

Institutionen för ekonomi

Handledare: Bengt Åkesson

Datum: 2007-06-05

Filosofie kandidatuppsats i
handelsrätt/skatterätt



Royalty

Författare

Jon Sahlin

Förkortningar

IL Inkomstskattelagen

KL Kommunalskattelagen

Prop Proposition

SOU Statens Offentliga Utredningar

DS Departementspromemorian

OECD Organization of Economic Cooperation and Development

Innehållsförteckning

1. Inledning	4
1.1 Bakgrund.....	4
1.2 Frågeställning.....	5
1.3 Syfte	5
1.4 Metod och material	5
1.5 Avgränsningar.....	6
1.6 Disposition	6
2. Allmänt om royalty	8
2.1 Historia.....	8
2.2 Gällande svensk rätt.....	9
2.2.1 Lagrum för behandling av royalty	9
2.2.2 Delaktighetsprincipen	9
2.2.3 Fast driftställe.....	10
2.2.4 Beskattning av royalty	11
2.3 Gällande rätt beskattning av royalty till utlandet.....	11
2.3.1 Undantag från beskattning	12
2.4 Sammanfattning	13
3. Analys av rättsfall	14
3.1 Inledning	14
3.2 RÅ Ref. 1947:34, Huruvida viss ersättning beskattas såsom royalty eller icke	14
3.2.1 Uttalande från instanser	14
3.2.2 Lag, förarbete och doktrin.....	15
3.3 RÅ Ref. 1958:48, Huruvida engångsersättning är hänförlig till royalty.....	16
3.3.1 Uttalande från instanser	16
3.3.2 Lag, förarbeten och doktrin.....	17
3.4 RÅ Ref. 1967:7, Fråga huruvida engångsersättning vid avlösning av en för all framtid utgående royalty utgjort intäkt av rörelse.....	18
3.4.1 Uttalande från instanser	18
3.4.2 Lag, förarbete och doktrin.....	18
3.5 RÅ Ref. 1977:27, Inkomst av tillfälligt författarskap genom royalty.....	19
3.5.1 Uttalande från instanser	19
3.5.2 Lag, förarbete och doktrin.....	20
3.6 Förarbete	21
3.7 Analys	24
4. OECD	26
4.2 OECD: s modellavtal Artikel 12.....	26
4.2.1 Första punkten.....	28
4.2.2 Andra punkten.....	28
4.2.3 Tredje punkten	28
4.2.4 Fjärde punkten	28
4.3 Problem med utlandsbetalningar genom royalty	28
4.4 Undersökning av dubbelbeskattningsavtal	29
5. Slutsats och avslutande kommentarer	34
Litteraturförteckning	36

1. Inledning

I detta kapitel kommer jag att presentera ämnet för uppsatsen, redogöra för frågeställningen, syftet med uppsatsen, vilken metod jag valt samt avgränsningar som finns i uppsatsen. Avslutningsvis presenteras dispositionen för hela uppsatsen.

1.1 Bakgrund

Royalty är, i en förenklad form, ersättning som någon ger för rätten att nyttja en tillgång som någon annan har rättigheter till. I dagligt tal förknippas royalty ofta med ersättning som utgår till artister och låtskrivare för att någon har nyttjat deras konstnärliga verk. Detta är bara en del av vad som ingår i royalty. Det finns mycket mer i begreppet royalty. Det finns materiella tillgångar vilka kan bestå av både fast och lös egendom, till skillnad från immateriella tillgångar som endast är lös egendom. Till de immateriella tillgångarna nämns upphovsrätt, mönster, varumärke, firma och patent som några olika exempel.¹ Det finns vissa kännetecken för royalty som inte finns angivna i lagrum utan återfinns i förarbete och rättspraxis. Det vanligaste kännetecknet för royalty är att ersättningen utgår med varierande belopp, till exempel per producerad enhet.²

Royaltyutbetalningar kan beroende på olika omständigheter beskattas antingen i tjänst eller i näringsverksamhet. Den vanligaste beskattningen är att den som får ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift skall anses bedriva näringsverksamhet.³ Endast vid vissa förutsättningar ska ersättningen beskattas i inkomstslaget tjänst.

I skattelagstiftningen saknas definition på begreppet royalty. Det har diskuterats i förarbete⁴ att precisera begreppet. Men frågan är komplicerad. Detta beror bland annat på att begreppet royalty inte har använts enhetligt i skatteavtal Sverige ingått med

¹ Prop. 2003/04:126 s.25

² Prop. 1981/82:10 s.59

³ Andersson, Mari et al (2005) s.387

⁴ Prop. 2003/04:126 s.32

andra stater.⁵ I den internationella beskattningen saknas också en definition av royalty. Det innebär att begreppet har olika innebörd i olika länders lagstiftning och avtal.⁶ Sveriges dubbelbeskattningsavtal rörande beskattning av royalty varierar mellan olika länder. De kan vara utformade på olika sätt beroende på vilken stat som är andra avtalspart. Oftast är beskattningen helt undanröjd i avtal med industriländer, medan avtal med utvecklingsländer normalt ger beskattning med viss andel av royaltyn.⁷ Stämmer detta helt eller finns det andra fördelningar i dubbelbeskattningsavtalen som inte efterliknar denna uppdelning.

Antal rättsfall inom royaltyn är relativt begränsat men kommer att användas för att bestämma vilka faktorer som är avgörande för bedömningen om det är royalty.

1.2 Frågeställning

Utifrån denna bakgrund finner jag det intressant att försöka få svar på följande frågeställning:

- Vilka är kriterierna för att betalning skall betraktas som royalty, samt vad ingår i begreppet royalty?
- Hur ser beskattningen av royalty ut i Sveriges dubbelbeskattningsavtal med olika stater?

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att beskriva kriterierna för begreppet royalty och hur royalty är reglerat i Sveriges dubbelbeskattningsavtal med olika länder.

1.4 Metod och material

För att uppnå syftet med uppsatsen kommer rättsdogmatisk metod att användas vilket innebär att man utifrån lag, förarbeten, rättspraxis och doktrin tolkar och systematiserar gällande rätt. Rättsdogmatiken ger en problemlösning som är mer

⁵ Prop. 2003/04:126 s.32

⁶ Bergmann, E (2004) s.219

⁷ Bergmann, E (2004) s.85

generell och abstrakt än i praktiken. Likhet till den praktiska juridiken är att tolka gällande rätt på sammanhängande och etiskt godtagbart sätt.⁸

För att kunna få klarhet på vad som är gällande rätt kommer jag i första hand söka efter relevant lagtext. För att få mer information om lagtextens innehåll och tillämpning kommer jag att undersöka lagens förarbete, innefattande utredningar och förslag till lagtext med åtföljande kommentarer, eller motiveringar som lagen grundar sig på.⁹

1.5 Avgränsningar

I uppsatsen behandlas enbart de skattemässiga reglerna i Sverige, relevanta bestämmelser i OECD:s modellavtal och ett begränsat antal av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtal med andra länder. Huvudinriktning på undersökningen är näringsverksamhet. Men jag kommer att nämna paragrafer för fysisk person, begränsat skatteskyldiga och juridisk person men inte gå närmare in på saken.

Det finns ett problem med royaltybetalningar till utlandet med intern prissättningen. Där företag medvetet manipulerar prissättningen för att uppnå mer fördelaktiga skattesituationer. Detta är ett alldeles för stort problem för att kunna rymmas i denna uppsats, även begreppet ”fast driftställe” är för sig ett stort ämne och kommer bara att nämnas kort i uppsatsen. De länder jag kommer att undersöka i dubbelbeskattningsavtalen är valda genom ett strategiskt icke-sannolikhets urval på 10 länder. Detta för att kunna spegla olika versioner av skatteavtal som finns.

1.6 Disposition

Uppsatsen inleds med kapitel 1 om bakgrund, problemställning, syfte, metod och avgränsningar.

I kapitel 2 börjar med att presentera allmänt om royalty i form av historia för att sedan redogöra för gällande rätt på området.

⁸ Peczenik. A (1995) s. 33 f.

⁹ Finna rätt (2006) s. 95

I kapitel 3 presenteras avgränsningar för royalty genom analys av rättsfall och genomgång av förarbetena.

I kapitel 4 presenteras först OECD: s modellavtal och dess artikel för royalty. Därefter nämns ett problem med utlandsbetalningar, för att sedan presentera jämförelser mellan Sveriges dubbelbeskattningsavtal med andra stater. Kapitlet avslutas med en analys.

