

Regeringens proposition

1995/96:230

Vissa bestämmelser om
dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och
Brasilien, m.m.

Prop.
1995/96:230

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 9 maj 1996

Göran Persson

Erik Åsbrink
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att riksdagen godkänner en överenskommelse om förlängd tillämpning av vissa bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Brasilien och antar en lag om tillämpning av detta avtal. Överenskommelsen innebär att bestämmelserna som rör nedsättning av källskatter och avräkning av högre belopp än det som faktiskt erlagts i brasiliansk skatt skall tillämpas till och med utgången av år 1997.

Vidare föreslås vissa ändringar närmast av redaktionell karaktär i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

Innehållsförteckning

1	Förslag till riksdagsbeslut	3
2	Lagtext	4
2.1	Förslag till lag om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Brasilien	4
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.....	5
3	Ärendet och dess beredning.....	7
4	Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Brasilien.....	7
4.1	Lagförslaget.....	7
4.2	Tidsbegränsade bestämmelser om utdelning, ränta och royalty	8
5	Ändring i avräkningslagen.....	8
	Utdrag ur protokollet vid regeringssammanträdet den 9 maj 1996	11

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 1995/96:230

Regeringen föreslår att riksdagen
antar regeringens förslag till

1. lag om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Brasilien,
2. lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

2 Lagtext

Prop. 1995/96:230

2.1 Förslag till lag om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Brasilien

Härigenom föreskrivs följande.

Vid tillämpningen av bilaga 1 i förordningen (1975:1427) om tillämpning av avtal mellan Sverige och Brasilien för undvikande av dubbelbeskattning beträffande inkomstskatter, m.m. skall bestämmelserna i punkt 1 i protokollet till avtalet tillämpas under åren 1996 och 1997.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Prop. 1995/96:230

Härigenom föreskrivs att 3, 5 och 14 §§ lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §ⁱ

Med utländsk skatt i 1 och 2 §§ avses allmän slutlig skatt på inkomst samt skatt jämförlig med den statliga fastighetsskatten och skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på privatbostad i utlandet, som erlagts till utländsk stat, delstat eller lokal myndighet samt, i fråga om skattskyldig som bedrivit sjöfart eller luftfart i internationell trafik, även annan skatt som erlagts i utländsk stat, i den mån skatten beräknats på grundval av fraktintäkter eller biljettintäkter, som uppburits i nämnda stat, eller efter därmed jämförlig grund.

Med utländsk skatt i *denna lag* avses allmän slutlig skatt på inkomst samt skatt jämförlig med den statliga fastighetsskatten och skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på privatbostad i utlandet, som erlagts till utländsk stat, delstat eller lokal myndighet samt, i fråga om skattskyldig som bedrivit sjöfart eller luftfart i internationell trafik, även annan skatt som erlagts i utländsk stat, i den mån skatten beräknats på grundval av fraktintäkter eller biljettintäkter, som uppburits i nämnda stat, eller efter därmed jämförlig grund. *Med utländsk skatt avses även de i 5 § b och c angivna beloppen.*

5 §ⁱⁱ

Avräkning får ske med ett belopp som motsvarar summan av

a) den utländska skatt som får avräknas enligt 1 § första och andra styckena,

b) *sådan* utländsk skatt vartill rätt till avräkning föreligger enligt dubbelbeskattningsavtal samt

b) utländsk skatt *och annat belopp* vartill rätt till avräkning föreligger enligt dubbelbeskattningsavtal samt

c) det belopp som får avräknas enligt 1 § tredje stycket.

14 §ⁱⁱⁱ

Skattskyldig enligt 2 § 1–4 och 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel har genom avräkning av utländsk skatt rätt att erhålla nedsättning av sådan avkastningsskatt. Avräkning skall därvid ske för utländsk skatt som erlagts

under kalenderåret närmast före beskattningsåret och som belöper på avkastning – på den skattskyldiges utländska tillgångar – som vid beräkning av avkastningsskatt på pensionsmedel ingår i kapitalunderlaget för ifrågavarande beskattningsår. *Med utländsk skatt i denna paragraf avses sådan allmän slutlig skatt på inkomst samt skatt jämförlig med den statliga fastighetsskatten och skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på fastighet i utlandet, som erlagts till utländsk stat, delstat eller lokal myndighet.*

Skattskyldig enligt 2 § 1–4 och 6 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel har genom avräkning av utländsk skatt rätt att erhålla nedsättning av sådan avkastningsskatt. Avräkning skall därvid ske för utländsk skatt som erlagts under kalenderåret närmast före beskattningsåret och som belöper på avkastning – på den skattskyldiges utländska tillgångar – som vid beräkning av avkastningsskatt på pensionsmedel ingår i kapitalunderlaget för ifrågavarande beskattningsår.

