

DUBBELBESKATTNING MELLAN SVERIGE & SPANIEN DÅ SKATTERÄTTSLIG HEMVIST EJ FASTSTÄLLTS GENOM ÖVERENSKOMMELSE ENLIGT SKATTEAVTALETS ARTIKEL IV PUNKT 3, SAMT NÄR SKATTERÄTTSLIG HEMVIST HAR FASTSTÄLLTS TILL SPANIEN OCH SVERIGE ÄR KÄLLSTAT.

Förord.

Denna text beskriver hur svenska medborgare som flyttar till Spanien, enligt gällande skatteavtal **inte** på förhand kan beräkna sin hemvist enligt en tydlig regelstyrd regim.

Påföljden kan således bli dubbel hemvist och obegränsad skattskyldighet i båda Sverige och Spanien.

Om väsentlig anknytning föreligger, anses en svensk medborgare som flyttar till Spanien vara skattemässigt bosatt i Sverige i tre år efter utflyttningsdagen enligt avtalet.

I dessa fall ska hemvist fastställas enligt skatteavtalets artikel IV punkt 3 genom överenskommelse mellan Sverige och Spanien.

Enligt riksskatteverkets kommentar i propositionen till skatteavtalet medför detta en stor rättsosäkerhet för personerna i fråga.

Om båda staterna anser att personen har hemvist i båda länderna enligt ovan beskrivning finns enligt avtalet ingen möjlighet att avräkna skatter enligt avtalets sedvanliga avräkningsmetod (Credit Of Tax).

Resultatet blir enligt propositionen  
”dubbel beskattning i båda staterna enligt hemvistprincipen”  
(Propositionen)

För att undgå dubbel hemvist avvecklas alla omständigheter som kan leda till hemvist i Sverige genom väsentlig anknytning, detta görs då det inte finns en tydlig regelstyrd regim för att undgå dubbel hemvist.

Syfte med denna text är inte att ge ett expertutlåtande, eller specifika råd för hur en person skall organisera omständigheter avseende beskattning mellan Sverige och Spanien.

Syftet är att peka på omständigheter som kan vara lämpliga att noggrant kartlägga innan en svensk medborgare beslutar om flytt från Sverige till Spanien.

Nedan nämnda omständigheter kan resultera i oönskade situationer med påföljande långvariga, och utdragna processer med osäkert utfall.

Avslutningsvis finns ett exempel på staternas skatteanspråk för en svensk medborgare som flyttar till Spanien, och där hemvist enligt avtalet har fastställts till Spanien.

## DUBBELBESKATTNING MELLAN SVERIGE & SPANIEN DÅ SKATTERÄTTSLIG HEMVIST EJ FASTSTÄLLTS GENOM ÖVERENSKOMMENSE ENLIGT SKATTEAVTALETS ARTIKEL IV PUNKT 3, SAMT NÄR SKATTERÄTTSLIG HEMVIST HAR FASTSTÄLLTS TILL SPANIEN OCH SVERIGE ÄR KÄLLSTAT.

För majoriteten av svenska medborgare som köper fast egendom i Spanien sker ingen förändring av svenskt skatteanspråk.

Internationell beskattning (när mer än en stat har skatteanspråk på samma inkomst) bygger enligt litteraturen huvudsakligen på två principer.

### ”Hemvistprincipen och Källstatsprincipen”

Vårt en person har sin skatterättsliga hemvist definieras av staternas nationella lagstiftning. Således kan samma person bedömas ha skatterättslig hemvist i flera stater samtidigt.

Källstatsprincipen avser den stat där källan till inkomsten befinner sig. Dubbla skatteanspråk kan föreligga då flera stater har skatteanspråk enligt hemvistprincipen, och enligt källstatsprincipen i en stat och hemvistprincipen i en annan stat. Båda fallen leder till dubbla skatteanspråk, som i sin tur oftast undanröjas av ett skatteavtal.

I det fall uppehållet i Spanien inte överstiger 182 dagar under ett beskattningsår begränsas Spaniens beskattningsrätt till beskattning av icke residenta personer, då personen inte har skatterättslig hemvist i Spanien. Således begränsas Spansk skatteanspråk till inkomster som härleds från källor i Spanien, enligt källstatsprincipen (LIRNR (Impuesto sobre la renta no residentes))

De huvudsakliga skatterna som Spanien tar ut när personer (som inte har hemvist i Spanien) köper fast egendom i Spanien är.

- Kommunal fastighetskatt (IBI)
- Reavinstskatt vid försäljning av fastigheten (inklusive plus valia)
- Transaktionsskatt och moms vid köp av fast egendom.
- Skatt på inkomster som fastigheten genererar.
- Eventuell arvsskatt

*(Listan är inte uttömmande men belyser de mest förekommande skatterna)*

Icke residenta personer som äger fast egendom i Spanien måste enligt spansk skattelagstiftning årligen lämna en inkomstdeklaration för icke residenta. I vissa fall måste personen även deklarerat kvartalsvis för inkomster som fastigheten genererar. Vidare har även Sverige rätt att beskatta vinster från försäljning av fastighet i Spanien samt inkomster som fastigheten genererar, dock med avdrag för skatter som är betalda i Spanien (enligt skatteavtalets huvudmetod ”Credit of Tax”)

På svensk sida återfinns definitionen av hemvist begreppet i Inkomstskattelagen 3:3 1 st. Enligt lagrummet har en person skatterättslig hemvist i Sverige om den

- Är bosatt, folkbokförd i Sverige, eller borde vara folkbokförd i Sverige,
- Eller om personen bedöms ha sin stadigvarande vistelse i Sverige (mer än 6 månader).
- Har väsentlig anknytning till Sverige. Inkomstskattelagen ger exempel på faktorer som skulle leda till väsentlig anknytning.
  - Svensk medborgare
  - Har bostad för åretruntbruk
  - Har familj i Sverige
  - Bedriver näringsverksamhet
  - Har tillgångar som direkt eller indirekt ger inflytande i näringsverksamhet

*(listan är ej uttömmande)*

## DUBBELBESKATTNING MELLAN SVERIGE & SPANIEN DÅ SKATTERÄTTSLIG HEMVIST EJ FASTSTÄLLTS GENOM ÖVERENSKOMMENSE ENLIGT SKATTEAVTALETS ARTIKEL IV PUNKT 3, SAMT NÄR SKATTERÄTTSLIG HEMVIST HAR FASTSTÄLLS TILL SPANIEN OCH SVERIGE ÄR KÄLLSTAT.

