Bestämmelserna om hemvist i dubbelbeskattningsavtal och deras förhållande till den interna lagstiftningen*

Av överinspektören Hillel Skurnik

1. Hemvistbegreppets betydelse i dubbelbeskattningsavtal

Finland har för närvarande[1] i kraft 24 s k fullständiga avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet (eller endast på inkomst). Av dessa avtal (i det följande dubbelbeskattningsavtal) grundar sig 18 till struktur och huvudlinjer på det utkast till bilaterala dubbelbeskattningsavtal mellan medlemsstaterna i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) som av sagda organisation uppgjordes år 1963 (det s k OECD-modellavtalet).[2] Finland har undertecknat fyra ännu icke ikraftbringade avtal (med Belgien, Marocko, Sverige och Tanzania), som följer strukturen och huvudlinjerna i OECD-modellavtalet, av vilka två (med Belgien och Sverige) ersätter gällande avtal. Finland har på basen av

* Överinspektören Skurnik tjänstgör vid byrån för internationella ärenden vid finska finansministeriets skatteavdelning. Artikeln återger med vissa smärre formella justeringar innehållet i en artikel av författaren som publicerats i den finska skattetidskriften "Verotus" ("Beskattning") nr 2/1976 och är delvis baserad — efter viss omarbetning — på ett föredrag som han höll vid ett nordiskt seminarium i internationella skattefrågor i Mariehamn den 4—6 september 1973.

[1] 1 mars 1977.

[2] De officiella engelskspråkiga och franskspråkiga texterna av OECD-modellavtalet ingår i OECD:s publikationer "Draft Double Taxation Convention on Income and Capital. Report of the O.E.C.D. Fiscal Committee 1963" (i det följande OECD Draft Convention) respektive "Projet de Convention de Double Imposition concernant le revenue et la fortune. Rapport du Comité Fiscal de l'O.C.D.E. 1963". En inofficiell översättning till svenska har vid sidan av nämnda officiella texter intagits i Finlands Juristförbunds publikation "Verosopimukset — Skatteavtalen 1974". En totalrevision av modellavtalet har nyligen slutförts inom kommittén för skatteärenden (Committee on Fiscal Affairs) vid OECD. De första resultaten av detta revisionsarbete, vilka omfattar artiklarna 1—4, 6—13, 16, 17, 19, 21, 22, 24, 25 och 27 i modellavtalet, ingår i publikationerna "Double Taxation on Income and Capital. Revised Texts of Certain Articles of the 1963 OECD Draft Convention and the Commentary thereon" och "Double Imposition du revenu et de la fortune. Textes révisés de certains Articles du Projet de Convention de l'OCDE de 1963 et des Commentaires correspondants", som OECD utgav år 1974. De finska dubbelbeskattningsavtalen har senast samlats i ovannämnda publikation "Verosopimukset — Skatteavtalen 1974". Av dessa avtal bygger de gällande avtalen med följande stater på OECD-modellavtalet: Amerikas Förenta Stater (Finlands författningssamlings fördragsserie=FördrS 2/71), Brasilien (2/74), Danmark (2/65), Egypten (12/66), Frankrike (8/72), Irland (43/70), Island (55/73), Israel (7/66), Italien (37/74), Japan (43/72), Malta (69/76), Nederländerna (18/71), Norge (70/73), Portugal (27/71), Spanien (67/68), Storbritannien (2/70, Tjeckoslovakien (67/76) och Österrike (5/64).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:14

OECD-modellavtalet även fört avtalsförhandlingar med flera andra stater. Såsom resultat av dessa förhandlingar är under de närmaste åren nya avtal att vänta utöver de redan gällande och ännu icke ikraftbringade dubbelbeskattningsavtalen. Med några av dessa nya avtal ersätts gällande avtal, närmast de allra äldsta av de finska avtalen. De övriga av dem åter avses komma att bli ingångna mellan Finland och sådana stater med vilka Finland för närvarande inte har dubbelbeskattningsavtal.

