

Beskattning vid arbete utomlands

- *beskattning av svensk tandläkares inkomst från "hyra av stol" på en privatklinik i Norge?*

Handledare: Universitetsadjunkt Elleonor Fagerfjäll

Examinator: Professor Robert Pahlsson

Författare: Karin Söderlund

Förkortningar

IL	Inkomstskattelagen
SINK	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar
Prop.	Proposition
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
RSV	Riksskatteverket
Skatteloven	Lov om skatt av formue og inntekt

Innehållsförteckning

1. Inledning	5
2. Metod.....	5
2.1 Syfte	5
2.2 Frågeställningar	5
2.3 Disposition	6
2.4 Metod och material.....	6
2.5 Avgränsningar	7
3. Bakgrund.....	8
3.1 Obegränsad och begränsad skattskyldighet.....	8
3.1.1 Allmänt	8
3.2 Obegränsad skattskyldighet.....	8
3.2.1 Bosatt i Sverige IL 3:3 § 1p.....	8
3.2.2 Stadigvarande vistelse IL 3:3 § 2p.....	9
3.2.3 Väsentlig anknytning IL 3:3 § 3p, 3:7 §.....	9
3.3 Undantag från obegränsad skattskyldighet	10
3.3.1 Sexmånadersregeln IL 3:9 § 1st.....	10
3.3.2 Ettårsregeln IL 3:9 § 2st	10
3.4 Begränsad skattskyldighet.....	11
3.4.1 IL 3:18-21§§.....	11
3.5 Näringsverksamhet.....	12
3.6 Norsk lagstiftning	14
3.6.1. Obegränsad skattskyldighet, fysisk person.....	14
3.6.2 Undantag från obegränsad skattskyldighet.....	14
3.6.3 Begränsad skattskyldighet.....	15
3.7 Internationell skatterätt.....	18
3.7.1 Skatterättsliga principer.....	18
3.7.2 Dubbelbeskattning och dubbelbeskattningsavtal	18
3.7.3 OECD:s modellavtal	19
3.7.4 Hemviststat kontra källstat.....	19
3.7.5 Fördelningsartikel och metodartikel.....	20
3.7.6 Problemlösning vid dubbelbeskattning	20
3.8 Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.....	21
3.8.1 Allmänt	21
3.8.2 Avtalets omfattning.....	21
3.8.3 Hemvist artikel 4	21
3.8.4 Fast driftställe artikel 5.....	22
3.8.5 Inkomst av rörelse Art 7.....	23
3.8.6 Självständig yrkesutövning Art 14.....	23
3.8.7 Enskild tjänst Art 15.....	24
3.8.8 Metodartikel 25	25
3.8.9 Artikel mot diskriminering, artikel 27	25
3.8.10 Protokoll, gränsgångare	25
4. Analys	27
4.1 Analysens omfattning och avgränsning	27

4.1.1 Förutsättningar	27
4.2 Anställning kontra självständig yrkesverksamhet.....	27
4.3 Tandläkare, anställd eller självständig näringsutövare?.....	29
4.3.1 NJA 1947 s 365	30
4.3.2 RÅ 1986 ref. 134.....	31
4.3.3 Slutsats, NJA 1947 s. 365 och RÅ 1986 ref. 134.....	31
4.4 Gränsen mellan arbetsinkomst och verksamhetsinkomst enligt norsk rätt	32
4.4.1 Praxis	34
4.5 Slutsatser	36
4.6 Konsekvenser vid dubbelbeskattning.....	37
4.7 Hur lindras dubbelbeskattning enligt det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.....	37
4.7.1 Utgångspunkt i de nationella skattereglerna	37
4.8 Om inkomsten anses som tjänst i båda länderna.....	38
4.8.1 Beskattning enligt svensk intern rätt	38
4.8.2 Beskattning enligt norsk intern rätt.....	39
4.8.3 Tillämpning av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.....	41
4.9 Om verksamheten anses som näringsverksamhet i båda länderna.....	42
4.9.1 Beskattning enligt svensk intern rätt	42
4.9.2 Beskattning enligt norsk intern rätt.....	44
4.9.3 Tillämpning av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.....	45
4.10 Om verksamheten bedöms olika i Norge och i Sverige	53
4.11 Vad är mest förmånligt? Tjänst eller näringsverksamhet.....	54
4.12 Vad säger praktikerna?.....	54
4.13 Avslutande kommentarer	55
Källförteckning.....	57

1. Inledning

I dagens internationella samhälle rör sig allt fler människor över landsgränserna. Många svenskar lämnar Sverige för en längre eller kortare period och söker arbete utomlands. Det är först när människor rör sig över gränserna som det upptäcks vilken påverkan de olika nationella reglerna har för medborgarnas rörlighet. Ett rättsområde som framförallt påverkar möjligheterna till gränsöverskridande rörlighet är skatterätten. Skillnader i två länders skattesystem kan sätta upp hinder för personer att söka arbete utomlands. För att underlätta gränsöverskridande rörelse har länderna ingått dubbelbeskattningsavtal som skall lindra den dubbelbeskattning som kan uppstå när två skattesystem krockar. Eftersom många svenskar söker sig till Norge finner jag det intressant att undersöka hur de båda ländernas skattesystem påverkar rörligheten samt hur eventuell dubbelbeskattning löses.

2. Metod

2.1 Syfte

Med tanke på att både den nationella och internationella skatterätten utvecklas och anpassas till en ökad internationell rörlighet av arbetskraft, tycker jag att det är intressant att titta närmare på hur skattesystemet fungerar i ett enskilt fall. Eftersom många svenskar söker sig till Norge för att täcka behov vid tillfälliga arbetsanhopningar har jag valt att undersöka hur en person som är bosatt i Sverige och som arbetar tillfälligt i Norge påverkas av de båda ländernas skattesystem.

I uppsatsen undersöks hur en svensk tandläkare som "hyr en stol" på en privat tandläkarmottagning i Norge under en begränsad period beskattas. Syftet med uppsatsen är att få en djupare förståelse av det svenska skattesystemet, de internationella skatteavtalen samt att få en inblick i hur ett annat lands skattesystem är uppbyggt och fungerar.

2.2 Frågeställningar

För att kunna utreda ovanstående problem har jag arbetat utifrån följande frågeställningar.

1. Hur beskattas en svensk tandläkare som under en begränsad period "hyr en stol" på en privat tandvårdsklinik i Norge?

2. Hur skall tandläkarens verksamhet i Norge bedömas skatterettsligt, skall han ses som anställd eller egenföretagare? Vad får respektive utfall för konsekvenser för tandläkaren?
3. Hur lindras eventuell dubbelbeskattning enligt det nordiska dubbelbeskattningsavtalet?
4. Hur ser den skattemässiga situationen ut om tandläkaren bor kvar i Sverige under arbetsperioden och pendlar till arbetet i Norge?

2.3 Disposition

För att även en icke skatterettsligt insatt person skall kunna förstå och tillgodogöra sig min utredning har jag valt att dela upp uppsatsens materia i två delar, en faktadel samt en analysdel. Uppsatsen inleds med en faktadel där de svenska och norska nationella och internationella skattereglerna presenteras. Faktadelen avslutas med en presentation av dubbelbeskattningsavtalsrätten, både OECD:s modellavtal samt det nordiska dubbelbeskattningsavtalet behandlas. I analysdelen görs slutligen en utredning kring de skatterättsliga problem som kan uppstå för tandläkaren i min fiktiva situation. I analysen sker en tillämpning av den i faktadelen presenterade skattelagstiftning.

Analysen inleds med en utredning huruvida uppdragsformen ”hyra av stol” kan anses utgöra näringsverksamhet eller tjänst. Därefter utreds hur tandläkarens inkomst beskattas i Norge respektive Sverige om inkomsten ses som näringsverksamhet respektive tjänst. Härunder faller även en redovisning av hur eventuell dubbelbeskattning undanröjes i vardera situation vid en tillämpning av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Under detta avsnitt diskuteras även vilken artikel i avtalet som är mest lämplig att använda i de fall konkurrens mellan flera artiklar uppstår.

2.4 Metod och material

Uppsatsen är uppbyggd som en klassisk rättsutredning där gällande lagstiftning presenteras och sedan tillämpas på mitt specifika fall. Vid presentationen av norsk gällande rätt har i vissa delar en mindre komparativ studie med svensk rätt gjorts för att underlätta för läsaren att ta till sig den norska lagstiftningen. För att kunna besvara ovanstående frågeställningar har jag sökt och använt mig av information i lagtext, förarbeten, praxis, doktrin samt material från Skatteverket. Både svenskt och norskt material har använts i studierna. Beträffande

dubbelbeskattningsavtalsrätt har förutom svensk och norsk litteratur även skatteavtal och material från OECD studerats.

Jag har även haft kontakt med en skattejurist på Ernst and Young för att erhålla synpunkter på hur de problem jag stött på i min utredning löses i praktiken.

2.5 Avgränsningar

I analysen har jag inriktat min utredning på gällande skattelagstiftning avseende en situation där tandläkaren ”hyr en stol” i Norge. Eftersom uppsatsen avser en studie av inkomstskattereglerna har eventuella indirekta skatter lämnas utanför utredningen. Även avseende behandlingen av den direkta inkomstskatten har en avgränsning varit nödvändig. Uppsatsen behandlar enbart de skattregler som rör enskild näringsverksamhet samt tjänsteinkomst, de regler som gällt om tandläkaren bedrivit verksamheten i Norge som aktiebolag eller handelsbolag presenteras ej. Inte heller omnämns lagstiftning avseende sociala avgifter. Regler för avdrag för kostnader i respektive land berörs endast översiktligt, anledningen till detta är att uppsatsen av utrymmesskäl annars skulle bli alltför omfattande. Uppsatsen behandlar enbart själva regelverket, inte skatteberäkningen eller redovisningen av inkomster respektive kostnader. Den svenska inkomstskattelagstiftningen påverkas idag av EG-rätten, främst via rättsfall från EG-domstolen, en studie av hur EG-rätten inverkar på min fiktiva situation hade därför varit spännande, men på grund av platsbrist har även detta fått lämnas därhän.

3. Bakgrund

3.1 Obegränsad och begränsad skattskyldighet

3.1.1 Allmänt

Inkomstskattelagen, IL, delar upp skattskyldigheten för fysiska personer, i två kategorier; obegränsad och begränsad skattskyldighet. Beroende på i vilken kategori personen hamnar ställs olika omfattande skatteanspråk från svensk sida.

Enligt IL 3:3 § är fysiska personer bosatta i Sverige, personer som stadigvarande vistas här samt personer som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare varit bosatta här obegränsat skattskyldiga i Sverige. En obegränsat skattskyldig person skall erlagga skatt för alla inkomster, oavsett om de förvärvats i Sverige eller utomlands, IL 3:8 §. De fysiska personer som inte anses uppfylla kriterierna i IL 3:3 § är att anse som begränsat skattskyldiga enligt IL 3:17 § st. 1. En begränsat skattskyldig person är bara skattskyldig för inkomster som anses ha särskilt stark anknytning till Sverige, t.ex. inkomst från en fast egendom belägen i landet.¹ Den obegränsade skattskyldigheten har sin grund i *skattesubjektets* anknytning till Sverige medan den begränsade skattskyldigheten vilar på *skatteobjektets* anknytning till Sverige.²

3.2 Obegränsad skattskyldighet

För att en fysisk person skall anses vara obegränsat skattskyldig måste han/hon som ovan sagts antingen vara bosatt i eller stadigvarande vistas i Sverige, eller ha varit bosatt i Sverige och fortfarande anses ha väsentlig anknytning hit, IL 3:3 §.

3.2.1 Bosatt i Sverige IL 3:3 § 1p

Bosättningskriteriet uppställer sällan några problem, är man folkbokförd i Sverige anses man bosatt här. Folkbokföring är dock inget krav. Rekvisetet *bosatt* ersatte *egentligt bo och hemvist* vid skattereformen 1999/2000. Begreppet bosatt är ett övergripande uttryck som omfattar både bo och hemvist. Avsikten vid ändringen var att det inte skulle bli någon ändring

¹ Mattsson s. 104.

² Pelin s. 19.

i sak.³ Bestämmelsen avser personer som faktiskt är bosatta i Sverige, tillfälliga utlandsvistelser samt utländskt medborgarskap är utan betydelse.⁴

3.2.2 Stadigvarande vistelse IL 3:3 § 2p

För att stadigvarande vistas i Sverige krävs att vistelsen varat mer än sex månader i följd samt att övernattningsnätter skett med minst tre nätter per vecka i Sverige, RÅ 1997 ref. 25. Det krävs att vistelsen är sammanhängande. Kortare avbrott är utan betydelse medan längre avbrott bryter tidsperioden och ny beräkning sker nästa gång personen vistas i Sverige. Syftet med vistelsen har ingen betydelse, även en person som vistas i Sverige mot sin vilja kan komma att anses som obegränsat skattskyldig. Lagrummet tar sikte på den fysiska vistelsen, medborgarskap samt var personens centrum för levnadsintressen finns har ingen betydelse.⁵

3.2.3 Väsentlig anknytning IL 3:3 § 3p, 3:7 §

En person som har flyttat från Sverige och inte längre anses bosatt här kan dock fortfarande vara obegränsat skattskyldig eftersom han/hon fortfarande anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Vid bedömningen om väsentlig anknytning föreligger har lagen ställt upp omständigheter som skall beaktas. Dessa tar främst sikte på att fastställa den utflyttade personens subjektiva avsikt; att återvända till Sverige eller ej. Enligt IL 3:7 § 1st skall svenskt medborgarskap, längden på bosättningen i Sverige, varaktigt boende på viss utländsk ort eller ej, skälet till vistelsen utomlands, eventuell kvarvarande bostad i Sverige, bedrivande av näringsverksamhet i Sverige, familj i landet, eventuellt ekonomiskt engagemang i landet samt innehav av fastigheter i landet beaktas. De uppräknade faktorerna har inte någon självständig betydelse utan en samlad bedömning skall göras. Avgörande är de sammantagna omständigheterna i det enskilda fallet.⁶

³ Prop. 1999/2000:2 s. 51.

⁴ Pelin s. 21f.

⁵ Mattsson s. 33 ff.

⁶ Mattsson s. 36 och 40, Pelin s. 23, Andersson mfl s. 90 f.

3.3 Undantag från obegränsad skattskyldighet

3.3.1 Sexmånadersregeln IL 3:9 § 1st

Vistelse utomlands i mer än sex månader kan ge skattebefrielse för anställningsinkomst som uppkommit i det andra landet. Sexmånadersregeln gäller inte egenföretagare då inkomsten deklarerats som inkomst från näringsverksamhet. Vistelsen utomlands måste ha varat i minst sex månader. Kortare avbrott är tillåtna, dock max 36 dagar under hela perioden, IL 3:19 §. Sexmånadersregeln ställer inte upp något krav på att vistelsen skall ha skett i ett och samma land. Den skattskyldige kan således arbeta i flera länder för flera olika arbetsgivare. Beskattning måste dock ha skett för inkomsten i verksamhetslandet/länderna. Om beskattning inte har skett i ett eller flera länder gäller inte skattefriheten för den inkomst som hänför sig till arbete i det/dessa länder. Övriga tjänsteinkomster från de övriga länderna är dock fortfarande skattebefriade. Den anställde måste själv visa för skattverket att beskattning skett i utlandet, t.ex. genom att visa kvitto eller intyg från den utländska skattemyndigheten. Om inte den skattskyldige kan visa att skatt erlagts blir inkomsten inte skattebefriad i Sverige.⁷

3.3.2 Ettårsregeln IL 3:9 § 2st

Tjänsteinkomst från arbete utomlands kan även vara skattebefriad i Sverige enligt ettårsregeln. Vistelsen utomlands måste enligt ettårsregeln ha varat sammanhängande under minst ett års tid. Kortare avbrott är tillåtna, dock max 72 dagar under hela perioden, IL 3:19 §. I motsats till sexmånadersregeln måste arbetet ha bedrivits i ett och samma land. Anställningen får inte vara hos svenska staten, svensk kommun eller en svensk församling såvida det inte rör sig om tjänsteexport. Inkomsten får dock, till skillnad från sexmånadersregeln, vara skattebefriad i arbetslandet. Skattefriheten måste dock bero på arbetslandets interna lagstiftning, administrativ praxis eller på grund av ett särskilt beslut av en myndighet eller ett annat avtal än skatteavtal.⁸

Precis som sexmånadersregeln gäller ettårsregeln endast anställningsinkomst. Om personen är egenföretagare i Sverige och deklarerar inkomst av näringsverksamhet och tar ett liknande

⁷ Bergström och Sjödén s. 27 ff.

