

Regeringens proposition 1995/96:121

Prop. 1995/96:121

Vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal

Prop.
1995/96:121

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 21 december 1995

Ingvar Carlsson

Göran Persson
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att en lag med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal införs. På grund av den stora osäkerhet om rättsläget och möjligheten till skatteundandraganden som numera föreligger då dubbelbeskattningsavtal är tillämpligt föreslås de nya bestämmelserna enligt 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen bli tillämpliga på inkomst som förvärfvas efter utgången av 1995 och på förmögenhet som taxeras vid 1996 års taxering eller senare.

Innehållsförteckning

Prop. 1995/96:121

1	Förslag till riksdagsbeslut	3
2	Lagtext	4
2.1	Förslag till lag med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal	4
2.2	Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:570)	5
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	7
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:1850) om upphävande av lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt	10
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	11
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	13
3	Ärendet och dess beredning	14
4	Bakgrund	15
5	Förhållandet mellan bestämmelser i författningar om dubbelbeskattningsavtal och annan skattelagstiftning	16
5.1	Inledning	16
5.2	Förslag till åtgärder	17
5.3	Vissa följdändringar	19
6	Författningskommentar	20
6.1	Lag med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal	20
Bilaga 1	Lagrådsremissens lagförslag	22
Bilaga 2	Lagrådets yttrande	32
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 21 december 1995	36

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 1995/96:121

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal,
2. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
3. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
4. lag om ändring i lagen (1991:1850) om upphävande av lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt,
5. lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
6. lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

2 Lagtext

Prop. 1995/96:121

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal

Härigenom föreskrivs följande.

Ett dubbelbeskattningsavtals bestämmelser om hemvist, definitioner, uppdelning i olika typer av inkomster respektive förmögenhetstillgångar och övriga bestämmelser som rör beskattningsanspråk mot en fysisk eller juridisk person skall användas endast vid tillämpningen av avtalets regler om och i vilken utsträckning var och en av de avtalsslutande staterna får beskatta inkomst respektive förmögenhetstillgångar, om hur internationell dubbelbeskattning skall undanröjas och om förbud mot diskriminering. Om bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal inte hindrar att en viss inkomst eller förmögenhetstillgång helt eller delvis beskattas i Sverige, skall beskattning i den delen ske enligt svensk lag med bortseende från avtalet.

Den lag träder i kraft den 1 april 1996 och tillämpas första gången på inkomst som taxeras vid 1997 års taxering och på förmögenhet som taxeras vid 1996 års taxering. För beskattningsår som påbörjas före den 1 januari 1996 skall dock äldre bestämmelser tillämpas på inkomst som hänför sig till tid före den 1 januari 1996. Såvitt avser arvsskatt och gåvoskatt tillämpas lagen i de fall då skattskyldigheten inträtt efter ikraftträdandet.

2.2 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Prop. 1995/96:121

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)¹ dels att 72 och 73 §§ skall upphöra att gälla, dels att 53 § 1 mom. samt 71 och 74 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Förslagen lydelse

53 §

1 mom.² Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger *så framt* ej annat *föreskrives* i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs:

1 mom. Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger *om ej* annat *föreskrivs* i denna lag:

a) fysisk person:

för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:

för all inkomst, som förvärvats inom eller utom riket; samt

för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:

för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket;

för inkomst av näringsverksamhet som utgör intäkt när egendom som avses i 26 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus här i riket övergår till privatbostad eller avyttras;

för inkomst vid avyttring dels av aktier och andelar i andra svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar än sådana som avses i 2 § 7 mom. lagen om statlig inkomstskatt, dels av konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som utgitts av svenska aktiebolag, dels av sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avser rätt till nyttekning eller köp av aktie och blivit utfästa i förening med skuldebrev och dels optioner och terminer som avser något av nu nämnda finansiella instrument, om överlåtarens vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedd haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;

för återfört avdrag för egnavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, för egnavgifter som har fallit bort i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt för avgifter som avses i 46 § 2 mom. första stycket 3 och som satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och dessa hänför sig till näringsverksamhet;

¹ Senaste lydelse av
72 § 2 mom. 1974:769
72 § 3 mom. 1974:769

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Prop. 1995/96:121

73 § 1986:1113.

² Senaste lydelse 1994:487.

b) dödsbo:

för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket.

(Se vidare anvisningarna.)

71 §³

Skatt, som enligt bestämmelserna i 56 § och 72 § i mom. utgöres för gemensamt kommunalt ändamål, skall användas till utjämnning av skattetrycket mellan olika kommuner eller andra menigheter emellan.

Skatt, som enligt bestämmelserna i 56 § tas ut för gemensamt kommunalt ändamål, skall användas till utjämnning av skattetrycket mellan olika kommuner eller andra menigheter.

74 §⁴

Skall, på grund av överenskomelse eller beslut som avses i 72 eller 73 §, intäkt, som är skattepliktig enligt denna lag, inte beskattas här i riket, medges inte heller avdrag för kostnader som är hänförliga till intäkten.

Skall på grund av bestämmelse i avtal om undvikande av dubbelbeskattning, intäkt, som är skattepliktig enligt denna lag, inte beskattas här i landet, medges inte heller avdrag för kostnader som är hänförliga till intäkten.

Denna lag träder i kraft den 1 april 1996 och tillämpas första gången vid 1997 års taxering. För beskattningsår som påbörjas före den 1 januari 1996 skall dock äldre bestämmelser tillämpas på inkomst som hänförs till tid före den 1 januari 1996.

³ Senaste lydelse 1986:1113.

⁴ Senaste lydelse 1986:465.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Prop. 1995/96:121

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹

dels att 20 § skall upphöra att gälla,

dels att 6 § 1 mom. och 22 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §

1 mom.² Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger, *såframt* om ej annat föreskrivs i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av *överensskommelse eller* beslut, varom i 20 och 21 §§ sägs:

a) fysisk person:

för tid under vilken han varit bosatt här i riket:

för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket; samt

för tid under vilken han ej varit bosatt här i riket:

för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställs här i riket;

för inkomst av näringsverksamhet som utgör intäkt när egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket övergår till privatbostad eller avyttras;

för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar;

för löpande inkomster som hänför sig till privatbostadsfastighet och privatbostad här i riket;

för vinst vid avyttring av fastighet här i riket eller av egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

för vinst vid avyttring dels av aktier och andelar i andra svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar än sådana som avses i 2 § 7 mom., dels av konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som utgivits av svenska aktiebolag, dels av sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avser rätt till nytteekning eller köp av aktie och blivit utfästa i förening med skuldebrev och dels optioner och terminer som avser något av nu nämnda finansilla instrument, om

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770
20 § 1 mom. 1974:770
20 § 2 mom. 1986:508
20 § 3 mom. 1974:770.

² Senaste lydelse 1994:1861.