Till skillnad från bosättningsfaktorn görs en samlad bedömning av anknytningsfaktorerna för att bedöma om personen har en väsentlig anknytning, som i sin tur kan resultera i skatterättslig hemvist och obegränsad skattskyldighet i Sverige.

Några väljer att bosätta sig permanent i Spanien. I samband med flytten säljs fast egendom i Sverige och alla omständigheter som enligt svensk skattelagstiftning skulle leda till någon form av anknytning avvecklas.

Resultatet blir att Sverige anser att personen inte har hemvist i Sverige, vilket i sin tur leder till begränsad skattskyldighet i Sverige. Skatteanspråket begränsas således till skattepliktiga inkomster som har sin källa i Sverige enligt källstatsprincipen.

Bedömning om hemvist för en utflyttad person görs årligen i 10 år, första fem åren ska den skattskyldiga bevisa att anknytning inte föreligger. Efter fem år ligger bevisbördan hos skatteverket.

De flesta som väljer att flytta permanent i Spanien anlitar (med rätta) experthjälp för övningen. Huvudfokus är att förtydliga och klargöra vad som gäller samt skapa en förutsägbar tillvaro.

Omständigheter som kan resultera i skatterättslig hemvist i Sverige och resulterar i obegränsad skattskyldighet avvecklas oftast. Målsättningen är att etablera en situation där svensk beskattningsrätt begränsas till beskattning av i Sverige skattepliktiga inkomster som enligt källstatsprincipen har sin källa i Sverige.

Även om en person bedöms som begränsad skattskyldig måste han deklarera till Sverige.

I vissa fall har flera stater enligt intern nationell skattelagstiftning konkurrerande skatteanspråk på samma inkomster. Ett skattesubjekt kan således bedömas vara skattskyldig i flera stater samtidigt. I Spaniens fall blir man obegränsad skattskyldig om man vistas i på territoriet mer än 182 dagar sammanlagt under beskattningsåret. Samtidigt kan samma person av Sverige anses ha svensk hemvist genom anknytning och vara obegränsad skattskyldig även i Sverige.

När detta är fallet blir den skattskyldiga obegränsad skattskyldig i båda Sverige och Spanien. Båda staterna har således skatteanspråk på alla skattepliktiga inkomster oavsett källa enligt hemvistprincipen.

### Skatteavtalet mellan Sverige och Spanien.

Nuvarande skatteavtal mellan Sverige och Spanien blev efter några år med förhandlingar undertecknat 16 juni 1976. Avtalet ersatte det avtal som undertecknades 25 april 1963.

#### Avtalets syfte

*Avtal mellan Sverige och Spanien för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet*

*”Sveriges regering och Spaniens regering har, föranledda av önskan att ingå ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet överenskommit om följande”*

*(Avtalet)*

#### Artikel I

*”Personer som omfattas av avtalet:*

*Detta avtal tillämpas på personer som har hemvist i en avtalslutande stat eller i båda staterna”*

*(avtalet)*

Avtalets syfte är således att undvika dubbel beskattning på samma inkomster när konkurrerande skattanspråk föreligger. Enligt konsensus i akademisk litteratur och tolkningar från relevanta rättsfall appliceras avtalet endast i fall där konkurrerande skatteanspråk föreligger, oavsett om anspråket bygger på hemvistprincipen eller om anspråket bygger på källstatsprincipen.

DUBBELBESKATTNING MELLAN SVERIGE & SPANIEN DÅ SKATTERÄTTSLIG HEMVIST EJ FASTSTÄLLTS GENOM ÖVERENSKOMMENSE ENLIGT SKATTEAVTALETS ARTIKEL IV PUNKT 3, SAMT NÄR SKATTERÄTTSLIG HEMVIST HAR FASTSTÄLLS TILL SPANIEN OCH SVERIGE ÄR KÄLLSTAT.

Även om en person har skatterättslig hemvist båda i Sverige och i Spanien enligt nationell lagstiftning kan man enligt avtalet endast ha skatterättslig hemvist i en stat. Ett av avtalets huvudsyfte är enligt villkoren i artikel IV 2 till 4 att fastställa vart personen har sin skatterättsliga hemvist när konkurrerande skatteanspråk föreligger.

När hemvist enligt avtalet är fastställd vet man vilket land som har obegränsad beskattningsrätt på alla inkomster oavsett källa, vidare fastställs det vilket land som har ett begränsat skatteanspråk enligt källstatsprincipen.

*"Huruvida fysisk eller juridisk person skall anses ha hemvist i endera staten avgöres i första hand med ledning av lagstiftningen i denna stat. I art. IV punkterna 2 och 4 regleras fall av s.k. dubbel bosättning, dvs. fall där den skattskyldige enligt svenska beskattningsregler anses bosatt i Sverige och enligt spanska beskattningsregler anses bosatt i Spanien. Vid tillämpning av avtalet skall i sådana fall den skattskyldige anses ha hemvist endast i den avtalslutande stat i vilken han har hemvist enligt nämnda avtalsbestämmelser."*

(anvisningarna)

#### Artikel IV

Avtalets definition av "person med hemvist"

*"1. Vid tillämpningen av detta avtal förstås med uttrycket "person med hemvist i en avtalslutande stat" varje person, som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller varje annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper dock icke en person som är skattskyldig i denna avtalslutande stat endast för inkomst från källa i denna stat eller förmögenhet belägen där."*

(Avtalet)

#### Dubbel hemvist fysisk person

*"2. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 fysisk person har hemvist i båda avtalslutande staterna fastställs hans hemvist enligt följande regler:"*