⁸ Pelin s. 35 ff.

arbete utomlands omfattas inkomsten inte av skattefriheten. Däremot kan lön från ett eget aktiebolag omfattas eftersom det då är fråga om en anställningsinkomst.⁹

När skattefrihet ges i Sverige tillåts inga avdrag för kostnader kopplade till arbetet utomlands, IL 9:5 §.

3.4 Begränsad skattskyldighet

De skattskyldiga som inte omfattas av rekvisiten i IL 3:3 § är begränsat skattskyldig i Sverige enligt IL 3:17 §. Skattskyldigheten omfattar vissa särskilt angivna inkomster från Sverige som anses ha en stark anknytning till Sverige. Grunden för Sveriges beskattningsanspråk på utflyttade svenskar samt medborgare från andra länder finns i IL 3:18-20 §§, SINK, A-SINK samt Kupongskattelagen.¹⁰

3.4.1 IL 3:18-21 §§

I IL 3:18 § behandlas alla tre inkomstslagen, tjänsteinkomst med hänvisning till SINK, inkomst från näringsverksamhet i Sverige samt kapitalinkomster från fastigheter i Sverige. Begränsat skattskyldiga är bland annat skattskyldiga för inkomst av tjänst enligt 3:18 § 1st 1p som hänvisar till SINK. Även inkomst av näringsverksamhet från fast driftställe och fastighet belägen i Sverige är skattepliktigt, p. 2. Inkomster från fastigheter belägna i Sverige samt både löpande inkomster och kapitalvinst från privatbostadsfastighet/bostadsrätt i Sverige skall tas upp till beskattning, punkt 6 och 7. Ränteinkomst uppuren från Sverige av en utomlands boende person beskattas dock inte i Sverige, såvida inte räntan utgör en intäkt i näringsverksamhet bedriven i Sverige. När skatteplikt föreligger skall de kapitel i IL med detaljregler avseende varje inkomstslag användas.

IL 3:19 § behandlar kapitalvinst på vissa uppräknade tillgångar. Bestämmelsen gäller enbart personer som varit bosatta i Sverige eller stadigvarande vistats här under de föregående tio kalenderåren innan avyttring. Skattskyldigheten omfattar avyttring av andelar i svenska aktiebolag, svenska handelsbolag och svenska ekonomiska föreningar samt vissa andra

⁹ Pelin s. 36, Bergström och Sjödén s. 32.

¹⁰ A-SINK samt Kupongskattelagen kommer inte att behandlas eftersom de inte tillämpas i analysen.

finansiella instrument knutna till svenska aktiebolag. I IL 3:21 § hänvisas till SINK, A-SINK och Kupongskattelagen för ytterligare skattskyldighet.

3.4.2 SINK

I analysdelen behandlas hur en svensk tandläkare beskattas för inkomst från tillfällig verksamhet i Norge. Om situationen varit den omvända och en norsk tandläkare arbetat tillfälligt i Sverige och verksamheten bedömts som anställning skulle tandläkaren beskattats i Sverige i enlighet med SINK. Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta föreskriver beskattning för inkomster som anses ha en särskilt stark anknytning till Sverige. Sverige blir källstat då källan för inkomsten är Sverige. Tandläkarens inkomst hade blivit skattepliktig enligt 5 §. SINK omfattar enbart tjänsteinkomster samt pension som grundar sig på arbete i Sverige, inkomst av kapital samt näringsverksamhet omfattas inte av lagen. Ersättningen måste grunda sig på verksamhet i Sverige för att vara skattepliktig. Inkomst som utgått av anställning eller uppdrag hos den svenska staten skall dock alltid beskattas i Sverige oavsett var verksamheten utövats, 5 § st. 1 p.1. Skattskyldiga enligt SINK erlägger enbart en källskatt på 25 %, 7 §. Eftersom det rör sig om en definitiv källskatt ges inte möjlighet för den skattskyldige att göra några avdrag för kostnader kopplade till intjänandet av inkomsten.¹¹ Enligt 4 § kan begränsat skattskyldiga enligt SINK begära att inkomsten istället beskattas enligt IL. På så sätt ges åtkomst till de avdragsmöjligheter för kostnader kopplade till intjänandet av inkomsten som finns i IL. I 6 § uppräknas vissa ersättningar som är befriade från skatt.

3.5 Näringsverksamhet

Med näringsverksamhet avses en yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet, IL 13:1 §. Vid bedömningen om verksamheten är att anse som näringsverksamhet eller ej används tre rekvisit. Avgörande är verksamhetens varaktighet, självständighet samt förekomsten av vinstsyfte.¹² Även om verksamheten inte utövas i någon officiell företagsform, utan som enskild självständig yrkesmässig verksamhet, föreligger näringsverksamhet. Verksamheten kan t.ex. bedrivas genom enskild firma som inte behöver registreras. Den enskilda firman är inte ett självständigt skattesubjekt utan inkomsten beskattas direkt hos den fysiska personen som är skattesubjektet. Någon närmare beskrivning av vad som kännetecknar en självständigt

¹¹ Mattsson s. 130.

¹² Lodin s. 235 ff, Prop. 1989/90:110 s. 310.

bedriven verksamhet finns inte i lagtexten. I praxis har utvecklats omständigheter som skall beaktas vid en bedömning om en verksamhet skall anses vara så självständigt bedriven att det rör sig om näringsverksamhet och inte t.ex. sådan uppdragsverksamhet som faller under inkomstslaget tjänst.¹³ Närmare beskrivning av praxis samt utredning kring omständigheterna vid bedömning av självständighetsrekvisitet återfinns under analysdelen av uppsatsen i avsnittet om anställning kontra självständig yrkesverksamhet.

Inkomst av näringsverksamhet beskattas enligt IL 13:1 §, beräkningen av inkomsten sker enligt bokföringsmässiga grunder, IL 14:2 §. Enligt 14:12 § räknas all näringsverksamhet som en enskild näringsidkare bedriver som en förvärvskälla. Självständigt bedriven näringsverksamhet utomlands skall dock räknas som en egen förvärvskälla.

När en i Sverige bosatt enskild näringsidkare bedriver näringsverksamhet utomlands genom fast driftställe kan näringsverksamheten utomlands antingen ses som självständig eller som osjälvständig i förhållande till den i Sverige bedrivna näringsverksamheten. Det finns inga klara regler för hur gränsdragningen skall ske men för att klassas som självständig verksamhet utomlands skall verksamheten sakna naturlig anknytning till den i Sverige bedrivna näringsverksamheten. Om den utländska näringsverksamheten anses vara knuten till en av näringsidkaren i Sverige bedriven näringsverksamhet bedöms den som osjälvständig. Detta medför skattemässigt att det är fråga om en och samma förvärvskälla hos den enskilde näringsidkaren, IL 14:12 §. Vinst/förlust i verksamheten utomlands kan därmed kvittas mot förlust/vinst i verksamheten i Sverige, en möjlighet till resultatutjämnning mellan verksamheterna. Om däremot verksamheten utomlands anses sakna samband med verksamheten i Sverige utgör den en egen förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet, IL 14:12 §. I och med uppdelningen mellan verksamheten i Sverige och verksamheten utomlands försvinner möjligheten till resultatutjämnning dem emellan, då underskott i en förvärvskälla inte kan kvittas mot överskott i en annan förvärvskälla.¹⁴

¹³ RSV rapport 1998:4 s. 33 f.

¹⁴ Pelin s. 56 f.

3.6 Norsk lagstiftning

3.6.1. Obegränsad skattskyldighet, fysisk person

Skatteplikten för fysisk person utreds i 2:1 § Lov om skatt av formue og inntekt (Skatteloven). Personer som är bosatta i Norge är obegränsat skattskyldiga. Som bosatt räknas även person, som vistas i Norge mer än 183 dagar under en tolv månadersperiod eller mer än 270 dagar under en trettiosex månadersperiod, men först det inkomstår vistelsen överstiger 183 respektive 270 dagar, st. 1 p. a och b. Skatteplikten för fysisk person som bosätter sig utomlands behandlas i 2:1 § st. 3. Enligt punkt a. upphör person som bosätter sig utomlands att vara skatterättsligt bosatt i Norge det inkomstår det kan konstateras att personen inte har vistats i landet i en eller flera perioder som överstiger 61 dagar under inkomståret samt personen eller dennes närstående¹⁵ inte har disponerat en bostad i landet. Skattskyldig som varit bosatt i Norge i minst tio år innan flytt utomlands upphör att vara obegränsat skattskyldig efter utgången av det tredje inkomståret efter det inkomstår han bosatt sig utomlands, men bara om det påvisas att han inte har vistats i Norge mer än 61 dagar per år under de tre föregående inkomståren samt att han eller hans närstående inte har disponerat en bostad in Norge, 2:1 § st. 3 p. b.¹⁶

I likhet med den svenska IL 3:8 § omfattar den obegränsade skattskyldigheten i Skatteloven all förmögenhet och inkomst i/från Norge och i/från utlandet, 2:1 § st. 9.

3.6.2 Undantag från obegränsad skattskyldighet

3.6.2.1 Ettårsregeln, 2:1 § st. 10

I 2:1 § st. 10 finns Norges motsvarighet till den svenska ettårsregeln i IL 3:9 §. Norge har dock inte någon motsvarighet till den svenska sexmånadersregeln. Obegränsat skattskyldig, enligt 2:1 § st. 1, som vistas utomlands för arbete under en tidsperiod av minst tolv månaders sammanhängande vistelse kan få den samlade skatten nedsatt med ett belopp som motsvarar den delen av skatten som belastar den i utlandet intjänade inkomsten, punkt a. Avseende lön mottagen från den norska staten, undantaget lön på grund av tjänster som grundar sig på

¹⁵ Med närstående avses enligt Skatteloven 2:1 § st. 4 maka/make, sambo samt minderårigt barn.

¹⁶ Enligt Skatteloven 2:1 § st. 5 omfattar disponering av bostad direkt och indirekt ägande, hyra eller annan rätt att disponera bostaden. Som bostad räknas boende med indraget helårs vatten och avlopp samt varje boende som faktiskt används som bostad, 2:1 § st. 6.

förbindelse med affärsverksamhet, kan nedsättning av skatt även ske när den skattskyldige vistas utomlands flera gånger på grund av arbete och varje vistelse är minst sex månader samt vistelserna tillsammans utgör minst tolv månader under en period av trettio månader. Ettårsregeln tillämpas dock inte på inkomst som endast Norge har getts beskattningsrätten till enligt ett avtal med en annan stat (skatteavtal).

Kortvariga avbrott för vistelse i Norge bryter inte den sammanhängande tidsperioden, punkt b. Vistelse i Norge får dock inte överstiga mer än sex dagar per månad. Beror vistelsen i Norge på omständigheter som inte var kända då arbetet utomlands påbörjades och som varken personen eller dennes arbetsgivare rå över får avbrottet vara i nio dagar istället för sex.

3.6.3 Begränsad skattskyldighet

Personer som inte är bosatta i Norge samt bolag¹⁷ som inte är hemmahörande i Norge är skattskyldiga för inkomst som nämns i 2:3 §. Skatteplikten omfattar bland annat förmögenhet och inkomst i/från fast egendom och lösöre som personen/bolaget äger eller rå över i Norge, p. a. Förmögenhet och intäkt i verksamhet som den skattskyldige utövar eller deltar i och som bedrivs eller leds i/från Norge är skattepliktig, härunder faller även verksamhet som innebär uthyrning av arbetskraft, p. b. Paragrafen omfattar all sorts näringsverksamhet som utomlands bosatt bedriver i Norge. Den norska formuleringen i paragrafen ”verksamhet som vidkommande utövar och deltar i och som bedrivs eller styrs från [Norge]” är vidare än begreppet fast driftställe i skatteavtalen. Eftersom skatteavtalens krav på fast driftställe är strängare än de norska reglerna har gränsen i den norska lagen främst betydelse gentemot medborgare från länder som Norge inte har skatteavtal med. Med uttrycket ”bedrivs” avses att viss ekonomisk aktivitet sker i Norge för den skattskyldiges räkning och risk. Uttrycket ”styrs” från Norge avser situationer då verksamheten inte bedrivs i Norge men styrs därifrån, t.ex. vid sjöfart.¹⁸ Ersättning som fysisk person, som vistas/uppehåller sig tillfälligt i Norge, uppbär från källa i Norge för utfört personligt arbete är skattepliktig, punkt d.

¹⁷ Norska begreppet ”selskap”.

¹⁸ Zimmer 2003, s. 138 f.

3.6.3.1 Avdrag för kostnader

Allmänna regler för avdrag för kostnader regleras i kapitel 6 Skatteloven. Huvudregeln för avdrag är att avdrag medges för utgifter för att förvärva och bibehålla skattepliktiga inkomster, 6:1 §. Närmare regler som inskränker respektive utvidgar avdragsrätten återfinns i senare bestämmelser i kapitlet eller, via hänvisning, i andra kapitel. Skattskyldig som har inkomst av tjänst kan välja att få ett särskilt avdrag, ”minstefradrag”, enligt 6:30-32 §§ istället för andra kostnadsavdrag. Skattskyldig som har inkomst av näringsverksamhet kan inte utnyttja minstefradrag. Minstefradrag innebär att den skattskyldige kan få avdrag i tjänsteinkomsten med ett bestämt belopp, oavsett hur stora de faktiska kostnaderna är, istället för att utnyttja de vanliga tillämpliga kostnadsavdragen. Eftersom minstefradrag träder istället för ordinarie avdrag kan den skattskyldige inte kräva avdrag för den faktiska kostnaden vid sidan av minstefradrag. Om minstefradrag dock är mindre än de faktiska kostnaderna kan den skattskyldige istället kräva avdrag för dessa. Vissa kostnader ligger utanför minstefradrag, tex. räntor på skulder och kostnad för resor mellan bostad och arbete.¹⁹ Minstefradraget gäller bara de som är bosatta i Norge, men enligt 6:32 § st. 4 kan begränsat skattskyldiga enligt 2:3 § st. 1 p. d och st. 2 som tillfälligt vistas i Norge en del av året utan att vara bosatta där, erhålla minstefradrag på löneinkomst från Norge till viss del, dock inte mindre än lägsta gränsen för avdraget, 6:31 § st.1 p. b.

Avdrag för kostnader för arbetsresor mellan hem och arbetsplats ges för den del av beloppet som överstiger 12 800 norska kronor, 6:44 §. Räntor på skulder får dras av enligt 6:40 §.

Skattskyldig i Norge som är bosatt i Norge eller har arbetsinkomst som är skattepliktig i Norge har vid beräkning av skatt rätt till grundavdrag.²⁰ Grundavdraget hör inte hemma bland de ordinarie kostnadsavdragen utan är precis som i Sverige ett grundavdrag som ges på den beskattningsbara inkomsten oavsett eventuella kostnader. Begränsat skattskyldig enligt 2:3 § st. 1 p. d och st. 2 som vistas tillfälligt i Norge och är skattskyldig för arbetsinkomst i Norge kan få grundavdrag enligt 15:4 § st.6. Dock begränsas grundavdraget i denna situation till att motsvara det antal hela eller påbörjade månader som den skattskyldiga vistats i Norge, 15:4 § st. 8. Skattskyldig som är bosatt utomlands eller som har näringsinkomst från Norge kan inte utnyttja grundavdraget.

¹⁹ Zimmer 2005, s. 209 ff.

²⁰ Norska ”personfradrag”.