överlåtaren vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;

för återfört avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, för egenavgifter som har fallit bort i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt för avgifter som avses i 46 § 2 mom. första stycket 3 kommunalskattelagen (1928:370) och som har satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och dessa hänför sig till näringsverksamhet;

b) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samfund, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet;

för all inkomst, som av dem här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

c) utländska bolag:

för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställce här i riket;

för inkomst av näringsverksamhet vid avyttring av egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

för slutlig skatt eller tillkommande skatt, som fallit bort, i den mån avdrag därför av bolaget åtnjuts vid tidigare års taxeringar; samt

för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar;

d) andra utländska juridiska personer än utländska bolag:

för inkomst som anges under c med avdrag för delägarrens inkomst som avses i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

I fråga om vad som avses med fast driftställce gäller vad som sägs i punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

I fråga om sådan realisationsvinst som avses i 23 § andra stycket lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, skall med ordet avyttring i första stycket a näst sista ledet förstås avyttring eller överlåtelse genom arv, testament, bodelning eller gåva av mottagen andel i det förvärvande bolaget eller, i fall som avses i tredje stycket den nämnda paragrafen, vederlagsandel som avses där.

22 §³

Skall, på grund av *överenskom-
melse* eller beslut som avses i 20
eller 21 §, intäkt, som är skatte-
pliktig enligt denna lag, inte be-
skattas här i *riket*, medges inte
heller avdrag för kostnader som
är hänförliga till intäkten. Detta
gäller dock inte i fråga om
utdelning från utländskt bolag till
svenskt företag i fall då
utdelningen skulle ha varit
undantagen från beskattning om
båda företagen varit svenska.

Skall på grund av *bestämmelse
i avtal om undvikande av
dubbelbeskattning* eller beslut
som avses i 21 §, intäkt, som är
skattepliktig enligt denna lag, inte
beskattas här i *landet*, medges
inte heller avdrag för kostnader
som är hänförliga till intäkten.
Detta gäller dock inte i fråga om
utdelning från utländskt bolag till
svenskt företag i fall då
utdelningen skulle ha varit
undantagen från beskattning om
båda företagen varit svenska.

Den här lag trädde i kraft den 1 april 1996 och tillämpas första gången
vid 1997 års taxering. För beskattningsår som påbörjas före den 1
januari 1996 skall dock äldre bestämmelser tillämpas på inkomst som
hänförs till tid före den 1 januari 1996.

³ Senaste lydelse 1994:1859.

2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:1850) om upphävande av lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt

Prop. 1995/96:121

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1991:1850) om upphävande av lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt¹

dels att lagen skall ha följande lydelse,

dels att det i övergångsbestämmelserna skall införas en ny punkt, 7, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Enligt riksdagens beslut föreskrivs att lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt skall upphöra att gälla vid utgången av år 1991. Den upphävda lagen tillämpas dock alljämt vid 1997 och tidigare års taxeringar. Vid 1992–1997 års taxeringar tillämpas den upphävda lagen med de ändringar som framgår av punkterna 1–6 nedan.

Föreslagen lydelse

Enligt riksdagens beslut föreskrivs att lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt skall upphöra att gälla vid utgången av år 1991. Den upphävda lagen tillämpas dock alljämt vid 1997 och tidigare års taxeringar. Vid 1992–1997 års taxeringar tillämpas den upphävda lagen med de ändringar som framgår av punkterna 1–7 nedan.

7. Föreskrifterna i 20 § skall inte gälla. Detsamma gäller hänvisningen till dessa föreskrifter i 6 § 1 mom.

Den här lag träder i kraft den 1 april 1996. Den nya punkten 7 tillämpas första gången vid 1996 års taxering.

¹ Lagen omtryckt 1994:1897.
Lydelse enligt prop. 1995/96:97.

2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Prop. 1995/96:121

Härigenom föreskrivs att 6 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Förslagen lydelse

6 §

Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatt person för:

1. avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, om

a) mottagaren av inkomsten vistas här i riket, under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt inte överstiger 185 dagar under en tolv-månadersperiod, och

b) ersättningen betalas av arbetsgivare, som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar, samt

c) ersättningen inte belastar fast driftställe, som arbetsgivaren har här i riket;

2. ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalas av arbetsgivare för kostnad

a) för resa till respektive från Sverige vid anställningens början respektive slut och

b) för logi för den tid under vilken arbetet utförts i Sverige;

3. ersättning som sådan person i sin egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person uppburit i samband med förrättning i Sverige och som betalas av bolaget eller den juridiska personen för kostnad

a) för resa till respektive från förrättningen och

b) för logi i samband med förrättningen;

4. sådan inkomst för vilken avgift enligt lagen (1908:128 s. 1) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall betalas eller beträffande vilken befrielse från sådan avgift skall medges enligt särskilt stadgande i samma lag eller för sådan inkomst för vilken skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. skall betalas;

5. avlöning eller därmed jämförlig förmån eller pension, som utgått på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, om mottagaren är medborgare i anställningslandet och anställdt av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsvärksamhet (lokalanställd);

6. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av överenskommelse eller beslut som avses i 72 § kom-

6. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av överenskommelse i dubbelbeskattningsavtal.

munalskattelagen (1928:370).

Prop. 1995/96:121

Denne lag trädur i kraft den 1 april 1996 och tillämpas på inkomst som uppbärs efter utgången av 1995.

2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Prop. 1995/96:121

Härigenom föreskrivs att 8 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Förslagen lydelse

8 §

Från skatteplikt enligt denna lag undantas

1. frivilliga betalningar som gatamusikanter och liknande får,
2. inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe i Sverige,
3. inkomst av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar,
4. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av överenskommelse eller beslut som avses i 72 § kom-
munalskattelagen (1928:370),
4. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av beslut stämmelse i dubbelbeskattningsavtal,
5. vederlag för nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med inkomsternas förvärvande eller för styrkta kostnader härför,
6. ersättning i annan form än kontanter och därmed likställt vederlag, om det sammanlagda värdet från en utbetalar under en redovisningsperiod uppgår till högst 0,05 basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, avrundat till närmaste hundratal kronor.

Vid tillämpning av första stycket 3 skall ersättning från ljudradio eller television anses som inkomst av royalty eller periodvis utgående avgift till den del den inte avser förstagångssändning från sändare här i riket.

Denna lag träder i kraft den 1 april 1996 och tillämpas på inkomst som uppbärs efter utgången av 1995.

3 Ärendet och dess beredning

Prop. 1995/96:121

I en den 22 november 1995 avkunnad dom (mål nr 3942-1992) har Regeringsrättens majoritet funnit att en fysisk person som haft väsentlig anknytning till Sverige och därigenom enligt punkt 1 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, varit bosatt här i landet och därför oinskränkt skattskyldig, men som enligt ett dubbelbeskattningsavtal ansetts ha hemvist i annan avtalslutande stat, inte har kunnat beskattas i Sverige för en inkomst som betalats från Sverige och som enligt Regeringsrättens uppfattning enligt avtalet utgjorde ränta, trots att källstaten enligt avtalet fick beskatta ränta härrörande därifrån med högst 15 % av räntans bruttolopp.