(Avtalet)

*"a) Han anses ha hemvist i den avtalslutande stat där han har ett hem som stadigvarande står till hans förfogande. Om han har ett sådant hem i båda avtalslutande staterna, anses han ha hemvist i den avtalslutande stat, med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena)."*

(Avtalet)

*"b) Om det icke kan avgöras i vilken avtalslutande stat han har centrum för sina levnadsintressen eller om han icke i någondera avtalslutande staten har ett hem som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist i den avtalslutande stat, där han stadigvarande vistas."*

(Avtalet)

*"c) Om han stadigvarande vistas i båda avtalslutande staterna eller om han icke vistas stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist i den avtalslutande stat där han är medborgare."*

(Avtalet)

*"d) Om han är medborgare i båda avtalslutande staterna eller om han icke är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i de avtalslutande staterna frågan genom överenskommelse."*

(Avtalet)

Om skatterättslig hemvist enbart skulle fastställs genom kriterierna i punkt 2 i avtalet vore livet enkelt. Trots tydliga kriterier enligt artikel IV punkt 2 ställer kriterierna i punkt 3 till verkligheten för många.

#### Treårs-regeln

*"3. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 en fysisk person har hemvist i Sverige enligt den s.k. treårs-regeln i svensk lagstiftning och även i Spanien, skall, **utan hinder** av bestämmelserna i punkt 2, hans hemvist avgöras genom **överenskommelse** mellan de behöriga myndigheterna i de avtalslutande staterna."*

*("En person som är svensk medborgare eller som under sammanlagt minst tio år haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas här och som utreser från Sverige skall anses bosatt här intill dess fem år har förflutit från dagen för avresan från Sverige, såvida han inte visar att han under beskattningsåret inte har haft sådan väsentlig anknytning till Sverige som avses i andra stycket. Lag (1985:362)")*

(Avtalet & punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928: 370))

DUBBELBESKATTNING MELLAN SVERIGE & SPANIEN DÅ SKATTERÄTTSLIG HEMVIST EJ FASTSTÄLLTS GENOM ÖVERENSKOMMELSE ENLIGT SKATTEAVTALETS ARTIKEL IV PUNKT 3, SAMT NÄR SKATTERÄTTSLIG HEMVIST HAR FASTSTÄLLS TILL SPANIEN OCH SVERIGE ÄR KÄLLSTAT.

Punkt 3 i avtalet är enligt propositionen mycket unikt. Enligt anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928: 370) ska en utflyttad person som har någon form av väsentlig anknytning anses vara bosatt i Sverige under 5 år efter utflyttningsdagen. I dessa fall bortser Skatteavtalet från kriterierna under punkt 2 när hemvist bestäms. Vidare begränsar avtalet den nämnda omständigheten till att enbart omfatta svenska medborgare. Istället ska hemvisten avgöras genom överenskommelse mellan kompetenta myndigheter i Sverige och Spanien. Dock finns det enligt avtalet inget krav på att överenskommelse i dessa enskilda fall skal nås, eller någon vägledning för vilka bedömningskriterier som parterna ska lägga till grund för överenskommelsen.

*Bestämmelsen i punkt 2 första meningen innefattar i och för sig en **skyldighet** att förhandla, men när det gäller att uppnå en ömsesidig överenskommelse är de behöriga myndigheterna endast skyldiga att efter bästa förmåga bemöda sig om att ingå en sådan. **Någon skyldighet att uppnå resultat föreskrivs dock inte.***  
(Skatteverkets kommentar till det förfarandet som framgår av OECDs modellavtal)

I det fall man vänder sig till OECDs modellavtal för att hitta vägledande information, framgår det av skatteverkets kommentar till förfarandet att det inte finns någon skyldighet att nå en överenskommelse.

Kompetent myndighet som enligt avtalet ska lösa frågan är skatteverket i Sverige samt motsvarande myndighet i Spanien. I propositionen till avtalet framgår det att riksskatteverket uttryckte viss bekymring avseende artikel IV punkt 3.

*”Riksskatteverket anser att bestämmelsen i art. IV punkt 3 medför **rättsosäkerhet** och att den dessutom är **ohanterlig** från administrativ synpunkt. Verket framhåller också att det för den enskilde måste framstå som **otillfredsställande** att inte i förväg kunna beräkna sitt skatterättsliga hemvist”*

(Propositionen)

*”Det bör dock understrykas att bakgrunden till den föreslagna bestämmelsen är att treårs-regeln (numera femårs-regeln; RSV:s anm.) i kommunalskattelagen **i varje fall** i princip skall kunna tillämpas i förhållande till Spanien. **Det är alltså normalt inte meningen att frågan om dubbelt hemvist skall lösas med ledning av reglerna i art. IV punkt 2**, även om detta undantagsvis kan vara motiverat”*

(Propositionen)

*”Den situationen kan alltså uppkomma att fråga om dubbelt hemvist inte kan lösas utan den skattskyldige kommer att anses **ha hemvist i båda staterna**”*

(Propositionen)

*”I sådant fall tillämpas avtalet på svensk sida som om den skattskyldige enligt avtalet har haft hemvist i Sverige och inte i Spanien. Har den skattskyldige exempelvis inkomst från Spanien vilken har beskattats där, får den spanska skatten avräknas mot svensk skatt enligt bestämmelserna i art. XXIV punkt 1. Avräkning får emellertid ske endast för sådan svensk skatt som skulle ha fått tas ut enligt avtalet om den skattskyldige **inte haft hemvist i Spanien**, t.ex. skatt på inkomst av fastighet i Spanien, skatt på utdelning från bolag i Spanien, dock högst med belopp motsvarande 15 % av utdelningen. **Spansk skatt som har utgått på grund av att den skattskyldige enligt spansk lagstiftning är bosatt i Spanien får inte avräknas**”*

(Propositionen)

Situationen är mycket unik och enligt författaren till propositionen saknas motsvarigheten i andra skatteavtal som Sverige har ingått.