Den norska Skatteloven har en motsvarande bestämmelse som IL 9:5 § avseende avdragsförbud för kostnader hänförliga till inkomst som på grund av skatteavtal inte beskattas i Norge, Skatteloven 6:3 § st.5. Enligt paragrafen ges inte avdrag för kostnader och förluster kopplade till inkomster som Norge via skatteavtal har avstått beskattningsrätten till.

3.6.3.2 Standardavdrag för utländska arbetstagare

Avdragsrätten för utländska arbetstagare är särskilt reglerat i 6:70 §.²¹ Skattskyldiga utländska arbetstagare som anses som bosatta i Norge enligt 2:1 § första stycket kan vid taxering för de två första inkomståren begära att få standardavdrag istället för ordinarie avdrag. Även begränsat skattskyldiga enligt 2:3 § st. 1 p. d och st. 2 kan begära standardavdrag istället för ordinarie avdrag. Standardavdraget träder istället för andra avdrag t.ex. minstefradrag.

3.6.3.3 Avdrag för begränsat skattskyldiga fysiska personer 6:71 §

Begränsat skattskyldiga fysiska personer enligt 2:3 § som är bosatta inom EES och har hela eller nästan hela sin inkomst från arbete, pension eller verksamhet bedriven i Norge under inkomståret kan begära att få samma avdragsmöjlighet som bosatta i Norge, 6:71 §. I och med denna paragraf får dessa personer rätt till tex, minstefradrag och grundavdrag som annars enbart gäller vid bosättning samt vid tillfällig vistelse i Norge.

²¹ Regeln är nyligen reformerad och träder i kraft inkomståret 2006.

3.7 Internationell skatterätt

3.7.1 Skatterättsliga principer

Stater grundar sina skatteanspråk utifrån olika principer. Principerna påverkar även den internationella skatterätten. Oftast baseras ett lands skatteanspråk på domicilprincipen och källstatsprincipen, men även den ovanligare nationalitetsprincipen förekommer. *Domicilprincipen* innebär att ett land har rätt att ta ut skatt på inkomster som personer bosatta inom landets gränser uppstår, oavsett var de intjänas. I svensk skattelagstiftning framkommer denna princip i bestämmelserna om obegränsad skattskyldighet i IL 3:3 § samt 3:8 §. Utöver domicilprincipen använder många stater dessutom källstatsprincipen. Enligt *Källstatsprincipen* beskattas vissa inkomster som anses ha en så pass stark anknytning till intjänandelandet (källstaten) att landet därmed inte velat släppa beskattningsrätten trots att den som uppstår inkomsten inte är bosatt i landet. Till exempel beskattas ofta avkastning och kapitalvinster på fastigheter belägna i en stat oavsett var ägaren befinner sig. Själva placeringen av tillgången samt inkomstens ursprung styr. Sverige riktar t.ex. skatteanspråk på arbetsinkomster intjänade i Sverige, SINK, samt på inkomster från fastigheter belägna i Sverige, IL 3: 18 §. USA använder sig av *nationalitetsprincipen*. Skattskyldigheten grundas i detta fall på medborgarskapet. Är en person medborgare i landet är han/hon obegränsat skattskyldig oavsett var i världen personen vistas. Olika länders lagstiftning kan skilja sig mycket åt trots att de bygger på samma princip.²²

3.7.2 Dubbelbeskattning och dubbelbeskattningsavtal

Ofta bygger ett lands lagstiftning på flera av ovan nämnda principer, detta kan leda till att skattekrav uppstår från flera länder. Internationell dubbelbeskattning föreligger då ”samma eller likartade skatter under samma tidsperiod träffar samma skattesubjekt för samma skatteobjekt i två eller flera stater”²³. Den vanligaste anledningen till att två stater har skatteanspråk på samma inkomst är att bosättningslandets regler byggda på domicilprincipen kolliderar med bestämmelser i intjänandelandet (källstaten) som grundar sig på källstatsprincipen.²⁴ Dubbla beskattningsanspråk kan t.ex. uppstå när en i Sverige bosatt person arbetar tillfälligt i utlandet.

²² Mattsson s. 15 ff.

²³ Mattsson s. 159.

²⁴ Mattsson s. 160.

Beskattning från två håll kan leda till ett mycket högt skattetryck på den enskilda personen och hindra rörelse över gränserna. För att lindra ett allt för högt skattetryck har flera länder, även Sverige, ingått mellanstatliga avtal för att undvika dubbelbeskattning, så kallade *dubbelbeskattningsavtal*. Skatteavtal skall bara tillämpas i den mån beskattningsreglerna i detta medför inskränkningar i skattskyldigheten. Enligt den *gyllene regeln* i dubbelbeskattningsavtalsrätten kan ett avtal aldrig utvidga den rätt en stat har att beskatta enligt interna regler, bara inskränka den. Landets interna lagstiftning sätter gränserna. Den *gyllene regeln* tillämpas av en majoritet av världens stater, däribland Sverige.²⁵

3.7.3 OECD:s modellavtal

Som mall för de flesta dubbelbeskattningsavtal som används idag, även de Sverige har ingått, används OECD:s modellavtal för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet. Modellavtalet grundas på erfarenheter från tidigare skatteavtal och revideras kontinuerligt. Till avtalsmodellen utges även utförliga kommentarer som behandlar dels hur uttryck och regler i avtalet skall tolkas dels hur grunderna för bestämmelserna i avtalet har utformats.

3.7.4 Hemviststat kontra källstat

För att kunna använda ett avtal måste den skattskyldiges hemvist bestämmas, vilket sker utefter uppställda kriterier i avtalet. Avtalet delar in berörda stater i hemviststat kontra källstat. Hemviststaten är den stat där den skattskyldige är bosatt och därmed anses ha hemvist och källstaten är den stat från vilken inkomsten härstammar. Om den skattskyldige inte anses ha hemvist i någon av staterna kan inte avtalet användas. Ett dubbelbeskattningsavtal kan bara användas så länge någon stat klassas som hemviststat och fungerar inte mellan två källstater.²⁶

²⁵ Mattsson s. 157, Lindencrona s. 24.

²⁶ Mattsson s. 170.

3.7.5 Fördelningsartikel och metodartikel

I dubbelbeskattningsavtalen regleras vissa särskilt utvalda inkomster. Varje inkomst behandlas i en egen artikel som fördelar beskattningsrätten mellan hemviststaten och källstaten. Dessa artiklar kallas *fördelningsartiklar*. Hemviststaten har alltid en grundläggande beskattningsrätt medan källstaten ges en rätt att beskatta vissa inkomster. Då både hemviststat och källstat ges beskattningsrätt till en inkomst måste dubbelbeskattningen lösas utanför fördelningsartikeln. Detta sker i en *metodartikel*. I metodartikeln framgår vilken metod hemviststaten skall använda för att undvika dubbelbeskattning. Antingen används Kreditmetoden eller exemptmetoden. *Kreditmetoden* fungera så att hemviststaten avräknar den skatt som den skattskyldige erlagt i källstaten från den skatt som han/hon skall erlægga i hemviststaten. När hemviststaten använder *exemptmetoden* avstås beskattningsanspråken på inkomsten helt till förmån för källstaten. Inkomsten beskattas därmed enbart i källstaten.²⁷

3.7.6 Problemlösning vid dubbelbeskattning

Inkörsporten till problemlösningen vid internationell dubbelbeskattning av en persons inkomst är alltid den svenska interna lagstiftningen. Den första åtgärden är att fastställa om personen i fråga är skattskyldig för inkomsten i Sverige enligt intern rätt. Den som är skattskyldig enligt svenska interna regler kan dock även vara skattskyldig enligt ett annat lands interna rätt för en inkomst som hänför sig till arbete i denna stat, källstat. Först om dubbla beskattningsanspråk föreligger tillämpas ett eventuellt dubbelbeskattningsavtal. Är personen inte skattskyldig i Sverige enligt svensk rätt undviks dubbelbeskattning redan här och man behöver inte gå vidare till ett dubbelbeskattningsavtal. Likaså används inte dubbelbeskattningsavtal om verksamhetslandet, källstaten, inte beskattar inkomsten. Det är först om skatt inte är undantagen enligt regler i ländernas interna rätt som det blir aktuellt att tillämpa dubbelbeskattningsavtal för att undvika beskattning från två håll. Finns inget gällande avtal mildras dubbelbeskattningen genom avräkning av den utländska skatten enligt svenska interna regler, Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Lagen går även att tillämpa parallellt med dubbelbeskattningsavtalen.²⁸

²⁷ Mattsson s. 25.

²⁸ Bergström och Sjødén s. 13, Lindencrona s. 24.

3.8 Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet

3.8.1 Allmänt

Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet bygger på OECD:s modellavtal. Vissa artiklar i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet är annorlunda utformade än motsvarande artiklar i modellavtalet och vissa är rent specifika för det nordiska avtalet. Skatteavtal är som huvudregel bilaterala avtal, det nordiska avtalet är dock multilateralt, vilket är unikt. Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet omfattar Sverige, Norge, Danmark, Färöarna, Finland samt Island.

3.8.2 Avtalets omfattning

Avtalet är enligt artikel 1 tillämpligt på personer som har hemvist i en eller flera av de avtalsslutade staterna. Artikel 1 motsvarar artikel 1 i OECD:s modellavtal. Det nordiska skatteavtalet tillämpas på allmänna skatter på inkomst och förmögenhet vilka regleras i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning. I artikel 2 räknas de skatter som omfattas av avtalet upp. Även artikel 2 är uppbyggd efter OECD:s modellavtal, men uppräknningen av vilka skatter som omfattas av avtalet skiljer från avtal till avtal. För Sveriges del berörs den kommunala inkomstskatten, den statliga inkomstskatten inkluderat sjömansskatten och kupongskatten, den särskilda inkomstskatten enligt SINK och A-SINK samt förmögenhetskatten.

3.8.3 Hemvist artikel 4

Av artikel 1 framgår att avtalet enbart kan tillämpas på personer som har hemvist i en av avtalsstaterna. Med *person* avses enligt definitionen i artikel 3 p.1b både fysiska och juridiska personer. En persons hemvist avgörs utefter kriterier i artikel 4. För att anses ha hemvist i en avtalsslutande stat skall personen i fråga enligt lagstiftningen i denna stat vara skattskyldig på grund av bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Personen skall bedömas som obegränsat skattskyldig enligt statens interna lagstiftning, en begränsat skattskyldig person som är skattskyldig enbart för inkomst från källa i staten eller för förmögenhet belägen i staten anses inte ha hemvist i staten.

Om personen anses ha hemvist i flera avtalsslutande stater enligt intern rätt skall hans hemvist bestämmas till enbart en stat vid tillämpning av avtalet. I artikel 4 uppställs kriterier vid avgörande av hemviststat. Fysisk personen skall i första hand anses ha hemvist i det land där han har en *bostad* som stadigvarande står till hans förfogande. Om han har en sådan bostad i flera länder skall han anses ha hemvist i det land till vilket han har starkast ekonomiska och personliga förbindelser, d.v.s. där *centrum för levnadsintressena* finns. Om det inte kan avgöras till vilket land personen har starkast koppling eller om bostad saknas i båda länderna skall han bedömas ha hemvist i det land där han *stadigvarnade vistas*. Om det inte går att avgöra hemvist utefter även detta kriterium skall hemvist istället avgöras utefter var personen är *medborgare*, fungerar inte heller det avgörs frågan genom en *ömsesidig överenskommelse* mellan behöriga myndigheter i berörda stater.

Hemvist för annan person än fysisk som enligt intern rätt anses ha hemvist i flera avtalsslutande stater bestäms på grundval av var den verkliga ledningen befinner sig.

Artikel 4 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet återspeglar motsvarande artikel i OECD:s modellavtal.

3.8.4 Fast driftställe artikel 5

I artikel 5 åsyftar begreppet fast driftställe ”en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs”. Precis som i OECD:s modellavtal ges i artikeln exempel på vad uttrycket fast driftställe kan innefatta, t.ex. plats för företagsledning, filial, kontor och fabrik osv. Uppställningen är dock inte uttömmande, utan omfattar bara de mer vanligt förekommande anordningar som skall betraktas som fast driftställe.²⁹ I artikeln räknas även upp vad som inte skall anses vara fast driftställe. Artikel 5 styr inte beskattningsrätten angående inkomst från det fasta driftstället utan är bara en definitionsartikel. Beskattningsfrågan behandlas under artikel 7 avseende rörelseinkomst.

Artikeln 5 motsvarar i stort artikel 5 i modellavtalet, definitionen av begreppet är densamma samt uppräknningen av vad som kan anses utgöra samt inte anses utgöra ett fast driftställe. Det

²⁹ Mattsson s. 175.

nordiska avtalet har dock en undantagsregel i artikeln avseende verksamhet som bedrivs av företag i intressegemenskap

3.8.5 Inkomst av rörelse Art 7

Utgångspunkten är att inkomst av rörelse som ett företag i en avtalsslutande stat förvärvar *endast* skall beskattas i denna stat, dvs. företagets hemviststat. Från denna huvudregel finns dock ett undantag där även en eventuell källstat ges beskattningsrätt. Om företaget bedriver rörelse från ett i källstaten beläget fast driftställe *får* även denna stat beskatta företagsinkomst hänförlig till det fasta driftstället. Begreppet fast driftställe som behandlats i art 5 har alltså väldigt stor betydelse när beskattningsrätten skall delas upp mellan flera länder. I artikel 7 utreds även närmare hur fördelning av rörelseinkomst skall ske mellan företagets verksamhet i hemviststaten och det fasta driftstället. Vid bestämmandet av det fasta driftställets inkomst medges avdrag för utgifter som har uppkommit i det fasta driftställets verksamhet. Även utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning får dras av, oavsett om de uppkommit i källstaten eller inte.

Artikel 7 i det nordiska avtalet motsvarar artikel 7 i OECD:s modellavtal.

3.8.6 Självständig yrkesutövning Art 14

Artikel 14 avser självständig näringsverksamhet. Enligt artikeln skall inkomst från fritt yrke eller annan självständig näringsverksamhet som en fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar *endast* beskattas i hemviststaten. Artikeln föreskriver dock att inkomst som person förvärvar från annan avtalsslutande stat *får* beskattas i källstaten om; den skattskyldige har en stadigvarande anordning i källstaten som regelmässigt står till hans förfogande eller om den skattskyldige vistas i källstaten i en eller flera tidsperioder som överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, st. 1 p. a och b. Dock får källstaten i dessa fall enbart beskatta en så stor del av inkomsten som är hänförlig till verksamheten i källstaten. Artikeln beskriver inte begreppet ”stadigvarande anordning” närmare men ger några exempel på vad som inbegrips i ”fritt yrke”, uppräkningsen är dock inte uttömmande. Med fritt yrke avses enligt st. 2 bland annat självständig vetenskaplig, litterär och konstnärlig verksamhet, uppfostrings- och undervisningsverksamhet samt sådan självständig verksamhet som läkare, advokat, ingenjör, arkitekt, tandläkare och revisor utövar.

Sedan år 2000 finns inte artikel 14 med i OECD:s modellavtal, då det i en utredning fastslagits att artikeln inte skiljer sig åt från artikel 7 vid praktisk tillämpning. Artikel 14 finns dock som ovan framkommit kvar i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Närmare utredning avseende grunderna för OECD:s beslut samt dess påverkan på det nordiska dubbelbeskattningsavtalet görs nedan i analysen.