I Kapitel 5 presenteras mina slutsatser, och jag försöker besvara min problemställning.

2. Allmänt om royalty

I detta kapitel kommer jag att redogöra för royalty historiskt, gällande rätt och beskattning av royalty i utlandet.

2.1 Historia

Royaltyn har länge funnits i svensk skatterätt. Begreppet omnämns redan i 1928 års kommunalskattelag (KL)¹⁰. Royaltyn beskrivs som en avgift för nyttjande av tillgångar som utgår periodvis och att den skulle kunna anses som inkomst från näringsverksamhet.¹¹ Detta kunde bara inträffa om inkomsten kom från en näringsverksamhet och från ett fast driftställe inom landet. Det ansågs år 1928 att royalty var en tillgång i form av ”patent, mönster, eller dylikt” som utnyttjades och detta utvidgades vidare år 1981 till ”nyttjande av materiella och immateriella tillgångar”. Den tidigare benämningen ansåg också att royalty inte var intäkt av rörelse när den kunde hänföras till intäkt av jordbruksfastighet formuleringen ändrades också år 1981 till ”hänföras till intäkt av fastighet eller av tjänst”.¹² Ändringen i lagtext skulle ej påverka de då gällande regler förutom förslaget att ersättning av tjänst. Då detta avsåg ersättning av tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet. Bestämmelsen överensstämde med rättspraxis¹³ från skatteområdet. Vidare i förarbetena till denna ändring avsåg man att även om det ligger i begreppets natur att ersättningen varierar, så innebär det inte nödvändigtvis att en regelbunden fastställd summa inte kan utgöra en royalty. Orsaken till detta resonemang är att det bygger på att det kan finnas fastställda minimi- och maximibelopp utan att ersättningen förlorar sin specifika karaktär, men att på förhand fastställd avgift som inte kan justeras kan de inte anses vara av samma karaktär som royalty.¹⁴

För att kunna fullgöra beskattningen av royalty till utlandet används delaktighetsprincipen. Principen utgår ifrån att mottagaren av royaltiersättning anses

¹⁰ Kommunalskattelag (1928:370) (KL)

¹¹ 53 § 3 p. 5st KL

¹² Prop. 1981/82: 10, s.3

¹³ RÅ 1977 ref. 27

¹⁴ Prop. 1981/82: 10, s.59-60

vara så delaktig i utbetalarens verksamhet att den skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.¹⁵

2.2 Gällande svensk rätt

2.2.1 Lagrum för behandling av royalty

”Den som får ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, anses bedriva näringsverksamhet. Om royaltyn eller avgiften grundar sig på anställning eller på uppdrag eller tillfällig verksamhet som inte ingår i en näringsverksamhet, räknas den dock inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget tjänst.”¹⁶

Huvudregeln i svensk rätt är att royalty behandlas som inkomst från näringsverksamhet, med undantag för vissa situationer där det behandlas som tjänst.¹⁷ Men för begränsat skatteskyldiga gäller huvudregeln bara om royaltyn kommer från ett fast driftställe här i riket.¹⁸ För juridiska personer finns liknande bestämmelser¹⁹ och dessa kommer på grund av likhet till huvudregeln, inte att behandlas så omfattande då situationen förklaras bäst med fokus på huvudregeln då kommentarer i både förarbete och doktrin är mer utvecklade i fråga om detta lagrum. Lagkommentaren till 6 kap 11 § IL hänvisar också till kommentarerna i 3 kap 18 § IL som vidare hänvisar till 13 kap 11 § IL²⁰.

2.2.2 Delaktighetsprincipen

Skatteplikt i inkomstslaget näringsverksamhet framkallas oavsett om personen är begränsat skatteskyldig om royaltyn utgår från fast driftställe i Sverige, detta utan hänsyn till om mottagaren utövar näringsverksamhet här eller inte, eftersom den som får royaltyn anses vara så delaktig i verksamheten hos den som betalar ut royaltyn att

¹⁵ Begreppet förklaras mer ingående i 2.2.2

¹⁶ 13 Kap. 11 § Inkomstskattelag (1999:1229) (IL)

¹⁷ 13 Kap. 11 § IL.

¹⁸ 3 Kap. 18 § 2st. IL

¹⁹ 6 Kap. 11 § 2st. IL

²⁰ Andersson, Mari, et al (2005) s. 152

han själv skall redovisa inkomsten i inkomstslaget näringsverksamhet.²¹ Mottagaren beskattas som om fast driftställe i Sverige. Denna bedömning kallas ”delaktighetsprincipen” och nämns antagligen för första gången i departementschefens diskussion i ett förarbete från 1928²² där man menar på att den som erhåller ersättning ”på sätt och viss är delaktig i den rörelse, som för den upplåtna rättighetens exploaterande drives av den avgiftsbetalande.”²³ Man resonerar vidare om beskattningen av royalty. Man preciserar resonemanget att vissa tillgångar är gränsfall medan andra tillgångar är mer centrala i verksamheten, t.ex. uppfinningar som används mot royaltybetalningar, är så viktiga i en verksamhet att royaltyn bör räknas som en del av den. Det nämnda gränsfallet som man tar upp är långivare, som inte blir lika delaktiga i verksamheten när de mottar ränta. Varför de inte är lika delaktiga nämns inte utan det klargörs att ställningstagandet är svårt. Delaktighetsprincipen är den bakomliggande tanken varför royalty ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och räknas som fast driftställe.²⁴

2.2.3 Fast driftställe

Fast driftställe finns definierad i lagtexten i andra kapitlet och skall anses vara en stadigvarande plats för affärsverksamhet där verksamheten bedrivs antingen helt eller delvis.²⁵ Vidare i paragrafen preciseras vad som innefattas med fast driftställe så som en plats där företagsledningen är lokaliserad, filial, kontor, fabrik, verkstad, gruvor eller annan liknande plats för utvinning av naturtillgångar och fastighet som lagertillgång.²⁶ Det är viktigt att kunna avgöra om ersättningen är hänförlig till fast driftställe vid beskattning av royalty för att kunna avgöra om beskattning ska ske i näringsverksamhet.

²¹ Andersson, Mari, et al (2005) s. 114

²² Prop. 1928:213

²³ Prop. 1928:213 s.261

²⁴ Prop. 1928:213 s.261 ff.

²⁵ 2 Kap. 29 § 1st. IL

²⁶ 2 Kap. 29 § 2st. IL

2.2.4 Beskattning av royalty

Vid beskattning av royalty är det inte helt klart vilket inkomstslag som berörs. Det är viktigt att avgöra om royaltyn kommer från ett fast driftställe eller näringsverksamhet, därför om ersättning inte kan hänföras till något av de två nämnda alternativen kan det i vissa fall anses tillhöra inkomstslaget tjänst. Detta kan inträffa om royaltyn grundar sig på en anställning, ett uppdrag eller en tillfällig verksamhet.²⁷

I vilket inkomstslag royaltyn ska räknas till behandlas i förarbetena till IL.²⁸ Där undantaget för beskattning i inkomstslaget tjänst infördes 1981, före 1990 års skattereform var tillägget logiskt. Detta på grund av dåvarande definitionen av rörelse som var att ”en verksamhet ansågs hänförlig till inkomstslaget rörelse om den inte var hänförlig till inkomstslaget tjänst”.²⁹ Efter 1990 års skattereform ändrades detta till att undantaget nu mest används om inkomster inte kan hänföras till näringsverksamhet, som en bok eller ett musikaliskt verk, de behandlas då som inkomst av tjänst. För att det ska kunna räknas som näringsverksamhet krävs att royaltyn har en varaktighet som gör att den betraktas som yrkesmässigt bedriven.³⁰

2.3 Gällande rätt beskattning av royalty till utlandet

Beskattningsrätten av royalty är ofta reglerad i dubbelbeskattningsavtal. Avtalen kan skilja mellan olika stater. I vissa fall är rätten till beskattning hos källstaten medan det andra alternativet är i mottagarstaten. Om rätten till beskattning ligger hos källstaten har Sverige rätt att beskatta royalty som uppkommit i landet. En förutsättning för att Sverige ska kunna beskatta royalty är att den ska ha kommit från näringsverksamhet med fast driftställe. Den som erhåller royaltyn ska redovisa ersättningen inom inkomstslaget näringsverksamhet, men beskattningen i Sverige får inte överstiga bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen.³¹

Sveriges beskattning har undanröjts eller reducerats i många av de skatteavtal som man har ingått. Enligt förarbete är det så att Sverige förespråkar beskattningsrätt

²⁷ 13 Kap. 11 § IL

²⁸ Prop. 1999/00: 2 del 2.