Skattskyldig enligt 2 § 5 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel har, till den del den statliga inkomstskatten, den statliga fastighetsskatten, expansionsmedelsskatten och den kommunala inkomstskatten sammanlagt understiger vad som enligt 1–13 §§ får avräknas, genom avräkning av utländsk skatt rätt att till denna del erhålla nedsättning av sådan avkastningsskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997 och tillämpas från och med 1998 års taxering.

3 Ärendet och dess beredning

Avtalet mellan Sverige och Brasilien för undvikande av dubbelbeskattning beträffande inkomstskatter undertecknades den 25 april 1975. Avtalet godkändes av riksdagen och började tillämpas på inkomst som förvärvades fr.o.m. den 1 januari 1976 (prop. 1975/76:9, SkU 10, rskr. 19, SFS 1975:1427). Vissa centrala bestämmelser i avtalet gällde endast under de första tio åren under vilka avtalet tillämpades. Bestämmelserna i fråga föreskriver *dels* en begränsning i vissa fall av källstatens rätt att ta ut skatt på utdelning, ränta och royalty som betalas till mottagare i den andra staten samt på inkomst hänförlig till filial eller annat fast driftställe som svenskt bolag innehar i Brasilien, *dels* att avräkning i vissa fall skall ske med högre belopp än det som faktiskt erlagts i brasiliansk skatt. Överenskommelse om förlängning av tillämpligheten av dessa bestämmelser med ytterligare tio år träffades därefter (SFS 1986:23). Denna förlängning löpte ut den 31 december 1995.

Förhandlingar om ytterligare förlängning av bestämmelserna har skett i Brasília i augusti 1995. Genom noteväxling den 19 mars 1996 och den 26 mars 1996 har enighet nåtts om fortsatt tillämpning av bestämmelserna under ytterligare två år. Förhandlingar om ett helt nytt avtal planeras att inledas inom kort.

Förslag till lag om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Brasilien och förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, avräkningslagen, har upprättats inom Finansdepartementet.

Ändringen i avräkningslagen är närmast av redaktionell natur. Synpunkter på lagförslaget har under hand inhämtats från Riksskatteverket.

Lagrådet

På grund av förslagens enkla beskaffenhet anser regeringen att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse. Lagförslagen har därför inte remitterats till Lagrådet.

4 Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Brasilien

4.1 Lagförslaget

I förslaget till lag om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Brasilien föreskrivs att bestämmelserna i punkt 1 i protokollet till dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Brasilien skall tillämpas

till och med utgången av år 1997. Detta innebär att de tidsbegränsade bestämmelserna kommer att tillämpas under ytterligare två år efter att de löpte ut den 31 december 1995.

4.2 Tidsbegränsade bestämmelser om utdelning, ränta och royalty

Enligt punkt 1 i protokollet till dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Brasilien är de aktuella bestämmelserna i avtalet efter den inledande tioårsperioden gällande endast efter överenskommelse i särskild ordning mellan de behöriga myndigheterna i de två staterna. Detta gäller för begränsningarna av uttagande av källskatt till 15 % för utdelning (art. 10 punkt 2 a), inkomst hänförlig till filial eller annat fast driftställe som svenskt bolag innehar i Brasilien (art. 10 punkt 5), ränta (art. 11 punkt 2 b) och royalty (art. 12 punkt 2 b).