3.8.7 Enskild tjänst Art 15

Både i modellavtalet och i det nordiska avtalet behandlas lön eller annan liknande inkomst på grund av enskild tjänst i art. 15. Enligt huvudregeln i st. 1 ges endast hemviststaten beskattningsrätten på inkomst som person uppbär på grund av anställning. Om arbetet utförts i en annan avtalsslutande stat får dock även den andra staten, källstaten, beskatta ersättning som uppbärs på grund av det utförda arbetet. I p. 2 i artikeln finns ett undantag från huvudregeln i p. 1, den så kallade *montörsregeln*, som ger enbart hemviststaten beskattningsrätten. För att undantaget skall vara tillämpligt måste arbetaren vistas i källstaten under en tidsperiod som inte får överstiga 183 dagar under en tolv månadsperiod, ersättningen måste betalas av en arbetsgivare som inte har hemvist i arbetsstaten eller på dennes vägar och ersättningen får inte belasta ett av arbetsgivaren i källstaten beläget fast driftställe. Det får inte heller vara fråga om uthyrning av arbetskraft. Undantaget i p. 2 har bland annat tillkommit för att underlätta rörligheten av kvalificerad arbetskraft som skall utföra uppdrag utomlands. Förutom att underlätta rörligheten för arbetskraft uppnås administrativa fördelar då beskattningen sker i enbart en stat.³⁰

Artikeln motsvarar i stort artikel 15 i modellavtalet. Artiklarna behandlar båda samma omständigheter och fördelningen av beskattningsrätten är i stort densamma, dock får enligt det nordiska avtalet avseende inkomst intjänad på skepp i internationell trafik även den stat vars nationalitet skeppet har beskatta inkomsten medan modellavtalet istället ger beskattningsrätten till den stat där företagets verkliga ledning finns. Enligt det nordiska avtalet skall inkomst från luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i den medlemsstat där den som förvärvar inkomsten har hemvist medan modellavtalet även i denna situation även ger beskattningsrätten till den stat där företagets verkliga ledning finns.

³⁰ Mattsson s. 188.

3.8.8 Metodartikel 25

I artikel 25 finns det nordiska skatteavtalets metodartikel. Artikeln används om fördelningsartiklarna har gett både hemviststaten och källstaten beskattningsrätt och avgör slutgiltigt hur dubbelbeskattningen skall undvikas. Artikel 25 är uppbyggd utefter vilket land den skattskyldige anses ha hemvist i. Varje land behandlas i en egen punkt och använder sig av kreditmetoden och exemptmetoden för att undvika dubbelbeskattning. Om personen anses ha hemvist i Sverige används p. 6 i artikel 25. I punkt 7 finns gemensamma bestämmelser för alla staterna.

Artikel 25 bygger på de metoder för undanröjande av dubbelbeskattning som behandlas i modellavtalet men medlemsländerna i det nordiska avtalet har själva valt vilken metod som skall användas på vald inkomst.

3.8.9 Artikel mot diskriminering, artikel 27

Precis som OECD:s modellavtal innehåller det nordiska dubbelbeskattningsavtalet en artikel mot diskriminering, artiklarna i modellavtalet och i det nordiska avtalet är i stort sett lika dock med viss skillnad textmässigt. Artikeln skall förhindra att en avtalsstats interna regler diskriminerar personer från andra avtalsstater. Förbudet mot diskriminering är uppbyggda utefter olika målgrupper. Artikel 27 föreskriver i p. 1 att medborgare i en avtalsslutande stat inte får bli föremål för beskattning av mer betungande art eller av annat slag än landets egna medborgare avseende samma situation. Både fysiska och juridiska personer skyddas av artikeln. Bestämmelsen gäller även för person som inte har hemvist i en eller flera av de avtalsslutande staterna. Det är medborgare i de avtalsslutande staterna som skyddas, det spelar därmed inte någon roll om de har hemvist i någon av staterna eller ej.³¹ Artikeln fortsätter att räkna upp situationer där diskriminerande skattebehandling inte får ske tex. p. 2 angående undvikande av diskriminerande beskattning av fasta driftställen.

3.8.10 Protokoll, gränsgångare

I tillhörande protokoll till det nordiska dubbelbeskattningsavtalet finns ett undantag till artikel 15. I protokollet regleras gränsgångare mellan de nordiska staterna. Regeln i artikel VI i protokollet föreskriver att en person med hemvist i en kommun i ett avtalsland som gränsar

³¹ Mattsson s. 204 ff.

till landsgränsen mellan två avtalsstater (gränskommun) och som arbetar i en gränskommun i det andra avtalslandet enbart skall beskattas i hemviststaten. Personen måste dock uppehålla sig regelmässigt i sin fasta bostad i hemviststaten. För att anses uppehålla sig regelmässigt i bostaden i hemviststaten måste den skattskyldige uppehålla sig minst två dagar i veckan bostaden. Om dessa krav är uppfyllda beskattas inkomsten från källstaten enbart i hemviststaten. I och med detta undantag från artikel 15 i avtalet kan pendlare få sin inkomst från ett annat land beskattad enbart i det land där de bor. Sedan 1997 gäller inte gränsgångarreglerna mellan Danmark och Sverige. Personer som uppfyllde villkoren för gränsgångare innan 1 januari 1997 kan dock fortfarande använda sig av gränsgångarreglerna, artikel 31 p. 5 i avtalet.

Gränsgångarreglerna är unika för det nordiska avtalet och finns inte med i OECD:s modellavtal.

4. Analys

4.1 *Analysens omfattning och avgränsning*

Analysen utgår från en fiktiv situation då en tandläkare, bosatt i Sverige, arbetar i Norge. Frågan är hur det ser ut skattemässigt då tandläkaren ”hyr en stol” på en privat tandläkarpraktik i Norge under en kortare period och har kvar sin permanentbostad samt sitt arbete i Sverige. I analysen utreds huruvida tandläkaren vid ”hyra av stol” kan anses vara så pass självständig gentemot innehavaren av praktiken och anses agera så pass självständigt gentemot patienterna att han inte skall ses som anställd utan som självständig yrkesutövare. Därefter utreds närmare hur tandläkarens inkomst beskattas i Norge respektive Sverige samt hur eventuell dubbelbeskattning undanröjs vid tillämpning av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Härunder faller även en diskussion angående vilken artikel i avtalet som är mest lämplig att använda i det fall konkurrens mellan flera artiklar uppstår. Utredningen är uppdelad i två delar, först en del avseende om verksamheten skall bedömas som tjänst eller som näringsverksamhet och sedan en del beträffande hur inkomsten beskattas.

4.1.1 Förutsättningar

I min analys utgår jag från att tandläkaren har kvar sitt arbete och sin åretruntbostad i Sverige samt enbart arbetar i Norge under en begränsad period. Eftersom han har kvar en stark koppling till Sverige och verksamheten utomlands är tidsbegränsad är han fortfarande att anse som skatterättsligt bosatt i Sverige enligt IL 3:3 § och därmed obegränsat skattskyldig i Sverige.

4.2 *Anställning kontra självständig yrkesverksamhet*

Ett arbetsuppdrag kan bedömas antingen som tjänsteförhållande eller som självständig yrkesutövning. För uppdrag gäller att inkomsten skall hänföras till inkomstslaget tjänst om uppdragstagaren är osjälvständig och därmed anses som anställd och till inkomstslaget näringsverksamhet om uppdraget bedrivs självständigt.

Med näringsverksamhet avses en yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet, IL 13:1 §. Vid bedömningen om verksamheten bedrivs yrkesmässigt och är att anse som näringsverksamhet

eller ej används tre rekvisit. Avgörande är verksamhetens varaktighet, självständighet samt förekomsten av vinstsyfte.³² När det gäller huruvida uppdrag skall ses som tillfällig anställning och beskattas i inkomstslaget tjänst eller ses som självständig näringsverksamhet är det främst självständighetsrekvisitet som leder till bedömningsvårigheter. Eftersom det i det enskilda fallet är svårt att enbart med lagtextens hjälp eller utifrån avtalet mellan parterna avgöra om uppdragstagaren skall bedömas som anställd eller självständig näringsutövare, har det i praxis utvecklats faktorer som påverkar bedömningen.³³

I SOU 1975:1 behandlas, de i praxis utvecklade, omständigheter som talar för att uppdragstagaren skall betraktas som självständig företagare eller istället är att anse som anställd. I praxis har, vid bedömningen om verksamheten skall beskattas som självständig yrkesverksamhet, utvecklats en bedömningsmodell som bygger på att en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet görs. De omständigheter som främst skall beaktas vid bedömandet om uppdragstagaren skall bedömas som anställd eller ej är; antalet uppdragsgivare, hur stor frihet uppdragstagare har i förhållande till uppdragsgivaren, uppdragets längd och omfattning, huruvida uppdragstagaren är skyldig att själv utföra arbetet eller har möjlighet att anlita egna medarbetare, huruvida uppdragstagaren besitter en specialkompetens i förhållande till uppdragsgivaren, huruvida ersättningen utgår i delvis form av garanterad lön eller är helt beroende av verksamhetens ekonomiska resultat, huruvida uppdragstagaren använder egna eller uppdragsgivarens verktyg och lokal samt den ekonomiska risk uppdragstagaren står, huruvida uppdragstagaren får ersättning för sina direkta utlägg t.ex. resor, huruvida uppdragstagaren är i ekonomiskt och socialt hänseende jämställd med en arbetstagare.³⁴ Vikten av de olika faktorerna vid helhetsbedömningen varierar mellan olika branscher och yrkesgrupper.³⁵

Flera olika uppdragsgivare talar för näringsverksamhet, men det finns även rättsfall där uppdrag från endast en uppdragsgivare varit så pass självständigt att det har bedömts som näringsverksamhet.³⁶ Gemensamt för dessa rättsfall är att uppdragstagarna själva fått svara för samtliga kostnader för kostsamma arbetsredskap och därmed själva stått en betydande ekonomisk risk. Då uppdrag varar länge för en och samma uppdragsgivare tyder det ofta på

³² Lodin s. 235 ff, prop. 1989/90:110 s. 310.

³³ RSV rapport 1998:4 s. 33, RÅ 2001 ref. 25.

³⁴ SOU 1975:1 s. 722.

³⁵ RSV rapport 1998:4, Lodin s. 110.

³⁶ RÅ 1976 ref. 159, RÅ82 1:50, RÅ85 :37.

att förhållandet dem emellan mer liknar ett anställningsförhållande än självständigt driven näringsverksamhet. Aktiv arbetsledning från uppdragsgivares sida talar för att ett anställningsförhållande föreligger, många direktiv och precisa förhållningsorder från uppdragsgivaren tyder på att uppdragstagaren arbetar osjälvständigt. Brukande av egna verktyg och maskiner samt användande av egna lokaler istället för uppdragsgivarens talar för självständighet. I vissa situationer finns dock ingen möjlighet för uppdragstagaren att använda egen lokal utan arbetet måste utföras i uppdragsgivarens lokaler, t.ex. i RÅ 1986 ref. 134.

RSV har i rapporten 1998:4 gjort en sammanställning över praxis på området. Sammanställningen visar att det inte finns så många domar från högsta instans som berör näringsbegreppet inom skatterätten. Utöver de få domar från Regeringsrätten som finns avseende det skatterättsliga näringsbegreppet finns dock en möjlighet att använda Regeringsrättens domar från socialförsäkringsområdet. Regeringsrätten har i flera mål angående socialavgifter behandlat uppdragssituationer och gränsdragningen mellan anställning och näringsverksamhet. Vid bedömningen av vem som skall erlägga socialavgifter vid uppdragsverksamhet, har en motsvarande bedömningsmodell som finns inom skatterätten använts.³⁷ I RÅ 2001 ref. 25 framgår att arbetstagarbegreppet i socialförsäkringslagstiftningen bygger på det civilrättsliga begreppet medan näringsverksamhetsbegreppet däremot har ansetts följa den skatterättsliga definitionen. Domstolen pekar dock på att Regeringsrätten i praxis på området har lagt tyngdpunkten på huruvida den berörda verksamheten faller in under definitionen av näringsverksamhet och därmed lämnat närmare utredning av arbetstagarbegreppet utan hänseende.

4.3 Tandläkare, anställd eller självständig näringsutövare?

Frågan om en uppdragstagare skall bedömas som arbetstagare eller som inhyrd självständig näringsidkare har diskuterats inte bara inom skatterätten utan även inom civilrätten, t.ex. huruvida semesterersättning skall utgå, samt inom försäkringsrätten angående vem som skall ansvara för socialavgifter. Klassificering av tandläkare som arbetar tillfälligt vid annan tandläkares privatklinik är sedan länge ett problem inom rättstillämpningen. En genomgång av praxis visar dock att frågan hur en tillfälligt anställd tandläkare på en privatklinik skall bedömas enbart har behandlats i två fall i Regeringsrätten.³⁸

³⁷ RÅ 2001 ref. 25.

³⁸ NJA 1947 s. 365, RÅ 1986 ref. 134.

4.3.1 NJA 1947 s 365

Redan i NJA 1947 s 365 diskuterades ifall en tandläkare som arbetade på en annan tandläkares privata klinik under en kortare period skulle anses som anställd. Saken gällde huruvida semesterersättning enligt lagen (d. 17 juni 1938) om semester skulle utgå på erhållen ersättning. Lagen var dock enbart tillämplig om tandläkaren i fråga ansågs vara anställd. Kontraktet mellan parterna gällde arbete i ett år men kunde om ingen av parterna sade upp det förlängas ytterligare ett år i sänder. Kontraktet blev förlängt t.o.m. 1942. Tandläkaren arbetade mellan 16 och 24 dagar per månad i 8-10 månader per år 1940-1942 på kliniken. Domstolen gjorde i målet en helhetsbedömning vid avgörandet om tandläkaren var anställd eller självständig näringsidkare.

För självständighet talade att varje tandläkare på praktiken hade förfogat över eget rum/lokal samt egen tandsköterska. Tandläkaren i fråga hade även haft egna patienter som i första hand hade vänt sig till vederbörande tandläkare och inte kliniken som sådan. Emot självständighet talade att innehavaren av kliniken svarat för alla omkostnader samt organisatoriskt och ekonomiskt varit den som skött kliniken. Tandläkarnas arbete hade enbart bestått av behandling av patienter. Patientavgifterna hade inte tillfallit berörd tandläkare personligen utan hade betalats in till klinikens kassa. Patientavgifterna hade dessutom varit fastställda av kliniken och tillämpats gemensamt av alla tandläkare. Tandläkaren hade inte haft något ekonomiskt ansvar gentemot kliniken om patient inte erlagt betalning, det ekonomiska ansvaret har helt vilat på klinikens innehavare/uppdragsgivaren och inte på tandläkaren/uppdragstagaren personligen. Uppdragsgivaren hade förutom att bestämma patientavgifterna till viss del även styrt över tandläkarnas tjänstgöringsturer, som beslutats i samråd med tandläkarna. Den berörda tandläkaren har som ersättning erhållit 40 % av eget inarbetat bruttobelopp.

Med tanke på att den berörda tandläkaren inte stod den ekonomiska risken, betalning av de utförda tjänsterna gick till klinikens kassa samt att uppdragsgivarens ledning över arbetet varit stor bedömdes tandläkaren inte som tillräckligt självständig. Tandläkaren ansågs av samtliga instanser vid en helhetsbedömning vara anställd, semesterersättning utgick därmed.

4.3.2 RÅ 1986 ref. 134

I det nyare rättsfallet RÅ 1986 ref. 134 var frågan i målet huruvida tandläkare som mot ersättning fått nyttja annan tandläkares praktiklokal med utrustning m.m. på kvällar och lördagar skulle anses vara arbetstagare vid tillämpning av bestämmelser om socialavgifter. Tandläkarna hade vid sidan av sitt ordinarie arbete inom folktandvården kallats in som förstärkning under 1976 vid arbetsanhopning och underbemanning på kliniken. Berörda tandläkare hade betalat hyra för att få nyttja klinikens lokaler, inventarier, material samt sköterskepersonal. I motsats till NJA 1947 s 365 tog uppdragstagarna i detta fall själva stort ansvar gentemot patienterna då det enligt avtalet ålegat dem att på egen bekostnad teckna en företags- och yrkesansvarsförsäkring. Uppdragstagarna hade dessutom själva handlagt de administrativa rutinerna gentemot patienter och försäkringskassan. Tandläkarna hade själva skaffat patienter men även följt uppdragsgivarens väntelista. De berörda tandläkarna hade under sin arbetstid ensam disponerat praktiken och i motsats till NJA 1947 s 365 själva ansvarat för behandling och debitering av patienterna samt mottagit ersättning från försäkringskassan och stått för förlusten vid utebliven betalning. Vid bedömning om uppdragsgivaren skulle erlagga arbetsgivaravgifter har Regeringsrätten utgått från att det skatterättsliga rörelsebegreppet skall vara vägledande och har därmed inte berört det civilrättsliga arbetstagarbegreppet. Regeringsrätten påpekar i domen att de tre tandläkarnas verksamhet uppfyllde kraven på varaktighet och vinstsyfte. Domstolen kom efter en helhetsbedömning fram till att tandläkarna intagit en så oberoende ställning gentemot uppdragsgivaren att verksamheten skulle anses som självständig. Verksamheten bedömdes därmed som näringsverksamhet och tandläkarnas arvoden ingick till följd därav inte i uppdragsgivarens arbetsgivarunderlag utan tandläkarna/uppdragstagarna fick själva stå för betalning av socialavgifter.

