

Målnummer:	1716-93	Avdelning:	pl
Avgörandedatum:	1996-06-14		
Rubrik:	En person, som vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet med Kenya ansetts ha hemvist i Kenya men enligt intern svensk rätt varit bosatt i Sverige, har ansetts kunna taxeras i Sverige för ränta och utdelning intill den nivå som är tillåten enligt dubbelbeskattningsavtalet. Inkomsttaxering 1984. Plenum.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 53 § 1 mom. och 53 § anvisningarna punkt 1 kommunalskattelagen (1928:370)• Kungörelsen (1974:69) om tillämpning av avtal mellan Sverige och Kenya för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet		
Rättsfall:	RÅ 1995 ref. 69		

REFERAT

E.B. redovisade i sin till ledning för 1984 års taxering avgivna självdeklaration inkomst av kapital, annan fastighet samt tillfällig förvärvsverksamhet vid taxeringen till statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt i Sandvikens kommun. Hennes make K.B. åsattes inte någon taxering. - Genom besvär inkomna till Länsrätten i Gävleborgs län den 3 december 1985 överklagade makarna B. taxeringsnämndens beslut. Till stöd för att besvärsmålet förelåg anförde E.B. att hon ej erhållit skattsedel på slutlig skatt i anledning av 1984 års taxering medan K.B. anförde att han hade besvärsmålet genom att taxeringsnämnden vid sambeskattningen av makarnas förmögenhet ej beaktat hans negativa förmögenhet. - I sak yrkade makarna B., såsom de slutligen bestämt sin talan, att deras taxering skulle ske i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet med beaktande av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Kenya. Makarna B. yrkade att den beskattningsbara förmögenheten skulle reduceras med 262 264 kr utgörande K.B:s förmögenhetsunderskott. Till grund för sina yrkanden anförde E. och K.B. följande. De kunde i och för sig inte ifrågasätta att de hade skattemässigt hemvist i Sverige enligt svenska interna regler. Från och med 1981 och under hela beskattningsåret 1984 var de dock bosatta i Kenya. Den förutvarande bostaden i Sandviken var uthyrd varför makarna inte längre hade tillgång till denna fastighet. Under sådana förhållanden skulle de enligt artikel III 2 § p. 1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Kenya anses ha sitt hemvist i Kenya.

Länsrätten i Gävleborgs län (1991-01-22, ordförande Noren) yttrade: Länsrätten finner, i likhet med vad parterna anför, att E.B. har extraordinär besvärsmålsrätt enligt 99 § taxeringslagen (1956:623), TL. Vid sambeskattningen av makarnas förmögenhet har taxeringsnämnden på grund av förbiseende ej beaktat K.B:s negativa förmögenhet varför besvärsmålet föreligger enligt 100 § p. 5 TL. - Såsom länsrätten uppfattat parternas inställning är det ostridigt att makarna är oinskränkt skattskyldiga i Sverige. Huvudfrågan i målet är därför om makarna enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Kenya (SFS 1974:69) skall anses ha sitt skatterättsliga hemvist i Kenya. En persons hemvist enligt avtalet bestäms av reglerna i artikel III. Om en person enligt resp. avtalsstats interna regler har hemvist i båda staterna skall personen enligt artikelns 2 § anses ha hemvist i den stat där han har ett hem som står till hans förfogande. - Av utredningen i målet framgår följande. Makarna B. flyttade till Kenya 1981. Under beskattningsåret 1984 arbetade K.B. som verkställande direktör i Sandvik East Africa Ltd. Av income tax certificate utfärdad av kenyanska myndigheter framgår att K.B. erlagt inkomstskatt i

