Skattekonsekvenser av inkomst av verksamhet i Östtyskland

Av bankdirektör Gunnar Davidsson[1]

En av regeringsrätten ganska nyligen meddelad dom angående beskattning av inkomst av verksamhet i Östtyskland har väckt viss uppmärksamhet. Nedan följer en redogörelse för omständigheterna i målet, vilket har flera inslag och då inte enbart av strikt skatterättslig art utan även andra som är värda observation. Visserligen gäller målet en fysisk person men utgången är i princip av samma intresse för exempelvis bolag som drivit entreprenadverksamhet i Östtyskland.

Bakgrunden är denna. Professorn Herbert Blomstedt, en välrenommerad dirigent såväl nationellt som internationellt, var under 1974 engagerad som gästdirigent vid Dresdener Staatskapelle i Östtyskland. Han erhöll senare fast uppdrag vid denna opera som anses vara en av världens konstnärligt förnämsta. B hade också flera andra uppdrag under året. Han åtog sig sysslan i Östtyskland helt för sin förkovran som dirigent. Däremot hade han inga privatekonomiska motiv för engagemanget med mer än att inte lida förlust. Som statsanställd i Östtyskland hade B att foga sig efter där gällande bestämmelser, innebärande att för befattningen utgick lön med 150 000 östtyska mark (mark), varav en del kunde konverteras till 30 000 kronor. Av lönen i mark drogs 30 000 mark i skatt och åtgick 35 000 mark för täckande av kostnader med anledning av uppdraget. Återstoden därav, omkring 60 000 mark, skänktes till religiösa samfund, änkekassor och behövande enskilda i Östtyskland. Det sistnämnda var dock i grunden ingalunda benefikt betingat. Som även B på förhand hade vetskap om tillåter nämligen Östtyskland inte någon utförsel av valuta och ej heller utförsel av kapitalvaror eller dylikt. B hade alltså av yttre kända anledningar ingen som helst möjlighet att för egen del tillgodogöra sig den nämnda återstoden varför sålunda denna, istället för att direkt återgå till östtyska staten, överfördes till olika subjekt för välgörande ändamål. För B utgjorde alltså nettoinkomsten av engagemanget i Dresden de till kronor växlade marken.

TI yrkade beskattning i Sverige

I april 1976 yrkade taxeringsintendenten att B vid 1975 års taxering skulle taxeras för nettoinkomst av det östtyska uppdraget med 200 000 kronor. TI yrka-

[1]Författaren verkar vid Skandinaviska Enskilda Bankens huvudkontor, i Stockholm.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:10

de därigenom att hela bruttoersättningen med avdrag för kostnaderna skulle tas till beskattning och detta till en kurs på marken av 1:72, d v s samma som den som gällde för västtyska mark. (!). Å andra sidan tillstyrkte TI att B skulle erhålla avräkning för den östtyska skatten.

B bestred och genmälde att ''nettoinkomsten'' till den del den avsåg mark utgjorde en skeninkomst mätt efter svenska mått. Det kunde enligt B inte vara förenligt med skatteförmågeprincipen att beskattas i Sverige för en skeninkomst. Han ansåg sig dessutom finna stöd för sin uppfattning i förekommande rättsfall, bl a beträffande avdrag för förluster på utländsk valuta. B yrkade att i vart fall den i mark utgångna ersättningen inte skulle tas till beskattning eftersom den således inte resulterat i någon verklig inkomst. Vidare yrkade han att ersättningen i dess helhet, alltså inklusive den del som utgått i kronor skulle undantas från beskattning med tillämpning av bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet med Tyska riket, SFS 1928:485.

TI vidhöll sin inställning i sak och anförde bl a:

''Enligt min mening kan, oavsett östtyska valutabestämmelser, beloppet konsumeras i Östtyskland och utgöra en skattepliktig inkomst för B''.

— Vidare framhöll TI att han vid underhandskontakter med såväl finansdepartementet som utrikesdepartementet hade upplysts om att ifrågavarande dubbelbeskattningsavtal inte gällde gentemot Östtyskland.

Efter yrkande av B hölls muntlig förhandling i länsskatterätten, vilket skedde i december 1976. Förhandlingarna avslutades med att skatterätten beslöt uppskjuta målet för ytterligare utredning. Målet skulle enligt beslutet upptas till fortsatt handläggning så snart som möjligt efter utgången av februari 1977.