4.3.3 Slutsats, NJA 1947 s. 365 och RÅ 1986 ref. 134

I NJA 1947 s. 365 ansågs ett anställningsförhållande föreligga medan utgången i RÅ blev den motsatta. I motsats till NJA 1947 s. 365 stod de berörda tandläkarna i RÅ 1986 ref. 134 den ekonomiska risken för verksamheten och betalning av de utförda tjänsterna gick direkt till tandläkarna. Tandläkarna i RÅ 1986 ref. 134 har dessutom i motsats till tandläkaren i NJA 1947 s. 365 själva ansvarat för kliniken och handlagt de administrativa rutinerna samt inte stått under någon större arbetsledning från uppdragsgivarens sida. Från rättsfallen kan utläsas att det krävs en hög grad av självständighet för att en tandläkare, som under en begränsad

period "hyr en stol" på en annan tandläkares privata praktik, skall anses bedriva näringsverksamhet. Tandläkaren måste handla självständigt både gentemot uppdragsgivaren och mot patienterna samt själv stå den ekonomiska risken för verksamheten. Det får inte röra sig om någon betydande ledning från uppdragsgivarens sida utan tandläkaren måste själv styra över sitt arbete och sina patienter. Rättsfallen visar enligt min mening att det är svårt för en tandläkare att bli bedömd skatterettsligt som självständig näringsidkare vid "hyra av stol" under en kortare period, dock inte helt omöjligt. Om tandläkaren vill bli bedömd som näringsidkare gäller för tandläkaren att redan innan uppdraget börjar ha koll på vad som krävs för att verksamheten skall räknas som näringsverksamhet och sedan anpassa villkoren i uppdragsavtalet därefter.

4.4 Gränsen mellan arbetsinkomst och verksamhetsinkomst enligt norsk rätt

Enligt Skatteloven 5:10 § skall ersättning och annan kompensation som erhålls på grund av arbete i eller utanför ett etablerat tjänsteförhållande, men inte genom näringsverksamhet, beskattas som arbetsinkomst. I Skatteloven 5:30 § behandlas inkomst av näringsverksamhet. Vinst genom näringsverksamhet omfattar enligt paragrafen bland annat vinst vid omsättning av varor och tjänster, realisation av andra förmögenhetsobjekt inom verksamheten samt avkastning på kapital i verksamheten. De båda paragraferna ger några, dock inte uttömmande, exempel på vad som skall beskattas som tjänsteinkomst kontra inkomst från näringsverksamhet. Någon närmare utredning avseende arbetstagarbegreppet samt näringsbegreppet görs inte i lagen. Ledning får sökas på annat håll, t.ex. i praxis samt doktrin.

Enligt Frederik Zimmer kan utifrån ordalydelsen i lagtexten samt praxis på området utläsas att med begreppet arbete menas en personlig insats eller tjänstgöring med ekonomisk karaktär. Kravet på ekonomisk karaktär avgränsar tjänsteinkomst mot inkomst av hobby. Det vanligaste är att arbetet sker inom ramen för ett tjänsteförhållande, men även arbete som sker utanför ett etablerat tjänsteförhållande omfattas av begreppet. Det är situationer där ett etablerat anställningsförhållande saknas som problem med gränsdragning mot näringsverksamhet kan uppstå.³⁹

³⁹ Zimmer 2005, s. 126.

Med begreppet näringsverksamhet/rörelse⁴⁰ avses *aktivitet av ekonomisk karaktär*. Zimmer påpekar att näringsverksamhet rymmer ett mycket större spektrum av aktiviteter än arbetsbegreppet omfattar. Lagen uppställer inga gränser för vilka aktiviteter som skall anses vara näringsverksamhet. Skatteloven 5:30 § räknar bara upp några typiska verksamheter som faller inom näringsverksamhetsbegreppet, det är ingen uttömmande uppräkningslista. Enligt Høyesterett skall aktiviteten bedrivas *stadigvarande* för att det skall röra sig om rörelse.⁴¹ Precis som i Sverige kan enbart fysiska personer förvärva tjänsteinkomst medan både fysiska och juridiska personer kan förvärva inkomst av näringsverksamhet. Eftersom en fysisk person kan ha både tjänsteinkomst och näringsverksamhetsinkomst samt att dessa båda beräknas enligt olika regler är det viktigt att det finns en tydlig gränsdragning mellan de båda inkomstlagen. Gränsdragningsproblem uppstår främst angående en persons inkomst från enstaka uppdrag som utförs utanför etablerade tjänsteförhållanden då uppdraget bygger på samma färdigheter som används i tjänsteförhållandet. Enligt Skatteloven 5:10 § skall även den inkomst som den skattskyldige erhåller för arbete utanför ett anställningsförhållande, men icke via näringsverksamhet, tas upp till beskattning i inkomstlaget tjänst. Inkomst från tillfälliga uppdrag kan bedömas antingen som arbetsinkomst eller självständig näringsverksamhet beroende på om verksamheten anses bedrivas stadigvarande.⁴²

Eftersom skatteloven inte innehåller någon närmare definition av begreppen arbetstagare/anställd och (självständig) näringsverksamhet får ledning sökas på annat håll. Begreppet självständig näringsverksamhet samt gränsdragningen till inkomstlaget tjänst har berörts i flera domar från den norska högsta domstolen, Høyesterett. Precis som i Sverige har frågan om näringsbegreppets omfattning prövats främst i mål som behandlat inbetalning av socialavgifter. Høyesterett har i en dom, Rt 2000 1981 (Fabcon), uttalat att begreppen arbetstagare och självständig näringsverksamhet har samma innebörd i skatterätten som i socialavgiftsrätten. I den norska sociallagstiftningen, Lov om folketrygd (Folketrygdloven), är begreppen mer utvecklade i lagtexten än i Skatteloven. Bestämmelserna är en kodifiering av tidigare rättsuppfattning samt praxis från skatterätten. I Folketrygdloven 1:8-10 §§ behandlas begreppen anställda, frilansare och självständiga näringsidkare. Som anställd anses en person som arbetar i någon annans tjänst för lön eller annan ersättning, 1:8 §. Som frilansare räknas enligt 1:9 § en fysisk person som utför arbete eller uppdrag utanför ett etablerat

⁴⁰ Norska begreppet ”virksomhet”.

⁴¹ Zimmer 2005, s. 126 f, Rt 2000 s. 1981.

⁴² Zimmer 2005, s. 126, 353 f.

tjänsteförhållande för lön eller annan ersättning och som inte är självständig näringsidkare. Frilansare hamnar skattemässigt under inkomst av arbete i Skatteloven 5:10 §.⁴³ Enligt 1:10 § skall med självständig näringsidkare avses fysisk person som för egen räkning driver, samt själv står den ekonomiska risken för, en stadigvarande verksamhet som är menad att ge nettointäkt. Självständiga näringsidkare beskattas för inkomst av näringsverksamhet enligt Skatteloven 5:30 §. Skatteloven uppställer inga kriterier för vilka aktiviteter som skall anses vara näringsverksamhet.

I motsats till Skatteloven 5:30 § kan ur lagtexten i Folketrygdloven 1:10 § st. 1 utläsas faktorer för att verksamheten skall anses vara (självständig) näringsverksamhet. Enligt min mening är dessa faktorer desamma som de kriterier som ställs upp enligt svensk rätt vid en bedömning om en verksamhet skall anses vara näringsverksamhet eller ej, dvs. att verksamheten bedrivs med en viss varaktighet och självständigt samt att den skall generera vinst. Dessutom har det direkt i lagtexten i Folketrygdloven 1:10 § st. 2 i motsats till svensk rätt, där omständigheter som talar för respektive emot näringsverksamhet än så länge enbart är ”kodifierade” i praxis, uppställts liknande omständigheter som skall beaktas vid en bedömning om en person skall anses vara en självständig näringsidkare. Uppräkningen är dock inte uttömmande.⁴⁴ Vid bedömningen skall beaktas bland annat verksamhetens omfattning, om personen har ansvaret för verksamhetens resultat eller ej, om personen har egna anställda eller inhyrda frilansare, om personen bedriver verksamheten från egen lokal (kontor, verkstad mfl.) och använder egna verktyg samt om personen står den ekonomiska risken för verksamheten.

4.4.1 Praxis

Gränsdragningen mellan anställning och självständig näringsverksamhet har behandlats i tre styrande domar från norska Høyesterett. I de två första, Rt. 1994 s. 828 (Bye) och Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon) blev utslaget att de skattskyldiga ansågs bedriva näringsverksamhet. I den senaste domen, Rt. 2002 s. 1185 (Skoog Hendrén), blev dock utgången den motsatta. Domstolen har i den sista domen uttalat att gränsen ska fastställas utifrån om verksamheten sker för uppdragstagarens egen räkning samt om uppdragstagaren själv står den ekonomiska

⁴³ Zimmer 2005, s. 354.

⁴⁴ Rt 2002 s. 1185.

riskan. Detta avgörs, precis som i svensk rättstillämpning, utifrån avtalet mellan parterna samt genom en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.

I Rt. 2002 s. 1185 (Skoog Hedrén) var frågan om den svenska medborgaren Cleas-Göran Skoog Hedrén, som var bosatt i Sverige och utförde ett tidsbegränsat uppdrag i Norge, skulle anses som anställd hos uppdragsgivaren eller anses vara självständig näringsutövare. Hedrén utförde uppdrag i Norge genom en svensk registrerad enskild firma, Chesa Konsult. Hedrén hade ett avtal med Norsk Teknologi AS som bedrev uthyrning av arbetskraft med både egna anställda samt uppdragstagare i sin personalstyrka. I målet granskades förhållandet mellan Hedrén och Norsk Teknologi. Domstolen påpekar i domen att begreppen arbetstagare och självständig näringsverksamhet inte är definierade i Skatteloven, men att det i Rt 2000 1981 (Fabcon) fastslagits att begreppet självständig näringsverksamhet har samma innebörd i skatterätten som i socialavgiftsrätten. Som ovan framkommit är begreppet mer utvecklade i Folketrygdloven, där en kodifiering av tidigare rättsuppfattning samt skatterättens praxis skett, än i Skatteloven. Faktorerna i Folketrygdloven kan därmed ligga till grund för domstolens bedömning huruvida Hedrén skatterättsligt skall anses vara anställd eller egenföretagare. Enligt domstolen skall gränsen mellan anställning och självständig näringsverksamhet bestämmas utifrån om uppdragstagaren utför verksamheten för egen räkning och själv står den ekonomiska risken. För att avgöra vem som bär risken för verksamheten och ansvarar för resultatet skall en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet göras. De faktorer som påverkar bedömningen är bland annat verksamhetens omfång, vem som ansvarar för verksamhetens resultat, om uppdragstagaren har egna anställda eller nyttjar så kallade frilansare, huruvida uppdragstagaren har egen lokal och använder egna verktyg samt om den skattskyldige bär den ekonomiska risken för verksamheten. I det aktuella fallet har Skoog Hedrén inte använt sig av egen lokal eller egna verktyg och han har stått under arbetsledning av det företag som hyrt in honom som arbetskraft från Norsk Teknologi. Ur avtalet mellan parterna har inte kunnat utläsas att Hedrén bär det ekonomiska ansvaret och risken för verksamheten. Domstolen har därmed kommit till slutsatsen att Hedrén var att anse anställd hos Norsk Teknologi. Domstolen påpekar att det i fallen Rt. 1994 s. 828 (Bye) och Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon), där de skattskyldiga ansågs bedriva näringsverksamhet, fanns klara förhållanden som pekade på att uppdragen var resultatberoende vilket det inte fanns i detta fall. I Bye och Fabcon

ansvarade uppdragstagarna för att arbetet blev utfört i tid samt det fanns en möjlighet för uppdragsgivarna att kräva ersättning för fel eller förseningar, uppdragstagarna ansågs därmed i motsats till Hedrén ha det ansvar för resultatet som en självständig näringsutövare har.

4.5 Slutsatser

Både Regeringsrätten och Høyesterett har sökt ledning i socialrätten då IL och Skatteloven saknar närmare beskrivning om vad som skall anses vara självständig näringsverksamhet. Båda domstolen har meddelat att begreppet självständig näringsidkare är det samma inom sociallagstiftningen som inom skatterätten Eftersom en liknade helhetsbedömning görs både i Norge och i Sverige samt att samma/liknande omständigheter ligger till grund för bedömningen bör en verksamhet bedömas på samma sätt i båda länderna. Dock kan utfallen bli olika eftersom det rör sig om ett subjektivt område med små marginaler. Det finns en möjlighet att samma omständighet kan väga olika tungt i en bedömning i vart land.

I min fiktiva situation går det inte att göra ett bestämt val avseende näringsverksamhet eller tjänst. För att tandläkaren i min situation skall anses bedriva näringsverksamhet i Norge krävs med hänsyn till ovan redovisade krav att tandläkaren besitter en hög grad av självständighet gentemot den norska uppdragsgivaren och gentemot patienterna. Tandläkaren arbetar i detta fall i uppdragsgivarens lokal vilket talar emot självständighet. Det förhållande att tandläkaren vid ”hyra av stol” erlägger någon form av hyra till uppdragsgivaren talar istället för självständighet. Tandläkaren kan som NJA 1947 s. 365 och RÅ 1986 ref. 134 visar både vara personligt ansvarlig för att patienterna betalar för hans tjänster eller enbart vara förmedlare av pengarna till kliniken. Det första talar för självständighet och det sista emot. Även sättet tandläkaren erhåller ersättning från uppdragsgivaren påverkar bedömningen. Om tandläkaren behåller de pengar han inbringar står han själv den ekonomiska risken och uppträder därmed självständigt gentemot uppdragsgivare, om han däremot erhåller ersättning från uppdragsgivaren för utförda tjänster står han inte den ekonomiska risken och anses därmed inte särskilt självständig. Om tandläkaren använder uppdragsgivarens personal tex. tandhygienister och annan tandsköterskepersonal talar det för att han inte är självständig. Likaså talar det förhållande att det rör sig om enbart en uppdragsgivare emot självständighet. RÅ 1986 ref. 134 visar att det ställs hårda krav för att en tandläkarens om hyr en lokal/stol

hos en annan tandläkare skall anses var så självständig att ha inte skall ses som anställd. I målet, där berörda tandläkare ansågs bedriva näringsverksamhet, ingick dock både lokal, verktyg samt sköterskepersonal i hyran. Detta visar att tandläkaren kan anses bedriva näringsverksamhet även då han använder sig av sin uppdragsgivares lokal, visst materiel samt personal. Det går dock inte att fatta ett beslut enbart utifrån detta. De få omständigheter som kan utläsas från uppdragsformen ”hyra av stol” är som ovan sagts inte tillräckliga för att det i denna situation skall vara möjligt att bedöma om tandläkaren bär den ekonomiska risken för verksamheten och därmed skall anses vara så självständig att det rör sig om näringsverksamhet. Med tanke på detta väljer jag att nedan redovisa både hur beskattningen blir om tandläkaren ses som anställda samt om han anses bedriva näringsverksamhet.

