eftersom Finland inte gör anspråk på beskattningsrätt.

Vanligen gör dock båda boendeländerna anspråk på full beskattningsrätt över skattesubjektets globala inkomster. En och samma inkomst utsätts för beskattning i vardera boendelandet, men den därav resulterande dubbelbeskattningen undanröjs i det ena eller det andra landet, vanligen beroende på varifrån inkomsten härstammar. Om inkomsten härstammar från det andra boendelandet, undanröjs dubbelbeskattning i Finland genom avräkningsmetoden. Bara utländsk statsskatt avräknas enligt avräkningsmetoden. Således uppstår vanligen ingen

¹⁶⁴ Med en *tax holiday* avses i allmänhet en form av temporär skattefördel som beviljas i ett land i syfte att locka antingen företag eller fysiska personer. Se *IBFD International Tax Glossary*, s. 403.

¹⁶⁵ Se t.ex. *Manninen*, s. 25.

dubbelbeskattning för sådana inkomsters del som har sin källa i det andra boendelandet och som där beskattas bara av staten.

De begränsningar som gäller beviljandet av avräkning enligt MetodL kan leda till att partiell dubbelbeskattning uppstår då skatteavtal saknas och inkomsten härstammar från det andra boendelandet. Först och främst gottgörs enligt MetodL 3.2 § bara utländsk statsskatt på inkomster från utlandet. Om inkomsten beläggs med skatter eller avgifter av t.ex. lokal karaktär, kan dessa skatter således inte avräknas enligt MetodL. Ofta påförs både en allmän statlig skatt och en mera specifik lokal skatt som bestäms enligt inkomstens ursprung inom landet. I dessa fall avräknas bara den statliga skatten, varefter Finland uppbär egen skatt. Således beskattas inkomsten partiellt dubbelt.

Full dubbelbeskattning är ovanligt då inkomsten härstammar från utlandet. Detta beror på att MetodL systematiskt beviljar avräkning för statsskatt på utländska inkomster. Full dubbelbeskattning förekommer dock också, eftersom någon avräkning inte görs i Finland över huvud taget om inkomsten i utlandet bara beläggs med t.ex. lokal skatt. I vissa fall kan diverse skatter kategoriseras som t.ex. avgifter, varvid dessa inte nödvändigtvis gottgörs i Finland. Då avgiften till sin natur *de facto* är en skatt, kan dubbelbeskattning i praktiken uppstå i och med att också Finland belägger samma inkomst med skatt.

Om inkomsten härstammar från Finland, beror skattekonsekvenserna på hur inkomsten beskattas i Finland, samt huruvida denna inkomst är skattepliktig eller om skatten i Finland gottgörs i det andra boendelandet. Dubbelbeskattning uppstår inte till den del dividend från ett onoterat bolag är skattefri i Finland. Maximalt kan 60 000 euro erhållas skattefritt i Finland.¹⁶⁶ Dividenden kan däremot beskattas i det andra landet, men eftersom Finland inte påför någon skatt, uppstår inte dubbelbeskattning. Det kan dock lika väl hända att en skattepliktig inkomst i Finland är skattefri i det andra boendelandet. Om skattesubjektet är bosatt i ett land som tillämpar ett territoriellt skattesystem, uppstår ingen dubbelbeskattning till den del inkomsten härstammar från Finland. I en sådan situation kommer detta andra boendelandet inte att utöva beskattningsrätt på inkomst som har sin källa utanför landet i fråga.

Även om båda länderna gör anspråk på beskattningsrätten över en viss inkomst med källa i Finland, kan beskattningen i Finland elimineras i det andra boendelandet. Hur den andra staten undanröjer dubbelbeskattning av inkomst från Finland varierar självfallet från land till land. Om det andra boendelandet beviljar full avräkning för skatten i Finland, uppstår ingen dubbelbeskattning. Dubbelbeskattning uppstår varken då hela den finska skatten avräknas och därefter

¹⁶⁶ Om planerade ändringar till dividendbeskattningen, se *Valtionalouden kehkyset vuosille 2014–2017*, s. 30.

ter nationell skatt påläggs, eller då den finska skatten överstiger den nationella skatten i det andra boendelandet, och någon ytterligare skatt således inte uttas. Dubbelbeskattning uppstår inte heller om hela inkomsten undanhålls från beskattning enligt undantagandemetoden.

Partiell dubbelbeskattning då inkomsten härstammar från Finland beror främst på att skatten i Finland inte avräknas fullt ut i den andra boendestaten. Det andra boendelandet kan ha liknande begränsningar som Finland vad gäller lokala och statliga skatter. Allmänt skattskyldiga i Finland utsätts för både statlig och lokal beskattning av förvärvsinkomster. Dessa inkomster skulle således bli utsatta för partiell dubbelbeskattning om bara den statliga skatten avräknades. MetodL har givetvis begränsats till att bara gälla inkomst som härstammar från utlandet. Därmed avräknas aldrig skatt som påförts i utlandet på inkomst från Finland.

Full dubbelbeskattning kan uppstå om inkomsten härstammar från Finland och beskattas här. Så är fallet om den andra staten inte överhuvudtaget avräknar skatten betald i Finland på inkomst som har sin källa här. Eftersom Finland inte enligt MetodL undanröjer dubbelbeskattning av inkomst med källa i Finland, förblir denna dubbelbeskattning slutlig.¹⁶⁷

8.6.3 Triangulära situationer

Triangulära situationer leder enkelt till dubbelbeskattning om skatteavtal inte slutits mellan boendeländerna. Då skatteavtal saknas finns det inga regler motsvarande reglerna i OECD:s modellskatteavtal artiklarna 4 och 21 som bestämmer vilket boendeland som får beskatta inkomst från en tredje stat. Detta innebär att någon koordinering mellan de två boendeländerna inte sker. Hur beskattningen i praktiken utformas i dessa fall beror dels på om de två boendeländerna har slutit skatteavtal med den tredje staten, dels på hur omfattande regler om undanröjande av dubbelbeskattning den nationella lagstiftningen innehåller. Eftersom kombinationsmöjligheterna kan vara många, analyserar jag i detta sammanhang kort några utvalda situationer med hjälp av praktiska exempel.

Om Finland inte har slutit ett skatteavtal med det andra boendelandet B, och varken Finland eller B slutit skatteavtal med den tredje staten K, som är källan till inkomsten, saknas skatteavtal som reglerar skattesubjektet X:s beskattning. I dessa fall bestäms beskattningen utgående från tre olika länders nationella skattelagar. Den tredje staten K tar vanligen ut en källskatt enligt nationell rätt, som i detta fall är t.ex. 5 %. Den källskatt som betalats i K avräknas enligt MetodL 3 § vid beskattningen i Finland, då nationell skatt påförs. Hur beskattningen i staten

¹⁶⁷ Se även *Helminen 2002c*, s. 236 och *Helminen 2002d*, s. 131.

B utformas beror på landets nationella lagstiftning. I allmänhet avräknas skatten vid källan då nationell skatt påförs. Den del som bara beskattas i källstaten förblir obeskattad i boendeländerna. Till den del som båda boendeländerna belägger inkomsten med skatt efter att ha gottgjort källskatten, blir inkomsten partiellt dubbelt beskattad. Dubbelbeskattning undviks om det ena av boendeländerna gottgjorde den skatt som betalats i det andra boendelandet. MetodL 3.1 § borde tillåta att den skatt som betalats i staten B också gottgörs i Finland. Om skatten som betalas i B eller K inte är statsskatt, kan dock ingen avräkning ske enligt MetodL 3.1 §. Då finns det en risk att dubbelbeskattning uppstår.

Exempel: Personen A är bosatt i Finland och Botswana enligt nationell lagstiftning i båda länderna. Han erhåller 100 euro ränta från Senegal. Finland har varken skatteavtal med Botswana eller Senegal. Först uttar Senegal en statsskatt på 5 % på räntan, därefter uttar Botswana 15 % statsskatt och avräknar från detta den 5 % som betalats till Senegal. Skatten i Botswana blir således 10 %. Totalt blir skatten 15 %. I Finland skulle A beskattas normalt som allmänt skattskyldig med en skattesats om 30/32 %. Han får dock avräkning för skatten i Senegal, och troligen också för skatten i Botswana, enligt MetodL 3.1 §, varvid skatten blir = 100 euro x 30 % – 5 euro – 10 euro = 10 euro.

Det kan dock också hända att inkomsten undantas från beskattning enligt nationell rätt i antingen Finland eller staten B. I dessa fall utsätts inkomsten inte för dubbelbeskattning, eftersom den beskattas först vid källan, och därefter bara i det ena boendelandet som vanligen gottgör källskatten. Om inkomsten undantas från beskattning i Finland eller staten B, hindrar detta likväl inte denna stat från att t.ex. beakta inkomsten vid bestämmande av progressionen för annan inkomst. I dessa fall uppstår ur ett tekniskt perspektiv ingen dubbelbeskattning av inkomsten i fråga, men skatten i den undantagande staten kan dock bli totalt sett högre än den annars hade varit. Full dubbelbeskattning uppstår lätt om källstaten inte påför skatt över huvud taget på inkomsten i fråga, och det andra boendelandet bara påför en skatt av lokal karaktär. I en sådan situation finns det ingen skatt att gottgöra i Finland, varvid båda boendeländerna beskattar inkomsten fullt ut.

Situationen blir av principiella skäl problematisk om ett skatteavtal slutits mellan det andra boendelandet och den tredje staten. Om skatteavtal ingåtts mellan staten B och den tredje staten K, kommer skattesubjektet enligt detta avtal självfallet att ha hemvist bara i staten B. I princip uppstår frågan huruvida staten K skall utta den skatteavtalsbaserade skatten eller om normal källskatt skall påföras. Staten K kan dock inte inverka på huruvida skattesubjektet X skall anses bosatt i Finland eller i staten B. Eftersom staten K bara ingått skatteavtal med staten B, och den skatteavtalsmässiga hemvisten föreligger i B, är K skyldig att följa skatteavtalets bestämmelser trots dubbelboende. Att inte följa skatteavtalet skulle resultera i *treaty override*. Således torde beskattningen i staten B och staten K ske såsom föreskrivs i skatteavtalet. Finland är dock inte bundet av denna

beskattning, eftersom det saknas skatteavtal som reglerar Finlands förhållande till staterna B och K. Således kommer Finland i första hand att gottgöra den statskatt som uttagits i staten K oberoende av om skatten baserar sig på nationell rätt eller skatteavtalet B – K. MetodL 3.1 § tar inte ställning till vilken grund skatten bygger på. Om den nationella skatten är t.ex. 20 %, men skatteavtalet K – B bara tillåter 10 % skatt, då kan Finland avräkna endast den skatt som *de facto* betalats. Ingen dubbelbeskattning uppstår om tredje staten K har uteslutande rätt att beskatta inkomsten enligt skatteavtalet K – B och skatten kan avräknas i Finland. Om beskattningsrätten är delad mellan staten K och B uppstår åtminstone partiell dubbelbeskattning till den del som lokal skatt påförts i B. Om skatten i B uppbärs av staten, torde MetodL 3.1 § eliminera dubbelbeskattningen i och med att också skatten i B kan avräknas. Om däremot bara det andra boendelandet B har rätt att beskatta inkomst med källa i staten K, och skatten som uttas i B är av lokal karaktär, avräknar Finland ingen skatt enligt MetodL 3 §. I dessa fall uppstår full dubbelbeskattning.

Om skatteavtal har ingåtts mellan Finland och K, men inte mellan Finland och B, är situationen en annan. Skatteavtalet mellan Finland och K påverkar inte förhållandet till B. I dessa fall måste beskattning ske enligt skatteavtalet mellan Finland och K. Om staten K har uteslutande beskattningsrätt enligt skatteavtalet, kan Finland inte överhuvudtaget beskatta inkomsten (förutsatt att treårsregeln inte införts i skatteavtalet). I dessa fall spelar det ingen roll för Finlands del hur inkomsten beskattas i B, eftersom Finland inte uttar någon skatt från vilken avräkning kunde ske. Om däremot inkomsten från K enligt skatteavtalet får beskattas både i Finland och K, eller bara i Finland, uppstår frågan hur skatten i B skall behandlas. I princip torde det inte finnas något hinder för att Finland enligt MetodL kunde avräkna skatten i B också. Eftersom Finland inte har skatteavtal med staten B, avräknas dock bara statsskatt enligt MetodL 3 §. Om K har primär beskattningsrätt, (Finland får enligt avräkningsmetoden beskatta inkomsten efter att skatten i K avräknats), och skatten i K överstiger skatten i Finland, saknar det betydelse hur skatten i B utformas. Då skatten i K överstiger den finska skatten, uttas ingen skatt i Finland, och skatten i B kan således inte avräknas.

8.6.4 Undanröjande av dubbelbeskattning

Som redan framkommit, begränsar MetodL tillämpningen av avräkningsmetoden i vissa avseenden, t.ex. annat än statsskatt avräknas inte. Således är det fullt möjligt att partiell eller full dubbelbeskattning kan uppstå. I de fall där MetodL inte bjuder på lättnad från dubbelbeskattning, måste man ty sig till specialstadgandena i SkUppbL 38 a §, BFörfL 89.1 § och SkUppbL 35–35 a §. Först och främst kan det vara motiverat att ansöka om betalningsarrangemang, d.v.s. det

som tidigare kallades för uppskov med betalning av skatt. Detta rekommenderas särskilt när skattesubjektet önskar anföra besvär över sin skattskyldighet i endera boendelandet. I annat fall utsätts skattesubjektet för dubbelbeskattning tills boendelandet avgjorts.

Den dubbla beskattningen kan i sista hand åtgärdas genom BFörfL 89.1 §. Stadgandet tillåter dock bara undanröjande av dubbelbeskattning av sådan inkomst som förvärvats i utlandet. Stadgandet undanröjer både statsskatt och lokala skatter. Skatten måste inte heller vara betald i just den stat från vilken inkomsten härstammar. Således är BFörfL 89.1 § åtminstone i princip tillämplig också i triangulära situationer. SkUppbL 38 a § borde också kunna bli tillämplig.¹⁶⁸ Kriterierna för när SkUppbL 38 a § kan tillämpas är relativt fria och regeln lämpar sig således som sista utväg för undanröjande av dubbelbeskattning i skatteavtalslösa situationer.

8.7 DUBBELBOENDE DÅ HEMVIST KAN BESTÄMMAS ENLIGT SKATTEAVTALET

8.7.1 Allmänt

I fall av dubbelboende där skatteavtal ingåtts är det vanligen ostridigt vilket land som är den skatteavtalsmässiga hemvisten.¹⁶⁹ De vanligaste fallen av dubbelboende i vilka hemvist föreligger i den andra staten uppstår förmodligen när en finsk medborgare inklusive familj flyttar utomlands samt avstår från bostad i Finland. Eftersom treårsregeln är en presumptionsregel, fortgår allmän skattskyldighet trots att skattesubjektet flyttat utomlands. Efter att allmän skattskyldighet har inträtt i det land dit skattesubjektet flyttat, är det vanligen klart att artikel 4(2) skall tolkas till fördel för den andra staten. Allmän skattskyldighet på basis av treårsregeln har ofta en svag ställning vid bestämmande av en persons skatteavtalsmässiga hemvist.¹⁷⁰

Skatteavtalen undanröjer dubbelbeskattning i och med att beskattningsbehörigheten för respektive inkomster i artiklarna 6–21 fördelas mellan de avtalsslutande parterna. Inverkan av treårsregeln i ISkL 11 § blir således ofta liten.¹⁷¹ Den eventuella dubbelbeskattningen undanröjs genom att hemviststaten enligt artikel 23 förutsätts avräkna den skatt som betalats i källstaten eller undanta inkomsten

¹⁶⁸ Se t.ex. *Helminen 2002d*, s. 132 och *Helminen 2002a*, s. 160.

¹⁶⁹ Om bestämmande av hemvist, se avsnitt 7.5.

¹⁷⁰ Se t.ex. *Andersson 2007b*, s. 444.

¹⁷¹ Se även *Niskakangas 1987*, s. 79 och *Helminen 2002c*, s. 238.

från beskattning helt och hållet. Hur beskattningen i praktiken utformas, varierar mellan skatteavtalen. De fall där Finland är hemviststat enligt skatteavtalets artikel 4 trots att skattesubjektet är bosatt enligt nationell rätt i två stater är inte av något större intresse, eftersom beskattningen ur Finlands och skattebetalarens synvinkel knappt skiljer sig från en situation där boende enligt nationell rätt bara föreligger i Finland och de övriga omständigheterna förblir oförändrade.¹⁷²

I detta sammanhang kommer särskild vikt att i stället fästas vid de dubbelboendefall där Finland enligt skatteavtalet artikel 4 inte är hemviststat. Om Finland inte är hemviststat, är Finland således källstat enligt artikel 4. Detta stycke inleds med en kort analys av skillnader i beskattningen i Finland som beror på skattestatus. I vissa fall skiljer sig beskattningen mellan ett skattesubjekt som är bosatt och allmänt skattskyldig i Finland och ett skattesubjekt som är begränsat skattskyldigt, trots att Finland är källstaten enligt skatteavtalets artikel 4 och inkomsterna är exakt de samma i båda situationerna.¹⁷³ Skattemässigt intressanta situationer uppstår också då skatteavtalet innehåller treårsregeln.¹⁷⁴ Treårsregeln finns fortfarande i många skatteavtal och den berör förhållandevis många utflyttade finska medborgare. Därför behandlas utförligt hur treårsregeln inverkar på beskattningen. En annan intressant fråga är huruvida det förekommer en progressionsverkan också i de fall där Finland är källstat enligt artikel 4 i skatteavtalet.¹⁷⁵ Likaså uppstår frågor beträffande hur avdrag och förluster får göras i dubbelboendesituationer. Både progressionsfrågan och rätten att göra avdrag och beakta förluster kommer att behandlas. Ett annat viktigt syfte med detta stycke är att utreda hur beskattningen i Finland utformas i fråga om de vanligaste inkomsterna. Till behandling tas dividend, ränta, överlåtelsevinst, lön och pension. För att bättre belysa skattekonsekvenserna i fråga om dessa inkomster, har texten berikats med konkreta exempel över beskattningen i dubbelboendesituationer.

¹⁷² Allmänt om hemvistens inverkan på beskattningen i Finland, se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja* 2013, s. 70–73. Konstaterandet att beskattningen inte skiljer sig mellan en situation där Finland är hemvist enligt skatteavtalet samtidigt som boende enligt nationell rätt inte föreligger i den andra staten och en situation där Finland är hemvist trots dubbelboende är självfallet inte sant i alla situationer. Skillnader i beskattningen uppstår t.ex. om källstaten har uteslutande rätt att beskatta inkomsten, men enligt nationell rätt beskattas bara om personen är bosatt i landet. Om personen är begränsat skattskyldig påförs ingen skatt. I en sådan situation skiljer sig beskattningen beroende på boendestatusen i källstaten.

¹⁷³ Det är inte korrekt att tala om att en allmänt skattskyldig person i Finland enligt skatteavtalet beläggs med källskatt om hemviststaten är i en annan stat. Enligt nationell rätt beskattas allmänt skattskyldiga enligt BFörfL, varvid det är fråga om normal inkomstbeskattning som begränsas av skatteavtalets bestämmelser, inte källbeskattning.

¹⁷⁴ Särskilda konsekvenser som byte av hemvist kan ha på ett globalt plan har behandlats utförligt i *Goldberg et al. 2000a*, s. 643 ff. och *Goldberg et al. 2000b*, s. 741 ff.

¹⁷⁵ Se *Helminen 2002d*, s. 133–135.

8.7.2 Finland som källstat enligt skatteavtalet

8.7.2.1 Skillnader i beskattningen som beror på skattskyldigheten

En allmänt skattskyldig person beskattas i Finland för sina samtliga inkomster, såväl inkomster förvärvade i Finland som inkomster förvärvade i andra länder. Begränsat skattskyldiga beskattas enligt ISkL 9.1 § 2 punkten bara för inkomster som har förvärvats i Finland. I ISkL 10 § finns en omfattande och detaljerad förteckning över inkomster som är förvärvade i Finland. Hit hör bl.a. inkomster av fastigheter belägna i Finland, inkomster av rörelse som bedrivs i landet, löneinkomster, löneinkomster för hyrd arbetskraft, pensioner, dividender, räntor, royaltier, licensavgifter, överlåtelsevinster från fastighet o.s.v.¹⁷⁶ Förteckningen är inte uttömmande.¹⁷⁷ Andra inkomster som förvärvats i Finland men som inte räknas upp i förteckningen är bl.a. bidrag, moderskapspenning och arbetslöshetsdagpenning. Att inkomsten är förvärvad i Finland innebär inte automatiskt att den också skulle beskattas här. Detta beror dels på den begränsande inverkan skatteavtalen kan ha på Finlands beskattningsbehörighet, dels på att vissa inkomster har befriats från skatt enligt nationell lagstiftning.

Beskattningen av begränsat skattskyldiga regleras i huvudsak i KällSkL.¹⁷⁸ Enligt KällSkL 2.1 § uppbärs skatten för begränsat skattskyldiga antingen som en slutlig källskatt eller så bestäms skatten i den ordning som gäller enligt BFörFL. I KällSkL 3 § finns en förteckning över inkomster som påförs källskatt. Förteckningen är uttömmande. Källskatten är i huvudsak proportionell och den tillfaller staten i sin helhet. Källbeskattningen anses vara en s.k. bruttobeskattning. Härmed avses att utgifter för inkomstens förvärvande inte kan avdras. För vissa inkomster görs däremot ett schablonmässigt avdrag före skatten påförs (t.ex. vid lön). Av den skattskyldige förutsätts ingen deklaration, eftersom skatten vanligen uppbärs direkt av inkomstutbetalaren. Förvärvsinkomster beskattas med en källskatt på 35 % enligt KällSkL 7.1 § 1 punkten. Den allmänna källskatten på kapitalinkomster är 30 % enligt KällSkL 7.1 § 4 punkten. Utöver dessa två huvudkategorier finns det ytterligare vissa speciella källskattesatser i KällSkL 7 §. Källskatten är 15 % enligt KällSkL 7.1 § 5 punkten på sådan ersättning som grundar sig på verksamhet av artist eller sportutövare som avses i 3.1 §. Det kan

¹⁷⁶ För en kort introduktion till inkomsterna i ISkL 10 §, se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 23–27.

¹⁷⁷ *Helminen*, kapitel 5, rubrik ”Suomesta saadut tulot” (18.5.2012). Enligt *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013* har det dock i praxis ansetts att förteckningen är uttömmande i fråga om de inkomstslag som nämns i förteckningen. *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 23.

¹⁷⁸ Om uppkomsten av källskatten, se *Skurnik H. 1974*, s. 16 och *Äimä M. 1983*, s. 353 ff.

observeras att artister eller sportutövare enligt KällSkL 7 a § kan yrka på alternativ beskattning.

Enligt KällSkL 13.1 och 16 § beskattas alla övriga inkomster enligt BFörFL, d.v.s. lika som för allmänt skattskyldiga personer. Allmänt skattskyldiga beskattas enligt ISkL. Hit hör bl.a. andra än i KällSkL 3 § nämnda inkomster, pension, i vissa fall dividend, i vissa fall övriga förvärvsinkomster, ersättning för användning av eller rätten att använda biografilm. Enligt KällSkL 13.1 § 7 punkten beskattas fr.o.m. år 2010 också inkomst från skogsbruk enligt BFörFL.¹⁷⁹ Andra än i KällSkL 13 § nämnda inkomster är t.ex. hyresinkomster, överlåtelsevinster, inkomster av näringsverksamhet eller jordbruk, delägares inkomstandelar av näringsverksamhet från näringsammanslutning, delägares inkomstandelar av jordbruk från beskattningssammanslutning, värdet av leveransarbete, periodiskt understöd och inkomster av renskötsel.

Denna uppdelning i inkomst som beskattas antingen enligt KällSkL eller BFörFL är inte ovillkorlig, eftersom den skattskyldige i vissa fall kan välja enligt vilken lag beskattningen skall ske. Beskattningen enligt BFörFL motsvarar beskattningen av allmänt skattskyldiga och är således en s.k. nettobeskattning, vilket innebär att utgifter för inkomstens förvärvande får dras av. Avdragen är desamma som för en allmänt skattskyldig.¹⁸⁰ Vid beskattning enligt BFörFL skall normal deklaration göras. Under de senaste åren har flera ändringar skett i beskattningen av begränsat skattskyldiga. Trenden har varit att allt flera olika former av inkomster beskattas enligt BFörFL. Också flera avdrag som varit begränsade till bosatta individer, beviljas numera alla oberoende av boende enligt nationell rätt. Ändringarna har gjorts av EU-rättsliga orsaker. Syftet har varit att undvika att begränsat skattskyldiga personer diskrimineras eller att deras fria rörlighet begränsas. Nackdelen med beskattningen enligt BFörFL är att den är mera arbetsdryg att verkställa än den relativt enkla källbeskattningen.

I och med att de tillämpliga skattesatserna enligt nationell rätt kan variera beroende på skattesubjektets skattskyldighet, kan beskattningen av en allmänt skattskyldig person skilja sig från beskattningen av en begränsat skattskyldig person då Finland är källstat enligt skatteavtalet. Hur beskattningen i praktiken utformas beror också på skatteavtalet. Om skatteavtalet ger hemviststaten uteslu-

¹⁷⁹ Tidigare beskattades skogsbruk med en fast källskatt på 19 %, men inga avdrag beviljades. Detta var dock problematiskt EU-rättsligt sett. Först överlämnade kommissionen i juni 2008 en formell underrättelse till Finland (kommissionens skrivelse 6.6.2008 SG-Greffe (2008)D/203661). Sedan överlämnade kommissionen i februari 2009 ett motiverat yttrande till Finland (kommissionens skrivelse 2.2.2009 SG-Greffe(2009)D/549). I korthet ansågs beskattningen av inkomst från skogsbruk i vissa situationer vara diskriminerande mot begränsat skattskyldiga. Finland svarade med att ändra lagstiftningen. Om orsakerna till reformen, se RP 173/2009 rd, s. 8 ff. Beskattningen av artister och sportutövare ändrades samtidigt.

¹⁸⁰ Se RP 104/2005 rd, s. 13.

tande rätt att beskatta inkomsten och skatteavtalet saknar treårsregeln, spelar det ingen roll om skattesubjektet hade beskattats som allmänt eller begränsat skattskyldig i källstaten Finland. Skillnaden saknar likaså betydelse om skatteavtalets skatteprocent är lägre än de nationella skattesatserna för allmänt och begränsat skattskyldiga.¹⁸¹

Beskattningen av ränta med källa i Finland utgör ett bra exempel på en situation där beskattningen skiljer sig mellan en allmänt skattskyldig och en begränsat skattskyldig person. Begränsat skattskyldiga betalar så gott som aldrig skatt på ränta enligt ISkL 9.2 §. Med denna regel ville lagstiftaren främja kapitalimport.¹⁸² Allmänt skattskyldiga betalar skatt enligt lagen om källskatt på ränteinkomst (28.12.1990/1341). I vissa fall kan ränta beskattas enligt ISkL. Om skatteavtalet ger källstaten rätt att beskatta räntan, skulle ett skattesubjekt som har hemvist i den andra staten, men som samtidigt enligt nationell rätt är bosatt i Finland, beskattas till den del skatteavtalet tillåter. Däremot skulle ett skattesubjekt som inte är bosatt i Finland få räntan skattefritt oberoende av om Finland enligt skatteavtalet skulle ha rätt att beskatta räntan. För skattesubjektet kan den totala skattebördan i slutändan ofta vara lika stor oberoende av vilken skatt Finland tagit ut. Detta gäller särskilt i de fall där den skatteavtalsmässiga hemviststaten avräknar den skatt som betalats i Finland och därefter påför nationell skatt som är högre än skatten i Finland.

I vissa fall kan det t.o.m. vara fördelaktigt att vara allmänt skattskyldig i Finland trots att den skatteavtalsmässiga hemvisten är i det andra boendelandet. Detta gäller särskilt i fråga om löner från Finland.¹⁸³ En allmänt skattskyldig som får lön från Finland beskattas självfallet progressivt enligt BFörFL. Tidigare beskattades begränsat skattskyldiga med lön från Finland alltid enligt KällSkL. Denna regel har sedan dess ändrats. När lönen från Finland utgör minst 75 % av den totala nettoförvärvsinkomsten under året, kan den begränsat skattskyldige enligt KällSkL 13.1 § 4 punkten yrka på att bli beskattad enligt BFörFL.¹⁸⁴ Beskattningen kan fortfarande bli högre för begränsat skattskyldiga löntagare, om inte 75-procentsregeln uppfylls eller om den skattskyldige inte förstår att yrka på beskattning enligt BFörFL. I dessa fall beskattas den begränsat skattskyldige en-

¹⁸¹ Förutsatt att inte avdrag tas i betraktande.

¹⁸² *Andersson – Linnakangas*, s. 26.

¹⁸³ Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 19.

¹⁸⁴ Gränsen på 75 % har valts med beaktande av kommissionens rekommendation. Se bl.a. *Helminen 2012*, s. 78. Det färskaste målet *C-39/10 Europeiska kommissionen mot Republiken Estland* tyder på att denna regel kan vara EU-rättsligt problematisk. Se närmare avsnitt 5.2.3.2. För tillfället planeras ändringar till beskattningen av lön för begränsat skattskyldiga som skulle leda till att den nuvarande 75 procents regeln slopas. Se utkastet från 14.12.2012 till regeringspropositionen: ”Halituksen esitys eduskunnalle laiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta”.

ligt KällSkL 7.1 § 1 punkten med en källskatt på 35 %.¹⁸⁵ En i Finland allmänt skattskyldig person beskattas däremot progressivt enligt BFörfL. Om inkomsten är låg, blir skatten således lägre för en allmänt skattskyldig. I allmänhet har arbetsstaten rätt att beskatta lön utan någon begränsning, förutsatt att inte mekanikerregeln i OECD:s modellskatteavtal artikel 15(2) blir tillämplig. Huruvida inverkan av beskattningen i källstaten, d.v.s. Finland, elimineras genom att samma inkomst beläggs med skatt efter att skatten i Finland avräknats beror på skatteavtalet och nationell rätt i landet i fråga.

Vid beskattningen av dividend från onoterade bolag kan det också vara fördelaktigt att vara allmänt skattskyldig i Finland.¹⁸⁶ Dividend från ett onoterat bolag är i bästa fall skattefritt upp till 60 000 euro för en allmänt skattskyldig individ som beskattas enligt BFörfL, medan dividend enligt KällSkL beskattas med en källskatt på 30 % eller 32 %.¹⁸⁷ För att undvika diskriminering kan numera också begränsat skattskyldiga enligt KällSkL 13.1 § 3 punkten yrka på beskattning enligt BFörfL förutsatt att vissa villkor uppfylls.

8.7.2.2 Skatteavtal som inkluderar treårsregeln

Att införa treårsregeln eller motsvarande regel i skatteavtalen var tidigare en del av den finska skatteavtalspolitik. För tillfället förekommer treårsregeln fortfarande i skatteavtalen med: Arabemiraten, Argentina, Barbados, Brasilien, Estland, Filippinerna, Grekland, Italien, Jugoslavien¹⁸⁸, Korea, Lettland, Litauen, Luxemburg, Mexiko, Nya Zeeland, Pakistan, Rumänien, Ryssland, Slovakien, Sri Lanka, Sydafrika, Thailand, Tjeckien, Tyskland, Ukraina, Uzbekistan och Zambia.¹⁸⁹ Det första skatteavtalet i vilket treårsregeln inkluderades var skatteavtalet med Tyskland från år 1982.¹⁹⁰ Numera inkluderas treårsregeln inte i nya eller omarbetade skatteavtal, utan snarast avlägsnas regeln. Det sista avtalet i vilket treårsregeln infördes är skatteavtalet med Ryssland från år 2002. Treårsregeln har nyligen avlägsnats ur skatteavtalen med t.ex. Indien (år 2010), USA (år

¹⁸⁵ Närmare om beskattningen av lön och skillnaderna mellan BFörfL och KällSkL, se *Andersson 2007b*, s. 444–445.

¹⁸⁶ För ett exempel på en sådan situation, se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 172–173.

¹⁸⁷ Om planerade ändringar till dividendbeskattningen, se *Valtiontalouden kehikset vuosille 2014–2017*, s. 30.

¹⁸⁸ Skatteavtalet med Jugoslavien tillämpas med Bosnien-Herzegovina Serbien, Kroatien och Montenegro.

¹⁸⁹ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 93.

¹⁹⁰ Se finansministeriets utlåtande i fallet HFD 6.4.2005 l. 761. Enligt *Niskakangas* uppstod idén ursprungligen i Sverige där man ville införa den motsvarande svenska regeln i skatteavtalen med Spanien och Schweiz. Se *Niskakangas 1987*, s. 80–81.

2008) och Schweiz (år 2006). I regeringspropositionen till det nya skatteavtalet med USA konstaterades uttryckligen följande:

”I enlighet med den linje som nuförtiden följs vid ingående av dubbelbeskattningsavtal upphävs genom denna artikel artikel 23 stycke 2 punkt c) som innehåller en hänvisning till den så kallade treårsregeln i § 11 inkomstskattelagen (1535/1992).”¹⁹¹

I nya skatteavtal införs regeln inte heller, såsom t.ex. skatteavtalen med Kazakstan (år 2010), Georgien (år 2008) och Azerbajdzjan (år 2006). Den primära orsaken till denna skatteavtalspolitiska ändring står att finna i de administrativa svårigheter som treårsregeln ger upphov till i praktiken. I rättslitteraturen har det också framhävts att treårsregeln i skatteavtal kan leda till EU-rättsligt problematiska situationer.¹⁹² Fortfarande förekommer regeln dock i 27 skatteavtal, vilket innebär att en beaktansvärd mängd personer täcks av regeln. Härnäst behandlas hur dessa regler utformats i praktiken, och därefter hur reglerna inverkar på beskattningen av skattesubjekt som bor enligt nationell lagstiftning i två länder.

Enligt skatteavtal som innehåller treårsregeln berättigas Finland att beskatta bosatta personer som om de fortfarande vore allmänt skattskyldiga i Finland, trots att den skatteavtalsmässiga hemvisten föreligger i det andra avtalslandet. I praktiken innebär detta att båda avtalsländerna har beskattningsrätt i dubbelboendesituationer. Reglerna finns vanligen inkluderade i artikel 23 om undanröjande av dubbelbeskattning. Avgörandet av frågan om skatteavtalsmässigt hemvist förlorar dock inte sin betydelse, eftersom det land som bara har beskattningsrätt på basis av sin nationella lagstiftning (d.v.s. inte är hemviststat enligt skatteavtalet) är förpliktat att undanröja dubbelbeskattningen.¹⁹³ Den primära beskattningsrätten har därmed alltid den stat där den dubbelt bosatta personen har sin hemvist enligt skatteavtalet.

Hur regeln utformats i praktiken har varierat mellan olika skatteavtal. Den vanligaste varianten av regeln består av tre meningar. Den första meningen klargör att också Finland kan beskatta skattesubjektet, som visserligen har sin skatteavtalsmässiga hemvist i den andra staten, men som samtidigt är bosatt i Finland enligt nationell rätt. Treårsregeln nämns inte uttryckligen, utan det hänvisas bara till boende enligt nationell rätt. Det är viktigt att observera att bara fysiska personer avses, d.v.s. samfund berörs inte av treårsregeln. Den andra meningen preciserar att den skatt som betalats i den andra staten dock skall gottgöras i Fin-

¹⁹¹ RP 95/2006 rd, s. 14. I samband med att skatteavtalet med Schweiz omarbetades år 2006 konstaterades detsamma som i skatteavtalet med USA. Se RP 75/2006 rd, s. 2. Se också *Mehtonen*, s. 60 och *Manninen*, s. 41.

¹⁹² *Manninen*, s. 127. Treårsregelns EU-rättsliga ställning har behandlats i kapitel 5.

¹⁹³ Se utförligare *Helminen 2002c*, s. 238–239 och *Mehtonen*, s. 60.

land genom avräkningsmetoden.¹⁹⁴ Eftersom avräkningen beviljas i Finland kan det ses som en form av ”omvänd avräkning”.¹⁹⁵ Den tredje meningen specificerar att stadgandet bara gäller finska medborgare. Treårsregeln, som vanligen är orsaken till att dubbel hemvist uppstår vid utflyttning från Finland, gäller i vilket fall som helst endast finska medborgare. Artikel 23(4) i skatteavtalet med Tyskland har en sådan regel som lyder enligt följande:

”Utan hinder av övriga bestämmelser i detta avtal får fysisk person med hemvist i Förbundsrepubliken Tyskland vilken enligt finsk skattelagstiftning i fråga om de skatter som avses i artikel 2 även anses vara bosatt i Republiken Finland, beskattas i Republiken Finland. Republiken Finland skall emellertid medge avräkning för skatt som betalats i Förbundsrepubliken Tyskland på inkomst eller förmögenhet från Republiken Finlands skatt enligt bestämmelserna i stycke 1. Bestämmelsen i denna punkt tillämpas endast på finsk medborgare.”¹⁹⁶

Andra skatteavtal som innehåller en liknande regel har slutits med följande länder: Arabemiraten (artikel 22(1) punkt c), Argentina (artikel 23(1) punkt c), Barbados (artikel 25(1) punkt c), Brasilien (artikel 22(2) punkt c), Estland (artikel 22(1) punkt c), Filippinerna (artikel 22(1) punkt c), Jugoslavien (artikel 22(2)), Lettland (artikel 23(1) punkt c), Litauen (artikel 24(1) punkt c), Mexiko (artikel 22(2) punkt c), Nya Zeeland (artikel 23(2) punkt c), Pakistan (artikel 22(2) punkt c), Rumänien (artikel 22(1) punkt c), Ryssland (artikel 22(2) punkt c), Slovakien (artikel 22(2) punkt d), Sri Lanka (23(2) punkt c), Sydafrika (artikel 22(a) punkt 3), Thailand (artikel 22(2) punkt c), Tjeckien (artikel 22(1) punkt c), Tyskland (artikel 23(4)), Ukraina (artikel 23(1) punkt c), Uzbekistan (artikel 22(1) punkt c) och Zambia (artikel 24(2)).¹⁹⁷

Enligt dessa artiklar beviljas avräkning bara för den skatt som betalats i hemviststaten. Inkomsten kan dock lika väl komma från tredje stat och beskattas där. Enligt skatteavtalet har vanligen bara hemviststaten rätt att beskatta inkomst från tredje stat. Treårsregeln torde dock också gälla inkomst från tredje land, och den

¹⁹⁴ Att tillämpa undantagandemetoden vore inte ändamålsenligt, eftersom inkomsten då i vilket fall som helst skulle vara skattefri i Finland, och syftet med att inkludera treårsregeln skulle omintetgöras.

¹⁹⁵ Med omvänd avräkning avses en situation där källstaten avräknar skatten i hemviststaten. I allmänhet är det ju hemviststaten som avräknar skatten i källstaten. Regler om omvänd avräkning finns i t.ex. skatteavtalet med Italien, artikel 23(3) och skatteavtalet med Schweiz, artikel 23(1) punkt c). Se t.ex. *Nykänen 2012b*, s. 145.

¹⁹⁶ Skatteavtalet med Tyskland, artikel 23(4), FördrS 18/1982.

¹⁹⁷ Vissa av skatteavtalen gäller bara beskattningen av inkomst. I dessa har inte ordet ”förmögenhet” inkluderats i artikeln. Sådana skatteavtal är t.ex. skatteavtalen med Barbados och Pakistan.

skatt som betalats där. I dessa fall beviljas också avräkning, men inte enligt artikeln i skatteavtalet, utan direkt på basis av MetodL 3 §.¹⁹⁸

Några intressanta undantag förekommer dock från den ovan presenterade modellen. Skatteavtal som har annorlunda regler har slutits med Grekland, Italien, Korea och Luxemburg. Skatteavtalet med Korea motsvarar till övriga delar modellen ovan, förutom att det nämns att utvidgad beskattningsbehörighet uppstår om skattesubjektet samtidigt är skattskyldigt i Finland enligt den gamla inkomstskattelagen (lagen om skatt på inkomst och förmögenhet, 31.12.1974/1043) 9 §.¹⁹⁹ Den gamla lagens regler om allmän skattskyldighet motsvarar den nuvarande lagstiftningen. Skatteavtalet med Luxemburg avviker på så vis att det särskilt specificeras att stadgandet bara gäller fysiska personer som är medborgare i Finland, inte medborgare i Luxemburg, och att regeln bara gäller i tre år fr.o.m. utflyttningsåret.²⁰⁰

Artikel 23 i skatteavtalet med Grekland är i den meningen intressant att artikeln påminner mycket om treårsregeln. Den tid under vilken skattesubjektet kan beskattas i den stat som är källstat enligt skatteavtalet, men i vilken skattesubjektet också är bosatt enligt nationell rätt, har dock begränsats till två år efter utflyttningsåret. Dessutom kan skattesubjektet undvika beskattning om han kan visa att han saknar väsentliga samband. Speciellt är ytterligare att regeln gäller både Finland och Grekland. Till övriga delar motsvarar innehållet i regeln den vanligaste formuleringen.²⁰¹

”Utan hinder av övriga bestämmelser i detta avtal kan en avtalsslutande stats medborgare, som gör gällande att han lämnat denna stat i syfte att bosätta sig i den andra avtalsslutande staten, alltså anses ha hemvist i den förstnämnda staten till utgången av två kalenderår efter utgången av året för hans utflyttning, såvida han inte kan påvisa att han under ifrågavarande skatteår inte hade väsentligt samband med den förstnämnda staten. Den förstnämnda staten skall dock avräkna den andra avtalsslutande stats skatt, som betalats på inkomst eller förmögenhet från sin skatt i enlighet med bestämmelserna i stycke 1 respektive 2 av denna artikel.”²⁰²

Skatteavtalet med Italien påminner delvis om skatteavtalet med Grekland. I 5 punkten i protokollet stadgas om beskattningen av finska medborgare som har hemvist i Italien, men samtidigt är bosatta i Finland. En väsentlig skillnad till de övriga skatteavtalen är att treårsregeln i skatteavtalet med Italien nämns uttryck-

¹⁹⁸ *Nykänen 2012b*, s. 189–190.

¹⁹⁹ Skatteavtalet med Korea, protokollet punkt 4, FördrS 75/1981.

²⁰⁰ Skatteavtalet med Luxemburg, artikel 22(1) punkt b), FördrS 18/1983, 60/1992 och 62/2010.

²⁰¹ Om regeln i skatteavtalet med Grekland, se *Helminen 2002c*, s. 239 och *Nykänen 2012b*, s. 188.

²⁰² Skatteavtalet med Grekland, artikel 23(3), FördrS 59/1981.

ligen. Dessutom gäller den utvidgade beskattningsrätten bara inkomster och förmögenhet som inte har sin källa i Italien.

”5. Till artikel 23 b) 1) Om en person med hemvist i Italien, som är finsk men inte italiensk medborgare, i fråga om skatt som avses i artikel 2 i avtalet anses vara bosatt i Finland enligt den så kallade treårsregeln i 9 § finska lagen om skatt på inkomst och förmögenhet, äger Finland i fall, då avtalets bestämmelser skulle begränsa Finlands beskattningsrätt, beskatta inkomst som personen förvärvat från källa belägen utanför Italien respektive förmögenhet som personen innehar och som är belägen utanför Italien. Finland skall emellertid avräkna den italienska skatt som betalats på inkomst eller förmögenhet från finsk skatt i enlighet med bestämmelserna i stycke 2 av denna artikel.”²⁰³

I skatteavtalen med Italien, Grekland och Luxemburg nämns uttryckligen hur länge beskattning i Finland kan fortsätta. I de övriga skatteavtalen nämns bara att Finland kan beskatta om skattesubjektet är bosatt här. Om skattesubjektet har särskilt starka väsentliga anknytningar, och allmän skattskyldighet fortgår efter att tre år förlöpt sedan utflyttningsåret, kan Finland inte beskatta skattesubjektet enligt skatteavtalen med Italien, Grekland och Luxemburg. Däremot är beskattning möjlig enligt de övriga skatteavtal som nämns ovan. De situationer i vilka allmän skattskyldighet fortgår utöver treårstiden är dock så få att denna skillnad mellan skatteavtalen i praktiken saknar praktisk relevans.

8.7.2.3 *Beskattningen i Finland då treårsregeln inkluderats i skatteavtalet*

Treårsregeln i artikel 23 möjliggör en vidare beskattningsbehörighet i den skatteavtalsmässiga källstaten (artikel 4) än vad ett skatteavtal utan regeln tillåter. Hur denna beskattning i praktiken utformas beror i mångt och mycket på stadgandena i skatteavtalet och beskattningspraxis. I det följande behandlas först hur omfattande beskattning treårsregeln i princip tillåter och därefter hur regeln i praktiken har använts.

Treårsregeln i artikel 23 är i den meningen intressant att den står i konflikt med andra artiklar i skatteavtalet. Vanligen nämns det dock i samband med treårsregeln i artikel 23 att stadgandet har företräde framför andra stadganden i skatteavtalet (”Utan hinder av övriga bestämmelser i avtalet ...”). Hur omfattande beskattningsbehörighet artikeln berättigar till är inte fullt klart. Den kan åtminstone inte tolkas så att Finland får beskatta skattesubjektet som om han bara hade hemvist enligt skatteavtalet i Finland, eftersom den egentliga hemviststatens beskatt-

²⁰³ Skatteavtalet med Italien, punkt 5 i protokollet till skatteavtalet, FördrS 55/1983.

ningsrätt inte får kränkas. Hemviststatens primära beskattningsrätt framgår av omnämmandet att Finland skall medge avräkning för skatten i hemviststaten. Således måste Finland alltid tillåta att hemviststaten påför den skatt som staten har rätt till enligt skatteavtalet och nationell rätt. Först efter att denna skatt avräknats har Finland rätt att beskatta skattesubjektet som allmänt skattskyldig i Finland.²⁰⁴ Det finns inga särskilda nationella avräkningsmetoder för dubbelboende-situationer. Således tillämpas MetodL:s normala regler om avräkning.²⁰⁵

Skatteavtal som innehåller treårsregeln tillåter att Finland, som är källstat enligt artikel 4, ännu efter beskattningen i hemviststaten tar ut skatt så att den totala skattebördan i slutändan blir högst vad skatten hade varit för en person som bara var bosatt i Finland. Treårsregeln kan självfallet aldrig utvidga Finlands beskattningsbehörighet utöver vad nationell rätt möjliggör i fråga om allmänt skattskyldiga personer. Om skatten i hemviststaten överskrider skatten i Finland, kvarstår efter avräkning ingen beskattningsrätt för Finland trots att treårsregeln införts i artikel 23. Nedan ges några exempel på hurdan beskattningsbehörighet treårsregeln skulle möjliggöra om den rätt som regeln ger användes fullt ut.

Om Finland som källstat har primär rätt att beskatta en viss form av inkomst med källa i Finland saknar treårsregeln betydelse för beskattningen av en allmänt skattskyldig person, eftersom skatteavtalet redan ger källstaten obegränsad beskattningsrätt.²⁰⁶ I dessa fall beskattas skattesubjektet enligt BFörfL som om han vore allmänt skattskyldig och bosatt bara i Finland. Treårsregeln i artikel 23 är således relevant i huvudsak i två situationer, när beskattningsbehörigheten har fördelats mellan källstat och hemviststat och när inkomsten bara kan beskattas i hemviststaten. Den relevanta frågan är hur beskattningen i praktiken skall förverkligas i dessa fall.

I den förstnämnda situationen, d.v.s. då beskattningsbehörigheten har fördelats så att källstaten får en begränsad beskattningsrätt varefter hemviststaten får beskatta inkomsten, blir förverkligandet av beskattningen enligt treårsregeln i skatteavtalet ytterst problematisk. I det följande redogörs för hur en korrekt beskattning i teorin borde ske. Om Finland enligt skatteavtalet har t.ex. rätt att utta skatt på 10 % på en viss form av kapitalinkomst, och hemviststaten därefter uppstår en skatt på 15 %, från vilken den finska skatten om 10 % avräknas, blir den totala skattebördan 15 %. Eftersom den finska skatten på kapitalinkomst i detta fall vore 30 %, tillåter treårsregeln i artikel 23 att Finland dessutom tar ut 15 % skatt på inkomsten i fråga. Den totala skattebördan blir då 30 % och består i teorin av tre separata delar. Först skatt enligt skatteavtalet, sedan skatt i hemviststa-

²⁰⁴ Se t.ex. *Myrsky – Linnakangas 2009*, s. 69 och *Mehtonen*, s. 60.

²⁰⁵ *Nykänen 2012b*, s. 188.

²⁰⁶ Överlåtelse av fast egendom får i allmänhet beskattas i källstaten, se *Nykänen 2012b*, s. 188.

ten och till sist den extra beskattningsrätt som treårsregeln berättigar till. I praktiken skulle beskattningen dock verkställas så att Finland uttar den skatt som en allmänt skattskyldig betalade om dubbelboende inte förelåg. Därefter avräknar hemviststaten bara den skatt som skatteavtalet tillåter Finland att ta ut enligt den relevanta fördelningsartikeln och påför sedan egen skatt. Således uppstår partiell dubbelbeskattning. För att undvika den partiella dubbla beskattningen måste skattesubjektet därefter yrka på omvänd avräkning i Finland för den skatt som betalats i hemviststaten.²⁰⁷ Beskattning är arbetsdryg för skattesubjektet, eftersom han först måste ansöka om avräkning i hemviststaten och sedan om omvänd avräkning i Finland.