Denna dom har skapat stor osäkerhet om rättsläget. Det går inte att med någon större säkerhet ange exakt vilka konsekvenser domen kan medföra. En konsekvens skulle kunna bli att gjorda åtaganden i dubbelbeskattningsavtal får en helt annan innebörd än den avsedda vilket skulle kunna medföra ett bortfall av skatteintäkter i vidare mån än vad som följer av bestämmelserna i avtalet.

En i Sverige oinskränkt skattskyldig fysisk person får enligt 3 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SLL, göra avdrag för ränteutgifter även om dessa inte utgör omkostnader för intäkternas förvärvande och enligt 46 § 2 mom. KL göra vissa allmänna avdrag för t.ex. periodiskt understöd och avgift för annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring. Motsvarande avdrag får inte göras av fysisk person som inte är oinskränkt skattskyldig i Sverige. En fysisk person som är oinskränkt skattskyldig i Sverige enligt reglerna i KL och SLL men som enligt ett dubbelbeskattningsavtal anses ha hemvist i annan avtalslutande stat bör inte av denna anledning förlora rätten till nämnda avdrag. Detta är ytterligare en möjlig konsekvens av Regeringsrättens dom.

Denna osäkerhet nödvändiggör ett snabbt lagstiftningsingripande. Ett förslag till lagstiftning har därför upprättats inom Finansdepartementet.

Synpunkter på lagförslaget har under hand inhämtats från Riksskatteverket.

Den angivna osäkerheten om rättsläget och den möjlighet till skatteundandragande – hur stort detta undandragande kan bli, är emellertid beroende på hur Regeringsrättens dom skall tolkas – som en tillämpning av bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal kan resultera i är inte godtagbar. Ett klarläggande bör göras genom att berörd lagstiftning ändras. Enligt regeringens mening föreligger på grund av möjligheten till skatteundandragande särskilda skäl att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen låta de nya reglerna tillämpas på inkomst som förvärvas efter utgången av 1995 och på förmögenhet som taxeras vid 1996 års taxering eller senare.

Regeringen beslutade den 7 december 1995 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 1*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 2*. Regeringen har i allt väsentligt följt Lagrådets förslag. Endast smärre redaktionella ändringar har skett.

4 Bakgrund

Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal avseende skatt på inkomst (och i vissa fall förmögenhet) med ett sjuttiofem statler. Vidare har Sverige ingått cirka 15 dubbelbeskattningsavtal avseende arvsskatt. I dubbelbeskattningsavtalen har vårt beskattningsanspråk beträffande vissa inkomster och förmögenhetstillgångar (i det följande bortses från förmögenhets- och arvsbeskattningen såvida inte dessa särskilt kommenteras), såsom det kommit till uttryck i annan skattelagstiftning, helt eller delvis eftergivits i avsikt att undanröja internationell dubbelbeskattning.

Dessa eftergifter av skatt görs både beträffande i Sverige hemmahörande personer som förvärvat inkomst från den andra avtalsstaten och beträffande personer hemmahörande i den andra staten som förvärvat inkomst från Sverige. Fördelningen av beskattningsrätten mellan staterna sker genom att en stat utpekats som "hemviststat" och, i de flesta fall, en stat utpekats som "källstat". I vissa fall härrör emellertid en inkomst från en tredje stat varför någon särskild källstat inte pekats ut. Denna uppdelning i hemviststat och källstat är av rent avtalsteknisk natur och görs därför att avtalens systematik bygger på att en stats åtagande att begränsa sitt skatteanspråk avseende en viss inkomst avgörs av var den skattskyldige vid tillämpningen av avtalet skall anses ha hemvist resp. från vilken stat en viss inkomst skall anses härröra.

I många fall behåller Sverige som källstat helt eller delvis beskattningsrätten till en inkomst som förvärvats av person som vid tillämpningen av avtalet skall anses ha hemvist i den andra staten. I de fall då denna beskattningsrätt endast delvis kvarstår förskriver avtalen regelmässigt att källstatens rätt att beskatta är begränsad till en viss procent av inkomstens bruttolopp. Kopplingen till bruttoloppet görs därför att detta belopp oftast är lätt att fastställa och skiljer sig normalt sett inte åt beroende på vilken av de två staterna som beräknar beloppets storlek, så som t.ex. ofta är fallet då ett nettobelopp skall fastställas.

Hur beräkningen av skattens storlek görs i källstaten saknar emellertid betydelse. Regelmässigt förskrivs i avtal, och anges också i OECD:s (Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling) modellavtal, att beskattningen skall ske "enligt lagstiftningen i denna stat" (se t.ex. artikel 11 punkt 2 i OECD:s modellavtal).

I punkt 9 i kommentaren till artikel 11 i OECD:s modellavtal be- Prop. 1995/96:121
träffande denna fråga anges följande.

Punkten anger inte hur beskattning skall ske i källstaten. Den lämnar alltså denna stat fritt att tillämpa sin egen lagstiftning och då särskilt att ta ut skatten antingen genom avdrag vid källan eller genom särskild taxering. Frågor om förfarandet behandlas inte i denna artikel. Varje stat bör kunna tillämpa det förfarande som föreskrivs i dess egen lagstiftning.

Prop. 1995/96:121

5 Förhållandet mellan bestämmelser i författningar om dubbelbeskattningsavtal och annan skattelagstiftning

5.1 Inledning

Ett dubbelbeskattningsavtals primära syfte är att fördela beskattningsrätten till olika inkomster (och i vissa fall förmögenhetstillgångar) mellan de avtalsslutande staterna. Systematiken i avtalet vid denna fördelning bygger, som tidigare nämnts, på att en stat utpekats som hemviststat och den andra oftast utpekats som källstat (situsstat). Vid fastställandet av denna fördelning av beskattningsrätten enligt avtalets olika artiklar används ett antal termer och uttryck som i flera fall definieras i avtalet för att uttryckligen användas "vid tillämpningen av detta avtal". Om dessa termer eller uttryck över huvud taget existerar i de två staternas interna lagstiftning kan de ha en helt annan och helt olika innebörd i dessa stater.

Uttrycket "hemvist" definieras regelmässigt i dubbelbeskattningsavtal (vanligen i artikel 4). Denna definition gäller enligt ordalydelsen "vid tillämpningen av detta avtal". Även andra uttryck definieras i dubbelbeskattningsavtal. Detta sker beträffande inkomst- och förmögenhetsskattavtal vanligen *dels* i artikel 3, "Allmänna definitioner, där uttryck som "person", "bolag", "internationell trafik", "medborgare" etc. brukar definieras, *dels* i de artiklar som reglerar en viss fråga eller en viss typ av inkomst, t.ex. uttrycket "fast driftställe" i artikel 5, "utdelning" i artikel 10, "ränta" i artikel 11 och "royalty" i artikel 12. Gemensamt för alla dessa definitioner är att de gäller endast vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet eller i vissa fall enbart vid tillämpningen av en enskild artikel i avtalet. Inte i något fall är avsikten att definitionen av ett uttryck i ett dubbelbeskattningsavtal skall få genomslag vid tillämpning av intern lagstiftning i övrigt.