Denna tidsbegränsning gäller även för avräkning i Sverige av högre skattebelopp än som faktiskt erlagts i Brasilien, s.k. matching credit (art. 23 punkt 3). Bestämmelserna innebär att avräkning i fråga om sådan utdelning mellan bolag som avses i artikel 10 punkt 2 a, som inte är undantagen från svensk skatt enligt artikel 23 punkt 2, och i fråga om sådan royalty som avses i artikel 12 punkt 2 b alltid skall ske som om brasiliansk skatt hade tagits ut med 25 %. I fråga om sådan ränta som avses i artikel 11 punkt 2 b skall på motsvarande sätt brasiliansk skatt alltid anses ha tagits ut med 20 %.

Regler om matching credit finns i många andra svenska dubbelbeskattningsavtal med utvecklingsländer. Reglerna innebär att ett i Sverige hemmahörande skattesubjekt som förvärvar inkomst från ett sådant land kan erhålla avräkning från svensk skatt med ett belopp som överstiger den faktiskt erlagda utländska skatten. De lättnader som på detta sätt medges vid den svenska beskattningen syftar till att motsvara de lättnader som medgivits i den stat där inkomsten förvärvats. Lättnaderna i utvecklingslandet har som syfte att öka investeringarna och därigenom bidra till landets ekonomiska utveckling. Genom att även Sverige åtar sig att medge motsvarande lättnader tillses att förmånerna som medges i det andra landet tillfaller de investerade företagen och inte endast motsvaras av höjd svensk skatt. I vissa fall kan i samma syfte i ett dubbelbeskattningsavtal medges hel eller partiell skattefrihet för vissa typer av inkomster, t.ex. för mottagen utdelning.

Sedan dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Brasilien ingicks har ländernas skattesystem ändrats radikalt. Även avtalets regler om matching credit speglar en föråldrad avtalspolicy. Överenskommelse har därför träffats om att avtalet skall omförhandlas i sin helhet. Det föreslås därför att de tidsbegränsade bestämmelserna i det nuvarande avtalet förlängs under en begränsad tid av två år i avvaktan på att omförhandlingarna kommer till stånd.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Prop.

5 Ändring i avräkningslagen

I 5 § avräkningslagen föreskrivs att avräkning får ske med ett belopp som motsvarar summan av

a) den utländska skatt som får avräknas enligt 1 § första och andra styckena,

b) sådan utländsk skatt vartill rätt till avräkning föreligger enligt dubbelbeskattningsavtal samt

c) det belopp som får avräknas enligt 1 § tredje stycket.

Avräkning kan således ske *dels* för belopp som utgör utländsk "skatt", *dels* för annat belopp som inte utgör "skatt" i egentlig mening. Vad som avses med utländsk skatt anges uttryckligen i 3 och 14 §§ avräkningslagen. Övriga avräkningsbara belopp finns inte närmare beskrivna eller definierade i lagen än vad som framgår av ovan angivna 5 §.

Avräkning med stöd av ett dubbelbeskattningsavtal kan i vissa fall avse belopp som inte utgör en "utländsk skatt" (jfr ovan vad som anförs om Brasilien). Ibland föreskrivs i dubbelbeskattningsavtal att ett belopp motsvarande en viss procent av en mottagen intäkts bruttobelopp får avräknas från svensk skatt på intäkten även om detta belopp överstiger den faktiska utländska skatten (s.k. matching credit eller s.k. garantiavräkning). Av detta skäl föreslås ett tillägg i 5 § b så att hänvisningen till dubbelbeskattningsavtal omfattar inte bara utländsk skatt utan även "annat belopp" vartill rätt till avräkning kan föreligga enligt dubbelbeskattningsavtal.

I 11 § avräkningslagen föreskrivs att "i den mån avräkning inte kunnat erhållas vid den taxering då avräkning – – – skall ske därför att summan avräkningsbar utländsk skatt som – – – skall avräknas vid denna taxering överstiger – – – spärrbeloppet är den skattskyldige efter yrkande om detta berättigad att senast tredje taxeringsåret därefter erhålla avräkning av det överskjutande beloppet" (s.k. carry forward eller uppskjuten avräkning). Eftersom denna paragraf endast hänvisar till uttrycket "utländsk skatt" och inte de andra belopp som kan avräknas enligt 5 § c kan hävdas att endast belopp som kan anses som "utländsk skatt" kan komma i fråga för denna uppskjutna avräkning. Detta har emellertid inte varit avsikten. I 1 § tredje stycket avräkningslagen, som ger rätt till en schablonmässigt beräknad avräkning med 13 % av en utdelnings bruttobelopp i vissa fall (schablonavräkning på utdelning på vissa utländska aktier), finns i sista meningen en direkt hänvisning till 11 § avräkningslagen. Denna hänvisning vore helt meningslös om den inte avsåg att tillförsäkra den skattskyldige en uppskjuten avräkning för sådant belopp som avses i 1 § tredje stycket avräkningslagen i de fall full avräkning inte kan erhållas det år då utdelningen tas emot.