I den andra situationen, d.v.s. när inkomsten bara får beskattas i hemviststaten, är det betydligt enklare att verkställa beskattningen. I dessa fall kan Finland ännu efter beskattningen i hemviststaten påföra skatt. Om den i hemviststaten beskattade inkomsten har sin källa i Finland, tas normal skatt ut i Finland, varefter den skatt som betalats i hemviststaten avräknas på yrkan. Om däremot inkomsten har sin källa i hemviststaten, avräknas den skatt som uppburits i hemviststaten, varefter skatt påförs normalt i Finland.²⁰⁸ I slutändan resulterar detta i en skattebörda som hade motsvarat beskattningen i Finland, om skattesubjektet bara hade varit bosatt och haft skatteavtalsmässig hemvist i Finland.

Om inkomsten har sin källa i tredje stat motsvarar situationen närmast den ovan nämnda situationen där inkomsten härstammar från den skatteavtalsmässiga hemviststaten. I denna situation kan inkomsten från tredje stat enligt skatteavtalet mellan Finland och hemviststaten i allmänhet bara beskattas i hemviststaten. Treårsregeln skulle ge Finland rätt att beskatta inkomsten ännu efter att den beskattats i hemviststaten och den tredje staten. Den skatt som uppburits i den tredje staten och hemviststaten måste dock avräknas.²⁰⁹

Framställningen ovan visar att treårsregeln ger en omfattande beskattningsbehörighet, som dock i vissa fall är svår att verkställa i praktiken. Således har Finland inte till fullo utnyttjat den beskattningsrätt som treårsregeln möjliggör. Uppfattningen om hur omfattande beskattningsbehörighet treårsregeln ger upphov till har varierat med tiden. Ursprungligen ansågs treårsregeln kunna tillämpas till sin fulla potential.²¹⁰ År 2000 tog finansministeriet ställning till frågan i en promemoria om beskattningen av dividend, som utarbetats med tanke på det

²⁰⁷ Se finansministeriets utlåtande i fallet HFD 6.4.2005 I. 761.

²⁰⁸ Detta gäller inte i alla skatteavtal. Observera att treårsregeln i skatteavtalet med Italien gäller bara inkomst som inte härstammar från Italien. Skatteavtalet med Italien, punkt 5 i protokollet till skatteavtalet, FördrS 55/1983.

²⁰⁹ Se *Nykänen 2012b*, s. 189.

²¹⁰ Se exemplet i *Niskakangas 1987*, s. 80–81.

dåvarande skatteavtalet med USA (FördrS 2/1991).²¹¹ Enligt promemorian gav treårsregeln i artikel 23 bara rätt till en utvidgad beskattningsbehörighet i fråga om dividend från USA, d.v.s. den gällde inte dividend från Finland. När det var fråga om dividend från Finland fick dividenden endast beskattas med den skatteprocent som skatteavtalet tillät, d.v.s. treårsregeln gav inte rätt till en högre beskattning än skatteavtalet beviljade källstaten. Däremot var det möjligt att beskatta dividend från USA i Finland. Som motivering angavs att Finlands beskattningsbehörighet inte begränsades av skatteavtalet när det gällde dividend från USA.

HFD 6.4.2005 1. 761 gav närmare klarhet i treårsregelns praktiska inverkan. Den gällande uppfattningen före beslutet hade av allt att döma varit att treårsregeln i artikel 23 bara kunde tillämpas på inkomst som inte hade sin källa i Finland.²¹² Genom beslutet blev det klart att regeln åtminstone i vissa fall kan tillämpas på inkomst från Finland.

HFD 6.4.2005 1. 761: Skattesubjektet X hade flyttat till Schweiz, men ansågs år 2000 enligt treårsregeln i ISKL 11 § fortfarande bosatt i Finland. Enligt skatteavtalet mellan Finland och Schweiz hade X dock sin skatteavtalsmässiga hemvist i Schweiz. År 2000 hade han erhållit överlåtelsevinst från försäljningen av aktier i Finland. Enligt skatteavtalet artikel 13(6) skulle dylika överlåtelsevinster bara beskattas i hemviststaten. Artikel 23(1) punkt c i skatteavtalet med Schweiz innehöll dock treårsregeln. X ansåg att Finland inte hade rätt att beskatta överlåtelsevinsten och anförde besvär hos HFD. HFD ansåg att Finland hade rätt att beskatta inkomsten i fråga efter att skatten i Schweiz avräknats.²¹³

Beslutet klargjorde att också inkomst från Finland i vissa fall kan beskattas enligt treårsregeln. Hur treårsregeln inverkar på beskattningen av inkomst från Finland beror på hurudan rätt Finland har att beskatta inkomsten enligt skatteavtalet. Uppenbarligen kan inkomst från Finland inte beskattas enligt treårsregeln om beskattningsbehörigheten fördelats mellan källstaten och hemviststaten. I dessa fall får Finland bara uppbära den skatteprocent som skatteavtalet tillåter.²¹⁴ Denna uppfattning baserar sig på finansministeriets utlåtande i fallet HFD 6.4.2005 1. 761 och *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, och återspeglar gällande

²¹¹ Promemorians innehåll har i korthet redogjorts för av *Mehtonen*, s. 60 och i finansministeriets utlåtande i fallet HFD 6.4.2005 1. 761. *Mehtonen* hänvisar ytterligare till Skattestyrelsens anvisning från år 2000. Jag har dock inte lyckats få tillgång till vare sig promemorian eller anvisningarna.

²¹² Se *Mehtonen*, s. 60.

²¹³ Efter beslutet infördes i *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2006*, s. 69, närmare instruktioner om beskattningen vid treårsregeln. *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2005* innehöll inget omnämnande av saken.

²¹⁴ Om Finland har rätt att utta en skatt på t.ex. 15 % vid källan ger treårsregeln i skatteavtalet inte en utvidgad beskattningsbehörighet. Se också *Nykänen 2012b*, s. 188.

praxis i beskattningen.²¹⁵ Denna tolkning av treårsregelns inverkan på beskattningen har dock enligt mig inte stöd i lag eller skatteavtal. Skattemyndigheterna har dock gått in för att inte utnyttja treårsregeln till dess fulla potential. Eftersom denna uppfattning följs vid beskattning av dubbelboende individer, torde inte Skatteförvaltningen kunna avvika från etablerad praxis till nackdel för en enskild skattskyldig, åtminstone inte retoriskt. Skattemyndigheternas beslut att inte beskatta fullt ut är visserligen motiverat med beaktande av de administrativa svårigheterna en dylik beskattning skulle orsaka. I detta arbete utgås från att denna tolkning fortfarande gäller.

Om Finland emellertid inte har rätt att beskatta inkomsten över huvud taget kan treårsregeln tillämpas.²¹⁶ På basis av rättsfallet förblir det dock oklart om detta gäller endast överlåtelsevinster eller också andra former av inkomst med källa i Finland som enligt skatteavtalet bara får beskattas i hemviststaten. Att regeln bara skulle begränsas till överlåtelsevinster är dock osannolikt. Således gäller regeln enligt min mening också andra former av inkomster med källa i Finland.²¹⁷ Ostridigt är vidare att om inkomsten härstammar från utlandet tillåter treårsregeln beskattning i Finland efter att skatten i hemviststaten avräknats.

8.7.2.4 Utvidgad beskattningsbehörighet genom *Subject to tax*-klausuler

Den centrala innebörden i en *subject to tax*-klausul är att om den stat som har uteslutande beskattningsbehörighet inte tar ut någon skatt, får den andra staten rätt att beskatta inkomsten.²¹⁸ Syftet är således att undvika nollbeskattning. Klausulerna kan dock vara utformade på vitt skilda sätt och ha olika villkor för när beskattningsrätt uppstår.²¹⁹ ”Switch over”-klausuler är nära besläktade med *subject to tax*-klausuler. Enligt en sådan *Switch over*-klausul övergår den ena staten från att tillämpa en undantagandemetod till att tillämpa avräkningsmetoden, för-

²¹⁵ Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 72–73 och finansministeriets utlåtande i fallet HFD 6.4.2005 I. 761.

²¹⁶ Situationen är onekligen intressant; om Finland enligt skatteavtalet får utta 5 % skatt på inkomst med källa i Finland, kan inte treårsregeln tillämpas. Men om bara hemviststaten har rätt att beskatta inkomsten från Finland, ger treårsregeln trots allt en utvidgad beskattningsbehörighet. Beskattningen i Finland och tillämpningen av treårsregeln i skatteavtalet varierar beroende på om Finland som källstat får utta skatt eller ej. Man kan fråga sig om situationerna objektivt sett är så olika, att en olika skattemässig behandling är motiverad.

²¹⁷ I *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 72–73, har det bara nämnts att bestämmelsen möjliggör beskattning av t.ex. finska överlåtelsevinster. Ordet ”t.ex.” tyder på att också andra former av inkomster kan beskattas.

²¹⁸ Se t.ex. *Kleist 2012*, s. 176. Definitionerna av klausulen varierar något. Se också punkt 15 i kommentarerna till artikel 1, *OECD 2010*, s. 11.

²¹⁹ *Lamač*, s. 314–315 och 321 ff.

utsatt att vissa kriterier uppfylls. På detta vis utsätts inkomsten i fråga för beskattning också i den andra staten.²²⁰ Även andra klausuler med samma syfte förekommer i praxis.

Ett fåtal finska skatteavtal innehåller normer som kan jämföras med *subject to tax*-klausuler. Det nordiska skatteavtalets artikel 26(2) innehåller en klausul som lyder enligt följande:

”I fall då beskattningsrätten till en inkomst eller tillgång enligt avtalet tillagts annan avtalsslutande stat än den där personen som förvärvat inkomsten eller innehar tillgången har hemvist, och denna andra stat på grund av sin lagstiftning inte medtar inkomsten eller tillgången, i sin helhet, vid beskattningen eller endast beaktar inkomsten eller tillgången för progressionsuppräknings eller annan skatteberäkning, beskattas inkomsten eller tillgången, såvida inte annat föreskrivs nedan, till den del den inte medtas vid beskattningen i denna andra stat, endast i den avtalsslutande stat där personen i fråga har hemvist.”²²¹

Klausulen tillåter beskattning i hemviststaten om inkomsten eller tillgången inte beskattas i den andra staten. Således måste personen ha hemvist i den stat som inte har beskattningsrätt enligt skatteavtalet. Regeln skiljer sig från treårsregeln i den bemärkelsen att treårsregeln i skatteavtal blir relevant främst i de fall där Finland inte är hemviststat. I detta sammanhang måste påpekas att inkomsten kan vara befriad från skatt i det andra landet av till exempel sociala skäl. Det kan vara att skatt först börjar löpa då en viss minimi inkomst uppnåtts. I dessa fall skulle den sociala fördelen gå förlorad om hemviststaten pålägger skatt.

Skatteavtalet med Storbritannien innehåller i artikel 6 en liknande specialregel som *subject to tax*-klausuler. Om inkomst eller överlåtelsevinst enligt skatteavtalet helt eller delvis är befriad från finsk skatt och Storbritannien bara beskattar inkomsten till den del den tas in till Storbritannien (s.k. *remittance basis*-beskattning), tillämpas skatteavtalets skattefördelar bara till den del som inkomsten tas in till Storbritannien. Således kan den del av inkomsten som inte tas in till Storbritannien beskattas i Finland. En nästan identisk artikel har införts i skatteavtalet med Irland artikel 6. Fördelen med denna regel är att den inte är bunden vare sig till allmän skattskyldighet i Finland eller skattesubjektets hemvist. I målet HFD 2008:23 tilldelades Finland beskattningsrätt med stöd av regeln, trots att skattesubjektet var begränsat skattskyldigt i Finland och bara erhölet dividend från Finland. Däremot gäller klausulen bara fall där *remittance basis*-reglerna begränsar beskattning i Storbritannien. Således är inte denna regel heller lika omfattande som treårsregeln.

²²⁰ Kleist 2012, s. 176 och Lamač, s. 326.

²²¹ *Subject to tax*-klausulen i det nordiska skatteavtalet har i korthet kommenterats i Äimä – Frände – Hellsten, s. 391.

Skatteavtalet med Singapore artikel 22 innehåller också en *subject to tax*-klausul. Denna klausul skiljer sig dock från de ovan behandlade klausulerna. Artikeln har uttryckligen begränsats till att bara gälla inkomst med källa i Finland.

”Om inkomst från källa i Finland är enligt bestämmelse (med eller utan andra villkor) i detta avtal undantagen från skatt eller beskattas enligt nedsatt skattesats i Finland, och inkomsten enligt den lagstiftning som gäller i Singapore beskattas på grundval av det belopp därav som överförts till eller mottagits i Singapore, och inte på grundval av inkomstens hela belopp, skall sådan befrielse från skatt eller nedsättning av skatt, som enligt detta avtal medges i Finland, tillämpas endast på den del av inkomsten som överförts till eller mottagits i Singapore.”²²²

Singapore tillämpar också en form av *remittance basis*-beskattning. Liksom Storbritannien och Irland gäller *subject to tax*-klausulen bara sådan inkomst som inte tagits in till landet i fråga. En intressant fråga vore hur treårsregeln skulle förhålla sig till *subject to tax*-klausuler. Denna fråga aktualiseras dock inte i praktiken, eftersom varken skatteavtalet med de nordiska länderna, Storbritannien, Irland eller Singapore innehåller treårsregeln.

8.7.2.5 Progressionsverkan då Finland är källstat

I de fall där skatteavtal saknas eller Finland är den skatteavtalsmässiga hemviststaten uppstår sällan oklarhet beträffande progressionsverkan. Om Finland däremot är källstaten enligt skatteavtalets artikel 4 tillämpas inte skatteavtalets metodartikel, eftersom artikeln är avsedd för att undanröja dubbelbeskattning i hemviststaten.²²³ Beskattningsbehörigheten bestäms för Finlands del direkt enligt fördelningsartikeln. Skatteavtal innehåller vanligen inga regler om progressionen i källstaten. Således uppstår frågan huruvida den beskattningsrätt som Finland tilldelas enligt skatteavtalet kan påverkas av progressionen. Progressionsverkan blir främst aktuell om Finland har full rätt att beskatta en viss inkomst. Om Finlands beskattningsbehörighet har begränsats till en viss skatteprocent, saknar progressionsverkan ofta relevans efter att den maximala skatteprocenten har uppnåtts för inkomsten i fråga.

Vi tänker oss en situation i vilken Finland som källstat har full rätt att beskatta en viss form av förvärvsinkomst, medan en annan form av förvärvsinkomst får beskattas bara i hemviststaten trots att källan är i Finland. Uteslutande beskatt-

²²² Skatteavtalet med Singapore, artikel 22, FördrS 115/2002. Ett liknande stadgande har införts i skatteavtalet med Barbados, se artikel 22(1), FördrS 114/2002.

²²³ *Helminen 2002d*, s. 133. Se också CSN 1997/78.

ningsrätt uttrycks i skatteavtalen ofta i följande form: ”beskattas endast i denna stat”.²²⁴ I detta fall uppstår frågan om den förvärvsinkomst som är befriad från skatt i Finland kan inverka på beskattningen av den andra förvärvsinkomsten. Eftersom skattesubjektet enligt nationell rätt anses bosatt och allmänt skattskyldig i Finland, uppstår också frågan om inkomst från utlandet, som Finland saknar rätt att beskatta enligt skatteavtalet, kan inverka på progressionen av inkomst som beskattas i Finland?

Nationell rätt innehåller inte några särskilda regler om progressionen då Finland är källstat. Allmänt skattskyldiga beskattas enligt nationell rätt progressivt för sina förvärvsinkomster.²²⁵ Om Finland enligt skatteavtalet har full rätt att beskatta en viss form av inkomst, utformas beskattningen bara enligt nationell rätt för denna inkomsts del. Detta innebär att skattesatsen beräknas enligt normala progressionsregler. Således finns det åtminstone inte enligt nationell rätt några hinder för en progressionsinverkan.²²⁶ I detta sammanhang är det viktigt att också nämna HFD 1995 B 529. I fallet kunde progressionsförbehållet tillämpas i fråga om en person som hade hemvist i Finland, trots att progressionsförbehållet inte uttryckligen nämnts i skatteavtalet. Detta beslut skulle eventuellt kunna tillämpas analogt också på situationer där Finland är källstaten.²²⁷

I praktiken har dock skatteavtal företrädde framför nationell rätt. Från beskattning i Finland måste således undanhållas den inkomst som enligt skatteavtalet bara får beskattas i hemviststaten. Det är oklart om detta kan tolkas så att avtalsparternas uttryckliga syfte varit att samtidigt förhindra progressionsverkan i källstaten. En dylik tolkning förefaller osannolik. Kommentarer till artikel 23 i OECD:s modellskatteavtal stöder uppfattningen att progression kan förekomma i källstaten.²²⁸ I rättslitteraturen har *Helminen* ansett att progression borde tillåtas i dubbelboendesituationer i vilka Finland är källstaten.²²⁹ Trots att vissa inkomster inte får beskattas i Finland enligt skatteavtalet, talar omständigheterna ovan för att detta inte nödvändigtvis hindrar dessa inkomster från att inverka på bestämmandet av progressionen på annan inkomst.

Härnäst måste frågas vilka inkomster som eventuellt kan påverka progressionen. Kan inkomster med källa i utlandet inverka på progressionen, eller har bara inkomster med källa i Finland denna effekt. Om skattesubjektet var bosatt endast

²²⁴ Närmare om vad respektive val av ord innebär för undanröjande av dubbelbeskattning, se *Kansainvälinen verotuksen käsikirja 2013*, s. 199 och *Auranen 1980*, s. 7.

²²⁵ Sedan år 2012 beskattas kapitalinkomster också enligt en lindrig progression.

²²⁶ Se även *Helminen 2002d*, s. 135 och *Helminen 2002a*, s. 161.

²²⁷ *Helminen 2002d*, s. 134 och *Helminen 2002a*, s. 161

²²⁸ I OECD:s modellskatteavtal förbjuds inte progressionsverkan i källstaten, se punkt 56 i kommentarerna till artikel 23(A), *OECD 2010*, s. 323.

²²⁹ *Helminen 2002d*, s. 135. Jfr *Vairimaa*, som anser att progression inte kan tillämpas om Finland anses vara källstat enligt skatteavtalet i en dubbelboendesituation. Se *Vairimaa*, s. 211.

i Finland skulle båda inkomsterna inverka på progressionen, också om skatten i källstaten skulle avräknas. Starka skäl talar således för att åtminstone beakta inkomst med källa i Finland. Situationen är mera problematisk om inkomsten härstammar från utlandet. Då skattesubjektet är allmänt skattskyldig i Finland, men har hemvist enligt skatteavtalet i den andra staten, och inkomsten härstammar från utlandet kan MetodL tillämpas. Inkomsten från utlandet kan inte beskattas i Finland enligt skatteavtalet, varvid MetodL 6 § om undantagandemetoden i princip kan bli tillämplig. Det förefaller dock mot lagens syfte att undantagandemetoden också skulle tillämpas på dylika situationer.²³⁰

Även i *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013* uttrycks det klart att bara inkomst från Finland kan beaktas vid progressionen: ”Om en i Finland allmänt skattskyldig person bor i en annan avtalsslutande stat då skatteavtalet tillämpas, måste detta hela tiden hållas i minne då man läser skatteavtalet. Av detta följer ofta att man i Finland inte ens i skatteprogressionen kan beakta inkomst som fåtts utanför Finland.”²³¹ I praktiken torde således bara inkomst från Finland inverka på progressionen.²³² I detta arbete har jag utgått från Skatteförvaltningens anvisning att bara inkomst från Finland beaktas vid bestämmande av progressionen.

Det bör dock nämnas att vid begränsat skattskyldiga med inkomst från Finland, har inte inkomster från utlandet inverkat på progressionen i Finland.²³³ Däremot har alla inkomster från Finland inverkat på progressionen. Detta understöder den uppfattningen att utländska inkomster inte kan beaktas vid progressionen av en dubbelboende person som har hemvist i den andra staten. För de begränsat skattskyldigas del planeras ändringar till reglerna om progression. Enligt ett utkast till en proposition vars syfte är att ändra beskattningen av lön för begränsat skattskyldiga, skulle utländsk lön och pension beaktas för progressionsändamål vid beskattningen av inkomst med källa i Finland som en begränsat skattskyldig erhåller.²³⁴

²³⁰ MetodL är huvudsakligen avsedd för situationer där inkomsten härstammar från utlandet och skattesubjektet bara är bosatt i Finland.

²³¹ Översättningen är från *Handbok i internationell beskattning 2013*, s. 41.

²³² Se t.ex. fallet Helsingfors FD 14.2.2008 nr. 08/0122/4 (Opubl.). I fallet togs bara lön från Finland i betraktande, trots att skattesubjektet också fick lön från Danmark och Sverige. Se också det äldre målet HFD 1967 II 503. I detta mål inverkade utländsk inkomst inte på beskattningen av inkomst från Finland för en begränsat skattskyldig person.

²³³ Se avsnitt 3 i Skatteförvaltningens beslut: Verohallinnon päätös rajoitetusti verovelvollisen eläkkeensaajan ennakonpidätysprosenttien laskentaperusteista vuodelle 2012. Diarienummer 904/31/2011.

²³⁴ Se utkastet från 14.12.2012 till regeringspropositionen: ”Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta”.

8.7.2.6 Avdrag vid dubbelboende då Finland är källstat enligt skatteavtalet

I Finland skiljer man mellan s.k. naturliga avdrag, d.v.s. avdrag för inkomstens förvärvande eller bibehållande²³⁵, samt övriga avdrag. Avdragen är olika i beskattningen av förvärvsinkomst och kapitalinkomst. Från bruttoinkomsten i inkomstslaget förvärvsinkomst görs först de naturliga avdragen (ISkL 29.1, 30.3 och 93 §), varefter nettoinkomsten erhålles (s.k. ren inkomst). För fysiska personers del skall ännu de avdrag göras, som inte är naturliga avdrag, men som får göras enligt ISkL 96–106 §. I detta sammanhang skiljer man mellan nettoförvärvsinkomst för kommunal- och statsbeskattning. Avdragen är delvis olika i kommunal- och statsbeskattningen. Dessutom görs vissa avdrag direkt från skatten på förvärvsinkomster, som t.ex. arbetsinkomstsvdraget (ISkL 125 §), invalidavdraget (ISkL 126 §) och underhållsskyldighetsavdraget (ISkL 127 §). Hushållsavdraget och studielånsavdraget görs däremot både från skatten på förvärvs- och kapitalinkomst (ISkL 127 c.1 och 127 e §).

Från kapitalinkomsterna får man självfallet också avdra utgifterna för deras förvärvande och bibehållande (ISkL 29.1, 30.2 och 54 §). Efter att nettoinkomsten erhållits, görs ännu vissa avdrag från kapitalinkomsten, som t.ex. ränteavdrag för bostadsskuld eller studieskuld (ISkL 58 §). Räntor dras alltid av från kapitalinkomster, förutom då underskottgottgörelse görs från skatt på förvärvsinkomst. Utgifter för förvärvande av skattefri inkomst kan självfallet inte dras av (ISkL 31.4 §).²³⁶

I detta sammanhang är det inte ändamålsenligt att behandla varje enskilt avdrag separat. Således behandlas på ett generellt plan hur avdragen borde göras i fall av dubbelboende. Specialfrågeställningar som bara blir aktuella vid dubbelboende kommer att behandlas närmare. Av de enskilda avdragen kommer de naturliga avdragen att uppmärksammas på grund av avdragens stora praktiska betydelse. Beträffande de övriga avdragen behandlas vissa speciellsituationer.

En allmänt skattskyldig person får i huvudsak göra avdrag för utgifter oberoende av i vilket land dessa uppstår. Likaså spelar det ingen roll om avdrag redan gjorts för samma utgift i ett annat land. Avdragen i nationell rätt är också numera oberoende av boende. Däremot påverkas avdragen nog av skattskyldigheten. En

²³⁵ Om vad som avses med utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande, se *Nykänen 2008*, s. 283 ff.

²³⁶ Vid beskattningen av näringsinkomst är regeln inte lika strikt. Avdrag kan göras för utgifter till den del som de överstiger den skattefria inkomsten. I NSL 16 § stadgas enligt följande: "Såsom utgift för inkomstens förvärvande eller bibehållande anses inte: ... 2) utgifter för förvärvande eller bibehållande av skattefri inkomst, dock så, att den del av utgifterna som överstiger den skattefria inkomstens belopp är avdragbar."

person som är allmänt skattskyldig, trots att han enligt skatteavtalet har hemvist i en annan stat, beskattas i Finland enligt BFörFL och har i princip rätt till samma avdrag som en person som bara är boende i Finland. Detta gäller både naturliga avdrag samt andra avdrag.

En begränsat skattskyldig beskattas vanligen enligt KällSkL, och i vissa situationer enligt BFörFL. I KällSkL specificeras i vilka situationer beskattning enligt BFörFL är möjlig. Beskattningen enligt KällSkL är bruttobeskattning, d.v.s. avdrag får inte göras (KällSkL 2.2 §). I fråga om lön finns det dock specialstadganden som tillåter schablonmässiga avdrag från löneinkomsten från Finland (KällSkL 6 §). Om den begränsat skattskyldiga beskattas enligt BFörFL får samma avdrag göras som för en allmänt skattskyldig.²³⁷ I detta sammanhang behandlas dock bara de situationer där dubbelboende förekommer, d.v.s. avdragen för begränsat skattskyldiga behandlas ej. Särskild vikt ägnas de fall där Finland inte är hemviststat, utan källstat, enligt skatteavtalets artikel 4. Om Finland är hemviststat enligt skatteavtalet, eller skatteavtal helt och hållet saknas, avviker avdragen för Finlands del knappt från en situation där bara en boendestat förelåg. Således behandlas inte dessa situationer.

Då Finland är källstat enligt skatteavtalet, tillämpas inte skatteavtalets artikel om undanröjande av dubbelbeskattning (vanligen artikel 23). Artikel 23 är avsedd för hemviststaten. Om skattesubjektet erhåller inkomst från Finland beror beskattningen på vad som stadgas i skatteavtalets fördelningsartiklar (artiklarna 6–20). Om skatteavtal inte tillåter beskattning i Finland över huvudtaget, kan inga avdrag göras, eftersom ingen inkomst beskattas i Finland. Om skatteavtalet tillåter full beskattning i Finland, följs BFörFL för en allmänt skattskyldig person och normala avdrag anknutna till inkomsten får göras som om skattesubjektet bara var bosatt i Finland. Om skatteavtalet tillåter beskattning i Finland, men begränsar denna skatt till en viss skatteprocent, får avdrag anknutna till inkomsten också göras. Avdragen påverkas inte av att skattesatsen har begränsats. Däremot kan beskattningen enligt skatteavtalet vara bruttobeskattning (se t.ex. artikel 10(2) om dividend). Trots att skatteavtalet skulle för en viss inkomsts del förespråka bruttobeskattning, hindrar detta inte att avdrag görs enligt nationell rätt. Man måste då räkna vad som blir fördelaktigare, skatteavtalets maximiskatt eller beskattning enligt BFörFL. Nedan följer ett enkelt exempel på avdrag då Finland är källstat.

Exempel: A är allmänt skattskyldig i Finland, men har hemvist enligt skatteavtalet i Georgien. Skatteavtalet innehåller inte treårsregeln. A erhåller 10 000 euro i hyresin-

²³⁷ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 122. Pension beskattas numera alltid enligt BFörFL för begränsat skattskyldiga. Dessa erhåller således samma avdrag som allmänt skattskyldiga pensionstagare i Finland. Se närmare *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 160.

komst från Finland. A har 1 000 euro utgifter för inkomstens förvärvande. Enligt skatteavtalet artikel 6 beskattas hyresinkomst från fast egendom där egendomen är belägen, d.v.s. Finland. Denna beskattningsrätt har inte begränsats. Eftersom A är allmänt skattskyldig i Finland uttas en skatt på 30 %. Före skatten uttas, får han dra av utgifter för inkomstens förvärvande. Skatten blir således: $(10\,000 \text{ euro} - 1\,000 \text{ euro}) \times 30\% = 2\,700 \text{ euro}$. En begränsat skattskyldig hade beskattats på samma vis, eftersom hyresinkomster beskattas enligt BFörFL för begränsat skattskyldiga. Således får samma avdrag göras som för allmänt skattskyldiga.²³⁸

Intressanta situationer uppstår om den dubbelboende personen har t.ex. flera kapitalinkomster från Finland, av vilka vissa får beskattas i Finland, medan andra inte får beskattas. Kapitalinkomsterna behandlas enligt nationell rätt som en helhet. Utgifter för förvärvande och bibehållande av en viss kapitalinkomst (ISkL 54 §) kan dras av från en annan kapitalinkomst enligt nationell rätt.²³⁹ I dessa fall uppstår frågan om utgifter för förvärvandet av en form av kapitalinkomst, som enligt skatteavtalet bara får beskattas i hemviststaten, kan dras av från sådana former av kapitalinkomster som enligt skatteavtalet får beskattas i den skatteavtalsmässiga källstaten Finland.²⁴⁰ Samma frågeställning uppstår om skattesubjektet t.ex. har underskott i kapitalinkomstslaget och kapitalinkomsten som underskottet anknyter till inte kan beskattas i Finland trots att den härstammar härifrån. Får personen göra underskottsgottgörelse från sina förvärvsinkomster som får beskattas i Finland? Likaså kan denna fråga uppstå då skattesubjektet tagit lån för inkomstens förvärvande, och den inkomst som lånet anknyter till inte kan beskattas i Finland enligt skatteavtalet. ISkL 58.1 § 2 punkten skulle tillåta avdrag för ränteutgifterna från kapitalinkomsterna.²⁴¹ Då uppstår fråga om dessa räntor kan dras av från sådana kapitalinkomster som får beskattas i Finland. I det följande behandlas den förstnämnda situationen, d.v.s. hur utgifter för inkomstens förvärvande enligt ISkL 54 § påverkas av skatteavtalet. I dessa ovan nämnda frågor finns det två tolkningsmodeller.

Den första tolkningsmodellen utgår från att inkomst som är befriad från skatt i Finland enligt skatteavtalet skall anses som skattefri enligt ISkL 31.4 §. Enligt ISkL 31.4 § får avdrag inte göras för utgifter för förvärv av skattefri inkomst.²⁴² Denna tankemodell baserar sig på ISkL 135 § där det stadgas att beskattning som sker enligt skatteavtalet skall anses ha skett enligt ISkL. Skatteavtal är del av den

²³⁸ Se t.ex. *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 122.

²³⁹ *Henkilöverotuksen käsikirja 2012*, s. 427 och *Myrsky – Rabinä*, s. 187.

²⁴⁰ Fråga om begränsat skattskyldiga och deras rätt att göra avdrag från inkomst förvärvad i Finland har behandlats i *Nykänen 2011b*, s. 178.

²⁴¹ Observera att ränteutgifter ses systematiskt sett inte som utgifter för inkomstens förvärvande enligt ISkL 54 §. Se *Nykänen 2011b*, s. 180 och *Nykänen 2008*, s. 289.

²⁴² I ISkL 58.1 § 2 punkten nämns att skulden skall hänföra sig till förvärvande av ”skattepliktig inkomst” för att avdrag för räntor skall få göras.

nationella rätten efter att de har ratificerats. Således skall inkomst som inte får beskattas i Finland enligt skatteavtalet ses som skattefri i den mening som avses i ISkL 31.4 §. Därmed skulle man inte få göra avdrag för utgifter som anknyter till en enligt skatteavtalet skattefri inkomst, trots att denna inkomst härstammade från Finland och det fanns andra inkomster från vilka avdrag kunde göras. Detta kan leda till en beskattning som för skattesubjektet är ofördelaktigare än beskattning i rent nationell rätt. Denna tolkningsmodell följer också skattesystemets inre symmetri, d.v.s. man kan inte göra avdrag om inte motsvarande inkomsten är skattepliktig.²⁴³ Nära anknuten till tanken om skattesystemets inre systematik är uppfattningen att fördelningen av beskattningsrätten enligt skatteavtalet inte bara begränsar sig till rätten att beskatta själva inkomsten, utan fördelningen gäller också till inkomsten anknutna utgifter och förluster. Således skulle bara den stat som enligt skatteavtalet har rätt att beskatta en viss inkomst kunna beakta därtill anknutna utgifter och förluster.

Enligt den andra tolkningsmodellen kan man inte anse att inkomst med källa i Finland, som enligt skatteavtalet inte får beskattas i Finland, skulle vara skattefri i den mening som avses i ISkL 31.4 §. Personen är fortfarande allmänt skattskyldig i Finland, varvid utgångspunkt skall tas i nationell rätt. Inkomst som inte uttryckligen befriats från skatt enligt nationell rätt (som t.ex. löneinkomst enligt sexmånadersregeln i ISkL 77 §), blir inte skattefri enligt nationell rätt bara för att skatteavtalet inte tillåter beskattning vid källan. Skatteavtalet kan således inte ändra på naturen av en inkomst enligt nationell rätt,²⁴⁴ men nog begränsa beskattningsrätten. Då det är fråga om inkomst från Finland, kan inte undantagandemetoden i MetodL 6 § tillämpas, eftersom den gäller bara vid inkomst från utlandet. Enligt MetodL 6 § skulle avdrag högst få göras för utgifter och räntor till den del de inte överstiger den utländska inkomsten. Den andra tolkningsmodellen är dessutom i harmoni med den lindrigare normens princip. Att tillåta avdrag från annan kapitalinkomst, även då inkomsten som motsvarar avdraget bara får beskattas i hemviststaten, leder i praktiken till en fördelaktigare beskattning för skattesubjektet. I allmänhet sammankopplas den lindrigare normens princip bara

²⁴³ Skattesystemets inre konsekvens har åberopats i t.ex. målet HFD 2012:23. I detta mål ansågs att reglerna om förlustavdrag vid fusion i ISkL 123 § skulle tillämpas tillsammans med NSL regler om fusion. I ISkL 123 § förutsätts inte att villkoren i NSL 52 a § uppfylls för att förlustavdrag skulle kunna göras enligt ISkL 123 §. HFD åberopade skattesystemets inre konsekvens som grund för varför skattesubjektet inte fick dra av förluster vid fusion som inte uppfyllde NSL:s krav.

²⁴⁴ I målet HFD 2006:75 konstaterade HFD följande: ”Detta förpliktar dock inte Finland att behandla prestationen vid förrättande av beskattningen här enligt den kategorisering som givits prestationen i skatteavtalet. Frågan om hur Finland skall behandla en viss inkomstpost är Finlands interna angelägenhet, och hör inte till den sfär – fördelningen av beskattningsbehörigheten mellan avtalsstater – som skatteavtalet primärt gäller”. HFD 2006:75, rubrik: Käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa. (Övers. förf.)

med skattesatser. Det finns dock inget uttryckligt förbud mot att den lindrigare normens princip också kunde beaktas vid beräkandet av skattebasen. Således är det i enlighet med den lindrigare normens princip att bevilja avdrag för utgiften, eftersom totalskattebördan blir mindre. Det finns ingen garanti att avdraget beaktas i hemviststaten, varvid avdraget inte nödvändigtvis annars skulle bli beaktat vid beskattningen.

Vidare bör nämnas att en tolkning enligt vilket ISkL 135 § ändrar naturen av en inkomst som enligt skatteavtalet är undanhållen från beskattning i Finland till skattefri enligt ISkL 31.4 §, kunde ha också andra implikationer på förhållandet mellan nationell rätt och skatteavtal. Om skatteavtalet anses kunna ändra på naturen av inkomst i nationell rätt, kunde det i teorin t.ex. argumenteras att ett skattesubjekt som enligt ISkL 11.1 § är allmänt skattskyldig övergår till begränsad skattskyldighet då Finland ses som källstat enligt skatteavtalets hemvistartikel (artikel 4). Denna tolkning är dock inte möjlig i praktiken, eftersom det redan slagits fast att allmän skattskyldighet enligt nationell rätt inte kan ändra på grund av artikel 4 i skatteavtalet.²⁴⁵

I praxis förefaller det inte ha utvecklats en klar linje i fråga om avdrag för inkomst som är skattefri enligt skatteavtalet. Jag anser att den andra tolkningsmodellen troligen är korrekt enligt en strikt tolkning av nationell lagstiftning och skatteavtal.²⁴⁶ Hur domstol kommer att förhålla sig till ovan nämnda situation återstår att se. Trots att den andra tolkningsmodellen förefaller korrekt är den dock problematisk i praktiken. Problematiska situationer uppstår t.ex. om skattesubjektet har stora avdragbara utgifter för kapitalinkomster som enligt skatteavtalet är undanhållna från beskattning i Finland. I dessa fall kan beskattningen av annan kapitalinkomst, som enligt skatteavtalet får beskattas i Finland, i praktiken förhindras.

Dessutom är det intressant att i en situation där skattesubjektet är allmänt skattskyldig och har hemvist enligt skatteavtalet i Finland, skulle undantagandemetoden i MetodL 6 § förhindra avdrag för utgifter och räntor i utlandet till den del de överstiger beloppet av den inkomst som förvärvats i den främmande staten. Men i en situation där skattesubjektet har hemvist enligt skatteavtalet i den andra staten, kunde avdrag göras för utgifter för inkomst från Finland, trots att inkomsten enligt skatteavtalet är undantagen från skatt i Finland. Detta får en att misstänka att den andra tolkningsmodellen kunde strida mot lagstiftarens ursprungliga syfte samt skattesystemets inre symmetri.

²⁴⁵ Se avsnitt 7.5.4.1.

²⁴⁶ Även principen om "in dubio contra fiscum", d.v.s. att i oklara fall skall det alternativ väljas som är till skattesubjektets fördel, kunde åberopas till stöd för den andra tolkningsmodellen.

Detta problem kunde åtgärdas om det i nationell rätt stadgades klarare hur inkomst som inte får beskattas enligt skatteavtalet skall behandlas enligt nationell rätt, samt hur utgifter anknytta till dessa inkomster beaktas. Stadgandet i ISkL 135 § är för tillfället allt för öppet. Före år 1995 innehöll ISkL 135 § i det tredje momentet ett stadgande enligt vilket den skattskyldige inte fick dra av utgifter för förvärvande eller bibehållande av inkomst som enligt skatteavtal var befriad från skatt i Finland, även om skattesubjektet annars hade fått dra av dessa enligt ISkL. Detta moment upphävdes i och med att MetodL infördes.

Den potentiella inverkan av den andra tolkningsmodellen kan bäst beskrivas med ett exempel.

Exempel: A är bosatt i Finland och Spanien enligt båda ländernas nationella skattelagstiftning, men enligt skatteavtalet artikel 4 har han hemvist i Spanien. Skatteavtalet innehåller inte treårsregeln. A har 10 000 euro hyresinkomster från en aktielägenhet belägen i Finland. Utgifter för hyresinkomstens förvärvande uppgår till 2 000 euro. A erhåller också 6 000 euro dividend från ett i Finland börsnoterat bolag. Enligt artikel 6 i skatteavtalet mellan Finland och Spanien kan bara Spanien beskatta hyresinkomsten från aktiebostäder. Hyresinkomsten är dock inte skattefri enligt nationell rätt. Finland kan beskatta dividenden med högst 15 % av bruttointkomsten enligt artikel 10. Eftersom A är allmänt skattskyldig i Finland skall han beskattas enligt BFörFL. Skatten enligt nationell rätt skulle beräknas på följande vis:

Beskattningsbar kapitalinkomst: $(6\,000 \times 70\%) - 2\,000 = 2\,200$ euro

Skatten: $2\,200 \times 30\% = 660$ euro skatt på kapitalinkomst.

Därefter måste den nationella skatten jämföras med vad skatten hade varit vid skatteavtalsenligt bruttobeskattnings. Vid beräkandet av den skatteavtalsenliga maximiskatten för ränta och dividend skall inga avdrag göras från inkomsten. Enligt skatteavtalet med Spanien artikel 10 om dividend uppbärs skatten i källstaten alltid på bruttobeloppet: $6\,000 \times 15\% = 900$ euro

I detta fall följs beskattningen för en allmänt skattskyldig, eftersom denna leder till ett fördelaktigare resultat. Av A uppbärs således 660 euro skatt för 6000 euro dividend.

En fråga som relaterar till rätten att göra avdrag för inkomst som är skattefri gäller hur stort avdrag som får göras. Vi antar att skattesubjektet A är allmänt skattskyldig i Finland, men har hemvist enligt skatteavtalet i en annan stat. Skattesubjektet har utgifter som relaterar till införskaffandet av kapitalinkomsten X. Denna inkomst skulle enligt skatteavtalet bara kunna beskattas med 15 % i källan, d.v.s. i Finland. Någon inkomst har dock inte uppkommit, utan bara utgifter. Skattesubjektet har dock också kapitalinkomst av slaget Y, som enligt skatteavtalet kan beskattas enligt BFörFL i Finland. Skatten på Y skulle således vara 30 % eller 32 %. Eftersom A torde få göra avdrag från inkomsten Y för utgifterna som relaterar till inkomsten X, uppstår frågan om han får avdra hela summan eller bara en begränsad mängd av summan. Inverkan av avdraget hade varit mindre om det gjorts från kapitalinkomsten X än kapitalinkomsten Y, eftersom inkomsten X

skulle ha beskattats enligt en lägre skattesats. I praktiken torde det inte finnas något stadgande som skulle förbjuda att avdrag görs till fullt belopp.

En betydligt svårare fråga är hur beskattningen skulle utformas om utgifterna anknyter till inkomst från utlandet. Vi antar att skattesubjektet är bosatt i Finland och en annan stat enligt nationell rätt, men har hemvisten enligt skatteavtalet i den andra staten. Skattesubjektet har hyresinkomster, och därtill anknutna utgifter, från fast egendom i den andra staten. Hyresinkomst från fastighet belägen i utlandet beskattas enligt OECD:s modellskatteavtal bara i utlandet. Artikel 6 i OECD:s modellskatteavtal gäller bara de fall då den fasta egendomen från vilken inkomsten härstammar är i källstaten. Artikeln gäller inte de fall där hyresinkomsten härstammar från den skatteavtalsmässiga hemviststaten. Således följs artikel 21.²⁴⁷ Enligt artikel 21(1) beskattas dylik inkomst bara i den skatteavtalsmässiga hemviststaten. I detta fall uppstår frågan om utgifterna anknutna till uthyrningen i hemviststaten kunde beaktas vid beskattningen av sådana kapitalinkomster med källa i Finland som enligt skatteavtalet får beskattas i Finland.

I princip kunde hyresinkomsten och dess utgifter beaktas enligt MetodL:s stadganden. Eftersom personen är allmänt skattskyldig i Finland, och inkomsten härstammar från utlandet, uppfylls kraven i MetodL 1.1 § för att lagen skall kunna tillämpas. Finland har enligt skatteavtalet dock ingen rätt att beskatta hyresinkomsten från utlandet, eftersom beskattningsrätten uteslutande givits till hemviststaten och Finland bara är källstat i fråga om annan inkomst. Det förefaller också strida mot lagens syfte att MetodL skulle tillämpas på dylika situationer då Finland inte är hemviststat enligt skatteavtalet. Men om man trots detta utgick från att Finland formellt skulle yrka på beskattning på grund av den allmänna skattskyldigheten, torde undantagandemetoden följas. Om undantagandemetoden stadgas i MetodL 6 §. Enligt MetodL 6.1 § tillämpas undantagandemetoden på inkomst som förvärvats i främmande stat och i fråga om vilken Finland i ett internationellt avtal har avstått från sin beskattningsrätt. Om hemviststaten enligt skatteavtalets fördelningsartikel har uteslutande rätt att beskatta inkomsten i fråga, kan det anses att Finland avstått från sin rätt att beskatta inkomsten.

Tillämpandet av MetodL 6 § skulle trots allt inte ge Finland rätt att beakta hyresinkomsten för progressionsändamål.²⁴⁸ I MetodL 6 § tas dock ställning till hur utgifter kan beaktas vid inkomst som är befriad från beskattning i Finland. MetodL 6 § begränsar i hur stor grad utgifter från utlandet kan beaktas. Maximalt kan utgifter beaktas till det belopp som det motsvarar den utländska inkomsten. Således vore det i teorin möjligt, om dock i begränsad utsträckning, att yrka på att utländska utgifter skall beaktas i Finland trots att Finland inte är hemviststat.

²⁴⁷ Punkt 1 i kommentarerna till artikel 6, *OECD 2010*, s. 128.

²⁴⁸ Se t.ex. *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 39–40.

I praktiken har dock inte utländska inkomster, eller till dem anknutna utgifter, beaktats vid beskattningen av inkomst med källa i Finland då Finland inte är hemviststat enligt skatteavtalet och skatteavtalet saknar treårsregeln.²⁴⁹ Det har redan framkommit att utländska inkomster inte har påverkat progressionen i Finland då Finland inte är hemviststat enligt skatteavtalet. Det är logiskt att utländska utgifter inte kan sänka på skatten, då utländska inkomster inte heller kan inverka på progressionen av inkomster med källa i Finland då Finland inte är hemviststat enligt skatteavtalet. Således kan i dessa situationer inte utgifter anknutna till inkomst i utlandet beaktas vid beskattningen av inkomster med källa i Finland.

Om treårsregeln är införd i skatteavtalet är situationen klarare. I dessa fall är det redan av skatteavtalet uppenbart att Finland har en sekundär rätt att beskatta inkomster som inte annars fick beskattas. Den osymmetri som ovan beskrivits, d.v.s. kan avdrag göras för utgifter relaterade till inkomster som inte får beskattas i Finland, uppstår inte. För att undanröja beskattningen skall avräkningsmetoden följas. Således följs också MetodL 3–4 §, varvid normal avräkning sker enligt MetodL:s stadganden.

I fråga om andra än naturliga avdrag, ränteavdrag och underskottsgottgörelse kommer bara vissa intressanta avdrag att behandlas. Logiken torde i de flesta fall vara lika som ovan, d.v.s. utgångspunkten är att avdrag får göras om personen i fråga beskattas som allmänt skattskyldig trots att han har hemvist enligt skatteavtalet i en annan stat. Avdrag kan dock självfallet inte göras för en utgift som inte existerar. Avdrag kan inte heller göras om personen i fråga inte har inkomst som kan beskattas i Finland. Ett typexempel på detta är situationer då personen bara har lön som inte får beskattas i Finland enligt ISkL 77 §. I dessa fall kan inga avdrag göras, då Finland inte har rätt att beskatta inkomsten över huvud taget.

Vissa specialavdrag relaterar inte till en viss inkomst, utan till vissa allmänare utgifter. ISkL 58.2 § tillåter avdrag för t.ex. räntor för bostadsskuld. Det finns inga begränsningar vad gäller bostadens situation, eller var skulden har tagits. Således borde en allmänt skattskyldig person med skatteavtalsmässig hemvist i en annan stat få göra avdrag från kapitalinkomster som får beskattas i Finland, trots att bostaden skulle vara i utlandet och skulden tagen i utländsk bank. Det samma torde gälla studieskuldens ränteutgifter enligt ISkL 58.1 § 1 punkten.

Begränsat skattskyldiga som beskattas enligt BFörfL får också göra avdrag för ränteutgifter, både sådana som anknyter till inkomstens förvärvande och införskaffande av bostad. Enligt *Kansainvälinen verotuksen käsikirja 2013* får räntor för inkomstens förvärvande bara dras av om räntan anknyter till den inkomst som

²⁴⁹ Se också HFD 2002:80 som torde kunna tillämpas analogt på ovan nämnda situation.

beskattas i Finland. Detta är förståeligt med beaktande av skattsystemets symmetri. Det framförs också att räntor anknutna till bostadsskuld bara får dras av om bostaden är i Finland.²⁵⁰

I vissa fall kan ett dubbelboende skattesubjekt ha progressivt beskattad förvärvsinkomst från Finland trots att han enligt skatteavtalet har hemvist i en annan stat.²⁵¹ Förutsätter erhållandet av inkomst resor till Finland, uppstår frågan om han får göra avdrag för dessa resor i enlighet med ISkL 93 §. I praxis har det ansetts att avdrag kan göras.²⁵²

HFD 1998:72: Den estniska läkaren som hade sin familj i Estland, men arbetade på ett sjukhus i Finland, fick göra avdrag enligt ISkL 93 § för resorna mellan hemmet i Estland och arbetet i Finland.²⁵³

Enligt ISkL 31.4 § är den skattskyldiges levnadskostnader i regel inte avdragbara. I praxis har dock ökade levnadskostnader, som uppkommit på basis av resor till en särskild plats för arbetets utförande, ansetts avdragbara i vissa situationer. Detta gäller särskilt då arbetsgivaren inte betalat skattefria ersättning för levnadskostnaderna vid utlandsvistelse enligt ISkL 76 §.²⁵⁴ Om skattesubjektet pendlar mellan båda boendeländerna, och de ovan nämnda villkoren uppfylls, kunde således ökade levnadskostnader dras av från förvärvsinkomsten med källa i Finland. I rättspraxis har det dock ansetts att skattesubjektet måste visa att levnadskostnaderna är större än det skattefria belopp som arbetsgivaren betalat.²⁵⁵

Reglerna om avdraget för bostad på arbetsorten i ISkL 95 a § innehåller inga begränsningar vad beträffar var hemmet eller arbetsbostaden skall vara. Den enda förutsättningen är att den stadigvarande bostaden är belägen över 100 kilometer från bostaden på arbetsorten. Således borde avdrag få göras då skattesubjektet har hemvist i utlandet, men hyr en lägenhet i Finland för att tidvis utföra arbete här. Det förutsätts självfallet att inkomsten från arbetet får beskattas i Finland trots att Finland bara är källstat enligt skatteavtalet (hemvisten är den andra boendestaten).