Definitionerna av uttrycken "utdelning" och "ränta" kan tjäna som exempel. Ofta är källstatens beskattningsrätt till en viss inkomst annorlunda om inkomsten vid tillämpningen av avtalet skall anses som utdelning i stället för t.ex. ränta. I avtal som följer OECDE:s modellavtal får källstaten beskatta en utdelning som upp bärs av en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten med 5 eller 15 % av utdelningens bruttobelopp, beroende på storleken på mottagarens

innehav i det utdelande bolaget, medan inkomsten får beskattas med högst 10 % av bruttobetalningen om den vid tillämpningen av avtalet skall anses som ränta.

Vid bestämmandet av det högsta belopp varmed beskattningen får ske i källstaten är således definitionerna av uttrycken "utdelning" och "ränta" helt avgörande. Hur beskattningsanspråket fastställs i intern lagstiftning saknar därmot i detta sammanhang helt betydelse.

Vid antagandet att inkomsten enligt dubbelbeskattningsavtalet utgör ränta är alltså beskattningsrätten i Sverige som källstat begränsad till högst 10 % av inkomstens bruttobelopp. Prövningen huruvida ett svenskt beskattningsanspråk över huvud taget föreligger beträffande denna inkomst skall göras med utgångspunkt i andra skatteförfattningar än författningar om dubbelbeskattningsavtal. Både av artikel 10 och artikel 11 framgår att beskattningen i den stat som enligt avtalet är utpekad som källstat skall ske "enligt lagstiftningen i denna stat". Hur denna stat internt enligt sin egen lagstiftning väljer att beskatta en viss inkomst eller definiera olika uttryck och begrepp påverkas inte av ett dubbelbeskattningsavtals regler. Om den skattskyldige är oinskränkt skattskyldig enligt reglerna i RL och SLL, t.ex. därför att han anses ha väsentlig anknytning hit, skall han således så förbli oavsett förekomsten av ett dubbelbeskattningsavtal och oavsett var han enligt avtalet skall anses ha hemvist. Han är då naturligtvis bibehållen rätten till avdrag för ränteutgifter enligt 3 § 2 mom. SLL. Om Sveriges beskattningsanspråk såvitt avser denna ränteinkomst enligt intern skattelagstiftning uppgår till högst 10 % av räntans bruttobelopp – t.ex. beroende på stora avdragsgilla realisationsförluster – medan därmed inte förekomsten av dubbelbeskattningsavtal någon förändring av den svenska beskattningen. Om därmot Sveriges beskattningsanspråk avseende räntan enligt intern lagstiftning uppgår till mer än 10 % av räntans bruttobelopp måste svensk skatt på räntan sättas ned till ett belopp motsvarande just 10 % av bruttobeloppet.

5.2 Förslag till åtgärder

Regeringens förslag: En lag med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal införs. Lagen avser att reglera förhållandet mellan bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal och bestämmelser i andra skatteförfattningar.

Skälen för regeringens förslag: På grund av den uppkomna osäkerheten är det angeläget att förhållandet mellan reglerna i författningar om dubbelbeskattningsavtal och reglerna i övriga skatteförfattningar (de interna reglerna) fastställs. Bestämmelserna bör tas in i en särskild lag.

Åtaganden i dubbelbeskattningsavtal innebär att beskattningen av viss inkomst eller förmögenhet skall lindras eller helt efterges. Avtalens regler om förbud mot diskriminering uppställer också krav på likabehandling. I övrigt saknas anledning att förkomsten av ett dubbelbeskattningsavtal skall påverka tillämpningen av de interna reglerna. Förslaget innebär därför följande. Definitionerna och uppdelningen i olika typer av inkomst resp. tillgångar i avtalet, skall endast användas för att med tillämpning av avtalets regler fastställa om och i vilken utsträckning Sverige får beskatta viss inkomst eller förmögenhet, om och i så fall hur Sverige enligt avtalet skall undanröja dubbelbeskattning samt om avtalets regler om förbud mot diskriminering skall påverka den svenska beskattningen.

Avtalens begrepp skall med andra ord inte påverka tillämpningen av de interna reglerna. Frågan om en person skall anses skatterättsligt bosatt eller hemmahörande i Sverige skall avgöras utan beaktande av dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser. På samma sätt skall avtalets uppdelning av inkomster inte påverka de interna reglernas uppdelning av inkomster i olika inkomstslag. Detsamma gäller givetvis beträffande avtalets uppdelning av tillgångar i olika slag av tillgångar. Beskattningen i Sverige skall ske enligt den ordning och på det sätt som föreskrivs i de interna reglerna. Förslaget innebär enligt avtalet att lindra eller efterge beskattningen av viss inkomst eller förmögenhet skall dock detta åtagande iaktas vid bestämmandet av den skatt som skall debiteras. Vid tillämpning av undantagandemetoden skall därvid enligt reglerna i vissa författningar om dubbelbeskattningsavtal detta ske genom att viss inkomst eller viss tillgång inte skall medtas vid fastställandet av beskattningsbar inkomst resp. beskattningsbar förmögenhet. I andra fall skall denna metod användas så att den svenska skatt som belöper på den undantagna inkomsten eller tillgången skall fastställas genom proportionering. Den beräknade svenska skatten sätts i detta fall ned med den del av den svenska skatten som fastställts belöpa på den undantagna inkomsten eller tillgången (s.k. alternativ exempt). Vid tillämpning av avräkningsmetoden nedsätts den beräknade svenska skatten med hänsyn till erlagd utländsk skatt. Enligt avtalens regler skall den beräknade svenska skatten i vissa fall begränsas till viss procent av en betalnings bruttobelopp. Tillämpningen av ett avtals regler om förbud mot diskriminering kan också resultera i att svensk skatt skall utgå med lägre belopp än vad som annars hade varit fallet. Reglerna kan också innebära krav på beskattningens form både beträffande underlaget för beskattningen och sättet för taxeringen.

Förhållandet mellan bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal och annan skattelagstiftning kan lämpligen beläggas med två exempel. I dessa exempel antas att dubbelbeskattningsavtalet är utformat enligt OECD:s modellavtal för inkomst- och förmögenhetsskatt utom såvitt avser definitionerna av uttrycken "utdelning" och "ränta". Detta innebär att källskatt på ränta får uppgå till högst 10 % av räntans bruttobelopp och källskatt på utdelning får uppgå till högst 15 % av

utdelningens bruttolöpp.