4.6 Konsekvenser vid dubbelbeskattning

”Hyra av stol” kan som ovan sagts bedömas både som näringsverksamhet och som tjänsteförhållande. Att samma inkomst kan beskattas antingen som inkomst av näringsverksamhet eller som inkomst av tjänst samt att bedömningen kan bli olika i Sverige och i Norge kan ställa till problem för den enskilde tandläkaren då dubbelbeskattning skall lindras/undvikas genom tillämpning av dubbelbeskattningsavtal. Om verksamheten bedöms som näringsverksamhet i ett land och som tjänst i det andra landet kan inte dubbelbeskattningsavtalet användas. En förutsättning för tillämpning av ett dubbelbeskattningsavtal är att inkomsten klassificeras som samma typ av inkomst i båda länderna. Nedan visas hur det nordiska dubbelbeskattningsavtalet tillämpas beroende på hur inkomsten från verksamheten i Norge klassificeras i de olika länderna.

4.7 Hur lindras dubbelbeskattning enligt det nordiska dubbelbeskattningsavtalet

4.7.1 Utgångspunkt i de nationella skattereglerna.

När en person arbetar utomlands kommer förutom det land där personen är permanent bosatt även det land där inkomsten har intjänats ha beskattningsanspråk på inkomsten. När både bosättningslandet och källstaten har beskattningsanspråk på samma inkomst uppstår en dubbelbeskattningssituation. Dubbelbeskattning kan ofta mildras eller helt undvikas genom tillämpning av ett dubbelbeskattningsavtal mellan länderna. Dubbelbeskattning kan dock

ibland undvikas direkt genom tillämpning av interna skatteregler, tex med hjälp av sexmånadsregeln. Utgångspunkt skall därför alltid tas i de nationella reglerna innan eventuell tillämpning av dubbelbeskattningsavtal sker.

4.8 Om inkomsten anses som tjänst i båda länderna.

4.8.1 Beskattning enligt svensk intern rätt

Som klargjorts tidigare i analysen utgår jag från att tandläkaren i min fiktiva situation är obegränsat skattskyldig i Sverige enligt IL 3:3 §. Han är därmed skattskyldig både för inkomst från Sverige och inkomst från verksamheten i Norge, IL 3: 8 §, vilket leder till att tandläkaren skall ta upp inkomsten som hänför sig till verksamheten i Norge till beskattning i Sverige. Inkomst av tjänst skall tas upp till beskattning enligt IL 10: 1 § och IL 11:1 §. Beskattning av inkomsten skall ske när den är disponibel eller när den på annat sätt kommer den skattskyldige till del, dvs kontantprincipen, IL 10:8 §.

4.8.1.1 Undantag från beskattning och avdrag enligt intern rätt

Om anställningen i Norge varar över sex månader kan tandläkaren undgå beskattning i Sverige avseende den norska inkomsten enligt sexmånadersregeln i IL 3:9 § st. 1. För att sexmånadersregeln skall vara tillämplig krävs att inkomsten beskattas i Norge samt att tandläkaren vistas i Norge under minst sex månader, dvs. bor i Norge under anställningen. Om tandläkaren i stället bor i Sverige och pendlar till arbetet i Norge gäller inte sexmånadersregeln. Om tandläkarens vistelse i Norge överstiger ett år kan beskattning i Sverige undvikas enligt ettårsregeln i IL 3:9 § st. 2. Vid tillämpning av ettårsregeln behöver inte beskattning skett i Norge, förutsatt att beskattning på inkomsten i Norge är undantagen på grund av lagstiftning, administrativ praxis eller annat avtal än skatteavtal. Även ettårsregeln ställer krav på vistelse i arbetsstaten. Både sexmånadersregeln och ettårsregeln tillåter dock kortare avbrott i vistelsen utomlands. Tandläkaren får resa hem till Sverige under anställningen så länge avbrotten i vistelsen inte överstiger 36 dagar under en sexmånadersperiod och 72 dagar under en ettårsperiod, IL 3:10 §.

Tandläkaren kan få avdrag för resekostnader mellan permanentbostaden i Sverige och arbetet i Norge enligt IL 12:26 §, 12:27 §. Enligt IL 12:2 § st. 3 får kostnader för resorna dock enbart

dras av till den del de överstiger 7000 kronor under beskattningsåret. Tandläkaren kan även få avdrag för kostnader för dubbelt boende under anställningen i Norge, IL 12:19 §. Avståndet mellan bostaden i Sverige och arbetet i Norge måste vara längre än 50 kilometer, IL 12:20 §. Avdrag enligt 12:19-20 §§ ges utan någon beloppsmässig begränsning, 12:2 §. Skillnad görs inte på arbete i Sverige och arbete utomlands vid tillämpning av 12 kapitlet, så länge inkomsten skall beskattas i inkomstslaget tjänst ges avdrag. Som obegränsat skattskyldig i Sverige har tandläkaren rätt till grundavdrag på förvärvsinkomst enligt kapitel 63 IL.

4.8.1.2 Avdragsförbud i IL 9:5

Om inkomsten inte beskattas i Sverige vid tillämpning av det nordiska skatteavtalet ges inte avdrag i inkomstslaget tjänst för kostnader för att förvärva inkomsten, IL 9:5 §.

4.8.2 Beskattning enligt norsk intern rätt

För att en tandläkare från Sverige som arbetar i Norge tillfälligt skall anses vara obegränsat skattskyldig i Norge måste han vara bosatt där enligt Skatteloven 2:1 §. Eftersom tandläkaren i mitt fall inte har bosatt sig i Norge kan han enbart bli beskattad som obegränsat skattskyldig om han vistas i Norge i en eller flera perioder som sammanlagt överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod eller 270 dagar under en trettiosex månadersperiod, 2:1 § st. 2. Den obegränsade skatteplikten omfattar enligt 2:1 § st. 9 all förmögenhet och inkomst i/från Norge och i/från utlandet. Tandläkaren bör enligt min mening försöka undvika att bli betraktad som obegränsat skattskyldig i Norge då skattskyldigheten i så fall omfattar inte bara inkomster från Norge utan även inkomster från Sverige. Eftersom de perioder som tandläkaren vistats i Norge läggs ihop är det viktigt att ha koll på antalet dagar för att undgå obegränsad skattskyldighet. Om tandläkaren däremot bor kvar i Sverige under sitt arbete i Norge och pendlar över gränsen vistas han inte i Norge och anses därmed inte vara obegränsat skattskyldig oavsett hur länge arbetet i Norge pågår.

Om tandläkaren vistas i Norge mindre än 183 respektive 270 dagar under en tolv månaders respektive en trettiosex månadersperiod eller pendlar mellan bostad i Sverige och arbete i Norge kommer han att bli beskattad som begränsat skattskyldig i Norge, 2:3 §. Tandläkaren skall i detta fall erlägga skatt på arbetsinkomst från arbete utfört i Norge under sin tillfälliga vistelse i landet, st.1 p. d. Även om tandläkaren pendlar till arbetet i Norge och därmed inte

vistas i landet skall han erlägga skatt på arbetsinkomst från arbetet i Norge enligt st. 2. I motsats till Sverige regleras den begränsade skattskyldigheten för arbetsinkomst i Norge i Skatteloven och inte i en särskild lag, så som den svenska SINK där utländska personer arbetsinkomst från Sverige beskattas med en källskatt. Tjänsteinkomsten från Norge är skattepliktig enligt Skattloven 5:1 §, 5:10 §. Skattskyldigheten omfattar även av tandläkaren mottagen kostnadsersättning för kostnader erlagda i samband med arbetet. Kostnadsersättning är skattepliktig till den del den överstiger de faktiska kostnader tandläkaren haft eller avser privata kostnader, 5:11 §.

4.8.2.1 Avdrag

Enligt huvudregeln i Skatteloven 6:1 § ges avdrag för kostnader för att förvärva och bibehålla en inkomst. Kapitlet innehåller regler som inskränker och utvidgar avdragsrätten. Om tandläkaren är obegränsat skattskyldig enligt 2:1 § st. 2 har han rätt till alla avdrag som obegränsat skattskyldiga i Norge har. Om tandläkaren är begränsat skattskyldig enligt 2:3 § st. 1 p. d, st. 2 infaller inskränkningar i avdragsrätten. Till exempel har tandläkaren i dessa fall rätt till enbart en del av minstefradrag, beräknat på hur lång tid han vistas i Norge, 6:30-31 §§, 6:32 § st. 4. Avdraget får dock inte understiga den nedre gränsen för minstefradrag. Om de faktiska kostnaderna överstiger avdraget kan tandläkaren istället utnyttja den vanliga avdragsrätten. Utöver minstefradrag kan tandläkaren få avdrag för kostnader för arbetsresor mellan bostaden och arbetsplatsen till den del beloppet överstiger 12 800 norska kronor, 6:44 §.

Som begränsat skattskyldig kan tandläkaren enligt 6:70 § begära standardavdrag istället för ordinarie avdrag. Standardavdraget träder då istället för minstefradrag. Avdraget får dock inte överstiga 40 000 norska kronor. Som begränsat skattskyldig kan tandläkaren enligt 6:71 § även begära samma avdrag som obegränsat skattskyldiga har om hela eller nästan hela tandläkarens inkomst under året hänförs till arbete i Norge och beskattas där.

4.8.2.2 Avdragsförbud i Skatteloven 6:3 § st. 5

Om inkomsten från Norge inte beskattas i Norge på grund av bestämmelser i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet har tandläkaren inte rätt till avdrag för kostnader kopplade till den norska inkomsten enligt Skattloven 6:3 § st. 5.

4.8.3 Tillämpning av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet

4.8.3.1 Omfattas skatten? Artikel 2.

Det nordiska skatteavtalet omfattar de norska och svenska skatter på inkomst och förmögenhet som kan bli aktuella i min fiktiva situation. Avtalet omfattar både kommunskaften och den statliga skatten.

4.8.3.2 Hemvist artikel 4

Tandläkaren har vid tillämpning av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet hemvist i Sverige enligt artikel 4, eftersom det är i Sverige han har sin egentliga bostad. Om tandläkaren anses som bosatt i Norge kommer han ändå att ha sin hemvist i Sverige eftersom han har sina levnadsintressen i Sverige. Det är till Sverige hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast.

4.8.3.3 Inkomst av enskild tjänst artikel 15

Enligt huvudregeln i artikel 15 skall lön och annan ersättning som person med hemvist i en avtalsslutande stat erhåller på grund av anställning enbart beskattas i hemviststaten. Om arbete utförs i en annan avtalsslutande stat - i detta fall Norge, får även Norge beskatta inkomsten som hänför sig till arbetet utfört i Norge. Montörsregeln i st. 2 är inte tillämplig i min situation då tandläkaren inte är utsänd av en arbetsgivare i Sverige utan är direkt anställd hos arbetsgivaren i Norge. Vid tillämpning av artikel 15 kommer tandläkarens inkomst att bli beskattad i både Sverige och Norge. För att undvika dubbelbeskattning måste därför ledning sökas i metodartikeln.

4.8.3.4 Metodartikel 25

Eftersom Sverige är hemviststat skall stycke 6 i artikel 25 användas. Enligt punkt a skall Sverige avräkna betald utländsk skatt såvida inte punkt b eller c föranleder något annat. Eftersom tandläkaren är anställd i Norge och fördelning av beskattningsrätten skett enligt art 15 p. 1 blir punkt b i artikel 25 tillämplig för att undvika dubbelbeskattning. Sverige skall

härmed undanta den norska inkomsten från beskattning i Sverige enligt *exemptmetoden*. Enligt punkt c får Sverige beakta den norska inkomsten vid fastställandet av skattesatsen, detta görs dock inte då Sverige har frånsagt sig rätten till progressionsuppräknning i 3 § i Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

Tandläkarens lön från anställningen i Norge kommer enbart att beskattas i Norge enligt artikel 15 p. 1 och artikel 25 st.6 p. b.

4.8.3.5 Specialfall vid gränsgångare

I tillhörande protokoll till det nordiska dubbelbeskattningsavtalet finns ett undantag till artikel 15. I protokollet regleras gränsgångare mellan de nordiska staterna. Regeln i artikel VI i protokollet föreskriver att en person med hemvist i en gränskommun i Sverige eller i Norge som arbetar i en gränskommun i det andra landet enbart skall beskattas i hemviststaten. Om tandläkaren bor i en kommun i Sverige som gränsar till norska gränsen och arbetar i en kommun i Norge som även den gränsar till landsgränsen och pendlar till arbetet beskattas hans inkomst enbart i Sverige, artikel VI p. 3. Tandläkaren får övernatta i Norge under veckan men måste uppehålla sig i sin fasta bostad i Sverige minst två dagar i veckan.

4.9 Om verksamheten anses som näringsverksamhet i båda länderna

4.9.1 Beskattning enligt svensk intern rätt

Eftersom tandläkaren är obegränsat skattskyldig i Sverige är han skattskyldig för inkomsten från Norge enligt IL 3:3 §, 3: 8 §. Om verksamheten i Norge efter att en helhetsbedömning gjorts anses vara näringsverksamhet skall inkomsten beskattas enligt IL 13:1 §, beräkningen av inkomsten sker enligt bokföringsmässiga grunder, IL 14:2 §. Enligt IL 14:12 § räknas all näringsverksamhet som en enskild näringsidkare bedriver som en förvärvskälla, oavsett var den utövas. Självständigt bedriven näringsverksamhet utomlands skall dock räknas som en

egen förvärvskälla. Paragrafen omfattar all näringsverksamhet oavsett hur den bedöms vid tillämpning av skatteavtal.

4.9.1.2 Hur behandlas den utländska verksamheten, självständig el osjälvständig?

Om verksamheten i Norge anses som näringsverksamheten enligt svensk rätt uppkommer frågan hur den skall bedömas, som självständig eller osjälvständig näringsverksamhet. Avgörande blir om verksamheten i Norge har en naturlig anknytning till näringsverksamhet bedriver i Sverige. Om tandläkaren är anställd (offentligt eller privat) i Sverige uppstår inte några gränsdragningsproblem utan verksamheten ses som självständigt bedriven näringsverksamhet och en egen förvärvskälla eftersom näringsverksamhet enbart bedrivs i Norge. Om tandläkaren istället har en egen praktik i Sverige uppkommer frågan hur verksamheten i Norge skall bedömas. Som jag ser det är verksamheten i Norge inte tillräckligt självständig då det handlar om samma sorts arbete som utförs personligen av tandläkaren själv, det är tandläkaren personliga kunskaper som används i båda verksamheterna, tandläkaren antagligen använder en del verktyg från verksamheten i Sverige i verksamheten i Norge samt verksamheten i Norge bedrivs under kortare perioder vid arbetsanhopningar. Detta leder till att verksamheten i Norge skall ses som *osjälvständig* och all verksamhet som tandläkaren bedriver, både i Sverige o i Norge, skall behandlas som en enda förvärvskälla.

4.9.1.3 Undantag från beskattning i intern rätt och avdrag

För inkomst av näringsverksamhet finns inte, i motsats till inkomst av anställning, någon möjlighet till skattelättnad enligt sexmånaders- eller ettårsregeln i IL. Om tandläkaren är anställd (offentligt eller privat) i Sverige räknas näringsverksamheten utomlands som en egen förvärvskälla vilket leder till att tandläkaren enbart kan dra av kostnader i verksamheten i Norge mot intäkten från Norge. Om tandläkaren däremot bedriver näringsverksamhet både i Sverige och i Norge kan resultaten kvittas mellan verksamheterna, då de ses som en enda förvärvskälla, IL 14:12 §. Enligt IL 16:1 § får utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad. Tandläkaren kan dra av utgifter för resor till och från arbetet i Norge, IL 16:28 §. Här tillämpas reglerna i kapitel 12 IL. Enligt IL 12:26 § får skäliga utgifter för resor mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresor) dras av om arbetsplatsen ligger på sådant avstånd från bostaden så att den skattskyldige behöver använda ett transportmedel. Avståndet mellan arbetsplatsen och arbetet måste vara minst 5 kilometer, 12:27 §. Att arbetsplatsen i

detta fall ligger utomlands spelar ingen roll. Någon möjlighet till avdrag för dubbel bosättning finns inte för inkomst av näringsverksamhet. Eftersom tandläkaren är obegränsat skattskyldig i Sverige har han rätt till grundavdrag enligt IL 63 kapitlet.