Intressanta frågor kan också uppstå vid delägarlån. Om skattesubjektet har tagit ett delägarlån kan det ses som kapitalinkomst om vissa villkor uppfylls. Enligt ISkL 53 a § är den vid skatteårets utgång obetalda delen av ett lån som

²⁵⁰ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja* 2013, s. 122.

²⁵¹ Kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen kan enligt ISkL 93 § bara dras av från förvärvsinkomster. Se också *Nykänen 2009a*, s. 33–34. Beträffande reseutgifter som anknyter till kapitalinkomster, se *Nykänen 2009a*, s. 36.

²⁵² *Henkilöverotuksen käsikirja* 2012, s. 482.

²⁵³ Se också HFD 1994 B 527.

²⁵⁴ *Henkilöverotuksen käsikirja* 2012, s. 484 och 814.

²⁵⁵ Se HFD 27.12.2002 I. 3455, HFD 2003:81 och HFD 27.10.2003 I. 2634.

erhållits av ett aktiebolag under skatteåret skattepliktig kapitalinkomst för en fysisk person. Det förutsätts dock att den skattskyldige eller hans familj tillsammans direkt eller indirekt äger minst 10 % av bolagets aktier eller har en motsvarande andel av det röstetal som samtliga aktier i bolaget medför.²⁵⁶ Delägarlån skulle enligt skatteavtalet förmodligen vara annan inkomst och således falla under artikel 21. I de flesta skatteavtal beskattas annan inkomst bara i hemviststaten. Om delägarlån ses som annan inkomst och skattesubjektet har hemvist i det andra landet, skulle Finland inte ha rätt att beskatta inkomsten. I vissa skatteavtal, som t.ex. avtalet med Azerbajdzjan, skulle dock Finland kunna beskatta delägarlånet, eftersom källstaten ges beskattningsrätt enligt artikel 21 vid övrig inkomst.²⁵⁷ Enligt artikel 21 i skatteavtalen med Portugal och Sri Lanka får källstaten beskatta annan inkomst om hemviststaten inte beskattar inkomsten. Likaså skulle Finland få rätt att beskatta delägarlånet om treårsregeln införts i skatteavtalet. Hur delägarlånet behandlas i hemviststaten beror på lagstiftningen i landet i fråga.

Då delägarlån återbetalas får skattesubjektet göra avdrag för det återbetalda beloppet. Enligt ISkL 54 c § är det fråga om en utgift för inkomstens förvärvande och avdraget görs från kapitalinkomsterna. Återbetalningen måste ha skett senast det femte skatteåret efter det år då lånet lyfts. ISkL 54 c § har följande lydelse:

”En skattskyldig har rätt att som utgift för inkomstens förvärvande från sina kapitalinkomster dra av det belopp som han återbetalt av ett delägarlån som med stöd av 53 a § räknas som inkomst, om återbetalningen har skett senast det femte skatteåret efter det år då lånet lyftes.”

Om inte delägarlånet beskattas i Finland, uppstår samma fråga som redan ovan diskuterats, d.v.s. kan avdrag göras då motsvarande inkomst är skattefri. I ISkL 54 c § förutsätts att delägarlånet räknats som inkomst enligt ISkL 53 a §. Kan delägarlån ses som inkomst i den mening som avses i ISkL 53 a § trots att delägarlånet inte får beskattas enligt skatteavtalet? I praxis har Skatteförvaltningen bara beviljat avdrag om delägarlånet beskattats i Finland. Denna praxis har baserat sig på uppfattningen att orden ”... ett delägarlån som med stöd av 53 a § räknas som inkomst...” i ISkL 54 c § hänvisar till att delägarlånet måste ha uppfattats som skattepliktig inkomst då delägarlånet beviljades enligt ISkL 53 a §. Då kan inte avdrag beviljas om inte delägarlånet har beskattats då det lyfts. Stadgandet i ISkL 54 c § hänvisar således till konkreta skattemässiga händelser under föregående år. Om skatteavtalet har begränsat beskattningen i Finland vid beviljandet av lånet, får inte avdrag heller göras vid återbetalning.

²⁵⁶ *Henkilöverotuksen käsikirja* 2012, s. 95.

²⁵⁷ Skatteavtalet med Azerbajdzjan, artikel 21(3), FördrS 93/2006.

Osymmetri mellan avdrag och beskattning av inkomst kan uppstå vid t.ex. frivilliga individuella pensionsförsäkringar. Enligt ISkL 54 d.1 § får försäkringspremierna dras av från kapitalinkomster. Avdragen kan inte orsaka förlust i kapitalinkomstslaget enligt ISkL 60.3 §. I ISkL 54 d.9 § förutsätts bl.a. att försäkringen har tecknats i en försäkringsanstalt som har sin hemvist eller fasta driftställe inom EES.²⁵⁸ Pensionen som utbetalas på basis av försäkringen beskattas antingen som kapitalinkomst enligt ISkL 34 a.1 §, eller som förvärvsinkomst (se t.ex. ISkL 34 a.4 §). Enligt ISkL 10.1 § 12 punkten är inkomst från Finland likaså pensionsinkomst som har erhållits på grundval av en frivillig individuell pensionsförsäkring i en annan stat till den del försäkringspremierna har avdragits vid beskattningen i Finland.²⁵⁹ Skatteavtalet kan dock väsentligen begränsa Finlands beskattningsrätt då personen som tecknat försäkringen flyttar utomlands och blir antingen begränsat skattskyldig eller förblir allmänt skattskyldig, men hemvisten enligt skatteavtalet förflyttas till det andra landet. Således kan skattesubjektet ha fått rätt att dra av premierna så länge han varit allmänt skattskyldig i Finland, men då pensionen utbetalas förhindrar skatteavtalet beskattning i Finland.²⁶⁰

Hushållsavdraget innehöll tidigare en intressant begränsning som ledde till att dubbelboende personer sällan kunde göra hushållsavdrag. Fram till utgången av år 2012 fick hushållsavdrag inte göras om den skattskyldige hade i utlandet låtit utföra hushållsarbete då företaget som utförde arbetet inte hörde till det finska förhandsuppbördsregistret. Detta ansågs dock strida mot EU-lagstiftning, varvid lagstiftningen ändrades.²⁶¹ Sedan ingången av år 2013 är det möjligt enligt ISkL 127 b.1 § 2 punkten att göra hushållsavdrag för en ersättning för arbete som har betalats på basis av arbete som utförts i en annan stat som hör till EES-området. Det förutsätts dock att den skattskyldige visar att betalningsmottagaren inte har gjort sig skyldig till vissa försummelser.²⁶²

8.7.2.7 Förluster vid dubbelboende då Finland är källstat enligt skatteavtalet

Förlust kan fastställas både i inkomstslagen kapital- och förvärvsinkomst samt i förvärvskällorna personlig inkomst, näringsinkomst och jordbruksinkomst. Hu-

²⁵⁸ Helminen 2013b, s. 489.

²⁵⁹ Denna regel infördes år 2009. Motiveringen löd enligt följande: ”Med stöd av bestämmelsen har Finland rätt att beskatta också frivillig pension som en utländsk försäkringsanstalt betalar till en begränsat skattskyldig person.” Se RP 158/2009 rd, s. 21.

²⁶⁰ Se närmare RP 158/2009 rd, s. 21–22.

²⁶¹ Se RP 87/2012 rd, s. 6.

²⁶² Se närmare Frände 2013, s. 11 ff.

vudregeln är att förluster i kapital- och förvärvsinkomsterna bara kan dras av inom respektive inkomstslag. Förlust inom förvärvsinkomstslaget dras de följande tio skatteåren av från skatteårets förvärvsinkomster (ISkL 118.1 §). Förlust inom kapitalinkomstslaget dras av från kapitalinkomsten för de följande tio skatteåren i den mån kapitalinkomst uppkommer (ISkL 118.3 §). Genom underskottsgottgårelsen i ISkL 60 § och 131–134 § är det dock möjligt att dra av förluster i kapitalinkomsterna från förvärvsinkomsterna. Underskottsgottgårelsen är ur förvärvsinkomstbeskattningen betraktat till sin natur snarast ett avdrag än en form av förlust. Förlust i förvärvsinkomstslaget kan däremot aldrig dras av från kapitalinkomsterna.²⁶³

Resultatet av näringsverksamhet och jordbruk räknas ut vart för sig och beaktas efter avdrag av tidigare års fastställda förluster. Resultatet av näringsverksamhet och jordbruk delas därefter upp i kapital- och förvärvsinkomst enligt schablon (ISkL 38–39 §). Förlust från näringsverksamhet och av jordbruk dras av från näringsverksamhetens och jordbrukets resultat under de tio följande skatteåren (ISkL 119 §). Enligt ISkL 119.2 § avses med näringsförlust ett enligt NSL uträknat förlustresultat och med jordbruksförlust ett enligt GSL uträknat förlustresultat. Inkomst eller förlust i förvärvskällan personlig inkomst delas direkt upp i kapital- och förvärvsinkomst eller förlust. Förlust i en förvärvskälla kan inte dras av från vinst i en annan förvärvskälla. Från denna regel finns det ett undantag. Förlust som uppstår i näringsverksamhet och jordbruk kan på yrkan avdras från kapitalinkomster enligt ISkL 59 §.

Från de ovan nämnda huvudreglerna finns det ett viktigt undantag. Överlåtelseförluster kan bara dras av från överlåtelsevinster enligt ISkL 50.1 §.²⁶⁴ Förlusten beaktas inte ens vid fastställandet av kapitalinkomstslagets underskott. Förlusterna får dras av inom kommande fem år från överlåtelsevinsterna.²⁶⁵ Överlåtelsevinster beskattas däremot normalt som kapitalinkomst. Överlåtelseförlust som uppstår vid försäljning av egendom som hade varit skattefri enligt ISkL 48 § kan inte dras av från annan överlåtelsevinst enligt ISkL 50.2 §.

²⁶³ För en kort redogörelse för förluster för fysiska personer, se *Nuotio*, s. 115 ff.

²⁶⁴ Denna begränsning kan vara särskilt problematisk i samband med placeringsverksamhet och kan således föranleda skatteplanering. För att kunna använda sig av en överlåtelseförlust kan en placera vara tvungen att realisera överlåtelsevinst senast inom fem år från överlåtelseförlustens uppkomst. I annat fall går överlåtelseförlusten förlorad. Att realisera vinst bara för att få använda förlust är i allmänhet fullt tillåten skatteplanering. Se *Nykänen 2010*, s. 43–44. I målet HFD 2004:8 ansågs dock försäljning och köp av samma aktier gjorda bara i syftet att skapa en avdragbar överlåtelseförlust inte vara tillåtet enligt BFörfL 28 §. Se närmare *Ossa 2009b*, s. 1009 ff. Jfr HFD 2009:53.

²⁶⁵ Tidigare gjordes avdragen bara i tre års tid. Detta ändrades dock fr.o.m. år 2010. Syftet var att stöda förutsättningarna för placeringsverksamhet och att uppmuntra till kapitalplacering. Se närmare RP 122/2010 rd, s. 10.

I allmänhet uppstår inte förlust i förvärvsinkomstslaget.²⁶⁶ Däremot kan förlust relativt enkelt uppstå i kapitalinkomstslaget, samt i förvärvskällorna för närings- och jordbruksinkomst. För fysiska personers del torde förlusterna vara vanligast i kapitalinkomstslaget. I detta sammanhang kommer således behandlingen att koncentreras till förlusterna i kapitalinkomstslaget. Behandlingen har begränsats till att gälla dubbelboendesituationer där Finland inte är hemviststat enligt skatteavtalet. Om Finland är hemviststat enligt skatteavtalet, eller skatteavtal saknas i en dubbelboendesituation, motsvarar beskattningen i Finland närmast den situation där boende enligt nationell rätt bara förelåg i Finland. Hur förluster behandlas enligt avräknings- och undantagandemetoden har behandlats i tidigare avsnitt, och kommer inte att upprepas i detta sammanhang.

Enligt huvudregeln får en dubbelboende allmänt skattskyldig person, trots att den skatteavtalsmässiga hemvisten skulle vara i en annan stat, förlustutjämning på samma grunder som en person som bara bor i Finland enligt nationell rätt. Detta beror på att BFörfL följs också för dessa personers del. Även de som är begränsat skattskyldiga, men som beskattas enligt BFörfL för vissa inkomster med sin källa i Finland, får dra av förluster på motsvarande vis som en allmänt skattskyldig person.²⁶⁷ Beskattningen i en situation där Finland är källstat enligt skatteavtalet och förlusten har sitt ursprung i Finland kan beskrivas bäst med ett exempel:

Exempel: A är boende i Finland och Polen enligt nationell rätt, men enligt skatteavtalet artikel 4 har han sin hemvist i Polen. A har år 2010 förluster i kapitalinkomstslaget för 2 000 euro. Förlusterna anknyter t.ex. till uthyrning av en fastighet i Finland. År 2011 har A däremot 5 000 euro hyresinkomster från samma fasta egendom. Enligt skatteavtalet artikel 6 får hyresinkomsterna beskattas i Finland. Beskattningsrätten har inte begränsats i källstaten. Förlusterna får dras av enligt ISkL 118.2 §. Inkomsten efter tidigare års förluster är: 5 000 euro – 2 000 euro = 3 000 euro. A som är allmänt skattskyldig beskattas normalt enligt BFörfL och ISkL. Skatten på inkomsten blir: 3 000 euro x 30 % = 900 euro.

Problematiske situationer uppstår då förlusten anknyter till sådana inkomster med källa i Finland som inte kan beskattas i Finland enligt skatteavtalet. Då uppstår frågan om dessa förluster kan dras av från inkomster som får beskattas i Finland. Denna frågeställning blir enkelt aktuell i samband med t.ex. överlåtelsevinster, eftersom vissa överlåtelsevinster kan vara skattefria vid källan enligt skatteavtalet, medan andra inte är det. Till följande ges ett exempel på en dylik situation.

²⁶⁶ Nuotio, s. 115.

²⁶⁷ Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, s. 122.

Exempel: A bor enligt nationell rätt i både Finland och Spanien, men enligt skatteavtalet artikel 4 har han hemvist i Spanien. Skatteavtalet innehåller inte treårsregeln. A säljer år 2011 aktierna i ett finskt bostadsaktiebolag och gör samtidigt en 20 000 euros överlåtelseförlust. Bostaden hade inte varit i eget bruk i enlighet med ISkL 48.1 §. Enligt skatteavtalet med Spanien artikel 13 beskattas överlåtelsevinsten från aktier i bostadsaktiebolag bara i hemviststaten, d.v.s. Spanien. År 2012 säljer A en fastighet belägen i Finland, och gör därvid 40 000 euro i överlåtelsevinst. Enligt skatteavtalets artikel 13(1) beskattas överlåtelsevinst från fast egendom bara i källstaten, d.v.s. Finland. Får A dra av överlåtelseförlusten från överlåtelsevinsten?

Frågan om förlust kan dras av då motsvarande inkomst hade varit skattefri kan bemötas med samma argument som lyfts fram vid frågan om avdrag kan göras för utgifter då inkomsten inte kan beskattas i Finland.²⁶⁸ Om avdrag för överlåtelseförlust stadgas i ISkL 50 §. Enligt ISkL 50.2 § kan inte överlåtelseförlust avdras om motsvarande överlåtelsevinst hade varit skattefri enligt ISkL 48 §.²⁶⁹ I skatteavtal stadgas inte om hur förluster skall behandlas. Det att en viss form av överlåtelsevinst inte kan beskattas enligt skatteavtalet ändrar inte överlåtelsevinstens natur. Således blir överlåtelsevinsten inte till följd av skatteavtalet skattefri inkomst i enlighet med ISkL 48 §.

Förlust kan också uppkomma i förvärvsinkomstslaget och annan kapitalinkomst. I ISkL 118.2 § stadgas att med förlust avses det belopp varmed summan av den skattskyldiges avdrag för förvärvsinkomsternas förvärvande eller bibehållande överstiger beloppet av hans skattepliktiga förvärvsinkomster. Således kan förlust inte uppstå för andra avdrag än sådana som relaterar till inkomstens förvärvande eller bibehållande. I fråga om kapitalinkomster får ytterligare avdrag göras för ränteutgifter och på yrkan förluster av näringsverksamhet och jordbruk (ISkL 60.1 §). Till den del underskottsgottgörelse inte gjorts, uppstår förlust i kapitalinkomstslaget enligt ISkL 60.2 §. I ISkL 31.4 § stadgas att avdrag ej kan göras för utgifter som anknyter till skattefri inkomst. Således kan förlust inte uppstå till följd av utgifter som anknyter till skattefri inkomst. Som i avsnitt 8.7.2.6 redan framkommit, torde skatteavtalet inte ändra inkomst från Finland, som enligt skatteavtalet inte får beskattas i Finland, till skattefri inkomst i enlighet med ISkL 31.4 §. Skatteavtalet bara begränsar Finlands beskattningsbehörighet, det ändrar inte naturen på en viss inkomst enligt nationell rätt.

I rättslitteraturen har *Nykänen* framfört att skattesystemets inre symmetri skulle förutsätta att förlust inte fick avdras om motsvarande inkomst hade varit skat-

²⁶⁸ Se avsnitt 8.7.2.6.

²⁶⁹ Överlåtelsevinst vid generationsväxling är skattefri enligt ISkL 48.1 § punkt 3. I fråga om förluster som uppstår vid generationsväxling torde förlusten kunna dras av, även om vinsten hade varit skattefri. Se närmare *Handbok i personbeskattning 2012*, s. 165.

tefri i Finland.²⁷⁰ I rättspraxis förefaller det inte ha utvecklats någon klar linje i dessa frågor. Ett par äldre mål talar för att symmetri mellan rätten till förlustavdrag och beskattningsbehörigheten över motsvarande inkomst inte är oundviklig. I målet HFD 1990 I. 3921 tilläts avdrag för förluster i Egypten, trots att motsvarande inkomst inte kunde beskattats i Finland. Motsvarande inkomst hade dock kunnat inverka på skattesatsen av annan inkomst. I målet Kuopios länsrätt 22.4.1997 nr 457/1000/96 tilläts avdrag i Finland för en överlåtelseförlust som uppstod vid försäljning av bostad i Spanien. Om däremot överlåtelsevinst uppstått i Spanien, hade denna inte kunnat beskattas i Finland. Däremot i målet HFD 2002:80 tilläts skattesubjektet inte göra avdrag från överlåtelsevinster i Finland för förlust i Spanien. Beslutet baserade sig på avdragsbegränsningen i MetodL 6.1 §.²⁷¹ De tre ovan nämnda målen gällde alla situationer där skattesubjektet var allmänt skattskyldig i Finland, den skatteavtalsmässiga hemvisten var i Finland och förlusten uppstod i utlandet. Således kan inte dessa mål utan vidare tillämpas på de dubbelboendesituationer som är aktuella nu. Då skattesubjektet är allmänt skattskyldig i Finland, men har hemvist i en annan stat, och förlusten uppstår i Finland, kan MetodL 6.1 § inte tillämpas. MetodL 6.1 § är avsedd för de situationer där inkomsten respektive förlusten uppstår i utlandet.

Sammanfattningsvis kan konstateras att det torde vara tillåtet att göra avdrag för förluster som anknyter till inkomster från Finland som inte kan beskattas i källstaten (Finland) enligt skatteavtalet. Dessa förluster kan dras av från sådana inkomster som kan beskattas i Finland. Åtminstone en strikt tolkning av lagen skulle enligt min mening tillåta avdrag. I exemplet ovan skulle skattesubjektet få dra av överlåtelseförlusten år 2011 från överlåtelsevinsten år 2012. Denna uppfattning är dock i strid med skattesystemets inre symmetri, samt kan orsaka problematiska situationer i beskattningen.

Det kan också förekomma att skattesubjektet, som har hemvist i en annan stat, har inkomst som får beskattas i Finland enligt skatteavtalet, men förluster i utlandet som relaterar till inkomster från utlandet som inte kan beskattas i Finland.

Exempel: A är allmänt skattskyldig i Finland, men har hemvist i Spanien enligt skatteavtalet. A har år 2012 erhållit hyresinkomster 2 000 euro från en fastighet belägen i Finland. Denna inkomst kan enligt skatteavtalet mellan Spanien och Finland beskattas i Finland. A har dock år 2011 gjort 1 000 euro förlust i kapitalinkomstslaget. Förlusten har uppstått i Spanien och anknyter till sådana kapitalinkomster från Spanien som inte kunde beskattas i Finland enligt skatteavtalet. Enligt nationell rätt hade inkomsten dock kunnat beaktas. Kan förlusten om 1 000 euro år 2011 dras av från A:s kapitalinkomster på 2 000 euro år 2012?

²⁷⁰ Se *Nykänen 2009b*, s. 404.

²⁷¹ Se också *Helminen 2011b*, s. 477.

A är allmänt skattskyldig i Finland varvid han beskattas enligt BFörfL. Enligt ISkL 118 § kan förluster inom kapitalinkomstslaget dras av inom de kommande tio åren. Varken ISkL 118 § eller 60 § innehåller begränsningar gällande var förlusten får uppstå eller hurudan inkomst förlusten anknyter till. Eftersom en potentiell motsvarande inkomst till utgiften i Spanien inte kan beskattas i Finland enligt skatteavtalet, borde undantagandemetoden tillämpas på denna situation. MetodL 6.1 § skulle tillämpas om inkomsten är undanhållen från beskattning i Finland. MetodL 6.1 § lyder enligt följande:

”Inkomst som förvärvats i en främmande stat och i fråga om vilken Finland i ett internationellt avtal har avstått från att använda sin beskattningsrätt är skattepliktig inkomst för fysisk person, sammanslutning och dödsbo. Från skatterna på den skattskyldiges inkomst dras dock av en del som motsvarar den från skatt befriande inkomstens andel av den inkomst som hänför sig till förvärvskällan och inkomstslaget (*undantagandemetoden med progressionsförbehåll*). När den inkomst som förvärvats i den främmande staten beräknas, avdras utgifterna för förvärvandet eller bibehållandet av inkomsten och de räntor som hänför sig till inkomsten, om inte något annat stadgas på annat ställe. Utgifterna och räntorna är dock inte avdragbara till den del de överstiger beloppet av den inkomst som förvärvats i den främmande staten även om de hade fått dras av enligt inkomstskattelagen (1535/93), lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/68) eller inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/67)....”

I detta fall finns det dock inga inkomster från utlandet, utan bara utgifter. Således finns det ingen inkomst som enligt undantagandemetoden kunde påverka beskattningen av annan inkomst. Enligt en strikt och formalistisk tolkning av MetodL 6.1 § kunde det således argumenteras att eftersom skattesubjektet saknar inkomster, kan inte heller avdragsbegränsningen tillämpas. Denna tolkning står dock i strid med syftet med MetodL 6.1 §. Det vore uppenbart ologiskt att avdrag fick göras om skattesubjektet hade inkomster, men bara till det belopp som motsvarade inkomsterna, men om skattesubjektet saknade inkomster skulle avdrag få göras i sin helhet.

Skatteförvaltningens inställning förefaller också vara att utländska förluster i det ovan beskrivna exemplet inte kunde beaktas i Finland. Att bevilja avdrag för utländska förluster då Finland inte är hemvist enligt skatteavtalet vore av uppenbara skäl problematiskt. Att få göra avdrag kunde leda till s.k. *double dip*-situationer, där skattesubjektet använder sig av förlusterna i två eller flera stater. Dessutom skulle det strida mot skattesystemets inre symmetri om avdrag fick göras för förluster, då motsvarande inkomst inte hade kunnat beskattas. Det starkaste stödet för att förlusten inte kan beaktas torde man finna i HFD 2002:80. Trots att det i HFD 2002:80 var fråga om en situation där skattesubjektet var allmänt skattskyldig och hade hemvist i Finland, torde rättsnormen i fallet kunna tillämpas analogt på den ovan nämnda situationen. I HFD 2002:80 hade skattesubjektet inte heller inkomster från Spanien, utan bara en överlåtelseförlust.

Trots detta kunde MetodL 6.1 § begränsa rätten att göra avdrag för de spanska förlusterna i Finland. Således är det sannolikt att MetodL 6.1 § också i det ovan nämnda exemplet skulle förhindra beaktandet av förlusten i Finland. I detta sammanhang kan målet Helsingfors FD 3.6.2005 nr 05/0652/4 (Opubl.) lyftas fram:

Helsingfors FD 3.6.2005 nr 05/0652/4 (Opubl.): Den begränsat skattskyldiga individen A hade överlåtelseförluster i Finland och Tyskland och överlåtelsevinster från Finland. Överlåtelsevinsten i Finland uppstod från försäljningen av bostadsaktier i Kervo. Denna vinst sågs som inkomst från Finland enligt ISkL 10.1 §, och kunde beskattas i Finland enligt skatteavtalet. Överlåtelsevinst beskattas enligt BFörfL, d.v.s. lika som för en allmänt skattskyldig person. A hade överlåtelseförluster från försäljning av aktier i Finland och i Kina. Motsvarande överlåtelsevinster hade bara kunnat beskattas i Tyskland enligt skatteavtalet, eftersom aktierna var lös egendom. Dessutom ansågs inte överlåtelsevinst från aktier i finska bolag som inkomst från Finland enligt ISkL 10 §. Eftersom motsvarande överlåtelsevinst från försäljning av aktier inte hade kunnat beskattas i Finland enligt nationell rätt, kunde inte heller avdrag göras för överlåtelseförlusterna. Således fick A varken beakta förlusterna från försäljning av aktier i Finland eller försäljningen av aktier i utlandet vid beskattningen av överlåtelsevinsten från försäljningen av bostadsaktierna i Finland. HFD beviljade inte besvärstillstånd (HFD 10.8.2007 I. 1960).²⁷²

Huruvida slutresultatet hade varit ett annat om A varit allmänt skattskyldig i Finland, men den skatteavtalsmässiga hemvisten varit i Tyskland, är det svårt att uttala sig om. Således kan inte allmängiltiga slutsatser dras på basis av domen. Målet tyder dock på en viss tanke om symmetri mellan rätt att beskatta och rätten till förlustavdrag.

Om skatteavtalet innehåller treårsregeln, ger avtalet Finland en sekundär rätt att beskatta även sådan inkomst som inte annars fick beskattas. Då Finland får beskatta inkomsten, trots att detta är en sekundär beskattningsbehörighet, tillämpas avräkningsmetoden. Således finns det ingen osymmetri mellan rätten att göra förlustutjämning och skyldigheten att betala skatt på motsvarande inkomst.

²⁷² I ett äldre mål (HFD 1967 II 503), som gällde beskattningen av en i Schweiz bosatt person, kom HFD till ett liknande slutresultat. Skattesubjektet A hade inkomster och förmögenhet både i Finland och utlandet. Det dåvarande skatteavtalet med Schweiz hade tillåtit att också utländska inkomster kunde beaktas vid beskattningen av inkomst med källa i Finland. Länsrätten tog dock inte annan inkomst i beaktande än den som härstammade från Finland vid beräkandet av skatten i Finland. HFD ändrade inte på beslutet. Eftersom inkomsterna inte hade en progressionsverkan, är det osannolikt att förluster i utlandet hade tagits i beaktande i Finland. Ur fallet framgår det inte om skattesubjektet var allmänt eller begränsat skattskyldig. Tidigare beskattades dock också allmänt skattskyldiga personer som hade hemvist enligt skatteavtalet i annan stat som om de var begränsat skattskyldiga. Se t.ex. *Andersson 1975*, s. 40.

I dessa fall borde avdrag för förluster få göras i enlighet med vad som bestäms i avräkningsmetoden.

8.7.2.8 Triangulära situationer

Skatteavtal är primärt anpassade för situationer där inkomst härstammar från de avtalsslutande länderna.²⁷³ Triangulära situationer har dock behandlats i några artiklar i OECD:s modellskatteavtal. Enligt artikel 21(1) skall inkomst som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvat, och som inte behandlas i de andra artiklarna i modellskatteavtalet, beskattas bara i denna stat, oavsett varifrån inkomsten härrör. Stycket i fråga infördes först år 1977 i OECD:s modellskatteavtal.²⁷⁴ I vissa finska skatteavtal stadgas dock att annan inkomst också kan beskattas vid källan.²⁷⁵ Med dylik inkomst avses inkomst som inte täcks av artiklarna 6–20 och inkomst som härstammar från en tredje stat. I kommentarerna klargörs att bara hemviststaten har rätt att beskatta inkomst från en tredje stat, också om skattesubjektet enligt nationell rätt skulle vara bosatt i en annan stat som enligt skatteavtalet inte är hemviststat.²⁷⁶ Med andra ord har staten A som är källstaten enligt artikel 4 i skatteavtalet mellan staterna A och B inte rätt att beskatta inkomst från staten C, trots att nationella regler om boende uppfylls i staten A. Om inte denna regel fanns skulle skatteavtalet mellan A och B inte täcka inkomst från ett tredje land, varvid båda staterna i dubbelboendesituationer hade rätt att beskatta inkomsten trots att bara ena staten var hemviststat enligt skatteavtalet mellan A och B.²⁷⁷

Artikel 21(1) i skatteavtal som baserar sig på OECD:s modellskatteavtal från år 1963 gäller till synes inte inkomst från tredje länder.²⁷⁸ Sådana skatteavtal har

²⁷³ Söderholm – Skurnik, s. 177.

²⁷⁴ Om utvecklingen av artikel 21(1), se Detweiler, s. 237 ff.

²⁷⁵ För en lista på sådana skatteavtal, se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 93. Om betydelsen av stadgandet, se Kleist 2005, s. 139.

²⁷⁶ Punkt 1 i kommentarerna till artikel 21(1), *OECD 2010*, s. 299.

²⁷⁷ Detweiler, s. 237. Det måste klargöras att skatteavtalet mellan t.ex. staterna A och B bara gäller förhållandet mellan dessa två stater. Således kan inte detta skatteavtal tillämpas i förhållandet mellan t.ex. staten A och staten C. Artikel 21(1) gör på ett sätt intrång på ett territorium som inte faller under skatteavtalets tillämpningsområde, eftersom det nämns att bara hemviststaten får beskatta annan inkomst oberoende av varifrån inkomsten härstammar. Detta innebär att skatteavtalet mellan staten A och staten B också reglerar frågan om beskattningen av inkomster som inte härstammar från staterna A och B. Då skatteavtalet mellan A och B säger att inkomst från staten C bara skall beskattas i hemviststaten A, kan däremot skatteavtalet mellan A och C t.ex. säga att samma inkomst bara får beskattas vid källan C. I en sådan situation följs självfallet vad som stadgas i skatteavtalet mellan A och C. Se även Vogel 1997, Art. 21. Other Income, marg.nr. 7 och 16 (s. 1071 och 1074).

²⁷⁸ Om hur beskattningen utformas enligt skatteavtal som saknar artikel 21, se Kleist 2005, s. 137.

Finland slutit med t.ex. Spanien. I dessa avtal nämns bara att annan inkomst som inte täcks av skatteavtalets artiklar 6–20 skall beskattas i hemviststaten. Det har spekulerats huruvida detta i en dubbelboendesituation innebär att båda boendeländerna har rätt att beskatta inkomst från en tredje stat.²⁷⁹ *Detweiler* har argumenterat att en sådan tolkning strider mot syftet med artikel 21.²⁸⁰ Således borde också inkomst från en tredje stat i skatteavtal som bygger på 1963 års modellen beskattas bara i den skatteavtalsmässiga hemviststaten. Syftet med skatteavtal är att undvika dubbelbeskattning, varvid man kan argumentera att artikel 21 borde tolkas i ljuset av detta syfte.

Triangulära situationer har också behandlats i kommentarerna till artikel 4(1). I samband med uppdateringen år 2008 infördes omdiskuterade nya punkter till kommentarerna.²⁸¹ Numera klargörs att artikel 4(1) inte omfattar personer som enligt ett annat skatteavtal har sin skatteavtalsmässiga hemvist i en tredje stat, trots att personen enligt nationell rätt också är bosatt i den första staten.²⁸² Om t.ex. skattesubjektet X har hemvist i Sverige enligt det nordiska skatteavtalet, kan samma person inte anses ha hemvist i Finland enligt skatteavtalet mellan Finland och Estland. I praktiken inverkar denna regel väsentligt på triangulära situationer. Således skulle t.ex. Finland, som är den förlorande staten i förhållande till Sverige, inte ha rätt att beskatta skattesubjektet X:s inkomster från källstaten Estland. Det är oklart huruvida denna ändring i kommentarerna också kan anses tillämplig på äldre skatteavtal.²⁸³ *Malmgrén* har ansett att kommentarerna åtminstone i framtiden måste beaktas.²⁸⁴

Någon fast beskattningspraxis har vid dylika triangulära situationer mig veterligen inte utvecklats vid Skatteförvaltningen. Rättsläget är således oklart. Före ändringen i kommentarerna år 2008 torde Finland ha ansett att Finland är källstat i förhållandet mellan Finland och Sverige, men hemvist i förhållandet mellan Finland och Estland. Sedan har det skatteavtal tillämpats på inkomsten i fråga som begränsat beskattningen mera.

²⁷⁹ Se t.ex. *Vogel 1997*, Art. 21 Other Income, marg.nr. 14 (s. 1074). *Söderholm – Skurnik* har i sin artikel från år 1974 ansett att i en dubbelboendesituation beskattas inkomst från en tredje stat i båda boendeländerna. Man måste dock hålla i minnet att denna artikel skrevs före ändringen år 1977. Således kan tolkningen av skatteavtal baserade på 1963 års versionen väl ha ändrats under årens lopp. *Söderholm – Skurnik*, s. 177–178.

²⁸⁰ *Detweiler*, s. 242–243.

²⁸¹ Punkt 8.2 i kommentarerna till artikel 4(1), *OECD 2010*, s. 84. Samma ändring infördes också i FN:s modellskatteavtal från år 2011, se punkt 4 i kommentarerna till artikel 4(1), *FN 2011*, s. 89. Närmare om ändringen, se *van Raad 2009*, s. 187 ff.

²⁸² I kommentarerna till artikel 21 infördes en motsvarande text med hänvisning till artikel 4(1). Se punkt 1 i kommentarerna till artikel 21, *OECD 2010*, s. 299.

²⁸³ Trots att inte själva avtalstexten ändrats, kan ändringen i kommentarerna anses så omfattande att den nästan kan jämföras med en ändring i avtalstexten. Se *van Raad 2009*, s. 190.

²⁸⁴ *Malmgrén 2008*, s. 468.

Finland har inte infört reservationer eller anmärkningar till artikel 4(1), trots att de nya punkterna i kommentarerna redan förekommit i två versioner av modellskatteavtalet (år 2008 och 2010). Enligt min mening borde Finland införa reservationer eller anmärkningar om Finland inte avser följa kommentarerna i framtiden. Det att inga åtgärder vidtagits kunde tolkas som att Finland godkänner ändringen, eller åtminstone inte skarpt motsätter sig den. Även med beaktande av rent praktiska argument vore det önskvärt att kommentarerna följdes. Flera besvärliga triangulära situationer kunde således undvikas. I detta arbete utgås från att Finland, som förlorande stat i ett skatteavtal, inte torde yrka på rätten att beskatta inkomst från tredje stat, om inte skatteavtalet innehåller treårsregeln.

En annan intressant fråga gäller om ändringen i kommentarerna begränsar Finlands beskattningsrätt och avräkning i de situationer där treårsregeln har inkluderats i ett finskt skatteavtal. I princip borde inte kommentarerna inverka på beskattning enligt treårsregeln överhuvudtaget, eftersom slutresultatet av kommentarerna är bara att hemviststaten får beskatta inkomsten från tredje stat. Trots att hemviststat har primär beskattningsrätt, ger treårsregeln Finland en sekundär beskattningsrätt, oberoende av varifrån inkomsten härstammar.

Hur treårsregeln inverkar på avräkningen för skatt betald i tredje stat är en svårare fråga. MetodL ger ju bara rätt till avräkning för statsskatt om inte skatteavtal slutits, och kommentarerna till artikel 4(1) skulle begränsa Finlands rätt att tillämpa skatteavtal med tredje stat. *Nykänen* argumenterar att kommentarerna inte begränsar tillämpning av skatteavtal med tredje stat, eftersom en person som täcks av treårsregeln i skatteavtalet inte enligt OECD:s modellskatteavtal artikel 4(1) sista meningen är skattskyldig i Finland bara för inkomst från en källa härifrån eller för förmögenhet belägen här. Han anser således att gottgörelse också borde fås för annat än statsskatt i tredje stat som Finland har skatteavtal med.²⁸⁵ Tolkningen förefaller i sig logisk.

Oberoende av om kommentarerna till artikel 4(1) skall beaktas eller inte, ändrar detta inte på det faktum att artikel 21(1) i vilket fall som helst ger hemviststaten beskattningsrätt för inkomst från en tredje stat. De flesta finska skatteavtal bygger på OECD:s modellskatteavtal från år 1977 och innehåller stadgandet om inkomster från andra länder. Således borde inkomst i en triangulär situation och vid normala skatteavtal primärt beskattas i hemviststaten. Om treårsregeln införts i skatteavtalet kan slutresultatet vara ett annat, så som ovan framkommit.

²⁸⁵ Se *Nykänen 2012b*, s. 190.

8.7.3 Beskattningen av vissa former av inkomster då Finland är källstat enligt artikel 4

8.7.3.1 Dividend enligt artikel 11

Om dividend stadgas i OECD:s modellskatteavtal artikel 10(1)–(2) enligt följande:

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

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

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

b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases.”²⁸⁶

OECD:s modellskatteavtal ger både hemviststaten och källstaten rätt att beskatta dividenden. Källstaten får uppbära 15 % skatt på bruttobeloppet vid källan, denna skatt gottgörs sedan i hemviststaten, som därefter får beskatta dividenden. Artikel 10 gäller bara dividend som härstammar i den ena avtalsslutande staten, och betalas till den andra.

De flesta finska skatteavtal följer OECD:s modellskatteavtal. Skattesatsen som uppbärs vid källan varierar dock mellan 0–20 %. Den vanligaste skattesatsen är 15 %. Denna skattesats uppbärs t.ex. enligt det nordiska skatteavtalet. I vissa skatteavtal, som t.ex. skatteavtalet med Rumänien är skatten högst 5 % för fysiska personer. I skatteavtalen med Schweiz och Singapore är skattesatsen 10 %. I ett skatteavtal är källstatens skatt 20 %, nämligen i skatteavtalet med Pakistan. I vissa enstaka skatteavtal kan källstaten inte uppbära skatt över huvudtaget. I t.ex. skatteavtalet med Arabemiraten artikel 10(1) stadgas att dividend bara beskattas i hemviststaten om personen har sin domicile där.²⁸⁷ I skatteavtalen med Frankrike och Mexiko får dividenden bara beskattas i hemviststaten. Artikel 10(1) i skatteavtalet med Frankrike lyder enligt följande:

”Dividend, som bolag med hemort i avtalsslutande stat har betalat till person med hemort i den andra avtalsslutande staten, skall beskattas endast i denna andra stat.”²⁸⁸

²⁸⁶ OECD:s modellskatteavtal artikel 10, *OECD 2010*.

²⁸⁷ Skatteavtalet med Arabemiraten, artikel 10(1), FördrS 90/1997.

²⁸⁸ Skatteavtalet med Frankrike, artikel 10(1), FördrS 8/1972.

Skatteavtalet med Storbritannien tillåter beskattning bara i hemviststaten, men på grund av specialstadganden i artikel 6 (*subject to tax*-klausul) kan Finland beskatta den dividend som inte tas in till Storbritannien.

Finland har också ingått några få skatteavtal som tillåter full beskattning enligt nationell rätt, d.v.s. primärt enligt KällSkL om det är fråga om en begränsat skattskyldig individ, och enligt BFörFL om det är fråga om en allmänt skattskyldig individ. Hemviststaten får dock en sekundär beskattningsrätt. I t.ex. skatteavtalet med Thailand artikel 10 stadgas att källstaten får uppbära skatt enligt nationell rätt. Artikel 10(1)–(2) lyder enligt följande:

- ”1. Dividend från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.
2. Dividenden får emellertid beskattas i den avtalsslutande stat där bolaget som betalar dividenden har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat...”²⁸⁹

Om skattesubjektet är begränsat skattskyldigt blir skatten således 30 % (KällSkL 7.1 § 4 punkten) i Finland. En person som är allmänt skattskyldig i Finland, men har hemvist enligt skatteavtalet i Thailand, beskattas normalt enligt ISkL 33 a och 33 b §. Även skatteavtalet med Brasilien tillåter full nationell beskattning i källstaten.

Först behandlas beskattningen av dividend i de dubbelboendesituationer där skatteavtalet saknar treårsregeln och källstaten har givits en begränsad rätt att beskatta dividenden (i allmänhet 15 % skatt vid källan). Om dividenden härstammar från Finland, men skattesubjektet har hemvist enligt skatteavtalet i t.ex. Argentina har Finland rätt att utta en källskatt som högst får vara 15 % av bruttodividenden.²⁹⁰ Eftersom skattesubjektet är allmänt skattskyldig i Finland beskattas han primärt enligt BFörFL och ISkL. Således måste man utreda huruvida skattesatsen enligt skatteavtalet eller nationell rätt leder till en lägre skatt. Hur beskattningen utformas i dessa fall är beroende av vilken form av dividend det är fråga om, d.v.s. dividend från noterat bolag eller onoterat bolag.

Vid dividend uppstår situationer som inte aktualiseras vid t.ex. ränteinkomster. Beskattningen av dividend är så till vida speciell att dividend från börsnoterat bolag delas upp i en skattefri del och en del som beskattas som kapitalinkomst. Likaså delas dividend från ett onoterat bolag upp i delar som antingen är skattefria, kapitalinkomst eller förvärvsinkomst. Detta leder till frågan hur källstaten, i detta fall Finland, skall beräkna den grund som den skatteavtalsmässiga skatten uttas på. Det finns två alternativ, antingen räknas skatten på bruttobeloppet, eller så räknas den på allt annat än den skattefria delen av dividenden. I skat-

²⁸⁹ Skatteavtalet med Thailand, artikel 10(1), FördrS 28/1986.

²⁹⁰ Skatteavtalet med Argentina, artikel 10(1), FördrS 85/1996.

teavtal hänvisas i allmänhet direkt till bruttobeloppet av dividenden. Den andel av dividenden som inte beskattas är visserligen också dividend, trots att den är skattefri. Således torde skatten uttas på hela beloppet, d.v.s. inte bara på den del som antingen är kapitalinkomst eller förvärvsinkomst.

Beskattningen i dessa fall beskrivs bäst med hjälp av ett exempel. Vi antar att skattesubjektet erhåller dividend på 5 000 euro.

Om det är fråga om dividend från ett börsbolag, och skattesubjektet bara var bosatt i Finland, skulle skatten i Finland ha varit $5\,000 \times 70\% \times 30\% = 1\,050$ euro. Maximiskatten enligt skatteavtalet med Argentina är 15 % av bruttobeloppet. Således skulle skatten enligt skatteavtalet vara $5\,000 \times 15\% = 750$. I beskattningen uppbärs 750 euro, eftersom det är lägre än beskattningen enligt BFörfL.

Om det däremot är fråga om dividend från ett onoterat bolag är beskattningen betydligt mera komplicerad. I dessa fall måste man först räkna ut hur stor andel av dividenden som är skattefri, kapitalinkomst eller förvärvsinkomst. Därefter räknas vad den nationella skatten hade varit på dessa inkomster. Vi utgår från en situation där skattesubjektet erhåller hela dividenden skattefritt, eftersom den understiger 9 % av aktiernas matematiska värde. Den skatteavtalsenliga maximiskatten skulle beräknas på samma vis som ovan, och således vara $5\,000 \times 15\% = 750$ euro. I detta fall tillämpas beskattning enligt BFörfL, eftersom det leder till en lägre skatt än den skatteavtalsenliga beskattningen.

Jämförelsevis kan nämnas att en begränsat skattskyldig individ skulle betala skatt enligt KällSkL på all dividend från Finland. I allmänhet beskattas dividend enligt KällSkL 3.1 § med en källskatt på 30 %.²⁹¹ Denna skattesats kan begränsas av skatteavtalet. I exemplet ovan skulle skatten för en begränsat skattskyldig således bli 750 euro (d.v.s. $5\,000 \times 15\%$), oberoende av om det var fråga om dividend från ett noterat eller onoterat bolag. Sedan år 2009 kan beskattningen av dividend ske enligt BFörfL förutsatt att särskilda kriterier uppfylls.²⁹² I vissa fall får en fysisk person med hemvist inom EES inte den finska skatten i praktiken gottgjord i sin hemviststat under det aktuella skatteåret eller under följande skatteår. I dessa fall kan skattesubjektet enligt KällSkL 13.1 § 2 punkten yrka att den dividend som han fått från Finland skall beskattas på samma sätt som i fråga om allmänt skattskyldiga (d.v.s. enligt BFörfL). Bara i ett fåtal situationer är detta förfarande fördelaktigare för den skattskyldige än beskattningen med källskatt.

Om dividenden däremot härstammar från hemviststaten eller tredje stat, kan inte skatteavtalets artikel 10 tillämpas. Artikel 10 gäller bara då inkomsten härstammar från en avtalsstat, och betalas till den stat där mottagaren har sin hem-

²⁹¹ Om förfarandet vid beskattningen av dividend, se *Malmgrén 2009*, s. 160.

²⁹² Se HFD 2008:23 och CSN 27/2008. För en kort redogörelse för fallen, se *Frände 2009c*, s. 232 och RP 113/2008 rd, s. 5.

vist.²⁹³ I stället följs artikel 21 om övrig inkomst.²⁹⁴ I allmänhet beskattas övrig inkomst alltid i hemviststaten. Således har Finland, i egenskap av källstat enligt artikel 4, ingen rätt att beskatta dividenden från hemviststaten eller tredje stat.²⁹⁵

Om treårsregeln införts i skatteavtalet uppstår flera intressanta frågeställningar beträffande hur dividenden skall beskattas. Om dividenden har sin källa i Finland, och Finland har rätt att utta skatt vid källan, har treårsregeln i praxis inte gett någon utvidgad beskattningsbehörighet.²⁹⁶ Även i de fall där Finland som källstat har full rätt att beskatta dividend från Finland, ger treårsregeln ingen utvidgad beskattningsbehörighet. Treårsregeln kan inte utvidga beskattningsbehörigheten utöver vad nationell rätt tillåter. Om däremot treårsregeln har införts i ett skatteavtal som inte tillåter beskattning av dividend vid källan överhuvudtaget, leder treårsregeln till att dividenden från Finland får beskattas efter att skatten i hemviststaten avräknats.

Om inkomsten härstammar från hemviststaten, ger treårsregeln i allmänhet Finland en utvidgad beskattningsbehörighet. Dividenden från en skatteavtalsstat beskattas enligt ISkL 33 c.1 § 2 punkten på samma vis som dividend från Finland, oberoende av om det är fråga om dividend från ett noterat eller icke-noterat bolag. Avräkning får göras för hela skatten i utlandet, trots att en del av dividenden skulle vara skattefritt (MetodL 3.1 §) i Finland. Vid dividend från tredje stat får Finland också en utvidgad beskattningsbehörighet till följd av treårsregeln. Beskattningen i Finland beror i dessa fall på huruvida Finland har skatteavtal med den tredje staten eller ej. Om Finland har slutit ett skatteavtal, beskattas dividenden i Finland normalt enligt ISkL 33 a och 33 b §. Om skatteavtal saknas med tredje stat, beskattas dividenden i sin helhet som förvärvsinkomst enligt ISkL 33 c.2 §. Det faktum att dividenden också beskattas i hemviststaten ändrar inte på dividendens källa, och således inte heller på beskattningen i Finland. Oberoende av vilken form av beskattning som följs i Finland, torde både skatten i tredje staten och skatten i hemviststaten vara avräkningsbar i Finland.

8.7.3.2 Ränteinkomst enligt artikel 11

Om ränteinkomst stadgas i artikel 11(1)–(2) av OECD:s modellskatteavtal enligt följande:

²⁹³ Se *Lang 2010b*, s. 96.

²⁹⁴ Punkt 10 i kommentarerna till artikel 11(1), *OECD 2010*, s. 187. Se också *Vogel 1997*, Art. 21 Other Income, marg.nr. 13 (s. 1073).

²⁹⁵ Beskattningen i triangulära situationer har behandlats närmare i avsnitt 8.7.2.8.

²⁹⁶ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 71–73.

”1. Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.”²⁹⁷

Enligt artikel 11(1) får ränta, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas i den andra staten. Orden ”får beskattats” anger att också källstaten får beskatta räntan. Enligt artikel 11(2) får källstaten uppbära en skatt, som maximalt får vara 10 % av bruttoräntan. Enligt artikel 11(5) anses ränta ha sin källa i den stat därifrån räntan utbetalas. Artikel 11 gäller bara ränta som härstammar från den ena avtalsslutande staten, och betalas till den andra.