På begäran av TI tillställde utrikesdepartementet honom i december 1976 följande yttrande:

Åberopande telefonsamtal denna dag angående rubricerade avtal får utrikesdepartementet meddela, att DDR inte anser sig bunden av det äldre mellan Sverige och Tyska Riket år 1928 slutna dubbelbeskattningsavtalet. På grund därav är sådant avtal ej i kraft mellan de båda staterna.

Sedan B fått del av yttrandet förekom under en längre tid intet ''synligt'' i målet, varför B gång på gång förhörde sig angående målets fortsatta handläggning. Han fick då genomgående endast beskedet att målet övertagits av annan TI som inte haft tid ta del av det. Efter beskedet att en fjärde TI nu handlade målet erhöll B i maj 1980 (!) två skriftliga frågor från denne. B begärde i svaret ett snart sammanträffande med TI, vilket ägde rum i augusti samma år. Sammanträffandet ledde inte till annat än att TI hos budgetdepartementet begärde en ''rättsutredning angående giltigheten av dubbelbeskattningsavtalet med Tyska riket''.

Budgetdepartementet avgav det begärda yttrandet i augusti 1980. Efter en kort redogörelse för vissa folkrättsliga principer följer i yttrandet:

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:10

Frågan huruvida avtalet mellan Sverige och Tyska Riket är att tillämpa i förhållande till Östtyskland är helt avhängig av huruvida Östtyskland idag kan anses vara bärare av de rättigheter respektive förpliktelser som det Tyska Riket på grund av ingångna avtal var bärare av. Något entydigt svar på denna fråga torde inte kunna ges och med hänsyn till 11 kap. 2 § regeringsformen torde det inte ankomma på budgetdepartementet eller någon företrädare för detta att uttala sig i denna sak.

TI yttrade sig härefter till länsrätten. Därvid anfördes att dubbelbeskattningsavtalet inte var tillämpligt i följd varav B:s yrkande i denna del inte kunde tillstyrkas. Vad beträffade B:s yrkanden i övrigt anfördes att fråga var om gåvor som B förfogat över och att avdrag för gåvorna såsom varande ej avdragsgilla levnadskostnader inte kunde medges. TI fann emellertid numera också att enligt rättspraxis intäkter i svårtransferabla valutor i vissa fall syntes kunna beskattas med reducerade belopp. På grund av svårigheterna beträffande utförseln av valuta kunde B beskattas för en reducerad del av den omtvistade återstoden i mark (25 %).

B genmälde bl a följande. Vad gällde tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet med Tyska Riket var först att nämna att avtalet uttryckligen inte sagts upp från svensk sida gentemot Östtyskland. Det hade visserligen inkommit yttranden från såväl utrikesdepartementet som budgetdepartementet angående huruvida aktuella dubbelbeskattningsavtal är i kraft. B såg sig dock föranlåten ifrågasätta med vilken behörighet och auktoritet vederbörande tjänstemän på departementen kunde yttra sig i sak och konstaterade för övrigt att båda yttrandena i första hand behandlade frågan huruvida Östtyskland skulle anse sig bundet av avtalet. Enligt B hade dock frågan om bestämmelsernas giltighet även andra dimensioner. Om Östtyskland skulle hävda att avtalet vore giltigt skulle Sverige sannolikt tänkas inta samma hållning. Och vad beträffade B hade han haft all anledning utgå från att de aldrig upphävda bestämmelserna i Svensk Författningssamling d v s *kungörelsen SFS 1928:485,* fortfarande var i kraft. Det var — vad avsåg övriga yrkanden — glädjande att nu även TI insåg det orimliga i att ta fiktiva inkomster till beskattning. B fann dock, i likhet med vad han tidigare hävdat, att den del av ersättningen i mark som inte kunnat tillgodogöras honom, inte skulle tas till beskattning till någon del. Nämnda belopp var och förblev en skenintäkt och borde rimligen behandlas därefter. TI:s hänvisning till rättsfall rörande svårtransferabel valuta hade i och för sig fog för sig men fråga var här inte om svårtransferabel valuta utan garanterat otransferabel sådan. Vidare blev det än orimligare konsekvenser genom att den icke transferabla valutan omräknades efter en kurs som var helt verklighetsfrämmande efter västeuropeiska mått.