²⁹ Prop. 1999/00: 2 del 2. s. 168

³⁰ Prop. 1999/00: 2 del 2. s. 168

³¹ Bergmann. E (2004) s.220

endast till hemvistsstaten i förhandlingar för skatteavtal. Det innebär att Sverige ger upp rätten att beskatta royalty som går ut ur riket och att mottagaren inte är skatteskyldig i Sverige, och omvänt i fall om utbetalningar till Sverige.³²

2.3.1 Undantag från beskattning

Det finns undantag från skatteskyldighet för vissa begränsat skatteskyldiga juridiska personer för ersättning av royalty. Undantaget har uppkommit sedan bakgrund från rådets direktiv³³ om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater. Rådets direktiv behandlades i förarbete³⁴ från år 2003 och reglerna trädde i kraft år 2004 i form av ett extra kapitel i IL, det vill säga kapitel 6 a. I kapitlet framgår det att 6 kap. 11 § 2st. där det fastställs att inkomsten ska anses härröra från fast driftställe inte tillämpas om kriterierna 3-6 §§ är uppfyllda.³⁵ I den tredje paragrafen beskrivs kriterierna för betalaren, vilka anges i bilaga är aktiebolag och försäkringsaktiebolag för Sverige, och det kvittar om de är obegränsat eller begränsat skatteskyldiga.³⁶

I fjärde paragrafen beskrivs direktiven för mottagaren, där föreskrivs innefattningen av skattlagstiftning i en medlemsstat och utan undantag vara skatteskyldig till skatterna som anges i nämnd bilaga. Mottagaren måste även ta emot all ersättning för egen del och inte som till exempel representant, förvaltare eller bemyndigad undertecknare för någon annan person. De juridiska personer som inte är de verkliga mottagarna av betalningarna omfattas därmed inte av undantaget från skatteskyldighet.³⁷ Detta kan mest troligt komma ifråga i moderbolag som tar emot royalty från dotterbolag.

I femte paragrafen nämns att reglerna inte gäller om mottagaren av ersättningen har fast driftställe utanför Europeiska unionen och rättigheten eller tillgången som ersättning avser är hänförlig till det fasta driftstället.

³² SOU 1999:79. s. 208

³³ (2003/49/EG)

³⁴ Prop. 2003/04:126

³⁵ 6 a Kap. 2 § IL.

³⁶ 6 a Kap. 3 § IL.

³⁷ 6 a Kap. 4 § IL.

Slutligen nämns i sjätte paragrafen att intressegemenskap skall föreligga mellan mottagaren och betalaren.³⁸

2.4 Sammanfattning

Royaltyn har länge funnits med i svensk skatterätt och nämns första gången år 1928. Den har under tiden förändrats genom ny lagtext och andra tolkningar. Men royalty finns ej definierad i skattelagstiftningen. Huvudregeln för beskattning av royalty är i näringsverksamhet. Royaltyn är i huvudsak reglerad i 13:11 § IL, efter omorganisering från KL. Beskattningen av royaltybetalningar från Sverige till andra stater regleras med dubbelbeskattningsavtal med respektive stat. Sveriges policy i förhandlingen i avtalen är att endast hemvistlandet har rätt att beskatta utbetald royalty.

³⁸ 6 a Kap. 6 § IL.

3. Analys av rättsfall

I detta kapitel kommer jag att redogöra för de rättsfall som ligger till grund för uppsatsen. Redogörelsen kommer att ske i form av dels en sammanfattning av rättsfall och en dels sammanfattning av de uttalande som de olika instanserna gjort, därefter kommenteras varje rättsfall utifrån förarbete och doktrin. Efter rättsfallen presenteras förarbetena och kapitlet avslutas med en analys.

3.1 Inledning

I detta kapitel kommer jag att behandla några av de rättsfall som avgjorts av Regeringsrätten när det gäller bedömning av royalty, för att försöka finna de kriterier som ger avgränsningarna till royalty. Detta med syfte att kunna beskriva vilka kriterier som ligger till grund för bedömning av royalty. De rättsfall jag har valt ligger som prejudikat för Regeringsrättens rättstillämpning. Därför börjar jag varje avsnitt med att göra en kort sammanfattning av fallet, samt vilken bedömning som gjort av de olika instanserna, innan Regeringsrätten. Därefter sker analys av rättsfallet med hänvisningar till lag, förarbete och doktrin.

3.2 RÅ Ref. 1947:34, Huruvida viss ersättning beskattas såsom royalty eller icke

Det utländska bolaget Ciba träffar ett avtal med ett svenskt aktiebolag angående rättigheter till användning inom Sverige. Ersättningen för rättigheterna utgår härav licensavgifter genom 7,5 % av sålda produkter. Enligt avtalet sker betalning vid avtalets ingående till det utländska bolaget på 300,000 kr. Därefter sker två ytterligare betalningar på 100,000 kr inom de närmaste två åren. Dessa sammanlagda belopp på 500,000 kr skulle senare avräknas mot licensavgifterna som uppkommer med tiden.

3.2.1 Uttalande från instanser

Taxeringsintendenten ansåg att beloppet på 300,000 kr avsåg förskott av royalty och prövningsnämnden gick på taxeringsintendentens bedömning och ansåg att beloppet var beskattningsbart.

Kammarrätten väljer att inte ta upp ärendet till prövning första gången på grund av att det utländska bolaget underlåtit att uppge allmän självdeklaration. Men efter klagan

av Ciba upptogs målet till prövning. Kammarrätten påvisar att i avtalen mellan det utländska bolaget och den svenska licenstagaren nämns det tydligt att beloppet i framtiden skulle avräknas mot licensavgiften som skulle tillkomma bolaget. Detta visar att det är fråga om förskott av verklig royalty och ej ett engångsbelopp. Kammarrätten påvisar att det är uppenbart att den tillkomna ersättningen utgör skattepliktig inkomst för det utländska bolaget och skatteskyldighet inträtt för beskattningsåret 1942.

Regeringsrätten fann ej skäl att göra ändring i Kammarrätten utslag eller bifalla ansökningsen.

3.2.2 Lag, förarbete och doktrin

Kammarrätten har i detta fall ansett att ersättningen utgår som royalty och då är skattepliktigt, man grundar sitt beslut på att det står angivet i avtalet att avräkning skall ske från beloppen mot de framtida licensavgifterna. Det är gränsdragningen mellan engångsbelopp och periodisk betalning som är det viktiga i målet. Avgörande i detta fall var avräkningen av framtida licensavgifter mot beloppen som gjorde att bedömningen blev till royalty. Detta trots att förskottsbetalningarna inte krävdes återbetalningsskyldighet om licensavgifterna inte nådde upp det angivna beloppet.

Jag anser att bedömningen är rätt, då det skall framgå tydligt att förskottsbeloppet skall avräknas mot de framtida licensavgifterna. Men bedömningen huruvida allt skall beskattas samma år som förskottsbetalningen utgår då ingen återbetalningsskyldighet finns rör inte denna uppsats.

Förarbetena har senare tagit upp att bedömningen för royalty föreligger om ersättningen i princip utgår med varierande belopp, t.ex. per såld enhet. Man fastställer också att en på förhand fastställd avgift ej kan hänföras till royalty dock nämner man att det möjligt kan beskattas som periodisk utgående avgift, som inte behöver vara rörlig.³⁹ Detta fastställs efter dom i fallet kommit.

³⁹ Prop. 1981/82:10 s. 59-60

Wiman⁴⁰ har tagit upp fallet utan att ge egna kommentarer. Det får anses att han inte har synpunkter på bedömningen av fallet.

3.3 RÅ Ref. 1958:48, Huruvida engångsersättning är hänförlig till royalty

Professorn Wivi L.-T. uppgav i självdeklarationen år 1951 inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Hon redovisade inkomst från tillfällig verksamhet på 1 280 kr för utförda uppdrag för tidningar och bokförlag i Kairo.

Taxeringsnämnden fick inkomna uppgifter från bokförlaget Natur och Kultur, att de utbetalat 11 127 kr till Wivi L.-T. Taxeringsnämnden upptog detta belopp till beskattning såsom inkomst av royalty men tog inte upp den tidigare nämnda inkomsten av tillfällig förvärvsverksamhet i taxeringen. Wivi L.-T. yrkade i prövningsnämnden att endast 1 127 kr av det från Natur och Kultur nämnda beloppet skulle beskattas. Hon menade att endast denna summa utgjorde royalty för en viss bok, medan de resterande 10 000 kr utgjorde arvode för manuskript till boken ”Faraos blomster”, skriven under vistelsen i Kairo. För vilken där fanns avtal som sade att för de 3000 exemplar av 1: a upplagan skulle arvode utgå på 10 000 kr. Allmänna ombudet ansåg att kontraktet avsåg arvodet som minimiroyalty och därmed skatteskyldighet.