Finlands skatteavtal varierar till sitt innehåll beträffande artikel 11. Artikel 11(2) om källstatens beskattningsrätt har ofta avlägsnats från avtal, med följden att källstaten saknar rätt att beskatta ränta.²⁹⁸ Detta är förståeligt med tanke på att skatt i regel inte uppbärs i Finland på ränta som betalas till begränsat skattskyldiga (ISkL 9.2 §). Skattefriheten enligt dessa skatteavtal gäller även i de fall där nationell rätt skulle tillåta beskattning av en begränsat skattskyldig persons ränteinkomst.²⁹⁹ Samma skatteavtal som saknar artikel 11(2) i OECD:s modellskatteavtal, beviljar vanligen hemviststaten uteslutande rätt att beskatta räntan. Dylka skatteavtal har Finland slutit med t.ex. Arabemiraten, Nederländerna, Sydafrika, Georgien, Irland och Storbritannien. Skatteavtalet med Nederländerna artikel 11(1) har följande lydelse:

”1. Ränta, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas endast i denna andra stat, om personen i fråga är den verkliga innehavaren av förmånen av räntan.”³⁰⁰

Finland har också flera skatteavtal som motsvarar OECD:s modellskatteavtal, som t.ex. avtalen med Argentina (skatten i källstaten maximalt 15 %), Australien (10 %), Azerbajdzjan (10 %), Barbados (5 %), Belgien (10 %), Brasilien (15 %), Filippinerna (15 %), Indonesien (10 %) och Spanien (10 %). Skattesatsen för källstatens beskattningsbehörighet varierar mellan 5–15 % i dessa avtal.

²⁹⁷ OECD:s modellskatteavtal artikel 11, *OECD 2010*.

²⁹⁸ *Äimä – Frände – Hellsten*, s. 399–400. Om finsk skattepolitik i fråga om fördelningen av beskattningsbehörigheten mellan källstat och hemviststat, se *Colliander*, s. 282–284.

²⁹⁹ *Helminen 2013b*, s. 299.

³⁰⁰ Skatteavtalet med Nederländerna, artikel 11(1), FördrS 83–84/1997.

Om en dubbelboende person, som enligt skatteavtalet har hemvist i den andra boendestaten, erhåller ränta från Finland, beror beskattningen på skatteavtalet. Enligt nationell rätt kan en allmänt skattskyldig person ha olika former av ränteinkomster. Ränteinkomsterna kan vara underkastade lagen om källskatt på ränteinkomst, skattefria, underkastade inkomstskatt eller sådana som hör till näringsverksamhet eller jordbruk. Ränta som är kapitalinkomst enligt inkomstskattelagen beskattas med en skatt på 30/32 % (ISkL 33 och 124.2 §). Ränta kan också beskattas med källskatt om det är fråga om t.ex. räntan på en deposition eller ett masskuldebrevslån. Då är skatten 30 % enligt lagen om källskatt på ränteinkomst 6 §.

Om skatteavtalet ger hemviststaten uteslutande rätt att beskatta inkomsten, kan Finland inte uppbära skatt på räntan även om den härstammar från Finland och personen är allmänt skattskyldig i Finland.³⁰¹ Då en person har hemvist enligt skatteavtalet i t.ex. Nederländerna, och erhåller ränta från Finland, får således ingen skatt uppbäras enligt skatteavtalet artikel 11(1). Slutresultatet blir dock ett annat om skatteavtalet tillåter beskattning i källstaten. Om en allmänt skattskyldig person enligt skatteavtalet har hemvist i t.ex. Australien, men erhåller ränta från Finland, får Finland utta en skatt på 10 % av bruttoräntan. I dessa fall måste man dock jämföra vad som är fördelaktigare, nettobeskattning enligt BFörfL, eller 10 % av bruttoräntan enligt skatteavtalet. Som jämförelse kan nämnas att en i Finland begränsat skattskyldig person som har hemvist i Australien och ränteinkomster från Finland, inte skulle beskattas i Finland överhuvudtaget, trots att skatteavtalet skulle ge Finland rätt till 10 %:s skatt.

Situationen är komplicerad i de fall där den dubbelt bosatta personen erhåller ränta från det land där han har sin skatteavtalsmässiga hemvist. I dessa fall är inkomstens källa inte i Finland, varvid Finlands beskattningsbehörighet bara bygger på det faktum att Finland beskattar allmänt skattskyldiga personer för deras globala inkomster. Om inkomstens källa är i hemviststaten, kan inte artikel 11(1) tillämpas som sådan, eftersom enligt skatteavtalet är det inte fråga om en gränsöverskridande situation. För att artikel 11(1) skall vara tillämplig skall inkomsten härröra från den ena avtalsslutande staten och betalas till den andra staten. I dessa fall aktualiseras i stället artikel 21 om övrig inkomst i OECD:s modellskatteavtal.³⁰² I allmänhet stadgas i skatteavtal att bara hemviststaten får beskatta övrig inkomst, oberoende av varifrån den härstammar.³⁰³ Således skulle inkomsten bara beskattas i hemviststaten. I vissa skatteavtal, som t.ex. skatteav-

³⁰¹ Se exemplet i *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 71.

³⁰² Punkt 6 i kommentarerna till artikel 11(1), *OECD 2010*, s. 207. *Vogel 1997*, Art. 21 Other Income, marg.nr. 13 (s. 1073).

³⁰³ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 198.

talet med Australien artikel 20(3), stadgas att övrig inkomst också kan beskattas i källstaten.³⁰⁴ Eftersom Finland inte är källstat, ger artikel 20(3) trots allt ingen beskattningsbehörighet. Slutresultatet borde vara det samma om räntan härstammar från tredje stat. I detta fall skulle artikel 21 också tillämpas till fördel för hemviststaten.³⁰⁵

Den förmodligen intressantaste frågan gäller hur beskattningen utformas om treårsregeln införts i skatteavtalet. Om räntan har sin källa i Finland, och skatteavtalet tillåter att Finland uttar en viss skattesats, som t.ex. 15 % enligt skatteavtalet med Argentina, kan treårsregeln inte utvidga denna beskattningsbehörighet. Beskattningen är då begränsad till maximalt 15 %.³⁰⁶ I flera skatteavtal, som t.ex. skatteavtalet med Nederländerna, har dock Finland ingen beskattningsbehörighet över räntan trots att den härstammar från Finland. I ett dylikt skatteavtal skulle treårsregeln ge Finland rätt att beskatta räntan efter att skatten i hemviststaten avräknats.

I det fallet att räntan härstammar från hemviststaten, får den enligt skatteavtalets artikel 21 om övrig inkomst bara beskattas i hemviststaten. I enlighet med målet HFD 6.4.2005 1. 761 skulle räntan dock i en dylik situation också kunna beskattas i Finland enligt treårsregeln. Om räntan däremot härstammar från tredje stat, tillämpas artikel 21 om övrig inkomst, varvid den enligt skatteavtalet bara skulle få beskattas i hemviststaten. Treårsregeln i ett skatteavtal tillåter dock beskattning av räntan även i dessa fall. Skatten i både källstaten och hemviststaten måste dock först avräknas.

Exempel: Personen A är bosatt i Finland enligt ISkL 11.1 § men har sin hemvist enligt skatteavtalet i Tyskland. Skatteavtalet med Tyskland innehåller treårsregeln i artikel 23. A erhåller 100 euro ränta från Finland och 200 euro ränta från tredje stat. Enligt artikel 11 i skatteavtalet mellan Finland och Tyskland får bara Tyskland beskatta räntan från Finland. Likaså får bara Tyskland beskatta ränta från tredje stat enligt artikel 21. Räntan från Finland beskattas med t.ex. 15 % i Tyskland. Räntan från den tredje staten beskattas först vid källan med t.ex. 5 % statsskatt. Därefter uttar Tyskland 15 % skatt, och avräknar den 5 % som betalats i den tredje staten. Totalt uppbär Tyskland 10 % skatt. Enligt skatteavtalet mellan Finland och tredje staten, får skatten vid källan högst vara 10 %. Utan treårsregeln skulle Finland inte få beskatta inkomsten över huvudtaget. All inkomst hör till den personliga inkomstkälla och beskattas som kapitalinkomst. Treårsregeln tillåter beskattning enligt följande:

Skatten i Finland vore maximalt: $100 + 200 \text{ euro} \times 30 \% = 90 \text{ euro}$. Från detta avräknas följande utländska skatt.

³⁰⁴ En lista över skatteavtal med dylika stadganden finns i *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 93.

³⁰⁵ Beskattningen i triangulära situationer har behandlats närmare i avsnitt 8.7.2.8.

³⁰⁶ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 72–73. Se också avsnitt 8.7.2.3.

- 15 euro skatt i Tyskland på 100 euro ränta (100 euro x 15 %)
- 10 euro skatt i tredje stat på 200 euro ränta (200 euro x 5 %)
- 20 euro skatt i Tyskland på 200 euro ränta (200 euro x 10 %)

Sammanfattningsvis kan i Finland maximalt uppbäras 55 euro (90 euro – 45 euro) skatt efter att skatten i utlandet avräknats. Det är inte ändamålsenligt att räkna maxi-
miavräkning enligt MetodL 4.2 §, eftersom ingen av de ovan nämnda inkomsterna beskattas i Finland om det inte vore för treårsregeln i artikel 23.

8.7.3.3 Överlåtelsevinst enligt artikel 13

I beskattningen kan man göra en grov uppdelning i överlåtelse av lös egendom och överlåtelse av fast egendom. Aktier utgör lös egendom. Således är utgångspunkten i Finland att också aktier i bostadsaktiebolag (eller ömsesidigt fastighetsbolag) är lös egendom. I skatterätten jämföras dock vanligen aktier i bostadsaktiebolag med fast egendom. I flera andra länder, som t.ex. Spanien, saknas motsvarande bostadsaktiebolag som Finland har, varvid bostäder ses som fast egendom.³⁰⁷ Beskattningen av överlåtelse av fast och lös egendom behandlas olika i OECD:s modellskatteavtal. I OECD:s modellskatteavtal regleras beskattningen av överlåtelsevinst i artikel 13. I artikel 13(1) föreskrivs om hur överlåtelse av fast egendom skall beskattas:

”Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.”³⁰⁸

Källstatens beskattningsrätt har enligt artikel 13(1) inte begränsats. Hemviststaten får dock en sekundär beskattningsrätt, förutsatt att skatten i källstaten gottgörs i enlighet med vad skatteavtalet föreskriver. Vad som är fast och lös egendom bestäms primärt på basis av nationell rätt och enligt artikel 6. I modellskatteavtalets artikel 6(2) nämns vissa former av egendom som alltid skall ses som fast egendom. Det som inte definieras som fast egendom i artikel 6(2) är lös egendom i den mening som avses i skatteavtalet.

I artikel 13(2) stadgas om beskattningen av överlåtelse av lös egendom som är del av fast driftställe. I artikel 13(3) stadgas om överlåtelse av olika fartyg. Dessa två moment i artikel 13 är inte lika relevanta för fysiska personers del som artikel 13(4) och 13(5). I artikel 13(4) stadgas om överlåtelse av aktier vars värde till minst 50 % består direkt eller indirekt av fast egendom:

³⁰⁷ Se t.ex. *Helminen 2009a*, s. 337 och *Mehtonen*, s. 83.

³⁰⁸ OECD:s modellskatteavtal artikel 13(1), *OECD 2010*.

”Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares deriving more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.”³⁰⁹

Artikel 13(4) infördes först år 2003 i OECD:s modellskatteavtal. Alla övriga överlåtelse beskattas enligt artikel 13(5) bara i hemviststaten. Artikel 13(5) har följande lydelse:

”Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.”³¹⁰

Under denna artikel faller t.ex. överlåtelse av de flesta aktier. En person som säljer aktier i finska börsbolag, beskattas för den potentiella överlåtelsevinsten således bara i den stat där han har hemvist.

Finska skatteavtal motsvarar i huvudsak OECD:s modellskatteavtal. Det att aktier i bostadsaktiebolag civilrättsligt ses som lös egendom i Finland föranleder vissa avvikelser från modellskatteavtalet. Först och främst har Finland infört en reservation till OECD:s modellskatteavtal artikel 6. Enligt reservation förbehåller sig Finland rätten att beskatta inkomst som aktieägare i finskt bolag förvärvar genom omedelbart brukande, genom uthyrning eller annan användning av rätt att utnyttja fast egendom som är belägen i Finland och som ägs av bolaget (förutsatt att sådan rätt grundar sig på äganderätten till aktie eller andel i bolaget).³¹¹ Bara skatteavtalen med Spanien och Portugal omöjliggör beskattning av hyresinkomster från aktier i bostadsaktiebolag i källstaten.³¹² För det andra har Finland också infört en reservation till OECD:s modellskatteavtal artikel 13 avsedd för beskattningen av överlåtelsevinst av aktier i bostadsaktiebolag. Enligt reservationen har Finland förbehållit sig rätten att beskatta vinst på grund av överlåtelse av aktie eller annan andel i finskt bolag, då äganderätten till aktien eller andelen medför nyttjanderätt till fast egendom som är belägen i Finland och som ägs av bolaget.³¹³

Äldre skatteavtal innehåller vanligen i artikel 6 och artikel 13 stadganden enligt vilka aktier i bostadsaktiebolag skall ses som fast egendom. Stadgandena i fråga motsvarar i huvudsak reservationerna. Nyare avtal innehåller den 50 %

³⁰⁹ OECD:s modellskatteavtal artikel 13(4), *OECD 2010*.

³¹⁰ OECD:s modellskatteavtal artikel 13(5), *OECD 2010*.

³¹¹ Punkt 5 i kommentarerna till artikel 6, *OECD 2010*, s. 129.

³¹² *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 93.

³¹³ Punkt 35 i kommentarerna till artikel 13, *OECD 2010*, s. 247–249.

regel som år 2003 införts i modellskatteavtalet artikel 13(4).³¹⁴ Således har Finland i praktiken rätt att beskatta överlåtelsevinst från aktier i bostadsaktiebolag och övrig fast egendom belägen i Finland. Bara skatteavtalen med Japan, Portugal och Spanien förhindrar beskattningen av överlåtelsevinst från aktier i bostadsaktiebolag i Finland.³¹⁵ Detta beror på att skatteavtalen inte innehåller stadganden som jämställer aktier i bostadsaktiebolag med övrig fast egendom. Det nordiska skatteavtalet innehåller i artikel 13(2) en lite avvikande regel enligt vilken 75 % av aktiebolagets tillgångar skall bestå av fast egendom för att överlåtelse av aktien skall beskattas i källstaten.³¹⁶

Finland har ingått några skatteavtal som innehåller specialstadgande om överlåtelsevinst. Skatteavtalet med Nederländerna artikel 13(5) möjliggör beskattning i källstaten av överlåtelsevinst av aktier då skattesubjektet säljer aktierna inom fem år efter utflyttning från landet i fråga.³¹⁷ Ett liknande stadgande har också införts i det nordiska skatteavtalet. Det nordiska skatteavtalet artikel 13(7) tillåter beskattning av överlåtelsevinst från överlåtelse av aktier i tio år fr.o.m. utflyttning:

”Vinst på grund av överlåtelse av aktie eller annan andel eller rättighet i bolag eller personsammanslutning som förvärfas av en fysisk person som har haft hemvist i en avtalsslutande stat och fått hemvist i annan avtalsslutande stat får – utan hinder av bestämmelserna i stycke 6 – beskattas i den förstnämnda avtalsslutande staten om överlåtelsen av aktien, andelen eller rättigheten sker vid någon tidpunkt under de tio år som följer närmast efter det år personen upphörde att ha hemvist i den förstnämnda staten. Den förstnämnda staten får dock endast beskatta den värdeökning som uppkommit innan den fysiska personen fick hemvist i den andra avtalsslutande staten.”³¹⁸

Dessa specialregler är dock problematiska ur Finlands perspektiv. En begränsat skattskyldig kan i allmänhet inte beskattas för överlåtelsevinst av aktier i Finland. Överlåtelsevinst från aktier i finska bolag ses i regel inte som inkomst från Finland enligt ISkL 10 §.³¹⁹ Således ger stadgandet inte någon utvidgad beskatt-

³¹⁴ Införandet av artikel 13(4) i OECD:s modellskatteavtal ändrade dock inte finsk avtalspraxis. Se t.ex. *Pettersson*, s. 149.

³¹⁵ Se *Kansainvälisten verotuksen käsikirja 2013*, s. 93.

³¹⁶ *Räbinä – Nykänen 2009*, s. 444.

³¹⁷ Skatteavtalet med Nederländerna, artikel 13(5), FördrS 83–84/1997. Se också *Nykänen 2004*, s. 200.

³¹⁸ Det nordiska skatteavtalet, artikel 13(7), FördrS 26/1997, 95/1997 och 127/2008. Stadgandet infördes på Sveriges önskan. Se *Andersson – Mattsson – Michelsen – Zimmer*, s. 160.

³¹⁹ Vad som är inkomst förvärvat i Finland definieras i ISkL 10 §. Se *Nykänen 2004*, s. 203. Ett undantag utgörs dock av aktier i finskt bostadsaktiebolag eller annat bolag, vars tillgångar till mera än 50 % utgörs av en eller flera fastigheter som är belägna här (ISkL 10.1 § 10 punkten). *Nykänen 2004*, s. 187–188, *Mehtonen*, s. 148 och *Kansainvälisten verotuksen käsikirja 2013*, s. 123. En intressant fråga är huruvida vinst från försäljningen av aktier i t.ex. börsbolag, vars tillgångar till

ningsbehörighet vid överlåtelse av aktier.³²⁰ Om det däremot är fråga om en person som enligt nationell rätt är allmänt skattskyldig i Finland, tillåter nationell rätt beskattning av överlåtelsevinsten vid försäljning av alla aktier. I dessa fall skulle Finland få rätt att beskatta överlåtelsevinster, trots att den skatteavtalsmässiga hemvisten skulle vara i en annan nordisk stat.³²¹ Artikeln utvidgar dock inte beskattningsbehörigheten mer än vad nationell rätt tillåter. Således kan beskattningen enligt det nordiska skatteavtalet vanligen inte pågå längre än i tre år fr.o.m. utflyttningsåret.³²²

Skatteavtalet med Kanada artikel 13(7) innehåller en liknande specialklausul som kan ge Finland beskattningsrätt vid dubbelboende finska medborgare. Om den ena staten enligt sin nationella rätt kan beskatta en viss överlåtelsevinst av en fysisk person, som enligt skatteavtalet har hemvist i den andra staten, kan den första staten beskatta denna vinst under vissa förutsättningar. Skattesubjektet måste vara medborgare i den förstnämnda staten eller ha hemvist i denna stat i minst tio års tid före överlåtelsen av egendomen. Dessutom måste han ha hemvist i den förstnämnda staten under någon del av de senaste fem åren före överlåtelsen. Artikel 13(5) som ger hemvistsstaten rätt att beskatta all annan överlåtelsevinst än de som nämns i artikel 13(1)–(4). Artikel 13(7) möjliggör således beskattning av t.ex. överlåtelsevinster från börsaktier i Finland för en dubbelboende finsk medborgare som har hemvist i Kanada. Utan artikel 13(7) hade överlåtelsevinsten från börsaktier bara beskattats i Kanada. Nationell rätt i Finland tillåter dock beskattning i allmänhet bara i tre år efter utflyttningsåret. Således ger inte artikel 13(7) beskattningsrätt efter detta.³²³

Nedan behandlas hur överlåtelsevinster beskattas för en dubbelboende fysisk person då Finland är källstat enligt skatteavtalet och den andra boendestaten är hemvist. Först behandlas fall där skatteavtal inte innehåller treårsregeln, därefter behandlas fall där skatteavtalet innehåller treårsregeln. Det finns flera skatteavtal med avvikande regler för överlåtelsevinster. I detta sammanhang utgås från skatteavtal som i huvudsak motsvara OECD:s modellskatteavtal. Till behandling tas bara några utvalda specialklausuler i skatteavtal.³²⁴ Ställning tas inte till hur överlåtelsevinsten beräknas. Utgångspunkten är att överlåtelsevinst alltid beräknas

största del består av fastigheter i den bemärkelse som avses i ISkL 10.1 § 10 punkten, skall ses som förvärvad i Finland. *Nykänen* har förespråkat uppfattningen att dessa överlåtelsevinster skall anses förvärvad i Finland enligt ISkL 10.1 § 10 punkten. Se *Nykänen 2004*, s. 189–199.

³²⁰ *Nykänen 2009b*, s. 402, *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 191 och *Räbinä – Nykänen 2009*, s. 456–457.

³²¹ *Helminen 2013b*, s. 355 och *Nykänen 2009b*, s. 402.

³²² *Räbinä – Nykänen 2009*, s. 452.

³²³ Kort om artikeln, se RP 159/2006 rd, s. 4.

³²⁴ Beskattning av överlåtelsevinst i fall av dubbelboende har behandlats utförligt i *Nykänen 2004*, s. 196 ff.

enligt nationell rätt, oberoende av var egendomen är belägen.³²⁵ Skatteavtal inverkar inte på beräkningen av överlåtelsevinsten. Till behandling tas inte beskattningen av fast driftställe enligt OECD:s modellskatteavtal artikel 13(2) eller olika former av fartyg enligt artikel 13(3).

Om skatteavtalet saknar treårsregeln, och skattesubjektet är bosatt i Finland enligt nationell rätt, men har hemvist i den andra staten, beror beskattningen på var överlåtelsevinsten har sin källa och huruvida det är fråga om lös eller fast egendom. Först behandlas överlåtelsevinst från fast egendom. Om den fasta egendomen är belägen i Finland, tillåter skatteavtalets artikel 13(1) beskattning i Finland. De flesta finska skatteavtal jämställer aktier i bostadsaktiebolag med fast egendom. Således kan också aktier i bostadsaktiebolag beskattas i Finland.³²⁶ Denna beskattningsrätt har i skatteavtal inte begränsats. Enligt nationell rätt beskattas överlåtelsevinst normalt som kapitalinkomst med en skattesats på 30/32 % (ISKL 45.1 §).

Beskattningen av en allmänt skattskyldig kan i detta sammanhang jämföras med hur en begränsat skattskyldig i motsvarande situation hade beskattats. Vinst från försäljning av fast egendom eller aktier i bostadsaktiebolag eller annat aktiebolag, vars tillgångar till minst 50 % utgörs av fastigheter, är inkomst som förvärvats i Finland enligt ISKL 10.1 § 10 punkten. Enligt MetodL 13 § beskattas överlåtelsevinsten enligt BFörfL. Således beskattas begränsat skattskyldiga enligt nationell rätt på samma vis som allmänt skattskyldiga, d.v.s. enligt en skattesats om 30/32 %. Överlåtelsevinsten är också skattefri om den hade varit skattefri för en allmänt skattskyldig person, som vid t.ex. överlåtelsen av egen bostad enligt ISKL 48 §.³²⁷ Som det ovan framkommit, tillåter skatteavtalets artikel 13(1) i allmänhet beskattning vid källan då fast egendom är belägen i Finland, trots att hemvisten är i en annan stat.

Som ovan framkommit, beskattas i allmänhet överlåtelse av aktier i bostadsaktiebolag lika som annan fast egendom. Vissa skatteavtal saknar dock en klausul som möjliggör detta. En dylik situation behandlas nedan:

Exempel: Skattesubjektet A är allmänt skattskyldig i Finland och Spanien, men har hemvist enligt skatteavtalet i Spanien. Skatteavtalet innehåller inte treårsregeln. A har en aktielägenhet i Helsingfors som han säljer. Överlåtelsevinsten är 100 000 euro. Denna överlåtelsevinst kan inte beskattas i Finland överhuvudtaget, eftersom artikel 13 bara tillåter beskattning i Spanien.

³²⁵ Rabinä – Nykänen 2009, s. 443.

³²⁶ Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, s. 191.

³²⁷ Se t.ex. Helminen 2013b, s. 342 och Rabinä – Nykänen 2009, s. 457.

Om den fasta egendomen är belägen i hemviststaten i stället för Finland, kan inte Finland beskatta skattesubjektet för överlåtelsevinst från denna egendom. Artikel 13(1) gäller bara då den fasta egendomen är belägen i en annan stat än hemviststaten, således kan inte artikel 13(1) tillämpas. I stället följs artikel 13(5), enligt vilken all annan överlåtelsevinst skall beskattas i hemvistaten.³²⁸ Bara hemviststaten får rätt att beskatta överlåtelsevinst från fast egendom belägen i hemviststaten. Slutresultatet borde vara det samma om den fasta egendomen är belägen i tredje stat. I dessa fall tillämpas också artikel 13(5), varvid bara hemviststaten får beskatta överlåtelsevinst från tredje stat.³²⁹

Beskattningen av överlåtelsevinst från lös egendom, som t.ex. börsaktier, har uteslutande givits till hemviststaten enligt OECD:s modellskatteavtal artikel 13(5).³³⁰ Enligt nationell rätt skulle en allmänt skattskyldig person självfallet beskattas för överlåtelsevinsten. På grund av skatteavtalet har Finland inte rätt att beskatta en dubbelboende person som har hemvist i en annan stat för den överlåtelsevinst som uppstår vid försäljning av t.ex. aktier i Finland.³³¹ Det finns dock vissa undantag från denna regel. Skatteavtalet med Egypten artikel 13(3) tillåter beskattning av överlåtelse av aktier i källstaten:

”Vinst, som erhållits genom överlåtelse av vilken som helst annan än i punkterna 1 och 2 avsedd egendom eller förmögenhet, beskattas endast i den stat, från vilken inkomsten härrör.”³³²

Även vissa andra skatteavtal tillåter beskattning av all lös egendom i källstaten.³³³ Som ovan redan redogjorts för, kan det nordiska skatteavtalet och skatteavtalet med Nederländerna och Kanada i dessa fall tillåta beskattningen av överlåtelsevinst från aktier i Finland för en allmänt skattskyldig person.

Vinst från överlåtelse av lös egendom, om det inte är fråga om aktier som faller under ISkL 10.1 § 10 punkten, är skattefri enligt nationell rätt för en begränsat skattskyldig person.³³⁴ Dessutom tillåter skatteavtalens artikel 13(5) i allmänhet bara beskattning i hemviststaten vid överlåtelsevinst från lös egendom. En begränsat skattskyldig hade i en motsvarande situation som ovan inte beskattats överhuvudtaget för överlåtelsevinsten av börsaktier.³³⁵

³²⁸ Punkt 22 i kommentarerna till artikel 13(1), *OECD 2010*, s. 242.

³²⁹ Beskattningen i triangulära situationer har behandlats närmare i avsnitt 8.7.2.8.

³³⁰ Se t.ex. *Nykänen 2004*, s. 197.

³³¹ *Helminen 2013b*, s. 355.

³³² Skatteavtalet med Egypten, artikel 13(3), FördrS 11/1966.

³³³ Andra skatteavtal med motsvarande artiklar har Finland ingått med t.ex. Argentina, Brasilien och Thailand. Om dessa avtal, se *Nykänen 2004*, s. 192.

³³⁴ *Nykänen 2004*, s. 187–188, *Räbinä – Nykänen 2009*, s. 456–457 och *Helminen 2013b*, s. 349.

³³⁵ *Mehtonen*, s. 148 och *Räbinä – Nykänen 2009*, s. 456–457. Se *Andersson 2007b*, s. 447, som kritiserar den nuvarande lagstiftningen för att möjliggöra skatteflykt. En skattskyldig med stora

Vid försäljning av lös egendom belägen i hemviststaten eller tredje stat beskattas överlåtelsevinsten bara i hemviststaten enligt skatteavtalets artikel 13(5).³³⁶ Således kan inte Finland beskatta allmänt skattskyldiga personer för dessa inkomster då skatteavtalet saknar treårsregeln.

Om treårsregeln har införts i skatteavtalet avviker beskattningen i vissa fall från en situation där skatteavtalet inte innehåller treårsregeln. Om skatteavtalet innehåller treårsregeln, och skattesubjektet är bosatt i Finland enligt nationell rätt men har hemvist i den andra staten, skiljer sig inte beskattningen av fast egendom (inklusive aktier i bostadsaktiebolag) belägen i Finland från en situation då skatteavtalet saknar treårsregeln. Detta beror på att skatteavtalet artikel 13 hur som helst ger Finland full rätt att beskatta överlåtelsevinst från fast egendom belägen i Finland.³³⁷

Då skattesubjektet erhåller överlåtelsevinst från fast egendom belägen i hemviststaten, ger treårsregeln i skatteavtalet en utvidgad beskattningsbehörighet. Skatteavtalet skulle i en normal situation inte tillåta beskattning i Finland, eftersom överlåtelsevinst från fast egendom i hemviststaten beskattas enligt artikel 13(5) bara i hemviststaten. Den skatt som betalats i hemviststaten måste dock avräknas i Finland. Samma gäller då den fasta egendomen är belägen i tredje stat. I dessa fall är det också bara hemviststaten som får beskattas överlåtelsevinsten enligt skatteavtalets artikel 13(5). Treårsregeln i ett skatteavtal tillåter dock beskattning i Finland av överlåtelsevinst även i dessa fall. Skatten i både källstaten och hemviststaten måste dock först avräknas.

I fråga om lös egendom är situationen liknande. Om skatteavtalet innehåller treårsregeln får Finland en mera omfattande beskattningsbehörighet än vad annars vore möjligt. Detta gäller både för överlåtelsevinst från lös egendom belägen i Finland, i hemviststaten och i tredje stat. Om treårsregeln inte införts, hade hemviststaten enligt skatteavtalets artikel 13(5) full rätt att ensamt beskatta samtliga överlåtelsevinster. Treårsregeln tillåter därmed beskattning i Finland, men skatten i utlandet måste först avräknas. Detta framkommer ur målet HFD 6.4.2005 I. 761, där Finland fick rätt att beskatta överlåtelsevinst av aktier i finska bolag, trots att skattesubjektet hade hemvist i Schweiz. Skatteavtalet med Schweiz innehöll tidigare treårsregeln, numera har regeln avlägsnats. Skatten i Schweiz måste dock först avräknas.

aktieinnehav i finska bolag kan t.ex. flytta till ett land som inte beskattar överlåtelsevinst över huvud taget. Efter att skattskyldigheten upphör i Finland kan skattesubjektet realisera överlåtelsevinsten utan skattekonsekvenser.

³³⁶ Se också *Nykänen 2004*, s. 205.

³³⁷ Se t.ex. *Nykänen 2012b*, s. 188.

Exempel: A är allmänt skattskyldig i Finland, men har hemvist enligt skatteavtalet i Tyskland. A erhåller 10 000 euro i överlåtelsevinst från aktier i ett börsnoterat bolag i Finland. Enligt skatteavtalet med Tyskland artikel 13(4) beskattas dylik överlåtelsevinst bara i Tyskland. Skatten i Tyskland är t.ex. 1 500 euro. Skatteavtalet innehåller treårsregeln i artikel 23(4). Finland får en sekundär rätt att beskatta överlåtelsevinsten, men skatten i Tyskland måste avräknas enligt skatteavtalets artikel 23(1). Skatten i Finland borde således bli: $10\,000\text{ euro} \times 30\% - 1\,500\text{ euro} = 1\,500\text{ euro}$.

Avslutningsvis bör ännu reglerna om utflyttningsbeskattning vid aktiebyten behandlas. Reglerna om beskattning av aktiebyten har ändrat år 2012.³³⁸ Om förutläggningarna i NSL 52 f.1 § för aktiebyte uppfylls, betraktas vinst eller förlust vid aktiebyte inte som skattepliktig inkomst eller avdragsgill utgift enligt NSL 52 f.2 §. Ett motsvarande stadgande har införts i ISkL 45.5 §. I dessa fall skulle vinsten eller förlusten först realiseras då de i byte erhållna aktierna säljs. Denna skattefrihet vid aktiebyte kan dock gå förlorad vid utflyttning från Finland. Följderna av utflyttning från Finland är olika beroende på om skattesubjektet flyttar till ett land inom EES-området eller ej. Enligt NSL 52 f.3 § beskattas den vinst som uppstått vid aktiebytet om skattesubjektet flyttar till ett land utanför EES-området inom fem år från utgången av det år då aktiebytet skett. Beskattningen sker då skattesubjektet blir begränsat skattskyldig i Finland eller då hans skatteavtalsmässiga hemvist flyttas utomlands. Om skattesubjektet först flyttar till ett EES-land och därefter inom femårsfristen flyttar till ett icke EES-land, följs samma regel som ovan. I dessa fall beskattas skattesubjektet för aktiebytet i samband med den andra flytten.

Om skattesubjektet däremot flyttar till ett EES-land och säljer aktierna där, följs andra regler. Enligt NSL 52 f.4 § beskattas skattesubjektet inte i samband med utflyttning till ett EES-land. Om skattesubjektet däremot under den tid han är bosatt i landet överlåter aktier som förvärvats genom ett aktiebyte, och det inte förflutit mer än fem år från utgången av det år då aktiebytet skedde, skall beskattning ske. Överlåtelsevinsten räknas som inkomst det skatteår då överlåtelsen av de aktier som förvärvats som vederlag skedde.

Med beaktande av dubbelboendesituationer är särskilt utflyttning till EES-området intressant. I dessa fall blir skattesubjektet beskattad för aktiebytet om han inom femårsfristen säljer sina aktier eller flyttar till ett land utanför EES-området. Ett skattesubjekt som från Finland flyttar till ett EES-land kan självfallet övergå till att vara begränsat skattskyldig i Finland.³³⁹ Överlåtelsevinster från försäljning av aktier är i allmänhet inte inkomst från Finland. År 2012 infördes dock till ISkL 10.1 § en ny 13 punkt enligt vilken överlåtelsevinst vid aktiebyten

³³⁸ RP 148/2011 rd, s. 1 ff. och *Nykänen 2012a*, s. 389 ff.

³³⁹ RP 148/2011 rd, s. 9.

enligt NSL 52 f § skall ses som inkomst förvärvad i Finland.³⁴⁰ En person som efter utflyttning fortfarande är allmänt skattskyldig beskattas för överlåtelse även utan stadgandet i ISkL 10.1 § 13 punkten.

8.7.3.4 *Enskild tjänst enligt artikel 15*

Om beskattningen av lön stadgas i tre artiklar i OECD:s modellskatteavtal. Utgångspunkten tas i artikel 15 om beskattningen av enskild tjänst, varmed främst avses anställning inom den privata sektorn. Artikel 15 är dock subsidiär i förhållande till artikel 16 om styrelsearvode och artikel 19(1) om offentlig tjänst. Inkomst som täcks av artikel 15 kan dessutom falla under artikel 17 om artister och sportutövare.³⁴¹ I detta sammanhang behandlas artikel 15(1)–(2) och i begränsad utsträckning artikel 19(1), eftersom dessa är av större praktisk betydelse än artikel 16 och 17. I artikel 15(3) stadgas om beskattningen av lön för arbete utfört på skepp eller fartyg. Till följd av det ringa antal individer som täcks av artikel 15(3), har denna regel utelämnats.

Artikel 15(1) ger uttryck för huvudregeln vid beskattningen av enskild tjänst:

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

Modellskatteavtalet bygger på tanken att lönen beskattas där arbetet utförs.³⁴² Utgångspunkten är enligt den första meningen att hemviststaten får uteslutande rätt att beskatta lön. Härmed syftas främst på arbete som utförs i hemviststaten. I den första meningen specificeras dock inte varifrån lönen skall härstamma för att hemviststaten skall få beskattningsrätt. Således torde hemviststaten också ha rätt att beskatta lön från tredje stat. Hur denna lön konkret beskattas beror dock på skatteavtalet mellan hemviststaten och tredje staten.³⁴³ Om dock lönen härstammar från den andra avtalsstaten, d.v.s. källstaten, har denna stat en primär rätt att beskatta lönen. I dessa fall har hemviststaten en sekundär rätt att beskatta lönen. Artikel 15(2) innehåller ett undantag från denna huvudregel. Enligt artikel 15(2) kan arbete utfört i källstaten under vissa villkor beskattas bara i hemviststaten:

³⁴⁰ Se också *Nykänen 2012a*, s. 400.

³⁴¹ Artikel 17 är primär i förhållande till artikel 15. Se närmare punkt 1 i kommentarerna till artikel 15, *OECD 2010*, s. 271.

³⁴² Punkt 1 i kommentarerna till artikel 15, *OECD 2010*, s. 251.

³⁴³ Se *Vogel 1997*, Art. 21 Other Income, marg.nr. 8 (s. 1071).

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

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

Denna regel, som också kallas för mekanikerregeln, tillåter beskattning bara i hemviststaten om tre villkor uppfylls: arbetet får inte pågå längre än i 183 dagar, arbetsgivaren får inte ha hemvist i arbetsstaten och lönen får inte anknyta till fast driftställe i arbetsstaten.³⁴⁴ I artikel 19(1) stadgas om hur lön från offentlig anställning skall beskattas. Reglerna är mycket lika som i fråga om pension från offentlig anställning:

- ”1. a) Salaries, wages and other similar remuneration paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.
- b) However, such salaries, wages and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the individual is a resident of that State who:
 - (i) is a national of that State; or
 - (ii) did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.”

Lön från offentlig anställning beskattas enligt huvudregeln bara i den stat varifrån lönen betalas. Bara om skattesubjektet har hemvist i den stat där han arbetar samt är medborgare i denna stat, får hemviststaten beskatta lönen från den offentliga anställningen. I dessa fall får källstaten ingen beskattningsrätt. Enligt artikel 19(3) skall lön som utbetalas på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av offentlighetsligt subjekt beskattas enligt artikel 15.

Beskattningen av offentligt anställda behandlas dock inte bara i skatteavtal. I fråga om statligt anställda individer, som t.ex. diplomater, men också personer anställda vid EU, FN eller andra organisationer, finns det särskilda stadganden i nationell rätt. Vanligen beskattas inte t.ex. diplomater i landet där de är stationerade enligt landets nationella lagstiftning.³⁴⁵ Viktigare än nationell rätt är att be-

³⁴⁴ Mekanikerregeln har behandlats utförligt i t.ex. *Vogel 1997*, Art. 15 Dependent Personal Services, marg.nr. 6 ff. (s. 886 ff.).

³⁴⁵ För Finlands del har det i ISKL 12 § stadgats att utländska diplomater stationerade i Finland inte beskattas i Finland.

skattningen av dessa personer också regleras i internationella avtal och konventioner.³⁴⁶ En redogörelse av skattekonsekvenserna för dubbelboende offentligt anställda skulle således förutsätta en omfattande redogörelse för dels nationell rätt och internationella avtal. Eftersom bara en liten andel av alla dubbelboende skattesubjekt torde vara offentligt anställda, har jag valt att i detta sammanhang inte behandla deras skattekonsekvenser.

Finska skatteavtal motsvarar i huvudsak OECD:s modellskatteavtal i fråga om artikel 15 och 19(1). Tidskravet i mekanikerregeln varierar dock något mellan olika skatteavtal. Kravet på maximalt 183-dagars vistelse skall enligt finska skatteavtal antingen uppfyllas inom ett kalenderår eller inom 12 månader. Särskilt äldre skatteavtal baserar beräkningen av dagarna i mekanikerregeln på kalenderåret. Se t.ex. skatteavtalen med Portugal, Frankrike och Spanien. Artikel 15(2) i skatteavtalet med Frankrike har följande ordalydelse:

”Utan hinder av bestämmelserna i 1 stycket av denna artikel skall vederlag, som person med hemort i avtalsslutande stat uppbär för arbete, som har utförts i den andra avtalsslutande staten, beskattas endast i förstnämnda stat, om

a) mottagaren vistas i denna andra stat under skatteåret under en eller flera tidsperioder, som sammanlagt icke överstiger 183 dagar.”³⁴⁷

I vissa skatteavtal följer den andra avtalsparten ett system i vilket skatteåret avviker från kalenderåret. I nyare skatteavtal beräknas 183 dagars fristen i allmänhet under en 12 månaders period. Detta innebär att skatteåret kan bytas under perioden utan att detta skulle påverka mekanikerregeln. Artikel 14(2) i det år 2007 slutna avtalet med Armenien har följande ordalydelse:

”2. Utan hinder av bestämmelserna i stycke 1 beskattas ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförs i den andra avtalsslutande staten, endast i den förstnämnda staten, om:

a) mottagaren vistas i den andra staten under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod som börjar eller slutar under kalenderåret i fråga...”³⁴⁸

Finland har också ett antal skatteavtal med specialregler om t.ex. uthyrd arbetskraft och gränspendlare. Sedan år 2007 har det i nationell rätt varit möjligt att beskatta lön av s.k. uthyrd arbetskraft. Med uthyrd arbetskraft avses en person som har arbetsavtal endast med ett utländskt uthyrande företag som betalar hans

³⁴⁶ Beskattningen av diplomater har behandlats i t.ex. *Frände – Wallin – Äimä*, s. 278 ff. Se också avsnitt 2.3.6.2.

³⁴⁷ Skatteavtalet med Frankrike, artikel 15, FördrS 8/1972.

³⁴⁸ Skatteavtalet med Armenien, artikel 14(2), FördrS 120/2007.

lön. Arbetet utförs dock under en finsk uppdragsgivares ledning och tillsyn. Om uthyrd arbetskraft stadgas i ISkL 10.1 § 4c punkten. Flera skatteavtal innehåller numera också stadganden som möjliggör beskattning av uthyrd arbetskraft i Finland. Ett dylikt stadgande finns t.ex. i det nordiska skatteavtalet. I det nordiska skatteavtalet artikel 15(2) stadgas sist efter mekanikerregeln att regeln inte tillämpas om det är fråga om uthyrning av arbetskraft. I protokollet definieras vad som avses med uthyrd arbetskraft. Således kan uthyrd arbetskraft beskattas i Finland också då mekanikerregeln annars hade tillåtit beskattning bara i hemviststaten.³⁴⁹ Hemviststaten får dock en sekundär beskattningsrätt. Motsvarande regler finns också i skatteavtalen med t.ex. Estland, Lettland och Litauen.

I det nordiska skatteavtalet finns det ett unikt stadgande gällande s.k. gränspendlare. Med gränspendlare avses personer som bor i ett land och pendlar dagligen över till det andra landet. Om ett skattesubjekt bor i t.ex. Sverige eller Norge och dagligen åker över gränsen till Finland för att arbeta där, kan bara hemviststaten beskatta lönen. Det förutsätts dock att den kommun som personen bor i ligger vid gränsen, och att den kommun där han arbetar också ligger vid gränsen.³⁵⁰ Denna regel begränsar effektivt arbetsstatens rätt att beskatta lönen. Om inte regeln var införd, skulle artikel 15(1) ge arbetsstaten rätt att beskatta lönen. Eftersom treårsregeln inte är införd i det nordiska skatteavtalet, kan Finland inte ens få en sekundär rätt att beskatta finska medborgare som bor i Sverige men dagligen pendlar till Finland för att arbeta. Regler om gränspendlare finns inte i andra skatteavtal.

Om skatteavtalet saknar treårsregeln och skattesubjektet har hemvist i en annan stat, beror beskattningen både på nationell rätt, särskilt ISkL 77 §, och skatteavtalets bestämmelser. Eftersom skattesubjektet är allmänt skattskyldig är utgångspunkten att all lön beskattas, om inte lönen är helt skattefri i enlighet med sexmånadersregeln i ISkL 77 §. I fråga om arbete som utförs i Finland, trots att hemviststaten är i ett annat land, blir dock ISkL 77 § inte tillämplig. ISkL 10.1 § punkterna 3–4 är inte heller relevanta, eftersom dessa bestämmer huruvida lön för en begränsat skattskyldig kan beskattas i Finland. Om en allmänt skattskyldig person med hemvist i annan stat arbetar i Finland, möjliggör nationell rätt beskattning i Finland. Eftersom arbetet utförs i Finland är utgångspunkten att Finland som skatteavtalsmässig källstat får beskatta lönen enligt skatteavtalets artikel 15(1). Om artikel 15(1) följs har beskattningen i källstaten inte begränsats, utan Finland kan uppbära skatt enligt normal progressiv skattesats. Skatteavtalets mekanikerregel i artikel 15(2) kan dock komma att begränsa Finlands beskattningsrätt. Om mekanikerregeln blir tillämplig, har hemviststaten uteslutan-

³⁴⁹ Se det nordiska skatteavtalet, FördrS 26/1997, 95/1997 och 127/2008.

³⁵⁰ Se *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 128.

de rätt att beskatta lönen, trots att arbete utförs i Finland. I dessa fall får Finland inte beskatta lönen.

Beskattningen av en begränsat skattskyldig individ kan utformas väsentligt annorlunda. En begränsat skattskyldig beskattas för sådan inkomst som anses förvärvad i Finland enligt ISkL 10 §. Enligt ISkL 10.1 § 3 punkten ses löneinkomst från finska staten, en finsk kommun eller något annat finskt offentlighetsligt samfund som förvärvad i Finland. Lön från den privata sektorn kan enligt ISkL 10.1 § 4 punkten också anses förvärvad i Finland under vissa villkor. Arbetet, uppdraget eller tjänsten skall uteslutande eller huvudsakligen ha blivit utfört i Finland för en härvarande arbets- eller uppdragsgivares räkning. Om arbetsgivaren är i utlandet, eller arbetet till mindre än cirka 50 % utförs i Finland, kan denna inkomst inte beskattas här.³⁵¹ Då lönen kan beskattas i Finland enligt artikel 15(1), följs antingen BFörFL eller KällSkL. Lön beskattas primärt med källskatt enligt KällSkL 3.1 §. I dessa fall är källskatten 35 % och inga normala avdrag beviljas. Däremot får den skattskyldige göra ett avdrag på 510 euro per månad eller 17 euro per dag enligt KällSkL 6 §. Enligt KällSkL 13.1 § 4 punkten kan en begränsat skattskyldig person som är bosatt inom EES-området på yrkan beskattas enligt BFörFL för annan förvärvsinkomst, om den nettoförvärvsinkomst som den skattskyldige fått i Finland under skatteåret utgör minst 75 % av den totala nettoförvärvsinkomsten som personen fått under året.³⁵² I dessa fall fastställs kommunalskatten enligt medeltalet av kommunalskattesatserna i Finland.³⁵³

Beroende på omständigheterna i situationen kan det således vara att lönen från arbetet i Finland inte kan beskattas i Finland överhuvudtaget enligt ISkL 10 §. Om lönen dock anses förvärvad i Finland enligt ISkL 10 §, beror skattesatsen på om 75 % regeln uppfylls eller ej. Om regeln uppfylls, då blir beskattningen lika som för en allmänt skattskyldig individ. I de fall där 75 % regeln inte uppfylls, är skatten 35 % efter de schablonmässiga avdragen. Beroende på inkomstens storlek, kan beskattningen för en begränsat skattskyldig vara antingen strängare eller lindrigare än för en allmänt skattskyldig person.

Om en allmänt skattskyldig person, som har hemvist i annan stat, har löneinkomst enligt artikel 15 från hemviststaten eller tredje stat, kan ISkL 77 § komma att spela en avgörande betydelse. Trots att skattesubjektet är allmänt skattskyldig i Finland, yrkar Finland inte på rätten att beskatta lön från utlandet som uppfyller sexmånadersregeln i ISkL 77 §. Denna lön är alltid skattefri, och inverkar inte

³⁵¹ Beträffande beskattningen av lön för begränsat skattskyldiga, se *Nykänen 2011a*, s. 54 ff. Se också *Frände 2012*, s. 387 och *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 24–25.

³⁵² Se *Nykänen 2011a*, s. 57. Denna regel kan vara EU-rättsligt sett problematisk, se avsnitt 5.2.3.2.

³⁵³ För en kort introduktion till beskattningen av lön i internationella situationer, se *Frände – Hellsten*, s. 81–85.

ens på progressionen av annan inkomst, oberoende av vad skatteavtalet bestämmer. Om vi dock utgår från att ISkL 77 § inte skulle uppfyllas, t.ex. då arbetet inte pågår i tillräckligt lång tid, måste skatteavtalets bestämmelser följas. Om arbetet utförs i hemviststaten, råder det ingen tvekan om att enbart hemviststaten får beskatta lönen enligt artikel 15(1).³⁵⁴ Om arbete utförs i tredje stat, torde denna inkomst falla under artikel 21 i förhållandet mellan Finland och hemviststaten.³⁵⁵ I dessa fall skulle Finland inte heller ha rätt att beskatta inkomsten.³⁵⁶

Om treårsregeln är inkluderad i skatteavtalet får Finland inte nödvändigtvis en mera omfattande beskattningsbehörighet i fråga om lön än i sådana skatteavtal som saknar treårsregeln. Detta beror på att sexmånadersregeln i ISkL 77 § effektivt begränsar Finlands beskattning av lön från utlandet. Treårsregeln är således främst relevant i de fall där t.ex. mekanikerregeln förhindrar beskattning i Finland trots att arbetet utförs i Finland. I dessa fall ger treårsregeln Finland en sekundär rätt att beskatta lönen från Finland, efter att skatten i hemviststaten avräknas. Treårsregeln kan också bli aktuell då sexmånadersregeln i ISkL 77 § inte kan tillämpas på en viss löneinkomst från utlandet, och skatteavtalet givit hemviststaten uteslutande rätt att beskatta lönen. I dessa fall måste dock skatten i hemviststaten och eventuell tredje stat avräknas.

8.7.3.5 Pension enligt artikel 18 och 19(2)

I OECD:s modellskatteavtal behandlas beskattningen av pension i artikel 18 och partiellt i artikel 19. För beskattningsändamål skiljer man mellan pension från privat anställning och offentlig anställning. Pension kan också utbetalas på basis av en personlig försäkring. I det följande behandlas främst hur pension från privat och offentlig anställning beskattas. Pension som baserar sig på försäkringar behandlas bara i korthet. Om pension från privat anställning stadgas i OECD:s modellskatteavtal artikel 18:

”Subject to the provisions of paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State.”³⁵⁷

³⁵⁴ Jfr *Helminen 2013b*, s. 420–421. Se målet CSN 1997/78 där inkomst från hemviststaten inte kunde beaktas enligt undantagandemetoden i skatteavtalet, eftersom Finland inte var hemviststat, trots att skattesubjektet var allmänt skattskyldig i Finland.