Den ovan kort skisserade bilden av den allmänna ram för de dubbelbeskattningsavtal som Finland under de sistförflutna tretton åren ingått och under de närmaste åren torde komma att ingå utvisar att de flesta av dessa avtal till struktur och innehåll är sinsemellan synnerligen likartade, eftersom de grundar sig på OECD-modellavtalet. Särskilt bestämmelserna om hemvist i dessa finska dubbelbeskattningsavtal överensstämmer nära nog ordagrant med motsvarande bestämmelser i OECD-modellavtalet. Även avvikelserna från OECD-modellavtalet på denna punkt innebär sällan annat än ringa justeringar av de principer om skatterättsligt hemvist som iakttas i modellavtalet.[3] Emedan utvecklingen sannolikt kommer att leda till att Finland om några år har dubbelbeskattningsavtal av så gott som endast samma typ som OECD-modellavtalet, inskränker jag mig till att i denna framställning behandla endast bestämmelserna om skatterättsligt hemvist i modellavtalet och därtill knutna bestämmelser. Innan behandlingen av bestämmelserna om skatterättsligt hemvist, som finns i artikel 4 i modellavtalet, inleds är det skäl att kort redogöra för hemvistets betydelse för tillämpning av dubbelbeskattningsavtal.

Internationell juridisk dubbelbeskattning av inkomst eller förmögenhet uppkommer på olika grunder. En viss stat kan enligt sin skattelagstiftning rikta ett skatteanspråk för inkomst eller förmögenhet på grund av omständigheter med anknytning till personen i fråga, t ex hemvist, och samtidigt kan objektet, m a o inkomsten eller förmögenheten, ha sådana anknytningspunkter till annan stat att enligt skattelagstiftningen i denna andra stat även denna stat är berättigad att beskatta samma inkomst eller förmögenhet. Ett annat typfall av dubbelbeskattning av inkomst eller förmögenhet är att samma fysiska eller juridiska person har personliga förbindelser med två stater. Han har t ex enligt skattelagstiftningen i dessa stater hemvist för samma skatteperiod i båda staterna, och båda staterna behandlar av denna anledning sagda person i den egna staten som obegränsat (allmänt) skattskyldig.

Olägenheterna av internationell dubbelbeskattning kan undanröjas, förutom med rent interna skattelättnadsåtgärder som staterna ensidigt vidtar, med dubbelbeskattningsavtal mellan berörda stater. Det är klart att avsikten med ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal inte kan vara att avgöra alla i de avtalsslutande staterna förkommande fall av dubbelbeskattning. Avtalets till-

[3] Av de gällande finska dubbelbeskattningsavtal som bygger på OECD-modellavtalet innehåller endast avtalet med Irland (FördrS 43/70) hemvistbestämmelser som helt avviker från principerna i modellavtalet (se art. 3 punkt 1 e i det finsk-irländska avtalet).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:14

lämpningsområde måste därför definieras och begränsas bl a beträffande kretsen av personer.[4] De personer som omfattas av OECD-modellavtalet definieras enligt artikel 1 däri med hjälp av hemvistbegreppet. Enligt denna artikel tillämpas avtalet på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda staterna. Den omständigheten, om personen i fråga skall anses ha hemvist i endera av de avtalsslutande staterna vid tillämpning av avtalet eller om han inte skall anses ha hemvist i någon av dem, har i OECD-modellavtalets system en central betydelse. Beskattningsrätten enligt avtalet beträffande de olika inkomsttyperna har nämligen i allmänhet enligt huvudregeln förbehållits personens hemviststat. Det åligger även hemviststaten att i enlighet med bestämmelserna i avtalet sörja för att dubbelbeskattning undanröjs. Avgörandet angående hemvist är en förutsättning för en riktig tillämpning av dubbelbeskattningsavtal såväl i fall då båda avtalsslutande staterna vid tillämpning av avtalet hävdar ställning av hemviststat enligt avtalet som i fall då inkomstens källa är i endera avtalsslutande staten. Sammanfattningsvis kan konstateras att begreppet "skatterättsligt hemvist" har betydelse i tre fall: a) vid bestämmande av ett dubbelbeskattningsavtals tillämpningsområde beträffande fysiska och juridiska personer, b) vid avgörande av fall i vilka dubbelbeskattning uppkommer i följd av s k internationell dubbel bosättning och c) vid avgörande av fall i vilka dubbelbeskattning uppkommer i följd av konflikt mellan hemvist och källa.[5]

2. Hemvistbegreppet i OECD-modellavtalet

Begreppet "skatterättsligt hemvist" definieras i artikel 4 punkt 1 i OECD-modellavtalet som följer:

"1. I detta avtal åsyftar uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" varje person, som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller varje annan liknande omständighet."