3.3.1 Uttalande från instanser

Prövningsnämnden menade att Wivi L.-T. yrkande utan bifall och bestämde hennes taxering för statlig inkomstskatt till 16 270 kr, samt kommunal inkomstskatt till 15 450 kr.

Kammarrätten fann inget skäl till ändring i prövningsnämndens beslut.

Regeringsrätten menade att beloppet på 10 000 kr utgjort engångsersättning för 1: a upplagan av den tidigare nämnda boken och det inte påverkade att man sedan i nyare upplagor utgick från viss procent av bokpriset. Beloppet gick inte att hänföra till royalty eller inkomst av rörelse. Angående Wivi L.-T. som inte var bosatt i riket under beskattningsåret har inte anses skatteskyldig för den nämnda ersättningen.

⁴⁰ Wiman. B (1988) s. 186 f.

Regeringsrätten finner därmed att ändra Kammarrättens utslag och nedsätta taxeringen för statlig inkomstskatt till 6 270 kr, samt kommunal inkomstskatt till 5 450 kr.

3.3.2 Lag, förarbeten och doktrin

I detta fall har regeringsrätten beskådat om ersättning utgjorde royalty eller ej. Avtalet Wivi L.-T. hade med förlaget tolkade regeringsrätten inte som royalty på grund av ett fast belopp för 1:a upplagan av boken, det senare att 2:a upplagan skulle ersättas med viss procent per såld bok påverkade inte. Enligt regeringsrätten utgjorde engångsbeloppet inte rörelseinkomst. Jag anser att regeringsrättens bedömning är riktig på grund av att engångsbeloppet för 3 000 böcker inte utgick med procent i böckerna eller påverkades av hur många av böckerna man sålde, det var redan ett fast belopp som inte kunde påverkas.

I förarbetena bekräftas att royalty föreligger när ersättning i princip utgår med varierande belopp. Man nämner vidare att omständigheter i royaltyavtal så som fasta minimi- eller maximibelopp inte påverkar ersättningens karaktär av royalty.⁴¹ I detta fallet är det inte fråga om minimi- eller maximibelopp utan en på förhand fastställd avgift, vilken inte kan hänföras till royalty.

Doktrin menar också på att royalty inte föreligger vid engångsbeloppet, utan sker först om nytryck ägde rum och den procentbaserade royaltyersättningen utgår. Man menar vidare på att däremot behöver inte en periodvis utgående avgift vara rörlig och att grunden för den inskränkta skatteskyldigheten är delaktigheten i utbetalaren. Wiman anser att det verkar märkligt att en i fast belopp periodvis utgående avgift kan grunda skatteskyldighet.⁴² I detta fall saknar man anknytning till den svenska rörelsen, och ett engångsbelopp kan inte utgöra en periodvis utgående avgift.

⁴¹ Prop. 1981/82:10 s. 59-60

⁴² Wiman. B (1988) s. 187

3.4 RÅ Ref. 1967:7, Fråga huruvida engångsersättning vid avlösning av en för all framtid utgående royalty utgjort intäkt av rörelse

AB Volvo förpliktade sig i avtal med AB Svenska kullagerfabriken (SKF) att betala royalty på 25 kr för varje såld automobil eller chassi. Avtalet var, på grund av att SKF bidragit till utvecklingen av Volvo: s bilfabrikation, gällande för all framtid. Men enligt överenskommelse år 1959 mellan de båda bolagen skulle royaltyavtalet upphöra att gälla. För att SKF avstod från royaltyersättningen skulle Volvo betala ett engångsbelopp på 20 miljoner kr. I deklarationen för år 1960 tog SKF inte upp den nämnda ersättningen såsom skattepliktig inkomst. Taxeringsnämnden ansåg att bolagets taxeringar skulle höjas med 20 miljoner.

3.4.1 Uttalande från instanser

Mellankommunala prövningsnämnden fann att den uppburna engångsersättningen på 20 miljoner motsvara värdet för all framtid utgående royaltyavgifter och därmed utgöra skattepliktig inkomst för bolaget.

Kammarrätten avgjorde ärendet utifrån att SKF i överenskommelsen av engångsersättningen med likhet till det tidigare avtalet från år 1929 var överensstämmande med bestämmelserna 28 § 1 st 1 p KL och anses därför hänförliga till intäkt av rörelse. Kammarrätten gör ingen ändring i tidigare instans beslut.

Regeringsrätten ger ingen ändring i tidigare instansers beslut med motiveringen att avtalet från 1929 måste betraktas som ett led i SKF: s förvärvsverksamhet med iakttagelse till tiden då Volvo var dotterbolag till SKF, därmed är det som uppburits från avtalet skattepliktig intäkt av rörelse (näringsverksamhet), oavsett om utbetalningarna utgått på en gång eller årliga belopp.

3.4.2 Lag, förarbete och doktrin

Regeringsrätten lägger väsentlighet på att royaltyavtalet utgjorde ett led i SKF: s förvärvsverksamhet och att därav är ersättningen hänförlig till avtalet skattepliktig intäkt av rörelse. Kammarrätten menar också på att engångsbeloppet är hänförligt royaltyavtalet. Jag anser att avlösning av framtida royalty genom ett avlösningsbelopp skall beskattas i enlighet som royalty. Detta på grund av att den utgår för en periodisk royaltybetalning, så det borde inte utgöra någon skillnad.

Förarbetena nämner att royalty kan regleras i efterhand genom engångsbelopp men inte i förväg. Då engångsersättning som löser ut tidigare utgående royalty likställs med royalty och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.⁴³

Muténs kommentar till rättsfallet är, ”att ett avlösningsbelopp avseende en periodisk förpliktelse vid avlösningstidpunkten får samma skattemässiga behandling som ett kapitalbelopp skulle ha fått, vilket vid tidpunkten för den periodiska förpliktelsen utfästade avtalats att utgå i dess ställe”.⁴⁴ Mutén⁴⁵ nämner i en tidigare artikel att vid fall då royalty inte är evig, ”kan ett avlösningsbelopp knappast bedömas på annat sätt än vad som skulle ha gällt för de enskilda royaltybetalningarna”. Wiman⁴⁶ har uppfattningen att SKF delaktigheten i Volvos rörelse inte hade större betydelse, utan det väsentliga i bedömningen var att royaltyavtalet utgjorde led i SKF: s förvärvsverksamhet. Vidare menar han på att alternativt hade det kunnat vara om avtalet oberoende ingick som ett led i SKF: s förvärvsverksamhet utgör en ersättning med viss relation till omsättningens storlek royalty och därmed skattepliktig intäkt av rörelse (näringsverksamhet). Ett engångsbelopp i avlösning på framtida betalningar borde inte beskattas som royalty av anledningen att man inte vet hur många bilar som kommer att säljas.

3.5 RÅ Ref. 1977:27, Inkomst av tillfälligt författarskap genom royalty

Direktör Helge B slöt avtal under år 1971 med Bonniers bokförlag angående en memoarbok. Enligt avtalet gällde att förläggaren betalade efter viss procentsats av varje sålt exemplar. Summan blev 7 000 kr. I sin deklaration tog Helge B upp 3 500 kr, som han fått i förskott utan återbetalningsskyldighet, i inkomstslaget tjänst. Han yrkade avdrag med 13 824 kr avseende kostnader för tryckning av boken.

3.5.1 Uttalande från instanser

Taxeringsnämnden avförde intäkten från beskattning och vägrade avdraget med motiveringen att författarverksamheten var att anse som rörelse (näringsverksamhet).

⁴³ Prop. 2003/04: 126 s. 25

⁴⁴ Mutén. L (1968) s. 210

⁴⁵ Mutén. L (1963) s. 243

⁴⁶ Wiman. B (1988) s. 186

Länsrätten ogillade Helge B: s argumentering genom att intäkterna från boken skulle deklarerars först efter slutgiltig ersättning och då äger Helge B rätt att tillgodoföra sig avdrag för kostnader tillförda intäkten av boken. Därav var taxeringsnämndens beslut rätteligen grundade.