³⁵⁵ Se *Vogel 1997*, Art. 21 Other Income, marg.nr. 8 (s. 1071).

³⁵⁶ Beskattningen i triangulära situationer har behandlats närmare i avsnitt 8.7.2.8.

³⁵⁷ OECD:s modellskatteavtal artikel 18, *OECD 2010*.

OECD:s modellskatteavtal ger hemvistsaten uteslutande rätt att beskatta pension från den privata sektorn. I artikeln specificeras inte från vilket land pensionen måste härstamma, således gäller artikeln all pension, oberoende av dess källa.³⁵⁸ Artikeln täcker också annan pension som inte faller under artikel 19(2).³⁵⁹ Till denna kategori hör ofta privata pensionsförsäkringar.³⁶⁰ Om pension från den offentlighetsrättsliga sektorn (stat, kommun eller annan lokal myndighet) föreskrivs i OECD:s modellskatteavtal artikel 19(2):

”2. a) Notwithstanding the provisions of paragraph 1, pensions and other similar remuneration paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.

b) However, such pensions and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting if the individual is a resident of, and a national of, that State.”³⁶¹

Artikel 19(2) är primär i förhållande till artikel 18. Om pensionen täcks av artikel 19(2), kan inte artikel 18 tillämpas.³⁶² Således beskattas pension från den offentliga sektorn bara i källstaten enligt artikel 19(2) punkt a). Hemviststaten har inte rätt att utta skatt på pensionen. I allmänhet kan dock pensionen genom undantagandetmetoden inverka på progressionen av annan inkomst. Enligt artikel 19(2) punkt b) kan dock bara hemviststaten beskatta pensionen om mottagaren av pensionen har hemvist i staten i fråga samt är medborgare i denna stat. Enligt artikel 19(3) skall pension som utbetalas för arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av offentlighetsrättsligt subjekt bara beskattas i hemviststaten i enlighet med artikel 18.

Finland har infört en reservation till artikel 21 i OECD:s modellskatteavtal som relaterar till artikel 18 och artikel 19(2). Enligt reservationen vill Finland förbehålla sig rätten att beskatta pensioner som baserar sig på frivilliga pensionsförsäkringar.³⁶³

Generellt kunde sägas att variationen i finska skatteavtal är stor vad beträffar beskattningen av pensioner, särskilt de frivilliga försäkringsbaserade pensionerna.³⁶⁴ Skatteförvaltningen har delat upp de finska skatteavtalen i 20 olika kategorier beroende på hur pension beskattas. Vissa av kategorierna innehåller ytterligare undergrupper. Samtliga olika variationsmöjligheter kan omöjligen behand-

³⁵⁸ Artikeln kan också tillämpas om pensionen härstammar från tredje stat eller hemviststaten.

³⁵⁹ Punkt 3 i kommentarerna till artikel 18, *OECD 2010*, s. 276.

³⁶⁰ *Mehtonen*, s. 179 och *Helminen 2013b*, s. 481.

³⁶¹ OECD:s modellskatteavtal artikel 19(2), *OECD 2010*.

³⁶² *Lang 2010b*, s. 113.

³⁶³ Punkt 14 i kommentarerna till artikel 21, *OECD 2010*, s. 302.

³⁶⁴ Se också *Mehtonen*, s. 179.

las här.³⁶⁵ Trenden i nya och omförhandlade finska skatteavtal har varit att förbehålla sig rätten att beskatta alla former av pensioner som härstammar från Finland.³⁶⁶ Detta torde bero på det stora antalet pensionärer som flyttar utomlands.³⁶⁷ Till följande behandlas bara de vanligaste avvikelserna från OECD:s modellskatteavtal.

Flera äldre skatteavtal ger hemviststaten en omfattande beskattningsbehörighet i fråga om pensioner, särskilt pensioner från den privata sektorn och försäkringsbaserade pensioner. Källstaten får i dessa avtal bara rätt att beskatta pension från den offentliga sektorn. Skatteavtalet med Spanien artikel 19(1) ger källstaten uteslutande rätt att beskatta pension från den offentliga sektorn. Om däremot personen som erhåller pension från den offentliga sektorn är medborgare i hemviststaten, får källstaten ingen rätt att beskatta pensionen. Annan pension, d.v.s. pension från den privata sektorn eller pension baserad på frivillig pensionsförsäkring, får bara beskattas i hemviststaten. Källstaten ges ingen beskattningsrätt överhuvudtaget. Liknande regler innehåller också skatteavtalen med Portugal, Tanzania, Japan och Frankrike. Skatteavtalet med Portugal artikel 19(2) hindrar dock beskattning i källstaten av pension från offentligrättslig anställning om arbetet som är grunden för pensionen anknutit till näringsverksamhet som den offentligrättsliga sektorn utövat. Samtliga ovan nämnda skatteavtal tillåter beskattning av frivilliga pensionsförsäkringar bara i hemviststaten. Således får Finland inte beskatta försäkringar i Finland, trots att skattesubjektet gjort avdrag för sina försäkringspremier i Finland. Skatteavtalet med Egypten påminner om avtalet med Portugal, men med den avvikelserna att pensioner som baserar sig på frivilliga pensionsförsäkringar får beskattas i källstaten enligt artikel 19(2).

Källstaten får enligt huvudregeln beskatta pension från den offentliga sektorn. Detta gäller alla skatteavtal, inte bara de ovan nämnda skatteavtalen. Flera skatteavtal innehåller trots detta någon form av begränsning vid beskattningen av pensioner från den offentliga sektorn. I allmänhet är dessa begränsningar anknutna till mottagarens medborgarskap. De flesta skatteavtal innehåller OECD:s modellskatteavtal artikel 19(2) punkt b) enligt vilken skatt inte uttas i källstaten om pensionen baserar sig på arbete inom den offentliga sektorn men skattesubjektet är medborgare i hemviststaten.

Skatteavtalet med Marocko, som var i kraft till 31.12.2012, utgjorde ett nämnvärt undantag från huvudregeln att källstaten kan beskatta pension från den offentliga sektorn. Skatteavtalet från år 1980 med Marocko gav hemviststaten

³⁶⁵ Skatteförvaltningen har publicerat en lista över hur pensioner beskattas i finska skatteavtal: *Ulkomaille muuttava eläkkeensaaja* (12.5.2013).

³⁶⁶ *Andersson 2001*, s. 530, *Helminen 2013b*, s. 480, *Pettersson*, s. 151 och *Äimä – Frände – Hellsten*, s. 406.

³⁶⁷ *Frände 2011*, s. 515.

uteslutande beskattningsrätt i fråga om alla former av pensioner. Detta innebar att även personer som tidigare varit statligt anställda i Finland, men senare flyttat till Marocko, bara beskattades i Marocko. Ett nytt skatteavtal har trätt i kraft 1.1.2013. Detta skatteavtal ger den huvudsakliga beskattningsbehörigheten till hemviststaten.

Majoriteten av alla finska skatteavtal ger källstaten en mera omfattande beskattningsbehörighet än vad OECD:s modellskatteavtal föreslår. I allmänhet har källstaten rätt att både beskatta pension från den offentliga sektorn och privata sektorn. Detta har i praktiken möjliggjorts genom att i skatteavtalens artikel 18 om pension från den privata sektorn införts en eller två ytterligare moment. Artikel 18(1) motsvarar i allmänhet artikel 18 i OECD:s modellskatteavtal. Därefter stadgas i artikel 18(2) att pensioner som utbetalas med stöd av socialförsäkringslagstiftningen i landet i fråga beskattas där, d.v.s. i källstaten. För Finlands del innebär detta att t.ex. finska folkpensioner och arbetspensioner beskattas i Finland även för begränsat skattskyldiga personer och även då denna pension kommer från arbete inom den privata sektorn.³⁶⁸ Se t.ex. skatteavtalet med Sri Lanka artikel 18(2):

”Utan hinder av bestämmelserna i stycke 1 beskattas pension och annan utbetalning enligt ett allmänt system inom ramen för social trygghet i en avtalsslutande stat endast i denna stat.”³⁶⁹

Fler andra skatteavtal, som t.ex. avtalet med Irland, Korea, Grekland och Ungern, innehåller motsvarande stadganden. Variationen i dylika artiklar är omfattande, men grundtanken förblir den samma, d.v.s. att källstaten kan beskatta pension som utbetalas enligt socialskyddssystemet. Beskattningsrätten är antingen uteslutande i källstaten, eller så har beskattningsrätten fördelats så att källstaten har primär rätt att beskatta pensionen. I vissa skatteavtal har dock källstatens beskattningsrätt begränsats. I skatteavtalet med Mexiko artikel 18(2) tillåts källstaten bara utta 20 % skatt av pension som utbetalas enligt socialskyddssystemet. Skatteavtalet med Kanada innehåller en motsvarande begränsning av skattesatsen i källstaten.

Ett allt större antal skatteavtal, som tillåter beskattning i källstaten av pensioner som utbetalas på basis av socialförsäkringslagstiftningen tillåter också beskattning av frivilliga försäkringsbaserade pensioner. Detta har i praktiken verkställts genom att i skatteavtalets artikel 18(2)–(3) stadgas om beskattningen av livräntor. Med livräntor torde främst syftas på privata, för viss tid eller livstid

³⁶⁸ Se t.ex. RP 189/2012 rd, s. 6. Se även *Andersson 2001*, s. 531.

³⁶⁹ Skatteavtalet med Sri Lanka, artikel 18(2), FördrS 20/1984.

tecknade pensioner som den skattskyldige eller hans arbetsgivare betalat.³⁷⁰ Skatteavtalet med Georgien artikel 18 beskriver hur det i allmänhet stadgas om livränta:

”2. Utan hinder av bestämmelserna i stycke 1 i denna artikel, och om inte bestämmelserna i artikel 19 stycke 2 i detta avtal föranleder annat, får pension och annan förmån, oavsett om den är periodisk eller utgår i form av engångsersättning, som betalas enligt socialförsäkringslagstiftningen i en avtalsslutande stat, eller enligt en allmän ordning för annan social trygghet som gäller i en avtalsslutande stat, eller livränta, som härrör från en avtalsslutande stat, beskattas i denna stat.

3. Med uttrycket ”livränta” förstås i denna artikel ett fastställt belopp som betalas till fysisk person periodiskt på fastställda tider under personens livstid eller under en angiven eller fastställbar tidsperiod och som utgår på grund av förpliktelse att verkställa dessa betalningar såsom ersättning för däremot fullt svarande vederlag i pengar eller pengars värde (annat än arbete som utförts).”³⁷¹

Skatteavtalet med Nederländerna är i den meningen speciellt, att avtalet tillåter beskattning av livränta i källstaten med en skattesats på högst 20 %. Skatten räknas på bruttobeloppet. Hemviststaten får också beskatta pensionen, men måste gottgöra skatten i källstaten. Skatteavtalen med Estland, Lettland och Litauen tillåter beskattning av livränta i källstaten med en skattesats på högst 15 %.

Det finns dessutom skatteavtal som tillåter beskattning av samtliga pensioner i källstaten, också pensioner som utbetalas med stöd av t.ex. trafikförsäkring eller motsvarande. Dessa skatteavtal är dock i minoritet. Det mest betydande skatteavtalet med dessa egenskaper är det nordiska skatteavtalet. I det nordiska skatteavtalet artikel 18 stadgas enligt följande:

”Pension och livränta som betalas från en avtalsslutande stat och utbetalning från en avtalsslutande stat enligt sociallagstiftningen i denna stat till person med hemvist i annan avtalsslutande stat får beskattas i den förstnämnda staten.”³⁷²

Källstaten får en primär rätt att beskatta alla former av pensioner. Denna beskattningsrätt har inte begränsats till en viss skattesats. Hemviststaten får dock också beskatta pensionen, men måste gottgöra skatten i källstaten.³⁷³ Skatteavtalet innehåller i protokollet punkt VIIa en specialbestämmelse som gäller Finland. Om skattesubjektet hade hemvist i Finland 4.4.2008, och vid denna tidpunkt tog emot pension eller livränta, tillämpas de tidigare bestämmelserna på honom.

³⁷⁰ Se *Andersson 2001*, s. 531. Se också *Nykänen 2009b*, s. 396.

³⁷¹ Skatteavtalet med Georgien, artikel 18(2)–(3), FördrS 76/2008.

³⁷² Skatteavtalet med de nordiska länderna, artikel 18(1), FördrS 26/1997, 95/1997 och 127/2008.

³⁷³ Tidigare tillämpades undantagandemetoden vid pension, eftersom källstaten hade en uteslutande rätt att beskatta pensionen. Se *Nykänen 2009b*, s. 396.

Före ändringen av det nordiska skatteavtalet år 2008 beskattades pension och livränta uteslutande i källstaten. Hemviststaten kunde inte beskatta pensionen, men nog beakta den i progressionen. Detta innebär att dessa pensioner inte kan beskattas i Finland, trots att avräkningsmetoden numera följs enligt det nordiska skatteavtalet.³⁷⁴ Andra skatteavtal med omfattande rätt att beskatta pension har Finland slutit med t.ex. Sydafrika och Barbados.

Till följande behandlas hur pension beskattas för en dubbelboende fysisk person då Finland inte är hemvist enligt skatteavtalets artikel 4. Till följd av den mycket stora variationen av artiklar om beskattningen av pensioner, kan de skattemässiga konsekvenserna av dubbelboende bara behandlas i förenklad form.

Om skatteavtalet saknar treårsregeln och skattesubjektet har hemvist i den andra avtalsslutande staten, bestäms Finlands beskattningsbehörighet utgående från vad som stadgas i artikel 18 och 19. Först behandlas situationer där pensionen härstammar från Finland. I fråga om pension från den offentliga sektorn (artikel 19(2)), eller pension som baserar sig på social trygghet (vanligen artikel 18(2) i finska skatteavtal), har källstaten i allmänhet givits beskattningsrätt i finska skatteavtal. I vissa fall är det fråga om en uteslutande beskattningsrätt, d.v.s. hemviststaten får inte beskatta pensionen överhuvudtaget. I andra fall har hemviststaten också rätt att beskatta pensionen, men måste gottgöra skatten i källstaten. Om inkomsten härstammar från Finland spelar det ingen roll för beskattningen i Finland om källstatens rätt är uteslutande eller ej. Eftersom en dubbelboende person är allmänt skattskyldig i Finland, beskattas han för sin pension enligt BFörfL. Skatteavtalet med Mexiko skulle dock begränsa skattesatsen vid pension som baserar sig på socialskyddslagstiftning till maximalt 20 % av bruttopensionen. I dessa fall måste man beräkna vilken skattesats som är fördelaktigare, progressiv skatt enligt BFörfL eller 20 % enligt skatteavtalet.

I flera skatteavtal tillåts inte beskattning vid källan överhuvudtaget, i dessa fall kan Finland inte uppbära skatt. Finland har i vissa skatteavtal rätt att beskatta pension som baserar sig på försäkringar. Försäkringsbaserade pensioner beskattas antingen som kapitalinkomst eller förvärvsinkomst. Enligt ISkL 34 § är en frivillig individuell pensionsförsäkring som erhållits med stöd av ISkL 34 a § skattepliktig kapitalinkomst.³⁷⁵ Kollektiv tilläggspension enligt ISkL 96 a § är däremot normalt förvärvsinkomst.³⁷⁶ Beroende på vilken form av försäkring det

³⁷⁴ Specialbestämmelsen i protokollet har behandlats i *Nykänen 2009b*, s. 396–399. För ett betydande exempel över den inverkan som protokollet har på beskattningen, se *Nykänen 2009b*, s. 398.

³⁷⁵ Äldre försäkringar (tagna före 6.5.2004) är partiellt kapitalinkomst och partiellt förvärvsinkomst. Se närmare *Henkilöverotuksen käsikirja 2012*, s. 364.

³⁷⁶ Se t.ex. *Henkilöverotuksen käsikirja 2012*, s. 361.

är fråga om, uppbär Finland av en dubbelboende person antingen skatt på kapitalinkomst eller förvärvsinkomst.

I detta sammanhang kan en kort jämförelse göras med beskattningen av en begränsat skattskyldig person i samma situation. Inkomst från Finland är enligt ISkL 10.1 § 5 punkten pensionsinkomst som erhållits från finska staten, en finsk kommun eller något annat finskt offentligrättsligt samfund eller som direkt eller indirekt grundar sig på ett arbete, ett uppdrag eller en tjänst som avses i ISkL 10.1 § punkt 4 (beskattning av lön från privata sektorn). Också pension på basis av en trafik- eller pensionsförsäkring som har tecknats i Finland beskattas i Finland. Enligt ISkL 10.1 § 12 punkten är inkomst från Finland likaså pensionsinkomst som har erhållits på grundval av en frivillig individuell pensionsförsäkring i en annan stat till den del försäkringspremierna har avdragits vid beskattningen i Finland.³⁷⁷ Beskattningen av pensioner för begränsat skattskyldiga har till väsentlig grad ändrats år 2006. Tidigare beskattades pension som en begränsat skattskyldig erhållit av ett offentligrättsligt samfund eller en privat arbetsgivare i Finland enligt KällSkL. Skattesatsen var 35 % enligt KällSkL 7 §.³⁷⁸ Normala avdrag beviljades inte heller. Om Finland hade rätt att beskatta pensionen enligt skatteavtalet, blev skatten lätt högre för en begränsat skattskyldig än för en allmänt skattskyldig med samma inkomster. Källskatten var bara fördelaktig för personer med mycket höga pensioner. Källbeskattningen var diskriminerande och utgjorde ett hinder för den fria rörligheten enligt EU-rätten.³⁷⁹ Således ändrades KällSkL genom lagen om ändring av lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet (4.11.2005/856). Enligt KällSkL 13.1 § 2 punkten beskattas pension numera enligt BFörfL. Om den begränsat

³⁷⁷ Frivilliga individuella pensionsförsäkringar kan enligt ISkL 54 d.9 § tecknas i en försäkringsanstalt som har hemvist eller fast driftställe inom EES-området. För dessa premier beviljas också avdrag.

³⁷⁸ Om tidigare lagstiftning, se RP 104/2005 rd, s. 4–5.

³⁷⁹ I propositionen till lagändringen åberopades flera problematiska omständigheter med källbeskattningen. Med beaktande av syftet med detta arbete kommer dessa orsaker bara att nämnas i korthet. Finland fick av kommissionen en officiell anmärkning år 2001 (kommissionens brev 19.4.2001 SG(2001) D/287914) och sedan år 2004 ett motiverat yttrande (kommissionens brev 14.12.2004 C(2004) 2000/4995). I all korthet ansåg kommissionen att en differentierad behandling i beskattningshänseende av allmänt skattskyldiga och begränsat skattskyldiga fysiska personer kan hindra fri rörlighet och vara diskriminerande. I propositionen framhävdes vidare kommissionens rekommendation (94/79/EG) om beskattningen av begränsat skattskyldiga för vissa inkomster som uppburits i annan stat än boendelandet (Commission Recommendation on the taxation of certain items received by non-residents in a Member State other than that in which they are residents) samt ett flertal domar; C-279/93 *Schumacker*, C-107/94 *Asscher*, C-80/94 *Wielockx*, C-234/01 *Gerritse* och C-169/03 *Wallentin*. Se närmare RP 104/2005 rd, s. 7 ff. Efter att propositionen lämnats till riksdagen gavs domen i fallet C-520/04 *Turpeinen* (HFD 2007:34).

skattskyldiga personen får pension från Finland som får beskattas i Finland, sker beskattningen således på samma vis som för en allmänt skattskyldig person.

En dubbelboende person kan också ha pension från hemviststaten eller tredje stat. I fråga om pension från den privata sektorn tillåter OECD:s modellskatteavtal bara beskattning i hemviststaten, oberoende av varifrån pensionen härstammar. Således bestäms hemviststatens beskattningsrätt i dessa fall direkt på basis av artikel 18, d.v.s. artikel 21 blir inte tillämplig.³⁸⁰ I fråga om pension från den offentliga sektorn tillåter OECD:s modellskatteavtal artikel 19(2) punkt a) beskattning bara i källstaten. Om pensionens källa är i hemviststaten, kan Finland således inte yrka på beskattning enligt skatteavtalet. Om pension från den offentliga sektorn har sin källa i tredje stat torde Finland inte heller ha rätt att beskatta den enligt artikel 19(2). I dessa fall följs i stället artikel 21.³⁸¹

Som det ovan framkommit, är variationen stor vad beträffar beskattningen av pension i finska skatteavtal. Oberoende av hur artiklarna har utformats torde Finland inte ha rätt att beskatta vare sig pension från hemviststaten eller tredje stat, då Finland inte är hemviststat enligt skatteavtalet, trots att skattesubjektet är allmänt skattskyldigt i Finland enligt nationell rätt. Den huvudsakliga beskattningsrätten har hemviststaten eller den tredje stat varifrån pensionen härstammar. En intressant fråga är huruvida pension från hemviststat eller tredje stat kan inverka på progressionen av pension från Finland (då Finland inte är hemviststat). Enligt Skatteförvaltningens anvisning borde inte dessa inkomster inverka på progressionen.³⁸²

Om skatteavtalet däremot innehåller treårsregeln utformar sig beskattningen något annorlunda. Vilken inverkan som treårsregeln har på beskattningen av pension beror på skatteavtalet i fråga samt varifrån pensionen härstammar. I fråga om pension från Finland ger treårsregeln en utvidgad beskattningsbehörighet bara i de fall där källstaten inte har rätt att beskatta pensionen enligt skatteavtalet. Som det redan framkommit ovan ges källstaten i allmänhet rätt att beskatta pension i de finska skatteavtalen. Om däremot Finlands beskattningsrätt som källstat har begränsats till t.ex. 20 %, ger treårsregeln ingen vidare beskattningsbehörighet, trots att en progressiv beskattning skulle vara betydligt högre.

I fråga om pension från hemviststaten eller tredje stat ger treårsregeln Finland en utvidgad beskattningsbehörighet. Skatten i hemviststaten eller tredje staten måste dock först avräknas. Nedan ges ett exempel på vilken inverkan treårsregeln har på beskattningen av pension.

³⁸⁰ Vogel 1997, Art. 21 Other Income, marg.nr. 8 (s. 1071).

³⁸¹ Vogel 1997, Art. 21 Other Income, marg.nr. 13 (s. 1073–1074). Beskattningen i triangulära situationer har behandlats närmare i avsnitt 8.7.2.8.

³⁸² Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, s. 39–40.

Exempel: A är bosatt i Finland och Tyskland enligt nationell rätt, men enligt skatteavtalet har han sin hemvist i Tyskland. Skatteavtalet innehåller treårsregeln i artikel 23. A erhåller årligen 20 000 euro i pension från Finland som enligt skatteavtalet artikel 18(2) bara kan beskattas i Finland (pension som baserar sig på socialskyddslagstiftningen i landet i fråga). A erhåller också 10 000 euro i pension från Tyskland. Skatten i Tyskland är t.ex. 2 000 euro. Denna pension kan enligt skatteavtalet bara beskattas i Tyskland. Treårsregeln ger dock Finland en utvidgad beskattningsrätt i fråga om pensionen från Tyskland. Finland måste dock avräkna den skatt som betalats i Tyskland i enlighet med avräkningsmetoden i artikel 23(1). Således beräknas skatten i Finland på 30 000 euro. Skatten på en pension skulle uppskattningsvis vara 7 500 euro. Från denna del får den tyska skatten dras av, men bara till ett belopp som inte överstiger maximiavräkningen. Maximiavräkningen vid pensionen från Tyskland är 2 500 euro ($7\,500 \times (10\,000 / 30\,000)$). Således kan avdra göras för hela den tyska skatten. I Finland betalas 5 500 euro i skatt.

Om treårsregeln inte hade varit införd i skatteavtalet, hade progressiv skatt i Finland bara uttagits på 20 000 euro. Då hade skatten varit cirka 3 900 euro. Pensionen från Tyskland hade inte inverkat på progressionen i Finland.

8.8 DUBBELBOENDE DÅ TVÅ STATER ANSER SIG VARA HEMVISTSTAT

8.8.1 Allmänt

Dubbel hemvist uppstår till följd av att skattesubjektet är allmänt skattskyldig i två stater enligt nationella bestämmelser, och vardera staten tolkar skatteavtalets hemvistregler till sin fördel. Artikel 4(2) innehåller *tie breaker*-regeln för att bestämma hemvisten i fall av dubbelboende. Det kan förefalla enkelt att bestämma hemvisten om avtalsparterna regelrätt följer de fyra stegen i *tie breaker*-regeln. Så är det dock inte nödvändigtvis i praktiken. Problemet ligger dels i att kommentarerna är relativt oklara beträffande de enskilda kriterierna i *tie breaker*-regeln, dels i att parterna kan ha olika information om omständigheter i fallet. Vidare kan parterna följa olika tolkningsprinciper som leder till olika resultat.

I detta kapitel kommer beskattningen i olösta fall av dubbel hemvist att behandlas. Framställningen har begränsats till hur beskattningen utformas i Finland. De fall där den ömsesidiga överenskommelsen slutligen resulterar i att den ena staten avstår från yrkandet på hemvist har inte beaktats, eftersom i dessa fall upphör den dubbla hemvisten och beskattningen blir densamma som i en normal situation med en enda hemvist. Det måste dock framhållas att fall av olöst dubbel hemvist är sällsynta. Det saknas rättspraxis och i rättslitteraturen har temat inte heller behandlats utförligt. I detta avsnitt ges således en bild av hur beskattningen i teorin borde ske i fall av dubbel hemvist. Beträktelsen är övergripande. Jag ger

exempel på situationer där den dubbla hemvisten inte resulterar i dubbelbeskattning över huvud taget, situationer där den dubbla beskattningen är partiell och situationer där full dubbelbeskattning kan uppstå. Också triangulära situationer kommer att behandlas i korthet.

8.8.2 Beskattningen i olika situationer där dubbel hemvist föreligger

Dubbel hemvist enligt skatteavtalet resulterar i att båda avtalsstaterna beskattar skattesubjektet i egenskap av skattesubjektets enda skatteavtalsmässiga hemvist. Båda staterna gottgör skatten på inkomst med källan i den andra staten enligt avräknings- eller undantagandemetoden, beroende på vad skatteavtalet bestämmer. En ytlig granskning av problemet kan förleda en att tro att en full eller partiell dubbelbeskattning av samtliga inkomster då uppstår. Så är dock inte fallet. Det faktum att vardera avtalsstaten anser sig ha hemviststatus, innebär inte samtidigt att båda staterna anser sig vara inkomstens källa. Vanligen är båda hemviststaterna ense om att bara det ena landet är källan till en viss inkomst. Om skatteavtalet bara tillåter beskattning vid källan, uppstår ingen dubbelbeskattning för denna inkomsts del.³⁸³ Nationell skattelagstiftning kan också befria vissa inkomster från skatt i det ena landet. Vid fall av dubbel hemvist uppstår därmed dubbelbeskattning inte tillnärmelsevis i fråga om alla inkomster. Om båda staterna avstår från beskattning kan t.o.m. nollbeskattning uppkomma. Nedan beskrivs beskattningen vid dubbel hemvist med hjälp av ett praktiskt exempel.

Skattesubjektet X är allmänt skattskyldigt i Finland och staten H, båda staterna anser sig vara skattesubjektets skatteavtalsmässiga hemvist. Avtalsparterna är ense om inkomstens källa och slag. Inkomsten har sin källa i Finland och skatteavtalet tillåter beskattning bara vid källan.³⁸⁴ I en dylik situation anser Finland troligen att det inte över huvud taget är fråga om en inkomst på vilken skatteavtalet tillämpas, eftersom inkomsten har sin källa i Finland och skattesubjektet är bosatt enligt ISkL 11 § och har sin hemvist enligt skatteavtalet i Finland, d.v.s. det finns ingen internationell dimension i fallet. Således beskattar Finland inkomsten som normalt för allmänt skattskyldiga. Staten H däremot anser sig också vara skattesubjektet X:s hemvist, men eftersom skatteavtalet bara tillåter beskattning vid källan, uppbärs ingen skatt i staten H. Däremot kan H enligt undantagandemetoden beakta inkomsten vid bestämmandet av progressionen på

³⁸³ Trots att inkomsten inte beskattas dubbelt kan den inverka på progressionen av annan inkomst i den stat som inte har beskattningsrätt.

³⁸⁴ Enligt OECD:s modellskatteavtal har källstaten uteslutande beskattningsrätt i t.ex. artikel 20 om beskattningen av studerande. Se *Rust 2011a*, s. 9.

annan inkomst. Således uppstår inte dubbelbeskattning, men den totala skattebördan kan trots allt öka på grund av progressionsverkan.

Den totala skatten kan också bli högre på andra än progressionsgrunder utan att dubbelbeskattning uppstår. Skattesubjektet X är bosatt i Finland och staten H enligt nationell rätt. Finland och H har slutit ett skatteavtal som motsvarar OECD:s modellskatteavtal. X arbetar i staten H men har familj i Finland och pendlar således mellan länderna. Finland anser att lönen får beskattas i H enligt skatteavtalet artikel 15(1) andra meningen, men att Finland i egenskap av hemvist har rätt att beskatta lönen efter att skatten i H avräknats. Sexmånadersregeln i ISkL 77 § tillämpas inte eftersom X vistas för mycket i Finland. H anser däremot att H enligt artikel 15(1) första meningen har ensamrätt att beskatta lönen, eftersom X har hemvist i H och arbetet utförs där. Om skatten är högre i Finland än i staten H, blir totalskattebördan således högre än om X bara hade hemvist i H. Dubbelbeskattning uppstår inte, eftersom Finland avräknar den skatt som betalts i H.

Dubbel hemvist leder inte heller till dubbel beskattning i fråga om inkomst som är skattefri enligt nationell rätt i det ena eller båda länderna. Skatteavtal utvidgar aldrig nationell rätt, varvid staten inte kan beskatta inkomsten i fråga trots att skatteavtalet skulle ge rätt därtill. Vi antar en situation där en finsk medborgare arbetar i t.ex. ett år i staten H. Enligt OECD:s modellskatteavtal artikel 15(1) får lön bara beskattas i hemvisten om arbetet utförs där. Eftersom staten H anser sig vara den enda rättmätiga hemviststaten, och arbetet har utförts där, är det uppenbart att H får fullt ut beskatta lönen. Sexmånadersregeln i ISkL 77 § tillåter i vilket fall som helst inte beskattning i Finland. I en sådan situation uppstår ingen dubbelbeskattning, och någon progressionsinverkan uppstå inte heller i Finland.³⁸⁵ Även i fråga om dividend som utbetalas från ett onoterat finskt bolag uppstår inte nödvändigtvis dubbelbeskattning, eftersom Finland inte beskattar sådan dividend förutsatt att vissa villkor uppfylls. Om dividenden däremot beskattas i det andra landet, uppstår ingen nollbeskattning.

Det finns gott om exempel där partiell dubbelbeskattning uppstår. Med partiell dubbelbeskattning avses i detta sammanhang situationer där endast en del av skatten i den andra staten gottgörs. Partiell dubbelbeskattning i fall av dubbel hemvist uppstår enkelt om källstaten får beskatta inkomsten i fråga med en viss skatteprocent och hemviststaten får beskatta samma inkomst efter att skatten i källstaten avräknats. Vidare förutsätts att skatteprocenten i skatteavtalet är lägre än den skatt som uttas av allmänt skattskyldiga med hemvist i staten.

³⁸⁵ Skattefri inkomst enligt ISkL 77 § inverkar inte på progressionen av annan inkomst från Finland. Se t.ex. *Manninen*, s. 25.

Vi tänker oss en situation där skattesubjektet är samtidigt bosatt i Finland och i staten H enligt nationell rätt, och vardera landet anser sig vara den skatteavtalsmässiga hemvisten. Skattesubjektet erhåller ränta från staten H och inkomstens slag och källa är ostridiga. Skatteavtalet tillåter att källstaten får ta ut en skatt på t.ex. 15 %. Nationell rätt tillåter däremot en beskattning på 20 %. Eftersom staten H anser sig vara skattesubjektets hemvist enligt skatteavtalet och inkomsten har sin källa inom staten, uttar H i stället 20 % enligt nationell rätt. Finland anser dock att hemvisten är i Finland och att skatteavtalet bara tillåter en skatteprocent på 15 %. Således godkänner de finska myndigheterna att inkomsten har sin källa i staten H, men anser att beskattningen varit skatteavtalsstridig. I Finland gottgörs inte skatteavtalsstridig skatt.³⁸⁶ Därmed avräknas utländsk skatt bara till 15 %, varefter normal skatt på kapitalinkomst påförs. Skillnaden mellan 15 % och 20 % förblir således oavräknad och dubbelbeskattning uppstår till denna del.

Full dubbelbeskattning uppstår främst i situationer där båda hemviststaterna anser sig ha uteslutande rätt att beskatta viss inkomst. Ett gott exempel är situationer där det dubbelt bosatta skattesubjektet får royaltyinkomster.³⁸⁷ Royalty beskattas enligt OECD:s modellskatteavtal artikel 12(1) bara i mottagarens hemviststat. I finska skatteavtal beviljas dock ofta också källstaten beskattningsrätt.³⁸⁸ I detta exempel har skatteavtalet slutits enligt OECD:s modell, och royaltyn har sin källa i den ena avtalsstaten. I en dylik situation kan inkomsten bara beskattas i hemviststaten. Eftersom båda staterna anser sig vara skattesubjektets hemvist, och källstaten saknar beskattningsbehörighet, kommer båda staterna att beskatta royaltyn utan att beakta hur den andra staten beskattar. Finland gottgör enligt huvudregeln inte skatteavtalsstridig beskattning,³⁸⁹ och eftersom Finland anser sig vara hemvisten och hemvisten har ensamrätt att beskatta, är beskattningen i den andra staten skatteavtalsstridig ur Finlands perspektiv.

³⁸⁶ Finska skattemyndigheter gottgör inte mer skatt än vad skatteavtalet tillåter. Se *Räbinä – Nykänen 2009*, s. 447, *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 56 och 61–62 samt *Nykänen 2012b*, s. 150. Se även HFD 2011:101, i vilket Finland inte avräknade källskatt på royaltyer påford enligt artikel 12 i skatteavtalet i källstaten, då Finland ansåg att inkomsten *de facto* var normal inkomst från näring som skulle beskattas endast i Finland enligt skatteavtalets artikel 7.

³⁸⁷ Om beskattningen av royaltyinkomster för utflyttade finska medborgare, se t.ex. *Andersson 2007b*, s. 445–446.

³⁸⁸ Skatteavtalet med Georgien tillåter dock beskattning bara i hemviststaten. I skatteavtalet används begreppet ”only in that other state”, vilket innebär att källstaten inte får beskatta inkomsten över huvud taget. Skatteavtalet med Georgien, artikel 12, FördrS 76/2008. Se även *Pettersson*, s. 148.

³⁸⁹ *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*, s. 61–62 och *Räbinä – Nykänen 2009*, s. 447.

8.8.3 Triangulära situationer

Triangulära situationer är problematiska då dubbel hemvist föreligger. Detta beror på att den dubbelbeskattning som uppstår i en triangulär situation inte löses genom vare sig reglerna om annan inkomst enligt artikel 21(1) eller kommentarerna till artikel 4(1). Hur beskattningen utformas i praktiken beror på flera faktorer. En av de mest avgörande faktorerna är huruvida skatteavtal slutits mellan samtliga inblandade stater eller inte. Likaså påverkas beskattningen av vilken typ av inkomst det är fråga om. Utgången i ärendet kan variera mellan allt från ingen dubbelbeskattning till full dubbelbeskattning i två stater. Det är omöjligt att ge exempel på samtliga kombinationsmöjligheter. Således utgås här från en situation där skatteavtal har slutits mellan alla inblandade stater och det inte råder någon oklarhet om inkomstens slag eller källa. I följande exempel motsvarar skatteavtalen OECD:s modellskatteavtal. Skattesubjektet X är bosatt enligt nationell rätt och har hemvist enligt skatteavtalet samtidigt i både Finland och staten H. Dessutom erhåller han inkomst från staten K (källan), med vilken både Finland och H ingått separata skatteavtal.

En triangulär situation vid dubbel hemvist är i den mening intressant att det förekommer två skatteavtalsrelaterade konflikter och tre inblandade skatteavtal: skatteavtalen Finland – H, Finland – K och H – K. Den första konflikten gäller bestämmandet av hemvist enligt skatteavtalet Finland – H. Den andra konflikten gäller huruvida inkomsten från den tredje staten skall beskattas enligt skatteavtalet Finland – K eller enligt skatteavtalet H – K. Den första konflikten orsakar den andra. I detta sammanhang ges exempel på hur beskattningen skulle kunna utformas.

I praktiken anser både Finland och den andra hemviststaten H att de har ensamrätt att beskatta inkomsten från en tredje stat i enlighet med artikel 21(1) eller direkt på basis av respektive fördelningsartikel. Artikel 21(1) enligt skatteavtalet Finland – H tillåter beskattning av inkomst från en tredje stat bara i hemviststaten. Dessutom måste det nya stycket i kommentarerna till artikel 4(1) beaktas.³⁹⁰ Om Finland betraktar sig som hemviststaten, d.v.s. den vinnande staten i hemvistkonflikten mellan Finland och H, anser Finland att staten H skall avstå från att yrka på hemvist i andra skatteavtalsförhållanden. Således anser Finland att staten H inte kan anse sig vara hemviststat i förhållandet H – K, eftersom staten är förlorande stat i skatteavtalsförhållandet Finland – H. Således uppfylls inte det villkor i artikel 1 i skatteavtalet K – H som säger att skatteavtalet bara tillämpas om skattesubjektet har hemvist i den ena eller båda staterna. Den andra hemviststaten H uppfattar Finlands situation på motsvarande sätt.

³⁹⁰ Punkt 8.2 i kommentarerna till artikel 4(1), *OECD 2010*, s. 84.

Utgången blir med andra ord att både Finland och staten H vill beskatta inkomsten från en tredje stat utan att beakta beskattningen i den andra hemviststaten, eftersom denna stats beskattning anses skatteavtalsstridig. Full dubbelbeskattning uppstår om både skatteavtalet Finland – K och skatteavtalet H – K ger hemviststaten uteslutande beskattningsrätt. I detta fall beskattas inte inkomsten vid källan över huvud taget, utan bara i Finland och H. Om däremot inkomsten enligt båda skatteavtalen bara får beskattas vid källan, uppstår ingen dubbelbeskattning, men både Finland och H kan enligt undantagandemetoden låta inkomsten påverka progressionen av annan inkomst. Trippel- eller dubbelbeskattning uppstår, beroende på hur man ser på saken, om källstaten enligt båda skatteavtalen har rätt att utta en viss skatt, varefter hemviststaten får avräkna källstatens skatt och därefter påföra egen skatt. I detta fall beskattas inkomsten egentligen tre gånger, först i källstaten och därefter i de båda hemviststaterna. Dubbelbeskattningen uppstår till den del båda hemviststaterna beskattar samma inkomst efter avräkning av källskatten.

Situationen blir däremot betydligt mera komplicerad om skatteavtalen Finland – K och H – K har olika regler avseende samma inkomst. Frågan uppstår vilken skatteprocent som skall tas ut om t.ex. skatteavtalet Finland – K bara tillåter en skatt på 10 %, medan skatteavtalet H – K tillåter en beskattning på 15 %. Likaså kan det hända att källstaten saknar beskattningsrätt enligt det ena skatteavtalet, men har rätt att utta skatt enligt det andra avtalet. Problemet ligger i att skattesubjektet är bosatt i två stater, varvid kriterierna i artikel 1 i två skatteavtal uppfylls. Källstaten saknar behörighet att uttala sig om kriterierna i artikel 1 uppfylls, eftersom källstaten inte kan bestämma om boende för andra staters del. Således måste källstaten bara bestämma enligt vilket skatteavtal inkomsten beskattas. I dessa fall finns det två sätt att gå till väga. Källstaten kan för det första ta det säkra före det osäkra och påföra den högre skatten för att inte riskera att förlora skatteinkomster. För det andra kan källstaten välja att beskatta enligt den lägre av de två skattesatserna för att inte ta ut för hög skatt enligt något av skatteavtalen. Det är alltid tillåtet att utta lägre skatt än skatteavtalet tillåter, medan ett högre skatteuttag leder till skatteavtalsstridig beskattning. Dessutom finns det skäl att nämna att skatteavtal begränsar nationell rätt. Om det då finns två samtidigt tillämpliga skatteavtal, gäller det skatteavtal som begränsar nationell rätt mest.³⁹¹ Att källstaten väljer att uppbära den lägre av skatterna ändrar dock inte det faktum att skattesubjektet eventuellt utsätts för dubbelbeskattning.

³⁹¹ Se *González-Márquez*, s. 298 och *van Raad* 1993, s. 301. Om diskussionen kring vilket skatteavtal som skall tillämpas, se *Kosters* 2009, s. 375–376 och *Avery Jones* 1999a, s. 34.

8.8.4 Undanröjande av dubbelbeskattning

I fall av dubbel hemvist fungerar de sedvanliga metoderna för att undanröja dubbelbeskattning inte tillfredsställande. För att undanröja dubbelbeskattning som inte åtgärdas genom skatteavtalets bestämmelser måste specialstadganden tillämpas. Både skatteavtalet och nationell rätt innehåller regler som blir tillämpliga vid dubbel hemvist. På skatteavtalsnivå är det främst artikel 25 om ömsesidig överenskommelse som blir aktuell. På nationell skattelagstiftningsnivå är det främst BFörfL 89 § och SkUppbL 35–35 a § som kan bli tillämpliga.

Att dubbel hemvist är för handen innebär inte automatiskt att också dubbelbeskattning skulle uppstå. Om dubbelbeskattning uppstått, finns det två saker som skattesubjektet kan göra. Han kan antingen söka ändring i det land som han anser ha förfarit felaktigt vid bestämmandet av hemvisten eller skattskyldigheten, eller så kan han yrka på ömsesidig överenskommelse i enlighet med artikel 25 i skatteavtalet mellan hemviststaterna. Nationella rättelsemöjligheter eller besvärsvägar är ändamålsenliga om det är uppenbart att den ena staten förfarit felaktigt. Nationella besvärsvägar kan dock ta lång tid och resulterar inte nödvändigtvis i ett önskvärt slutresultat. Dessutom kan skattesubjektet sakna den kunskap som krävs för att bestämma vilken stat som borde vara källstat enligt artikel 4 i skatteavtalet. Om inte nationella rättsmedel leder till resultat, kan ömsesidig överenskommelse aktualiseras, förutsatt att villkoren för förfarandet uppfylls.³⁹²

Den ömsesidiga överenskommelsen kan självfallet resultera i flera olika lösningar. Om den ena staten avstår från sitt yrkande på hemvist skall denna stat rätta beskattningen, varvid den dubbla beskattningen upphör. Om däremot parterna inte kan enas om vilken stat som är hemvist och vilken stat källstat, kan parterna fortfarande enas om hur den resulterande dubbelbeskattningen skall åtgärdas. I praktiken innebär detta att parterna genom en ömsesidig överenskommelse avtalar om att den ena staten undanröjer dubbelbeskattningen till den del den gäller en viss inkomst eller skatt, varefter den andra staten undanröjer dubbelbeskattningen till övriga delar. Således bidrar båda parterna till att den dubbla beskattningen undanröjs. BFörfL 89.3 § möjliggör de åtgärder som förutsatts av Finland. Skattesubjektet kan också enligt SkUppbL 35–35 a § ansöka om betalningsarrangemang i Finland. Av synnerligen vägande skäl kan betalningsarrangemang också omfatta ränta.

I sällsynta fall lyckas parterna inte enas om hemvisten eller undanröjande av dubbelbeskattning. I en sådan situation blir den dubbla beskattningen beroende

³⁹² Villkoren för när förfarandet är möjligt varierar lite mellan olika skatteavtal. Se närmare avsnitt 7.6.3.

av avtalsparternas unilaterala åtgärder enligt nationell lagstiftning. Någon full garanti att all dubbelbeskattning undanröjs kan inte ges, eftersom staterna inte koordinerar sina åtgärder. Den dubbla beskattningen åtgärdas i Finland i sista hand genom BFörfL 89.3 §. Undanröjandet av dubbelbeskattningen är i dessa fall till en viss grad beroende av skattesubjektets egen aktivitet, eftersom BFörfL 89.3 § förutsätter att skattesubjektet ansöker om befrielse från skatt. En ansökan garanterar dock inte befrielse, eftersom befrielse är beroende av en ändamålsenlighetsprövning. Det kan också vara skäl att söka om befrielse i den andra staten, förutsatt att denna stats nationella lagstiftning innehåller denna möjlighet. Detta gäller särskilt vid dubbelbeskattning av sådan inkomst som har sin källa i Finland. Dubbelbeskattning av inkomst från utlandet undanröjs enklare i Finland än dubbelbeskattning av inkomst med källa i Finland.

8.9 TRIPPELBOENDE

Med trippelboende avses att en person enligt nationell rätt anses samtidigt bosatt i tre länder. Trippelboende kan uppstå i t.ex. sådana situationer där skattesubjektet har ett egentligt hem där han har familj och alla personliga kontakter, samtidigt som han varje vecka arbetar i minst två andra länder. Fall av trippelboende kan grovt delas upp i tre olika situationer: fall där ett multilateralt skatteavtal tillämpas (d.v.s. det nordiska skatteavtalet), fall där tre olika skatteavtal tillämpas och fall där inget eller bara något skatteavtal ingåtts mellan de inblandade staterna. Den förstnämnda situationen är förmodligen den minst problematiska, eftersom det nordiska skatteavtalet har anpassats för att också kunna hantera sådana situationer. Självfallet kan tolkningskonflikter uppstå, men till skillnad från de övriga situationerna finns det bara ett avtal att tillämpa.³⁹³

I de fall där separata skatteavtal ingåtts mellan alla tre stater där boende föreligger uppstår frågan vilket land som skall anses vara den skatteavtalsmässiga hemvisten. Vanligen är anknytningarna klart starkast till ett land, varvid anknytningarna till de övriga länderna är främst av ekonomisk karaktär. Således yrkar knappast alla länder på skatteavtalsmässigt hemvist. Situationen kan bäst beskrivas med hjälp av ett exempel. Skattesubjektet X anses samtidigt bosatt enligt nationell rätt i staterna A, B och C. Enligt skatteavtalet A – B har X sin hemvist i staten A. Om kommentarerna till artikel 4³⁹⁴ efterlevs, kan staten B inte längre

³⁹³ För ett fall av trippelboende inom Norden, se Helsingfors FD:s beslut 14.2.2008 nr. 08/0122/4 (Opubl.). HFD beviljade inte besvärstillstånd i målet, se HFD 22.12.2009 l. 3669 (Opubl.).

³⁹⁴ I kommentarerna till artikel 4(1) nämns att artikeln inte täcker personer som enligt ett annat skatteavtal har sin skatteavtalsmässiga hemvist i en tredje stat, trots att personen enligt nationell

yrka på hemvist i skatteavtalet B – C. Däremot säger artikel 4 i avtalet A – B inget om förhållandet A – C. Det måste således separat avgöras mellan A och C var X har sin hemvist enligt skatteavtalet A – C. I en optimal situation skulle X anses ha sin hemvist i staten A enligt skatteavtalet A – C. I detta fall skulle skatteavtalen A – B och A – C avgöra hemvisten till A:s fördel, varför skatteavtalet B – C skulle sakna relevans.

I de fall där inget skatteavtal har ingåtts mellan samtliga inblandade stater är situationen i stort sett densamma som vid dubbelboende då skatteavtal inte förekommer, d.v.s. undanröjande av dubbelbeskattning sker särskilt i varje land enligt den nationella lagstiftningen där. Beskattningen i en trippelboendesituation blir dock betydligt svårare att lösa än i en dubbelboendesituation, i och med att samtliga länder där boende föreligger kan göra anspråk på full rätt att beskatta skattesubjektet för dennes globala inkomster. Ju flera former av inkomster som är inblandade, desto besvärligare blir situationen, speciellt om inkomsterna har sin källa i olika stater.

Om skatteavtal bara ingåtts mellan två av boendeländerna, t.ex. staterna A och B, blir beskattningen något klarare. I detta fall skulle staten B, som anses vara källstaten i förhållandet A – B, enligt artikel 21 i skatteavtalet inte ha rätt att beskatta skattesubjektets inkomster från tredje stater. Således undanröjs inverkan av staten B i huvudsak. Däremot förblir den skatteavtalslösa situationen mellan staten A och C bestående. Till denna del kan beskattningen i mångt och mycket påminna om en dubbelboendesituation där skatteavtal saknas.

Sammanfattningsvis kan konstateras att OECD:s modellskatteavtal har anpassats för dubbelboendesituationer och triangulära situationer med högst två boendeländer. För fall av trippelboende finns ingen färdig lösning, och artikel 21 samt kommentarerna till artikel 4 löser problemet bara delvis. Särskilt problematiska är de fall av trippelboende där inget skatteavtal ingåtts. Trippelboende är trots allt ytterst sällsynt och frågan är huruvida det är ändamålsenligt att beakta dessa situationer vid utvecklandet av modellskatteavtalet. Också av praktiska skäl torde trippelboende, i sådana fall där skatteavtal inte har ingåtts, inte vara särskilt relevant för Finlands del. De närmast belägna länderna med vilka Finland inte ingått skatteavtal ligger på så långt avstånd att frekventa resor mellan länderna i praktiken är omöjliga. Fall av trippelboende avgörs således bäst genom nationell rätt i varje land eller genom ömsesidiga överenskommelser, förutsatt att skatteavtal förekommer.

rätt också har hemvist i den första staten. Se punkt 8.2 i kommentarerna till artikel 4(1), *OECD 2010*, s. 84.

