

Några anteckningar om två förhandsbesked

Av jur kand Carl-Gustaf Liessner

Inledning

Nedan skall redovisas två förhandsbesked som, vid en diskussion om hemvistfrågan vid utflyttning, kan vara av visst intresse. Innan de två fallen redovisas måste vissa saker klarläggas, nämligen dels vilka regler som gäller för riksskatteverket ifråga om avvisande av ansökningar om förhandsbesked och dels förhållandet mellan intern internationell skatterätt och ett dubbelbeskattningsavtal, i detta fall avtalet med Frankrike, från hemvistsynpunkt.

Avvisande av förhandsbesked

I förordningen om förhandsbesked i taxeringsfrågor (SFS 1951:441) ges riksskatteverket möjlighet att, vid ansökan om förhandsbesked, om riksskatteverket med hänsyn till ansökningens innehåll så finner, kunna avvisa ansökan.¹ Vidare stadgar samma förordning att besvär över avvisningsbeslut ej får anföras.² Detta innebär att RegR, i ett fall där en del av en ansökan blivit avvisad av RSV, endast kan yttra sig i den del som ej blivit avvisad.

Förhållandet, speciellt när det gäller hemvistfrågan, mellan dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike och svensk intern internationell skatterätt

Dubbelbeskattningsavtalen underställs i Sverige regelmässigt riksdagen för godkännande.³ Dubbelbeskattningsavtalen intar sålunda en särpräglad plats i det svenska rättssystemet. Avtalen är, samtidigt som de är traktat med en annan stat, svensk lag. Detta medför bl a att enskilda personer kan åberopa dem samt att de skall tolkas och tillämpas av svensk domstol.⁴

Avtalet med Frankrike innehåller anvisningar på hur avtalet skall tillämpas i förhållande till övrig svensk skattelagstiftning. "Frågan huruvida och i vilken omfattning en person är skattskyldig i Sverige avgöres i första hand med ledning av de svenska skatteförfattningarna. Om enligt dessa författningar skattskyldighet icke föreligger, kan sådan ej heller inträda på grund av avtalet. I den mån avtalet innebär inskränkning av den skattskyldighet i Sverige, som föreskrives i de svenska författningarna, skall avtalet däremot lända till efter rättelse."⁵

Hemvistreglerna i avtalet med Frankrike tar i första hand hänsyn till var en person har sin normala vistelseort i betydelsen av varaktigt hem. Om den skatt-

skyldige icke i någon av de angivna staterna har en sålunda angiven vistelseort anser man att han har hemvist i den av staterna där han huvudsakligen uppehåller sig eller i annat fall, där han äger medborgarskap.⁶ Begreppet varaktigt måste här innebära att avtalet anser att man bara kan ha ett sådant hem i sänder.

I dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike (liksom i många andra dubbelbeskattningsavtal) finns det en bestämmelse om "ömsesidig överenskommelse". Denna bestämmelse innebär i korthet att de högsta finansmyndigheterna i resp stat⁷ kan "Vid tvivelsmål rörande frågan, i vilken av de båda staterna en fysisk person skall anses hava sitt skatterättsliga hemvist. . . ."⁸ mellan varandra träffa överenskommelse om detta. Vid en sådan överenskommelse bör tas i beaktande i vilken av de båda staterna han har centrum för sina levnadsintressen. Om man ej kan enas, skall man rätta sig efter den skattskyldiges medborgarskap. Myndigheterna är dock de facto ej bundna av avtalstexten vid en sådan överenskommelse.⁹

Begreppet "tvivelsmål" i avtalet kan inte gärna avse annat än tvivelsmål *enligt avtalet*, dvs att de parter som står som avtalsparter är oeniga, de tolkar avtalet olika. Detta framgår relativt klart genom uttryckssättet i p 12, "vinna enighet". . . ., (som avslutar sista stycket av p 12 i protokollet)¹⁰, underförstått "vid en sådan överenskommelse". Sålunda förutsätts två parter, en part kan inte gärna vara oenig. Sålunda kan tvivelsmål inte betyda att svensk skattedomstol skall hänskjuta ett ärende till ömsesidig överenskommelse så snart en sak är svårbedömd. Svensk skattedomstol skall tvärtom tolka och döma efter avtalet.¹¹

Angående referatet av RSV/Fb Dt 1978:13 (RRK R 77 Aa 217)

Detta förhandsbesked gällde en person A som ansökte om att han skulle anses vara icke bosatt i Sverige.