I denna avtalspunkt finns således inga bestämmelser med sakligt innehåll, utan den innehåller endast en hänvisning till den interna lagstiftningen i en avtalsslutande stat. Det är sålunda den interna lagstiftningen som bestämmer avtalspunktens sakliga innehåll. Därav följer bl a att en person kan ha hemvist i en avtalsslutande stat enligt avtalet endast, om han är bosatt i denna stat även enligt den interna lagstiftningen i denna stat. Tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet förutsätter således att personen är enligt den interna lagstiftningen i endera staten skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning eller annan sådan omständighet. Detta avgörande sker alltså sakligt sett helt oberoende av bestämmelserna i avtalet.

[4] Se ang. gränserna för avtalets tillämpningsområde beträffande skatter och skatteobjekt, SÖDERHOLM, RAINER — SKURNIK, HILLEL, Verotus nr 4/1974 s. 177 f.
[5] Se OECD Draft Convention s. 11 och 66.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:14

3. Avgörande av konflikt angående hemvist enligt OECD-modellavtalet

Då frågan om skatterättsligt hemvist avgörs enligt OECD-avtalet med stöd av den interna lagstiftningen i de avtalsslutande staterna, kan en sammanstötning av de avtalsslutande staternas intressen som föranleds av att en person har dubbelt hemvist inte undvikas med de interna bestämmelserna i berörda stater. För sådana fall erfordras särskilda avtalsbestämmelser för att avgöra, åt vilket av dessa hemvist företräde skall ges *vid tillämpning av avtalet*.[6] Dessa bestämmelser finns i artikel 4 punkterna 2 och 3, av vilka den förra gäller fysiska personer och den senare juridiska personer. Fysisk person anses ha hemvist i den avtalsslutande stat där han har ett hem som stadigvarande står till hans förfogande (art. 4 punkt 2 a, första meningen). Oftast räcker detta kriterium till för att konflikten skall kunna avgöras, t ex då personen har ett hem som stadigvarande står till hans förfogande i en avtalsslutande stat och han endast vistas en viss tid i den andra avtalsslutande staten.[7] Om personen har ett sådant hem till sitt förfogande i båda staterna, ges i modellavtalet företräde åt den avtalsslutande stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast, m a o där han har s k centrum för levnadsintressena (art. 4 punkt 2 a, andra meningen). För de fall i vilka det med stöd av artikel 4 punkt 2 a inte kan bestämmas, i vilken avtalsslutande stat personen skall anses ha hemvist, ges enligt de subsidiära bestämmelserna i punkterna 2 b och 2 c av samma artikel avgörande betydelse åt stadigvarande vistelse, och om frågan inte heller kan avgöras på denna grund, ges företräde åt den avtalsslutande stat där personen är medborgare. Det sista alternativet, då personen är medborgare i båda avtalsslutande staterna eller då han är medborgare i en tredje stat eller statslös, är att frågan om hemvist avgörs i enlighet med artikel 25 i modellavtalet genom s k ömsesidig överenskommelse mellan de avtalsslutande staterna (art. 4 punkt 2 d). Beträffande annan person än fysisk person ges i fall av dubbelt hemvist företräde åt den avtalsslutande stat där personen i fråga har sin verkliga ledning (art. 4 punkt 3).

4. Tillämplig intern lag vid beskattning i fall av dubbelt hemvist

Då en person enligt *intern finsk lagstiftning* är bosatt i Finland och samtidigt inte är bosatt i en annan stat — med vilken Finland har i kraft ett dubbelbeskattningsavtal av OECD-avtalstyp — enligt lagstiftningen i denna stat, anses personen ha hemvist endast i Finland även enligt artikel 4 i OECD-modell*avtalet*. Om inkomstens källa härvid är belägen i sagda andra avtalsslutande stat, uppstår inte något problem vid avgörande av frågan, huruvida personen, då han beskattas i Finland enligt avtalet, skall behandlas som obegränsat (allmänt) eller begränsat skattskyldig. Något tvivel råder ju då inte om att Finland, som enligt avtalet (och den interna lagstiftningen) är hemviststat, tillämpar sina bestämmelser om allmän skattskyldighet på den skatt-