8.10 AVSAKNAD AV BOENDE

Att inte över lag vara allmänt skattskyldig är i princip möjligt, men i praktiken svårt att uppnå för finska medborgare. Enligt huvudregeln anses en finsk medborgare ha väsentliga anknytningar till Finland så länge han inte bosatt sig stadigvarande på någon annan ort.³⁹⁵ Om en finsk medborgare således lämnar Finland och därefter flyttar från land till land, eller t.ex. seglar världen runt, anses han ha väsentliga anknytningar till Finland och beskattas som allmänt skattskyldig. Det är dock oklart om avsaknad av fast boende i ett annat land duger som grund för allmän skattskyldighet efter att tre år förflutit sedan utflyttningsåret. Sannolikt är dock att avsaknad av boende inte efter treårstiden ensamt räcker som grund för allmän skattskyldighet.³⁹⁶ En utländsk medborgare som är bosatt i Finland faller inte under treårsregeln och kan således flytta utan att han anses allmänt skattskyldig i Finland.³⁹⁷ Om personen i fråga flyttar från land till land utan att uppfylla kriterierna för allmän skattskyldighet någonstans, är det tänkbart att han inte beskattas för sina globala inkomster i något land.

Fullständig avsaknad av boende kan i vissa fall vara fördelaktigt, men kan betraktas som oönskvärt av dels skattemässiga, dels också av andra orsaker. Vi föreställer oss en situation där skattesubjektet flyttar från Finland och inte anses bosatt vare sig i Finland eller någon annanstans. Först uppstår frågan hur han skall beskattas för inkomst från Finland. Eftersom personen inte är bosatt någonstans kan inget skatteavtal tillämpas, varför personen beskattas som begränsat skattskyldig enligt nationell rätt. Därmed beläggs de flesta inkomster med källskatt enligt KällSkL. Beskattningen enligt KällSkL är bruttobeskattning, varvid utgifter för inkomstens förvärvande inte kan dras av. Skatten i Finland är i dessa fall ofta högre än om skatteavtal hade funnits. Om boende saknas helt kan beskattningen vara fördelaktig, särskilt om det är fråga om inkomst som inte källbeskattas i Finland. Således kan skattesubjektet erhålla skattefritt från Finland t.ex. ränteinkomster och överlåtelsevinster³⁹⁸ från aktier.

Man får dock inte glömma de övriga aspekterna av boendet. Att fullständigt sakna boende leder enkelt till att skattesubjektet faller utanför den sociala tryggheten och andra samhälleliga tjänster. Således lönar det sig snarast att försöka ha

³⁹⁵ Se *Kansainvälinen verotuksen käsikirja* 2013, s. 17–18.

³⁹⁶ Att sakna fast boende i utlandet är enligt *Niskakangas* ingen grund att i längden anse en finsk medborgare allmänt skattskyldig i Finland. Se *Niskakangas* 1987, s. 69.

³⁹⁷ Det kan dock väl hända att något annat land, t.ex. det land där personen är medborgare, gör anspråk på rätten att beskatta honom som allmänt skattskyldig trots att personen inte bosatt sig för längre perioder någonstans.

³⁹⁸ Om beskattningen av begränsat skattskyldigas överlåtelsevinster, se *Räbinä – Nykänen* 2009, s. 456 ff. och *Nykänen* 2012b, s. 143 ff.

boendestatus i ett land med låg skatt och med vilket Finland slutit ett skatteavtal, som i huvudsak ger beskattningsrätten till hemviststaten. Också de samhällseliga tjänsterna väger tungt vid valet av detta land.

8.11 SAMMANFATTNING

Syftet med detta kapitel har varit att behandla skattekonsekvenserna av dubbelboende. Först har beskattningen av vissa i dubbelboendesituationer särskilt relevanta inkomster utretts. Till dessa hör bl.a. lön för arbete utfört i utlandet och dividend från onoterade bolag. Dessa inkomster är befriade från skatt i Finland, varvid dubbelbeskattning inte kan uppstå även om det andra boendelandet beskattar inkomsten i fråga. Därefter har MetodL:s stadganden om undanröjande av dubbelbeskattning behandlats. Två metoder tillämpas vid undanröjande av dubbelbeskattning: undantagande- och avräkningsmetoderna. Avräkningsmetoden är den klart vanligaste metoden. Problemet med denna metod är att den bara avräknar statsskatt eller skatt som nämns i skatteavtalet. Om inte MetodL förmår undanröja dubbelbeskattningen kan i sista hand BFörFL 89 § och SkUppbL 35–35 a och 38 a § tillämpas. Dessa normer är beroende av prövning och ger ingen säker lösning på dubbelbeskattningen. I fråga om skatteavtalssituationer är det främst BFörFL artikel 89.3 § som blir aktuell. En viktigt iakttagelse i kapitlet var att ett beslut om undanröjande av dubbelbeskattning enligt BFörFL 89.3 § i princip måste fattas särskilt för varje år.

Därefter har jag behandlat i vilka fall full, partiell eller ingen dubbelbeskattning uppstår vid de olika formerna av dubbelboende. Trippelboende och avsaknad av boende har också granskats kort. I behandlingen gavs konkreta exempel på hur beskattningen fastställs i olika konstellationer. Den kanske mest intressanta delen gällde beskattningen i de fall där skatteavtalet inkluderar treårsregeln. Även om de skatteavtal som inkluderar treårsregeln ger Finland en bred beskattningsbehörighet, har Finland i praktiken tillämpat denna beskattningsbehörighet bara i vissa fall. Treårsregeln anses inte kunna utvidga beskattningsbehörigheten t.ex. då skatteavtalet anger klara skatteprocenter som skall tillämpas i Finland.

Till behandling togs också hur progressionen i Finland påverkas när Finland är källstat enligt skatteavtalet, trots att personen är allmänt skattskyldig enligt nationell rätt. Även avdrag och förluster i gränsöverskridande situationer behandlades. Särskilt problematiska visade sig de situationer vara då en utgift relaterar till en inkomst som inte kan beskattas i Finland, samt skattesubjektet har andra inkomster som får beskattas i Finland. Om Finland inte är hemviststat uppstår frågan om utgifterna för den skattefria inkomsten kan dras av från in-

komsterna som får beskattas i Finland. Även vid t.ex. förluster i utlandet uppstod flera oklara frågor.

Det har framkommit att dubbelboende inte nödvändigtvis alltid är ett problem vid beskattningen av fysiska personer. Detta gäller särskilt i de fall där skatteavtal slutits och bara det ena boendelandet är den skatteavtalsmässiga hemvisten. När skatteavtalet bestämmer hemvisten, uppstår bara vissa intressanta eller problematiska situationer med hänsyn till dubbelboende. Om inget skatteavtal däremot har slutits eller dubbel hemvist föreligger, kan dubbelbeskattning relativt enkelt uppstå. Men inte heller dessa situationer resulterar alltid i dubbelbeskattning. Detta gäller särskilt i sådana fall där skattesubjektet bara har en eller högst ett par olika former av inkomster som kan beskattas endast i den ena av hemviststaterna. Progressionsverkan kan också vara minimal, om skattesubjektet inte har inkomster som den undantagna inkomsten kan påverka i progressionshänseende. Således kan det väl hända att skattesubjektet har dubbel hemvist eller dubbelboende utan att han är medveten om det eller lider av det. Dylika situationer kan uppstå när en finsk medborgare flyttar utomlands för ett eller högst några år för att arbeta och inte kontakter skattemyndigheterna för att kontrollera sin beskattningsmässiga situation. I de fall där skattesubjektet däremot har flera olika former av inkomst, utgifter och eventuellt förluster, samt att dessa anknyter till flera olika länder, kan de skattemässiga konsekvenserna av dubbelboende eller den dubbla hemvisten vara av avgörande betydelse för skattesubjektet.

Således är dubbelboendet ur skattesynpunkt ofta relativt oproblematiskt till den del dubbelbeskattning inte uppstår. Däremot kan nog dubbelboende, trots att dubbelbeskattning inte uppstår, ha andra konsekvenser för skattesubjektet. Detta kan bero på många orsaker, som t.ex. skillnader i beskattningen av allmänt och begränsat skattskyldiga eller rätten att göra avdrag och använda förluster. Man måste också hålla i minnet att undantagen inkomst, som inte orsakar dubbelbeskattning, kan inverka på progressionen av annan inkomst, och på detta sätt ha skattekonsekvenser. Vidare kan påpekas att dubbelboendet orsakar administrativa skyldigheter, som skyldighet att deklarerar inkomster i två stater, vilket å sin sida kan vara arbetskrävande. Dubbelboendesituationen är således trots allt ofta ofördelaktig för skattesubjektet även om ingen dubbelbeskattning tekniskt sett skulle förekomma. Dubbelboendesituationer kan således inte bara bedömas utifrån huruvida dubbelbeskattning förekommer eller inte. För att få en uppfattning om den verkliga totalskattebördan måste en dubbelboendesituation jämföras med en situation där inget dubbelboende förekommer.

9 Avslutning

9.1 ALLMÄNT

Dubbelboende är ett både teoretiskt intressant och praktiskt relevant tema. Teoretiskt intressanta frågeställningar återfinns t.ex. i EU-rättens förhållande till boendet, tolkningen av hemvistbegreppet samt de olika nationella boendebegreppens inverkan på varandra. Ur en fysisk persons perspektiv är de praktiskt sett mest relevanta frågorna anknutna till bestämmandet av den nationella skattskyldigheten, avgörandet av hemvisten och särskilt skattekONSEKVENSerna av dubbelboendet. Ur fiskus perspektiv hör däremot bestämmandet av den nationella beskattningsbehörigheten till de mest relevanta frågorna. I detta arbete har samtliga ovan nämnda teoretiskt intressanta och praktiskt relevanta delar av dubbelboendet behandlats.

Först har regleringen av boende och dubbelboende behandlats på ett nationellt plan, varefter behandlingen övergått till ett internationellt plan. Utgångspunkt togs i den nationella regleringen av boende i inkomstbeskattningen, därefter behandlades boendebegrepp i annan nationell lagstiftning och i kapitel 4 genomfördes en jämförelse med andra länders boendebegrepp. Boende i nationell skattelagstiftning avslutades med en granskning av boendereglerernas EU-konformitet. På det internationella planet behandlades först hur skatteavtal skall tolkas, varefter regleringen av hemvist i skatteavtal togs upp. I flera fall har framställningen gått från det historiska till nutiden. Till sist genomfördes en konsekvensbedömning av dubbelboendet.

Detta avslutande kapitel består av två helheter. Först återges i korthet de mest centrala iakttagelserna i arbetet. Behandlingen av de centrala iakttagelserna följer kapitelstrukturen i arbetet. I den andra delen av detta kapitel kommer jag att peka på några reformbehov som uppdagats samt presentera förbättringsförslag. Av förståeliga skäl har det inte varit möjligt att behandla samtliga problem och brister som lyfts fram i arbetet. Problemen kan i sin tur delas upp i två större helheter: orsaker till att dubbelboende och dubbel hemvist uppstår och konsekvenserna därav. I detta kapitel föreslås förbättringar vad gäller båda. Reformförslagen har delats upp beroende på om de gäller nationell rätt eller internationell rätt. Till den del reformbehoven hänför sig till den finska nationella lagstiftningen har främst boende enligt ISkL, undanröjande av dubbelbeskattning och det förfarande som gäller ömsesidiga överenskommelser behandlats. Således görs inga förbättringsförslag i fråga om de övriga boendebegreppen i skatte- och socialskyddslagstiftning. Till den del reformbehoven däremot gäller den interna-

tionella dimensionen av arbetet har bara hemvistbegreppet, tolkningsregler och ömsesidiga överenskommelser i OECD:s modellskatteavtal och vissa EU-rättsliga aspekter behandlats. Således ges inga förbättringsförslag till t.ex. andra länders nationella regler om skattskyldighet. Förbättringsförslagen fokuserar på de delområden av detta arbete där reformbehovet enligt min bedömning är som störst.

9.2 CENTRALA IAKTTAGELSER

Detta arbete inleddes med en redogörelse för boendereglerna i Finland. Allmän skattskyldighet uppkommer till följd av vistelse i sex månader eller boende. Finska medborgare som flyttar utomlands täcks dessutom av en treårsregel som innebär att skattskyldighet fortsätter i tre år efter utflyttningsåret, förutsatt att skattesubjektet inte kan visa att han saknar väsentliga anknytningar. Kriterierna för när skattskyldighet uppkommer och upphör analyserades ingående. I samband med denna analys blev det klart att den finska regleringen av skattskyldighet är delvis problematisk. Det framkom bl.a. att det för tillfället är delvis oklart vad som utgör väsentliga anknytningar, särskilt huruvida social trygghet kan vara en anknytning. Dessutom visades att det är oklart hur vistelsedagarna skall beräknas vid halvårsregeln. Det är inte heller klart hur lång en vistelse i utlandet måste vara för att avbryta halvårsregeln. Således saknas det entydiga gränser för hur allmän skattskyldighet uppkommer och upphör. Den ovisshet som råder minskar den rättsliga förutsebarheten och därmed också den skattskyldiges rätts-säkerhet.

I det tredje kapitlet redogjordes för andra boendebegrepp som förekommer i nationell skattelagstiftning och därtill relaterad lagstiftning. Boendebegreppet i arvs- och gåvobeskattningen, bilbeskattningen, kommunalbeskattningen samt socialskyddslagstiftningen behandlades. Denna redogörelse hade som syfte att först och främst ge perspektiv på boendebegreppet i inkomstbeskattningen, men också att utreda huruvida boende enligt ett regelsystem kan påverka ett annat. Den centrala iakttagelsen i detta kapitel var att boende för inkomstskatteändamål kan påverka boende för andra skatteändamål. Denna inverkan är mestadels ensidig. Bara i fråga om social trygghet kunde det visas att Skatteförvaltningen anser social trygghet i Finland utgöra en väsentlig anknytning till Finland enligt ISkL 11 §. I samband med frågan om social trygghet framkom att begreppet ”social trygghet”, såsom Skatteförvaltningen använder det, är ett mycket omfattande begrepp, och att den sociala tryggheten kan utformas på olika sätt vid utflyttning. Man kan således inte utgå ifrån att social trygghet alltid skulle utgöra en väsentlig anknytning. En annan intressant iakttagelse var att boendekriterierna till flera

delar påminner om varandra i de olika lagarna. Det viktigaste fyndet i kapitlet var att boenderegleringen i arvs- och gåvobeskattningen, bilbeskattningen, kommunalbeskattningen och socialskyddslagstiftningen inte kan fungera som modell för inkomstbeskattningen. Dessa lagar är anpassade för andra situationer än inkomstskattelagstiftningen. Modell för hur boendebegreppet i ISkL kunde moderniseras får således tas från annat håll.

Kapitel fyra innehöll en rättsjämförande analys av regleringen av allmän skattskyldighet i flera för Finlands del viktiga länder. Till behandling togs regleringen av allmän skattskyldighet i Sverige, Norge, Danmark, Tyskland, Storbritannien och USA. Syftet med kapitlet var att ge perspektiv på de finska reglerna av bosättning, samt att ge idéer för hur lagstiftningen kunde utvecklas. Samtidigt påvisade också hur dubbelboende kan uppkomma. Det framkom att dubbelboende uppstår på olika sätt i förhållande till de olika länderna. Dubbelboende uppkommer genom att de nationella reglerna om skattskyldighet i de olika länderna tidsmässigt överlappar varandra. I vissa fall uppstår dubbelboende enklare än andra. Kapitlet bidrog också med andra intressanta iakttagelser. Det framkom att regleringen av skattskyldighet i Finland är föråldrad i förhållande till de flesta jämförelseländer. I de andra länderna har reglerna moderniserats nyligen, och kännetecknande för denna modernisering har varit att medborgarskapet förlorat sin betydelse för beskattningsändamål. Det är således motiverat att se över regleringen av allmän skattskyldighet i Finland. Dessutom visade sig flera av jämförelseländerna ha både striktare och mindre flexibla regler för skattskyldighet än Finland. Trots oklarheterna i den finska regleringen av allmän skattskyldighet har det finska systemet ett antal klara fördelar. Vistelse under tidigare år tas inte retroaktivt i betraktande vid halvårsregeln, och allmän skattskyldighet för finska medborgare kan upphöra vid utflyttning, om skattesubjektet visar avsaknad av väsentliga anknytningar.

I kapitel fem togs ställning till den finska regleringen av skattskyldighet samt dubbelbeskattningsproblematiken i förhållande till gällande EU-rätt. Boendereglererna analyserades främst med tanke på den fria rörligheten och diskrimineringsförbudet. Starka argument anfördes såväl för som emot treårsregelns godtagbarhet enligt EU-rätten. Jag anser dock att argumenten för att treårsregeln är förenlig med EU-rätten väger tyngre än argumenten mot. Någon klarhet i saken fås inte innan EU-domstolen tar ställning till den finska treårsregeln, om inte Finland moderniserar sin reglering av boende. Utöver detta behandlades också hur dubbelbeskattning bedöms ur EU-rättens synvinkel. Slutresultatet var att sådan dubbelbeskattning som beror på parallellt utövande av beskattningsbehörighet inte är EU-stridigt enligt målen *Block* och *Damseaux*.¹ Den dubbelbeskattning

¹ C-67/08 *Block* och C-128/08 *Damseaux*.

som uppstår vid olöst dubbelboende eller dubbel hemvist beror i slutändan på en parallell utövning av beskattningsbehörighet. Det att dubbelbeskattning har ansetts tillåten vid parallell utövning av beskattningsbehörighet kan anses problematiskt, och kommissionen har börjat utreda frågan.

Dubbel hemvist uppstår enkelt till följd av att två stater tolkar skatteavtalet olika. Således spelar tolkningen av skatteavtalet en avgörande roll i dubbelboendekonflikter. Tolkning av skatteavtal har behandlats i kapitel 6. Av granskningen framgick att det i nationell rätt saknas klara regler om tolkningen av skatteavtal och andra internationella överenskommelser. Således måste man i den mån det är möjligt ty sig till nationella tolkningsprinciper. Skatteavtalen innehåller dock en artikel om skatteavtalstolkning, nämligen artikel 3(2). Denna artikel är likväl oklar till sin utformning och berättigar till flera olika uppfattningar av hur skatteavtalet skall tolkas. Tolkningsregler finns också i Wienkonventionen artiklarna 31–33. Dessa tolkningsregler är dessvärre inte heller särskilt klara och tydliga. I kapitlet visades således att tolkningen av skatteavtal är en problematisk fråga som saknar enkla svar. Tolkningskonflikter, särskilt gällande t.ex. hemvisten, uppstår lätt. Vid tolkningskonflikter kan de omfattande kommentarer som OECD och FN har publicerat till modellskatteavtalen vara till hjälp. Problemet ligger dock i vilket tolkningsvärde som skall tillskrivas kommentarerna. I kapitlet redogjordes för faktorer som kan tänkas inverka på kommentarernas tolkningsvärde. Jag kom fram till att kommentarerna knappast är bindande, men att folkrätt och Wienkonventionen stöder antagandet att kommentarerna kan beaktas vid tolkning. Oberoende av vilket tolkningsvärde man vill tillmäta kommentarerna, har de i praktiken en stor betydelse för skatteavtalstolkning, särskilt i de fall där skatteavtalet motsvarar modellskatteavtalet. Även finska domstolar har i rättspraxis följt kommentarerna vid avtalstolkning.

Dubbelboende löses vanligen genom skatteavtal, förutsatt att ett sådant slutits. I kapitel sju tog jag först upp reglerna om hemvistbestämning i OECD:s och FN:s modellskatteavtal. Därefter redogjordes för hur finska skatteavtal avviker från modellskatteavtalen samt hur nationella domstolar tolkar artikel 4. Det framkom bl.a. att artikel 4 i vissa finska skatteavtal i väsentlig grad avviker från OECD:s modellskatteavtal. Således är de allmänna tolkningsreglerna i kommentarerna inte nödvändigtvis direkt tillämpliga på dessa artiklar. Även om skatteavtalet skulle motsvara modellskatteavtalet, kan det relativt enkelt uppstå situationer i vilka avtalsparterna är oense om vilket land som är skattesubjektets hemvist. Detta beror på att reglerna om hemvist och definitionerna i kommentarerna är korta och oklara. Då måste hemvisten i sista hand bestämmas genom ömsesidig överenskommelse. Syftet med kapitlet var också att närmare utreda det ömsesidiga överenskommelseförfarandet. Således redogjordes ingående för hur ömsesidiga överenskommelser förutsätts gå till enligt modellskatteavtalen, samt hur de genomförs i praktiken. Det framkom att det förfarande som gäller ömse-

sidiga överenskommelser i Finland är informellt och oreglerat samt i huvudsak bygger på skriftlig korrespondens staterna emellan. Problemet med förfarandet är att det inte förpliktar staterna att finna en lösning på konflikten. Således har OECD och FN infört en skiljeklausul i sina modellskatteavtal. En viktig observation i detta kapitel var att Finland hittills inte valt att införa skiljeklausulen. Detta är förståeligt med tanke på att det fortsättningsvis råder en hel del oklarhet om hur förfarandet kommer att fungera i praktiken.

I kapitlen 2–7 har samtliga delelement av boende- och hemvistproblematiken behandlats. Det näst sista kapitlet, d.v.s. kapitel 8, gällde de konkreta skattemässiga konsekvenserna av dubbelboende och dubbel hemvist. Kapitlet bygger således på samtliga föregående kapitel, och är samtidigt relevant för arbetets alla delar. Syftet med kapitlet var att behandla dels de allmänna mekanismer och principer som inverkar på beskattningen, dels den konkreta beskattningen vid fall av dubbelboende. Således behandlades först vilka former av inkomst som inte blir föremål för dubbelbeskattning till följd av att inkomsten i fråga är undantagen från beskattning i Finland. Därefter redogjordes för reglerna om undanröjande av dubbelbeskattning i MetodL, BFörfL, SkUppbL och skatteavtal. Det framkom bl.a. att metoderna för undanröjande av dubbelbeskattning långt ifrån täcker alla former av dubbelbeskattning. Slutligen behandlades hur beskattningen utformas i olika situationer av dubbelboende: då inget skatteavtal existerar, då skatteavtal slutits och hemvist kan fastställas samt då skatteavtal slutits men dubbel hemvist föreligger. Av dessa tre olika situationer behandlades mest utförligt de fall där hemvist kan bestämmas och Finland är källstat enligt skatteavtalet. Den konkreta beskattningen vid dubbelboendesituationer där Finland är källstat behandlades i fråga om dividend, ränta, överlåtelsevinst, lön och pension. Ett viktigt fynd i kapitlet var att dubbelboende inte nödvändigtvis är problematiskt. Ofta uppstår ingen dubbelbeskattning. Också i sådana fall där skatteavtal saknas, eller dubbel hemvist föreligger, är full dubbelbeskattning inte huvudregeln. Detta beror främst på de nationella reglerna om inkomster som är undantagna från beskattning samt reglerna om undanröjande av dubbelbeskattning. Det framkom dock också att flera svårlösta problem kan uppstå, som t.ex. beträffande hur avdrag och förluster beaktas i dubbelboendesituationer.

9.3 REFORMBEHOV PÅ NATIONELL NIVÅ

9.3.1 Allmänt

Att världen blivit öppnare, EU-rätten fått en allt starkare ställning och den internationella gränsöverskridande rörligheten tagit fart har även krävt ändringar i

regleringen av skattskyldighet och boende. Tidigare avgjordes skattskyldigheten utgående från nationalitetsprincipen. Denna princip kom dock administrativt att bli alltför omfattande för staten och oskälig för emigranten. Därför övergick Finland till domicil- och källstatsprinciperna. Den nuvarande regleringen av skattskyldighet i Finland har existerat i så gott som omodifierad form ända sedan 1970-talet. Den internationella utvecklingen har dock inte stannat där. Den jämförande delen i kapitel 4 har visat att det även finns andra fungerande modeller för hur skattskyldighet kan bestämmas. I de övriga skandinaviska länderna har boenderegleringen utvecklats längre, setts över oftare och anpassats till de rådande omständigheterna. Av de skandinaviska länderna var det senast Norge som grundligen omarbetade sin boendereglering. Storbritannien införde partiellt nya regler för boende från och med april 2013. Snart blir det Finlands tur att vidta åtgärder för att uppgadera sitt regelverk.

I detta sammanhang kommer dock ingen totalrevidering av den finska lagstiftningen om skattskyldighet att föreslås. Grundstrukturen av de finska reglerna är i sig bra och fungerande. Således rekommenderas fortsättningsvis att allmän skattskyldighet i huvudsak skall basera sig på antingen boende eller vistelse, samt att allmän skattskyldighet kan fortgå efter utflyttning. Förbättringsförslagen är främst avsedda att anpassa det nuvarande systemet till den internationella utvecklingen och den förändrade samhällsstrukturen. Reformförslagen gäller främst treårsregeln, inklusive de väsentliga anknytningarna, och halvårsregeln.

Också inom andra områden av lagstiftningen som är nära anknutna till dubbelboendeproblematiken kommer vissa mindre revideringsförslag att presenteras. Undanröjandet av dubbelbeskattning har under senare år förbättrats väsentligt ur skattesubjektets perspektiv. Vissa ändringar i MetodL kommer ytterligare att föreslås. Det finns också rum för förbättring vid lösandet av dubbel hemvist. Dubbel hemvist avgörs i sista hand genom ömsesidig överenskommelse. I kapitel 7 har det framkommit att de finska myndigheterna inte utan vidare överför ärenden till ömsesidig överenskommelse, samt att processen internationellt sett pågår alltför länge i Finland. Dessutom kan förverkligandet av en ömsesidig överenskommelse vara problematiskt. Det finns flera åtgärder på nationell nivå som skulle kunna underlätta situationen. Dessa åtgärder gäller främst BFörfL men också skattemyndigheternas agerande på ett bredare plan.

9.3.2 Medborgarskapskriteriet i treårsregeln

Det är också i fortsättningen nödvändigt med en norm om utvidgad skattskyldighet efter utflyttning, bl.a. för att motverka skatteflykt. Skattemotiverad utflyttning, särskilt efter pensionering, torde öka i och med att gränsöverskridande rörlighet blir allt lättare, antalet pensionärer ökar och flera länder erbjuder fördel-

aktigare skattesatser än Finland.² Regeln behövs särskilt i förhållande till länder med vilka Finland inte slutit skatteavtal. Även beskattningen av t.ex. överlåtelsevinster kunde missbrukas utan en utvidgad skattskyldighet. Utan treårsregeln vore det möjligt att flytta temporärt utomlands för att realisera vissa överlåtelsevinster skattefritt. Däremot är det inte nödvändigt eller skäligt med utvidgad skattskyldighet vid rena fall av emigration. Dessutom har flera andra länder, som t.ex. Sverige och Norge, motsvarande normer, varför avstående från en sådan norm skulle försätta Finland i en särställning i förhållande till andra länder. Således rekommenderas här att utvidgad skattskyldighet efter utflyttning kvarhålls. Frågan är snarast hur den nuvarande treårsregeln skulle kunna revideras och förbättras.

Treårsregeln har såväl svagheter som styrkor. Som fördelar kan nämnas att treårsregeln är flexibel, d.v.s. man kan upphöra att vara allmänt skattskyldig om man visar att man saknar väsentliga anknytningar. Regeln är inte så sträng som reglerna i t.ex. Norge, där skattskyldighet ofta automatiskt fortgår trots utflyttning. Dessutom beaktar treårsregeln helhetssituationen bättre än reglerna i t.ex. Danmark eller Tyskland, där främst boende avgör skattskyldigheten. Treårsregelns största svagheter ligger i medborgarskapskriteriet och de väsentliga anknytningarna. Medborgarskapskriteriet kan anses föråldrat med stöd av följande argument. För det första särbehandlas finska medborgare i förhållande till utländska medborgare, även om dessa har bott stora delar av livet i Finland. För det andra kan regeln uppfattas som EU-rättsligt betänklig. För det tredje kunde det eventuellt argumenteras att treårsregeln är grundlagsvidrig.³ En förändring vore definitivt nödvändig för att rätta till dessa väsenliga brister.

Finland har med åren fått ett allt större antal utländska invånare. Antalet utländska medborgare som bedriver gränsöverskridande rörlighet mellan Finland och andra länder har ökat mångfaldigt sedan 1980-talet. År 2012 bestod en stor del av alla personer som flyttade till eller från Finland av utländska medborgare.⁴ Många utländska medborgare har befunnit sig i Finland i årtal och avser eventuellt att stanna här för gott. Ju längre en person vistas i Finland, desto starkare

² Vissa länder försöker t.o.m. medvetet locka investeringar och förmögna inflyttare. ”Remittance basis”-reglerna i Storbritannien är ett bra exempel på fördelaktiga skatteregler för inflyttade utlänningar.

³ Treårsregeln kunde i princip anses vara grundlagsvidrig i och med att allas likhet inför lagen garanteras i GL 6 §. I GL 6.2 § stadgas uttryckligen att ingen får särbehandlas på grund av ursprung. Nationell tillhörighet betecknar en persons ursprung. Denna fråga kan dock inte i detta sammanhang behandlas dess närmare.

⁴ År 2012 flyttade 7 944 finska medborgare och 23 334 utländska medborgare till Finland. Samma år lämnade 9 619 finska medborgare och 4 226 utländska medborgare Finland. Se den statistiska informationen på Statistikcentralens databas: *Maahan- ja maastamuuttaneet lähti- ja määrämaan iän, sukupuolen ja kansalaisuuden mukaan 1987–2012*.

blir hans anknytningar till landet. Medborgarskapet är inte ett objektivet mått på en persons ekonomiska och personliga anknytning till ett land. Flera andra faktorer, som t.ex. familj och bostad, kan *de facto* vara betydligt starkare orsaker att stanna eller lämna ett land. Varför skall då utländska medborgare som tillbringat stora delar av livet i Finland behandlas olika än finska medborgare, särskilt med tanke på att dessa personkategorier objektivet sett ofta befinner sig i samma situation? Nationalekonomiskt innebär detta en förlust av tusentals potentiella skattebetalare.

I kapitel 5 av detta arbete har jag utrett huruvida treårsregeln är EU-rättsligt problematisk. Enligt analysen är det oklart om treårsregeln är förenlig med EU-rätten eller inte. Flera faktorer, som t.ex. *van Hilten*-målet⁵, talar dock för att treårsregeln är tillåten. Avskaffandet av dubbelbeskattning utgör visserligen ett av ändamålen med fördraget, men EU-domstolen har tillåtit dubbelbeskattning i sådana situationer där dubbelbeskattningen är icke-diskriminerande och beror på parallellt utövande av beskattningsbefogenheter i två länder. Dessa omständigheter ändrar dock inte på det faktum att finska medborgare fortfarande särbehandlas i förhållande till utländska medborgare. En sådan särbehandling kan uppfattas som problematisk. Bara om Finland avstår från att särbehandla finska och utländska medborgare kan en eventuell diskriminering med säkerhet elimineras.

Den relevanta frågan i detta sammanhang är hur treårsregeln skall modifieras för att åtgärda de ovan nämnda bristerna. De EU-rättsliga aspekterna av treårsregeln skulle till synes lösas enklast om treårsregeln bara tillämpades vid utflyttning till icke-EU-länder. Artiklarna om fri rörlighet för individer gäller inte flytt till länder utanför EU. Däremot skulle eventuellt regeln om fri rörlighet för kapital kunna vara tillämplig i enlighet med målet *van Hilten*⁶. Således möter detta lösningsalternativ också på EU-rättsliga betänkligheter.

En mera hållbar lösning ur ett EU-perspektiv vore att bara ha en regel, som inte baserar sig på medborgarskap och som tillämpas i alla fall av utflyttning. Det finns flera alternativa möjligheter att utforma en sådan regel. Ett alternativ vore att helt avstå från medborgarskap som kriterium för vem som faller under en utvidgad skattskyldighet, samt avlägsna tidsgränser för hur länge en person anses allmänt skattskyldig i Finland efter utflyttning. I stället skulle man tillämpa en vid definition av boende, som t.ex. att var och en som har en bostad i Finland automatiskt anses allmänt skattskyldig utan någon bakre tidsgräns. Denna regel skulle inte bygga på vare sig vistelse eller medborgarskap, och sålunda skulle åtminstone diskrimineringsaspekten elimineras. Sådana omfattande boendebe-

⁵ C-513/03 *van Hilten*.

⁶ C-513/03 *van Hilten*.

grepp används bl.a. i Danmark. En sådan regel är dock inte att rekommendera av följande orsaker. Först och främst skulle innehavet av bostaden inte objektivt beskriva skattesubjektets samtliga anknytningar till Finland. En person kan ha en räckta olika anknytningar, av vilka bostaden bara utgör en form av anknytning. För att skapa en objektiv bild av var skattesubjektet har sina största intressen skulle man bli tvungen att beakta samtliga anknytningar. För det andra kan regeln anses oskäligt sträng för t.ex. sommargäster som behåller en välutrustad sommarstuga till sitt förfogande i Finland. Sådana skattesubjekt skulle enkelt förbli allmänt skattskyldiga trots att alla andra intressen ligger i utlandet. För det tredje kan regeln anses oskälig till följd av att det saknas en bakre tidsgräns för när skattskyldighet upphör.

Enligt mig finner man det bästa alternativet till den nuvarande finska treårsregeln genom att kombinera den svenska och den norska modellen för bestämmandet av skattskyldighet. Vissa principiella riktlinjer måste dock dras innan ett konkret förslag till en ny regel presenteras. Först och främst skulle medborgarskapet inte längre tillmätas något vikt över huvud taget, inte ens i en bevisbörde-regel. I stället skulle den tidsmässiga utsträckningen av boende i Finland vara avgörande. För det andra skulle den utvidgade skattskyldigheten kunna pågå i maximalt tre år. Längre tidsfrister vid utvidgad skattskyldighet är inte ändamålsenliga redan av den orsaken att skatteavtalen avtrubbar normernas verkan. Dessutom utgör en utvidgad skattskyldighet sällan en särskilt stark anknytning till utflyttningslandet vid bestämmandet av hemvist enligt artikel 4(2) i skatteavtal. En tre års tidsperiod för allmän skattskyldighet efter flytten förefaller således fortfarande vara lämplig. För det tredje skulle de väsentliga anknytningarna kvarhållas, men förtydligas.

I mitt förslag skiljer jag mellan personer som bott längre än tio år i Finland och personer som bott mindre än tio år i Finland. Enligt förslaget skall tio års boende i Finland leda till allmän skattskyldighet under de tre på flyttåret följande beskattningsåren. Orsaken till boende i Finland saknar då betydelse. Om den skattskyldige kan visa att han saknar väsentliga anknytningar, kan han övergå till att vara begränsat skattskyldig redan innan utgången av treårsfristen. Efter att tre år löpt ut uppkommer allmän skattskyldighet bara i och med en sex månaders vistelse eller om bo och hemvist förflyttas till landet, d.v.s. ingen återbosättningsregel enligt svensk modell blir aktuell. Fördelarna med tioårsregeln är uppenbara. Regeln är inte EU-rättsligt lika problematisk som den nuvarande treårsregeln. Ett större antal potentiella skattebetalare skulle täckas av regeln. Regeln är dessutom bättre anpassad till den internationella utvecklingen. Den föreslagna tioårsregeln har också några mera ifrågasättbara konsekvenser, såsom att utländsk arbetskraft med hjälp av regeln kan bindas till Finland.

Helt oproblematiskt EU-rättsligt sett är detta alternativ inte heller. Ett tioårskriterium skulle eventuellt kunna uppfattas som indirekt diskriminerande i och

med att de flesta som bott tio år i Finland i vilket fall som helst är medborgare.⁷ Dessutom måste framhåvas att skattskyldigheten är fortfarande utvidgad under tre år efter utflyttningen, vilket kan anses vara ett hinder för fri rörlighet. Ett tioårskriterium avlägsnar inte heller de eventuella hinder för fri rörlighet som uppstår genom t.ex. den omvända bevisbördan och deklareringskyldigheten. Detta delproblem kan avlägsnas bara om bevisbördan förs över på skattemyndigheterna. Att skattemyndigheterna har bevisbördan leder mer eller mindre till att treårsregeln förlorar sin betydelse. Skattemyndigheterna saknar resurser att granska varje enskilt fall av utflyttning. Således rekommenderas att den omvända bevisbördan bibehålls men så att beviskravet inte ställs alltför högt. Att avlägsna samtliga potentiella EU-rättsliga problemområden är svårt och inte heller ändamålsenligt. EU-rätten ändras i så pass snabb takt att det är dömt att misslyckas att försöka skapa en norm som ur inga synvinklar vore problematisk.⁸

Tioårstidsfristen är dock inte skälig i alla situationer. Det vore nödvändigt att ge barn och minderåriga vissa lättnader. Barn har sällan haft en möjlighet att fritt välja var de bosätter sig. Således kan den tid en person tillbringar i Finland under sin barndom inte ses som lika vägande som den tid en vuxen tillbringar i landet. Hur särbehandlingen skall ske i praktiken förefaller mig svårt att gestalta, eventuellt skulle en kortare period på ett eller två år kunna tillämpas i stället för tre år, alternativt skulle barndomen (1–18 år) kunna räknas som 5–8 vuxna år. Även vid fall av emigration är regeln oändamålsenlig. Eftersom presumptionen är att skattskyldighet fortsätter efter utflyttning om inte annat visas, täcker regeln också rena fall av emigration. Önskvärt vore att rena fall av emigration inte skulle beröras av treårsregeln. Det är dock svårt att uppnå en regel som kan skilja mellan rena fall av emigration och andra fall. Frågan om väsentlig anknytning vid emigration vore dock knappast särskilt svår att avgöra i praktiken, eftersom skatteobjektet vid emigration inte kvarlämnar några väsentliga anknytningar. Bevisbördan borde således inte bli alltför sträng.

Om personen har vistats i mindre än tio år i Finland, skulle utgångspunkten vara att skattskyldighet upphör i och med utflyttning. Problemet med denna regel är hur man skall bedöma om utflyttningen är reell. Ett alternativ vore att basera denna bedömning på de allmänna reglerna om bo och hemvist samt sex månaders vistelse i ISkL 11 §, såsom för tillfället är fallet i fråga om andra än finska medborgare. För att öka förutsebarheten och rättssäkerheten vore det dock viktigt med klarare regler än så. Således skulle det eventuellt vara bättre att basera bedömningen av utflyttning på liknande kriterier som i Norge. Enligt denna mo-

⁷ Se *Wouters*, som framför att boendekriterier kan vara indirekt diskriminerande. Se *Wouters*, 54.

⁸ Exitskatter kan vara ett betydande alternativ till utvidgad allmän skattskyldighet, om de utformas på ett EU-rättsligt godtagbart sätt.

dell upphör skattskyldighet inte om skattesubjektet anför att han flyttat ut men fortfarande t.ex. vistas tidsmässigt mycket i Finland eller har starka anknytningar hit. Ett alternativ vore att vistelse i t.ex. fyra månader om året, samt förekomsten av väsentliga anknytningar leder till fortsatt allmän skattskyldighet. Bevisbördan skulle dock i dessa fall primärt ligga på skattemyndigheternas sida. För att underlätta skattemyndigheternas arbete, skulle skattesubjektet vid anmälan om utflyttning kunna förpliktas att redogöra åt myndigheterna för sina anknytningar och avsikter att vistas i Finland.

9.3.3 Väsentliga anknytningar i treårsregeln

I den alternativa regel som föreslagits ovan skulle väsentliga anknytningar fortfarande ha en viktig uppgift. Problemet med den för tillfället gällande lagstiftningen är att det inte definieras vad som avses med ”väsentliga anknytningar”. Den kortfattade definition som finns i regeringens proposition⁹ är ingalunda heltäckande eller ens särskilt beskrivande. Rättsläget blir bara något klarare av den lista över väsentliga anknytningar som publicerats i *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013*. I dagens läge måste de väsentliga anknytningarna primärt tolkas ur enskilda rättsfall. Detta kan uppfattas som en rättssäkerhetsrisk. Även legalitetsprincipen kan åberopas för att kritisera den öppna formulering i ISkL 11.1 §. Klarare regler för vad som utgör en väsentlig anknytning skulle också underlätta bedömningen av i vilka fall det är fråga om ren emigration. I dessa fall borde allmän skattskyldighet rimligtvis inte fortgå efter utflyttning. Eftersom den finska lagstiftningen ursprungligen bygger på svensk lagstiftning, är det naturligt att ta intryck av hur problemet har lösts i vårt grannland.

Det bästa sättet att öka förutsebarheten och rättssäkerheten, samt bättre beakta legalitetsprincipen, vore att införa en exempelförteckning över väsentliga anknytningar, såsom det gjorts i Sverige. På så sätt klarläggs vilka faktorer som inverkar på skattskyldigheten. Förteckningen måste inte oundvikligen tas in direkt i lagen, utan den kan även tänkas ingå i en förordning eller en proposition. Med beaktande av förteckningens betydelse är det dock att rekommendera att den inkluderas direkt i lagen. Av ISkL 11 § skall då klart framgå att skattskyldigheten avgörs utifrån en helhetsbedömning samt att förhållandet mellan de olika anknytningarna avgörs *in casu*. I normen skall också nämnas att förteckningen inte är uttömmande. De enskilda anknytningarna får inte heller vara alltför detaljerade för att inte utesluta möjliga anknytningsvariationer. På så sätt skulle inte rättspraxis helt förlora sin betydelse vid tolkningen. Den finska

⁹ RP 40/1974 rd, s. 4.

förteckningen över anknytningar skulle onekligen bli lik den svenska, men med t.ex. den skillnaden att medborgarskap inte utgör en anknytning medan social trygghet förmodligen gör det.

En relevant fråga som skall bemötas i detta sammanhang är vilken vikt som skall tillmätas social trygghet. Skattemyndigheterna har valt att anse social trygghet vara en väsentlig anknytning. För tillfället är rättsläget dock oklart om hur stor vikt som skall tillskrivas den sociala tryggheten, samt huruvida social trygghet ensamt kan föranleda allmän skattskyldighet. Problemet ligger i att social trygghet är ett omfattande begrepp och kan utformas olika beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Det kan påpekas att social trygghet inte i de övriga jämförelseländerna har lyfts fram som en betydelsefull omständighet vid bestämmandet av skattskyldighet. I t.ex. Sverige anses social trygghet inte vara en väsentlig anknytning. Om lagstiftaren i Finland trots allt väljer att inkludera social trygghet på listan över väsentliga anknytningar, måste det klart anges i vilka situationer den sociala tryggheten anses tillräckligt omfattande för att föranleda skattskyldighet trots utflyttning. I vissa fall borde väsentliga anknytningar inte uppkomma på grund av en begränsad eller obefintlig social trygghet i Finland, medan den sociala tryggheten i andra fall är omfattande trots utflyttning (som t.ex. vid utsända arbetare). Bara då den sociala tryggheten är mycket omfattande skall den skäligen anses vara en väsentlig anknytning.

I samband med övergången till klarare definitioner på väsentliga anknytningar vore det dessutom motiverat att ställvis tillämpa OECD:s definition av anknytningarna enligt artikel 4(2). Exempelvis skulle begreppet ”bostad” kunna lånas direkt från modellskatteavtalet. Således kan Finland tillämpa den praxis och de definitioner som utvecklats inom OECD. En annan betydande fördel vore att skatteavtalskonflikterna i dubbelboendesituationer skulle minska i och med att Finland inte yrkade på hemvist på grund av tillgänglig bostad, om inte modellskatteavtalets kriterier samtidigt uppfylldes.¹⁰

9.3.4 Halvårsregeln

Utöver de ovan behandlade ”stora” åtgärderna i den finska regleringen av allmän skattskyldighet presenterar jag härnäst några mindre, men inte nödvändigtvis obetydliga förslag. Flera argument, inte minst skattesubjektets rättssäkerhet, förutsebarheten och legalitetsprincipen, talar för behovet att precisera halvårsregeln. För tillfället är det t.ex. oklart när en längre frånvaro kan anses avbryta vistelsen. Det har ansetts att en cirka två månader lång tid inte avbryter vistelsen.

¹⁰ Samma förslag har för Sveriges del presenterats av bl.a. *Sundgren*. Se *Sundgren 2007b*, s. 222–223.

Detta är dock en ren spekulation. Klarare tidsgränser är nödvändiga för att minska fallen av oönskat boende på grund av vistelse. Ett enkelt sätt att åtgärda problemet vore att klart ange vad som är en kort frånvaro. Detta är dock inte en optimal lösning. Hela problematiken kring den korta frånvaron skulle kunna undvikas om man i stället fastslog klara tidsgränser för hur många dagar en person under en period av sex månader skall tillbringa i Finland för att boende skall uppstå och fortgå. En nackdel med klara tidsgränser är att det blir svårt att ta de individuella omständigheterna i fallet i betraktande. Trots allt kan det anses att förutsebarheten väger tyngre i detta sammanhang. Hur många dagar som då skall förutsättas för vistelse, samt hur dagarna skall beaktas, är dock svårt att bestämma. Vidare vore det nödvändigt med klara regler om vad som utgör en dag tillbringad i Finland. I Storbritannien bestämdes nyligen att en person som vid midnatt vistas i Storbritannien skall anses ha tillbringat dagen i landet. En motsvarande regel skulle också kunna fungera för Finlands del.

EU-domstolens dom i målet *Gistö* visade att EU-rätten inte bara begränsar nationell beskattningsrätt, utan kan i vissa fall också utvidga beskattningsbehörigheten. Problemet ligger dock i att ISkL 11 § till synes inte tillåter en utvidgning av allmän skattskyldighet utöver treårsfristen bara på basis av EU-rätt. För att undvika oklarheter i framtiden finns det skäl att specificera att ett skattesubjekt också kan vara allmänt skattskyldigt i Finland om EU-rätten så förutsätter.¹¹

9.3.5 Lindring av internationell dubbelbeskattning i skatteavtalssituationer

Vid dubbelboende och dubbel hemvist kan den dubbla beskattningen i sista hand undanröjas genom BFörFL 89.3 §. Problemet med detta stadgande är bl.a. att befrielse måste beviljas särskilt för varje skatteår. Situationer av dubbel hemvist kan ofta pågå i några år på grund av treårsregeln. Således löser inte BFörFL 89.3 § problemet på längre sikt. Detta kan i sig ses som en rättssäkerhetsbrist, eftersom beskattningens förutsebarhet är dålig. Det kan dock vara svårt att år ett fatta beslut gällande beskattning för åren två och tre, särskilt då omständigheterna kan ändra. Vidare gäller det att framhäva att formuleringen av BFörFL 89.3 § är otydlig. Regeln enligt vilken befrielse kan av finansministeriet beviljas på "...de villkor som det bestämmer..." är alltför öppen. Stadgandet tillåter i princip hurdana villkor som helst, t.ex. att skattesubjektet måste avstå från sin besväringsrätt för att befrielse skall beviljas. Dylika villkor är knappast grundlagsenliga.

¹¹ *Helminen* framförde samma tanke vid Yliopiston veropäivä 9.12.2011.

Uppenbart är således att BFörFL 89.3 § måste omarbetas, men hur är en annan fråga. I vilket fall som helst gäller det att specificera på vilka villkor ett befrielsebeslut kan ges. I praktiken har befrielsebeslut givits på villkor att det förfaller till den del en dom i samma ärende leder till ett annat resultat. Vidare vore det önskvärt att skattemyndigheterna automatiskt beaktade befrielsebeslutet under följande år, om inte situationen ändrats nämnvärt.

BFörFL 89.1 § är avsedd för situationer då skatteavtal saknas. Stadgandet är i sig mindre problematisk än BFörFL 89.3 §, men vissa synpunkter kan även här föras fram. För tillfället gäller BFörFL 89.1 § bara befrielse från skatt på inkomst förvärvad i utlandet. Det är således aldrig möjligt att undanröja dubbelbeskattning som beror på att inkomst med källa i Finland beskattas också i ett annat land. Det gäller att framhäva att det inte primärt skall vara Finlands uppgift att eliminera sådan dubbelbeskattning som beror på att det andra landet också beskattar inkomst med ursprung i Finland. Det kan dock förekomma sådana speciellsituationer där det vore befogat att också Finland skulle ha rätt att eliminera dubbelbeskattningen av sådan inkomst.

9.3.6 Avräknings- och undanröjandemetoden

Avräkningsmetoden har under senare år gjorts mera skattebetalarvänlig i och med t.ex. möjligheten att avdra också förhandsskatt samt den nya fem års tidsfristen för icke avdragna skatter. Det finns dock fortfarande behov av förbättringar. För tillfället avräknas bara statskatt, vilket innebär att full eller partiell dubbelbeskattning kan uppstå när det gäller t.ex. lokala skatter som påförs i källstaten. Med beaktande av att statsskatter avräknas är det inte logiskt att lokala skatter utesluts. Hur beskattningen fördelar sig mellan lokala myndigheter och staten varierar från land till land. Beroende på i vilket land som investeringen görs och vilken offentligrättslig myndighet som tar ut skatten, kan den effektiva skattebördan i slutändan bli väsentligt olika. Visserligen tillåter BFörFL 89.1 § lindring av dubbelbeskattning också för annat än statsskatt. Lindring beviljas bara på prövning och i s.k. ömmande fall. Dubbelbeskattning undanröjs med andra ord inte automatiskt enligt BFörFL 89.1 §. Således borde också lokala skatter få avdras enligt MetodL.

