

Om tillkomsten av ett svenskt dubbelbeskattningsavtal¹

Av departementsrådet Yngve Hallin

Ofta kan det vara svårt att i efterhand avgöra hur frågan om ett avtal med en viss stat först väcktes. I de fall då initiativet till avtal med en stat kommit från svensk sida är det emellertid regel, att frågan först väckts från svenskt industrihåll, antingen direkt av en eller flera industrier med intressen i denna stat eller genom någon av industrins organisationer. Om avtal redan finns kan initiativet också komma från svensk myndighet och vara föranlett av ändrad svensk skattelagstiftning eller det faktum att avtalet är otillfredsställande, t.ex. ur skatteflyktsynpunkt. Ändrad skattelagstiftning i annan stat utgör naturligtvis också ofta anledning för denna stat att ta initiativ till förhandlingar om avtalsändring. Initiativ till avtal från utvecklingsländer föranleds i regel av en önskan att genom avtalet underlätta svenska investeringar i detta land. En direkt anledning till ett initiativ i dessa fall är ofta, att vederbörande stat blivit självständig efter att tidigare ha varit t.ex. en brittisk koloni. Även om ett tidigare avtal mellan Sverige och det tidigare moderlandet i och för sig alltså är gällande gentemot den nya staten, vill man genom förhandlingar om ett nytt avtal markera sitt oberoende. Dessutom är i regel det gamla avtalet knappast avpassat för de ekonomiska förbindelserna mellan ett industriland och ett utvecklingsland. I dessa fall kan avtalsförhandlingarna ofta föregås av en regelrätt uppsägning av det gamla avtalet. Ibland sätts dock det gamla avtalet ur kraft först genom ikraftträdandet av det nya.

De preliminära kontakterna om att inleda avtalsförhandlingar tas på svensk sida i regel genom utrikesdepartementets försorg. I förhållande till OECD-stater sker dock inte sällan de första sonderingarna genom staternas representanter vid något sammanträde i Paris med OECD:s skattekommitté. Av naturliga skäl är här i regel fråga om ändring av bestående avtal. Mellan de nordiska länderna sker ofta den första kontakten i bilaterala skattefrågor vid något av de regelbundet återkommande nordiska mötena i skattefrågor. Sedan den första kontakten tagits och intresse för förhandlingar visat sig föreligga på båda sidor, försöker man bestämma tidpunkt och plats för de inledande förhandlingarna (här bortses från de enklare fall då överenskommelse kan träffas genom skriftväxling, t.ex. bestämmelser om ömsesidig skattebefrielse för sjöfarts- och luftfartsföretag). Sedan överenskommelse nåtts om tid och plats för förhandlingarna, enas man också om vem som skall göra upp det

¹ Artikeln är baserad på ett föredrag som författaren höll vid riksskatteverkets kurs i internationella skattefrågor i Västerås den 2-5 april 1974 (forts fr nr 7/74).

avtalsutkast som skall ligga till grund för förhandlingarna, i den mån ett sådant utkast inte överlämnats i ett tidigare skede. I regel översänder de båda staterna till varandra skatteförfattningar och/eller beskrivning av skattesystemet i resp. stat. Ofta överlämnas också några av de avtal som ingåtts med andra stater. Ett utvecklingsland som skall förhandla med Sverige brukar vara intresserat av att se de avtal Sverige träffat med andra utvecklingsländer. I de fall då Sverige åtagit sig att göra upp avtalsutkast brukar detta baseras på OECD:s modellavtal, försett med vissa ändringar och tillägg, som normalt förekommer i de svenska avtalen. Då den ena staten översänt ett avtalsutkast kan det hända att den andra staten före förhandlingarna skriftligen lämnar sin förstahandsreaktion på utkastet, eventuellt med förslag till ändringar och tillägg.