*”Av särskilt intresse i detta sammanhang är bestämmelsen i art. IV punkt 3, som saknar motsvarighet i andra svenska dubbelbeskattningsavtal”*

(Propositionen)

Enligt skatteavtalet mellan Sverige och Spanien är huvudsyftet att undvika dubbel beskattning, samt fördela beskattningsrätt genom att definiera hemviststat och källstat enligt kriterierna i artikel IV punkt 2 till 4. Personer som har anknytning är således beroende av en uppgörelse mellan staterna. I det fall en uppgörelse inte nås (vilket heller inte krävs av avtalet) bedöms personen som bosatt i Sverige.

DUBBELBESKATTNING MELLAN SVERIGE & SPANIEN DÅ SKATTERÄTTSLIG HEMVIST EJ FASTSTÄLLTS GENOM ÖVERENSKOMMELSE ENLIGT SKATTEAVTALETS ARTIKEL IV PUNKT 3, SAMT NÄR SKATTERÄTTSLIG HEMVIST HAR FASTSTÄLLS TILL SPANIEN OCH SVERIGE ÄR KÄLLSTAT.

Om båda staterna anser att personen har hemvist i båda länderna enligt ovan beskrivning finns enligt avtalet ingen möjlighet att avräkna skatter enligt avtalets sedvanliga avräkningsmetod (Credit Of Tax).

**Resultatet blir enligt propositionen dubbel beskattning i båda staterna enligt hemvistprincipen.**

Avsaknaden av akademiska studier av fall där myndigheterna enligt skatteavtal ska nå en uppgörelse är påtaglig. Dock finns det en doktorsavhandling skriven av Ann-Sophie Sallander "Ömsesidiga överenskommelser enligt skatteavtal". Avhandlingen är omfattande och räknar drygt 500 sidor, I vissa delar behandlar den problemställningen avseende artikel IV punkt 3.

Ömsesidiga överenskommelser enligt skatteavtal

*Ett antal mål rör även den treårsregeln i det **spanska** och det kanadensiska avtalet. Det spanska avtalet är fortfarande ikraft och har inte ändrats, medan avtalet med Canada numera har annan utformning.*

*I målet Aa-190/84 överklagade B ett förhandsbesked avseende hans skattskyldighet i Sverige efter utflyttning till Spanien. SRN fastslog att B **inte** kunde visa att han skulle sakna väsentlig anknytning till Sverige efter flytten.*

*B skulle därför anses som obegränsat skattskyldig i Sverige.*

*Nämnden konstaterade vidare att om B även skulle anses bosatt i Spanien, enligt spansk lagstiftning, skulle frågan om hans **hemvist avgöras av art. IV punkt 3** i skatteavtalet med Spanien. Artikeln angav att de behöriga myndigheterna i de båda avtalslutande staterna skulle avgöra hemvistfrågan genom en enskild överenskommelse. HFD ändrade inte förhandsbeskedet.*

*Art. IV punkt 3 i det svensk-spanska skatteavtalet utgör en ovanlig lösning för svenskt vidkommande. Den tredje punkten rör fallet då en svensk medborgare anses bosatt i Sverige enligt 53 § KL och samtidigt anses bosatt i Spanien enligt spansk lagstiftning.*

*Under sådana förutsättningar ska hemvist enligt skatteavtalet avgöras genom överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna.*

*Förfarandet tillämpas under de tre första åren efter att den skattskyldige har flyttat ut från Sverige till Spanien. Om dubbel bosättning uppkommer efter tre år, ska frågan istället lösas genom punkt 2 i avtalet.*

*Punkt 2 motsvaras av art. 4.2 OECD:s modellavtal och innehåller den vanliga stegen som hemvistfrågan ska prövas utifrån. I de svenska förarbetena till punkt 3 anges att det inte ansågs nödvändigt att ge några närmare anvisningar om de särskilda överenskommelser som behörig myndighet skulle träffa med spansk myndighet.*

*Syftet med art. IV punkt 3 var att treårsregeln i KL skulle kunna tillämpas, **i princip**, i förhållande till Spanien. Treårsregeln i KL motsvaras idag av femårsregeln i IL, dock kvarstår treårsregeln i skatteavtalet. Enligt Skatteverkets ställningstagande beskattas en skattskyldig person som om hemvist föreligger i Sverige enligt avtalet, i väntan på ett beslut från behöriga myndigheter.*

*Skulle hemvistfrågan inte kunna lösas, utan den dubbla hemvisten  kvarstår, kommer skatteavtalet tillämpas från svensk sida som om den skattskyldige har hemvist i Sverige. I fallet lämnade SRN således besked avseende en hemvistfråga, även om tvivelsmål kan ha förelegat.*

*Enligt min mening är det troligt att både SRN och HFD varit hårdare i sin bedömning med hänsyn till att Sverige kan anses ha genomdrivit en mer omfattande beskattningsrätt i skatteavtalet med Spanien än i andra avtal.*

*Det är också troligt att den här utvidgade beskattningsmöjligheten hänför sig till det stora antalet svenskar som under delar av året bosätter sig just i Spanien.*

*Det bör även beaktas att treårsregeln utgör en bevisbördsregel, vilket kan göra det enklare att meddela förhandsbesked, eftersom eventuella oklarheter går ut över den skattskyldige. RÅ 1989 not 443 rörde också frågan om förhandsbesked avseende hemvist i Sverige eller Spanien. Fallet undersöktes återigen huruvida art. IV punkt 3 var tillämplig på situationen. SRN konstaterade följande:*

*Den tid, under vilken den som flyttar från Sverige till utlandet skall visa att han inte har väsentlig anknytning hit, har numera förlängts från tre till fem år. X är bosatt i utlandet sedan mer än fem år tillbaka. Redan på grund härav är undantagsbestämmelsen i punkt 3 inte tillämplig. Punkt 2 skall således tillämpas.*

*Inom treårsperioden avgörs därför hemvistfrågan vid dubbel hemvist genom enskild överenskommelse träffad mellan behöriga myndigheter i Sverige och Spanien.*

*Innebörden är i praktiken att när en svensk medborgare utflyttar till Spanien och denne anses ha väsentlig anknytning till Sverige och samtidigt anses bosatt i Spanien enligt spansk intern lagstiftning, ska frågan lösas av behörig myndighet.*

DUBBELBESKATTNING MELLAN SVERIGE & SPANIEN DÅ SKATTERÄTTSLIG HEMVIST EJ FASTSTÄLLTS GENOM ÖVERENSKOMMENSE ENLIGT SKATTEAVTALETS ARTIKEL IV PUNKT 3, SAMT NÄR SKATTERÄTTSLIG HEMVIST HAR FASTSTÄLLS TILL SPANIEN OCH SVERIGE ÄR KÄLLSTAT.