Kammarrätten anser att verksamheten anses utgöra rörelse (näringsverksamhet) och då intäkterna inlöst under 1971 anses rörelsen startat samma år. Helge B ges också berättighet till avdrag. Det blir således avdrag för underskott av rörelse (näringsverksamhet) med (3 500-13 824) 10 324 kr.

Regeringsrätten menar i sin utredning att Helge B inte bedrivit yrkesmässig litterär verksamhet under beskattningsåret och intäkten är därför hänförlig till inkomstslaget tjänst. Detta förhållande ändras inte av att ersättning som utgår är royalty. Helge B är berättigad till avdrag för de utgifter som är hänförliga till förvärvandet av den nämnda intäkten.

3.5.2 Lag, förarbete och doktrin

Regeringsrätten menade att Helge B inte bedrivit yrkesmässigt litterär verksamhet därav ansåg man intäkten var hänförlig till inkomstslaget tjänst. Vid bedömningen spelade det ingen roll att ersättning utgick med viss bestämd procent av priset för varje såld bok. Det skiljer sig mot Kammarrättens bedömning vilka dömde beskattning i näringsverksamhet. Regeringsrätten tolkade Helge B: s bok som en endast tillfällig litterär verksamhet som inte kunde bedömas som yrkesmässig. Jag anser att bedömningen var rätt då det gällde tillfällig verksamhet och kostnaderna var hänförliga till Helge B och inte till förlaget.

I förarbetena har det sedan föreslagit att royaltyersättningen skall kunna beskattas som intäkt av tjänst. Detta blir framförallt tillämpligt på tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet. Förslaget är direkt hänförligt till i ovan redogjorda rättsfallet. En orsak till ändringen är att man vill markera till försäkringsdomstolen att pröva i fråga om t.ex. författarens verksamhet bedrivs yrkesmässigt eller inte, då det endast skall bedömas som intäkt av rörelse

(näringsverksamhet) vid yrkesmässig verksamhet.⁴⁷ Innan bestämmelserna ändrades i förarbetena kunde royaltyn endast hänföras till intäkt av jordbruks- eller annan fastighet och intäkt av rörelse. Detta trots att förslaget till beskattning som intäkt av tjänst föreslogs redan år 1927.⁴⁸

Wiman⁴⁹ nämner att ersättning till författare alltid har kunnat beskattas antingen i inkomstslaget rörelse eller tjänst, och att ändringen till 31 § KL breddar området som tillfälligt bedriven verksamhet kan ge intäkt av tjänst som royalty. Vidare påpekar han att tidigare var ersättning till författare inte royalty och att det var därför som inte diskuterade gränsdragningen mot tillfällig förvärvsverksamhet, trots att tillfällig bedriven författarverksamhet på den tiden hänfördes dit. Wiman nämner också att svårigheter i socialförsäkringshänseende gav behovet att reglerna skulle omfatta royalty också när mottagaren inte uppfyllde rörelsekraven. Innan praxis tillkom genom rättsfallet menade doktrin att en lagändring var tvungen då den tidigare anordningen medförde att man påförde tillfällig författarskap arbetsgivareavgift för rörelse ”där man inte också taxerar vederbörande för inkomst av rörelse”.⁵⁰ Vidare menar Kuylenstierna⁵¹ att orsaken till att tillfälligt författarskap beskattades i näringsverksamhet var på grund av lagstiftning från 1928, där paragraf fastställer ”royalty och dylikt anses såsom intäkt av rörelse”

3.6 Förarbete

I propositionen 1981/82:10 förtydligas vilka fall royaltyersättningar kan behandlas som inkomst av tjänst. Orsaken till förtydligandet är att man vill minska risken för att skattedomstolarna och försäkringsdomstolarna kommer till olika resultat när man bedömer om en inkomst skall hänföras till rörelse eller tjänst.⁵² Förslaget riktar sig mot ersättningar för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar och ändringen skall inte ge någon förändring i förhållande till de gällande reglerna. För ändringen hade inte ordet ”materiella” funnits med i lagtexten. Innan förändringen

⁴⁷ Prop. 1981/82:10 s.60

⁴⁸ Prop. 1928:213 s. 261

⁴⁹ Wiman. B (1988) s. 183

⁵⁰ Kuylenstierna. C (1976) s. 355

⁵¹ Kuylenstierna. C (1976) s. 355

⁵² Prop. 1981/82:10 s. 56

kunde ersättning endast utgöra intäkt av rörelse, om den inte var hänförlig till jordbruksfastighet eller annan fastighet. Men förslaget gjorde att ersättning också kan beskattas som intäkt av tjänst. Detta inträffar om ersättning avser tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller jämförlig verksamhet. Förslaget ger speciellt tydlighet för försäkringsdomstolarna som tidigare generellt behandlat royalty som rörelseintäkt.⁵³

I propositionen diskuterar man också om begreppet royalty. Det sägs att royalty ämnas när ersättning i princip utgår med varierande belopp. I propositionen nämns exempel som per producerad enhet eller i förhållande till en verksamhets omsättning. Att det i royaltyavtalet bestäms fasta minimi- eller maximibelopp påverkar inte ersättningens karaktär som royalty.⁵⁴

I SOU 1999:79 diskuteras också royaltybegreppet. Där nämns precis som i tidigare förarbete att ersättning skall utgå med varierande belopp för att betraktas som royalty. I ett försök till att sammanfatta royalty nämner man en periodiskt utgående ersättning som nyttjaren av en rättighet betalar med vars storlek kan variera med hänsyn till nyttjandegraden.⁵⁵ Kupongskattelagsutredningen föreslog att royalty skulle definieras i enlighet med OECD: s modellavtal, detta hade underlättat samordningen mellan intern rätt och skatteavtalen. Samtidigt som det hade gett ett regelverk som lättare skulle förstås och tillämpas av utländska royaltymottagare.⁵⁶ Det ansågs att definitionen av OECD: s royalty skulle medföra en utvidgning av royalty i förhållande intern svensk rätt, vidare ansåg man det ”tveksamt om någon definition behövdes”⁵⁷. Orsaken till att förslaget kom upp var att förarbetet behandlade en källskatt på royaltybetalningar, med det ledde inte till någon lagstiftning av definitionen.

Propositionen 1999/00:2 förslag gjorde att det genomfördes ombildning av reglerna för royalty och liknande inkomster som tidigare var placerade i KL, efter ombildningen placerades reglerna i IL och återfinns i 13 kap. 11 § IL. Vidare gav det ingen förändring på lagtextens betydelse. Det tyder på att gällande rätten sedan

⁵³ Prop. 1981/82:10 s. 59-60

⁵⁴ Prop. 1981/82:10 s. 59

⁵⁵ SOU 1999:79 s. 194

⁵⁶ SOU 1999:79 s. 194 f.

⁵⁷ SOU 1999:79 s. 213-214

tidigare anses vid förarbetets arbete fortfarande högst väsentligt, då man inte gjorde någon ändring på paragrafen.

I propositionen 2003/04:126 föreslås bestämmelser om ändringar i IL för att genomföra rådets direktiv (2003/49/EG) för ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående företag i olika medlemsländer i EU.

Förarbetets syfte är att räntor och royalties som betalas mellan närstående företag i medlemsstater endast skall beskattas en gång i en medlemsstat. Detta skall uppnås genom att man undantar räntor och royalties från beskattning i den medlemsstat där de uppstår. Förarbetet lede till tidigare presenterade 6a kap. IL⁵⁸.

Vidare i propositionen diskuteras om en definition av royalty men inget beslut fattas. I propositionen nämner man att trots Sverige saknar en definition av begreppet royalty är det uppenbart att vad som avses som royalty inte är densamma som definitionen av royalty i OECD:s modellavtal eller i direktivet. Men det framgår ur diskussionen att orsaken till att det inte blir någon ny skatterättslig definition är att det räcker med de nya bestämmelserna omfattar ”ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas”⁵⁹. Skatteverket förordnar att en definition som ansluter till definitionen som används i direktivet⁶⁰. Skatteverket menar på att detta skulle underlätta en samordning mellan interna bestämmelser och direktivet, samt skatteavtal Sverige ingått med andra stater. Vidare anser Skatteverket att de skilda definitionerna skapar tolknings- och tillämpningsproblem.⁶¹ Men utredning fann det inte lämpligt att definiera royalty i införlivandet av direktivet, detta för att ersättningar som inte över huvud taget var skatteskyldiga skulle undantas från skatteskyldigheten. Man verkställde istället bestämmelserna genom tre krav som skulle uppfyllas, vilka presenteras i kapitel 2.3.1

⁵⁸ Se kapitel 2.3.1

⁵⁹ Prop. 2003/04:126 s. 32

⁶⁰ 2003/49/EG

⁶¹ Prop. 2003/04:126 s. 32

3.7 Analys

Syftet med uppsatsen var att avgöra vilka kriterier som finns för att en betalning skall betraktas som royalty och avgöra vad som ingår i begreppet royalty. För att besvara min frågeställning och därmed uppfylla mitt syfte har jag studerat ett antal rättsfall som behandlar rättsläget för royaltybetalningar. Under uppsatsens gång har jag kommit fram till vissa kriterier som ger royalty.