Exempel 1. En fysisk person som har väsentlig anknytning till Sverige enligt bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL och som därigenom är oinskränkt skattskyldig här i landet har hemvist i annan avtalsslutande stat vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet. Han antas vara skattemässigt bosatt i den andra staten enligt dess interna regler och också ha sitt "centrum för levnadsintressen" i denna andra stat enligt artikel 4 punkt 2 a) i dubbelbeskattningsavtalet. Han uppbär 100 000 kr i räntekomster från Sverige och har haft ränteutgifter uppgående till 10 000 kr. I övrigt har han bara inkomst av tjänst i utlandet som är undantagen från beskattning i Sverige enligt den s.k. sexmånadersregeln i 54 § första stycket f KL. Han taxeras enligt SLL i inkomstslaget kapital för 90 000 kr. Skatt, före tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet, uppgår till 27 000 kr. Flera denna skatt belöper på räntetäkten. Enligt reglerna i avtalet är emellertid Sveriges rätt att beskatta räntekomsten inskränkt till 10 % av räntans bruttolöpp, dvs. till 10 000 kr. Svensk skatt skall därför sättas ned med 17 000 kr.

Exempel 2. En fysisk person som inte är bosatt i Sverige enligt reglerna i KL och SLL men som enligt lagstiftningen i en stat med vilken Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal är bosatt där, uppbär sådan utdelning på andel i svensk värdepappersfond som avses i 1 § kupongskattelagen (1970:624). Han är således inskränkt skattskyldig i Sverige och oinskränkt skattskyldig i den andra avtalsslutande staten. Vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet har han då naturligtvis hemvist i denna andra stat. Vid tillämpningen av avtalet antas emellertid utdelningen från värdepappersfonden vara ränta och inte utdelning på grund av definitionen av uttrycket "ränta" i avtalet. Källstatens, dvs. Sveriges, rätt att beskatta betalningen är därför begränsad till högst 10 % av bruttolöppet. Kupongskatt skall därför tas ut på betalningen men skatten skall sättas ned till 10 % av bruttolöppet i stället för de 30 % som eljest skulle ha gällt enligt kupongskattelagens regler.

Den stora osäkerheten om rättsläget medför risk för skatteundandragande och risk för att personer som enligt de interna reglerna är bosatta här förlorar rätten till de avdrag som endast medges personer som är oinskränkt skattskyldiga. Laggen föreslås därför bli tillämplig på inkomst som förvärvas efter utgången av 1995 och på förmögenhet som taxeras vid 1996 års taxering eller senare. Enligt regeringens mening föreligger på grund av den stora osäkerheten om rättsläget och risken för skatteundandragande sådana särskilda skäl som avses i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen.

Såvitt gäller arvsskatt och gåvoskatt föreslås lagen bli tillämplig på fall då skattskyldigheten inträtt efter ikraftträdandet.

5.3 Vissa följändringar

I KL, SLL och den upphävda – men fortfarande tillämpliga – lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, SFL, finns några mycket

gamla bestämmelser som är föranledda av förekomsten av dubbelbeskattningsavtal. I några fall finns bestämmelser som i princip kvarstått oförändrade sedan dessa lagars tillkomst.

De bestämmelser som åsyftas är 72 och 73 §§ KL som innehåller vissa bestämmelser om förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och annan lag, om beskattningsort då dubbelbeskattningsavtal skall tillämpas, om rätt för regeringen att ingå dubbelbeskattningsavtal med främmande stats regering och förordna att viss inkomst skall vara fri från beskattning här i riket, om upphävandet av dubbelbeskattningsavtal och om rätt för regeringen att meddela vissa föreskrifter med anledning av dubbelbeskattningsavtal samt motsvarande bestämmelser i 20 § SLL och 20 § SFL. I de två sistnämnda paragraferna finns därutöver bestämmelser om s.k. progressionsuppräknings som saknar motsvarighet i KL. I 53 § 1 mom. KL som inleds med orden "Skyldighet att erlägga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommenhet eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs" finns med andra ord en hänvisning till bestämmelser i författningar rörande dubbelbeskattningsavtal. Motsvarande hänvisning finns i 6 § 1 mom. SLL och i 6 § 1 mom. SFL.

Föreskrifterna i 72 och 73 §§ KL, 20 § SLL och 20 § SFL samt hänvisningarna till dessa paragrafer i 53 § 1 mom. KL, 6 § 1 mom. SLL och 6 § 1 mom. SFL är onödiga varför de föreslås upphäva. Förhållandet mellan bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal och annan lag regleras i de lagar genom vilka bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtal införlivas med svensk rätt och i den föreslagna lagen, frågan om beskattningsort regleras uttömmande i 56 § KL, rätten för regeringen att ingå dubbelbeskattningsavtal med annan stat regleras i 10 kap. regeringsformen, rätten för regeringen att förordna att viss inkomst eller förmögenhet skall vara fri från beskattning här i riket kan bara utnyttjas i fall då 7 kap. 4 § taxeringslagen (1990:324) är tillämplig varför någon särskild föreskrift inte är behövlig i KL, SLL eller SFL. Frågor om upphävande av dubbelbeskattningsavtal behöver inte särskilt regleras i skattelagstiftningen och rätten för regeringen att meddela närmare föreskrifter för tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal behöver inte annat lagstöd än vad som följer av 8 kap. 13 § regeringsformen angående s.k. verkställighetsföreskrift. Frågan huruvida Sverige skall utnyttja s.k. progressionsuppräknings prövas alltid av riksdagen varför något bemyndigande i skattelagstiftningen om denna fråga är obehövlig.

De följdändringar som berör förmögenhetsbeskattningen föreslås göras genom att en ny punkt införs i lagen (1991:1850) om upphävande av lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

Förslaget föranleder även vissa följdändringar i 71 och 74 §§ KL, 22 § SLL, 6 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och 8 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

6 Författningskommentar

6.1 Lag med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal

I den inledande meningen fastslås att ett dubbelbeskattningsavtals bestämmelser om hemvist, definitioner, uppdelningen i olika typer av inkomster resp. förmögenhetstillgångar samt övriga bestämmelser som berör beskattningsanspråk mot enskild skall användas endast vid fördelningen av beskattningsrätten mellan staterna, dvs. om resp. i vilken utsträckning en stat får beskatta en viss inkomst eller tillgång, om hur internationell dubbelbeskattning skall undanröjas, t.ex. genom avräkning av utländsk skatt, och när frågor om eventuell diskriminering av den andra statens skattesubjekt skall avgöras. I förtydligande syfte har i andra meningen föreskrivits att i de fall bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal inte hindrar att en viss inkomst eller tillgång helt eller delvis beskattas i Sverige, skall beskattningen i den delen ske enligt svensk lag med bortseende från avtalet. Beskattning sker med andra ord aldrig med stöd av ett dubbelbeskattningsavtal. Om rätten att beskatta viss inkomst eller förmögenhetstillgång har inskränkts genom bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal skall givetvis sådan begränsning iakttas. Detta sker genom att svensk skatt sätts ned så att skattcuttaget inte överskrider vad som enligt avtalet får tas ut i Sverige.

Finansdepartementet

Prop. 1995/96:121

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 21 december 1995

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden Hjelm-Wallén, Hellström, Petersson, Thalén, Fréivalds, Wallström, Persson, Tham, Schori, Blomberg, Håckshær, Hødborg, Andersson, Åsman, Nygrøn, Ulvskog, Sundström, Lindh, Johansson

Fördragande: statsrådet Persson

Regeringen beslutar proposition 1995/96:121 Vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal.