Kenya. Han har ej beskattats i Sverige för de löneinkomster han uppburit i Kenya. E.B. har i sin självdeklaration för ifrågavarande taxering redovisat inkomst av kapital, annan fastighet och tillfällig förvärvsverksamhet samt beskattningsbar förmögenhet. Hon har inte visat att hon erlagt inkomst- eller förmögenhetsskatt i Kenya. - Länsrätten gör följande bedömning. Av 2 § i artikel III i ifrågavarande dubbelbeskattningsavtal framgår att en förutsättning för att avtalets regler om undanröjande eller lindring av dubbelbeskattning skall tillämpas är att skattskyldighet på grund av hemvist föreligger i båda de avtalsslutande staterna enligt resp. lands interna lagstiftning. Utredningen i målet ger vid handen att K.B. erlagt inkomstskatt i Kenya. Huruvida denna skattskyldighet har sin grund i att K.B. anses ha sitt hemvist i Kenya eller om han endast är inskränkt skattskyldig för löneinkomster han uppburit där framgår ej. - Länsrätten finner därför att K.B. ej visat att han även i Kenya är skattskyldig på grund av hemvist i detta land. Vidare har E.B. ej visat att hon erlagt skatt i Kenya på den förmögenhet och de inkomster hon redovisat vid 1984 års taxering. Länsrätten finner därför att någon dubbelbeskattning på grund av hemvist i både Sverige och Kenya inte uppkommit för någon av makarna B. Under sådana förhållanden skall makarna B. för att inte helt undgå beskattning av ifrågavarande inkomster och förmögenhet beskattas i Sverige. - Vad gäller beskattningen i Sverige finner länsrätten vidare att i enlighet med vad parterna anfört skall makarnas gemensamma beskattningsbara förmögenhet reduceras med K.B:s förmögenhetsunderskott. Vad gäller beskattningssorten vid taxering till kommunal inkomstskatt framgår av 59 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL, att beskattning i det för riket gemensamma distriktet förutsätter att den skattskyldige ej varit här i riket bosatt. Då makarna B. på grund av väsentlig anknytning alltjämt anses bosatta i Sverige skall den kommunala beskattningen ske i den kommun som vid avresan var hemortskommun. Taxering till kommunal inkomstskatt skall därför ske i Sandvikens kommun. - Länsrätten lämnar yrkandet om tillämpning av avtalet mellan Sverige och Kenya för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet och yrkandet om taxering i det för riket gemensamma distriktet utan bifall. - Länsrätten bifaller yrkandet om reducering av den beskattningsbara förmögenheten med 262 264 kr och bestämmer taxeringen på sätt framgår av bilaga 1 (här utesluten).

E.B. överklagade och yrkade att hon inte skulle beskattas i Sverige för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet eller på grund av förmögenhetsinnehav. Till stöd för sin talan anför hon bl.a. att hon under aktuellt beskattningsår hade hemvist i Kenya i enlighet med såväl Kenyas interna skatteregler som dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Kenya samt att med hänsyn därtill någon beskattning i Sverige i aktuellt hänseende ej kunde komma i fråga.

Kammarrätten i Stockholm (1993-02-03, Lindeberg, Eberstein, Grip, referent) yttrade: Av 53 § 1 mom. KL, 6 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och 6 § 1 mom. lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt - i dess för aktuellt taxeringsår aktuella lydelse - följer att skattskyldighet föreligger för fysisk person som är här i riket bosatt för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket resp. all förmögenhet (s.k. oinskränkt skattskyldighet). Enligt första stycket i första punkten av anvisningarna till 53 § KL skall såsom här i riket bosatt räknas den, som här har sitt egentliga bo och hemvist. Enligt nämnda punkts andra stycke skall svensk medborgare, som icke stadigvarande vistas i Sverige, likväl kunna anses bosatt här om han alltjämt har väsentlig anknytning till Sverige. Vid bedömande av frågan om han har väsentlig anknytning till Sverige skall beaktas sådana omständigheter som att han icke tagit varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort, att han vistas utomlands för studier eller hälsans vårdande, att han har bo eller familj i Sverige, att han driver rörelse eller innehar fastighet här i riket och därmed jämförliga förhållanden. Intill dess tre år förflutit från avresan från Sverige skall han alltjämt anses bosatt här, om han icke visar att han under beskattningsåret icke haft väsentlig anknytning till Sverige. - Av handlingarna i målet framgår att makarna B. flyttade till Kenya 1981 och att de således under aktuellt

beskattningsår varit bosatta utomlands under kortare tid än tre år. - Kammarrätten finner att E.B., med beaktande bl.a. av hennes fastighets- och förmögenhetsinnehav i Sverige, inte förmått visa att hon under aktuellt beskattningsår inte haft väsentlig anknytning till Sverige. Till följd härav och då det ej heller visats att E.B. med anledning av ifrågavarande aktieförsäljning eller på grund av sitt förmögenhetsinnehav påförts någon skatt i Kenya, skall hennes besvär lämnas utan bifall. - Kammarrätten lämnar besvären utan bifall.

