

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 10 1986

Skatteprocessen och förfarandet vid ömsesidig överenskommelse enligt dubbelbeskattningsavtal

Av direktören Peter Sundgren, Institutet för Utländsk Rätt AB

I samtliga Sveriges avtal för undvikande av dubbelbeskattning återfinns särskilda regler om s k ömsesidig överenskommelse (mutual agreement) och det särskilda förfarande som därvid skall tillämpas. Reglerna syftar till att ge de skattskyldiga möjlighet att vid sidan av den ordinarie skatteprocessen lösa problem som uppstått p g a att det i Sverige eller i den andra avtalsslutande staten vidtagits någon åtgärd som medför en beskattning som strider mot avtalet. Möjligheten att tillgripa ömsesidig överenskommelse utgör ett viktigt stöd för den som berörs av ett avtal, icke minst när det gäller avtal med stater där det kan vara svårt att på egen hand reda ut problem som kan uppkomma med skattemyndigheterna i den andra avtalsstaten. Förfarandet är kostnadsfritt och sekretessbelagt. Inte ens den skattskyldige får ta del av handlingarna i ärendet. Han har inte heller någon partsställning som tillåter honom att komma med invändningar, yrkanden m m. Prövningen hos de behöriga myndigheterna är *inte nödvändigtvis* grundad på rättsliga överväganden eller en tolkning av avtalet. En ömsesidig överenskommelse kan därför ofta vara ett resultat av rena skälighetsbedömningar eller kompromisser. Sålunda har exempelvis i en nyligen avgjord ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i Sverige och i Västtyskland en person bosatt i Sverige blivit beskat-

tad här i riket för vissa arvoden från ett västtyskt bolag med *avräkning* för tysk skatt, trots att avtalet med Västtyskland är ett exempt-avtal som föreskriver att undanröjande av dubbelbeskattning skall ske genom att den utländska inkomsten undantas från beskattning i hemviststaten.

Den väsentligaste begränsningen i förfarandet vid ömsesidig överenskommelse är att de avtalslutande staterna inte är skyldiga att undanröja dubbelbeskattning. Mer härom i ett senare avsnitt.

Den ”behöriga myndigheten” till vilken man skall vända sig i Sverige är finansdepartementet. I den mån en ömsesidig överenskommelse med en annan avtalsstat leder till en ändring av den skattskyldiges taxeringar i Sverige, fattas beslutet härom av regeringen. I det multilaterala nordiska avtalet och i vissa andra avtal är riksskatteverket behörig myndighet.

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse kan, något oegentligt uttryckt, närmast anses utgöra ett särskilt rättsmedel i skatteprocessen. Om skattemyndigheterna eller skattemyndigheterna i Sverige eller i den andra avtalslutande staten vidtar åtgärder som strider mot avtalet kan den skattskyldige ”klaga” hos finansdepartementet i sin hemviststat. Ett par avgöranden i regeringsrätten har särskilt aktualiserat frågan om förhållandet mellan den ordinarie skatteprocessen och ömsesidigt förfarande (se nedan).

OECDs modellavtal

Alla de dubbelbeskattningsavtal som Sverige träffat under den senaste tjuugoårsperioden bygger på den så kallade OECD-modellen. I dess senaste version från 1977 har artikel 25 punkterna 1 och 2 följande lydelse:

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

1. Om en person anser att en avtalslutande stat eller båda avtalslutande staterna vidtagit åtgärder som för honom medför eller kommer att medföra beskattning som strider mot bestämmelserna i detta avtal, kan han, utan att detta påverkar hans rätt att använda sig av de rättsmedel som finns i dessa staters interna rättsordning, framlägga saken för den behöriga myndigheten i den avtalslutande stat där han har hemvist eller, om fråga är om tillämpning av artikel 24 punkt 1, i den avtalslutande stat där han är medborgare. Saken skall framläggas inom tre år från den tidpunkt då personen ifråga fick vetskap om den åtgärd som givit upphov till beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet.

2. Om den behöriga myndigheten finner invändningen grundad men inte själv kan få till stånd en tillfredsställande lösning, skall myndigheten söka lösa frågan genom ömsesidig överenskommelse med den behöriga myndigheten i den andra avtalslutande staten i syfte att undvika beskattning som strider mot avtalet. Överenskommelse som träffats genomförs utan hinder av tidsgränser i de avtalslutande staternas interna lagstiftning.