1 Förslag till lag med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Har det i en författning föreskrivits att bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal skall tillämpas, gäller, oavsett förekomsten av ett dubbelbeskattningsavtal, vad som föreskrivs i kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning, lagen (1993:1537) om expansionsmedel, lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, kupongskattelagen (1970:624), lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. om skattepliktig inkomst, beräkning av inkomst och om skattskyldighet.

Vad som sägs i första stycket gäller på motsvarande sätt vid tillämpning av lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt och lagen (1991:1850) om upphävande av lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

2 § Ett dubbelbeskattningsavtals bestämmelser om hemvist, definitioner, uppdelning i olika typer av inkomster respektive förmögenhetstillgångar och övriga bestämmelser som rör beskattningsanspråk mot fysisk eller juridisk person, skall endast användas vid tillämpningen av avtalets regler om och i vilken utsträckning var och en av de avtalsslutande staterna får beskatta inkomst respektive förmögenhetstillgångar, om hur internationell dubbelbeskattning skall undanröjas och om förbud mot diskriminering. Om bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal skall tillämpas beträffande viss inkomst eller viss förmögenhetstillgång, skall beskattning alltid ske med stöd av tillämplig lag i 1 §. Har rätten att beskatta viss inkomst eller förmögenhetstillgång inskränkts genom avtalets bestämmelser, skall dock denna begränsning iakttas. Föranledes avtalets bestämmelser om förbud mot diskriminering att undantag från bestämmelse i lag eller annan författning skall göras även i annat fall, skall sådant undantag också iakttas.

Den här lagen träder i kraft den 1 mars 1996 och tillämpas på inkomst som förvärvas efter utgången av 1995 och på förmögenhet som taxeras vid 1996 års taxering eller senare. Såvitt avser arvsskatt och gåvoskatt tillämpas lagen i de fall då skattskyldigheten inträtt efter ikraftträdandet.

2Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Prop. 1995/96:121

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)¹ dels att 72 § skall upphöra att gälla, dels att 53 § 1 mom. samt 71 och 74 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Förslagen lydelse

53 §

1 mom.² Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs:

1 mom. Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av beslut, varom i 73 § sägs:

a) fysisk person:

för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:

för all inkomst, som förvärvats inom eller utom riket; samt

för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:

för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket;

för inkomst av näringsverksamhet som utgör intäkt när egendom som avses i 26 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus här i riket övergår till privatbostad eller avyttras;

för inkomst vid avyttring dels av aktier och andelar i andra svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar än sådana som avses i 2 § 7 mom. lagen om statlig inkomstskatt, dels av konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som utgitts av svenska aktiebolag, dels av sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avser rätt till nyttekning eller köp av aktie och blivit utfästa i förening med skuldebrev och dels optioner och terminer som avser något av nu nämnda finansiella instrument, om överlåtarens vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedd haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;

för återfört avdrag för egnavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, för egnavgifter som har fallit bort i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt för avgifter som avses i 46 § 2 mom. första stycket 3 och som satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och dessa hänför sig till näringsverksamhet;

b) dödsbo:

för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket.

(Se vidare anvisningarna.)

71 §³

Skatt, som enligt bestämmelserna i 56 § och 72 § 1 mom. utgöres för gemensamt kommunalt ändamål, skall användas till utjämning av skattetrycket olika kommuner eller andra menigheter emellan.

Skatt, som enligt bestämmelserna i 56 § tas ut för gemensamt kommunalt ändamål, skall användas till utjämning av skattetrycket olika kommuner eller andra menigheter emellan.

74 §⁴

Skall, på grund av överenskomelse eller beslut som avses i 72 eller 73 §, intäkt, som är skattepliktig enligt denna lag, inte beskattas här i riket, medges inte heller avdrag för kostnader som är hänförliga till intäkten.

Skall på grund av bestämmelse i avtal om undvikande av dubbelbeskattning eller beslut som avses i 73 §, intäkt, som är skattepliktig enligt denna lag, inte beskattas här i landet, medges inte heller avdrag för kostnader som är hänförliga till intäkten.

Denna lag träder i kraft den 1 mars 1996 och tillämpas på inkomst som förvärvas efter utgången av 1995.

¹ Senaste lydelse av 72 § 2 mom. 1974:769
72 § 3 mom. 1974:769

² 73 § 1986:1113.

³ Senaste lydelse 1994:487.

⁴ Senaste lydelse 1986:1113.

⁵ Senaste lydelse 1986:465.

3Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Prop. 1995/96:121

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹

dels att 20 § skall upphöra att gälla,

dels att 6 § 1 mom. och 22 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Förslagen lydelse

6 §

1 mom.² Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger, såframt ej annat föreskrivs i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av *överenskommelse eller* beslut, varom i 20 och 21 §§ sägs:

1 mom. Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger, såframt ej annat föreskrivs i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av beslut, varom i 21 § sägs:

a) fysisk person:

för tid under vilken han varit bosatt här i riket:

för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket; samt

för tid under vilken han ej varit bosatt här i riket:

för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket;

för inkomst av näringsverksamhet som utgör intäkt när egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket övergår till privatbostad eller avyttras;

för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar;

för löpande inkomster som hänför sig till privatbostadsfastighet och privatbostad här i riket;

för vinst vid avyttring av fastighet här i riket eller av egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

för vinst vid avyttring dels av aktier och andelar i andra svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar än sådana som avses i 2 § 7 mom., dels av konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som utgivits av svenska aktiebolag, dels av sådana av svenska aktiebolag utfästa optionsrätter som avser rätt till nyteckning eller köp av aktie och blivit utfästa i förening med skuldebrev och dels optioner och terminer som avser något av nu nämnda finansiella instrument, om överlåtarens vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skeddde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här;

för återfört avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, för egenavgifter som har fallit bort i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt för avgifter som avses i 46 § 2 mom.

första stycket 3 kommunalskattelagen (1928:370) och som har satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och dessa hänför sig till näringsverksamhet;

b) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samfund, samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet:

för all inkomst, som av dem här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

c) utländska bolag:

för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställelse här i riket;

för inkomst av näringsverksamhet vid avyttring av egendom som avses i 26 § och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket;

för slutlig skatt eller tillkommande skatt, som fallit bort, i den mån avdrag därför av bolaget åtnjutits vid tidigare års taxeringar; samt

för inkomst genom utdelning å andelar i svenska ekonomiska föreningar;

d) andra utländska juridiska personer än utländska bolag:

för inkomst som anges under c med avdrag för delägarens inkomst som avses i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

I fråga om vad som avses med fast driftställelse gäller vad som sägs i punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

I fråga om sådan realisationsvinst som avses i 25 § andra stycket lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, skall med ordet avyttring i första stycket a näst sista ledet förstås avyttring eller överlåtelse genom arv, testamente, bodelning eller gåva av mottagen andel i det förvärvande bolaget eller, i fall som avses i tredje stycket den nämnda paragrafen, vederlagsandel som avses där.