*Den skattskyldige torde vara garanterad ett svar från behörig myndighet, men det kan antas vara ganska omständligt att varje utflyttad person måste ansöka om enskild överenskommelse.*

*(Ann-Sophie Sallanders doktorsavhandling "Ömsesidiga överenskommelser enligt skatteavtal")*

Skatteverkets tillämpning av Artikel IV punkt 3.

På skatteverkets hemsida under fliken rättslig vägledning har myndigheten presenteras sin tolkning av tre års-regeln i avtalet.

#### 1 Sammanfattning

För svensk medborgare som efter utflyttning till Spanien har väsentlig anknytning hit och som är obegränsat skattskyldig i Spanien ska, under en treårsperiod efter utflyttningen, det skatterättsliga hemvistet vid tillämpning av skatteavtalet avgöras **genom överenskommelse** mellan staternas behöriga myndigheter. Ärendena ska handläggas enligt de riktlinjer som följer under 4.

#### 2 Bakgrund och frågeställning

I flertalet av de skatteavtal Sverige har ingått anges att frågan om i vilken stat en person i avtalets mening ska anses ha hemvist avgörs med tillämpning av den s.k. stegen om personen är obegränsat skattskyldig enligt intern rätt i båda staterna. I skatteavtalet mellan Sverige och Spanien **anges i stället att behöriga myndigheter ska överenskomma** om vilken stat som är hemviststat inom en treårsperiod efter utflyttningen för det fall att en svensk medborgare har väsentlig anknytning till Sverige och samtidigt är obegränsat skattskyldig i Spanien. I förarbetena till avtalet, prop. 1976/77:2 s. 7 anges att i den ovan angivna situationen hemvistet **bara i undantagsfall ska anses ha övergått från Sverige till Spanien** under treårsperioden. I övriga fall ska även enligt det spanska avtalet "stegen" tillämpas.

#### 3 Gällande rätt m.m.

Av artikel IV punkt 3 i skatteavtalet framgår följande: "Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 en fysisk person har hemvist i Sverige enligt den s.k. treårs-regeln i svensk lagstiftning och även i Spanien, skall, **utan hinder** av bestämmelserna i punkt 2, hans hemvist avgöras **genom överenskommelse** mellan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna."

I punkt II av protokollet till avtalet anges att bestämmelserna i artikel IV punkt 3 endast tillämpas i fråga om svenska medborgare som utflyttar från Sverige och är begränsade att gälla under de första tre åren räknat från dagen för utflyttningen.

Av prop. 1976/77:2 s. 7-8 framgår att "Det bör dock understrykas att **bakgrunden** till den föreslagna bestämmelsen är att treårs-regeln i kommunalskattelagen **i varje fall** i princip skall kunna tillämpas i förhållande till Spanien. Det är alltså normalt **inte meningen** att frågan om dubbelt hemvist skall lösas med ledning av reglerna i art. IV punkt 2, även om detta undantagsvis kan vara motiverat. Den situationen kan alltså uppkomma att fråga om dubbelt hemvist **inte kan lösas** utan den skattskyldige kommer att anses ha hemvist **i båda staterna**. I sådant fall tillämpas avtalet på svensk sida som om den skattskyldige enligt avtalet har haft hemvist i Sverige och inte i Spanien."

DUBBELBESKATTNING MELLAN SVERIGE & SPANIEN DÅ SKATTERÄTTSLIG HEMVIST EJ FASTSTÄLLTS GENOM ÖVERENSKOMMELSE ENLIGT SKATTEAVTALETS ARTIKEL IV PUNKT 3, SAMT NÄR SKATTERÄTTSLIG HEMVIST HAR FASTSTÄLLS TILL SPANIEN OCH SVERIGE ÄR KÄLLSTAT.

Med "behörig myndighet" i Sverige avses enligt artikel III punkt 1 h)1) finansministern eller hans befullmäktigade ombud. Av förordningen (2000:1077) om handläggning av ärenden enligt skatteavtal framgår att Skatteverket ska pröva sådana ärenden. Enligt verkets arbetsordning handhas ärendena av Rättsavdelningen.

#### 4 Skatteverkets riktlinjer

Framställs ett yrkande om hemvist i Spanien i den beskrivna situationen översänder handläggande kontor yrkandet om fastställande av hemvist samt kopior på självdeklaration **och intyg om skatterättsligt hemvist i Spanien** till behörig myndighet för handläggning. Adressen till behörig myndighet är Skatteverket, Huvudkontoret, Behörig myndighet, Rättsavdelningen, 171 94 SOLNA.

Har ett yrkande om hemvist i Spanien framställts enligt ovan men något intyg om skatterättsligt hemvist i **Spanien inte bifogats begär handläggande kontor in ett sådant för vidare handläggning.**

**I avvaktan på beslut från behörig myndighet i hemvistfrågan taxerar handläggande skattekontor personen som om han hade hemvist i Sverige i avtalets mening.**

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/2194.html?date=2009-12-14>

Enligt skatteverkets tillämpning har man rätt att få en överenskommelse i enskilda fall enligt artikel IV punkt 3. Dock kommer dom inte behandla ärendet för Spanska myndigheter har utfärdat ett hemvists intyg. Med andra ord måste den enskilda vänta till han är fullt ut skattskyldiga i båda länder för å få svar i ärendet. Under tiden saken behandlar ska det betalas full skatt i båda Spanien och Sverige, utan rätt till avdrag då båda skatteanspråken bygger på hemvistprincipen.