Före förhandlingarna brukar den svenska delegationen ta kontakt med representanter för svenskt näringsliv och dess organisationer för att få noggranna informationer om arten och omfattningen av de svenska investeringar som finns i det andra landet. Om förhandlingarna skall ske där, bestäms ofta att förhandlingsdelegationen skall ta kontakt med vissa svenska företag på platsen.

Den svenska förhandlingsdelegationen utses i konselj på föredragning av chefen för utrikesdepartementet. Delegationen består normalt av 3—4 personer, vilka praktiskt taget alltid är tjänstemän vid finansdepartementets rättsenheter. Ordförande är i regel rättschefen i finansdepartementet. Vid förhandlingar i fjärran belägna länder deltar ibland också någon tjänsteman från svenska ambassaden på platsen.

Förhandlingarna inleds oftast med att någon delegat från vardera staten redogör för huvuddragen i resp. stats skattesystem. Mer detaljerade redogörelser beträffande olika inkomstslag får i regel lämnas senare under förhandlingarna när man behandlar den artikel i avtalet som berör detta inkomstslag. Förhandlingarna går därefter i regel till så att man går igenom artikel för artikel i avtalsutkastet, varvid vardera staten redogör för och motiverar sin ståndpunkt till artikelns bestämmelser. Vid denna första genomgång är det i regel bara fråga om preliminära ståndpunktstaganden. När det gäller vissa okontroversiella bestämmelser, t.ex. definitioner o. dyl., blir de preliminära besluten också nästan alltid de slutliga. Beskattningen av utdelning, ränta och royalty brukar naturligtvis vålla de största bekymren, särskilt vid förhandlingar med utvecklingsländer. Ofta blir resultatet, att dessa bestämmelser sparas till slutet av förhandlingarna, varvid man försöker enas om en ”paketlösning” av något slag. Ibland ingår också andra frågor i paketet.

En förhandlingsomgång pågår normalt en vecka. Endast undantagsvis är det möjligt att nå slutlig överenskommelse efter denna första omgång. Ofta hinner man inte med mer än den första genomgången av avtalet och därvid klargöra delegationernas positioner. Vid slutförandet av den första omgången kommer man därför regelmässigt överens om preliminär tidpunkt för nästa förhandlingsomgång, vilken brukar äga rum i den andra staten. Ibland upprättas också ett protokoll där delegationernas positioner efter första förhandlingsomgången sätts på pränt. Det

finns exempel på avtal som krävt tre eller flera förhandlingsomgångar. Särskilda komplikationer uppkommer naturligtvis om ett land gör väsentliga ändringar i sin skattelagstiftning under pågående förhandlingar. Så skedde t.ex. i Kenya efter de två första förhandlingsomgångarna.

Sedan man kompromissat sig fram till en överenskommelse och knutit ihop alla paket sker den s.k. paraferingen, dvs. delegationernas båda ordförande skriver under den text man kommit överens om, varjämte de sätter sina initialer längst ned på varje sida av texten. Paraferingen innebär, att delegationerna enats om den paraferade texten och att de åtager sig att förelägga den för resp. regering för godkännande. Någon gång händer det, att den paraferade texten inte är fullständig eller att parafering sker med vissa förbehåll. I dessa fall krävs kompletterande förhandlingar, muntligen eller genom skriftväxling.

När man förhandlat färdigt och ett fullständigt avtal föreligger är proceduren på svensk sida följande. Om den paraferade texten är på ett utländskt språk, vilket är regel, görs en översättning till svenska. Hittills har detta skett av någon av delegationens medlemmar eller någon annan tjänsteman vid finansdepartementets rättsenheter. I avtalet anges på vilket eller vilka språk avtalet skall upprättas. Skall avtalet inte upprättas på svenska, publiceras det dock senare alltid med en svensk översättning. De utländska och svenska avtalstexterna överlämnas sedan formellt av förhandlingsdelegationen till finansministern. Avtalet remitteras därefter till kammarrätten (i Stockholm) och till riksskatteverket. Remisstiden brukar uppgå till en a två månader.