22 §

Skall, på grund av *överenskom- melse* eller beslut som avses i 20 eller 21 §, intäkt, som är skattepliktig enligt denna lag, inte beskattas här i riket, medges inte heller avdrag för kostnader som är hänförliga till intäkten. Detta gäller dock inte i fråga om utdelning från utländskt bolag till

Skall på grund av *bestämmelse i avtal om undvikande av dubbelbeskattning* eller beslut som avses i 21 §, intäkt, som är skattepliktig enligt denna lag, inte beskattas här i landet, medges inte heller avdrag för kostnader som är hänförliga till intäkten. Detta gäller dock inte i fråga om

Nuvarande lydelse

Förslagen lydelse

Prop. 1995/96:121

svenskt företag i fall då utdelning från utländskt bolag
utdelningen skulle ha varit till svenskt företag i fall då

undantagen från beskattning om
båda företagen varit svenska. utdelningen skulle ha varit
undantagen från beskattning om
båda företagen varit svenska.

Den här lag trädde i kraft den 1 mars 1996 och tillämpas på inkomst som förvärfvas efter utgången av 1995.

¹ Senaste lydelse av
lagens rubrik 1974:770
20 § 1 mom. 1974:770
20 § 2 mom. 1986:508

20 § 3 mom. 1974:770.
² Senaste lydelse 1994:1861.
³ Senaste lydelse 1994:1859.

Prop. 1995/96:121

4Förslag till lag om ändring i lagen (1991:1850) om
upphävande av lagen (1947:577) om statlig
förmögenhetsskatt

Prop. 1995/96:121

Härigenom förskrivs i fråga om lagen (1991:1850) om upphävande
av lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt¹

de/s att lagen skall ha följande lydelse,

de/s att det i övergångsbestämmelserna skall införas en ny punkt, 7,
av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Förslagen lydelse

Enligt riksdagens beslut för-
skrivs att lagen (1947:577) om
statlig förmögenhetsskatt skall
upphöra att gälla vid utgången av
år 1991. Den upphävda lagen
tillämpas dock alljämt vid 1997
och tidigare års taxeringar. Vid
1992–1997 års taxeringar
tillämpas den upphävda lagen
med de ändringar som framgår
av punkterna 1–6 nedan.

Enligt riksdagens beslut för-
skrivs att lagen (1947:577) om
statlig förmögenhetsskatt skall
upphöra att gälla vid utgången av
år 1991. Den upphävda lagen
tillämpas dock alljämt vid 1997
och tidigare års taxeringar. Vid
1992–1997 års taxeringar
tillämpas den upphävda lagen
med de ändringar som framgår
av punkterna 1–7 nedan.

*7. Förskrifterna i 20 § skall
inte gälla. Detsamma gäller
hänvisningen till dessa före-
skrifter i 6 § 1 mom.*

Den lag träder i kraft den 1 mars 1996. Den nya punkten 7
tillämpas första gången vid 1996 års taxering.

¹ Lagen omtryckt 1994:1897.
Lydelse enligt prop. 1995/96:97.

5Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Prop. 1995/96:121

Härigenom föreskrivs att 6 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Förslagen lydelse

6 §

Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatt person för:

1. avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, om

a) mottagaren av inkomsten vistas här i riket, under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt inte överstiger 185 dagar under en tolv-månadersperiod, och

b) ersättningen betalas av arbetsgivare, som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar, samt

c) ersättningen inte belastar fast driftställe, som arbetsgivaren har här i riket;

2. ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalas av arbetsgivare för kostnad

a) för resa till respektive från Sverige vid anställningens början respektive slut och

b) för logi för den tid under vilken arbetet utförts i Sverige;

3. ersättning som sådan person i sin egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person uppburit i samband med förrättning i Sverige och som betalas av bolaget eller den juridiska personen för kostnad

a) för resa till respektive från förrättningen och

b) för logi i samband med förrättningen;

4. sådan inkomst för vilken avgift enligt lagen (1908:128 s. 1) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall betalas eller beträffande vilken befrielse från sådan avgift skall medges enligt särskilt stadgande i samma lag eller för sådan inkomst för vilken skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. skall betalas;

5. avlöning eller därmed jämförlig förmån eller pension, som utgått på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, om mottagaren är medborgare i anställningslandet och anställdt av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsvärksamhet (lokalanställd);

6. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av överenskommelse eller beslut som avses i 72 § kom-

6. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av *bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal.*

munalskattelagen (1928:370).

Prop. 1995/96:121

Denne lag trädde i kraft den 1 mars 1996 och tillämpas på inkomst som förvärfvas efter utgången av 1995.

6Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591) om
särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Prop. 1995/96:121

Härigenom föreskrivs att 8 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Förslagen lydelse

8 §

Från skatteplikt enligt denna lag undantas

1. frivilliga betalningar som gatamusikanter och liknande får,
2. inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe i Sverige,

3. inkomst av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar,

4. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av överenskommelse eller beslut som avses i 72 § kom-
munalskattelagen (1928:370),

5. vederlag för nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med inkomsternas förvärvande eller för styrkta kostnader härför,

6. ersättning i annan form än kontanter och därmed likställt vederlag, om det sammanlagda värdet från en utbetalar under en redovisningsperiod uppgår till högst 0,05 basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, avrundat till närmaste hundratal kronor.

Vid tillämpning av första stycket 3 skall ersättning från ljudradio eller television anses som inkomst av royalty eller periodvis utgående avgift till den del den inte avser förstagångssändning från sändare här i riket.

Denna lag träder i kraft den 1 mars 1996 och tillämpas på inkomst som förvärvas efter utgången av 1995.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1995-12-14

Närvarande: justitierådet Staffan Magnusson, f.d. presidenten i Försäkringsöverdomstolen Leif Ekberg, regeringsrådet Leif Lindstam.

Enligt en lagrådsremiss den 7 december 1995 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal,
2. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
3. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
4. lag om ändring i lagen (1991:1850) om upphävande av lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt,
5. lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
6. lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Förslagen har inför Lagrådet fördragits av kanslirådet Roland Gustafsson.

Förslagen föranleder följande yttrande av *Lagrådet*.

Allmänna synpunkter

De remitterade lagförslagen är föranleda av en dom av Regeringsrätten den 22 november 1995. Domen rörde frågan huruvida en fysisk person som under ett visst år hade bott och arbetat i Kenya skulle eftertaxeras i Sverige för en utbetalning som han hade erhållit härifrån under det aktuella året. Det var ostridigt i målet att gällande dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Kenya (SFS 1974:69) var tillämpligt och att, vid tillämpningen av avtalet, personen fick anses ha haft hemvist i Kenya. Regeringsrätten fann att han till följd därav inte kunde beskattas här i landet för den ifrågavarande utbetalningen, trots att det var fråga om en sådan inkomst (ränta) som enligt dubbelbeskattningsavtalet kunde beskattas av källstaten – Sverige – med högst 15 procent av bruttoloppet.