E.B. vidhöll sin i kammarrätten förda talan.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket (RSV) anförde i avgivet yttrande bl.a. följande. Avtalet mellan Sverige och Kenya för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet (SFS 1974:69) skall tillämpas på E.B:s inkomst- och förmögenhetsförhållanden. Vad avsåg inkomsttaxeringen borde E.B. därför inte beskattas i Sverige för realisationsvinst på aktier och - mot bakgrund av Regeringsrättens dom den 22 november 1995 i mål nr 3942-1992 (RÅ 1995 ref. 69) - inte heller för ränta och utdelning. Som en konsekvens av skattefriheten för sistnämnda inkomster borde avdrag inte medges för makens utnyttjade kapitalunderskott under beskattningsåret (år 1983) och året dessförinnan (år 1982). E.B. borde i följd härav beskattas för schabloninkomst avseende en av henne ägd villafastighet i Sandviken och fastighetens garantibelopp. Med tanke på fastighetens belåning borde slutligen förmögenhetstaxeringen undanröjas.

Vid föredragning av målet på en av Regeringsrättens avdelningar förordnades med stöd av 5 § första stycket första meningen lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar att målet skulle avgöras av Regeringsrätten i dess helhet.

Regeringsrätten (1996-06-14, Björne, Brink, Dahlman, Wadell, Berglöf, Werner, von Bahr, Swartling, Holstad, Baekkevold, Lindstam, Rundqvist, Nordborg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. E.B. flyttade år 1981 tillsammans med sin make till Kenya på grund av att maken fått anställning där som verkställande direktör i ett dotterbolag till ett svenskt bolag. De bodde i Kenya till slutet av juni 1984 då de flyttade till Filippinerna. Deras tidigare bostad i Sverige, villafastigheten i Sandviken, var uthyrd till dess den sedermera såldes.

I sin till ledning för 1984 års taxering avgivna självdeklaration redovisade E.B. inkomst av kapital (ränta och utdelning) med 15 800 kr, inkomst av annan fastighet 5 800 kr och inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet 110 300 kr (här och i det följande avrundade belopp). Som allmänt avdrag tog hon upp kapitalunderskott som hennes make inte kunnat utnyttja, 17 000 kr, och såsom förlustavdrag ett av maken vid 1983 års taxering inte utnyttjat kapitalunderskott, 14 700 kr. Den statligt taxerade inkomsten blev därför 100 100 kr. Den till kommunal inkomstskatt taxerade inkomsten angavs till 94 700 kr och den beskattningsbara förmögenheten till 1 013 000 kr.

Taxeringsnämnden taxerade E.B. i enlighet med deklarationen. Sedan E.B. i december 1985 fört talan mot taxeringsnämndens beslut har taxeringarna genom länsrättens av kammarrätten fastställda dom ändrats endast såtillvida att den beskattningsbara förmögenheten satts ned till 750 700 kr.

För en fysisk person som är att anse som bosatt i Sverige föreligger enligt 53 § 1 mom. första stycket a) KL (här och i det följande anges lagtexten i den vid 1984 års taxering gällande lydelsen) i princip skattskyldighet för all inkomst som förvärvats inom eller utom riket (s.k. oinskränkt skattskyldighet). Av samma lagrum framgår vidare att en fysisk person som inte är bosatt i Sverige är skattskyldig endast för vissa uppräknade inkomster (inskränkt skattskyldighet). Bland de uppräknade inkomsterna ingår inte utdelning, ränta och andra löpande kapitalinkomster.

Enligt ingressen till 53 § 1 mom. första stycket KL skall principen att i Sverige bosatta fysiska personer är oinskränkt skattskyldiga tillämpas endast "så långt fram ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs". Av 72 § 1 mom. KL - vilket lagrum i detta sammanhang är av främst intresse - regleras det fallet att inkomst som träffas av kommunal inkomstskatt även är underkastad motsvarande beskattning i annan stat. Har i sådant fall överenskommelse träffats om uppdelning av beskattningsrätten mellan nämnda stat och Sverige eller förordnande meddelats att viss inkomst eller inkomst av visst slag skall helt eller delvis vara fri från beskattning här i riket, skall beskattning som äger rum med tillämpning av överenskommelsen eller förordnandet anses ha ägt rum enligt KL. - Motsvarande bestämmelser beträffande taxeringen till statlig inkomstskatt finns i 6 och 20 §§ lagen om statlig inkomstskatt och beträffande förmögenhetsskatt i 6 och 20 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt.

Av det anförda följer att ingångna avtal till undvikande av internationell dubbelbeskattning kan innebära begränsningar i den oinskränkta skattskyldighet för inkomst och förmögenhet som normalt gäller för en i Sverige bosatt fysisk person. Ett sådant avtal har i juni 1973 träffats mellan Sverige och Kenya (SFS 1974:69). Avtalet, som i det följande kallas Kenyaavtalet, tillämpas på inkomst och förmögenhet som taxeras år 1974 eller senare.