[6] Se OECD Draft Convention s. 67 och 68.
[7] Så OECD Draft Convention s. 68.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:14

skyldige. Den andra avtalsslutande staten, m a o källstaten, beskattar den skattskyldige enligt de bestämmelser som där är tillämpliga på begränsat skattskyldig. (Här förutsätts att skattskyldighetens omfattning även enligt lagstiftningen i källstaten är knuten till den skatterättsliga bosättningen). Då en person enligt intern finsk lagstiftning är bosatt i Finland, men samtidigt enligt den interna lagstiftningen i den andra avtalsslutande staten är bosatt även i denna andra stat, och båda avtalsslutande staterna åberopande intern lagstiftning gör anspråk på att vara i dubbelbeskattningsavtalet avsedd hemviststat för personen i fråga uppkommer ett problem, som inte föreligger i ovan beskrivna fall av konflikt mellan hemvist och källa. Enligt OECD-modellavtalet kan en person *vid tillämpning av avtalet* ha endast *en* hemviststat. Av denna anledning måste i fall av dubbelt hemvist nödvändigtvis avgöras frågan, vilken avtalsslutande stats anspråk att få behålla ställningen som hemviststat med avseende på personen i fråga skall ges företräde och vilken av staterna som får nöja sig med ställningen som källstat. Avgörandet sker med tillämpning av bestämmelserna i artikel 4 punkt 2 i OECD-modellavtalet. Härvid kvarstår emellertid ännu problemet, huruvida den avtalsslutande stat som har källstatstatus skall vid beskattning enligt avtalet av här avsedd person tillämpa bestämmelserna om beskattning av begränsat skattskyldig, oaktat personen enligt den interna skattelagstiftningen i denna stat är bosatt där, eller alltjämt behandla honom som allmänt skattskyldig. Modellavtalet tar inte ställning till de omständigheter på grund av vilka en person enligt lagstiftningen i en avtalsslutande stat bör anses vara bosatt där och i anledning av denna bosättning allmänt skattskyldig där, utan de avtalsslutande staterna intar sin ståndpunkt i frågan uteslutande på grund av respektive interna lagstiftning.[8] OECD-modellavtalet ger inte heller svar på frågan, när en person skall anses vara begränsat skattskyldig. Artikel 4 i modellavtalet avser *endast* a) att definiera betydelsen av uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" och b) att avgöra fall av konflikt mellan två hemvist, m a o fall i vilka en person enligt lagstiftningen i de avtalsslutande staterna anses ha hemvist samtidigt i båda staterna.[9] Annat avses således inte med bestämmelserna i sagda artikel och annan betydelse har de heller inte. Sålunda innebär bestämmelserna i artikel 4 punkt 2 i modellavtalet t ex inte att särskilda hemvistbestämmelser skulle införas vid sidan av eller framför bestämmelserna i den interna lagstiftningen och att de interna bestämmelserna skulle lämnas utan avseende i fall då de inte överensstämmer med sagda avtalsbestämmelser.[10]

Förhållandet mellan artikel 4 i OECD-modellavtalet och bestämmelserna i den interna lagstiftningen i de avtalsslutande staterna angående skattskyldighetens omfattning har som diskussionsfråga år 1966 varit före vid den då-

[8] Se OECD Draft Convention s. 66.
[9] Så OECD Draft Convention s. 66.
[10] Så OECD Draft Convention s. 67.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:14

varande skattekommittén (Fiscal Committee) inom OECD. I enlighet med den ståndpunkt som en av kommittén tillsatt arbetsgrupp intog i sin rapport[11] ansåg kommittén att den enda avsikten med artikel 4 punkt 2 i OECD-modellavtalet är att reglera grunderna för utövandet av de avtalsslutande staternas beskattningsrätt i fall då en fysisk person på grund av att han har hemvist i båda avtalsslutande staterna är enligt den interna lagstiftningen i staterna skattskyldig i båda dessa stater. Sedan konflikten rörande hemvistet avgjorts, får den avtalsslutande stat som vid tillämpning av avtalet inte anses som personens hemviststat beskatta endast sådana inkomst- (eller förmögenhets-) poster som den enligt bestämmelserna i avtalet är berättigad att beskatta såsom källstat. Däremot förbigår OECD-modellavtalet med fullständig tystnad frågan, huruvida den skattskyldige härvid i källstaten skall beskattas som allmänt eller begränsat skattskyldig. Svaret på frågan kan fås endast från den interna skattelagstiftningen i denna stat.[12]

