

Nytt dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Danmark

Av jur. dr K. G. A. Sandström

Ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet ingicks år 1932 mellan Sverige och Danmark. Avtalets bestämmelser vållade emellertid åtskilliga besvärigheter i tillämpningen, särskilt sedan källskattesystemet införts i Sverige. Med anledning härav reviderades 1932 års avtal på vissa punkter och år 1953 tillkom ett nytt dubbelbeskattningsavtal mellan de båda staterna.¹ 1953 års avtal innebar emellertid endast en partiell ändring av det tidigare avtalet. Avsikten var att, sedan en i Danmark, som man då antog, förestående ny skattelagstiftning ge-

¹ Se härom Skattenytt 1954, sid. 29 o. f.

nomförts, upptaga nya förhandlingar i syfte att mera genomgående omarbeta avtalet. Någon sådan ny skattelagstiftning har emellertid ännu icke tillkommit i Danmark, men åtskilliga ändringar hava ändock skett i de danska skattelagarna, och dessa ändringar hava varit sådana, att ett helt nytt dubbelbeskattningsavtal ansetts erforderligt.

Efter förda förhandlingar har ett sådant avtal undertecknats den 21 juli 1958. Tillämpningskungörelse, nr 653, har utfärdats den 12 december 1958 och samtidigt har utfärdats en kungörelse, nr 654, med vissa bestämmelser angående kungörelse för skattskyldig, som är bosatt i Danmark.

försäkringslag anses utgöra understöd på grund av olycksfallet, så att lönen i realiteten "tar över", och ingen särskild livränta utbetalas. Emellertid må livränta utgå om och i den mån särskilda förhållanden därtill föranleda. Detta är bl. a. fallet om någon invalidiseras så att han får extra merutgifter (t. ex. för taxi vid förslamsfall o. s. v.). Vederbörande kan då tillerkännas *livränta* från riks-försäkringsanstalten. B. skadades genom flyghaveri i juli 1942 och erhöi i juli 1952 retroaktivt för 10 år särskild livränta efter 880 kr. för år avseende ökade kostnader för anskaffning av kläder och

skodon. Under beskattningsåret utbetalades 8.652 kr. B. yrkade avdrag för ökade kostnader för kläder och skodon, som föranletts av invaliditeten. RR fann, att då beloppet utgått som *livränta* detsamma enligt 32 § 2 mom. KL utgjorde intäkt av tjänst att beskattas med 80 % enligt den s. k. reducerade skalan. (Anm! I RÅ 1954 ref. 13 var det fråga om ett "tillägg" till livränta för bestridande av kostnader för förnyelse av protes, som ej ansågs skattepliktigt. I nyss refererade mål var det fråga om själva livräntan, som icke ansågs kunna undantagas från beskattning.)

Nedan lämnas en översikt av de viktigaste bestämmelserna i avtalet; för att icke splittra framställningen har därvid medtagits en del bestämmelser, vilka redan infördes genom 1953 års avtal.

Allmänna bestämmelser.

1958 års avtal gäller följande svenska skatter: Den statliga inkomstskatten, kupongskatten, den särskilda sjömansskatten, bevillningsavgifterna för särskilda förmåner och rättigheter (dock endast i den mån de utgå för *medverkan* vid ofentlig tillställning), utskiftningsskatten, ersättningsskatten, den statliga förmögenhetsskatten och den kommunala inkomstskatten.

Avtalet är tillämpligt:

a) Beträffande statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt, som utgå på grund av 1959 eller senare års taxeringar; *avtalet skall sålunda tillämpas redan vid innevarande års taxering.*

b) Beträffande kupongskatt å sådan utdelning, som förfaller till betalning *den 1 januari 1958* eller senare.

c) Beträffande särskild sjömansskatt, som utgår från och med *den 1 januari 1958.*

d) Beträffande bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, som belöpa å tiden från och med *den 1 januari 1958.*

e) Beträffande övriga skatter, för vilka taxering verkställes under år 1959 eller senare år.

Vid ikraftträdandet av det nya avtalet upphör 1953 års avtal att gälla. Sistnämnda avtal skall dock alltjämt tillämpas i fråga om skatt på grund av taxering eller

eftertaxering för tidigare år än ovan angivits.