Vid bedömningen av i vad mån Kenyaavtalet kan begränsa E.B:s inkomst- och förmögenhetstaxering 1984 i Sverige är hennes bosättningsförhållanden under år 1983 av primär betydelse. Därvid råder enighet mellan parterna att E.B. enligt intern svensk rätt, dvs. vid tillämpning av 53 § KL, varit bosatt i Sverige. Enighet föreligger vidare om att E.B. enligt intern kenyansk rätt varit bosatt i Kenya samt att hon vid tillämpning av art. III 1 och 2 §§ i Kenyaavtalet skall anses ha hemvist i Kenya. Anledning att frångå parternas uppfattning i dessa hänseenden föreligger inte.

Vinst på grund av icke yrkesmässig avyttring av aktier i Sverige är för en person med hemvist i Kenya enligt art. XIII 2 § undantagen från beskattning i Sverige. E.B. skall därför inte beskattas i Sverige för sin realisationsvinst på aktier.

Inkomst av fastighet får enligt art. XII 1 § i Kenyaavtalet beskattas i den avtalsslutande stat där fastigheten är belägen. Med hänsyn bl.a. till detta bör den vid taxeringen bestämda inkomsten av E.B:s villafastighet i Sandviken inte ändras.

Vad gäller beskattning av ränta och utdelning som E.B. uppburit under beskattningsåret gör Regeringsrätten följande bedömning.

I art. VIII i Kenyaavtalet anges att utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat, dvs. i mottagarens hemviststat. Utdelningen får emellertid beskattas även i det utbetalande bolagets hemviststat (källstaten) i enlighet med lagstiftningen i denna stat men endast i begränsad utsträckning (15 eller 25 procent beroende på omständigheterna). Art. IX om ränta innehåller motsvarande bestämmelser med 15 procent av räntans bruttobelopp som högsta skattesats vid svensk beskattning.

I art. XXII ges bestämmelser om vilka metoder som skall användas för att undvika dubbelbeskattning. Enligt 1 § nämnda artikel skall svensk skatt, som enligt svensk lag och i överensstämmelse med avtalet utgår antingen direkt eller genom skatteavdrag på inkomst från källa i Sverige, avräknas från kenyansk skatt på samma inkomst. Avräkningsbeloppet får dock inte överstiga beloppet av den kenyanska skatt som utan sådan avräkning belöper på den inkomst som uppbärs från Sverige.

Kenyaavtalets bestämmelser om beskattning av utdelning och ränta som uppbärs av en person i E.B:s bosättningsituation kan inte ges annan innebörd än att inkomsten får beskattas fullt ut i hemviststaten (Kenya). Inkomsten får också tas till beskattning i källstaten (Sverige) men till högst viss andel (15 eller 25 procent) av utdelningens eller räntans bruttobelopp. Den dubbelbeskattning som uppkommer om båda staterna utnyttjar sin beskattningsrätt elimineras genom att den svenska skatten skall avräknas från den kenyanska skatt som belöper på inkomsten.

RSV har med hänvisning till rättsfallet RÅ 1995 ref. 69 anført att E.B., som en följd av att hon vid tillämpning av Kenyaavtalet skall anses ha hemvist i Kenya, även vid tillämpning av art. VIII och IX i avtalet skall betraktas som inskränkt skattskyldig i Sverige, dvs. som ej bosatt i Sverige. Mot den bakgrunden anser RSV att E.B. inte är skattskyldig här för sina utdelnings- och ränteinkomster. I konsekvens med denna skattefrihet bör enligt RSV avdrag vägras för kapitalunderskott som E.B:s make inte kunnat utnyttja (jfr 74 § KL).

Som RSV framhållit har i rättsfallet RÅ 1995 ref. 69 gjorts den tolkningen att en fysisk person, som enligt Kenyaavtalet skall anses ha hemvist i Kenya, vid tillämpning av art. VIII och IX i avtalet skall betraktas som inskränkt skattskyldig i Sverige. Trots att personen enligt intern svensk rätt (53 § KL) anses bosatt i Sverige och därmed i princip oinskränkt skattskyldig har denne på denna grund inte ansetts skattskyldig i Sverige för uppbyggnaden kapitalinkomst. Rättsfallet innehåller en utförlig redovisning av argument som talar för och mot den valda lösningen.