Han uppgav att han inte ägde eller hyrde någon bostad i Sverige samt att han hyrde bostad i Frankrike. Han sammanbodde ej längre med sin hustru på grund av söndring i äktenskapet. Han ägde bl a 300 aktier i bolaget K (25 % av aktiekapitalet) samt fordringar på 800 000 i aktiebolaget L.

Riksskatteverket: "Nämnden finner att sökanden efter ifrågakommande utflyttning till Frankrike inte har sitt egentliga bo och hemvist i Sverige och ej heller stadigvarande vistas här. Nämnden finner emellertid vidare att sökanden på grund av sitt innehav av aktier i K. . . ., trots det anförda inte visat, att han efter utflyttningen inte har väsentlig anknytning till Sverige. Sökanden skall därför enligt bestämmelserna i p 1 andra st av anvisningarna till 53 § KL även efter utflyttningen anses bosatt i Sverige."

Sökanden anförde besvär:

Regeringsrätten lämnade A:s besvär utan bifall.

Vid ett försök till analys av detta förhandsbesked har det framkommit att

referatet är ofullständigt såtillvida att den sökande utöver vad som angivits i referatet även åberopat dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike. I referatet framgår ej heller att RSV avvisat ansökan i denna del. Detta har medfört att viss risk för feltolkning av förhandsbeskedet har förelegat.

Som framgår av det ovan anförda har avvisningsbeslutet medfört att RegR ej har kunnat ta ställning till den sökandes bosättning med ledning av dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike. RegR har endast kunnat tolka och tillämpa de regler som RSV tagit direkt ställning till, d v s treårsregeln i KL.

Motiveringen till RSV:s avvisningsbeslut i "avtalsdelen" är okänd och utan denna är det vanskligt att försöka analysera beslutet. Dock synes det en aning underligt mot bakgrund av RSV:s eget yttrande: "Nämnden finner att sökanden efter ifrågakomna utflyttning till Frankrike inte har sitt egentliga bo och hemvist i Sverige och ej heller stadigvarande vistas här." Dessa rader skall jämföras med innehållet i art 14.¹²

Angående RSV/Fb Dt 1980:1

Det andra förhandsbeskedet som här skall nämnas är RSV/Fb Dt 1980:1. Den sökande hemställde om förhandsbesked huruvida han för beskattningsåret 1979 och för följande beskattningsår, med hänsyn till gällande dubbelbeskattningsavtal med Frankrike, var skattskyldig här i riket för vissa i ansökningsangivna inkomster. RSV:s nämnd för rättsärenden lämnade ett förhandsbesked som gick ut på att den sökande skulle först och främst anses bosatt i Sverige enligt treårsregeln i KL. RSV ansåg vidare att den sökande även enligt dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike skulle anses bosatt i Sverige. Den sökande anförde besvär och yrkade bl a att han enligt dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike skulle förklaras ha sitt skatterättsliga hemvist i Frankrike.

RegR "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 finansmyndighet. Sådant tvivelsmål får anses råda i X:s fall. Vid sådant förhållande bör förhandsbesked inte lämnas beträffande frågan var X vid tillämpningen av avtalet har sitt skatterättsliga hemvist."

Ett regeringsråd var skiljaktigt på det sättet att han på grundval av samma sätt att resonera fann att dubbelbeskattningsavtalet skulle vinna tillämpning.

Kort analys av RSV/Fb Dt 1980:1

Riksskatteverket har i detta fall följt den normala gången enligt anvisningarna i avtalet med Frankrike. Först och främst har man, med hjälp av intern internationell skatterätt, funnit att den sökande skall anses bosatt i Sverige.

Efter detta har man gått in på avtalet med Frankrike och tolkat dess 14:e art till att den sökande även enligt dessa regler skall anses ha hemvist i Sverige. (Bedömningen i sig lämnas här utanför.)

RegR har däremot, vid bedömningen av dubbelbeskattningsavtalet, funnit saken så svårbedömd att man ej kunnat ta ställning till denna.

Vad som avslutningsvis endast kan sägas är att rättsläget har, på detta område som borde vara relativt enkelt, knappast blivit klarare. Detta måste vara otillfredsställande för personer som ämnar flytta utomlands.

¹ 4 § 1 st.

² 6 § 2 st.

³ jfr G Lindencrona "Skatter och Kapitalflykt" Ak Avhandl Sthlm 1972 s 158.

⁴ jfr Lindencrona a a s 158 f.

⁵ P 12 i protokollet till avtalet med Frankrike.

⁶ Art 14 avtalet med Frankrike.

⁷ I Sverige Budgetdepartementet.

⁸ P 12 i protokollet till avtalet med Frankrike.

⁹ jfr Lindencrona a a s 167 f.