I maj i år (2019) publicerade regeringskansliet en rapport till expertgruppen för studier i offentlig ekonomi. Rapporten omhandlar frågeställningar om nödvändigheten att beakta EU rätten när svensk skattelagstiftning utformas.

#### Rätt till att pröva ärendet enligt Tvistlösningsdirektivet.

*Tvistlösningsdirektivet antogs 2017.221 Direktivet innehåller ett förbättrat skydd och mer effektivt förfarande vad gäller dubbelbeskattning i gränsöverskridande situationer än 1990 års skiljemannakonvention. 222 I direktivet fastställs regler och mekanismer för att lösa tvister som uppstått mellan medlemsstater till följd av tolkningen och tillämpningen av skatteavtal. Det fastställer även de berörda personernas rättigheter och skyldigheter i händelse av sådana tvister. Direktivet gör det möjligt för en skattebetalare som blivit föremål för dubbelbeskattning att begära från de behöriga myndigheterna att ett dubbelbeskattningsförfarande initieras. Syftet med dubbelbeskattningsförfarandet är att undanröja dubbelbeskattningen, framförallt genom en s.k. "mutual agreement procedure" mellan de behöriga myndigheterna. Även i fall då denna mutual agreement procedure inte resulterat i undanröjandet av dubbelbeskattningen, initieras ett bindande skiljemannaförfarande. Med "bindande" menas att beslutet som tas av skiljedomspanelen, och som utgör ett förslag, blir bindande för de berörda medlemsstaterna om de inte enats kring hur dubbelbeskattningen ska undanröjas.*

*(Rätt på EU:s sätt- en ESO-rapport om EU-rättens inverkan på svensk skattelagstiftning (Jérôme Monsenego)).*

Tvistlösningsdirektivet "direktivet om skattetvistlösningsmekanismer inom EU" ska senast den 30 juni 2019 vara implementerad i medlemsstaternas lagstiftning.

Enligt direktivet starks skydd mot dubbel beskattning när undanröjandet skall fastställas genom överenskommelse. I det fall parterna i skatteavtalet inte når en överenskommelse, kan personen begära att fallet lösas i ett skiljedomsförfarande där resultatet blir bindande. Den skattskyldige behöver ändats vända sig till en av staterna för att begära dubbelbeskattningsförfarande, skatteverket har dock ingen blankett för detta.

Trots möjligheten till ett dubbelbeskattningsförfarande kan processen bli utdragen, och under tiden har de berörda skattemyndigheterna rätt att skattlägga personen.



DUBBELBESKATTNING MELLAN SVERIGE & SPANIEN DÅ SKATTERÄTTSLIG HEMVIST EJ FASTSTÄLLTS GENOM ÖVERENSKOMMENSE ENLIGT SKATTEAVTALETS ARTIKEL IV PUNKT 3, SAMT NÄR SKATTERÄTTSLIG HEMVIST HAR FASTSTÄLLS TILL SPANIEN OCH SVERIGE ÄR KÄLLSTAT.

De fria rörligheterna inom EU

*Ett tredje exempel gäller frågan huruvida dubbelbeskattning strider mot EU-rätten. I ett antal fall fick EU-domstolen ta ställning till om juridisk dubbelbeskattning, som berodde på att två medlemsstater samtidigt utövade sin skattejurisdiktion, stred mot de fria rörligheterna. Att beskattas i två länder utan att kunna erhålla någon lindring såsom exempelvis avräkning av utländsk skatt, innebär ett hinder mot den fria rörligheten. Samtidigt är det svårt att avgöra vilken stat som bör backa från att utöva sin beskattningsrätt.*

*Kombinationen av den interna rätten och skatteavtalen kan lindra eller undanröja en del dubbelbeskattningssituationer, men i vissa fall finns ingen sådan lösning. Ett exempel på skatt som sällan omfattas av bilaterala skatteavtal är arvsskatten. När varje stat beskattar i linje med sin interna rätt, och de eventuella begränsningar som framgår av ett skatteavtal, kan det uppstå situationer då arv beskattas i fler än ett land.<sup>224</sup> Trots att dubbelbeskattningen på detta vis utgör ett hinder för den fria rörligheten, finns inget stöd i de fria rörligheterna för att kräva att en viss medlemsstat ska låta bli att beskatta: "gemenskapsrätten innehåller inte, på dess nuvarande stadium (1 mars 2019) och i en sådan situation som den i målet vid den nationella domstolen, några allmänna kriterier för behörighetsfördelningen mellan medlemsstaterna vad gäller avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen".  
(Rätt på EU:s sätt- en ESO-rapport om EU-rättens inverkan på svensk skattelagstiftning (Jérôme Monsenego)).*

Enligt akademisk litteratur på området finns det de som argumenterar för att dubbelbeskattning i sig inte utgör ett hinder för fri rörlighet, dock argumenterar de flesta för motsatsen. Trots att majoriteten anser att dubbelbeskattning utgör ett hinder bedöms det att EU rätten har begränsade befogenheter att ålägga en stat att undanröja dubbelbeskattningen.

Om hemvist fastställs fördelar avtalet skatteanspråken tydligt, och metoden som ska tillämpas för att undvika dubbel beskattning när konkurrerande skatteanspråk finns.

Enligt propositionen till skatteavtalet framgår det tydligt av Riksskatteverkets kommentar at enligt artikel IV punkt 3 saknas en tydlig regelstyrd regim för fastställelse av hemvist. Vidare påpekar Riksskatteverket i kommentaren det faktum att måste framstå som extremt orimligt för en person at hemvist inte på förhand kan fastställas. Den administrativa börda som enligt propositionen läggs på skatteverket har nog ett begränsat intresse för personen som i fråga far illa. Den process som följer i sådana fall upplevs oftast för den enskilda mycket påfrestande, då man särskilt från spansk sida har ett ovanligt aggressivt agerande. När Spanska skattemyndigheten har beslutad om skattskyldighet skickas beslutet om indrivning till relevant myndighet. Även om personen överklagar ärendet fortgår en mycket aggressiv indrivningsprocess. I dessa fall saknar de flesta den kapacitet och kompetens som krävs för att driva ärendet, oftast blir dom tvungna att anlita experthjälp för övningen.