Förhållandet mellan hemvistbestämmelserna i dubbelbeskattningsavtal och intern lagstiftning har i två fall nyligen även varit föremål för behandling vid domstol i Nederländerna och Förbundsrepubliken Tyskland. Emedan domstolsavgörandena i dessa fall är ägnade att klarlägga frågeställningen även hos oss refereras sagda rättsfall här.

Lägre domstolens (Gerechtshof) i Haag utslag den 27.5.1974:[13] En fysisk person NN var anställd vid ett universitet i Nederländerna. Universitetet är ett nederländskt offentligrättsligt samfund (public entity). NN vistades stadigvarande i Belgien. Han var sålunda bosatt i Belgien för tillämpningen av bestämmelserna om nederländsk inkomstskatt för fysisk person. Enligt den nederländska lagen om inkomstskatt för fysisk person (Wet op de inkomstenbelasting) ansågs emellertid person som vistas utomlands men som är anställd hos ett nederländskt offentligrättsligt samfund vara bosatt i Nederländerna. Vid tillämpning av bestämmelserna om nederländsk inkomstskatt för fysisk person var NN därför bosatt även i Nederländerna. NN var således skyldig att betala nederländsk inkomstskatt för fysisk person på all sin inkomst oberoende av, huruvida den uppburits från Nederländerna eller annorstädes (allmän skattskyldighet). Emedan NN hade sitt "stadigvarande hem" i Belgien, hade han enligt det belgisk-nederländska dubbelbeskattningsavtalet (1933) hemvist endast i Belgien. Enligt dubbelbeskattningsavtalet hade emellertid Nederländerna såsom källstat uteslutande rätt att beskatta NN för löneinkomsten från det nederländska universitetet. NN påfördes nederländsk skatt på angivna inkomst. Beskattningsmyndigheten avslog NN:s yrkande på att få tillgodoräkna sig visst avdrag som tillkom allmänt skattskyldig med motiveringen att NN hade hemvist i Belgien och var enligt avtalet allmänt skattskyldig där. Emedan avtalsbestämmelserna går framom intern lag, viker definitionen på hemvist i intern nederländsk lag undan för definitionen på hemvist i avtalet. Gerechtshof intog en annan ståndpunkt och ansåg att NN enligt den nederländska lagen om inkomstskatt för fysisk person skulle anses vara bosatt i Nederländerna vid tillämpning av bestämmelserna om nederländsk inkomstskatt för fysisk person.

Högsta skattedomstolens (Bundesfinanzhof) i Förbundsrepubliken Tyskland utslag den 4.6.1975:[14] En fysisk person MM hade hemvist i Nederländerna enligt det nederländsk-västtyska dubbelbeskattningsavtalet (1959). Han var emellertid enligt intern västtysk lag, då bestäm-

[11] OECD:s stencilerade dokument den 6.1.1966 nr FC/WP25(66)1.
[12] Detta uttalas uttryckligen i det OECD-dokument som omnämns i närmast föregående not.
[13] Se fullständigare referat med kommentar European Taxation, Volume 15, Number 4, April 1975 s. 131 f.
[14] Se fullständigare referat European Taxation, Volume 15, Number 9, September 1975 s. 321 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:14

melserna i avtalet lämnades utan hänsyn, bosatt i Förbundsrepubliken Tyskland. MM framställde vid beskattning i Förbundsrepubliken yrkande på avdrag för vissa kostnader med stöd av en bestämmelse i den västtyska lagen om inkomstskatt för fysisk person som var tillämplig på personer vilka var bosatta i Förbundsrepubliken. Beskattningsmyndigheten avslog yrkandet bl a på den grunden att MM enligt avtalet hade hemvist i Nederländerna och därför inte kunde få sig till godo förmånen enligt sagda bestämmelse. Högsta skattedomstolen ansåg emellertid att, emedan MM enligt intern västtysk lag var bosatt i Förbundsrepubliken, han var berättigad till sådant avdrag som tillkom där bosatt person, även om han enligt avtalet hade hemvist också i Nederländerna. Definitionen på hemvist i avtalet kunde åberopas endast vid tillämpning av avtalet, d v s för att bestämma vilken del av den skattskyldiges inkomst vederbörligen kunde beskattas i respektive avtalsslutande stat. För *uträkning* av västtysk inkomstskatt var emellertid intern västtysk lag tillämplig.