I punkterna 3 och 4 finns regler som ger de behöriga myndigheterna befogenhet att träda i direkt förbindelse med varandra för att lösa generella problem eller svårigheter som uppkommer i fråga om tolkningen eller tillämpningen av avtalet. Dessa bestämmelser gör det således möjligt att lösa uppkommande skatteproblem utan att utnyttja normala diplomatiska kanaler. Denna typ av ömsesidig överenskommelse skall här icke beröras.

I de tidigare dubbelbeskattningsavtal som inte bygger på OECD-modellen återfinns regler som i allt väsentligt motsvarar modellavtalets artikel om ömsesidig överenskommelse. Ibland anges att ansökningen inte kan göras förrän dubbelbeskattning konstaterats m m. I det franska avtalet, som närmare skall beröras nedan, fanns i en tidigare version en speciell regel för ömsesidig överenskommelse när fråga var om en persons skatterättsliga hemvist.

Handläggningen i den behöriga myndigheten enligt modellavtalet

I kommentarerna till artikel 25 i modellavtalet utvecklas bl a de förutsättningar som gäller för ett tillgripande av ömsesidig överenskommelse och hur de behöriga myndigheterna skall handlägga ärendet.

Den skattskyldige behöver inte avvakta att den åtgärd, som han anser strida mot avtalet, har genomförts. I princip måste invändningen göras hos den behöriga myndigheten i den skattskyldiges hemviststat och den måste göras inom tre år från den tidpunkt då personen fick vetskap om den åtgärd som givit eller kommer att ge upphov till beskattning som strider mot avtalet. Såsom uttryckligen anges i punkt 1 kan den skattskyldige begära ömsesidig överenskommelse oavsett om han utnyttjat alla de rättsmedel som står honom till buds enligt den inhemska lagstiftningen i vardera staten.

Om den behöriga myndigheten finner att invändningen är grundad skall den vidta ett av de två slag av åtgärder som föreskrivs i punkt 2. I första hand skall den behöriga myndigheten, om den felaktiga åtgärden vidtagits i hemviststaten, gå klaganden till mötes genom att ensidigt göra sådana ändringar som visar sig befogade. I detta läge kan frågan sålunda lösas utan att förfarandet vid ömsesidig överenskommelse tillgrips. Om emellertid klagomålet riktar sig mot en åtgärd, som felaktigt vidtagits i den andra staten, skall den behöriga myndigheten inleda det egentliga förfarandet vid ömsesidig överenskommelse.

Den skattskyldige kan begära ömsesidig överenskommelse oavsett om han framställt yrkande eller inlett process enligt den interna processordningen. Om process pågår bör, enligt kommentarerna till artikeln, den behöriga myndigheten inte avvakta det slutliga avgörandet utan bör ange om den anser att fallet kan bli föremål för förfarandet vid ömsesidig överenskommelse. Det är naturligtvis viktigt i en sådan situation att ta hänsyn till intresset att undvika svårigheter eller risker för missbruk som kan uppstå genom att den skattskyldige s a s för en dubbel process, dels i domstol, dels hos de behöriga myndigheterna. I kommentarerna sägs därför att genomförandet av en ömsesidig överenskommelse bör göras beroende av att den skattskyldige godtar den ömsesidiga överenskommelsen och återkallar sin domstolstalan beträffande de frågor som avgjorts genom den ömsesidiga överenskommelsen.

Handläggningen i det svenska finansdepartementet

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse handläggs för svenskt vidkommande av en speciell avdelning inom finansdepartementet. Denna avdelning leds av departementsrådet Yngve Hallin. Till skillnad mot vad som anförs i modellavtalets anvisningar är det en fast praxis i Sverige att *inte* ta upp eller i vart fall inte träffa en slutlig ömsesidig överenskommelse innan en lagakraftvärd dom föreligger i den ordinarie skatteprocessen. Först därmed är det ju också möjligt att fastställa om avtalet tillämpats felaktigt. I Sverige torde såvitt är bekant aldrig ha förekommit att man gjort en ömsesidig överenskommelse beroende av ett åtagande från den skattskyldige att återkalla sina eventuella besvär i domstol. En nackdel med den praxis som tillämpas i Sverige är den långa tid det tar att först driva process och därefter genomföra ett förfarande med ömsesidig överenskommelse enligt avtalen.