MetodL är ytterligare i behov av ett stadgande om triangulära situationer. För tillfället är det oklart huruvida t.ex. avräkning kan beviljas i en triangulär situation där en inkomst beskattas också i en tredje stat. I *Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013* har det i oklara ordalag antytts att avräkning kan medges i triangulära situationer. Med tanke på skattesubjektets rättssäkerhet vore det nödvändigt med ett förtydligande. Triangulära situationer skall primärt lösas genom skatteavtal, förutsatt att ett sådant existerar. Om dock inget skatteavtal existerar, kan den triangulära situationen bli bestående, varvid dubbelbeskattning eller trippelbe-

skattning kan uppstå. Således vore det önskvärt att MetodL utvidgades till att vid behov också gälla triangulära situationer som inte löses på något annat vis.

Särskilt problematiska fall uppstår då skattesubjektet är dubbelboende och Finland inte är den skattavtalsmässiga hemvisten, samt att skattesubjektet har utgifter eller förluster som anknyter till inkomster som inte kan beskattas i Finland enligt skatteavtalet. I dessa fall uppstår frågan huruvida avdrag kan göras trots att motsvarande inkomst inte hade kunnat beskattas. I kapitel 8 framkom att det inte finns några klara regler beträffande hur dessa situationer skall behandlas. Med tanke på skattesubjektets rättssäkerhet och förutsebarheten vore det önskvärt att denna brist åtgärdades. Ett alternativ vore att i lagstiftningen reglera hur avdrag skall beaktas då dessa relaterar till inkomst som inte enligt skatteavtalet kan beskattas i Finland. Detta kunde ske genom ett stadgande enligt vilket inkomst som är undanhållen från beskattning i Finland genom skatteavtalet skall ses som skattefri enligt nationell lagstiftning. Om inkomsten är skattefri enligt nationell rätt, får inte heller avdrag göras för utgifter som relaterar till den skattefria inkomsten.

9.3.7 Skiljeförfarande och myndighetsanvisningar

I kapitel 7 har det framkommit att förfarande som gäller ömsesidiga överenskommelser är en lång och osäker process. Ett sätt att bekämpa olösta fall av dubbel hemvist och dubbelbeskattning samt försnabba överenskommelseprocessen som sådan vore att inkludera den nya skiljeklausulen från OECD:s modellskatteavtal i finska skatteavtal. Det är dock givet att skiljeförfarandet förutsätter en hel del administrativa resurser och flera år av praktisk erfarenhet för att fungera problemfritt. Dessutom är det oklart huruvida OECD:s förslag till skiljeförfarandet kommer att få en bred spridning och fylla sin funktion i praktiken. Av dessa skäl kan det vara befogat att se tiden an innan ett slutligt beslut fattas om skiljeförfarandet.

Ett första steg i rätt riktning vore däremot publicerandet av myndighetsanvisningar gällande processen vid ömsesidiga överenskommelser. Överenskommelseförefarandet enligt OECD:s modellskatteavtal artikel 25 är relativt flexibelt och formfritt. Ur skattemyndigheternas synvinkel kan detta i sig ses som en fördel, eftersom förfarandet lämpar sig för flera olika ändamål och situationer. Ur skattesubjektets synvinkel är denna formfrihet ofta ett klart problem. Den öppna formuleringen och avsaknaden av formkrav leder till att skattesubjektet inte nödvändigtvis vet vad förfarandet i praktiken lämpar sig för och hur han skall använda sig av det. Således skulle myndighetsanvisningar göra förfarandet kring ömsesidiga överenskommelser mera begripligt och användbart. I Finland saknas denna typ av anvisningar. Avsaknaden av utförliga anvisningar kan ses som en

rättssäkerhetsrisk, eftersom skattesubjektet inte får kännedom om de rättsmedel som står till buds. Det är med andra ord viktigt att finansministeriet eller Skatteförvaltningen med det snaraste publicerar detaljerade anvisningar. I anvisningarna skall inte bara tas ställning till rent processuella frågor, utan också frågor såsom huruvida MEMAP följs, vilken Finlands ställning till skiljeförfarandet är och närmare statistiska uppgifter. Det är också önskvärt att myndigheterna ger korta sammanfattningar av de ömsesidiga överenskommelser som ingåtts. Ett problem med detta förslag är att varje överenskommelse är individuell, varför en publicerad överenskommelse lätt kan komma att tillmätas alltför stor betydelse i praxis.

9.3.8 Treårsregeln i skatteavtal

Treårsregeln används inte längre i nya skatteavtal och avlägsnas från omförhandlade avtal. Det att treårsregeln inte längre förekommer i skatteavtal minskar onekligen Finlands beskattningsbehörighet i fråga om landets egna medborgare. Frågan uppstår således om det finns ett behov av att täcka detta bortfall av skatteinkomster, samt hur en kompenserande artikel skulle kunna se ut och fungera. Ett alternativ till treårsregeln kan tänkas vara en s.k. *subject to tax*-klausul.

Nackdelen med olika former av *subject to tax*-klausuler är att de bara täcker fall där ingen skatt påförs i den stat som har primär beskattningsrätt. Om staten med den primära beskattningsbehörigheten uttar en procent i skatt, ger *subject to tax*-klausuler vanligen inte den andra staten någon beskattningsbehörighet.¹² Treårsregeln gäller däremot ett betydligt större antal situationer, eftersom det inte finns något krav på att inkomsten i fråga måste vara nollbeskattad. En fördel finns det dock med klausulen. En *subject to tax*-klausul skulle vara enklare att verkställa, eftersom klausulen inte skulle förutsätta komplicerade avräkningar av utländsk skatt. Dessutom gäller *subject to tax*-regler vanligen inte bara finska medborgare utan alla situationer där Finland annars skulle ha beskattningsbehörighet, men denna rätt bortfallit till följd av att den andra staten har uteslutande beskattningsbehörighet.

Sammanfattningsvis kan konstateras att olika former av *subject to tax*-klausuler har uppenbara fördelar, men kan inte anses kompensera den bortfallna treårsregeln till följd av att klausulerna ger beskattningsrätt i färre fall än treårsregeln. *Subject to tax*-klausuler hänför sig till andra situationer än treårsregeln. En annan fråga är dock om Finland har ett verkligt behov av artiklar i skatteavtal som kompenserar treårsregeln. Man kan också argumentera att det är mera ändamålsenligt

¹² Här kan dock nämnas att klausulen skulle kunna utformas så att den också gäller fall där skatten är oskäligt låg.

att undvika nollbeskattning än att bara utöva en så omfattande beskattning som möjligt av egna medborgare utifrån treårsregeln.

Jag anser att det inte finns behov för treårsregeln i skatteavtal. Dessutom är verkställandet av beskattningen på basis av treårsregeln så komplicerat, att det kunde anses minska förutsebarheten och rättssäkerheten. Treårsregeln i nationell rätt ger redan i sig i fråga om vissa inkomster en mera omfattande beskattningsbehörighet än vad t.ex. begränsat skattskyldiga utsätts för. En klausul som åtminstone partiellt kompenserar treårsregeln i skatteavtal kan dock vara nödvändig i vissa fall. Detta gäller särskilt i förhållande till sådana länder som kunde locka till skatteflykt på grund av stora skattefriheter. För dessa ändamål lämpar sig *subject to tax*-klausuler.

9.4 REFORMBEHOV PÅ DET INTERNATIONELLA PLANET

9.4.1 Allmänt

De mest effektiva metoderna för att lösa stora problemhelheter, som t.ex. dubbelboende och dubbel hemvist, står inte att finna på den nationella rättens område utan på det internationella planet. Varje land kan genom sin nationella lagstiftning bara inverka på det område som faller inom landets suveränitetssfär. Således kan ett land inte avgöra boende eller hemvist för ett annat lands del. Dubbelboendekonflikter måste med andra ord lösas på ett internationellt plan. Inom skatterätten finns det dock ingen genuin internationell rätt eller någon bestående internationell domstol eller skiljedomstol som är behörig att avgöra samtliga skatteavtalskonflikter. EU-rätten påverkar också den direkta beskattningen, även om bara indirekt beskattning harmoniserats. Några direktiv förekommer visserligen, men dessa är inte relevanta för de nu diskuterade problemen. EU-domstolen ger domar i enskilda ärenden, vilket leder till en alltför ryckvis och sakta framskridande negativ integration. Dessutom är OECD:s modellskatteavtal bara en rekommendation om hur skatteavtal kan utformas. Således finns det inte några internationella instrument som kan åberopas i dubbelboendekonflikter.

Den viktigaste faktorn vid avgörande av dubbelboendekonflikter är därför de bilaterala skatteavtalen, förutsatt att sådana har ingåtts. Skatteavtalen är dock inte fullständiga och fungerar inte alltid problemfritt. I dubbelboendekonflikter kan olösta fall av dubbel hemvist uppstå. Detta beror bl.a. på att tolkningsregeln i artikel 3(2) och *tie breaker*-regeln i artikel 4(2) är alltför obestämda och oklara. Dessutom är den process som gäller ömsesidiga överenskommelser i artikel 25

ineffektiv och skiljeförfarandet har ännu inte stigit ur barnskorna. Genom riktade åtgärder skulle dessa artiklar i OECD:s modellskatteavtal kunna förbättras och samtidigt antalet avtalskonflikter minskas. Några mindre förbättringsförslag kommer också att föras fram för EU-rättens del.

9.4.2 Tolkningsreglerna i skatteavtal

I detta arbete har det klart kommit fram att orsaken till dubbel hemvist är att staterna inte kan enas om vilket land som är hemvist och vilket källstat enligt skatteavtalet. Dessa konflikter uppstår inte sällan till följd av tolkningskonflikter. Artikel 4(2) innehåller flera begrepp som inte definieras i avtalet. Artikel 3(2) innehåller visserligen en allmän tolkningsregel för situationer där skatteavtalets begrepp inte har definierats direkt i avtalet. Artikeln har dock inte kunnat ge en säker lösning på tolkningsproblem. Detta beror bl.a. på att artikel 3(2) lämnar många väsentliga frågor obesvarade, som t.ex. företrädesordningen mellan nationell tolkning eller tolkning enligt sammanhanget, förhållandet till Wienkonventionen, tillämpningen av statisk eller ambulatorisk tolkning, rätten att tolka avtalet etc. I rättslitteraturen har dessa frågor diskuterats ingående, och det har blivit klart att uppfattningen om innebörden av artikel 3(2) varierar mellan olika länder och författare.

Kommentarerna till artikel 3 är knapphändiga och gäller bara vissa tvistiga frågor. Det tas t.ex. ställning till huruvida den ambulatoriska eller statiska tolkningen skall tillämpas. Kommentarna rekommenderar den ambulatoriska tolkningen. Motsvarande entydiga ställningstaganden vore önskvärda även i förhållande till de övriga oklara frågorna. Förslaget kan dock stöta på problem, eftersom det kan vara svårt för OECD:s medlemsländer att finna en gemensam uppfattning i tolkningsfrågan. De länder som inte önskar följa kommentarerna skulle då kunna uttrycka sin avvikande uppfattning genom anmärkningar. I kommentarerna borde t.ex. tas ställning till Wienkonventionen. Här står man likväl inför problemet att alla länder inte har anslutit sig till Wienkonventionen. Wienkonventionen har dock fått en bred spridning och stark ställning som kodifierad sedvanerätt. Således är det att rekommendera att kommentarerna kompletteras med en uttrycklig bestämmelse om Wienkonventionen ställning.

Det finns också skäl att se över själva avtalstexten på vissa punkter. Ett beaktansvärt förslag är att till artikel 3 foga ett frivilligt alternativt stycke, enligt vilket kommentarerna skall anses utgöra tolkningsmaterial om skatteavtalets artiklar motsvarar modellskatteavtalet.¹³ Ett omnämnande av denna art skulle åtgärda en

¹³ I praktiken har det förekommit att avtal inkluderar ett omnämnande av kommentarernas värde som tolkningsmaterial. Österrike har i s.k. *Memorandum of understanding*-avtal kommit överens

av de stora frågorna i den internationella skatterätten, d.v.s. när utgör kommentarerna tolkningsmaterial och hur stort tolkningsvärde skall kommentarerna tillskrivas. De länder som inte önskar följa kommentarerna skulle således kunna avstå från att införa denna mening i skatteavtalet. Oberoende av om meningen infördes i skatteavtalet eller inte, skulle detta på ett avgörande sätt förtydliga kommentarernas betydelse i det enskilda skatteavtalet.

Eftersom skatteavtalens huvudsakliga syfte är att undanröja dubbelbeskattning, borde också tolkningsreglerna anpassas till denna föresats. Den nuvarande utformningen av artikel 3(2) tyder på att nationell tolkning kan följas "... såvida inte sammanhanget föranleder annat...". Denna formulering är oklar. Det är att rekommendera att en tolkning enligt sammanhanget prioriteras framför en tolkning enligt nationell rätt. Tolkning enligt nationell rätt är dessutom problematisk med beaktande av Wienkonventionen. För tillfället har den avtalstillämpande staten rätt att tolka avtalet. Det kan dock vara svårt att avgöra vem som tillämpar avtalet. Vem som tolkar avtalet kan påverka utgången, särskilt om avtalet tolkas enligt nationell rätt. Om artikeln ändras så att tolkning enligt sammanhanget alltid har företräde framför nationell tolkning, påverkas inte slutresultatet lika mycket av vilken avtalspart som tolkar avtalet. Reglerna om vem som har rätt att tolka avtalet borde dock förtydligas. Det är möjligt att förenkla reglerna genom att i stället fördela tolkningsrätten på basis av enkelt fastställbara kriterier som t.ex. hemvist eller källa. Jag anser att det vore förmodligen enklast att följa källstatens tolkning, eftersom denna stat hur som helst uttar skatt på inkomst. Ett annat alternativ är att klart precisera när avtalet anses ha tillämpats. Ett problem är dock att båda parterna vid dubbel hemvist anser sig ha lika rätt att tolka avtalet.

9.4.3 Hemvistartikeln

En av modellskatteavtalets största brister med tanke på dubbelboende ligger i den mångtydiga utformningen av artikel 4(2). Ett annat problem är att stater tenderar att ta intryck från nationell rätt i enlighet med artikel 3(2) vid tolkningen av hemvisten, trots att artikel 4(2) uppenbart förutsätter en autonom tolkning. Den optimala lösningen på tolkningsproblematiken vore att definitioner av samtliga begrepp inkluderas i skatteavtalen. Problemet med detta förslag är att omfattande definitioner i skatteavtal leder till att de enskilda skatteavtalen kan bli otympliga att tillämpa i praktiken. En mera realistisk lösning vore att omarbete kommenta-

om med USA att kommentarerna utgör tolkningsmaterial. Se *Sasseville 1999*, s. 51–52 och *Blokker*, s. 26.

rerna och införa utförliga definitioner av särskilt kriterierna i artikel 4(2) samt fiktiva exempel på konfliktsituationer. På EU-nivå har problemet också uppmärksamats och kommissionen har lyft fram möjligheten att skapa gemensamma definitioner av oklara begrepp: ”Dubbelbeskattning är ofta en följd av tolkningsskiljaktigheter. Det finns ett behov av att undersöka förutsättningarna för att inom EU, när så är möjligt, utveckla en gemensam förståelse av vissa begrepp som förekommer i de dubbelbeskattningsavtal som tillämpas mellan medlemsstaterna (exempelvis royalty, företagsintäkter, utdelning, permanenta etableringar, skattehemvist, gränsarbetare).”¹⁴ Några konkreta åtgärder har dock ännu inte vidtagits på denna front.

Kriteriet stadigvarande vistelse är problematiskt i och med att det inte klart framgår hur tiden skall räknas och när tiden börjar löpa. Om båda boendeländerna beaktar olika tidsrum, kan hemvisten vara i olika stater. Dessutom råder det en viss oklarhet om hemvistlandet skall anses vara det land där personen tillbringar sammanräknat det största antalet dagar, eller om man i stället skall avgöra hemvisten utifrån följande kriterium i *tie breaker*-regeln. Även regeln om centrum för levnadsintressen är svår att tolka. Detta beror dels på att exemplen i kommentarerna kan tolkas olika i olika kulturer, som t.ex. vad som utgör en familj. Likaså är det svårt att bestämma hemvisten om personliga anknytningar är koncentrerade till ett land och de ekonomiska till ett annat. Särskilt i fråga om dessa två koncept i artikel 4(2) borde kommentarerna preciseras. Det kan vara svårt att inom OECD enas om att ändra kommentarerna i och med att medlemsländernas intressen kan stå i konflikt med varandra. Vissa länder är mera benägna att importera arbetskraft, medan andra exporterar. Det ligger i bådass intresse att vara skattesubjektets hemviststat.

En tänkbar lösning på problemen relaterade till begreppet stadigvarande vistelse är att avtalsparterna når en kompromiss om den relevanta tidsfristen i sammanhanget. Om detta sedan är ett, två eller t.o.m. tre år, måste OECD:s medlemsstater enas om. När tiden börjar löpa måste då också klargöras. Att stadigvarande vistelse inte avgörs bara på basis av antalet dagar, d.v.s. utifrån var skattesubjektet sammanlagt tillbringar det största antalet dagar, måste också fastställas. Om bara antalet dagar räknades vore de övriga kriterierna i *tie breaker*-regeln onödiga. I sådana fall där personen tillbringar ungefär lika mycket tid i vardera landet, skall man övergå till följande avgörandekriterium i *tie breaker*-regeln.

Det finns också skäl att precisera reglerna om centrum för levnadsintressen. I samband med begreppet ”familj” gäller det att slå fast om det handlar om närfamiljen eller den s.k. utvidgade familjen. Sannolikt avses närfamiljen här. Dessutom skall det tydligare framgå att varken personliga eller ekonomiska anknyt-

¹⁴ KOM(2011) 712 slutlig, s. 10.

ningar skall ges företräde, utan att båda väger lika mycket. För tillfället förefaller flera företrädare den åsikten att familjen alltid går före ekonomiska anknytningar, vilket antagligen inte varit den ursprungliga avsikten.

9.4.4 Ömsesidig överenskommelse och skiljeförfarande

Förbättringsförslagen till artikel 3(2) och artikel 4(2) skulle förmodligen i någon mån minska antalet olösta fall av dubbel hemvist i nya skatteavtal. Trots allt skulle det även i fortsättningen uppkomma hemvistkonflikter som inte löses på sedvanligt sätt. Dylika konflikter skall i sista hand avgöras genom ömsesidiga överenskommelser eller genom skiljeförfarande, förutsatt att det finns bestämmelser om saken i skatteavtalet. Artikel 25 om ömsesidig överenskommelse och skiljeförfarande är dock i sin nuvarande form inte fullt tillfredsställande. I detta avsnitt kommer således några förbättringsförslag att presenteras.

De ömsesidiga överenskommelserna kritiserades bl.a. för att förfarandet dels inte förpliktar parterna att finna en lösning, dels drar ut på tiden, resultatet är för osäkert, själva överenskommelseprocessen är alltför informell, skattesubjektet saknar möjlighet att inverka på resultatet o.s.v. Trots denna berättigade kritik torde den ömsesidiga överenskommelsen i majoriteten av alla fall leda till resultat. Styrkan med den ömsesidiga överenskommelsen ligger i dess flexibla natur. Om två avtalsstater har viljan och motivationen att lösa en konflikt, kan de relativt enkelt uppnå samförstånd. De förbättringsförslag som presenteras här ligger snarast på skiljeklausulens område. Syftet med det nya stycket om skiljeförfarande är att effektivisera den ömsesidiga överenskommelsen. Skiljeförfarandets styrka ligger dock inte i möjligheten att överföra tvistiga frågor till en skiljedomstol, utan snarast i den avskräckande verkan som skiljeförfarandet har. Avtalsparterna går med andra ord in för att nå en överenskommelse för att undvika skiljeförfarandet. För att skiljeförfarandet skall ha en reell inverkan på viljan att ingå en ömsesidig överenskommelse måste förfarandet fungera i praktiken. För tillfället finns det flera brister i det nya skiljeförfarandet.¹⁵

Skiljeförfarandet inleds efter att parterna förhandlat om en ömsesidig överenskommelse i två år utan resultat. Om syftet med skiljeförfarandet är att effektivisera den ömsesidiga överenskommelsen, är en tidsfrist på två år oskäligt lång ur skattesubjektets synvinkel. Således rekommenderas här att tiden för när skattesubjektet får yrka på skiljeförfarande förkortas till ett år. En kort tidsfrist har både för- och nackdelar. Det är ofta angeläget att beskattning som är i strid med skatteavtalet snabbt kan åtgärdas. Vid enkla och mindre avtalskonflikter vore det så-

¹⁵ Se avsnitt 7.6.1.3.4

ledes bra om tiden var kortare. En kortare tidsfrist uppmanar avtalsländerna att förhandla snabbare. Med tanke på den skattskyldige är det självfallet optimalt om ärendet kan avgöras minst lika snabbt som i en nationell domstol. Däremot kan det i stora och principiellt viktiga mål vara svårt för avtalsländerna att inom ett till två år hinna utreda ärendet och nå en överenskommelse om det. I dessa fall kan en tidsgräns på ett år leda till att avtalsländerna aldrig inleder allvarliga förhandlingar om en ömsesidig överenskommelse, eftersom de är medvetna om att tiden inte nödvändigtvis räcker.¹⁶ Samtidigt får skiljemännen en mycket större arbetsbörda i och med att inget land behandlat och gallrat materialet på förhand. Därför är det motiverat att vissa typer av ärenden, som t.ex. konflikter relaterade till transfer pricing, får en längre tidsfrist.

Som det i kapitel 7 framkommit borde skiljeförfarandet inte vara möjligt om en ömsesidig överenskommelse inte inletts över huvud taget (den s.k. *blocking method*). För att undvika att en avtalsstat kan förhindra skiljeförfarande genom att vägra inleda förhandlingar om en ömsesidig överenskommelse skall skiljeförfarandet kunna vara möjligt också om ingen ömsesidig överenskommelse har inletts. Problemet med detta förslag ligger i att skiljeförfarandet kan förnekas på helt objektiva grunder. Ett ärende kan vägras ömsesidig överenskommelse om det t.ex. inte förekommer någon skatteavtalsstridig beskattning. Således kan det vara arbetsamt att gallra fram de fall som borde ha tagits till ömsesidig överenskommelse. Så länge som det inte finns någon sanktion, eller en separat instans för prövning av frågan om skiljeförfarande, kan kravet att skiljeförfarandet skall inledas trots att ömsesidig överenskommelse förnekas inte nödvändigtvis förverkligas på ett ändamålsenligt sätt. Ur en principiell synvinkel har dock ett sådant krav i artikeln betydelse. Kravet skulle troligen leda till att staterna noga överväger vilka fall som förs till ömsesidig överenskommelse, och om inte kriterierna för överenskommelseförfarandet uppfylls, skulle staterna motivera sitt avvisande beslut med större omsorg.

Ett ytterligare problem med skiljeförfarandet är att en separat ömsesidig överenskommelse om verkställandet av skiljeförfarandet borde ingås i samband med införandet av skiljeklausulen. Att i samband med varje nytt skatteavtal ingå en separat överenskommelse i likhet med "Sample Mutual Agreement on Arbitration" i OECD:s modellskatteavtal är tidskrävande och arbetsamt, och kan således tänkas avskräcka parterna från att införa skiljeklausulen. Detta problem skulle eventuellt kunna åtgärdas genom att OECD i stället för den nuvarande modellen i kommentarerna utarbetade ett internationellt instrument (t.ex. en konvention, ett internationellt avtal eller en rekommendation) med detaljerade och standardi-

¹⁶ Det var säkerligen inte OECD:s avsikt att skiljeförfarandet eventuellt skulle inverka menligt på förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser.

serade regler för skatterelaterade skiljeförfaranden. Således skulle förverkligandet av skiljeförfarandet fortfarande ligga i avtalsparternas händer, men de processuella reglerna vore klara och standardiserade. Detta skulle eventuellt sänka tröskeln för stater att införa skiljeklausulen, då en separat överenskommelse inte måste ingås i samband med varje skatteavtal. Det skulle inte nödvändigtvis förutsättas att länderna separat förband sig till det internationella instrumentet, utan det skulle i och för sig räcka om det i skiljeklausulen i varje skatteavtal uttryckligen nämndes att detta instrument skall följas vid ett eventuellt skiljeförfarande. Således skulle skiljeförfarandet och det därtill anpassade internationella instrumentet bara bli aktuellt i de skatteavtal som innehåller en skiljeklausul med denna hänvisning. Om en stat inte önskar följa detta instrument, kan staten enkelt undvika detta genom att exkludera hänvisningen till instrumentet.

De största bristerna i skiljeförfarandet är självfallet avsaknaden av koordination mellan OECD, FN och EU (främst EU:s skiljekonvention¹⁷), men också avsaknaden av en separat instans för prövning av olösta konflikter. För tillfället har OECD och FN olika skiljeklausuler, som visserligen bara avviker från varandra till vissa delar. Utöver skiljeklausulerna i FN:s och OECD:s modellskatteavtal har EU en egen skiljekonvention.¹⁸ Det finns med andra ord tre olika modeller för skiljeförfaranden inom skatteavtalsrätten. Olösta skatteavtalskonflikter skulle effektivast kunna åtgärdas om OECD, FN och EU samarbetade för att skapa ett gemensamt internationellt instrument för skiljeförfarande. På så sätt skulle stridigheter med EU-rätten undvikas. Skiljeförfarandet skulle också få en mera stabil grund att bygga på.

Hur detta samarbete och formen av det nya skiljeinstrumentet skall se ut är dock oklart. Det största problemet ligger i att EU:s nuvarande skiljekonvention till sin natur väsentligen avviker från FN:s och OECD:s skiljeklausuler.¹⁹ Dessutom har medlemsländerna och organisationerna OECD, FN och EU olika intressen, varför det kan vara svårt att nå konsensus. EU:s skiljekonvention gäller för tillfället bara transfer pricing-konflikter, medan FN:s och OECD:s skiljeklausul gäller alla avtalskonflikter. Skall den nya skiljeklausulen således gälla alla avtalskonflikter eller bara vissa typer av fall? Skall ett gemensamt skiljeförfarande

¹⁷ 90/436/EEG: Konventionen om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap. Konventionen gäller bara konflikter vid s.k. transfer pricing.

¹⁸ För tillfället rekommenderas i kommentarerna att EU-medlemsländer skall koordinera utsträckningen av skiljeklausulen med ländernas förpliktelser under Europeiska skiljemannakonventionen. Se punkt 67 i kommentarerna till artikel 25(5), *OECD 2010*, s. 372.

¹⁹ En nackdel, eller fördel om man så vill, med skiljemannakonventionen är att den inte givits i form av ett direktiv, och således inte är en del av EU-rätten med direkt effekt. Skiljemannakonventionen är snarast ett avtal mellan EU-medlemsländer. EU-domstolen kan inte tolka skiljekonventionens artiklar och kommissionen kan inte se till att den tillämpas korrekt. Se *Panayi 2007b*, s. 464 och *Helminen 2008*, s. 220.

rande automatiskt binda alla EU-medlemsländer, eller skall varje land separat få avtala om i vilka avtal skiljeförfarandet skall följas? Skall skiljeförfarandet vara bindande också i förhållandet mellan EU-medlemsländer och tredje länder? Listan på obesvarade frågor är längre än så.

Oberoende av om ett gemensamt skiljeinstrument utarbetas eller inte, är det fortfarande problematiskt att en ny skiljedomstol måste utses i varje enskilt fall. Skiljeförfarandet skulle väsentligen för snabbas och effektiveras om det existerade en separat och bestående skiljedomstol för alla skatteavtalsrelaterade skiljeärenden.²⁰ Fördelarna vore uppenbara, men alternativet är dock av flera olika skäl omöjligt att realisera inom en nära framtid. Dels skulle en särskild domstol enkelt ses som ett alltför stort intrång på suveräniteten, dels skulle förmodligen bara få stater vara intresserade av att delta i ett sådant förfarande. Samtidigt uppstår frågan hur skiljebeslutet och skiljedomstolen på ett mera allmänt plan skulle förhålla sig till andra rättsinstanser? Dessutom kan man fråga sig huruvida olösta skatteavtalskonflikter är så vanliga att det behövs en specialiserad domstol. För tillfället har OECD och FN valt att gå in för ett frivilligt skiljeförfarande, varför detta alternativ troligen kommer att utvecklas i framtiden.

9.4.5 Reformförslag på EU-nivå

Även inom EU-rätten kunde vissa åtgärder vidtas för att minska fallen av dubbel hemvist. En optimal, men ytterst osannolik, lösning för Europas del vore att EU-rätten tilläts ingripa och reglera skattskyldigheten och fördelningen av beskattningsbehörighet t.ex. genom direktiv eller förordning, trots att området ligger inom den direkta beskattningens sfär. På så sätt skulle regleringen av allmän skattskyldighet och hemvist direkt kunna harmoniseras. Dylåka åtgärder skulle dock oundvikligen ha långtgående konsekvenser inom andra områden, som t.ex. i fråga om EU-medlemsstaternas skatteavtalsnätverk. Även om t.ex. reglerna om allmän skattskyldighet vore lika i alla länder, skulle detta knappast helt och hållet förhindra skatteavtalskonflikter. Det är omöjligt att i praktiken definiera allmän skattskyldighet så att inte två länders yrkanden potentiellt överlappar varandra.

Ett bindande kollektivt skatteavtal för Europa vore ett mindre drastiskt alternativ, som dock skulle ha omfattande verkningar i dubbelboendesituationer.²¹ Ett kollektivt skatteavtal förutsätter inga ändringar av nationella regler om skattskyldighet och beskattningsbehörighet. Dessutom har multilaterala skatteavtal visat

²⁰ Tanken är inte ny. Se t.ex. *Äimä K.* 2009, s. 54. För motsvarande idéer, se också *van Raad* 2002, s. 225 ff.

²¹ Se bl.a. *Pistone* för en intressant betraktelse över hur ett möjligt EU-skatteavtal kan tänkas se ut. *Pistone*, s. 235 ff.

sig fungera i praktiken (se Norden), och skulle således även lämpa sig för Europa. Olösta fall av dubbel hemvist eller skatteavtalsstridig beskattning skulle kunna falla antingen under EU-domstolens behörighet²² eller under en för skatteavtal särskilt sammanställd och permanent skiljedomstol. Det är inte heller omöjligt att skiljemannakonventionen skulle kunna utvidgas till att gälla andra dubbelbeskattningssituationer än de som uppstår vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap. De flesta EU-länder förhåller sig dock troligen mycket skeptiska till ett bindande multilateralt avtal, eftersom det begränsar suveräniteten på beskattningens område. De skatteavtalspolitiska intressena skiljer sig dessutom storligen i olika EU-medlemsländer. Ett realistiskt första steg mot ett kollektivt skatteavtal vore att utarbeta ett EU-modellskatteavtal.²³ På denna grund är det lättare att någonsin senare skapa ett kollektivt skatteavtal.

9.5 TILL SLUT

I detta arbete har det klart framkommit att dubbelboende är ett mångdimensionellt juridiskt fenomen som kan ha allvarliga följder för det enskilda skattesubjektet. Dubbelboendefenomenet tar sin utgångspunkt i de mest elementära delarna av skatterätten, d.v.s. staternas suveränitet och beskattningsbehörighet, samt på vilken grund denna beskattningsbehörighet utövas. De val som en stat fattar beträffande utövningen av beskattningsrätt, kan i sista hand komma att bestämma dubbelboendefenomenets yttre dimensioner. Således ligger orsakerna till dubbelboende djupt inbäddade i skatterätten. Detta gör problematiken samtidigt svåråtkomlig.

Dubbelboende och dubbel hemvist kommer att förbli ett problem i den internationella beskattningen så länge som gränsöverskridande rörlighet förekommer och nationalstaterna existerar. Den gränsöverskridande rörligheten ökar från år till år, och ingenting tyder på att tillväxten avstannar eller rent av minskar. Trots att integrationen inom EU blir allt djupare, förefaller det inte heller sannolikt att

²² Att föra skatteavtalstolkning till EU-domstolen är problematiskt av flera olika skäl, inte minst av kompetensskäl och av EU-domstolens motvilja att avgöra staternas beskattningsbehörighet. Särskilt problematiskt är det om EU-domstolen tar ställning till tolkningen av ett skatteavtal med ett tredje land. Även det faktum att EU-domstolens processstider är relativt långa, och att domstolen inte nödvändigtvis har de resurser och den kunskap som förutsätts för att tolka skatteavtal, talar för att skatteavtalskonflikter inte skall föras till EU-domstolen. Tanken är dock inte helt omöjlig. Enligt skatteavtalet mellan Österrike och Tyskland skall olösta fall av ömsesidig överenskommelse i sista hand föras till ömsesidig överenskommelse. Närmare därom, se *Züger 2000*, s. 466.

²³ *TAXUD EI/FR DOC (05) 2306*: EC Law and Tax Treaties. Workshop of Experts. Working document. Brussels, 9 June 2005. s. 12 ff. Se även *Pistone*, s. 331 ff., där ett förslag till EU-modellskatteavtalet inkluderats.

nationalstaten skulle upplösas. I en utopistisk värld där lagstiftningen är fullständigt harmoniserad och statsgränserna upphört ha juridisk relevans, skulle dubbelboende eventuellt vara ett minne blott. En dylik värld är fortsättningsvis så fjärran att det inte råder någon tvekan om att dubbelboende är och förblir ett allvarligt problem inom överskådlig framtid.

Med vetskapen om att dubbelboendeproblematiken inte kommer att bli irrelevant inom en nära framtid är det bäst att anpassa sig till situationen och i stället vidta åtgärder för att minska problemen med dubbelboende. Då gäller det att både minska orsakerna till att dubbelboende och dubbel hemvist uppstår och lindra konsekvenserna därav. I detta arbete har förbättringsförslag gjorts på bägge punkterna. Jag hoppas att detta arbete har kunnat belysa problemhelheten samt ge incitament och idéer för att tackla problemen.

Tiivistelmä

Joakim Frände

KAKSOISASUMINEN HENKILÖVEROTUKSESSA

Jokainen valtio päättää itsenäisesti verotustoimivaltansa laajuudesta ja kriteereistä. Luonnollisten henkilöiden kohdalla valtion verotusvalta perustuu joko valtion ja verosubjektin tai valtion ja vero-objektin väliseen suhteeseen. Tässä tutkimuksessa keskitytään valtion ja verosubjektin välisiin suhteisiin ja liittymiin. Tuloverotuksessa tehdään tavallisesti jako yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisiin henkilöihin. Yleinen verovelvollisuus syntyy, jos henkilön ja valtion välillä on vahvoja siteitä. Useimmiten asuminen valtiossa johtaa yleiseen verovelvollisuuteen. Jos henkilö asuu valtiossa, tämä valtio vaatii oikeuden verottaa henkilöä hänen maailmanlaajuisten tulojensa perusteella. Muiden kuin valtiossa asuvien kohdalla valtio ei vaadi oikeutta verottaa henkilöä sinänsä, mutta valtio säilyttää oikeutensa verottaa tuloja, jotka ovat peräisin valtion alueelta.

Verovelvollisuus yhdessä valtiossa määräytyy riippumatta siitä, miten verovelvollisuus ratkaistaan toisessa valtiossa. Rajat ylittävässä liikkumisessa voi syntyä tilanteita, joissa lähtövaltio ja uusi asuinvaltio samanaikaisesti katsovat, että henkilö asuu ja on siten yleisesti verovelvollinen molemmissa valtiossa. Jos henkilö asuu ja on yleisesti verovelvollinen samanaikaisesti molemmissa valtioissa, on kyse ns. kaksoisasumistilanteesta.

Tutkimuksessa tarkastellaan kaksoisasumisen kolmea vaihetta. Ensiksi käsitellään asumisen sääntelyä kansallisen lainsäädännön mukaan ja kaksoisasumistilanteiden syntymistä. Toiseksi tarkastellaan, miten verosopimuksen mukainen kotivaltio ratkaistaan. Kolmanneksi käsitellään kaksoisasumisen veroseurauksia. Tutkimuksen painopiste on kaksoisasumisen kahdessa ensimmäisessä vaiheessa. Tutkimuksessa pääpaino on oikeusdogmaattisella tutkimusmenetelmällä. Lisäksi on sovellettu muita tutkimusmenetelmiä, kuten oikeusvertailevaa ja oikeushistoriallista tutkimusmenetelmää.

Henkilö, joka asuu Suomessa, on yleisesti verovelvollinen. Tuloverolain (TVL) 11 § mukaan luonnollinen henkilö asuu Suomessa, jos hänellä on varsinainen asunto ja koti täällä, jos hän oleskelee puoli vuotta Suomessa, tai jos kolmen vuoden sääntö soveltuu häneen. Kolmen vuoden säännön mukaan Suomen kansalainen on Suomessa asuva ja yleisesti verovelvollinen muuttovuoden sekä kolmen seuraavan vuoden ajan. Jos Suomen kansalainen osoittaa, ettei hä-

nellä ole ns. olennaisia siteitä muuton jälkeen, hänestä tulee rajoitetusti verovelvollinen. Verovelvollisuuden sääntely on osittain ongelmallinen. Säännöt siitä, milloin verovelvollisuus syntyy oleskelun perusteella, ovat epätarkat. Kolmen vuoden sääntö on myös ongelmallinen, koska olennaiset siteet eivät ilmene laisista. Tämän lisäksi kolmen vuoden sääntö kohtelee Suomen ja muiden valtioiden kansalaisia eri lailla. Kansalaisuuteen perustuva erilainen kohtelu verotuksessa on EU-oikeuden näkökulmasta kyseenalaista. Tämänhetkisen oikeustilan perusteella kolmen vuoden sääntö ei todennäköisesti ole EU-oikeuden vastainen.

Asumisen perusteella ratkaistaan myös verovelvollisuus tiettyjen muiden verojen, kuten perintö- ja lahjaveroituksen, kunnallisveroituksen, autoveroituksen ja sosiaaliturvamaksujen osalta. Näiden verojen kohdalla sovelletaan erillisiä sääntöjä asumisesta. Näitä asumiskäsitteitä verrataan TVL 11 §:ään. TVL 11 § voi vaikuttaa muiden verolakien sääntelyyn asumisesta. Muiden verojen asuinvaltiokäsitteet eivät kuitenkaan vaikuta asumisen määrittelyyn TVL 11 §:n mukaan. Vain sosiaaliturvan kohdalla Verohallinto on katsonut, että Suomen sosiaaliturvajärjestelmään kuulumisen katsotaan olennaiseksi siteeksi kolmen vuoden säännössä.

Suomen asumista ja yleisestä verovelvollisuutta koskeva sääntely on monessa mielessä kiinnostavaa verrattuna muiden maiden vastaaviin sääntöihin. Tässä kirjassa on tarkasteltu yleistä verovelvollisuutta koskevaa lainsäädäntöä Ruotsissa, Norjassa, Tanskassa, Saksassa, Isossa-Britanniassa ja Yhdysvalloissa. Vertailun perusteella muiden maiden lainsäädäntöä on muokattu ja modernisoitu viimeisten vuosien aikana, kun taas Suomen sääntely on pysynyt pääasiallisesti samanlaisena 1970-luvulta asti. Useimmissa muissa vertailuvaltioissa kansalaisuudella ei ole enää vaikutusta verotukseen (paitsi Yhdysvalloissa). Suomen sääntely olisi modernisoinnin tarpeessa.

Kun Suomen kansalainen muuttaa ulkomaille, hänet katsotaan yleensä tietyn oleskeluajan jälkeen yleisesti verovelvolliseksi uudessa asuinvaltiossa. Samanaikaisesti Suomen kansalainen on myös yleisesti verovelvollinen Suomessa kolmen vuoden säännön perusteella. Lopputuloksena on kaksoisasumiskonflikti. Kaksoisasumiskonfliktit ratkaistaan verosopimuksella, jos valtioiden välillä on voimassa oleva verosopimus. Verosopimuksen mukaan henkilöllä voi olla vain yksi verosopimuksenmukainen kotivaltio kerrallaan. Kotivaltio määräytyy verosopimuksen 4 artiklan mukaan. Kotivaltio saa ensisijaisen oikeuden verottaa henkilöä hänen maailmanlaajuisista tuloistaan. Kotivaltion pitää kuitenkin hyvittää vero, joka on maksettu tulon lähdevaltiossa. Sopimusvaltiot eivät aina pääse yhteisymmärrykseen 4 artiklan tulkinnasta. Verosopimusten tulkintaan vaikuttavat kansallisen oikeuden lisäksi kansainväliset tulkintaperiaatteet, EU-oikeus, Wienin yleissopimus, verosopimusten yleinen tulkintasääntö (artikla 3(2)) sekä malliverosopimuksen kommentaarit. Tietty tulkintaperiaatteet voivat olla ristiriidassa toistensa kanssa. Sopimusvaltioilla voi myös olla eri taustatietoja henkilön

tilanteesta. Tämän seurauksena voi syntyä tilanteita, joissa sopimusvaltiot eivät pääse yhteisymmärrykseen verosopimusten kotivaltioartiklan tulkinnasta ja siitä, mistä valtiosta tulee verosopimuksen mukainen kotivaltio. Viime kädessä valtiot joutuvat turvautumaan ns. keskinäiseen sopimusmenettelyyn verosopimuksen 25 artiklan mukaan ratkaistakseen sopimuskiistansa. Sopimusmenettely on usein työläs ja epävarma ratkaisutapa. Suomessa ei ole sopimusmenettelyä koskevaa viranomaisjulkaisua, ja menettely on muutenkin epämääräinen. Tutkimuksessa pyritään selvittämään, miten sopimusmenettely toteutuu käytännössä kaksoisasumistilanteissa. OECD on vuonna 2008 lisännyt uuden kohdan välimiesmenettelystä 25 artiklaan. Kyseistä kohtaa ei ole sisällytetty Suomen solmimiin verosopimuksiin.

Kaksoisasumistilanteet johtavat tiettyihin verotuksellisiin seuraamuksiin. Tutkimuksessa kartoitetaan tärkeimmät kaksoisasumisen veroseuraamukset yksityishenkilöiden kohdalla. Verotukseen vaikuttavat mm. kansallinen oikeus molemmassa asuinvaltiossa, tulolaji, tulon lähde, verosopimus ja verosopimuksen tulkinta. Tutkimuksessa käsitellään verotusta sellaisissa kaksoisasumiskonflikteissa, joissa ei ole verovelvollisen asuinvaltioiden välistä verosopimusta, tai joissa on solmittu verosopimus, mutta Suomi ei ole verosopimuksen mukainen asuinvaltio, sekä tilanteita, missä sopimusvaltiot eivät pääse yhteisymmärrykseen kotivaltiosta. Useat verosopimukset sisältävät kolmen vuoden säännön 23 artiklassa. Kolmen vuoden sääntö antaa kaksoisasumistilanteessa 4 artiklan mukaiselle lähdevaltiolle laajemman verotusoikeuden kuin muuten. Kaksoisasumisen veroseuraamuksia havainnollistetaan korkojen, osinkojen, luovutusvoittojen, palkan ja eläkkeen verotuksen avulla. Kaksoisasumistilanteet aiheuttavat myös muita kiinnostavia kysymyksiä, kuten, onko tulolla progressiovaikutusta, ja miten vähennykset ja tappiot tulisi huomioida, jos Suomi ei ole kotivaltio 4 artiklan mukaan. Kaksoisasumistilanteet eivät välttämättä aiheuta kaksinkertaista verotusta, koska kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta on säädetty laki, jonka lisäksi verotusmenettelylaissa on erikoissäännöksiä verotuksen huojentamisesta.

Tutkimuksen lopuksi nostetaan esille ongelmakohtia ja esitetään kansallisen ja kansainvälisen lainsäädännön parannusehdotuksia. Parannusehdotukset koskevat erityisesti tuloverolain asumiskäsitettä. Lainsäädäntöä tulisi modernisoida luopumalla kansalaisuusvaatimuksesta sekä sisällyttämällä lakiin lista olennaisista siteistä. Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen säädöksiä ja huojennuksen myöntämisedellytyksiä tulisi tarkentaa ja osittain laajentaa. Verosopimusten yleisessä tulkintanormissa (3(2) artikla) tulisi suosia verosopimuksen asiayhteyden mukaista tulkintaa. Lopuksi esitän vielä parannusehdotuksia koskien verosopimusten kotivaltiosääntöjä ja keskinäistä sopimusmenettelyä.

Suomalainen Lakimiesyhdistys 2013
ISBN 978-951-855-329-1

Abstract

Joakim Frände

DUAL RESIDENCE IN THE TAXATION OF INDIVIDUALS

Each country has the right to determine on which grounds and to what extent it exercises its tax authority. In the case of individuals a country usually bases its right to levy taxes on the connection between the country and the individual, or the country and the income or wealth in question. This thesis deals with the connection that exists between the country and the individual. Under domestic tax law systems a separation is usually made into full and limited tax liability. Full tax liability arises when there are strong ties between the individual and the state. Residence is usually considered a strong tie that results in full tax liability. A person who is resident in a country, and therefore subject to full tax liability, is usually taxed on his world wide income. However, if the person is not resident, the state does not claim the right to tax the individual as such, but taxes income that arises within the territory of the country.

When determining residence in one country, no consideration is given to whether the person is also resident in other countries. Consequently, individuals can as a result of cross border movement be considered resident both in the country of arrival and the country of departure. When two countries both consider an individual resident, dual residence arises.

The purpose of this thesis is to analyse three aspects of dual residence. First and foremost, national rules on residence will be analysed, as well as how dual residence occurs in practice. Secondly, the rules on how to determine tax residence for tax treaty purposes are discussed. Thirdly, the tax consequences of dual residence will be investigated. The emphasis will be on the first two aspects of dual residence mentioned. The thesis is based on a dogmatic approach to legal research. Some elements of comparative methods of research are also present.

A person who is resident in Finland is subject to full tax liability in Finland. Residence for income tax purposes is determined in the income tax act (ITA) § 11. According to ITA § 11 a person is resident in Finland if he has his main abode and home in Finland, stays over six months in Finland or falls under the three-year rule. Finnish nationals who leave Finland are as a result of the three-year rule considered resident the year of departure and the three following years.

Limited tax liability can arise before the three- year period ends if the individual can produce evidence that he lacks substantial ties to Finland. The Finnish rules on residence are partly problematic. The rules on when a visit to Finland has fulfilled the six months requirement are unclear. Also, the three-year rule does not specify what a substantial tie is. The three-year rule furthermore distinguishes between Finnish nationals and foreign nationals. Different tax consequences depending on nationality can be problematic from an EU perspective. A short analysis of the current ECJ cases, however, indicates that the three-year rule is probably in conformity with EU law.

Residence is also used to determine tax liability for the purpose of other taxes, such as the gift and inheritance tax, car tax, municipal tax and social security contributions. Each above-mentioned tax has its own notion of residence. The different concepts of residence are compared with the residence concept that is used for income tax purposes. The comparison led to the observation that the residence concept for income tax purposes can impact on the other residence concepts. Usually residence for other tax purposes does not impact on the residence status for income tax purposes. However, the tax authorities claim that belonging to the Finnish social security system is a substantial tie according to the three-year rule.

The Finnish rules on residence for income tax purposes are in many ways interesting in comparison to other countries' rules on residence. A comparison has been made with Sweden, Norway, Denmark, Germany, the United Kingdom and the USA. Most of the above-mentioned countries have fairly recently amended and modernized their rules on residence. The comparison demonstrates that the Finnish rules on residence are outdated and in need of reformation. For instance, nationality does not carry any weight when determining tax liability in most other countries (except for the USA).

When a Finnish national moves abroad, he is usually subject to full tax liability in the country of arrival, and at the same time subject to full tax liability in Finland due to the three-year rule. The resulting dual residence is solved by tax treaty, provided that the countries have concluded a treaty. For tax treaty purposes a person can only have one tax treaty residence at a time. Residence for tax treaty purposes is determined through the tie breaker in article 4(2). The state of residence has the primary right to tax the individual. The tie breaker is, however, problematic, since the criteria on which residence is decided are partly ambiguous and can be interpreted in different ways. Therefore the general rules on tax treaty interpretation have to be considered. Rules on tax treaty interpretation can be found in domestic legislation, international law, the Vienna convention, article 3(2) of tax treaties, and in the commentaries to the model tax convention. Some of the rules on interpretation can lead to different outcomes. The parties can also have diverging information about the individual's personal

circumstances. Therefore it is possible that two countries cannot reach an agreement on which country should be the individual's state of residence according to article 4. When both countries claim to be the state of residence, the conflict shall be settled by the mutual agreement procedure in article 25 of the tax treaty. The mutual agreement procedure is time consuming and results cannot be guaranteed. In Finland there are no publications by the tax authorities on the mutual agreement procedure, and the procedure is hence not very well known. Therefore, I have tried to describe how the mutual agreement procedure is executed in practice. In 2008 the OECD added an arbitration clause to its model convention as a final means to solve tax treaty disputes that have not been solved by the mutual agreement procedure. Finland has not, however, included the clause in its treaties.