Det nya avtalet äger, liksom 1953 års avtal, tillämpning å fysiska personer, som äro bosatta i Sverige eller Danmark, oberoende av deras nationalitet, samt å svenska och danska juridiska personer.

En fysisk person anses bosatt i en av staterna, därest han *antingen* där har sitt egentliga bo och hemvist *eller* där stadigvarande vistas (jfr punkt 1 anv. till 53 § KL samt 68 § samma lag) *eller* han eljest i beskattningshänseende skall behandlas på samma sätt som en i den staten bosatt person. Det sistnämnda stadgandet anknyter till vissa speciella danska skatteregler, vilka emellertid numera enligt avtalet sakna betydelse för inkomstbeskattningen; däremot kan stadgandet vara av betydelse vid förmögenhetsbeskattningen.

För skattskyldig, som utflyttar från den ena staten (t. ex. Danmark) för att bosätta sig i den andra (Sverige) upphör skattskyldigheten till *inkomstskatt* i förstnämnda stat (Danmark) — såvitt skattskyldigheten är beroende å den skattskyldiges bosättning — med utgången av den dag, under vilken utflyttningen slutförts. De enligt 1953 års avtal gällande invecklade bestämmelserna om beskattning i Danmark vid in- och utflyttning hava sålunda upphävts genom 1958 års avtal, så vitt fråga är om inkomstbeskattningen. Ifråga om *beskattning av förmögenhet* gäller däremot alltjämt att, i händelse den skattskyldige flyttar från den ena staten till den andra, vardera staten äger förfara enligt sin skattelagstiftning, med mindre behöriga myndigheter i de båda staterna i särskilda fall överenskomma om undantag; dessa behöriga myndigheter äro i Sverige finansdepartementet och i Danmark finansministern eller ock

sådan myndighet åt vilken uppdragits att i finansdepartementets, respektive finansministerns ställe handhava frågor enligt avtalet.

De ovan angivna reglerna för bestämmande av var en person är bosatt kunna tydligtvis leda till att en skattskyldig anses bosatt i båda staterna, t. ex. om han har sitt egentliga bo och hemvist i Danmark men vistas stadigvarande i Sverige. I dylika fall av s. k. dubbel bosättning skall frågan om den rätta bosättningsstaten lösas på följande sätt.

Till en början undersökes, om personen har starkare personliga och ekonomiska förbindelser med den ena av staterna än med den andra. Är så fallet, anses personen bosatt i den stat, med vilken han har de starkaste personliga och ekonomiska förbindelserna. Då man här talar om personliga förbindelser, har man närmast tänkt på i vilken stat personens familj är bosatt. Bland "ekonomiska förbindelser" är i första hand av betydelse, till vilken stat vederbörande har sin huvudsakliga verksamhet förlagd.

Kan frågan om var en person skall anses bosatt icke heller avgöras enligt sistberörda regel skall personen anses bosatt i den stat, i vilken han äger medborgarskap.

Är personen medborgare i båda staterna eller är han icke medborgare i någon av dessa, skola de behöriga myndigheterna i de båda staterna (vilka dessa myndigheter äro, se ovan) träffa överenskommelse från fall till fall.

En juridisk person anses hava svensk, respektive dansk nationalitet, om densamma inregistrerats i Sverige, respektive Danmark. Juridisk person, vilken icke inregistrerats, anses äga den stats natio-

nalitet, inom vilken styrelsen eller högsta förvaltningen har sitt säte. S. k. holdingbolag anses hava den stats nationalitet, inom vars område dess verkliga ledning utövas; denna bestämmelse innebär alltså, att Sverige är bibehållet vid sin rätt att tillämpa 64 § 2 mom. KL.

Oskift dödsbo anses vara bosatt i den stat, där den avlidne enligt ovan återgivna bestämmelser skall anses hava varit bosatt vid dödsfallet.

Inkomst av fast egendom och rörelse, royalty samt inkomst av sjöfart och luftfart.

Reglerna angående beskattningen av dessa inkomstslag äro i huvudsak oförändrade i det nya avtalet. Följande avvikelser böra dock observeras.