Framförallt har det blivit tydligt att royalty föreligger när ersättning utgår med ett varierande belopp. Det avgörande är att ersättningen i princip utgår med varierande belopp, t.ex. per såld enhet. Det är givetvis då också klargjort att en på förhand fastställd avgift ej kan hänföras till royalty. Men i praxis, som jag har undersökt, finns ett grännsfall så rör både fast och rörligt belopp. Där fastställdes det att avräkningen av framtida licensavgifter mot ett på förhand fastställt belopp gjorde att bedömningen blev till royalty. Detta trots att förskottsbetalningarna inte krävde återbetalningsskyldighet om licensavgifterna inte nådde upp till det angivna beloppet. Varierande belopp är alltså ett viktigt kriterium för att avgöra en royaltybetalning även om det utgår som avräkning på ett fastställt belopp. Det är också redogjort i praxis att engångsersättningar inte kan betraktas som royalty om det är ett på förhand fastställt belopp. I detta fallet rörde det fast summa för ett antal böcker, utan hänsyn till försäljningen.

Det är också fastställt i undersökt praxis att en engångsersättning som avlösning av royalty likställs med royalty och därmed beskattas i näringsverksamhet. Man menar på att royalty inte är evig och då kan ett avlösningsbelopp knappast bedömas på annat sätt än vad som hade gällt för royaltybetalningarna. Men det finns kritiker till detta som anser att man inte kan avgöra hur stora de framtida royaltybetalningarna skulle ha varit och därför inte kan ge ett riktigt avlösningsbelopp och inte beskattas som royalty.

Beskattningen av royalty var länge endast hänvisad till inkomstslaget näringsverksamhet men i rättsfall som jag valt att undersöka bryter man detta. Det gäller rättsfallet om tillfälligt författarskap, och utfallet blir att man bedömde royaltybetalningar att beskattas i inkomstslaget tjänst. Detta på grund av att man

tolkade verksamheten som tillfällig och det kvittade att ersättningen utgick i royalty. Författarskapet kunde ändå inte betraktas som yrkesmässigt.

En royalty kan med dagens praxis utgå antingen i en eller flera betalningar, det finns olika sätt att utforma royaltyavtalet. Det väsentligaste är dock att man inte fastställer ersättningens totala belopp på förhand för då kan det inte utgöra royalty. Det är väsentligt att veta att tillfällig verksamhet inte betraktas enligt huvudregeln vid beskattning av royalty utan hänförs till inkomstslaget tjänst.

Avsaknaden av en definition av royaltyn gör det svårt för den icke rättslärde att veta vad praxis säger om royalty. Det hade kanske underlättat med en definition av royalty. Men att använda sig av OECD:s royaltydefinition vilken medför att varje slags betalning för nyttjande av viss nämnd tillgång hade klassats som royalty, det hade lett till att även engångsbetalningar hade innefattats av begreppet. Detta hade haft omfattande påverkan på den svenska rättsbedömningen av royalty.

4. OECD

I detta kapitel presenteras först OECD, för att vidare presentera artikel 12 för royalty. Därefter nämns en problemdiskussion om utlandsbetalningar, sedan sker en analys av Sveriges dubbelbeskattningsavtal med olika stater.

4.1 Allmänt om OECD

OECD, eller Organization of Economic Cooperation and Development som förkortning står för, är en organisation på 30 länder som hängivet strävar efter demokratiskt styre och marknadsekonomi⁶². Organisationen arbetar bland annat i frågor för att frigöra de internationella kapitalrörelserna. Mycket av arbetet inom OECD är inriktat mot skattefrågor då organisationen har stort intresse för dubbelbeskattningsavtalsrätten och utvecklingen, därav bildandet av OECD: s Committee on Fiscal Affairs. Denna kommitté bildades 1956 och utför studier av den internationella skatterätten. Deras viktigaste insats är utarbetningen av modellavtal för att undvika dubbelbeskattning.⁶³ OECD har tvåmodellavtal, ett för arvs- och kvarlåtenskapsskatter och ett för inkomst- och förmögenhetsskatter. Det är modellavtalet för inkomst- och förmögenhetsskatter som har central betydelse för dubbelbeskattningsavtalsrätten och därför betecknas det som OECD: s modellavtal i denna uppsats. Modellavtal är ett avtal, som ses som modell för stater som skall ingå avtal med varandra. Men staterna behöver inte använda modellavtalet, det är inte tvingande, utan är en rekommendation från OECD. Trots detta följer medlemsstaterna modellavtalet i stor utsträckning och det har fått mycket stor betydelse.⁶⁴ Detta gör att medlemsstaternas dubbelbeskattningsavtalsrätt kommer närmare varandra och ger även enhetlighet till stater utanför OECD genom avtal med medlemsstater. Detta är syftet med modellavtalet att skapa enhetliga regler.⁶⁵

4.2 OECD: s modellavtal Artikel 12

⁶² http://www.oecd.org/about/0,2337,en_2649_201185_1_1_1_1_1,00.html

⁶³ Lindencrona, G (1994) s. 41

⁶⁴ Lindencrona, G (1994) s. 42

⁶⁵ Pelin, L. (2006) s. 229

I artikel 12 i modellavtalet regleras royalty. Där anges definition av royalty enligt varje slags betalning som mottages som ersättning för nyttjande av eller rättighet till att använda upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk. Man nämner också vad som kan ingå i de tre begreppen. Definitionen täcker upp även betalningar som gjorts på grund av licens och ersättning som person kan bli skyldig till efter olovlig efterbildning eller intrång i en rättighet. Definitionen innefattar dock inte leasingavgifter som behandlas i artikel 7, inkomst av rörelse. Den har tidigare behandlas i royalty artikeln men efter 1992 års version av avtalet har utyrning av industriella tillgångar uteslutits ur definitionen.⁶⁶

Artikel 12 - Royalty

1. Royalty, som härrör från en avtalsslutande stat och vilkens verkliga innehavare har hemvist i den andra staten, beskattas endast i denna andra stat.

2. Med uttrycket "royalty" förstås i denna artikel varje slags betalning som tas emot såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (häri inbegripet biograf film), patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemliga recept eller hemliga tillverkningsmetoder eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

3. Bestämmelserna i p. 1 tillämpas inte, om den som har rätt till royaltyn har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken royaltyn härrör, från där beläget fasta driftställe, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken royaltyn betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7.

4. Då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den som har rätt till royaltyn eller mellan dem båda och annan person royaltybeloppet, med hänsyn till det nyttjande, den rättighet eller den upplysning för vilken royaltyn betalas, överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan utbetalaren och den som har rätt till royaltyn om sådana förbindelser inte förlegat, tillämpas bestämmelserna i denna artikel endast på sistnämnda belopp. I sådant fall beskattas överskjutande belopp enligt lagstiftningen i vardera avtalsslutande staten med iakttagelse av övriga bestämmelser i detta avtal.⁶⁷

⁶⁶ SOU 1999:79 s. 199

⁶⁷ OECD: s modellavtal art. 12 s. 14:18

4.2.1 Första punkten

Här tar man upp huvudregeln för royalty, vilket ger beskattning endast i mottagarens hemvissstat. Genom att första punkten nämner att endast den verkliga innehavaren har rätt till royaltyn, undanröjer man för annan att uppnå fördel genom ett mellanled. Det OECD vill klargöra med detta är att det inte räcker att en person tar emot betalningen i en stat som källstaten har avtal med för att beskattningsrätten skall försvinna.⁶⁸

4.2.2 Andra punkten

Vad som menas med royalty anges i andra punkten. Under begreppet royalty räknas inte royalty eller annan ersättning från fast egendom. Vidare räknas inte heller nyttjande eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång. Sådan uppräknad ersättning beskattas i artikel 6. OECD:s skattekommitté har rekommenderat efter modellavtalets tillkomst att ej ta upp inkomst av leasing av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning till royalty. Leasing inkomster skall behandlas enligt artikel 7.⁶⁹