I båda refererade fallen intog således även domstolarna den ståndpunkten att *hemvistbegreppet i dubbelbeskattningsavtal kan åberopas endast vid tillämpning av avtalet*. Sedan i ett enskilt fall avgjorts vilken avtalsslutande stat har rätt att beskatta olika typer av inkomst som uppburits av den skattskyldige, är definitionen på hemvist i avtalet i själva verket inte längre av betydelse. För uträkning av skatten är interna bestämmelser tillämpliga. Om den skattskyldige har hemvist i båda avtalsslutande staterna, skall han vid bestämmande av skatt i en avtalsslutande stat anses vara bosatt i denna stat, även om han enligt bestämmelserna i *avtalet* inte hade hemvist där.[15]

Enligt 61 § regeringsformen för Finland stadgas angående skatt alltid genom lag. Detta innebär enligt i både den rättsvetenskapliga litteraturen och i lagstiftningspraxis vedertagen uppfattning att en lag kan anses såsom en i angivna lagrum avsedd skattelag endast, då i lagen fastställs "grunderna för skattskyldigheten, m a o skattesubjektet, skatteobjektet och grunderna för bestämmande av skattens storlek. Vidare skall där anvisas rättsmedlen för upphävande av eventuellt felaktigt beskattningsbeslut, d v s medlen för erhållande av rättsskydd. Ytterligare skall i skattelag intas bestämmelser om den myndighet som har att bestämma skatten".[16] I OECD-modellavtalet finns visserligen bestämmelser om skattens maximibelopp, men de gäller endast vissa inkomsttyper (utdelning och ränta) och dessutom uteslutande skatt i källstaten, medan bestämmelser om beskattningsmyndighet helt saknas i avtalet. Det är även mycket osäkert, huruvida bestämmelserna om rättsmedel i artikel 25 i modellavtalet kan anses motsvara det krav på rättsskyddsregler som man enligt ovan beskriven vedertagen praxis vant

[15] Så European Taxation 1975 s. 132.
[16] Så t ex VESANEN, TAUNO, Vientimaksusta, Vero-oikeudellinen tutkimus, Vammala 1974 (Om exportavgiften, Skatterättslig undersökning, Vammala 1974), s. 21 (översättningen från finskan av det i texten citerade avsnittet har gjorts av H. S.). Se ytterligare de källor som VESANEN anger samt ANDERSSON, EDWARD, Inledning till skatterätten, Andra utvidgade upplagan, Vammala 1975, s. 4; IKKALA, OLLI — ANDERSSON, EDWARD — NUORVALA, ERKKI, Uusi elinkeinoverolainsäädäntö, Toinen, uusittu painos, Vammala 1973 (Den nya näringsskattelagstiftningen, Andra, förnyade upplagan, Vammala 1973), s. 346; Riksdagens grundlagsutskotts utlåtande den 24.5.1968 nr 1 till statsutskottet i anledning av regeringens proposition nr 55/1968 års riksdag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:14

sig att alltid ovillkorligen knyta vid skattelag. Redan av dessa orsaker kan ett dubbelbeskattningsavtal på grund av sitt materiella innehåll inte anses som en skattelag och avtalsbestämmelserna inte ges sådan verkan som förutsätter lag vilken tillkommit i den ordning som enligt 68 § riksdagsordningen gäller för stiftande av skattelag. Vidare bör framhållas att bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtal alltid bringas i kraft genom s k blankettlag som tillkommit i s k vanlig lagstiftningsordning enligt 66 § riksdagsordningen.[17] Denna lag är således inte en skattelag ens formellträttsligt, d v s på grund av sin tillkomstordning.[18] *Hemvistbestämmelserna i dubbelbeskattningsavtal kan sålunda inte föranleda att en person som enligt intern finsk skattelagstiftning är bosatt i Finland, men som vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet skall anses ha hemvist i den andra avtalsslutande staten, skulle anses som begränsat skattskyldig i Finland, emedan frågan om skattskyldighetens omfattning gäller grunden för skattskyldigheten, som kan regleras endast genom skattelag.*[19]

