Skatteprocess och mutual agreement

Genmäle av direktören Peter Sundgren

Harry Margulies har i SN 1987 s 330—332 tagit upp artikel 23 i det svensk-franska avtalet. Artikeln har följande lydelse:

De avtalsslutande staterna anförtro åt sina högsta finansmyndigheter att ingå avtal eller träffa särskilda anordningar för att häva mot detta avtals syfte stridande dubbelbeskattning såvitt angår direkta skatter å inkomst eller förmögenhet i fall som icke uttryckligen förutsetts i avdelning I, så ock att lösa uppkommande svårigheter vid avtalets tillämpning eller tolkning.

Denna artikel har sin motsvarighet i modellavtalets artikel 25 p 3 som *ger de behöriga myndigheterna* en generell fullmakt eller möjlighet att självständigt, som det sägs i det avtalet, ''söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkommer i fråga om tolkningen eller tillämpningen av avtalet''. Härmed avses enligt kommentarerna till avtalet'' svårigheter av allmänt slag som berör eller kan beröra en grupp skattskyldiga även om de har uppkommit i samband med ett enskilt fall som vanligen omfattas av det förfarande som anges i punkterna 1 och 2.

Ömsesidiga överenskommelser som träffas beträffande sådana allmänna tolknings- eller tillämpningsproblem är att anse som en del av själva avtalet och är bindande för skatteförvaltningarna. Denna typ av överenskommelse ligger dock helt vid sidan av det problemkomplex jag behandlat i min tidigare artikel. (Se närmare K G A Sandströms behandling av art 23 till det svensk-franska avtalet på s 448—449 i ''Svenska dubbelbeskattningsavtal i vad de avse skatt å inkomst eller förmögenhet'' och p 29 ff av kommentarerna till art 25 av modellavtalet.)

Den ''vanliga'' ömsesidiga överenskommelsen som kan *initieras av den skattskyldige* är den som i modellavtalet återges i p 1 och 2 av art 25. Det är i detta sammanhang endast denna typ av mutual agreement som är aktuell. I det svensk-franska avtalet har denna sin motsvarighet i art 15, som lyder sålunda:

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-10 04:29:44

Varje skattskyldig, som visar att av beskattningsmyndigheterna i de avtalsslutande staterna vidtagna åtgärder för honom medfört dubbelbeskattning såvitt angår de direkta skatter varom i detta avtal är fråga, kan häremot göra erinran hos den stat, som han tillhör. Anses erinran grundad, kan denna stats högsta finansmyndighet träffa överenskommelse med den andra statens högsta finansmyndighet för att på skäligt sätt undvika dubbelbeskattning.

Såsom framgår av lydelsen krävs enligt denna artikel att två processuella förutsättningar är uppfyllda. Dels att en verklig eller konstaterad dubbelbeskattning föreligger, dels att den skattskyldige kan visa detta. Detta torde inte vara fallet med mindre än att lagakraftvunna skattedomar föreligger i både Sverige och Frankrike. (Se K G A Sandström anfört arbete s 433 ff.)

För fysisk person har det vid sidan av denna ''vanliga'' möjlighet att vända sig till de behöriga myndigheterna också befunnits angeläget att beträffande hemvistfrågan tillskapa den speciella möjlighet som erbjuds enligt p 12 i protokollet till avtalet.[1] Denna liksom ett par andra frågor (se exempelvis p 6 i protokollet) har uppenbarligen ansetts vara av sådan karaktär eller betydelse att en särskild möjlighet till mutual agreement öppnats. Här finns inga tidsbegränsningar eller krav på att dubbelbeskattning ägt rum. Den skattskyldige bestämmer själv när och om han skall vända sig till den behöriga myndigheten.

Såsom även Margulies framhållit och tydligt exemplifierat är förfarandet hos de behöriga myndigheterna en helt öppen affär. En mutual agreement kan men behöver ingalunda vara resultatet av en judiciell prövning. Den skattskyldige är, om uttrycket tillåts, i princip rättslös och helt utlämnad åt de avtalsslutande staternas förhandlingsresultat. De avtalsslutande staterna är helt suveräna. *Den skattskyldige är i själva verket inte ens garanterad att hans sak upptas till prövning av den behöriga myndigheten överhuvudtaget.* Häri ligger själva poängen i mitt resonemang. Det kan alltså tänkas att den behöriga myndigheten inte anser att ''tvivelsmål föreligger'' enligt p 12 i protokollet och avvisar den skattskyldige. Denne skulle då, om exempelvis taxeringsnämnden hänvisat honom till ett sådant förfarande, hamna mellan två stolar och inte få sin hemvistfråga avgjord vare sig i ordinarie process eller av den behöriga myndigheten. Härmed illustreras i princip de ''vattentäta skott'' jag menar finns mellan skatteprocessen och mutual agreement. Utgången i von Platen- målet pekar också i den riktningen. Den omständigheten att protokollets punkt 12 använder uttrycket ''*skall* avgörande träffas av de behöriga myndigheterna'' utgör på intet sätt en garanti för att så sker. Ett exempel härpå är också den (alltför) välkända situationen att en s k corresponding adjustment vid ekonomisk dubbelbeskattning enligt artikeln om företag med intressegemenskap ingalunda är garanterad trots att även här avtalet anger att en sådan justering *skall* göras.

[1] I tilläggsavtal den 19 september 1983 har hemvistreglerna numera fått en utformning som överensstämmer med OECDs modellavtal.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-10 04:29:44

Mutual agreement är en mycket speciell och svårgripbar företeelse, vilket inte heller underlättas av att den hanteras på olika sätt i olika länder och att den sker under sekretess. Syftet med min ursprungliga artikel har varit, förutom att generellt upplysa om mutual agreement som sådan, att peka på vissa problem som uppkommit i förhållande till den ordinarie skatteprocessen. Jag vidhåller respektfullt min uppfattning i den fråga som här närmare utvecklats, samtidigt som jag erkänner att det i många fall är svårt att veta var man står på fast grund i dessa frågor. Det är viktigt och stimulerande att — gärna i polemik — försöka finna den.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-10 04:29:44

”SRF:s egna kompetenskrav är min garanti.”

De drygt 700 ledamöterna i Sveriges Redovisningskonsulters Förbund ger service åt närmare 100.000 företag över hela landet. Allt från vanlig sifferhantering till kvalificerad ekonomisk rådgivning och medverkan i kundernas företagsutveckling. En service med ansvar och kvalitet.

SRF är en varudeklaration av kompetens. Förutom en avancerad teoretisk och praktisk grundutbildning krävs — för fortsatt ledamotskap i förbundet — en kontinuerlig aktualitetsutbildning på beskattnings- och redovisningsområdena.

Ett tämligen unikt krav i en yrkesorganisation som borgar för hög kvalitet på Redovisningskonsulten SRF.

Redovisningskonsulten SRF finns på de flesta orter. Du finner oss på Gula Sidorna under Revisorer och Redovisningskonsulter, betecknade med △.

SRF

— företagarens nära rådgivare och samtalspartner sedan 1936.

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND

Förbundsadress: Magasinsgatan 7 A, Box 143, 791 23 Falun. Tfn 023/181 30.

50 ÅR

Goda Råd gratis!

☐ **Ja tack, skicka mig broschyren Goda Råd och information om Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.**

Namn .....

Företag .....

Adress .....

.....

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND SRF

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-10 04:29:44