Till fast driftställe enligt det nya avtalet räknas *icke* ett inköpsställe, som enbart har denna karaktär. Så var däremot fallet enligt 1953 års avtal. Nu berörda ändring innebär, att på denna punkt överensstämmelse nåtts med den interna svenska rätten.

Utförliga bestämmelser hava meddelats i art. 7 rörande beskattningsrättens fördelning, då ett företag i en av staterna har ett fast driftställe i den andra staten.

Ifråga om inkomst av luftfart har tillkommit en ny bestämmelse, avseende Scandinavian Airlines System. Bestämmelsen, som har sin motsvarighet i avtalet mellan Sverige och Norge, innebär följande: Då luftfart utövas av ett konsortium med delägare från båda staterna skall — om konsortiet icke är en juridisk person — inkomsten av verksamheten beskattas allenast hos delägarna samt i vardera staten endast till den del inkomsten belöper på delägare i den staten.

Inkomst genom utdelning å aktier m. m.

Bestämmelserna om beskattning av aktieutdelning hava ändrats i åtskilliga hänseenden.

Enligt tidigare gällande avtal uttogs i Sverige kupongskatt å utdelning, som gick till Danmark, varefter på ansökan restituerades den del av skattebeloppet, som översteg 5 % av utdelningen; dessa 5 % utgjorde alltså en definitiv svensk skatt.

Genom det nya avtalet är nu till en början bestämt, att utdelning å aktier beskattas allenast i den stat, där den, som mottager utdelningen, är bosatt. Ifråga om beskattningen i sistnämnda stat — d. v. s. i den stat, där utdelningsmottagaren är bosatt — är vidare stadgat, att om utdelningsmottagaren är ett aktiebolag skall utdelningen vara undantagen från beskattning i den utsträckning som fallet skulle hava varit, därest båda bolagen hade varit bosatta i detta land.

Dessa regler skola jämväl gälla i fråga om ekonomisk förening i Sverige och utdelning från sådan förening samt ifråga om bolag och sammanslutningar med delad eller eljest begränsad ansvarighet i Danmark och utdelning från sådant bolag eller sådan sammanslutning.

Det sagda innebär följande.

Då ett *aktiebolag i Danmark* verkställer utdelning till en fysisk eller juridisk person, som är bosatt i Sverige, uttages icke någon skatt i Danmark å det utdelade beloppet.

I sådana fall, då utdelningen i Sverige uppbäres av ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, skall utdelningen vara undantagen från beskattning även i Sverige. En förutsättning härför är dock, att ut-

delningen enligt de svenska skatteförfattningarna hade varit undantagen från beskattning här i landet, därest såväl det utdelande bolaget som det bolag eller den förening, som uppburit utdelningen, hade varit bosatta i Sverige (art. 10, punkt 2 och punkt 4, första stycket). Med avseende å sist berörda förutsättning hänvisas till hithörande bestämmelser i 54 § KL samt 7 § Si. Vid bestämmelsens tillämpning skall frågan om avdrag för ränta å gäld, som belöper å aktierna i det danska bolaget vid tillämpningen av 39 § 1 mom. KL så bedömas, som om utdelningen undantagits från skatteplikt jämlikt 54 § samma lag.

Det senast sagda innebär i sak, att det svenska aktiebolag, som äger aktier i det danska bolaget, icke får vid sin taxering i Sverige avdraga ränta å gäld, som belöper å aktierna i det danska bolaget, i vidare mån än som räntebeloppet överstiger det utdelade beloppet. I vissa undantagsfall som framgå av 39 § 1 mom. KL må dock räntan avdragas i dess helhet.

I andra fall skall utdelningen i Sverige inkomstbeskattas i vanlig ordning.

Då ett *aktiebolag i Sverige* verkställer utdelning till en fysisk eller juridisk person som är bosatt i Danmark är utdelningen numera helt fritagen från svensk kupongskatt.