Enligt 5 och 7 §§ lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (FFS 1043/74), i det följande IFSkL, är skatteskydligheten till omfattningen av två slag: allmän och begränsad. I motsvarighet härtill är de skattskyldiga allmänt eller begränsat skattskyldiga. Fysisk person som är bosatt i Finland samt inhemskt samfund och dödsbo är allmänt skattskyldiga här, medan fysisk person som inte är bosatt i Finland och utländskt samfund är begränsat skattskyldiga här. Såsom huvudregel gäller enligt IFSkL 9 § 1 mom., första meningen, att person anses vara bosatt i Finland, om han här har "stadigvarande bostad och hem (=egentligt bo och hemvist)" eller om han vistas här över sex månader i följd. Denna huvudregel kompletteras av presumtionsreglerna i andra och tredje meningarna av samma moment, enligt vilka finsk medborgare, även om han avrest från Finland och inte vistas här över sex månader i följd, förutsätts vara bosatt här även efter avresan, tills tre år för-

[17] Så HAKKILA, ESKO, Suomen Tasavallan perustuslait, Porvoo 1939 (Republiken Finlands grundlagar, Borgå 1939), s. 585. Se vidare SÖDERHOLM, RAINER — SKURNIK, HILLEL, Skattenytt nr 12/1974 s. 634.

[18] I en promemoria, som skattestyrelsen med skrivelse 23.10.1975 nr 830 översänt till länsskattebyråerna och skattebyråerna för kännedom, uttalas bl a att dubbelbeskattningsavtalen "bringas i kraft i Finland i lagstiftningsväg och de är sålunda helt likställbara med intern lagstiftning" (s, 1; översättning från finskan av H. S.). Såvida man i promemorian velat säga att dubbelbeskattningsavtal skall anses som skattelagar, är en sådan uppfattning inte riktig.

[19] I den promemoria som omnämns i närmast föregående not uttalas att bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtal avgör "i själva verket även skattskyldighetens art" (s. 2; översättning från finskan av H. S.). En sådan uppfattning bör således anses vara oriktig. Den kan enligt min mening inte heller härledas från bestämmelserna i 6 § lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt (Finlands författningssamling=FFS 888/43) samt i 53 § 6 mom. förordningen angående kommunalförvaltning i stad och i 78 § 6 mom. förordningen angående kommunalförvaltning på landet, i vilka regeringen gavs befogenhet att medge undantag från vad enligt dessa författningar var gällande om skyldighet att erlägga skatt på inkomst från utlandet och på där befintlig förmögenhet samt om skattskyldighet för utlänning och utländsk stat, sammanslutning, anstalt och stiftelse. I 66 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (FFS 1043/74), som trätt i stället för nyss nämnda lagrum, sägs ingenting om undantag från skattskyldighet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:14

flutit efter avreseårets utgång (den s k treårsregeln). Den skattskyldige kan emellertid lägga fram motbevis på att han inte under skatteåret — beskattningsåret enligt svensk skatteterminologi. — haft "väsentliga förbindelser" med Finland, och sålunda undgå allmän skattskyldighet. Efter nämnda tidrymd av tre år övergår bevisbördan på skattemyndigheterna.

Karakteriseringen av förhållandet särskilt mellan treårsregeln och hemvistbestämmelserna i OECD-modellavtalet har visat sig vara en svår uppgift. Som utgångspunkt för lösandet av problemet ställs vanligen frågan, huruvida personen i fråga skall anses ha i Finland sådant "centrum för levnadsintressena" som avses i artikel 4 punkt 2 a i OECD-modellavtalet, om han har sådana "väsentliga förbindelser med Finland" som avses i IFSkL 9 § 1 mom. Frågan ställs ibland även på annat sätt: Kan en person anses ha "väsentliga förbindelser med Finland", även om han har "centrum för levnadsintressena" i den andra avtalsslutande staten vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal? Frågorna förefaller ha sin grund i den uppfattningen att begreppen "centrum för levnadsintressena" och "väsentliga förbindelser" nödvändigtvis vore till innehållet identiska. Så är emellertid inte fallet. "Väsentliga förbindelser" är en sådan "annan liknande omständighet" som avses i artikel 4 punkt 1 i OECD-modellavtalet vilkas förefintlighet beträffande en person innebär att han skall anses vara bosatt i Finland enligt finsk skattelagstiftning. Detta hindrar enligt min uppfattning inte att personen samtidigt inte skulle kunna ha starkare personliga och ekonomiska förbindelser med annan stat än Finland, m a o att hans "centrum för levnadsintressena" enligt artikel 4 punkt 2 a samtidigt inte skulle kunna vara i den andra avtalsslutande staten. Denna ståndpunkt har rättspraxis nyligen intagit i Sverige, där en till sakligt innehåll närapå likadan treårsregel som i Finland är i kraft.[20]