Den tidsfrist på tre år inom vilken ansökan enligt modellavtalet skall göras (se ovan) brukar ej tas med i Sveriges dubbelbeskattningsavtal. I princip är det möjligt att begära ömsesidig överenskommelse för alla de år ett dubbelbeskattningsavtal varit ikraft. I praktiken är det emellertid inte ovanligt att finansdepartementet begränsar förfarandet till den tid som gäller för den extraordinära besvärshöjningen i skatteprocessen.

I några fall har finansdepartementet träffat ömsesidiga överenskommelser utan att avvakta utgången i skatteprocessen (se nedan). Dessa får dock betraktas som rena undantagsfall.

Vem begär ömsesidig överenskommelse?

En fråga, som inte särskilt behandlas i kommentarerna men som framgår av själva artikeltexten, är att det är den skattskyldige, och endast denne, som kan ansöka om ömsesidig överenskommelse. Proceduren inleds genom att den skattskyldige ingår ansökan till den behöriga myndigheten, som därefter beslutar huruvida frågan skall upptas till prövning.

En framställning till finansdepartementet kan således inte göras av någon annan än den skattskyldige. Taxeringsintendenten kan inte begära att få en fråga om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal hänskjuten till finansdepartementet och en skattedomstol kan inte heller vägra att avgöra frågan med hänvisning till att denna enligt avtalet kan eller bör överlämnas till ömsesidig överenskommelse. Den ordinarie skatteprocessen skall, så länge den drivs av parterna, pågå oberoende av frågan om eventuellt ömsesidigt förfarande. Domstolen får inte vägra dom (*déni de justice*).

Rättsfall

RSV/FB Dt 1980:1

Mot bakgrund av det anförda synes regeringsrätten ha varit ute på svag is i förhandsbeskedsärendet RSV/FB Dt 1980:1, som avvisades av regeringsrät-

ten. Målet handlar om utflyttning till Frankrike och är i materiellt hänseende av mindre intresse. Förhandsbeskedsärendet är däremot intressant ur processuell synpunkt, vilket också torde vara anledningen till att det publicerats av RSV. Detta är nämligen inte vanligt när det gäller förhandsbeskedsärenden som avvisas.

Riksskatteverkets rättsnämnd fann att sökanden (X) både var bosatt i Sverige enligt intern rätt och hade skatterättsligt hemvist här i riket enligt dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike. I det franska avtalet sägs (i den version som då gällde) att en fysisk persons skatterättsliga hemvist skall anses vara där denne har "sin normala vistelseort i betydelsen av varaktigt hem". Efter besvär av X beslöt regeringsrätten följande dom:

"Enligt punkt 12 av protokollet till dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike gäller att vid tvivelsmål rörande frågan i vilken av de båda staterna en fysisk person skall anses ha sitt skatterättsliga hemvist, avgörande skall träffas genom särskild överenskommelse mellan de båda staternas högsta finansmyndigheter. Sådant tvivelsmål får anses råda i X:s fall. Vid sådant förhållande bör förhandsbesked inte lämnas beträffande frågan var X vid tillämpning av avtalet har sitt skatterättsliga hemvist. Regeringsrätten . . . bifaller på det sätt besvären att förhandsbeskedet upphävs i vad det avser förklaring om var X vid tillämpning av avtalet skall anses ha sitt skatterättsliga hemvist."

Ett regeringsråd fann att de angivna förutsättningarna i målet inte gav rum för tvivelsmål för bedömningen av hemvistet och förklarade att detta vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet skulle anses vara i Frankrike.

Regeringsrättens uttryckssätt att man "bifaller på det sätt besvären att förhandsbeskedet upphävs" ter sig kanske något förbryllande men har under alla omständigheter samma effekt som en avvisning. Förhandsbesked meddelades inte beträffande X:s hemvist enligt avtalet.