I sådana fall då utdelningen i Danmark uppbäres av ett aktiebolag skall utdelningen i Danmark vara undantagen från beskattning i den utsträckning som fallet skulle hava varit enligt skattelagstiftningen i Danmark därest båda bolagen varit bosatta därstädes. Detta innebär enligt intern dansk rätt att det danska bolaget befrias från skatt å utdelningen från det svenska bolaget allenast för det fall att det danska bolaget äger och under hela

beskattningsåret ägt minst 50 % av aktiekapitalet i det svenska bolaget. Det kräves emellertid i detta fall att framställning om skattebefrielse för utdelningen göres till finansministern.

På motsvarande sätt är utdelning från en ekonomisk förening i Sverige till en person som är bosatt i Danmark undantagen från beskattning i Sverige. Då ett danskt aktiebolag eller därmed jämställd sammanslutning verkställer utdelning till en svensk ekonomisk förening är denna utdelning undantagen från beskattning såväl i Danmark som hos den ekonomiska förening i Sverige som uppstår utdelningen.

Inkomst av personligt arbete.

De invecklade regler som i 1953 års avtal meddelades rörande beskattning av inkomst av personligt arbete hava upphävts genom det nya avtalet, vilket i stället innehåller väsentligt förenklade regler.

Huvudregeln är att inkomst av personligt arbete (men icke inkomst av fritt yrke och ej heller pensioner och livräntor) beskattas allenast i den stat där den skattskyldige utövat den verksamhet — d. v. s. utfört det arbete — från vilken inkomsten härrör.

Från denna huvudregel att inkomsten beskattas allenast i den stat där verksamheten utövats äro emellertid vissa undantag gjorda.

Till en början gäller att inkomst av arbete som helt och hållet eller till huvudsaklig del fullgöres ombord å svenskt eller danskt *fartyg* beskattas allnast i *den stat vars nationalitet fartyget äger*. En i Sverige bosatt sjöman som helt och hållet eller till huvudsaklig del fullgör arbete ombord å danskt *fartyg* är således fritagen från

svensk skatt för därför uppbyggen inkomst. Jämlikt de svenska anvisningarna till avtalet stadgas, att de i 48 § 2 mom. sjätte stycket KL samt andra stycket av anvisningarna till samma lagrum ävensom i 8 § 1 mom. sjätte stycket Si givna föreskrifterna skola äga motsvarande tillämplig beträffande i Danmark erlagd sjömansskatt. Det i Sverige eljest medgivna ortsavdraget skall sålunda minskas med hänsyn till den tid, varunder sjömansskatt i Danmark erlagts.

Vidare angivas (art. 11, 3) vissa fall, då den skattskyldige beskattas i den stat, där han är *bosatt* (och således icke i den andra staten). Så är fallet

a) Då en i den ena staten bosatt och där anställd person på grund av sin tjänst uppehåller sig inom den andra statens område under en tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt icke överstiga 183 dagar under kalenderåret, samt

han erhåller sina löneförmåner uteslutande från sin i hans hemstat bosatte arbetsgivare.

I nu berörda sammanhang användes uttrycket "dag" i betydelsen av helt dygn. Vid bedömande av, huruvida en person, som är bosatt i den ena staten, vistats mer än 183 dagar i den andra staten, skall följaktligen hänsyn icke tagas till dygn, varunder han tillbringar dygnsvilan i den stat, där han är bosatt, men under annan tid av samma dygn vistats i den andra staten.

b) Då arbetet helt och hållet eller till huvudsaklig del fullgöres ombord å svenskt eller danskt *luftfartyg*.

c) Då fråga är om ersättningar, vilka ett aktiebolag i en av staterna utbetalar till ledamöter av dess styrelse (eller, såvitt fråga är om danska bolag, ledamöter av dess representantskap, kontrollkommit-

té el. dyl.), vilka ledamöter äro bosatta i den andra staten. Det förutsättes dock för bestämmelsens tillämpning, att ledamöterna uppbära ersättningen uteslutande i nyss angivna egenskap.