Enligt Regeringsrättens uppfattning finns det skäl att avvika från den tillämpning av Kenyaavtalet och intern svensk skatterätt som kommit till uttryck i RÅ 1995 ref. 69. Den omständigheten att en person vid tillämpning av Kenyaavtalet anses ha hemvist i Kenya bör inte hindra att denne, såvida han enligt intern svensk rätt är bosatt och således oinskränkt skattskyldig i Sverige, beskattas här för kapitalinkomster intill den nivå som är tillåten enligt avtalet. Vad nu sagts leder till slutsatsen att E.B. - med den begränsning i fråga om skatteuttag som anges i Kenyaavtalet - kan taxeras i Sverige för sina utdelnings- och ränteinkomster. E.B:s sammanräknade inkomst blir därmed vid den statliga taxeringen 21 600 kr (inkomst av kapital 15 800 och inkomst av annan fastighet 5 800 kr). Vid taxeringen till kommunal inkomstskatt blir motsvarande inkomst 16 100 kr (inkomst av kapital 15 800 kr och inkomst av annan fastighet 300 kr).

Vid beräkningen av taxerad inkomst har E.B. yrkat allmänt avdrag avseende makens kapitalunderskott med 17 000 kr samt - såvitt gäller den statliga taxeringen - dessutom förlustavdrag avseende makens underskott tidigare beskattningsår. I enlighet med Regeringsrättens nyss gjorda ställningstagande att E.B. i princip är oinskränkt skattskyldig i Sverige och då reglerna i 74 § KL i förE.rande fall inte föranleder någon begränsning av avdragsrätten, bör avdrag medges med yrkade belopp. E.B:s taxering till statlig inkomstskatt bör därför undanröjas och den till kommunal inkomstskatt taxerade inkomsten begränsas till garantibeloppet för villafastigheten, dvs. 5 500 kr. Eftersom E.B. enligt 53 § KL varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret har hon enligt 48 § 2 mom. KL vidare rätt till kommunalt grundavdrag med 7 500 kr. Vid sådant förhållande föreligger förutsättningar för att undanröja även den kommunala taxeringen.

Av art. XXI i Kenyaavtalet följer att förmögenhetsbeskattning kan komma i fråga endast beträffande E.B:s villafastighet. Som RSV anført understiger emellertid värdet av fastigheten - sedan hänsyn tagits till belåningen - gränsen för skattepliktig förmögenhet. Grund för förmögenhetsbeskattning föreligger därför inte.

Som framgått av det föregående har E.B:s besvär över taxeringsnämndens beslut inkommit till länsrätten efter den ordinarie besvärstidens utgång. Hennes

talán kan därför tas upp till prövning bara om hon har rätt till besvär i särskild ordning enligt bestämmelserna i 100 § TL.

Enligt 100 § första stycket 2 TL får besvär anföras i särskild ordning om den skattskyldige taxerats för inkomst eller förmögenhet för vilken han icke är skattskyldig. Nämda bestämmelser tar sikte bl.a. på den i förE.rande mål uppkomna situationen, dvs. att en person blivit beskattad för inkomst som är skattefri enligt avtal till undvikande av dubbelbeskattning. Något formellt hinder mot att pröva E.B:s besvär och - i enlighet med vad Regeringsrätten nyss redovisat - undanröja hennes inkomst- och förmögenhetstaxering föreligger därför inte.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten undanröjer, med ändring av länsrättens och kammarrättens domar, E.B:s inkomst- och förmögenhetstaxering 1984.

Regeringsråden Wahlgren, Tottie och Sjöberg var av skiljaktig mening och anförde: Av utredningen i målet framgår att E.B. vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Kenya skall anses bosatt i Kenya. Hon skall därför inte beskattas i Sverige för realisationsvinst på aktier och för förmögenhet endast i den mån hennes fastighetsinnehav i Sverige föranleder det. I enlighet med den tolkning av dubbelbeskattningsavtalet som Regeringsrätten antagit i rättsfallet RÅ 1995 ref. 69 skall E.B. vidare inte beskattas för utdelnings- och ränteinkomster och, som RSV anför, i konsekvens härmed inte heller medges avdrag för hennes makes outnyttjade kapitalunderskott.

På grund av det anförda finner vi att underinstansernas avgöranden skall ändras på så sätt att den E.B. åsatta förmögenhetstaxeringen undanröjs och att hennes taxering till statlig inkomstskatt nedsätts till 5 800 kr, utgörande inkomst av annan fastighet, och hennes taxering till kommunal inkomstskatt i Sandvikens kommun nedsätts till samma belopp, varav 375 kr inkomst av annan fastighet och 5 475 kr garantibelopp.

Föredraget 1996-05-22, föredragande Wahling Bexhed, målnummer 1716-1993

Sökord: Dubbelbeskattning; Inkomst av kapital

Litteratur: prop. 1995/96:121, Muten, Sv. Skattetidning 1995 s. 778 ff., Pelin, Skattenytt 1996 s. 291 ff.