Även om avtalsparterna i slutändan skulle uppnå en överenskommelse om fastställelse av hemvist vill processen för den enskilda personen ofta vara mycket betungande och påfrestande. Rättsosäkerheten som avtalets artikel IV punkt 3 enligt Riksskatteverkets uppfattning genererar är i högsta grad relevant.

Då avtalets huvudsyfte bygger på en ömsesidig önskan om undanröjande av dubbel beskattning genom en tydlig regelstyrd regim, framstår möjligheten till påföljande rättsosäkerhet som extremt orimligt.

Enligt Propositionen är fenomenet begränsad till att omfatta det Svensk Spanska skatteavtalet. I ett större perspektiv är det befogad att ifrågasätta trovärdigheten till avtalets syfte "önskan om att undgå dubbel beskattning".

DUBBELBESKATTNING MELLAN SVERIGE & SPANIEN DÅ SKATTERÄTTSLIG HEMVIST EJ FASTSTÄLLTS GENOM ÖVERENSKOMMENSE ENLIGT SKATTEAVTALETS ARTIKEL IV PUNKT 3, SAMT NÄR SKATTERÄTTSLIG HEMVIST HAR FASTSTÄLLTS TILL SPANIEN OCH SVERIGE ÄR KÄLLSTAT.

Slutsats

Enligt riksskatteverkets kommentar i propositionen anser myndigheten att artikel IV punkt 3 kan skapa en ohållbar administrativ börda.

*Riksskatteverket anser att bestämmelsen i art. IV punkt 3 medför rättsosäkerhet och att den dessutom är ohanterlig från administrativ synpunkt. Verket framhåller också att det för den enskilde måste framstå som otillfredsställande att inte i förväg kunna beräkna sitt skatterättsliga hemvist.*

(Propositionen)

Även om rättsosäkerheten för den enskilda nämns, kan man få intrycket att skattemyndighetens största orosmoln är den administrativa börda som den potentiella volymen av begärda överenskommelser kan ge.

*Att en viss administrativ belastning kommer att uppstå för riksskatteverket torde dock vara klart. Skulle det visa sig att bestämmelsen i den praktiska tillämpningen blir alltför ohanterlig, får kontakt tas med spansk myndighet i syfte att revidera avtalet i denna del*

(Propositionen)

Mycket intressant är det att Riksskatteverket i sin kommentar ändrats föreslår en revision av avtalet om den administrativa bördan blir betungande.

Det faktum att avtalet inte förmår att undanröja rättsosäkerheten och dubbla skatteanspråk är av mindre intresse för myndigheten. Den rättsosäkerhet och möjligheten för dubbla skatteanspråk nämns således **inte** som ett motiv för en revision av avtalet. Således kan det verka som att avtalets faktiska syfte enligt riksskatteverkets kommentar handlar om myndighetens arbetsbörda, och ej om undanröjande av dubbel beskattning.

*Ovan problemställning har blivit presenterad för svenska skatteverket i 3 specifika fall. Vidare har problemställningen blivit presenterad för Spanska skattemyndigheten. När svar och korrespondens föreligger kommer texten att kompletteras.*

När skatterättslig hemvist enligt avtalet har fastställts till Spanien och Sverige är källstat.

När skatterättslig hemvist och källstat har fastställts enligt avtalets artikel IV punkt 2 till 4, redogör avtalet för vilka inkomster och tillgångar som får beskattas av avtalsparterna.

Vidare redogör avtalet för metoden som ska tillämpas för att undanröja dubbel beskattning när konkurrerande beskattningsanspråk föreligger.

I nedan exempel har skatterättslig hemvist fastställts till Spanien och svensk beskattningsrätt enligt avtalet har inskränkts till att omfatta skattepliktiga inkomst & förmögenhetskällor i Sverige (Källstatsprincipen).

Exemplet är inte uttömmande men har sitt syfte att peka på de mest förekommande omständigheter som är relevanta för svenska medborgare som flyttar till Spanien.

Exemplet anger även 2 ofta förekommande omständigheter där personen i fråga normalt anses ha en anknytning till Sverige, och enligt svensk skattelagstiftning leder till svensk hemvist och obegränsad skattskyldighet i Sverige.

Dessa är

- Utdelning från bolag i Sverige där personen genom ägande har inflytande över verksamheten.
- Inkomster som härleds från ägande av fastighet (även bostadsrätt) som anses vara ett åretruntboende.

Exemplet förutsätter att trots väsentlig anknytning till Sverige enligt svenska regler, har parternas kompetenta myndigheter nått en överenskommelse enligt avtalets artikel IV punkt 3 och fastställt hemvist till Spanien.

DUBBELBESKATTNING MELLAN SVERIGE & SPANIEN DÅ SKATTERÄTTSLIG HEMVIST EJ FASTSTÄLLTS GENOM ÖVERENSKOMMENSE ENLIGT SKATTEAVTALETS ARTIKEL IV PUNKT 3, SAMT NÄR SKATTERÄTTSLIG HEMVIST HAR FASTSTÄLLTS TILL SPANIEN OCH SVERIGE ÄR KÄLLSTAT.

Huvudsaklig metod för undanröjande av dubbelbeskattning när konkurrerande skatteanspråk föreligger.

Art. XXIV (metodartikeln) innehåller bestämmelser om hur dubbelbeskattning skall undanröjas. Som jag tidigare har nämnt tillämpar båda staterna credit of tax-metoden som huvudmetod för att undanröja dubbelbeskattning. Det normala avräkningsförfarandet regleras i art. XXIV punkt 1. Dessa bestämmelser innebär, såvitt avser inkomst, att beskattningen i inkomsttagarens hemviststat innefattar den skattskyldiges alla inkomster utom sådan inkomst som i avtalet uttryckligen är undantagen från beskattning i hemviststaten. Från den uträknade skatten avräknas sedan den inkomstskatt som påförts i den andra staten. Enligt förevarande avtal är det endast inkomst som avses i art. XIX punkterna 1 a och 2 a som skall beskattas uteslutande i den stat varifrån utbetalning sker. (Propositionen.)