Som tidigare anförts kan ingen annan än den skattskyldige påkalla ömsesidig överenskommelse enligt avtalen. Det ankommer inte på domstolen överhuvudtaget att beröra denna fråga. Det är när det gäller det franska avtalet *den behöriga myndigheten* som, efter framställning av den skattskyldige, avgör huruvida tvivelsmål enligt avtalet föreligger beträffande den skattskyldige hemvist. Det bör erinras om att den skattskyldige inte är garanterad någon prövning av finansdepartementet. Han är inte heller garanterad någon slutgiltig lösning i ett förfarande om ömsesidig överenskommelse.

RSV/FB Dt 1978:13

I förhandsbeskedsärendet RSV/FB Dt 1978:13, som också gällde utflyttning till Frankrike, har RSV:s rättsnämnd avvisat frågan om sökandens hemvist enligt avtalet på grund att omständigheterna var oklara. (Målet är felrefererat men har fått sin förklaring i den anmärkning som dåvarande Skattenyttredaktören och ledemoten av nämnden, Hans Bylin, lämnat på sid 39 i Skatte-

nytt nr 1—2, 1982). Avvisningen i detta mål grundar sig alltså på lagen om förhandsbesked.

Avvisning av förhandsbesked

De refererade målen avsåg förhandsbesked i taxeringsfråga. Enligt lagen om förhandsbesked kan ansökningar härom avvisas av rättsnämnden eller regeringsrätten. Som avvisningsgrund brukar bl a åberopas att utredningen är så otillräcklig eller omständigheterna så oklara att ansökningen inte är lämpad att bli föremål för ett på förhand bindande besked. Andra exempel på fall då ansökningen om förhandsbesked brukar avvisas är följande: transaktionen är redan genomförd, frågan lämpar sig inte för besked på förhand (t ex därför att ärendet i första hand inte avser en rättsfråga utan en bevisfråga), frågan avser inte en konkret, aktuell situation eller frågan anses inte tillräckligt betydelsefull.¹ Omsåledes omständigheterna i ett förhandsbesked är oklara, motstridiga eller svårutredda kan ansökningen *på dessa grunder* avvisas. Detta sker då med stöd av lagen om förhandsbesked (§ 4). Avvisning kan emellertid inte ske på den grunden att det enligt ett dubbelbeskattningsavtal finns en möjlighet att begära hjälp hos finansdepartementet.

Ett avvisat förhandsbesked innebär att sökanden är hänvisad till den ordinarie taxeringsprocessen för att få sin rättsfråga prövad. I denna process finns naturligtvis ingen avvisningsmöjlighet. Det torde tillhöra en av hörnstenarna i principerna om rättssäkerhet för den enskilde att domstolen är skyldig att meddela dom. Såsom K G A Sandström framhåller (Svenska dubbelbeskattningsavtal i vad de avse skatt å inkomst eller förmögenhet, sid 430—431, 1949) är det ”av synnerlig vikt, att den skattskyldige icke försummar att, då anledning föreligger, iakttaga nu berörda besvärsordning. Endast på detta sätt kan han nämligen få skattefrågan *rättsligen* prövad. Visserligen föreligger även en möjlighet att direkt i finansdepartementet begära åtgärd till undvikande av dubbelbeskattning; detta förfaringsätt har dock en helt annan karaktär än prövningen vid (taxerings-) nämnder och domstolar och öppnar närmast en svag och oviss möjlighet till skälighetsprövning”. Även fiscus måste anses ha rätt att föra sin talan i domstol utan inskränkning av en avtalsbestämmelse.

Omvänt gäller — och detta illustrerar i ännu högre grad rågången mellan den ordinarie processen och förfarandet vid ömsesidig överenskommelse — att domstolarna inte heller är bundna av eventuella överenskommelser mellan finansmyndigheterna. Detta framgår av regeringsrättens dom den 19 december 1983 (RÅ 83 Aa 185). I detta fall hade finansmyndigheterna i Frankrike och i Sverige överenskommit att makarna (von Platen) inte skulle anses ha hemvist i Frankrike utan i Sverige. Taxeringarna var emellertid samtidigt föremål för besvär i Sverige ända upp i regeringsrätten, som tvärt emot finans-

¹ För en utförligare redovisning se artikeln ”Förhandsbeskedsinstitutet 30 år” i SN 1981 s 487.

myndigheternas uppgörelse fann att makarna enligt avtalet inte kunde anses ha hemvist i Sverige. Regeringsrätten framhöll också uttryckligen att skatteminstolarna inte är bundna av en uppgörelse mellan finansdepartementen. Slutresultaten blev sålunda i det anförda fallet att makarna inte kom att ha hemvist i någon av staterna.