¹⁰ hela meningen lyder: "I sådant hänseende (d v s vid en särskild överenskommelse p g a tvivelsmål) bör tagas i betraktande, vilken av de båda staterna den skattskyldige har centrum för sina intressen; är det ej möjligt att vinna enighet härutinnan, skall man rätta sig efter vederbörandes medborgarskap.

¹¹ om tolkning av dubbelbeskattningsavtal se Lindencrona a a s 167 f.

¹² se ovan.

Anm: Det kan nämnas att kammarrätten i Stockholm kommit till annat resultat enligt dom den 11 juni 1981 angående makarna Carl Henrik P och Mildred von Platen. Taxeringsintendenten har begärt prövningstillstånd hos regeringsrätten, målnummer 2689/1981 m fl.

Beträffande det i Liessners artikel omnämnda fallet RSV/Fb Dt 1978:13 hade rättsnämnden som Liessner framhållit avvisat frågan om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike. Anledningen härtill var att de av sökande åberopade omständigheterna inte ansågs tillräckligt klara för att besked skulle kunna meddelas. Det är beklagligt att detta inte redovisats i meddelandet i RSV/Fb Dt serien i detta fall eftersom det medfört missförstånd.

Red.

Sammanställning av vissa avdrag samt skattereduktion vid 1982 års taxering

Tabellen är uppräddad av kammarrättsrådet Bodli Hulgaard.	Ogift ¹ : hemma- varande barn under 18 år saknas (f 2/11 1963- 1/11 1981)	Ogift ¹ med hemma- varande barn under 16 år (f 2/11 1965- 1/11 1981)	Ogift ¹ med hemma- varande barn 16 och 18 år mellan (f 2/11 1963- 1/11 1965)	Ogift ¹ med hemma- varande barn under 16 år (f 2/11 1965- 1/11 1981)	Gift ¹ som inte sammanlevt med maken och haft hem- varande barn mellan 16 och 18 år (f 2/11 1963- 1/11 1965)	Gift ¹ som inte sammanlevt med maken och haft hem- varande barn under 16 år (f 2/11 1965- 1/11 1981)	Gift ¹ som inte sammanlevt med maken och haft hem- varande barn mellan 16 och 18 år (f 2/11 1963- 1/11 1965)	Gift ¹ som sammanlevt med maken och haft högre inkomst ⁶ än denne: hemmavarande barn under 16 år saknas (f 2/11 1965- 1/11 1981)	Gift ¹ som sammanlevt med maken och haft högre inkomst ⁶ än denne: hemmavarande barn under 16 år saknas (f 2/11 1965- 1/11 1981)	Gift ¹ som sammanlevt med maken och haft högre inkomst ⁷ än denne: hemmavarande barn under 16 år finns (f 2/11 1965- 1/11 1981)	Gift ¹ som sammanlevt med maken och haft lagre inkomst ⁷ än denne: hemmavarande barn under 16 år finns (f 2/11 1965- 1/11 1981)
Allm. avdrag för försäkringspremier ⁴	max 250	max 500	max 500	max 250	max 250	max 250	max 250	Makarna gemensamt max 500	Makarna gemensamt max 500	Makarna gemensamt max 500	
Avdrag för underhåll av icke hemma- varande barn under 18 år (skall styrkas med skriftligt bevis) ⁹	max 3 000/barn	max 3 000/barn	max 3 000/barn	max 3 000/barn	max 3 000/barn	max 3 000/barn	max 3 000/barn	max 3 000/barn	max 3 000/barn	max 3 000/barn	
Förvärsavdrag ² avseende A-inkomst av jordbruksfastighet ³ , rörelse ³ eller tjänst	—	25 % av inkomsten, dock sammanlagt max 2 000	—	25 % av inkomsten, dock sammanlagt max 2 000	—	25 % av inkomsten, dock sammanlagt max 2 000	—	—	—	25 % av inkomsten, dock sammanlagt max 2 000	
Förvärsavdrag ¹ tillkommande gift per- son med A-inkomst av jordbruksfastig- het el. rörelse vars make biträdd i verksam- heten utan att taxeras för inkomst därav ⁵	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	
Grundavdrag ¹⁰	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	
Skattereduktion	—	1 800	1 800	1 800	1 800	1 800	1 800	max 1 800 ⁸	max 1 800 ⁸	max 1 800 ⁸	
Särskild skattereduktion ¹¹	560	560	560	560	560	560	560	560	560	560	

1 Med ogift likställs änka, änking, fränskild och gift, som ingått äktenskap under
beskattningsåret. För gift, som inte sambeskattas med sin make och som inte haft barn un-
der 18 år, gäller samma regler som för barnlös ogift. Skattskyldig med barn under 16 år får
förvärsavdrag som ogift vid taxeringen för det inkomstår maken avlidit under förutsättning
att dödsfallet skedde före den 1 juli inkomståret trots att han då sambeskattas med denne.
Med gifta likställs de som utan att vara gifta sammanlevt under större delen av beskattnings-
året, om de tidigare varit gifta med varandra eller har eller haft gemensamt barn. Särskilda
regler tillämpas dock inte för det beskattningsår, under vilket det förhållande inträtt, som
motiverar behandlingen som gift.