I det fall den skatterättsliga hemvisten är fastställd till Spanien och Sveriges skatteanspråk är begränsad enligt källstatsprincipen avräknar Spanien den skatt som är betald i källstaten (Sverige). Således åligger det hemviststaten att undanröja dubbelbeskattningen.

Det finns enligt avtalet fall där man avviker från huvudmetoden när dubbelbeskattning undanröjas. Avvikelserna enligt avtalet omfattar huvudsakligen pensionsutbetalningar.

*Pension på grund av enskild tjänst och livräntor beskattas enligt huvudregeln i art. XVIII punkt 1 endast i den stat där inkomsttagaren har hemvist. Punkt 3 innehåller dock ett par viktiga undantag. Utbetalning enligt socialförsäkringssystemet i en stat får beskattas i denna stat. Undantagsregeln gäller dock endast om mottagaren är medborgare i den utbetalande staten. Utbetalningar enligt svensk socialförsäkringslagstiftning, t.ex. ATP och folkpension, till svensk medborgare med hemvist i Spanien får således beskattas i Sverige. Vidare gäller att utbetalningar på grund av pensionsförsäkring, som har meddelats i en stat, får beskattas i denna stat. Även här gäller dock som villkor, att mottagaren är medborgare i den stat varifrån utbetalning sker. Bestämmelsen, som tillkommit på yrkande från svensk sida, innebär att de regler om skattskyldighet för belopp som utgår på grund av pensionsförsäkring, meddelad i försäkringsrörelse i Sverige, vilka nyligen infördes i 53 § 1 mom. a kommunalskattelagen att gälla fr.o.m. 1977 års taxering (numera 5 § 6 SINK, RSV:s anm.), kan tillämpas i fråga om sådana försäkringsbelopp som utbetalas till svensk medborgare med hemvist i Spanien. Utbetalningar av förevarande slag får beskattas även i den stat där den som uppbär betalningen har hemvist. Uppkommer dubbelbeskattning i här omnämnda fall undanröjs denna, med avvikelse från sedvanliga regler, genom avräkning i den stat varifrån utbetalning skett, enligt de tidigare berörda särskilda bestämmelserna i art. XXIV punkt 5. (Propositionen)*

Avseende ovan nämnda inkomster sker avräkningen i Sverige och inte i Spanien, vilket innebär att metoden för att undanröja dubbelbeskattning i dessa fall avviker från huvudprincipen. I dessa fall ansvarar källstaten för att undanröja dubbelbeskattningen.

I nämnda fall måste skattebetalaren ligga ute med dubbel skatt intill Sverige har återbetald spansk skatt.

DUBBELBESKATTNING MELLAN SVERIGE & SPANIEN DÅ SKATTERÄTTSLIG HEMVIST EJ FASTSTÄLLTS GENOM ÖVERENSKOMMENSE ENLIGT SKATTEAVTALETS ARTIKEL IV PUNKT 3, SAMT NÄR SKATTERÄTTSLIG HEMVIST HAR FASTSTÄLLS TILL SPANIEN OCH SVERIGE ÄR KÄLLSTAT.



Inkomst	Sverige (Källstats Principen)	Spanien (Hemvist Principen)
Allmän pension	Beskattas enligt sink (25 %), eller enligt inkomstskattelagen och Sverige återbetalar Spansk erlagd skatt (begränsad till betald svensk skatt).	Beskattas som inkomst av tjänst
Tjänstepension som meddelat på grund av Statlig eller kommunal tjänst	Beskattas endast i Sverige enligt SINK (25 %), eller enligt inkomstskattelagen	Beskattas ej i Spanien
Privat Tjänstepension	Beskattas enligt sink (25 %), eller enligt inkomstskattelagen och Sverige återbetalar Spansk erlagd skatt (begränsad till betald svensk skatt).	Beskattas som inkomst av tjänst
Privat Pensionsförsäkring	Beskattas enligt sink (25 %), eller enligt inkomstskattelagen och Sverige återbetalar Spansk erlagd skatt (begränsad till betald svensk skatt).	Beskattas som inkomst av tjänst
Livräntor (som enligt inkomstskattelagen inte definieras som pensionsförsäkring) Exempelvis en direktpension där en företagsägd kapitalförsäkring utgör pant för en pensionsutfästelse.	Beskattas Ej i Sverige	Beskattas som inkomst av tjänst
Ränteinkomster	Beskattas med 15 % enligt skatteavtalet	Beskattas under inkomst av kapital, och Spanien avräknar betald skatt i Sverige
Kapitalvinst Fonder & Aktier	Beskattas Ej i Sverige	Beskattas under inkomst av kapital i Spanien
Utdelningar	Beskattas med 15 % enligt skatteavtalet	Beskattas under inkomst av kapital, och Spanien avräknar betald skatt i Sverige
Vinst från försäljning av fastighet i Sverige	Beskattas i Sverige enligt svenska skatteregler	Beskattas under inkomst av kapital, och Spanien avräknar betald skatt i Sverige
Vinst från försäljning av fastighet i Spanien	Beskattas ej i Sverige	Beskattas under inkomst av kapital i Spanien
Fastighetskatt avseende fastighet belägen i Sverige	Beskattas i Sverige	Skattas ej i Spanien
Fastighetskatt avseende fastighet belägen i Spanien	Beskattas ej i Sverige	Beskattas i Spanien
Styrelses arvoden utbetald från svenskt bolag med hemvist i Sverige	Beskattas enligt sink (25 %), eller enligt inkomstskattelagen och Sverige återbetalar Spansk erlagd skatt (begränsad till betald svensk skatt).	Beskattas som inkomst av tjänst

Ruben Larsen  
[ruben@hagakapital.se](mailto:ruben@hagakapital.se)