Sedan remissvaren kommit in, granskas dessa inom finansdepartementets enhet för dubbelbeskattningsfrågor. Redan på detta stadium är det nödvändigt att ta ställning till huruvida ev. anmärkningar eller påpekanden från remissmyndigheterna bör vinna beaktande och delges den andra staten. Samråd får härvid ofta ske med övriga rättsenheter och med rättschefen. Sedan beslut fattats om vilka remisspåpekanden som bör föranleda förslag till den andra staten om ändring av den paraferade texten, underställs dessa förslag den andra staten. Sådana ändringsförslag medför ofta en tidsödande korrespondens, särskilt som den andra staten i sin tur kan komma med motförslag eller förslag till ändring av andra delar av avtalet. Under denna korrespondens försöker man också rätta till felaktigheter av språklig natur och även genom ändrad skrivning undanröja ev. misstolkning av texten. Det finns exempel på fall då sådan skriftväxling tagit ett eller flera år.

När skriftväxlingen är avslutad och enighet nåtts på alla punkter, skall avtalet undertecknas. Beslut om undertecknande sker i konselj på föredragning av chefen för finansdepartementet. Beslut om var avtalet skall undertecknas fattas av chefen för utrikesdepartementet efter överenskommelse med vederbörande myndighet i den andra staten. I beslutet anges också vem som på svensk sida skall underteckna avtalet. Sker undertecknandet i Stockholm är det regelmässigt chefen för utrikesdepartementet samt den främmande statens ambassadör som undertecknar. Om under-

tecknandet äger rum i den andra staten, får vederbörande svenska beskickningschef i uppdrag att underteckna för svensk del.

Efter undertecknandet skall avtalet underställas riksdagen för godkännande. Visserligen finns i 72 § 2 mom. KL, 20 § 2 mom. Si och 20 § 2 mom. Sf bemyndiganden för Kungl. Maj:t att ingå dubbelbeskattningsavtal. Fullständiga dubbelbeskattningsavtal har likväl enligt praxis alltid underställts riksdagen. Bakgrunden till detta är inte helt klar. En förklaring kan möjligen vara, att avtalen omfattar även skatter där motsvarande bemyndigande inte finns. Propositionen till riksdagen inleds i regel med en kort historik och en redogörelse för huvuddragen i den andra statens skattesystem. Därefter följer en relativt ingående redogörelse för avtalet, vilket är fogat som bilaga till propositionen. I samband därmed bemöts de erinringar som gjorts av remissmyndigheterna och som inte ansetts böra medföra några ändringar i den överenskomna texten. I vissa fall har i remissvaren gjorts erinringar av mera allmän natur, som krävt utförligt bemötande från departementschefens sida. Som exempel härpå kan anges propositionen ang. avtalet med Kenya (prop. 1973:183 s. 6—8).

De flesta avtalen innehåller föreskrift om att avtalet skall ratificeras, i varje fall på svensk sida. Sedan riksdagen godkänt avtalet tas beslut om ratifikation i konselj på föredragning av chefen för finansdepartementet. I samma konselj brukar beslut fattas om utfärdande av ratifikationshandlingar. Sådant beslut sker på föredragning av chefen för utrikesdepartementet. Utväxling av ratifikationshandlingar sker genom utrikesdepartementets försorg. När utväxling skett erhåller finansdepartementet meddelande härom. Avtalet publiceras sedan i SFS tillsammans med vissa anvisningar för tillämpningen och tolkningen. Särskild kungörelse brukar utfärdas angående förfarandet vid nedsättning av svensk skatt på utdelning, speciellt i fråga om kupongskatten, i de fall avtalet föreskriver begränsning av skattesatsen på utdelning i källstaten. Om överenskommelse träffats om särskilt förfarande för tillämpning av avtalet i vissa andra hänseenden (användning av särskilda blanketter, etc.), kan dessa frågor regleras i särskild kungörelse.