4.2.3 Tredje punkten

I den tredje punkten av artikeln finns undantag från den tidigare nämnda huvudregeln. Vilken utgår om royalty betalas från en avtalsslutande stat och är hänförlig till fast driftställe som ett företag i utbetalarsstaten har i en annan avtalsslutande stat. Då sker beskattningen som inkomst av rörelse.⁷⁰

4.2.4 Fjärde punkten

I denna punkt ges möjlighet till korrigering av vissa överföringar. Det gäller överföringar som överstiger skäligt belopp, då den överskjutande delen beskattas som den typ av inkomst som den kan ses härleda till.⁷¹

4.3 Problem med utlandsbetalningar genom royalty

⁶⁸ OECD. Kommentrar till artikel 12 1p. s.14: 19

⁶⁹ OECD. Kommentrar till artikel 12 2p. s.14: 19

⁷⁰ Pelin. (2006) s. 251

⁷¹ OECD. Kommentrar till artikel 12 4p. s.14:19

I förarbeten⁷² tas det upp ett problem kring royaltyutbetalningar till utlandet. Problemet innefattas av att möjligheterna till att hävda svenska skatteanspråk på utlandsbetalningarna, då det torde finnas möjligheter för den ohederliga att genom royaltybetalningar till utländska subjekt få igenom vinstöverföringar och liknande utan att det kan kontrolleras av det svenska skatteverket. För kontroll av royaltyutbetalningarna krävs omfattande utredningar, vilket inte är möjligt att göra i en större utsträckning.⁷³ På grund av att det finns begränsat underlag kring royaltyutbetalningar till utlandet går det inte att veta att dessa medvetet används till att göra obehöriga vinstöverföringar, men det anses inte vara osannolikt.⁷⁴

I förarbetena nämns vidare att problemet kan bero på det svenska systemet, då detta nämns som krångligt och kontrollmöjligheterna små. Vilket kan medverka till att de utländska mottagarna svårligen vet vad som åligger dem enligt svensk skattelagstiftning. För att lösa problemet krävs en förändring i systemet och det finns två huvudsakliga vägar att gå antingen att helt avskaffa beskattning på royaltybetalningar till utlandet eller införa en definitiv källskatt på dessa betalningar.⁷⁵

4.4 Undersökning av dubbelbeskattningsavtal

Sverige har många dubbelbeskattningsavtal med andra länder. Avtalen syftar i synnerhet till att bestämma vilken stat som har beskattningsrätten, om det är hemviststaten eller källstaten. Det som jag ska undersöka är hur dubbelbeskattningsavtalen reglerar beskattningen av royaltybetalningar mellan Sverige och den andra staten. Urvalet av länderna som jag skulle undersöka gjordes genom ett strategiskt icke-sannolikhetsurval, på grund av viljan att belysa skillnaden i skatteavtalen. De valda länderna är Amerikas Förenta Stater, Barbados, Cypern, Estland, Egypten, Frankrike, Gambia, Malta, Spanien och Thailand.

⁷² SOU 1999:79, DS 1988:62

⁷³ DS 1988:62 s. 47

⁷⁴ SOU 1999:79 s. 207

⁷⁵ SOU 1999:79 s. 208

Källstat	Avtal	Jämfört med OECD: s modellavtal	Källskatt
Amerikas Förenta Stater	Exempt	Överensstämmer med OECD	Ingen
Barbados	Credit/Exempt	Avvikelse	5%, ingen
Cypern	Exempt	Överensstämmer med OECD	Ingen
Estland	Credit	Avvikelse	5%, 10%
Egypten	Credit	Avvikelse	14%
Frankrike	Exempt	Överensstämmer med OECD	Ingen
Gambia	Credit	Avvikelse	12,5%, 5%
Malta	Exempt	Överensstämmer med OECD	Ingen
Spanien	Credit	Avvikelse	10%
Thailand	Credit	Avvikelse	15%, 20%

Med Amerikas Förenta Stater har Sverige ett exempt-avtal, vilket endast ger hemviststaten rätt till beskattning av royaltyn. Definitionen av begreppet royalty omfattar i likhet med OECD inte leasingavgifter och andra ersättningar för rätten att nyttja lös egendom.⁷⁶

Skatteavtalet med Barbados avviker från OECD: s modellavtal genom man använder sig av båda beskattningsmetoderna, exempt och credit. Källskatten får max utgå med 5 % av bruttobeloppet. Men det finns undantag från källskatten då beskattning endast sker i mottagarlandet, det gäller royalty för nyttjandet av eller rätten att nyttja upphovsrätt till litterär, konstnärlig och vetenskapliga verk.⁷⁷

Med Cypern har Sverige ett exempt-avtal vilket innebär att man endast har beskattning i denna andra stat, mottagarestaten. Men det finns undantag från huvudregeln, då det nämns att royalty från fast egendom eller naturtillgångar beskattas i den stat egendomen är belägen. Men bestämmelserna överensstämmer med OECD: s modellavtal.⁷⁸

I skatteavtalet med Estland frångår Sverige modellavtalet genom att använda sig av avräkningsmetoden credit, vilket ger rätt till beskattning i båda staterna. Källstaten har rätt till beskattning på 5 % av bruttobeloppet avseende betalning för nyttjande av industriell, vetenskaplig och kommersiell utrustning. I de övriga fallen gäller 10 %

⁷⁶ Skatteavtal Amerikas Förenta Stater. s. 29

⁷⁷ Skatteavtal Barbados. s. 25

⁷⁸ Skatteavtal Cypern. s. 45

beskattning.⁷⁹ I avtalet med Estland finns en klausul som gör att om en medlem i OECD skriver avtal med Estland om att räkna bort något ur royalty definitionen skall denna också tas bort från det svenska avtalet. Man kallar detta för, mest gynnad nationsklausul.⁸⁰

I skatteavtalet med Egypten avviker Sverige från OECD, detta genom att man mellan länderna använder sig av credit-avtal med en källskatt på max 14 %.⁸¹ Det undanröjer den höga källskatten som finns i Egypten, 32 %. Definitionen av royalty överensstämmer med OECD: s, och innehåller inte leasingavgifter.

Skatteavtalet med Frankrike visar att det överensstämmer med OECD, både till beskattning och till definition.⁸² Det innebär att artikel 7 i OECD:s modellavtal tillämpas på inkomst genom uthyrning av industriell, kommersiell och vetenskaplig utrustning.

Med Gambia har Sverige även där ett credit-avtal med bestämmelser om att en källskatt på 12,5 % får uttas av källstaten. Men när royalty betalats på grund av patent, hemliga recept, hemliga tillverkningsmetoder eller för upplysningar om erfarenhetsrön får källskatten inte utgå med mer än 5 % av royalty bruttobeloppet.⁸³

Avtalet med Malta följer OECD: s modellavtal i artikel 12 och man använder sig av exempt-avtal.⁸⁴

Det svenska skatteavtalet med Spanien reglerar dubbelbeskattningen genom credit-avtal och källskatten får inte överstiga 10 % av royalty bruttobeloppet⁸⁵. Man använder även ”matching credit” med Spanien, vilket innebär att om spansk skatt efterskänks skall den avräknas mot den svenska skatten som är betald.⁸⁶ I avtalet med Spanien finns en viss del definitioner av royalty som inte stämmer överens med

⁷⁹ Skatteavtal Estland. s. 25

⁸⁰ Skatteavtal Estland. s. 27

⁸¹ Skatteavtal Egypten. s. 27

⁸² Skatteavtal Frankrike. s. 59

⁸³ Skatteavtal Gambia. s. 25

⁸⁴ Skatteavtal Malta. s. 25

⁸⁵ Skatteavtal Spanien. s. 22

⁸⁶ Skatteavtal Spanien. s. 47

svensk rätt, då man i Spanien uppfattar betalning för teknisk assistans som royalty. Det finns skillnader mellan länderna.

I skatteavtalet med Thailand visar att avtalet avviker från OECD:s modellavtal genom regleringen credit-avtal. Källstaten har rätt att max ta 15 % av royalty bruttobeloppet i skatt. I definitionen av royalty nämns överlåtelse av nyttjande eller rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt och liknande verk, samt även att leasingavgifter räknas med i royalty begreppet.⁸⁷ Beträffande Sverige skall eventuellt dubbelbeskattning undvikas genom ”matching credit”, vilket gör att den thailändska skatten avräknas trots att den inte har betalats utan efterskänkts av Thailand. Det skall i dessa fall alltid anses att skatt erlagts med 20 % av royaltyns bruttobelopp.⁸⁸ Denna typ av undanröjande av dubbelbeskattning används främst till utvecklingsländer för att främja dess ekonomiska utveckling.