Länsrättens dom

Intet ytterligare förekom i målet förrän länsrätten beslöt dom den 2 april

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:10

1981. Länsrätten fann därvid efter att ha citerat yttrandet från utrikesdepartementet:

Eftersom DDR i fall som det förevarande icke anser sig som bärare av de rättigheter och förpliktelser som det Tyska Riket på grund av ingångna avtal var bärare av, kan det av B åberopade dubbelbeskattningsavtalet med Tyska Riket ej läggas till grund för en prövning av om inkomsten från DDR skall beskattas i Sverige.

Länsrätten fann emellertid att B inte kunde anses skattskyldig för någon del av det omtvistade beloppet om 60 000 mark och detta på grund av östtyska valutarestriktioner och vissa av de av B i övrigt framförda omständigheterna.

Såväl TI som B överklagade domen. Som grunder för talan åberopades och utvecklades från ömse håll i stort vad som tidigare anförts. Parternas argumentation höll sig inom en sådan ram även fortsättningsvis i målet.

Kammarrätten

Kammarrätten i Stockholm meddelade dom den 29 oktober 1982. Domen är i dess centrala del av följande lydelse:

1928 års kungörelse har genom kungörelsen (1960:549) om tillämpning av ett mellan Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland den 17 april 1959 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning upphävts såvitt avser förhållandena mellan Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland. I övrigt gäller bestämmelserna i 1928 års kungörelse alltjämt. I följd härav är B inte skattskyldig i Sverige för inkomsterna från Östtyskland.

TI överklagade.

Regeringsrätten

Den 17 mars 1983 meddelade regeringsrätten prövningstillstånd och den 29 november samma år föll regeringsrättens dom:

Lika med kammarrätten finner regeringsrätten att kungörelsen (1928 nr 485) om tillämpning av ett mellan Sverige och Tyska riket den 25 april 1928 ingånget avtal till undvikande av dubbelbeskattning skall tillämpas såvitt avser B:s inkomster år 1974 från Tyska Demokratiska Republiken och att till följd härav B inte är skattskyldig i Sverige för dessa inkomster. På grund härav lämnar regeringsrätten besvären utan bifall.

En skiljaktig ledamot yttrade: Den i målet ifrågavarande kungörelsen från år 1928 avser tillämpningen av ett mellan Sverige och Tyska riket samma år ingånget dubbelbeskattningsavtal. Ett sådant avtal kan icke anses vara av den karaktär att åtagandena i avtalet på grund av allmänna folkrättsliga principer fortlever i förhållande till de nya statsbildningar som träder i stället för en avtalsslutande part. Från västtysk sida avgavs i juni 1951 en förklaring av innebörd att 1928 års avtal alltjämt skulle gälla. Sedermera har Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland år 1960 slutit ett nytt dubbelbeskattningsavtal. Från östtysk sida har någon motsvarande förklaring inte avgivits. Något dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyska Demokratiska Republiken föreligger heller inte. På grund härav och på de skäl i övrigt som länsrätten anfört fastställer jag, med ändring av kammarrättens dom, länsrättens beskattningsåtgärder.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:10

Enligt SFS 1984:71, som utkom från trycket den 28 februari 1984, har kungörelsen 1928:485 upphört att gälla vid utgången av mars 1984. Den upphävda kungörelsen gäller dock fortfarande för inkomst som förvärvats före den 1 april 1984 och för förmögenhet som taxeras år 1984 eller tidigare.

Vilka slutsatser kan eller bör då dras av rättsfallet? Ja, den rent skatterättsliga konklusionen framgår ju tydligt av regeringsrättens dom. Måhända finns dock fog för även andra och vitt skilda slutsatser exempelvis rörande förekommande folk- och statsrättsliga frågor, den enskildes rättssäkerhet och processuella företeelser från olika aspekter. Som ombud i målet och därmed partisk avstår jag dock från försök till sådana slutsatser i det aktuella sammanhanget.

Nya regler för uppbörd av skatt och arbetsgivaravgift

Från årsskiftet får alla arbetsgivare nya rutiner för källskatt och arbetsgivaravgifter. Dessa ska i fortsättningen redovisas och betalas varje månad på en gemensam blankett. Mottagare blir länsstyrelsen, som tillsammans med den lokala skattemyndigheten tar över arbetet med arbetsgivaravgifterna från riksförsäkringsverket.

Sista inbetalningsdag blir den 18:e i månaden efter löneutbetalningen.

En förhandsinformation om de nya reglerna har sänts ut till alla arbetsgivare.

Ytterligare information lämnas också av länsstyrelsen och den lokala skattemyndigheten.

RSV RIKSSKATTEVERKET

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:10