De problem, som kan uppkomma om hur förfarandet vid ömsesidig överenskommelse tidsmässigt skall anpassas till den ordinarie skatteprocessen, får av finansdepartementet lösas från fall till fall. Såsom tidigare påpekats avgörs normalt inte förfarandet förrän klarhet föreligger om utgången i domstolsprövningen. På detta vis undanröjs möjligheten att missbruka användningen av ömsesidig överenskommelse vid sidan av den ordinarie processen. Finansdepartementets handläggning av von Platen-ärendet får nog därför ses som en engångsföreteelse.

Det nya tysk-svenska dubbelbeskattningsavtalet (paraferat den 5 juli 1985)

Den kanske främsta bristen beträffande förfarandet vid ömsesidig överenskommelse är, såsom tidigare framhållits, att de avtalsslutande staterna *inte är skyldiga* att träffa en sådan överenskommelse. Den enskilde kan således slutligen hamna i en situation som medför en dubbel beskattning.

I det nyligen offentliggjorda utkastet till nytt dubbelbeskattningsavtal med Västtyskland finns emellertid i detta hänseende en del intressanta nyheter. Dels kan de behöriga myndigheterna gemensamt uppdra åt en fristående nämnd att avge ett sakkunnigt utlåtande i ärende, som de förelägger nämnden, med rätt för den skattskyldige att höras och att framställa egna yrkanden, dels kan de behöriga myndigheterna efter samförstånd tillsätta en särskild skiljenämnd, vars beslut är bindande för staterna.

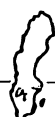
I punkt 5 av art 44 i avtalsutkastet sägs:

5. För att lösa folkrättsliga tvister på grund av detta avtal tillämpas bestämmelserna i Europa-konventionen den 29 april 1957 om fredlig lösning av tvister. De avtalsslutande staterna kan emellertid komma överens om att, i stället för det i konventionen anvisade förfarandet, tillsätta en skiljenämnd, vars beslut är bindande för staterna. Sådan skiljenämnd skall vara sammansatt av yrkesdomare från de avtalsslutande staterna, från tredje stat eller från internationella organisationer. Förfarandet i nämnden regleras av de internationellt vedertagna principer som gäller för skiljemannaförfarandet. De personer, som berörs av ärende i nämnden, har rätt att föra talan och rätt att framställa egna yrkanden. Nämndens beslut sker på grundval av mellan de avtalsslutande staterna gällande fördrag och allmän folkrätt. Beslut "ex aequo et bono" är inte tillåtna. Så länge enighet inte nåtts om tillsättandet och sammansättningen av skiljenämnden eller om dess förfaranderegler, är vardera staten förhindrad att förfara enligt första meningen.

Även om avtalsförslaget inte går så långt att det tillåter *den skattskyldige* att påkalla ett hänskjutande av tvisten till en skiljenämnd, bör det utöva en stark press på de avtalsslutande staterna att, om de inte själva kan komma överens i ett ömsesidigt förfarande, hänskjuta tvisten till skiljenämnd.

Det har varit ett länge framfört önskemål både i Sverige och utomlands att

den enskilde bör ges en starkare ställning i förfarandet om ömsesidig överenskommelse i dubbelbeskattningsavtal och/eller att de avtalslutande staterna skall gå med på att tvistiga frågor hänskjuts till skiljenämnd eller en internationell skattedomstol. Hithörande spörsmål har särskilt behandlats av Gustaf Lindencrona och Nils Mattsson i "Arbitration in Taxation". I Cahiers de Droit Fiscal National 1981, Vol 66 a, "Mutual agreement — procedure and practice" behandlas också hithörande spörsmål.



SVENSK AKTIESERVICE AB

Box 49408 • 100 28 Stockholm

Till revisorer och advokater
betalas 1.200 kr i förmedlingsprovision
för varje beställt lagerbolag hösten 1986.

*Vi utför även nybildningar, emissioner
och bolagsändringar.*

Ring! 08—52 00 39