d) Då en fysisk person, som är bosatt i en av staterna, förvärvar inkomst genom arbete i den andra staten eller ombord å fartyg med denna andra stats nationalitet, men inkomsten icke beskattas, vare sig statligt eller kommunalt, i denna andra satt. — Ifrågavarande bestämmelse har direkt betydelse endast för Danmarks vidkommande. En person, som icke är bosatt i Danmark, kan icke beskattas därstädes för inkomst av personligt arbete med mindre han vistats därstädes den 1 april, den 1 juli, den 1 oktober eller den 1 januari samt dessutom vistats därstädes sammanlagt minst tre av de därförut förflutna sex månaderna. Om dessa villkor äro uppfyllda, beskattas han — men först från och med sagda den 1 april etc. — för sin beräknade inkomst under tiden därefter. Då en i Sverige bosatt person mera tillfälligt utför arbete i Danmark kan således lätt tänkas, att personen icke blir skattskyldig i Danmark för denna inkomst. I dylikt fall äger alltså Sverige beskatta ifrågavarande i Danmark förvärvade inkomst.

e) Då en studerande vid universitet eller högskola i den ena staten uppbär ersättning på grund av anställning i den andra staten, under förutsättning *att* anställningen innehaves för att erhålla för studierna erforderlig praktisk utbildning samt *att* anställningen varar under högst 100 dagar under ett och samma kalenderår. Om en dylik i Danmark bosatt studerande har anställning av angiven art i Sverige, får således hans inkomst av anställ-

ningen *icke* beskattas i Sverige utan endast i Danmark.

Å andra sidan skola skådespelare, film-skådespelare, radio- eller televisionsartister, musiker, idrottsmän och andra, vilka yrkesmässigt ägna sig åt offentlig nöjesverksamhet, städse beskattas för sin inkomst av denna verksamhet i den stat, där verksamheten utövas, art. 12. Detta gäller alltså, även om de vistas i sistsagda stat högst 183 dagar samt uppbära inkomsten från arbetsgivare i hemlandet. Det gäller vidare, därest de äro självständiga yrkesutövare. För Sveriges vidkommande skola härvidlag iakttagas stadgandena i 54 § c) KL och 7 § b) Si. Om en i Sverige bosatt skådespelare etc. utövar sin verksamhet i Danmark och där icke beskattas för den uppburna inkomsten, får emellertid inkomsten ifråga beskattas i Sverige.

Inkomst av fritt yrke beskattas i övrigt allenast i den stat, där yrkesutövaren är bosatt.

Pensioner och livräntor beskattas i den stat, där den som uppbär pensionen eller livräntan är bosatt.

Ändring av förmögenhetsbeskattningen av danska bolag.

I Sverige uttages förmögenhetsskatt av utländska bolag men icke av svenska sådana. Jämlikt avtalet gäller emellertid, att danska juridiska personer skola vara befriade från förmögenhetsskatt i Sverige i samma utsträckning som svenska juridiska personer.

Beskattning av inkomst, som ej särskilt omnämns i avtalet.

Ifråga om sådan inkomst, som ej blivit särskilt omnämnd i avtalet, gäller att den-

samma beskattas allenast i den av staterna, där den skattskyldige är bosatt. Huru sådana fall skola bedömas, då dubbel bosättning föreligger, har angivits ovan under allmänna bestämmelser.

Skattesatsen vid taxering till statlig skatt.

En person, som är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, är enligt de svenska skattelagarna skattskyldig härstädes för all sin inkomst och förmögenhet. Genom nu gällande avtal — liksom enligt det tidigare avtalet — har skett en ändring ifråga om denna skattskyldighet: Viss inkomst och viss förmögenhet — som, om avtalet icke funnits, skulle hava beskattats i Sverige — får enligt avtalet icke beskattas här i landet utan skall i stället beskattas i Danmark.

Såvitt fråga är om den statliga inkomstskatten och den statliga förmögenhetsskatten medför detta, att även den tillämpliga skattesatsen — skatteskalan är ju progressiv — kan bli en annan än som fallet skulle hava varit, därest all den skattskyldiges inkomst och all hans förmögenhet togs till beskattning i Sverige. Denna konsekvens utav avtalet har man emellertid icke velat taga och till förbyggandet härav har i tillämpningskungörelsen meddelats en särskild föreskrift (jämför artikel 18 i avtalet). Enligt denna föreskrift skall vid skattesatsens fastställande förfaras på följande sätt.