Dual residence can result in several different consequences for the taxation of individuals, and the possible consequences are analysed in this thesis. The taxation of dual resident individuals can vary greatly from one situation to another depending on domestic legislation in both countries of residence, the type of income, the source of income, the tax treaties articles and the interpretation of the tax treaty. The taxation of dual resident persons can be divided into situations where no tax treaty has been concluded, a tax treaty exists and Finland is not the state of residence, and situations where both countries claim residence status according to the tax treaty. Some Finnish tax treaties include the three-year rule in article 23. According to the clause the source country is granted a more comprehensive, but secondary, right to tax persons who are resident according to domestic tax law, although the residence state for tax treaty purposes is in the other country. To demonstrate the impact of dual residence on the taxation of individuals, the taxation in Finland of interest, dividend, capital gains, salary and pensions is described through practical examples. Situations of dual residence can also have other tax implications, e.g. is there a progressive impact on other income, and how are deductions and losses taken into account when Finland is not the state of residence according to article 4? Dual residence does not necessarily cause double taxation as a result of national rules on credit and exemption and the elimination of double taxation.

The concluding chapter sheds light on some of the most urgent problems in the current legislation on residence and presents some suggestions for improvements. The rules on residence in the domestic income tax act are scrutinized in detail. It is suggested that the nationality criterion in the three-year rule is abolished, and that substantial ties are defined in the income tax act. Furthermore, it is also suggested that the national rules on the elimination of double taxation are elucidated and that the scale of application is extended. On the international level it is recommended that article 3(2) in the OECD model tax convention is amended to primarily recommend an interpretation according to the context.

ABSTRACT

Some minor adjustments are also presented to the articles on residence and mutual agreement.

Finnish Lawyers' Association 2013
ISBN 978-951-855-329-1

Bilagor

Tabeller över hur artikel 4 och 25 har utformats i finska skatteavtal
Finlands skatteavtal, avtalsläge 21.3.2013

Tabell 9. Artikel 4(1) i finska skatteavtal.

Art. 4(1)	FördrS	Första mening (OECD 1963)	Första mening + state, subdiv., local authority	Andra mening enligt OECD 2010	Art 4(1) gäller inte förmögenhet	Inkl. "Place of incorporation" från FN:s modell	Varje land har egen def. av hemvist	Gäller dödsbon	Specialregler, se avtal
Arabemiraten	90/1997		x				x		x
Argentina	85/1996	x				x			x
Armenien	120/2007	x	x	x		x			
Australien	26/1986, 51/2000, 91/2007		x	x	x		x		x
Azerbaidzhan	94/2006	x	x	x		x			
Barbados	79/1992	x		x	x				
Belgien	66/1978, 54/1997	x		x				x	
Brasilien	92/1997	x		x	x				
Bulgarien	11/1986	–	–	–	–	–	x	–	x
Cypern	40/2013	x	x	x	x	x			
Egypten	12/1966, 56/1976	x							
Estland	96/1993	x	x	x		x			
Filippinerna	60/1981	x		x				x	
Frankrike	8/1972	x							
Georgien	76/2008	x	x	x	x	x			
Grekland	58/1981	x		x				x	
Indien	59/1984, 106/1999, 58/2010	x	x	x	x	x			
Indonesien	4/1989	x		x	x				
Irland	88/1993	x		x	x				
Israel	55/1998	x	x	x		x			
Italien	55/1983	x		x				x	

Art. 4(1)	FördrS	Första mening (OECD 1963)	Första mening + state, subdiv., local authority	Andra mening enligt OECD 2010	Art 4(1) gäller inte förmögenhet	Inkl. "Place of incorporation" från FN:s modell	Varje land har egen def. av hemvist	Gäller dödsbon	Special-regler, se avtal
Japan	43/1972, 111/1991, 76/1992	x							
Jugoslavien*	60/1987, 59/1987	x							
Kanada	81/1992, 2/2007	x	x	x	x				
Kazakstan	85/2010	x	x	x	x	x			
Kina	62/1987, 38/1998, 116/2006, 104/2010	x	x	x	x	x			
Kirgizistan	14/2004	x	x	x	x	x			
Korea (syd)	75/1981	x		x	x				
Lettland	92/1993	x	x	x		x			
Litauen	94/1993	x	x	x		x			
Luxemburg	18/1983, 60/1992, 62/2010	x		x				x	x
Makedonien	60/1987, 22/2002	x	x	x	x	x			
Malaysia	16/1986						x		
Malta	69/1976, 82/2001	x	x	x	x	x			
Marocko	8/1980, 18/2013	x	x	x	x	x			
Mexiko	65/1998	x		x	x	x			
Moldavien	92/2008	x	x	x	x	x			
Nederländerna	84/1997	x		x		x			
Nordiska skatteavtalet	26/1997, 95/1997, 127/2008	x	x	x				x	
Nya Zeeland	49/1984, 16/1988	x		x	x			x	
Pakistan	15/1996	x		x	x				
Polen	26/1979, 13/1995, 21/2010	x	x	x	x	x			
Portugal	27/1971	x							
Rumänien	68/1978, 7/2000	x	x	x	x	x			

* Jugoslavien inbegriper Bosnien-Herzegovina, Serbien, Kroatien och Montenegro.

659

Tabell 10. Artikel 4(2) i finska skatteavtal.

Art. 4(2)	OECD 2010	Specialregler, se avtal
Arabemiraten	x	
Argentina	x	
Armenien	x	
Australien		x
Azerbaidzhan	x	
Barbados	x	
Belgien	x	
Brasilien	x	
Bulgarien		x
Cypern	x	
Egypten	x	
Estland	x	
Filippinerna	x	
Frankrike	x	
Georgien	x	
Grekland	x	
Indien	x	x
Indonesien		x
Irland	x	
Israel	x	
Italien	x	
Japan		x
Jugoslavien	x	
Kanada	x	
Kazakstan	x	
Kina	x	
Kirgizistan	x	
Korea (syd)	x	
Lettland	x	
Litauen	x	
Luxemburg	x	
Makedonien	x	
Malaysia	x	
Malta	x	
Marocko	x	
Mexiko	x	
Moldavien	x	
Nederländerna	x	
Nordiska skatteavtalet	x	

Nya Zeeland	x	
Pakistan	x	
Polen	x	
Portugal	x	
Rumänien	x	
Ryssland	x	
Schweiz	x	
Singapore	x	
Slovakien	x	
Slovenien	x	
Spanien	x	
Sri Lanka	x	
Storbritannien	x	
Sydafrika	x	
Tanzania	x	
Thailand	x	
Tjeckien	x	
Turkiet	x	
Tyskland	x	
Ukraina	x	
Ungern	x	
Uruguay	x	
USA	x	
Uzbekistan	x	
Vietnam	x	
Vitryssland	x	
Zambia	x	
Österriket	x	x

Tabell 11. Artikel 25(1) i finska skatteavtal.

Art. 25(1)	OECD 1963 version (1 mening)	OECD 1977/2010 version (2 meningar)	OECD 1977/2010 version utan hänv. till art 24(1)	Specialregler, se avtal
Arabemiraten		x		
Argentina		x		
Armenien		x		
Australien		x		
Azerbaidzhan		x		
Barbados		X		
Belgien		x		
Brasilien		x		
Bulgarien		x		
Cypern		x		
Egypten	x			
Estland		x		
Filipinerna		x		x
Frankrike	x			
Georgien		x		
Grekland		x		
Indien		x		
Indonesien		x		
Irland		x		
Israel		x		
Italien		x		x
Japan	x			
Jugoslavien			x	
Kanada			x	
Kazakstan		x		
Kina		x		
Kirgizistan		x		
Korea (syd)		x		
Lettland		x		
Litauen		x		
Luxemburg		x		
Makedonien		x		
Malaysia			x	x
Malta		x		
Marocko		x		
Mexiko		x		
Moldavien		x		

Nederländerna		X		X
Nordiska skatteavtalet				X
Nya Zeeland			X	
Pakistan		X		
Polen		X		
Portugal	X			
Rumänien		X		
Ryssland		X		
Schweiz		X		
Singapore		X		
Slovakien		X		
Slovenien		X		
Spanien	X			
Sri Lanka		X		
Storbritannien	X			
Sydafrika		X		
Tanzania	X			
Thailand		X		
Tjeckien		X		
Turkiet		X		
Tyskland	X			
Ukraina		X		
Ungern		X		
Uruguay		X		
USA	X			X
Uzbekistan		X		
Vietnam		X		
Vitryssland		X		
Zambia		X		
Österriket		X		

Tabell 12. Artikel 25(2) i finska skatteavtal.

Art. 25(2)	OECD 1963 version (1 mening)	OECD 1977/2010 version (2 meningar)	Inkl. regler om refund, credit, taxes imp.	Specialregler, se avtal
Arabemiraten		x	x	
Argentina		x	x	
Armenien		x		
Australien		x		
Azerbaidzhan		x		
Barbados		x	x	
Belgien	x			
Brasilien		x	x	x
Bulgarien		x	x	x
Cypern		x		
Egypten	x			
Estland		x	x	
Filipinerna	x			x
Frankrike	x			
Georgien		x		
Grekland		x	x	
Indien		x		
Indonesien		x	x	
Irland		x	x	
Israel		x		
Italien	x			
Japan	x			
Jugoslavien		x	x	
Kanada	x			x
Kazakstan		x		
Kina		x		
Kirgizistan		x		
Korea (syd)		x		
Lettland		x	x	
Litauen		x	x	
Luxemburg		x	x	
Makedonien		x		
Malaysia		x		
Malta		x		
Marocko		x		
Mexiko		x	x	x
Moldavien		x		

Nederländerna		x		
Nordiska skatteavtalet		x		x
Nya Zeeland		x		
Pakistan		x		
Polen		x		
Portugal	x			
Rumänien		x		
Ryssland		x	x	
Schweiz	x		x	
Singapore		x		
Slovakien		x		x
Slovenien		x		
Spanien	x			
Sri Lanka		x	x	
Storbritannien	x			
Sydafrika		x		
Tanzania	x			
Thailand	x		x	
Tjeckien		x	x	
Turkiet		x		x
Tyskland	x			
Ukraina		x	x	
Ungern		x		
Uruguay		x		
USA		x		x
Uzbekistan		x		
Vietnam		x		
Vitryssland		x		
Zambia		x		
Österriket		x	x	

Tabell 13. Artikel 25(3) i finska skatteavtal.

Art. 25(3)	Normal (OECD 1963–2010)	Specialregler, se avtal
Arabemiraten	x	
Argentina	x	
Armenien	x	
Australien	x	
Azerbaidzhan	x	
Barbados	x	x
Belgien		x
Brasilien	x	
Bulgarien	x	
Cypern	x	
Egypten	x	
Estland	x	
Filippinerna	x	x
Frankrike	x	
Georgien	x	
Grekland	x	x
Indien	x	
Indonesien	x	
Irland	x	x
Israel	x	
Italien		x
Japan	x	
Jugoslavien	x	x
Kanada	x	x
Kazakstan	x	
Kina	x	
Kirgizistan	x	
Korea (syd)	x	
Lettland	x	
Litauen	x	
Luxemburg	x	x
Makedonien	x	
Malaysia	x	x
Malta	x	
Marocko	x	
Mexiko	x	
Moldavien	x	
Nederländerna	x	
Nordiska skatteavtalet	x	x

Nya Zeeland	x	x
Pakistan	x	
Polen	x	
Portugal	x	
Rumänien	x	
Ryssland	x	
Schweiz	x	
Singapore	x	
Slovakien	x	
Slovenien	x	
Spanien	x	
Sri Lanka	x	x
Storbritannien		x
Sydafrika	x	
Tanzania	x	
Thailand	x	x
Tjeckien	x	
Turkiet	x	
Tyskland	x	
Ukraina	x	
Ungern	x	
Uruguay	x	
USA	x	x
Uzbekistan	x	
Vietnam	x	
Vitryssland	x	
Zambia	x	
Österriket	x	

Tabell 14. Artikel 25(4) i finska skatteavtal.

Art. 25(4)	OECD 1963 version (2 meningar)	1 kort mening (2010 utan joint comm.)	OECD 2010 version (1 lång mening + joint comm.)	Specialregler, se avtal
Arabemiraten		x		
Argentina	x			
Armenien			x	
Australien		x		x
Azerbaidzhan			x	
Barbados		x		
Belgien	x			x
Brasilien	x			
Bulgarien	x			
Cypern			x	
Egypten	x			
Estland	x			
Filippinerna	x			
Frankrike	x			
Georgien			x	
Grekland	x			
Indien			x	
Indonesien	x			x
Irland		x		
Israel			x	
Italien	x			
Japan		x		
Jugoslavien	x			
Kanada				x
Kazakstan			x	
Kina	x			x
Kirgizistan			x	
Korea (syd)	x			
Lettland	x			
Litauen	x			
Luxemburg	x			
Makedonien			x	
Malaysia			x	
Malta			x	
Marocko			x	
Mexiko	x			x
Moldavien			x	

Nederländerna		x		
Nordiska skatteavtalet	—			—
Nya Zeeland		x		
Pakistan	x			
Polen			x	
Portugal	x			
Rumänien			x	
Ryssland		x		
Schweiz	x			
Singapore			x	
Slovakien			x	
Slovenien			x	
Spanien	x			
Sri Lanka	x			
Storbritannien		x		
Sydafrika	x			
Tanzania	x			
Thailand	x			
Tjeckien	x			
Turkiet			x	
Tyskland		x		x
Ukraina			x	
Ungern	x			
Uruguay			x	
USA		x		
Uzbekistan	x			
Vietnam			x	
Vitryssland			x	
Zambia	x			
Österriket	x			

Rättsfallsregister

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 1962 II 506 (24.9.1962 I. 3298)	60
HFD 1963 B II 199 (24.5.1963 I. 2142)	56
HFD 1964 B II 660 (22.10.1964 I. 4297)	60
HFD 1964 B II 710 (21.10.1964 I. 4294)	55
HFD 1965 B II 502 (8.10.1965 I. 3882)	60
HFD 1967 II 503 (6.11.1967 I. 5892)	561, 578
HFD 8.1.1975 I. 39	439
HFD 29.7.1975 I. 2779	55, 168
HFD 1975 B II 569 (15.9.1975 I. 3438)	197
HFD 1975 B II 571 (15.9.1975 I. 3439)	197
HFD 6.11.1975 I. 4291	55, 168, 440
HFD 1977 B II 595 (22.9.1977 I. 3680)	536
HFD 15.11.1977 I. 4638	78, 80, 105, 168, 439
HFD 15.11.1977 I. 4639	82, 83, 168, 440, 443
HFD 1978 B II 508	98
HFD 1978 B II 515 (31.5.1978 I. 2625)	95, 97, 432
HFD 1979 B II 661 (31.7.1979 I. 3191)	197
HFD 11.9.1979 I. 3680	91, 92
HFD 1979 B II 566 (12.9.1979 I. 3691)	197
HFD 18.9.1979 I. 3838	79
HFD 1979 B II 508 (24.9.1979 I. 3907)	76, 83, 89, 94, 102, 103, 106, 432, 442
HFD 7.8.1981 I. 3184	72, 105
HFD 1981 B II 501 (8.1.1981 I. 33)	89, 91, 92, 95, 97, 105
HFD 22.12.1982 I. 5831	78, 87, 93, 105
HFD 28.3.1984 I. 1149 (Opubl.)	88, 211
HFD 1985 B II 501 (22.2.1985 I. 680)	56, 57, 115, 438
HFD 13.9.1985 I. 3997	88, 102, 103, 106
HFD 1986 B II 502 (13.8.1986 I. 2918)	62, 63, 107
HFD 1986 B II 503 (3.12.1986 I. 5001)	55, 57
HFD 1986 B II 554 (15.12.1986 I. 5270)	98, 506
HFD 1987 B 506 (10.6.1987 I. 2310)	61, 70, 95, 97, 103, 107
HFD 1987 B 565 (21.8.1987 I. 3133)	98
HFD 1988 B 501 (31.3.1988 I. 1334)	85, 94, 444
HFD 1988 B 539 (31.5.1988 I. 2288)	506
HFD 20.1.1989 I. 190 (Opubl.)	87, 92, 93, 95
HFD 1989 B 517 (26.9.1989 I. 3292)	506
HFD 28.2.1990 I. 712	70, 71, 73
HFD 13.11.1990 I. 3921	527, 576
HFD 1990 B 501 (31.12.1990 I. 4757)	55, 61, 62, 63, 64, 65, 233
HFD 1991 B 521 (27.12.1991 I. 4897)	507

HFD 1992 B 502 (26.11.1992 l. 4290)	15, 55, 57, 63, 421
HFD 31.12.1992 l. 4992	441
HFD 31.12.1992 l. 5030	98
HFD 1993 B 501 (13.5.1993 l. 1831)	70, 77
HFD 23.7.1993 l. 1993 B 501	70, 77
HFD 1994 B 527 (14.4.1994 l. 1506)	570
HFD 1995 B 529 (19.9.1995 l. 3654)	525, 560
HFD 1.8.1996 l. 2337	146, 147, 151
HFD 1996 B 518 (31.12.1996 l. 4135)	550
HFD 1997:67 (2.7.1997 l. 1671)	160
HFD 2.6.1998 l. 1040	507
HFD 27.8.1998 l. 1541	506
HFD 30.11.1998 l. 2668 (Opubl.)	102
HFD 1998:72 (09.12.1998 l. 2743)	570
HFD 4.10.1999 l. 2656 (Opubl.)	15, 100, 110, 114, 210, 212, 443, 444
HFD 2000:72 (21.12.2000 l. 3300)	156
HFD 2001:22 (05.04.2001 l. 759)	211, 507
HFD 2001:34 (13.06.2001 l. 1429)	158, 159
HFD 25.10.2001 l. 2598	156, 158, 159, 166
HFD 2002:26 (20.3.2002 l. 596)	333, 338, 348, 367, 367, 369, 370, 396
HFD 20.5.2002 l. 1183 (Opubl.)	72, 82, 92, 210
HFD 2002:80 (22.11.2002 l. 3023)	527, 569, 576, 577
HFD 27.12.2002 l. 3455	570
HFD 27.10.2003 l. 2634	570
HFD 2003:81 (19.11.2003 l. 2858)	570
HFD 2004:6 (26.1.2004 l. 107)	72, 92, 100, 105, 210, 212
HFD 2004:8 (4.2.2004 l. 178)	573
HFD 2004:12 (6.2.2004 l. 226)	517
HFD 2004:90 (24.9.2004 l. 2425)	211, 507
HFD 2004:108 (21.12.2004 l. 3336)	160
HFD 2004:111 (22.12.2004 l. 3345)	335, 411
HFD 2004:116 (22.12.2004 l. 3359)	335
HFD 4.4.2005 l. 735 (Opubl.)	158
HFD 6.4.2005 l. 761	290, 444, 522, 549, 555, 556, 557, 595
HFD 28.12.2005 l. 3594	150
HFD 2006:75 (11.10.2006 l. 2635)	370, 565
HFD 2007:77 (12.11.2007 l. 2883)	15, 117
HFD 20.6.2007 l. 1674 (Opubl.)	56, 107, 109
HFD 10.8.2007 l. 1960 (Opubl.)	578
HFD 2008:23 (8.4.2008 l. 719)	558, 584
HFD 2008:43 (12.6.2008 l. 1489)	58, 62, 107, 215
HFD 2009:53 (12.6.2009 l. 1498)	573
HFD 2009:59 (17.6.2009 l. 1570)	158, 159, 161, 166
HFD 22.12.2009 l. 3669 (Opubl.)	65, 617
HFD 4.3.2010 l. 412	292
HFD 20.4.2010 l. 823	15, 56, 69, 70, 100, 211, 212
HFD 2010:37 (27.5.2010 l. 1295)	114
HFD 1.6.2010 l. 1369 (Opubl.)	69, 105

HFD 2010:83 (29.12.2010 l. 3922)	281
HFD 2011:57 (23.6.2011 l. 1745)	527
HFD 2011:88 (31.10.2011 l. 3121)	115
HFD 2011:101 (12.12.2011 l. 3507)	336, 368, 369, 613
HFD 2012:23 (27.3.2012 l. 688)	565
HFD 2013:93 (31.5.2013 l. 1851)	71, 81, 100, 212

Förvaltningsdomstolar

Helsingfors förvaltningsdomstol 20.4.2005 nr 05/0441/4 (Opubl.)	109
Helsingfors förvaltningsdomstol 3.6.2005 nr 05/0652/4 (Opubl.)	578
Helsingfors förvaltningsdomstol 14.2.2008 nr 08/0122/4 (Opubl.)	64, 65, 115, 444, 561, 617
Helsingfors förvaltningsdomstol 15.4.2008 nr 08/0310/4 (Opubl.)	56, 212
Helsingfors förvaltningsdomstol 30.8.2011 nr. 11/1046/4 (Opubl.)	64
Kuopios länsrätt 22.4.1997 nr 457/1000/96	527, 576
Norra Karelen länsrätt 11.4.1997/197	156, 158, 159, 166
Åbo förvaltningsdomstol 31.10.2008 nr 08/0776/3 (Opubl.)	281

Centralskattenämnden

CSN 1986/274	70, 84
CSN 1989/439	70, 84
CSN 1990/399	74, 83, 441, 443
CSN 1995/312	405
CSN 1997/78	444, 559, 602
CSN 1998/20	102, 289
CSN 2003/89	98
CSN 27/2008	584

Regeringsrätten (Sverige)

RÅ 1971 Fi 1770	83
RÅ 1972 ref. 46	94
RÅ 1974 A 738	84
RÅ 1976 ref. 116	84
RÅ 1995 ref. 69	432
RÅ 1996 ref. 38	432
RÅ 1996 ref. 84	367, 370
RÅ 1997 ref. 25	224
RÅ 1997 not. 197	84, 228
RÅ 2002 ref. 70	227, 228
RÅ 2003 ref. 52	77
RÅ 2008 ref. 16	224
RÅ 2008 ref. 56	224
RÅ 2008 not. 166	225

EU-domstolens domar

270/83 Avoir Fiscal Svensk specialutgåva s. 00389	279, 312, 315
286/86 Gérard Deserbais Svensk specialutgåva s. 00621	318
81/87 Daily Mail Svensk specialutgåva s. 00693	284
235/87 Matteucci [1988] ECR s. 5589	318
C-221/89 Factorame II Svensk specialutgåva s. I-00313	285
C-263/91 Kristoffersen [1993] ECR s. I-2788	113
C-88/92 X [1993] ECR s. I-03315	113
C-1/93 Halliburton Svensk specialutgåva s. I-00071	287
C-279/93 Schumacker REG 1995 s. I-00225	280, 293, 319, 320, 356, 608
C-55/94 Gebhard REG 1995 s. I-04165	310
C-80/94 Wielockx REG 1995 s. I-02493	356, 608
C-107/94 Asscher REG 1996 s. I-3089	280, 288, 292, 315, 608
C-250/95 Futura REG 1997 s. I-2471	315
C-264/96 Imperial Chemical Industries REG 1998 s. I-4695	312
C-336/96 Gilly REG 1998 s. I-2793	280, 319, 320, 322, 356, 367
C-294/97 Eurowings REG 1999 s. I-7447	313, 315
C-307/97 Saint Gobain REG 1999 s. I-6161	280, 319
C-311/97 Royal Bank of Scotland REG 1999 s. I-02651	288, 310
C-55/98 Vestergaard REG 1999 s. I7641	286
C-397/98 Metallgesellschaft REG 2001 s. I-1727	315
C-324/00 Lankhorst-Hohorst REG 2002 s. I-11779	310
C-209/01 Schilling REG 2003 s. I-13389	114
C-234/01 Gerritse REG 2003 s. I-05933	356, 608
C-422/01 Skandia och Ramstedt REG 2003 s. I-06817	288
C-9/02 Lasteyrie REG 2004 s. I-2409	303, 304, 306, 312
C-42/02 Lindman REG 2003 s. I-13519	509
C-319/02 Manninen REG 2004 s. I-7477	292, 325
C-169/03 Wallentin REG 2004 s. I-06443	608
C-376/03 D REG 2005 s. I-5821	291
C-403/03 Schempp REG 2005 s. I-6421	283
C-446/03 Marks & Spencer REG 2005 s. I-1083	296, 313, 314, 315, 317
C-513/03 van Hilten REG 2006 s. I-1957	27, 279, 285, 288, 293, 296, 297, 298, 299, 300, 301, 303, 309, 310, 313, 317, 327, 356, 630
C-196/04 Cadbury Schweppes REG 2006 s. I-7995	312, 314
C-210/04 FCE Bank plc REG 2006 s. I-02803	320
C-265/04 Bouanich REG 2006 s. I-923	282, 356
C-347/04 Rewe Zentralfinanz REG 2007 s. I-2647	314
C-470/04 N REG 2006 s. I-7409	286, 304, 305, 306
C-513/04 Kerckhaert-Morres REG 2006 s. I-10967	323, 324
C-520/04 Turpeinen REG 2006 s. I-10685	69, 106, 283, 284, 286, 295, 608
C-522/04 Kommissionen mot Belgien REG 2007 s. I-5701	303
C-231/05 Oy AA REG 2007 s. I-6373	313, 314, 317
C-298/05 Columbus Container Services REG 2007 s. I-10451	323, 324, 325, 326

C-370/05 Festersen REG 2007 s. I-1129	278
C-383/05 Talotta REG 2007 s. I-2555	288
C-269/07 Kommissionen mot Tyskland REG 2009 s. I-7811	303
C-303/07 Aberdeen Property REG 2009 s. I-05145	314
C-521/07 Kommissionen mot Nederländerna REG 2009 s. I-04873	292
C-67/08 Block REG 2009 s. I-883	323, 324, 325, 327, 625
C-96/08 CIBA Speciality Chemicals REG 2010 s. I-2911	323
C-128/08 Damseaux REG 2009 s. I-6823	323, 324, 325, 326, 327, 625
C-182/08 Glaxo REG 2009 s. I-8591	314
C-311/08 SGI REG 2010 s. I-487	314
C-440/08 F. Gielen REG 2010 s. I-2323	294, 295
C-39/10 Kommissionen mot Estland REG 2012 s. 00000	293, 294, 548
C-157/10 Banco Bilbao REG 2011 s. 00000	323, 324
C-240/10 Schulz-Delzers och Schulz REG 2011 s. 00000	290, 291
C-279/10 Gistö REG 2011 s. 00000	115, 635
C-371/10 National Grid Indus BV REG 2011 s. 00000	303, 306, 307, 308
C-38/10 Kommissionen mot Portugal REG 2012 s. 00000	308, 309
C-168/11 Becker REG 2013 s. 00000	516
C-322/11K	527

Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna

Darby v. Sweden (11581/85, dom den 23 oktober 1990)	278
Reiner v. Bulgarien (46343/99, dom den 23 maj 2006)	278
Kommissionens beslut: X v. Irland (5913/72, fallet togs inte till prövning)	278
Kommissionens beslut: H v. Sweden (12670/87, fallet togs inte till prövning)	278

Sakordsregister

A

Acquiescence 354–355, 366, 373
 Aktivt skattesubjekt 20
 Alternative exemption 524
 Ambulatorisk tolkning 337–338, 362–363, 368, 640
 Analogislut 330–331
 Anmärkning i modellskatteavtal 346, 350–351, 354–355, 360, 364–366, 370, 378, 381–382, 581, 640
 Anställningsbaserad social trygghet 172, 175–176, 178–181, 183, 201, 203–206, 208–209, 213–214
 Anti-avoidance 39
 Arabemiraten 286, 340, 427, 429, 471, 475, 549, 551, 582, 586
 Arbetsgivarens socialskyddsavgift 173, 177–178
 Arbetslöshetsförsäkring 176
 Arbetsmarknadsstöd 179, 180, 183
 Arbetspension 180, 193, 209, 605
 Arbetstagarens sjukförsäkringspremie 173, 176–178, 181, 197, 505
 Argentina 286, 340, 404, 426, 471, 474, 549, 551, 583, 584, 586, 588, 594
 Armenien 404, 408, 599
 Arvs- och gåvoskatt, boende 51, 128–139
 Au pair 189
 Australien 408, 426, 427, 430, 434, 473, 475, 476, 507, 586, 587, 588
 Autonom tolkning 339, 347–348, 415–416, 493, 641
 Avdrag i gränsöverskridande situationer, allmänt 516–518, 562–572, 637
 Avdragsmetoden 512
 Avräkningsmetoden
 – Allmänt 511, 512–513, 636–637
 – Fiktiv avräkning 512
 – Maximal avräkning 514–516, 521–523, 589, 610
 – Normal avräkning 512, 514, 524, 569
 – Obegränsad avräkning 512

– Omvänd avräkning 551, 555

Avtalsstridig beskattning 424, 445, 446, 448, 450, 453, 455, 482, 486, 495, 529, 532, 613, 615, 644, 646
 Azerbaidzhan 550, 571, 586

B

Barbados 286, 404, 408, 426, 471, 473, 475, 549, 551, 559, 589, 607
 Baseball arbitration 468
 Befrielse från skatt 478, 485, 487, 491, 528–531, 534–535, 559, 617, 636
 Belgien, skatteavtal 296–301
 Beneficial owner 391, 582, 586, 367, 404, 407, 427, 471, 473, 475, 586
 Benefit theory 44
 Betalningsarrangemang 486, 529, 535–537, 543, 616
 Beveridge-modellen 170–171
 Bevisbörda
 – Fördelning av bevisbördan 68–69, 73, 104–108, 112, 225, 232, 243, 345
 – Omvänd bevisbörda 164, 232, 287, 315, 317, 327, 632–633
 Bils katt, boende 145–150
 Bismarck-modellen 170–171
 Blankettförordning 401
 Blankettlag 330, 401
 Blocking method 462, 644
 Blåkort 186, 188
 Bokstavstrogen lagtolkning 330–332, 341, 422
 Bosättningsbaserad social trygghet 20, 55, 100, 172–173, 175–184, 189, 200–206, 208–209, 211, 214, 218
 Brasilien 286, 340, 408, 426, 431, 471, 472, 474, 549, 551, 583, 586, 594
 BRIC-länder 37
 Bulgarien 278, 340, 350, 377, 393, 405, 407, 408, 427, 429, 430, 471, 474, 493

C

CEN-principen 41, 43
CIN-principen 34, 41
Common law 132, 219, 254, 264
Cypern 289, 105

D

Dagpenning 177, 179–180
Danmark
– Skattskyldighet, allmänt 240–246, 274–275, 398, 408, 629
– Bopæl 240–241
Deduction method 512
Diplomat 51, 108–109, 111, 119, 157, 163–164, 192, 246, 250, 382, 413, 498, 598–599
Diskriminering
– Direkt diskriminering 288, 292, 294–295, 299, 310–311
– Diskrimineringsförbudet 27, 244, 278, 281, 283, 287–295, 375, 391, 476, 625
– Horisontell diskriminering 289–291, 295, 300
– Indirekt diskriminering 230, 284, 288, 294, 310–311, 631–632
– Vertikal diskriminering 289, 295
Dividend, beskattningen av 508–509, 540, 549, 582–585
Domicile i skatteavtal 132, 409, 412, 426
Domicilprincipen 31, 33, 35–37, 39–44, 46, 48, 50–51, 120, 125, 127, 220, 227, 271, 274
Double dip 577
Double non-taxation 389
Dualistiskt system 400
Dubbel hemvist, definition 22
Dubbelboende, definition 21–22
Dubbel försäkring 10, 196, 199–200, 204, 207, 216
Dynamisk tolkning 337

E

Egypten 358, 408, 426, 469, 471, 474, 486, 525, 527, 576, 594, 604
Eklektisk metod 331
Ekonomisk dubbelbeskattning 320, 390, 486
EMRK 277–278
Enskild tjänst, beskattningen av 597–602

Estland, skatteavtal 454, 471, 474, 507, 548, 549, 551, 570, 580, 600, 606
Estoppel 354–356, 373
Ettårsregeln
– I inkomstskattelagstiftningen 53, 503
– I Norge 234
– I social trygghet 191, 195
Exemption with progression 524
Exitskatt 17, 27, 39, 43, 251, 270–272, 284, 296, 301–309, 317, 632
Extended unlimited tax liability 296

F

Fast driftställe 153, 294, 381, 386, 405, 428, 499, 519, 527, 533, 589, 593, 598, 608
Filippinerna 286, 401, 407, 408, 426, 427, 470, 471, 472, 473, 474, 549, 551, 586
Finpro 108, 111, 120, 498, 502–503
Fiskala kommittén 380, 382
Fiskus 20, 24, 104–105, 108, 120, 315, 623
Folkpension 177, 180–181, 209, 605
Folkrätt 8, 27, 29, 326, 345 332, 340–349, 356–357, 359, 360, 372, 387–388, 400, 626
Force of attraction-regel 386
Fördelningsartiklarna 381, 389, 510–511, 521, 555, 559, 563, 568, 614
Förlorande stat 22, 413, 492, 580, 581, 614
Förluster i gränsöverskridande situationer, allmänt 516–518, 572–579, 637
Försäkringslön 200
Förskottsinnehållning 60, 513
Förtroendeskyddet 15, 59
Frankrike, skatteavtal 133, 134, 135, 379, 392, 426, 454, 469, 471, 474, 525, 582, 599, 604
Fri rörlighet, allmänt 282–286
Full credit 512
Full exemption 524
Fyra friheter 282

G

Georgien 340, 426, 550, 563, 586, 606, 613
Globalt skattesystem 31, 35–37, 41–42, 119
God förvaltning 472, 491
God tro 15, 59, 340–341, 348, 354–354, 358, 373

Grekland 133, 199, 286, 427, 471, 473, 474,
549, 552, 553, 605
Grunddagpenning 179–180
Grupplivförsäkring 176, 179
Gränspendlare 97, 249–250, 599–600
Gyllene regeln 114, 397

H

Halvårsregeln
– Allmänt 22, 59–66
– Reformförslag 634–635
Handräckningsdirektiv 394
Hemvist (OECD:s modellskatteavtal artikel 4)
– Allmänt 409–414
– Reformförslag 641–643
– Tolkning av 338–339, 347–349,
347–445, 492–493
Hemvist – hemvist konflikter 389
Hemvistprincipen 32
Holdingbolag 72, 405
Horisontell rättvisa 41–42
Hål i skattebasen 502

I

In dubio contra fiscum 59, 566
Indien 37, 63, 199, 340, 407, 408, 426, 431,
471, 483, 549
Indonesien 426, 430, 471, 473, 474, 475, 586
Intentionsbaserad lagvalsmetod 396
Internrättslig metod 332
Interpretative mutual agreement 453
Irland 252, 408, 426, 471, 473, 475, 558, 559,
586, 605
Israel 199, 426, 507
Italien 286, 340, 426, 427, 470, 471, 473,
474, 549, 551, 552, 553, 555
Ius sanguinis 423
Ius soli 423

J

Jordbruksinkomst 510, 513, 517, 547,
572–575, 587
Jugoslavien 286, 407, 469, 471, 473, 474,
549, 551
Juridisk dubbelbeskattning 165, 320, 323,
325, 378, 389, 501, 510, 531

K

Kanada, skatteavtal 407, 426, 429, 431, 455,
469, 470, 471, 472, 473, 475, 592, 594,
605
Kapitalexportneutralitet 35, 41
Kapitalimportneutralitet 34–35, 41
Kazakstan 426, 550
Kina 37, 369, 426, 431, 471, 474, 578
Kirgizistan 426
Kommunalskatt, boende 156–166
Korea 286, 369, 427, 475, 477, 549, 552, 605
Kvalifikationskonflikter 10, 335, 390, 498,
532
Källa – hemvist konflikter 389
Källa – källa konflikter 390, 498
Källstatsprincipen 31, 33, 36–37, 43–45, 46,
49, 50, 119, 220, 253

L

Lagkonkurrens 395
Lagvalsregler 395–396
Legalitetsprincipen 14, 26, 100, 116–118,
633–634
Legislative mutual agreement 453
Lettland 199, 286, 426, 454, 471, 474, 549,
551, 600, 606
Lex fori 334
Lex generalis 396
Lex loci domicilii 198
Lex loci laboris 189, 190, 198, 201, 203, 205
Lex posterior 395–396
Lex specialis 337–338, 395–396, 492
Lex superior 395–397
Likställighetsprincipen 462
Lindrigare normens princip 397, 521, 523,
565–566
Litauen 199, 286, 426, 453, 454, 471, 474,
549, 551, 600, 606
Litterär tolkning 332, 341–342, 347, 372
Logisk lagtolkning 330–331
Lojalitetsprincipen 318, 322
Losing state 22, 413
Luxemburg, skatteavtal 286, 405, 411, 426,
427, 429, 471, 473, 474, 549, 552, 553
Lågskatteland 43, 246, 250, 506

M

Makedonien 426

Malaysia 408, 427, 469, 470, 473, 475
 Malta 426
 Marocko 604, 605
 Matching credit 512
 Medborgare (OECD:s modellskatteavtal artikel 3 och artikel 4(2)) 405–406, 423
 Mekanikerregeln 111, 294, 504–505, 523, 549, 598–600, 602
 Metodartikel 559
 Metodpluralism 11
 Mexiko 267, 376, 380, 402, 414, 426, 445, 471, 472, 473, 475, 476, 477, 549, 551, 582, 605, 607
 Modellskatteavtal
 – Finlands modellskatteavtal 399
 – FN:s modellskatteavtal, allmänt 382–384
 – London modellskatteavtalet 380, 414, 445
 – Mexiko modellskatteavtalet 380
 – OECD:s modellskatteavtal, allmänt 378–379
 – Sovjetunionens modellskatteavtal 393
 – Sydamerikas modellskatteavtal 376
 – USA:s modellskatteavtal 8–9, 23, 376, 393, 427–428, 473
 Moldavien 426
 Monistiskt system 397, 400
 Most favored nation-principen 291–292
 Multilaterala skatteavtal 133, 292, 340, 345, 349, 358–359, 375, 387–388, 393, 404, 429, 445, 470, 617, 646, 647

N

National neutrality 41
 Nationalitet (OECD:s modellskatteavtal artikel 3) 406
 Nationalitetsprincipen 32–33, 36–40, 46, 49, 50, 51, 108, 119, 125, 220, 264, 271, 274, 375, 429, 628
 Nederländerna, skatteavtal 408, 464, 468, 475, 476, 483, 494, 586, 587, 588, 591, 594, 606
 Negativ integration 639
 Nollbeskattning 3, 389, 398, 463, 504–505, 557, 611, 612, 638
 Nordiska skatteavtalet 65, 133–134, 375, 398, 404, 408, 428, 429, 470, 472, 474–475, 558, 580, 591–592, 594, 600, 606–607

Norge, skattskyldighet 234–240, 260, 275, 628–629, 632
 Normal credit 512
 Nya Zeeland 286, 426, 427, 469, 473, 475, 549, 551
 Nyttoprincipen 44
 Näringsinkomst 510, 517, 562, 572–575, 587

O

Obestämthetsförbudet 118
 Objektiv lagtolkningsmetod 331
 Olycksfallsförsäkringen 171, 176, 179, 204, 208
 Opinio juris 353
 Option 212, 230, 505–506
 Ordinary credit 512
 Otillbörligt bruk av skatteavtal 402, 404

P

Pacta sunt servanda 362, 396, 340–341
 Pakistan 286, 426, 475, 549, 551, 582
 Parafera 399–400
 Passivt skattesubjekt 20
 Pension, beskattning av 293, 294, 398, 400, 572, 602–610
 Pensionsförsäkring 572, 603–604, 607–608, 171, 176, 180, 197, 207
 Personlig inkomst 153, 513, 515, 525, 526, 527, 573
 Polen 393, 426, 454, 574
 Portugal 281, 308, 309, 408, 426, 470, 471, 475, 525, 571, 590, 591, 599, 604
 Presumptionsregel 68–69, 73, 195, 245, 316, 433, 544
 Progression vid dubbelboende 559–561
 Proportionalitetskravet 311, 316
 Proportionalitetsprincipen 105

R

Reservation i modellskatteavtal
 – Allmänt 346, 350–351, 354–355, 364–366, 378, 382
 – Finlands reservationer 132, 370, 400, 581, 590, 603
 Restriktiv tolkningsmetod 331–332, 343
 Rule of reason-principen 296, 300, 305, 309, 310–317
 Rumänien 286, 393, 426, 427, 549, 551, 582

Ryssland 42, 46, 47, 219, 221, 286, 392, 408, 427, 471, 475, 507, 549, 551
 Ränta, beskattningen av 118, 290, 386, 491, 522–523, 536, 542, 548, 567, 569, 585–589, 606, 613
 Rättsdogmatisk metod 11–12
 Rättshistorisk metod 11–12
 Rättskapacitet 406
 Rättskomparativ metod 11–14, 220–221
 Rättskällor 14–19
 Rättspolitisk metod 11, 14
 Rättssäkerhet 121, 338, 386, 483, 495, 624, 632–637, 639

S

Saving clause 38
 Schweiz, skatteavtal 419, 429, 471, 475, 522, 549–551, 556, 578, 582, 595
 Sedvanerätt 14, 340, 345, 353–354, 640
 Sexmånadersregeln 22, 53, 96–98, 502–508, 539, 565, 600–602, 612
 Singapore 426, 507, 559, 582
 Sjukförsäkring 171, 173, 176–178, 181, 188–189, 197, 214, 505
 Sjukvårdspremie 177
 Skattebasen 33, 35, 502, 566
 Skattebetalningsförmåga 42, 68, 528, 534, 536–537
 Skatteflykt 23, 25, 35, 43, 68, 123, 289, 301, 304, 312–313, 317, 327, 390–391, 437, 594, 628, 639
 Skattekringsgående 23–25, 35, 68, 84, 232, 298–299, 301, 303–304, 311–317, 390
 Skattelättnad 534–535, 537
 Skatteminimering 23–25
 Skatteparadis 393–394
 Skatteplanering 23–24, 35, 43, 84, 123, 127, 139, 150, 312–314, 317, 498, 506, 573
 Skattesubjekt definition 20
 Skatteunderlaget 524
 Skatteuppskov 529, 535
 Slovakien 286, 393, 426, 427, 472, 549, 551
 Slovenien 426, 427
 Socialförsäkring 171, 605–606
 Soft law 353
 Spanien, skatteavtal 398, 426, 469, 471, 475, 486, 525, 527, 549, 567, 575–576, 577, 580, 589, 590–591, 593, 599, 604

Sri Lanka 286, 426, 471, 473, 475, 549, 551, 571, 605
 Stadigvarande bo och hemvist
 – Allmänt 54–59, 115, 213–215
 – I AGL 128
 Statisk tolkning 337, 362, 371
 Storbritannien
 – Arising basis 254
 – Automatic overseas test 262
 – Automatic residence test 262
 – Automatic UK test 263
 – Domicile 257–258
 – Ordinary residence 255–257
 – Remittance basis 36, 253–254, 260–262, 264, 558, 629
 – Residence 43, 132, 255–257, 262–264
 – Skatteavtal 408, 427, 429, 469, 471, 473–475, 558–559, 583, 586
 – Skattskyldighet 252–263
 – Statutory residence 262
 – Sufficient ties test 262
 Statistik 5–6, 219, 455, 479–483, 500, 629
 Subject to tax 557–559, 583, 638–639
 Subjektiv lagtolkningsmetod 331
 Supplementära tolkningsmedel 340, 346–347, 360–361, 363
 Sverige
 – Femårsregeln 225, 227, 232–233, 281, 301–302, 313
 – Skattskyldighet 221–233
 – Återbosättning 231, 232, 274, 631
 Switch over 557
 Sydafrika 286, 427, 434, 475, 549, 551, 586, 607
 Systematisk lagtolkning 330–331
 Särskilt vägande väsentlig anknytning 61, 70, 74, 97, 101–104, 106, 114, 211

T

Takregeln 526
 Tanzania 426, 427, 469, 471, 475, 604
 Tax avoidance 24–25, 298–299, 304, 311, 312–313, 390
 Tax evasion 24–25, 298–299, 311, 390
 Tax holiday 539
 Tax mitigation 23
 Tax planning 29
 Tax sparing 383, 512

Teleologisk lagtolkning 330
Territorialitetsprincipen 29, 32–36, 301, 306–307, 311, 425
Territoriellt skattesystem 32–36, 42, 538, 540
Thailand 286, 407, 427, 471, 473, 475, 551, 583
Tie breaker (OECD:s modellskatteavtal artikel 4(2))
– Allmänt 414–416
– Centrum för levnadsintressen 27, 56, 58, 134–135, 377, 414, 418–422, 424, 429–430, 435–444, 493, 642
– Stadigvarande bostad 416–419, 422–423
– Stadigvarande vistelse 422–423, 642
– Ömsesidig överenskommelse 424
Tillitsskyddet 59
Time sharing 86
Tjeckien 286, 426, 427, 471, 475, 549, 551
Trailing tax 296
Transfer pricing 35, 286, 390, 455, 466, 481, 644–645
Treaty override 10, 388, 394, 542
Treårsregeln
– I ISkL 11 §, allmänt 66 ff.
– I skatteavtal 520–524, 549–557
– Reformförslag till treårsregeln 628–634, 638–639
Triangulära situationer 492, 498–499, 518–519, 530, 541–543, 579–581, 614–615, 618, 636
Trippelboende 273, 375, 617–618, 620
Tunnkapitalisering 453
Turkiet 370, 449, 471, 483
Tyskland
– Skatteavtal 50–51, 286, 318, 367, 392, 416–417, 426–427, 432, 469, 471, 475, 479, 520–523, 549, 551, 578, 588, 596, 610
– Skattskyldighet 246–252, 275
– Quellenprinzip 246
– Welteinkommensprinzip 246
U
Ukraina 286, 426, 471, 475, 549, 551
UL-regler (skatteregler om utsträckt skattskyldighet för latent inkomst) 301–302

Undantagandemetoden
– Alternativt undantagande 524
– Obegränsat undantagande 524
– Undantagande med progressionsförbehåll 36, 524–525, 560, 577
Underskottsgottgörelse 174, 517, 526, 564, 569, 573, 575
Ungern 79, 379, 393, 426, 427, 475, 605
Uruguay 368, 426
USA
– Expatriation 269, 405
– Green card 265, 267, 269, 271–272, 405, 423, 428
– Lawful permanent residence test 265, 267, 269, 271–272
– Residence 265
– Skatteavtal 38, 404–405, 407–408, 428, 549–550, 469, 472, 473, 475
– Skattskyldighet 264–272
– Substantial presence test 265–267, 271–272, 428
Utflyttningskatt 296, 301–309
Uthyrd arbetskraft 599–600
Utkomstskydd 171, 180
Utsänd arbetstagare 99, 192, 200–201, 203–207, 209, 211–212
Uzbekistan 286, 427, 475, 549, 551

V

Vertikal rättvisa 42
Vinnande stat 22, 413, 614
Vitryssland 427
Väsentlig anknytning
– Aktiv egendom 89–93
– Aktiv inkomst 93–96
– Allmänt 22, 73–76
– Bostad 79–85
– Familj 76–79
– Fritidsbostad 85–86
– I förhållande till centrum för levnadsintressen 435–437
– Make 76–79
– Passiv egendom 89–93
– Passiv inkomst 93–96
– Reformförslag 633–634
– Social trygghet 99–100, 208–213
– Vistelse 96–99

W

Wienkonventionen, allmänt 340–349,
357–363, 365–366, 368, 370–373,
640–641

Winning state 22, 413

Z

Zambia 286, 411, 426, 427, 475, 549, 551

Ä

Ändamålsenlighetsprövning 488, 533, 617

Ö

Ömsesidig överenskommelse (OECD
modellskatteavtal artikel 25)

- Allmänt 424, 445–454
- Reformförslag 637–638, 643–646
- Skiljeförfarande 3, 28, 361, 368, 377,
447, 452, 454–464, 494, 637–638,
643–646

- Statistik över ömsesidiga
överenskommelser 479–483

Österrike 199, 367, 379, 419, 431, 435, 440,
445, 471, 475, 482, 640, 647

Överlåtelsevinst, beskattningen av 28, 34,
118, 290, 302, 309, 498

Varje stat får självständigt reglera utsträckningen av och kriterierna för sin beskattningsbehörighet. I fråga om fysiska personer baserar sig statens beskattningsbehörighet vanligen på antingen anknytningar mellan staten och den skattskyldige eller anknytningar mellan staten och skatteobjektet. Denna forskning tar sin utgångspunkt i förhållandet mellan den skattskyldige och en stat.

I Finland gör man en uppdelning i allmänt och begränsat skattskyldiga personer. En person som enligt inkomstskattelagen är bosatt i Finland anses vara allmänt skattskyldig, och beskattas således för sina globala inkomster. Alla andra är begränsat skattskyldiga, och beskattas bara för inkomst med sin källa i Finland. Andra länder har vanligen motsvarande regler. Således kan det vid gränsöverskridande rörlighet hända att avfärdslandet anser att den skattskyldige fortsättningsvis är skatterättsligt bosatt där, medan allmän skattskyldighet aktualiseras i det nya vistelselandet. Om två länder samtidigt anser att en och samma person är bosatt och allmänt skattskyldig i landet i fråga uppstår dubbelboende.

I denna forskning granskas tre skeden av dubbelboende. Först behandlas hur boende enligt nationell rätt och dubbelboende uppstår. För det andra analyseras hur dubbelboendekonflikter löses genom bestämmandet av hemvist i de fall då skatteavtal ingåtts. För det tredje redogörs för de skattekonsekvenser dubbelboendesituationer får. Boken avslutas med förslag för hur nationell och internationell rätt kunde utvecklas.