4.9.1.4 Avdragsförbud i IL 9:5

Om inkomsten inte beskattas i Sverige vid tillämpning av det nordiska skatteavtalet ges inte avdrag i inkomstslaget tjänst för kostnader för att förvärva inkomsten, IL 9:5 §.

4.9.2 Beskattning enligt norsk intern rätt

Om tandläkaren är begränsat skattskyldig enligt Skatteloven 2:1 § är han skattskyldig för all förmögenhet och inkomst i/från Norge och i/från utlandet enligt 2:1 § st. 9. Avdragsrätt för kostnader sker i så fall även utifrån reglerna om obegränsad skattskyldighet. Som sagts ovan bör enligt min mening tandläkaren försöka undvika att bli betraktad som obegränsat skattskyldig i Norge då skattskyldigheten i så fall omfattar både inkomsten från Norge och inkomster från Sverige. Tandläkaren måste därmed ha koll på antalet dagar han vistas i Norge. Tandläkaren kan även bo kvar i Sverige under sitt arbete i Norge och pendla över gränsen, vilket medför att han inte vistas i Norge och därmed inte blir obegränsat skattskyldig oavsett hur länge arbetet i Norge pågår.

Om tandläkaren vistas en kortare period än 183 dagar är han begränsat skattskyldig enligt 2:3 § st. 1 p. b eftersom han bedriver näringsverksamhet i Norge. Skattskyldigheten omfattar förmögenhet respektive inkomst från näringsverksamhet som bedrivs eller styrs från Norge, 2:3 § st.1 p. b. Paragrafen omfattar all sorts näringsverksamhet som utlänning bedriver i Norge oavsett hur den senare klassificeras i skatteavtalet. Den norska formuleringen i paragrafen ”verksamhet som vidkommande utövar och deltar i och som bedrivs eller styrs från [Norge]” är vidare än begreppet fast driftställe i skatteavtalen. Med uttrycket ”bedrivs” avses att viss ekonomisk aktivitet sker i Norge för den skattskyldiges räkning och risk. Tandläkarens verksamhet i Norge omfattas alltså av paragrafen oavsett om den klassas som fast driftställe eller stadigvarande anordning i skatteavtalet eller ej.

Inkomsten från verksamheten i Norge är skattepliktig enligt Skatteloven 5:1 § och 5:30 §. Avdrag för kostnader i verksamheten ges enligt kapitel 6. Om tandläkaren ses som obegränsat

skattskyldig sker avdragsrätt för kostnader utifrån reglerna om obegränsad skattskyldighet. I motsats till tjänsteinkomst finns för inkomst av näringsverksamhet inte någon möjlighet till minstefradrag enligt 6:30-32 §§. Den skattskyldige får istället använda sig av vanliga kostnadsavdrag. Om tandläkaren anses bedriva näringsverksamhet i Norge kan han inte heller utnyttja den rätt till standardavdrag som regleras i 6:70 § för begränsat skattskyldiga eftersom även denna paragraf enbart behandlar (utländska) arbetstagare. Som begränsat skattskyldig enligt 2:3 § kan tandläkaren enligt 6:71 § begära samma avdrag som obegränsat skattskyldiga har om hela eller nästan hela tandläkarens inkomst under året hänför sig till verksamhet i Norge och beskattas där. I motsats till tjänsteinkomst ges grundavdrag på näringsinkomst enbart om tandläkaren anses vara bosatt i Norge, 15:4 §.

4.9.2.1 Avdragsförbud i Skatteloven 6:3 § st. 5

Om inkomsten från Norge inte skall beskattas i Norge enligt det nordiska dubbelbeskattningsavtalet får tandläkaren inte göra några avdrag som är hänförliga till inkomsten, Skatteloven 6:3 § st.5.

Om inte dubbelbeskattning kan undvikas med hjälp av skatteavtal kan berörd myndighet ingå avtal med annan stat för att fördela beskattningen på näringsverksamhet som beskattas både i Norge och i utlandet, 2:37 § st. 3.

4.9.3 Tillämpning av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet

4.9.3.1 Artikel 2, skatter som omfattas av avtalet

Det nordiska skatteavtalet omfattar de norska och svenska skatter på inkomst och förmögenhet som kan bli aktuella avseende tandläkarens inkomst. Avtalet omfattar både kommunskatten och den statliga skatten.

4.9.3.2 Hemvist, art4

Precis som vid inkomst av tjänst som redogjorts för ovan skall tandläkaren vid tillämpning av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet ha hemvist i Sverige enligt artikel 4 eftersom det är i Sverige han har sin egentliga bostad. Om tandläkaren blir bedömd som bosatt i Norge

kommer han ändå att ha sin hemvist i Sverige eftersom han har sina levnadsintressen i Sverige. Det är i till Sverige hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast.

4.9.3.3 Vilken fördelningsartikel?

Både artikel 7 och artikel 14 behandlar inkomst från näringsverksamhet bedriven utomlands. Frågan är vilken av dessa två som lämpar sig bäst för min fiktiva situation. Sedan ändringar avseende artikel 14 skett i OECD:s modellavtal vilka lett till nya lösningar angående tillämpningen av de båda artiklarna, har jag nedan valt att behandla artikel 14 först och sedan artikel 7. Denna ordning skapar enligt min mening mer förståelse för de båda artiklarna.

4.9.3.4 Artikel 14

Artikel 14 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet fördelar beskattningsrätten på en persons inkomst från utövande av fritt yrke eller annan självständig verksamhet. I punkt 2 räknas några exempel upp på vad som kan falla in under begreppet *fritt yrke*. Till exempel inbegriper fritt yrke sådan självständig verksamhet som tandläkare utövar. Artikeln förklarar inte närmare vad som skall bedömas som självständig verksamhet. Inkomsten beskattas *endast* i hemviststaten, såvida inte verksamhet bedrivs i en källstat från en stadigvarande anordning som regelmässigt står till den skattskyldiges förfogande för att utöva verksamheten eller den skattskyldige vistas i källstaten under en tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt överstiger 183 dagar under en tolv månads period då även källstaten *får* beskatta. Källstaten får dock enbart beskatta en så stor del av inkomsten som är hänförlig till verksamheten i källstaten. Begreppet ”stadigvarande anordning” förklaras inte närmare i artikeln.

Sedan år 2000 är artikel 14 bortplockad ur OECD:s modellavtal och inkomst som tidigare behandlats enligt artikeln bedöms istället enligt artikel 7. Som ovan framkommit innehåller dock det nordiska dubbelbeskattningsavtalet en artikel som motsvarar den tidigare artikel 14. Anledningen till att artikel 14 tagits bort ur modellavtalet är att beskattning av inkomst från fritt yrke och annan självständig yrkesutövning som föll in under artikel 14 var problematisk. Svårighet låg bland annat i att dra gränsen mellan vilka aktiviteter som omfattades av artikel 14 och vilka som omfattades av artikel 7. I OECD:s rapport No. 07: Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention utreds skillnaden mellan de båda artiklarna. Medan begreppet ”stadigvarande anordning” används i artikel 14 används begreppet ”fast driftställe”

i artikel 7. I rapporten klarläggs dock att det inte finns någon praktisk skillnad mellan artikel 14 och artikel 7. Det har från början aldrig varit någon mening att de olika begreppen i artiklarna skulle innebära skilda saker. Inte heller har det funnits någon avsikt att inkomst och skatt skall beräknas olika beroende på vilken artikel som används. Till följd av detta var det ofta oklart vilken artikel som skulle tillämpas. Eftersom artiklarna är likvärdiga rekommenderas i rapporten att artikel 14 upphör och inkomst av rörelse behandlas enbart enligt artikel 7. Artikel 14 2000 är artikel 14 bortagen ut modellavtalet med följd att inkomst från självständig yrkesutövning faller inom artikel 7 i modellavtalet.⁴⁵

Problemen vid tillämpning av artikel 7 och 14 kvarstår dock ofta i realiteten då flertal av de mellanstatliga avtal som bygger på OECD:s modellavtal fortfarande innehåller en artikel som motsvarar artikel 14 och som alltjämt gäller. Att modellavtalet ändras leder inte automatiskt till ändringar i gällande dubbelbeskattningsavtal då dessa är helt fristående från modellavtalet.

Eftersom det nordiska dubbelbeskattningsavtalet har kvar artikel 14 kan problem fortfarande uppstå angående vilken artikel som skall användas vid fördelning av beskattningsrätten på inkomst från självständig näringsverksamhet i en källstat. Avskaffandet av artikel 14 i modellavtalet har dock underlättat tillämpningen av det nordiska avtalet till viss del. Eftersom OECD fastslagit i rapporten att definitionen av ”fast driftställe” blir tillämplig på vad som innan utgjorde ”stadigvarande anordning” innebär ändringen i modellavtalet enligt skatteverket att det numera är klarlagt att vad som sägs i kommentarerna till artikel 5 och 7 kan användas vid tolkningen av artikel 14. Enligt Skatteverket kan vid tillämpning och tolkning av artikel 14 i de skatteavtal som fortfarande har kvar artikeln, däribland det nordiska skatteavtalet, ledning sökas i kommentarerna till artikel 5 och artikel 7.⁴⁶ Mot bakgrund av att det nordiska skatteavtalet innehåller en artikel 14 kan alltså vad som sägs i kommentarer till artikel 5 och 7 användas vid tillämpningen av artikeln.

⁴⁵ OECD:s rapport No. 07: Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention, Model Tax Convention on Income and on Capital 2003 art. 14 s. 198.

⁴⁶Handledning för internationell beskattning s. 412, 466.

4.9.3.5 Artikel 7

Inkomst från rörelse behandlas i artikel 7 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Enligt artikeln skall inkomst som *företag* i en avtalsslutande stat förvärvar beskattas *endast* i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i en annan avtalsslutande stat från ett där beläget driftställe, i detta fall *får* källstaten beskatta inkomsten som är hänförlig till det fasta driftstället.

Begreppet *företag i en avtalsslutande stat* åsyftar enligt definitionen i artikel 3 p. e företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat, respektive företag som bedrivs av person i annan avtalsslutande stat. Med person avses fysisk person, bolag och personsammanslutning, punkt b. Enligt kommentaren till OECD:s modellavtal är definitionen av begreppet företag inte uttömmande eftersom ledning vid tolkning av begreppet skall tas i den nationella rätten i de avtalsslutande staterna. Dock anges i modellavtalet att begreppet företag är tillämpligt på *rörelseverksamhet*. Begreppet rörelse omfattar i sin tur *tillhandahållande av professionella tjänster och annan självständig verksamhet*, detta klarlägger att tillhandahållande av professionella tjänster och annan verksamhet alltid måste anses utgöra ett företag oavsett vilken betydelse begreppet har enligt interna rätt.⁴⁷ Regeringsrätten uttalade i RÅ 2001 ref. 38 att begreppet *företag* får anses omfatta varje fortlöpande kommersiell verksamhet som kan hänföras till rörelse samt att skatteavtalens rörelsebegrepp är relativt omfattande. Enligt skatteverket avser begreppen företag i en avtalsslutande stat och företag i annan avtalsslutande stat både *fysisk och juridisk person som bedriver rörelse*, vilket innebär att en fysisk person med hemvist i Sverige som bedriver rörelse i en annan avtalsslutande stat vid tillämpning av avtalet skall anses som "ett företag i Sverige". Enligt den holländska professorn i internationell skatterätt Kees van Raad bör begreppet *företag* tas bort ur texten i modellavtalet och ersättas med *person*, något som inte skulle påverka artikelns tillämpning. Med företag i avtalsslutande stat menas i dagens såväl som i tidigare modellavtal både fysisk och juridisk person som bedriver rörelse.⁴⁸

Med hänsyn till OECD:s, Regeringsrättens och skatteverkets resonemang anser jag att en tandläkares "hyra av stol" på en annan tandläkares praktik utomlands skall anses falla in under begreppet *företag i annan avtalsslutande stat* eftersom det rör sig om *rörelseverksamhet* då tandläkaren *tillhandahåller professionella tjänster*. Tandläkarens

⁴⁷ Model Tax Convention on Income and on Capital 2003, art. 3 s. 72 f.

⁴⁸ Handledning för internationell beskattning s. 383 ff.

verksamhet i Norge skall därmed ses som ett företag även om det rör sig om enskild näringsverksamhet och inte rörelse via juridisk person, dock förutsatt att verksamheten bedöms som näringsverksamhet i de båda berörda staterna. Att den svenska tandläkarens verksamhet omfattas av begreppet *företag* i artikel 3 p. e medför att artikel 7 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet kan bli tillämplig. Beskattningsrätten för inkomsten från Norge ligger dock än så länge enbart hos Sverige som hemviststat. För att Norge skall få beskatta inkomsten måste verksamheten i Norge klassas som ett fast driftsställe, först då ger artikeln beskattningsrätt till källstaten.

4.9.3.6 Fast driftsställe artikel 5

Frågan är alltså om en tandläkares ”hyra av stol” på en privatpraktik i Norge är att anse som ett *fast driftsställe* eller ej. Om verksamheten i Norge ses som ett fast driftsställe får Norge rätt att beskatta inkomsten från det fasta driftsstället, annars har enbart Sverige beskattningsrätt till inkomsten enligt artikel 7. Frågan är om ”hyra av stol” kan ses som fast driftsställe. Eftersom artikel 7 inte beskriver närmare vad som avses med fast driftsställe får ledning sökas på annat håll, i detta fall i artikel 5 där definitionen på begreppet finns. Enligt artikel 5 avses med fast driftsställe *en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs*. I artikeln räknas exempel på fast driftsställe upp samt situationer som begreppet inte anses innefatta. Uppräkningen av exempel på vad som skall anses utgöra fast driftsställe är inte uttömmande. Som fast driftsställe räknas t.ex. plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik och verkstad.

4.9.3.7 Stadigvarande affärsordning/ fast driftsställe

Som ovan sagts fastslog OECD i rapporten No. 07 att fast driftsställe i artikel 5 är detsamma som stadigvarande anordning enligt art 14. Avskaffandet av artikel 14 innebär att definitionen av fast driftsställe blivit tillämplig på vad som tidigare utgjorde en stadigvarande anordning. Eftersom begreppen avser detsamma och skatteverket uttalat att kommentarerna till artikel 5 och 7 nu går att använda för att tolka artikel 14 tänker jag härmed reda ut begreppen tillsammans och undersöka om tandläkarens ”hyra av stol” i Norge kan ses om ett fast driftsställe kontra en stadigvarande anordning.

Enligt artikel 5 avses med fast driftställe en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Enligt kommentarerna till modellavtalet kan ur definitionen ”stadigvarande plats för affärsverksamhet” utläsas tre villkor för att fast driftställe skall föreligga. För det första skall det fasta driftstället vara en bestämd plats från vilken verksamheten bedrivs, det måste finnas en anordning, t.ex. en lokal eller i vissa fall maskiner eller utrustning som används i verksamheten. För det andra skall platsen för verksamheten vara ”stadigvarnade”, det vill säga den måste vara upprättad på en bestämd plats och ha en viss grad av varaktighet. Enligt det tredje och sista villkoret skall företagets rörelse bedrivas från den stadigvarnade platsen, dvs. personer som arbetar i verksamheten skall sköta rörelsen i källstaten från den stadigvarande platsen.⁴⁹ Uttrycket ”plats för affärsverksamhet” omfattar lokal, anordning eller anläggning som används för att bedriva företagets rörelse, antingen den används uteslutande för detta syfte eller ej. Enligt kommentarerna till modellavtalet kan ett fast driftställe även föreligga när företaget endast förfogar över visst utrymme. Det saknar betydelse om företaget äger, hyr eller på annat sätt förfogar över lokalen/utrymmet. Platsen för verksamheten kan även vara inhyst i ett annat företags lokaler, t.ex. när det utländska företaget förfogar över viss lokal eller del av lokal som tillhör det andra företaget.