Skattskyldigheten vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen fastställs enligt bestämmelserna i IFSkL, med stöd av vilka frågan om skattskyldighetens omfattning avgörs vid tillämpning även av andra lagar om beskattning av inkomst och förmögenhet.[21] Enligt 1 § 1 mom. lagen om stats- och kommunalskatt för begränsat skattskyldig (FFS 917/72), den s k källskattelagen, är lagen tillämplig på person "som enligt stadgandena om stats- och kommunalbeskattning är skyldig att erlägga skatt till stat och kommun på grund av inkomst endast för i Finland erhållen inkomst och skatt till staten på grund av förmögenhet endast för här befintlig förmögenhet (*begränsat skattskyldig*)". Vid införandet av lagen avsåg hänvisningen till bestämmelserna om skattskyldighet bestämmelserna i lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt (FFS 888/43) samt i förordningen angående kommunalförvaltning i stad och i förordningen angående kommunalförvaltning på landet. Sedan

[20] RegR:s dom den 29.10.1974, som har publicerats i Svensk Skattetidning 1975 s. 81—82. Se angående denna dom MATTSSON, NILS, Svensk Skattetidning 1975 s. 474—482.
[21] Så uppenbarligen även ANDERSSON, EDWARD, Tulo- ja varallisuusverolaki, Vammala 1975 (Lagen om skatt på inkomst och förmögenhet, Vammala 1975), s. 3.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:14

dessa författningar blivit upphävda i samband med införandet av IFSkL, skall hänvisningen anses åsyfta bestämmelserna om skattskyldighet i sistnämnda lag (så IFSkL 75 §). Såsom ovan har påvisats, är det inte möjligt att på grund av hemvistbestämmelserna i dubbelbeskattnings*avtal* dra slutsatser om när en person skall anses vara *begränsat* skattskyldig i Finland, utan den *interna finska lagstiftningen* är ensam avgörande vid bestämmandet av omfattningen av en persons skattskyldighet. Av denna anledning *kan källskattelagen, oaktat personen enligt dubbelbeskattningsavtalet inte anses ha hemvist i Finland, tillämpas på denna person endast, om han inte heller med beaktande av bestämmelserna i intern finsk lag, d v s IFSkL 9 §, kan anses vara bosatt i Finland.*[22]

[22] Av annan mening ANDERSSON, Tulo- ja varallisuusverolaki s. 40, som anser, om ock med tvekan, att på person, oaktat att denne anses vara bosatt i Finland enligt IFSkL, kan tillämpas källskattelagen, som enligt ANDERSSONS mening är avsedd att tillämpas just på personer som enligt dubbelbeskattningsavtal har hemvist i den andra staten. En annan ståndpunkt skulle enligt ANDERSSON kräva ändring av källskattelagen. Å andra sidan medger han att en *formell* (kursivering här) tolkning skulle leda till att lagen inte skulle kunna tillämpas i detta fall, emedan den gäller *endast begränsat* (kursivering här) skattskyldiga. — Oklart förblir emellertid, på vilken grund källskattelagen utan hinder av den tydliga ordalydelsen i 1 § 1 mom. i lagen skulle kunna tillämpas på person som är allmänt skattskyldig enligt intern finsk lagstiftning. Konstateras bör även att källskattelagen gäller i princip utan åtskillnad *alla* begränsat skattskyldiga oberoende av, huruvida på dem samtidigt tillämpas dubbelbeskattningsavtal. Jag anser mig således inte kunna omfatta den av ANDERSSON företrädda meningen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:14