I remissprotokollet framhålls att Regeringsrättens dom har skapat stor osäkerhet om rättsläget. En följd av domen skulle enligt remissprotokollet kunna bli att gjorda åtaganden i dubbelbeskattningsavtal får en helt annan innebörd än den avsedda, vilket skulle kunna medföra ett bortfall av skatteintäkter även i fall då detta inte alls är nödvändigt för att undanröja dubbelbeskattning. Osäkerheten om rättsläget, sägs det vidare, nödvändiggör ett snabbt lagstiftningsingripande. Enligt regeringens mening finns det på grund av risken för skatteundandragande särskilda skäl att med stöd av

undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen låta de nya reglerna tillämpas på inkomst som förvärfvas efter utgången av 1995 och på förmögenhet som taxeras vid 1996 års taxering eller senare.

Lagrådet finner sig böra godta att det finns ett behov av lagstiftning för att klargöra rättsläget när det gäller förhållandet mellan svensk skattelag och bestämmelserna i olika dubbelbeskattningsavtal. Lagrådet finner inte anledning ifrågasätta att det på grund av risken för skattundandragande finns särskilda skäl att låta de nya reglerna träda i kraft i enlighet med vad som sägs i remissprotokollet.

Det är emellertid att beklaga att de nya reglerna har fått utarbetas under en sådan tidspress som det här har varit fråga om. Det hade varit önskvärt med en mera grundlig analys av de problem som kan uppstå vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal, däribland i vilken utsträckning svensk skattelag sätts ur spel. Det ligger nära till hands att anta att det finns behov av att lagreglerna även andra frågor än dem som direkt har aktualiserats av Regeringsrättens dom. Från lagteknisk synpunkt kan det ifrågasättas om man inte, i stället för att införa en särskild lag, hade bort göra ändringar i kommunalskattelagen och annan berörd befintlig skattelagstiftning.

På grund av tidspressen har de utarbetade lagförslagen inte kunnat bli föremål för någon remissbehandling. Enligt vad som sägs i remissprotokollet har det endast inhämtats synpunkter under hand från Riksskatteverket.

Trots vad som nu har anförts vill Lagrådet inte motsätta sig att de remitterade lagförslagen – i avvaktan på ett mera omfattande utredningsarbete – läggs till grund för lagstiftning. Det finns emellertid anledning att vidta ändringar i den föreslagna lagtexten.

Förslaget till lag med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal

Det rubricerade lagförslaget innehåller två paragrafer som delvis överlappar varandra. Den första paragrafen innehåller en uppräkningslista av en rad lagar, som huvudsakligen gäller inkomstskatt. Vad som förskrivs i dessa lagar "om skattepliktig inkomst, beräkning av inkomst och om skattskyldighet" skall, enligt vad som sägs i paragrafen, gälla oavsett förekomsten av ett dubbelbeskattningsavtal.

Enligt Lagrådets mening har den angivna paragrafen fått en alltför sväpande utformning. Invändningar kan framför allt riktas mot bestämmelsen om att ett dubbelbeskattningsavtal inte påverkar förskrifter om skattskyldighet i olika svenska skattelagar. Denna formulering står i direkt strid mot vad som sägs i en del lagar varigenom dubbelbeskattningsavtal sätts i kraft (se t.ex. lagen, 1994:281, om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Gambia och lagen, 1994:282, om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bolivia, där det bl.a. sägs att avtalens beskattningsregler skall

tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den "skattskyldighet" i Sverige som annars skulle föreligga).

I lagförslaget andra paragraf sägs till en början att sådana bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal som rör "beskattningsanspråk mot fysisk eller juridisk person", däribland bestämmelser om hemvist, definitioner och uppdelning i olika typer av inkomster respektive förmögenhetstillgångar, skall användas endast vid tillämpningen av vissa angivna regler i avtalet. Regeln följs av en andra mening, där det sägs att om bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal skall tillämpas beträffande viss inkomst eller viss förmögenhetstillgång, så skall beskattning alltid ske med stöd av tillämplig lag i 1 §.

Enligt Lagrådets mening är särskilt den andra meningens svårförståelig. Meningen synes i stor omfattning sätta bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtal ur spel. En modifiering sker visserligen genom den därpå följande tredje meningens, där det sägs att om rätten att beskatta viss inkomst eller förmögenhetstillgång har inskränkts genom dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser, så skall denna begränsning iaktas. Som tredje meningens är utformad innefattar den emellertid ett närmast självklart konstaterande.

Andra paragrafen avslutas med ytterligare en mening, där det sägs att om bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal om förbud mot diskriminering föranleder att undantag från bestämmelse i lag eller annan författning skall göras "även i annat fall", så skall sådant undantag också iaktas. Även denna mening synes slå fast något som gäller oavsett vad som sägs i meningens.

Syftet med lagförslaget är, enligt vad som framgår av remissprotokollet, huvudsakligen att förhindra att svensk skattelagstiftning sätts ur spel genom ett dubbelbeskattningsavtal i vidare utsträckning än som följer av gjorda åtaganden i avtalet. I fall då bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal innebär att en viss inkomst eller förmögenhetstillgång helt eller delvis får beskattas i Sverige, skall beskattning i den delen kunna ske genom att svensk skattelag tillämpas fullt ut. Detta syfte bör enligt Lagrådets mening komma till klarare uttryck än som har skett i det remitterade lagförslaget.

Lagrådet förordar sammanfattningsvis att lagförslaget paragrafer slås samman till en paragraf med följande lydelse:

"Ett dubbelbeskattningsavtals bestämmelser om hemvist, definitioner, uppdelning i olika typer av inkomster respektive förmögenhetstillgångar och övriga bestämmelser som rör beskattningsanspråk mot en fysisk eller juridisk person skall användas endast vid tillämpningen av avtalets regler om och i vilken utsträckning var och en av de avtalslutande staterna får beskatta inkomst respektive förmögenhetstillgångar, om hur internationell dubbelbeskattning får undanröjas och om förbud mot diskriminering. Om bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal inte hindrar att en viss inkomst eller förmögenhetstillgång helt eller delvis beskattas i Sverige, sker beskattning i den delen enligt svensk lag med bortseende från avtalet."

Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen

Prop. 1995/96:121

I remissen föreslås bl.a. att 72 § kommunalskattelagen skall upphöra att gälla. Skälet är, enligt vad som anges i remissprotokollet, att paragrafen är onödig.

Lagrådet har inte någon invändning mot förslaget i den delen. Det kan emellertid ifrågasättas om inte också 73 § bör upphävas i detta sammanhang. Paragrafen synes numera sakna betydelse.

Upphävs såväl 72 som 73 §, bör inledningen till 53 § 1 mom. lyda på följande sätt:

"Skyldighet att erlägga skatt för inkomst åligger, om ej annat föreskrivs i denna lag, ...".

Vidare bör hänvisningen i 74 § till beslut som avses i 73 § utgå.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

Prop. 1995/96:121