En annan näraliggande fråga gäller möjligheten att avräkna *dels* belopp motsvarande 13 % av en utdelnings bruttobelopp, *dels* annat belopp som definitionsmässigt inte utgör en "utländsk skatt", t.ex. garantiavräkning med stöd av dubbelbeskattningsavtal, från avkastningsskatt på pensionsmedel med stöd av 14 § avräkningslagen. Även i denna paragraf talas uteslutande om rätt till avräkning för "utländsk skatt".

Syftet med reglerna om avräkning för belopp som beräknas schablonmässigt eller som eljest inte utgör "utländsk skatt" är att kompensera den skattskyldige för utländsk skatt som kan ha erlagts av annat koncernbolag i tidigare led men som till storleken inte behöver närmare

utredas (schablonavräkning på utdelning på vissa utländska aktier) och för sådan utländsk skatt som rätteligen skulle ha påförts den skattskyldige men som inte har påförts på grund av särskild lagstiftning i den utländska staten som syftar till att attrahera nya investeringar. I avräkningssystemet saknas skäl att behandla dessa belopp på annat sätt än vad som gäller för belopp som utgör "utländska skatter".

Även praktiska skäl talar för att behandla de olika avräkningsbara beloppen på ett likartat sätt. Om en skattskyldig ett visst år har rätt att erhålla avräkning för *dels* erlagda utländska skatter och *dels* för annat belopp som inte utgör utländsk skatt kan svårighet uppstå att avgöra vilken turordning som skall gälla.

Om utländska skatter och andra avräkningsbara belopp behandlas lika under hela avräkningsförfarandet är det klart att om ett visst belopp inte kan avräknas ett visst år kan detta belopp tas till avräkning ett senare år enligt reglerna i 11 § avräkningslagen om utrymme för avräkning då finns. Om endast "utländska skatter" skulle kunna komma i fråga för denna uppskjutna avräkning måste fastställas till vilken kategori det belopp som inte kan avräknas vid första årets taxering skall hänföras. Då skäl emellertid saknas att behandla "utländska skatter" resp. andra belopp olika framstår det som mer ändamålsenligt att fullt ut jämställa dessa olika belopp som kan avräknas enligt 5 § avräkningslagen.

Av dessa skäl föreslås att även andra belopp än "utländska skatter" som kan avräknas enligt 5 § vid tillämpningen av avräkningslagen skall anses som "utländska skatter". Detta åstadkoms enklast genom en ny sista mening i 3 § där det uttryckligen föreskrivs att "Med utländsk skatt avses även de i 5 § b och c angivna beloppen." Vidare föreslås att definitionen av uttrycket "utländsk skatt" i 5 § skall gälla vid tillämpningen av samtliga paragrafer i avräkningslagen och inte som hittills begränsas till 1 och 2 §§. Den särskilda föreskriften i 14 § första stycket sista meningen avräkningslagen blir härigenom obehövlig och föreslås därför upphävd.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 1997 och tillämpas fr.o.m. 1998 års taxering.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Prop. 1995/96:230

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 9 maj 1996

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Freivalds, Wallström, Tham, Åsbrink, Blomberg, Andersson, Winberg, Uusmann, Ulvskog, Sundström, Lindh, Johansson, von Sydow, Klingvall, Åhnberg, Pagrotsky, Messing

Föredragande: statsrådet Åsbrink

Regeringen beslutar propositionen 1995/96:230 Vissa bestämmelser om dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Brasilien, m.m.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Prop. 1995/96:230

- i. Senaste lydelse 1990:1443.
- ii. Senaste lydelse 1991:589.
- iii. Senaste lydelse 1995:1341.