2 Om flera förvärsavdrag ifrågakommer samtidigt gäller viss maximering. Förvärsavdrag
för makar gemensamt eller för ensamstående skattskyldig inte uppgår till högre belopp
än sammanlagt det högsta av samtidigt ifrågakommande maximibelopp. Förvärsavdraget
får inte överstiga inkomsten i förvärskällan eller av arbetet, i förekommande fall efter av-
drag för omkostnader och — vid kommunaltaxeringen — procentavdrag i förvärskällan.

3 Då fastighet ingår i förvärskällan är avdraget 25 % av nettointakten.

4 Avgift för arbetslöshetsförsäkring medges normalt i förvärskälla. Samma gäller för jordbru-
kare och rörelseidkare i fråga om premie för grupplivförsäkring som tecknats av dem som yr-
kesutövare.

5 Berrafförande företagsledare i fämansbolag även vid inkomst av tjänst i vissa fall.

6 Med inkomst avses statligt taxerad inkomst.

7 Med inkomst avses ifråga om förvärsavdrag A-inkomst. Vid lika inkomst medges den
yngste maken förvärsavdrag. Vid jämförelsen beaktas också sjiönkomst.

8 Skattereduktionen uppgår till 30 % av det belopp varmed andra makens inkomst understiger
6 000 kr. Vid lika statligt taxerad inkomst medges den äldre maken skattereduktion.

9 Om barnet genomgår grundskola, gymnastikskola eller därmed jämförig grundutbildning
medges avdrag intill dess barnet fyllt 21 år.

10 Medges endast vid taxeringen till kommunal inkomstskatt.

11 Beloppet höjs vid statligt beskattningsbara inkomster om 40 000 — 45 000 kr med 10 % av
den del av inkomsten som överstiger 40 000 kr, vid inkomster om 45 000 — 60 000 kr med 500
kr och vid inkomster om 60 000 — 76 600 kr med 500 kr minskat med 3 % av den del av in-
komsten som överstiger 60 000 kr.

1982 års upplagor i bokhandeln nu.



Deklarationshandboken

Skattelagstiftningen har sedan förra upplagan (1981) ytterligare komplicerats. Text har realisationsvinstreglerna vid avyttring av fastighet gjorts om på ett sätt som medför komplikationer i den praktiska tillämpningen.

Nya regler för företagsbeskattningen fr o m 1984 redovisas i särskilt kapitel.

Pris ca 370:-



Beskattning av skogsbruk

Den nya upplagan är väsentligt omarbetad. Nyheterna vid 1982 års taxering behandlas utförligt, t ex för mögenhetsbeskattningen och realisationsvinstbeskattningen. Många exempel.

Här redovisas också de ändringar som berör jordbruk och skogsbruk fr o m 1984 års taxering.

Pris 140:-

Böckerna finns i bokhandeln omkring 15 februari.

 **LTs förlag**

SRF

— för Dig som sysslar med redovisning

SRF — Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, är en sammanlutning av redovisningskonsulter och revisorer. Andamålet är bl a att främja upplysnings- och fortbildningsverksamheten samt att verka för sunda principer och rationella metoder ävensom utveckling av god redovisningsbyråsed.

Välkommen som medlem är den som har väl kvalificerade kunskaper, som är beredd att arbeta inom ramen för stadgarna och våra regler om god sed samt innehar eller är medarbetare i redovisningsbyrå. Kontakta SRF för upplysningar!



Kansli och servicebyrå:
Magasinsgatan 7
791 32 FALUN
Tel. 023/264 50

Nya fakta för villaägare

DEN NYA VILLABESKATTNINGEN inleder en ny serie böcker om skatter. Syftet är att klart och lättförståeligt presentera alla de senaste gällande skattereglerna.

Den löpande inkomstbeskattningen, realisationsvinstbeskattningen, underskottsavdragen, gåvo- och arvsbeskattningen – alla dessa lagändringar och förslag till lagändringar behandlas här.

En uppslagsbok och vägledning i att deklarerera för villaägare.
Finns i bokhandeln

BROMBERGS