Dock räcker det inte att det finns en bestämd plats där verksamheten bedrivs, platsen för verksamheten måste även vara ”stadigvarande”. Med detta menas att det måste finnas ett samband mellan platsen och en bestämd geografisk punkt. Ett fast driftställe kan enbart föreligga om platsen för verksamheten har en viss grad av varaktighet, dvs. inte är av endast tillfällig natur.⁵⁰ En plats för affärsverksamhet kan dock utgöra ett fast driftställe även om den i realiteten bara består under en mycket kort tidsrymd. Här uppkommer ofta svårigheter att avgöra om så är fallet då medlemsstaternas praxis rörande tidskravet inte är enhetlig. Dock visar praxis att fast driftställe inte har ansetts föreligga då verksamheten i källstaten har bedrivits kortare än sex månader. Ett undantag har dock skett då verksamheten är av återkommande natur, då måste varje period samt antalet gånger när verksamheten bedrivs beaktas. Likaså gäller sexmånaderskravet inte för verksamheter som utgör en affärsverksamhet som uteslutande bedrivs i källstaten. I den här situationen kan verksamheten ha kort varaktighet beroende på dess natur men anses ändå ha starkast anknytning till

⁴⁹ Model Tax Convention on Income and on Capital 2003 art. 5 s. 85 ff.

⁵⁰ Model Tax Convention on Income and on Capital 2003 art. 5 s. 85 ff.

källstaten eftersom den uteslutande har bedrivits där.⁵¹ En plats för verksamhet i källstaten som upprättsats med ett kortvarig och tillfälligt syfte kan med retroaktiv verkan bli ett fast driftställe om den sedan innehas under en sådan lång tid att den anses vara stadigvarande.⁵² Kortare avbrott i verksamheten innebär inte att det fasta driftstället upphör att existera. Som framkommit ovan kan ett fast driftställe även användas endast för kortare perioder om användandet sker regelbundet under en längre tidsperiod och skall då inte anses vara av enbart tillfällig natur.⁵³

4.9.3.8 Är ”hyra av stol” fast driftställe/stadigvarande anordning?

Med hänsyn till att det är tillräckligt att ett företag har ett visst utrymme, t.ex. ett rum, till sitt förfogande för att en stadigvarande plats för affärsverksamhet skall föreligga samt utrymmet får vara inhyst i ett annat företags lokal kan enligt min mening en situation då en tandläkare hyr ett rum på en privat tandläkarmottagning i Norge där stol och viss annan stationär utrustning ingår, dvs. ”hyra av stol”, anses vara ett fast driftställe/stadigvarande anordning. Beroende på hur mycket utrustning som tandläkaren själv medtager in i verksamheten samt hur mycket utrustning som ingår i hyran av rummet/stolen kan bedömningen dock annorlunda. Jag utgår från att sådana maskiner som t.ex. patientstol samt stationär utrustning som tillhör praktiken ingår vid hyra av ”stolen”. Viss lös utrustning ansvarar tandläkaren för själv. För att det skall anses vara ett fast driftställe/stadigvarande anordning krävs dock dessutom att verksamheten bedrivs stadigvarande. I mitt fall bedrivs verksamheten från en bestämd geografisk plats men problem kan uppstå huruvida verksamheten uppfyller kravet på en viss grad av varaktighet. Det får förekomma avbrott men verksamheten måste bedrivas regelbundet. Tidskravet ligger som ovan sagts på sex månader. När tandläkarens extraarbete i Norge beror på arbetsanhopningar i källstaten är det inte alltid som verksamheten varar över sex månader i följd. I denna situation kan ”hyra av stol” falla utanför fast driftställe/stadigvarande anordning. Om tandläkaren dock återkommer till Norge under kortare perioder under flera år kan tandläkarens verksamhet i Norge ändå räknas som fast driftställe/stadigvarande anordning. I så fall beaktas inte bara längden på perioderna utan även antalet gånger verksamheten bedrivs. Tidskravet gäller dessutom inte om tandläkaren är anställd (offentligt eller privat) i Sverige och uteslutande bedriver näringsverksamhet i

⁵¹ Handledning för internationell beskattning s. 416.

⁵² Model Tax Convention on Income and on Capital 2003 art. 5 s. 85 ff.

⁵³ Handledning för internationell beskattning s. 417.

källstaten, eftersom verksamheten i detta fallet anses ha starkast anknytning till källstaten. Den norska verksamheten kommer i så fall att klassas som fastdriftställe/stadigvarande anordning även om den bedrivs under en kortare tid än sex månader.

Sammanfattningsvis kan ”hyra av stol” enligt min mening anses vara ett fast driftställe/stadigvarande anordning. Detta, som påvisas i nästa stycke, är dock inget att eftersträva. Frågan är vilken artikel som passar bäst avseende tandläkarens inkomst.

4.9.3.9 Vilken artikel?

Tandläkaren bör enligt min mening försöka undvika att få verksamheten i Norge klassad som fast driftställe/stadigvarande anordning. Detta oavsett vilken artikel som används. Om artikel 7 används kommer enbart Sverige att beskatta inkomsten från Norge om verksamheten inte bedöms som ett fast driftställe. Likaså beskattas inkomsten enbart i Sverige om den inte anses uppfylla kraven på stadigvarande anordning. Medan enligt artikel 7 enbart ger Sverige beskattningsrätten till inkomsten från Norge om det inte är ett fast driftställe oavsett hur länge verksamheten i Norge bedrivs medför den ”omvända exemptmetoden” i punkt b i artikel 14 att även Norge får beskatta inkomsten även om det inte är en stadigvarande anordning om verksamheten i Norge överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod. Artikel 7 bör således vara mest förmånlig för tandläkaren om verksamheten inte är ett fast driftställe/stadigvarande anordning eftersom han därmed beskattas enbart i Sverige oavsett om verksamheten i Norge pågår längre än 183 dagar. Som ovan klargjort anser jag dock att chansen är stor att tandläkarens verksamhet i Norge bedöms som ett fast driftställe/stadigvarande anordning, särskilt om vistelsen i Norge överstiger sex månader. Enligt min mening spelar det ingen roll för tandläkaren vilken artikel som används. Den enda situation där ett aktivt val bör ske är när verksamheten inte anses uppfylla kraven på fast driftställe/stadigvarande anordning och verksamheten i Norge överstiger 183 dagar under en sex månadersperiod där artikel 7 bör användas eftersom en tillämpning av artikel 14 medför dubbelbeskattning.

Med tanke på att artikel 14 fortfarande finns kvar i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet och artikeln speciellt omfattar självständig yrkesutövning samt att tandläkarens verksamhet omnämns som ett exempel på fritt yrke i stycke 2 kommer med stor sannolikhet denna artikel att bli tillämplig. Jag vill dock påpeka att eftersom det rör sig om ett område där marginalerna

är små och subjektiva bedömningar görs bör tandläarken enligt min mening kunna påverka det svenska skatteverkets och det norska skatteverkets beslut genom bra argumentering för sin sak.

4.9.3.10 Metodartikel 25

Om artikel 7 används kommer förutom hemviststaten Sverige även källstaten Norge att ha rätt att beskatta inkomsten från Norge från dag ett om verksamheten ses om fast driftställe. Även om artikel 14 används och verksamheten bedöms som stadigvarande anordning eller vistelsen i Norge överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod kommer både Sverige och Norge ha rätt att beskatta inkomsten från verksamheten i Norge. Detta medför att metodartikeln måste användas för att lindra dubbelbeskattningen. Eftersom Sverige är hemviststat används stycke 6. Avseende rörelseinkomst gäller huvudregeln i punkt a1, dvs. avräkning av erlagd norsk skatt från svensk skatt på inkomsten från Norge. Eftersom Sverige har ett högt skattetryck ger denna metod ett sämre resultat för tandläkaren än om verksamheten i Norge istället bedömts som anställningsförhållande då exemtmotoden skulle ha använts.

4.10 Om verksamheten bedöms olika i Norge och i Sverige

Om verksamheten i Norge bedöms som näringsverksamhet i det ena landet och som tjänst i det andra landet är huvudregeln att dubbelbeskattningsavtalet inte kan användas. En förutsättning för tillämpning av ett dubbelbeskattningsavtal är att inkomsten klassificeras som samma typ av inkomst i båda avtalsstaterna. För den aktuella situationen kan dock ledning sökas i artikel 22 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Artikel 22 behandlar inkomst som inte faller in under någon annan fördelningsartikel i avtalet. Enligt artikel 22 st. 1 skall inkomst, som person med hemvist i en avtalsstat förvärvar och som inte behandlas i de övriga fördelningsartiklarna, beskattas enbart i hemviststaten oavsett var inkomsten härrör från. Enligt undantaget i st. 2 skall dock bestämmelserna i artikel 7 och 14 användas om den skattskyldige har ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning i en annan avtalsstat och inkomsten har ett verkligt samband med rörelse som bedrivs från det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. Detta medför att fördelning av beskattningsrätten på tandläkarens inkomst även i detta fall sker enligt bestämmelserna i artikel 7 eller artikel 14.

Om artikel 22 inte används får dubbelbeskattningen lindras via intern svensk lagstiftning. Tandläkaren kan enligt 1 § Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt få nedsättning av den svenska skatten på den norska inkomsten. Rätt till avräkning ges enligt 2 § enbart när inkomsten inte omfattas av ett dubbelbeskattningsavtal.⁵⁴

Som ovan påpekats är det väldigt viktigt att tandläkaren för en välgrundad argumentering inför den svenska och den norska skattemyndigheten för att få en homogen bedömning. Det är viktigt att den skattskyldige i detta fall själv försöker påverka utgången åt det håll denne önskar.

4.11 Vad är mest förmånligt? Tjänst eller näringsverksamhet

Om tandläkaren är anställd i Sverige anser jag att det är mest förmånligt för honom att verksamheten i Norge bedöms som inkomst av tjänst och därmed beskattas enligt artikel 15. Härmed slipper han beskattning av den norska inkomsten i Sverige eftersom Sverige tillämpar exemptmetoden på tjänsteinkomst. Dessutom kan gränsgångarreglerna enbart tillämpas när inkomsten beskattas enligt artikel 15. En anställd är ofta inte insatt i de mer komplicerade beskattningsreglerna för näringsverksamhet, om tandläkarens verksamhet i Norge ses som tjänst slipper tandläkaren sätta sig in i reglerna om näringsverksamhet. Detta leder till att det är lättare att arbeta utomlands vilket underlättar rörelse över gränserna.

Om tandläkaren däremot bedriver näringsverksamhet i Sverige anser jag att det är mer förmånligt för honom om verksamheten i Norge istället bedöms som näringsverksamhet. Tandläkaren får då möjlighet att kvitta resultat mellan verksamheten i Sverige och verksamheten i Norge.

4.12 Vad säger praktikerna?

I analysen har jag kommit fram till att tandläkaren kan bedömas antingen som anställd eller som egenföretagare beroende på omständigheterna. Som egenföretagare kan tandläkaren beskattas antingen enligt artikel 7 eller artikel 14 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Dessa förhållanden gjorde mig nyfiken på hur en praktiserande skattejurist skulle lösa

⁵⁴ Genom hänvisning gäller dock vissa delar av lagen när Sverige som hemviststat använder avräkningsmetoden i metodartikeln i ett dubbelbeskattningsavtal.

situationen. Jag har samtalat med en skattejurist som arbetar med internationell personbeskattning på Ernst & Youngs skattekontor i Göteborg.

Som jag påpekat ovan är det viktigt för tandläkaren att föra en diskussion med skattemyndigheterna i Sverige och Norge och därigenom påverka så att tandläkarens verksamhet bedöms likadant i båda länderna samt att en överenskommelse avseende tillämplig artikel görs. Enligt praktiker är en bra relation med skattemyndigheten viktigt, med hjälp av en bra och grundlig argumentering kan myndighetens beslut föras i den riktning som önskas. Jag har vid samtal med Ernst & Young skattejurist fått den uppfattningen att skatteverket fattar det beslut som önskas om den skattskyldige framfört en bra argumentation. Eftersom skattemyndigheterna i Norden har ett bra samarbete och strävar efter en enhetlig tillämpning av gemensamma skatteregler är det inte så vanligt att de nordiska länderna hamnar i en konflikt angående vilken artikel i det nordiska skatteavtalet som skall användas. I praktiken bör den berörda personen göra samma yrkande både i sin svenska och norska deklaration angående hur den norska verksamheten bör bedömas samt vilken artikel i skatteavtalet som han vill beskattas enligt. Om den skattskyldige ger goda grunder för sitt yrkande bör således de två skattemyndigheterna acceptera yrkandet. Avseende vilken artikel i det nordiska skatteavtalet som skall användas, används i praktiken artikel 7 främst om tandläkaren bedriver den norska verksamheten som ett aktiebolag och artikel 14 om verksamheten bedrivs som enskild näringsverksamhet eller i handelsbolagsform.

4.13 Avslutande kommentarer

Slutsatsen av min analys är att en tandläkare som ”hyr en stol” i Norge kan komma att beskattas antingen som anställd eller som enskild näringsidkare. Avgörande är hur pass självständig tandläkaren är i förhållande till sin uppdragsgivare. För att uppdraget skall ses som näringsverksamheten måste tandläkaren själv stå den ekonomiska risken för arbetet. Detta avgörs vid en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Eftersom jag har utgått från så få förutsättningar som möjligt i min fiktiva situation går det inte att göra denna bedömning i mitt fall. Beroende på hur verksamheten i Norge bedöms används olika artiklar i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet för att undvika dubbelbeskattning, artikel 15 avseende tjänsteinkomst och artikel 7 och artikel 14 avseende näringsinkomst. Analysen har visat att tandläkarens verksamhet i Norge, om den bedöms som näringsverksamhet, kan behandlas både enligt artikel 7 och artikel 14 i det nordiska

dubbelbeskattningsavtalet, dock inte samtidigt. Båda artiklarna innefattar verksamhetsformen. Enligt praktikerna är det vanligast att enskild näringsverksamhet bedöms enligt artikel 14, argumentering kan dock ske även för artikel 7. Slutsatsen är att tandläkarens norska verksamhet med största sannolikhet kommer att behandlas enligt artikel 14 av både länderna och om tandläkaren istället vill beskattas enligt artikel 7 måste han föra en stark argumentering och övertyga både den norska och den svenska skattemyndigheten om detta.

Källförteckning

Litteratur

- Andersson, M, Saldén Enéus, A, Tivéus, U, Inkomstskattelagen - en kommentar. Del 1, 1-28 kap. Nordstedts gula Bibliotek, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2005.
- Bergström, M, Sjäöden, E, Rätt skatt vid arbete och bosättning utomlands, 2:a upplagan, Skattebetalarnas förening, Stockholm 1998.
- Mattsson, N, Svensk internationell beskattning, 14:e omarbetade upplagan, Nordstedts Juridik, Stockholm 2004.
- Pelin, L, Internationell skatterätt- ur ett svenskt perspektiv, 3:e upplagan, Prose Design & Grafik, Lund 2004.
- Zimmer, F, Lærobok i skatterett, 5:e utgave, Universitetsforlaget, Oslo 2005.
- Zimmer, F, Internasjonal inntektsskatterett, 3:e utgave, Universitetsforlaget, Oslo 2003.

Offentligt tryck

Propositioner

- Proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen
- Proposition 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

Statens offentliga utredningar

- SOU 1975:1, Arbetsmarknadsdepartementet. Demokrati på arbetsplatsen, förslag till ny lagstiftning om förhandlingsrätt och kollektivavtal.

Övrigt

- SKV,Handledning för internationell beskattning 2005, Fritzes Offentliga Publikationer Stockholm 2005.
- RSV rapport 1998:4, F-skatt åt flera, utvidgning av näringsbegreppet.
- OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version 2003.

Rättsfall

Regeringsrätten

- RÅ 2001 ref. 38
- RÅ 2001 ref. 25
- RÅ 1997 ref. 25
- RÅ 1986 ref. 134

Högsta domstolen

- NJA 1947 s 365

Høyesterett:

- Rt. 2002 s. 1185 (Skoog Hedrèn).
- Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon)
- Rt. 1994 s. 828 (Bye)

Internet

- OECD:s rapport No. 07: Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention, <http://www.oecd.org/home/>