1. Först uträknas den statliga inkomstskatt eller förmögenhetsskatt, som skulle hava påförts den skattskyldige, därest avtalet icke funnits. Man uträknar alltså den statliga inkomstskatt eller förmögenhetsskatt, som belöper å den skattskyldiges hela inkomst och förmögenhet, häri

inbegripen från Danmark uppbyren inkomst och där placerad förmögenhet.

2. Sedan den under 1. angivna skatten uträknats och till beloppet fastställts, beräknar man, huru stor procent det sålunda uträknade skattebeloppet — vilket alltså utvisar skatten på *all* den skattskyldiges beskattningsbara inkomst eller förmögenhet — utgör av hela denna beskattningsbara inkomst eller förmögenhet.

3. Den sålunda erhållna procentsatsen blir den procentsats, varmed skatt uttages å den inkomst eller förmögenhet, som *enligt avtalet* får beskattas i Sverige.

Exempel. En i Sverige bosatt person har en beskattningsbar inkomst av 20.000 kronor. Av inkomsten utgöra 8.000 kronor sådan inkomst som enligt avtalet är fritagen från skatt i Sverige. Skatten å 20.000 kronor antages utgöra 5.258 kronor eller 26,9 % av inkomsten. Skatten å de 12.000 kronor, som äro skattepliktiga i Sverige, beräknas enligt nämnda procentsats.

Det bör uppmärksammas, att det åligger taxeringsnämnden att i sådana fall, varom nu varit tal, *dels* uträkna den statliga inkomstskattens belopp ävensom förmögenhetsskatten *och dels* låta i vederbörlig taxeringslängd införa desamma med angivande av grunden för uträkningen.

I avtalet icke reglerade frågor.

De båda staterna hava överlämnat åt sina behöriga myndigheter (finansdepartementet i Sverige, finansministern i Danmark eller ock den myndighet, som i desas ställe utsetts) att träffa skäligt avgörande av varje annan fråga, som kan uppstå på grund av olikhet mellan de i de

båda staterna gällande principerna angående skattens utgörande eller eljest.

Såsom exempel å dylika frågor anföres i anvisningarna till avtalet:

Sådana fall, då tillgångar, vilka utskiftas av ett aktiebolag i den ena staten och vilka därvid i denna stat beskattas hos aktiebolaget men icke hos mottagaren därav, på grund av olikheterna mellan skattelagstiftningen i de båda staterna beskattas även hos mottagaren, därest denne är bosatt i den andra staten.

Sådana fall, då en i den ena staten bosatt person utbetalar underhållsbidrag till sitt i den andra staten bosatta barn samt de båda staternas interna skatteregler leda till att bidragsgivaren icke erhåller avdrag för bidraget vid taxeringen i den stat, där han är bosatt, medan barnet beskattas för det uppburna bidraget i den stat, där barnet är bosatt.

Särskilda bestämmelser angående kupongskatt för skattskyldig som är bosatt i Danmark.

Bestämmelser härom äro meddelade i kungörelsen den 12 december 1958, nr 654.

Ovan har angivits, att enligt det nya avtalet bortfaller kupongskatten å sådan

utdelning, som av svenskt aktiebolag verkställes till fysisk eller juridisk person, bosatt i Danmark.

Denna befrielse från kupongskatt skall iakttagas redan vid utbetalningen av utdelningen, *därest* av omständigheterna *uppenbarligen* framgår, att den, som lyfter utdelningen, är fritagen från skyldighet att utgöra kupongskatt för utdelningen.

Har kupongskatt innehållits men kan utdelningsmottagaren sedermera visa, att han är fritagen från skyldighet att utgöra kupongskatt, skall det innehållna beloppet på ansökan av den skattskyldige restitueras.

Ansökan om restitution skall ingivas till kupongskattekontoret senast under tredje kalenderåret efter det, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning.

Vid ansökningen skola fogas

a) vederbörligt intyg rörande den erlagda kupongskatten samt

b) utredning om att sökanden vid den tidpunkt, då utdelningen blev tillgänglig för lyftning, var bosatt i Danmark.

Beslut i anledning av ansökan om restitution meddelas av kupongskattenämnden och över dess beslut må besvär anföras i den ordning, som angives i 15 § kupongskatteförordningen.