4.5 Analys

Min andra frågeställning i uppsatsen är att beskriva royaltybeskattningen i Sveriges dubbelbeskattningsavtal med ett antal olika stater. För att besvara frågeställningen har jag studerat ett antal skatteavtal med olika stater. Jag har ej valt staterna slumpmässigt för att kunna belysa skillnaderna som finns i dem olika skatteavtalen. Detta medför att jag inte kan säga något generellt om Sveriges alla skatteavtal, utan bara de länder jag har undersökt.

I undersökningen har jag kunnat konstatera följande.

Det varierar vilken metod man använder för att undanröja dubbelbeskattningen av royalty. Det två huvudsakliga metoderna som Sverige använder är exempt- och credit-avtal. Med några länder använder Sverige i vissa fall en variant på creditmetoden. Den nämnda matching credit som tar hänsyn till efterskänkt skatt. Källskatten som utgår vid creditavtalen varierar mellan länderna. Men skattesatserna varierar i de undersökta länderna mellan 5 % och 20 %. Vissa av länderna har olika skattesatser beroende vad royaltyn kan hänförs ifrån.

⁸⁷ Skatteavtal Thailand. s. 26

⁸⁸ Skatteavtal Thailand. s. 34

Sveriges exempt-avtal är ofta väldigt lika och ger endast beskattning i hemviststaten. Undersökningen visade att ett skatteavtal innehöll båda metoderna, credit och exempt. Det regleras genom att vissa royaltybetalningar hänförliga till vissa nyttjanden inte skall beskattas i källstaten, medan andra skall beskattas.

En orsak till att Sverige avstår från beskattning i vissa skatteavtal, förutom att undanröja dubbelbeskattningen, kan vara att det är svårt att driva in skatt från utländska subjekt om dessa inte äger något i Sverige. Detta ger Sverige hela rätten att beskatta de betalningar som i motsvarande går till Sverige, vilka är lättare att kräva in.

5. Slutsats och avslutande kommentarer

I detta kapitel kommer jag att sammanfatta min uppsats och presentera de slutsatser som jag dragit och därmed försöka besvara min frågeställning.

Vad är kriterierna för royalty och vad ingår i begreppet royalty? Hur ser beskattningen av royalty ut i Sveriges dubbelbeskattningsavtal med olika stater? Lagtexten säger inte mycket för att hjälpa till att svara på frågan. Men efter analyserna i kap 3 och 4, kan jag dra följande slutsatser och försöka ge ett sammanfattande svar på mina frågeställningar. Jag kan säga att ett av de grundläggande kriterierna för royalty är att betalningen skall utgå med ett varierande belopp som påverkas av relation till omsättning eller andel i producerad/såld produkt. Detta gör att man kan betala en royalty i efterhand men inte förhand. Ett annat kriterium är att det går att avlösa en royalty genom att betala en motsvarande framtida summa. Detta beskattas på samma sätt som royalty.

Tillfällig verksamhet är angiven i lagtext att det skall beskattas i inkomstslaget tjänst. Det är alltså inte självklart att royalty skall ge en viss beskattning utan det finns en lättnad. Lättnaden tillfaller de fall där man kan påvisa tillfällig verksamhet.

Jag kan endast besvara den andra frågeställningen rörande beskattning av royalty i svenska dubbelbeskattningsavtal utifrån de avtal som jag undersökt. Det som presenteras rörande dubbelbeskattningsavtalen gäller därför endast för de undersökta ländernas skatteavtal med Sverige. Undersökningen visade att det är ofta väl utvecklade länder eller industriländer som använder sig av exempt-avtal, medan fattigare länder i större utsträckning behåller en del av beskattningen i landet genom credit-avtal. I Sveriges utlandsbeskattning använder man sig utav dubbelbeskattningsavtal för att undanröja dubbelbeskattningen på royaltybetalningar. Definitionen av royalty görs i OECD: s modellavtal och följs i många av avtalen. Men det finns undantag som gör att i vissa avtal infaller även leasingavgifter som royalty. I Sverige har man fört diskussionen att definiera royalty i interna rätten, men trots förslag har man inte beslutat det. Det hanteras i ett förarbete huruvida OECD: s

definition skulle införlivas i svensk rätt. Detta hade givit en enhetlig definition och hade blivit enklare för utlandsbolag att uppfatta lagstiftningen.

Jag anser att det hade blivit en tydligare och enklare lagstiftning med en definition av royalty. Men anser samtidigt att det inte behövs just nu, då de flesta internationella betalningarna av royalty är hanterade i respektive skatteavtal. Det är precis skillnaden i definition av royalty mellan skatteavtalen som gör att de klassas olika, och dessa skillnader hade funnits kvar även om Sverige definierat royalty.

Litteraturförteckning

1. Lagstiftning

Inkomstskattelag (1999:1229) (IL).

Kommunalskattelag (1928:370) (KL).

Rådets direktiv (2003/49/EG)

2. Kommittébetänkande

SOU 1999: 79 Utredning betänkande källskatt på utdelning och royalty till begränsat skatteskyldiga.

DS 1988:62 Beskattning av royalty från Sverige

3. Propositioner

1928:213 Kommunalskattelagen

1981/82:10 Förslag till ändring i Kommunalskattelagen

1999/00: 2 (Del 2) Inkomstskattelagen

2003/04: 126 Undantag från skatteskyldighet för vissa ersättningar i form av royalty

4. Övriga citerad litteratur

Andersson, M. Enérus, A. och Tivéus, U. (2005). Inkomstskattelagen – En kommentar. Del 1 5 u. Stockholm: Nordstedts juridik (Andersson, Mari. et al (2005)

Bergmann, E. Köhlmark, A. (2004). Internationell skattehandboken 5 u. Stockholm: Nordstedts juridik

Finna Rätt –Juristens källmaterial och arbetsmetoder. (2006) 9 u. Stockholm: Nordstedts juridik

Kuylenskierna, C. (1976). Utgör royalty på grund av författarskap vid beskattningen inkomst av rörelse? Svensk skattetidning. S. 342 f.

Lindencrona, G. (1994). Dubbelbeskattningsavtal. 1 u. Stockholm: Juristförlaget

Mutén, L. (1968). Volvo-SKF-målet. Skattenytt nr 6.

Mutén, L. (1963). Om bolagsbildning och mycket mera. Svensk skattetidning. S.244 f.

OECD: s modellavtal (2003)

Peczenik, A. (1995). Juridikens teori och metod 1 u. Stockholm: Nordstedts juridik.

Pelin, L. (2006). Internationell skatterätt 4 u. Lund: Prose

Wiman, B. (1988) Studier i Skatterätt tillägnande Nils Mattsson på femtioårsdagen. Uppsala: Iustus förlag.

5. Dubbelbeskattningsavtal

Skatteavtalen är hämtade från:

<http://www.skatteverket.se/skatter/internationellt/main.4.18e1b10334ebe8bc80004942.html>

Skatteavtal Amerikas förenta stater. (1994). Riksskatteverket
Skatteavtal Barbados. (1991) RSV 360 – 052 utgåva 1. Riksskatteverket
Skatteavtal Cypern.(1988) RSV 360 – 196 utgåva 1. Skatteförvaltningen
Skatteavtal Estland. (1993) RSV 360 – 223 utgåva 1. Skatteförvaltningen
Skatteavtal Egypten. (1994) RSV 260 – 818 utgåva 1. Riksskatteverket
Skatteavtal Frankrike. (1990) RSV 360 – 250 utgåva 1. Skatteförvaltningen
Skatteavtal Gambia. (1993) RSV 360 – 270 utgåva 1. Skatteförvaltningen
Skatteavtal Malta. (1995) RSV 360 – 470 utgåva 1. Riksskatteverket
Skatteavtal Spanien. (1976) RSV 360 – 724 utgåva 1. Skatteförvaltningen
Skatteavtal Thailand. (1988) RSV 360 – 764 utgåva 1. Riksskatteverket

6. Rättsfall

RÅ 1947 ref. 34

RÅ 1958 ref. 48

RÅ 1967 ref. 7

RÅ 1977 ref. 27

7. Källa från Internet

http://www.oecd.org/about/0,2337,en_2649_201185_1_1_1_1_1,00.html