

Regeringens proposition

1989/90: 39

om dubbelbeskattningsavtal mellan de
nordiska länderna beträffande skatter på arv
och på gåva



Prop.
1989/90: 39

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i
bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 12 oktober 1989.

På regeringens vägnar

Ingvar Carlsson

Kjell-Olof Feldt

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att riksdagen godkänner ett nordiskt dubbelbeskattningsavtal och antar en lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige beträffande skatter på arv och på gåva. Avtalet har tagits in i lagen som bilaga.

Avtalet avses bli tillämpligt på arvsskatt till följd av dödsfall som inträffar sextionde dagen efter den dag då avtalet träder i kraft eller senare och på gåva för vilken skattskyldighet inträder vid motsvarande tid efter avtalets ikraftträdande. Avtalet ersätter de nu gällande bilaterala avtalen mellan de nordiska staterna beträffande skatter på kvarlåtenskap.

Lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige beträffande skatter på arv och på gåva

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Det avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på arv och på gåva som Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige undertecknade den 12 september 1989 skall gälla för Sveriges del. Avtalet är avfattat på danska, finska, isländska, norska och svenska språken. På svenska språket har utfärdats två texter, en för Finland och en för Sverige. Samtliga texter har samma giltighet. Den för Sverige utfärdade texten framgår av bilaga till denna lag. De övriga texterna skall kungöras genom publicering i Sveriges överenskommelser med främmande makter (SÖ).

2 § Vid bestämmandet av skattepliktigt belopp enligt artikel 9 i avtalet och beskattningsunderlaget enligt punkt 3 av artikel 10 i avtalet medges avdrag enligt följande.

Skulder, för vilka sådan egendom som avses i artikel 5 i avtalet utgör säkerhet, avräknas från värdet av denna egendom. Detsamma gäller skulder för vilka denna egendom visserligen inte utgör säkerhet men som har uppkommit i samband med förvärv, ändring, reparation eller underhåll av sådan egendom.

Skulder, andra än sådana som avses i andra stycket, som har samband med ett fast driftställe som avses i artikel 6 punkterna 1 och 2 i avtalet eller med stadigvarande anordning som avses i artikel 6 punkterna 8 och 9 i avtalet avräknas från värdet av det fasta driftstället eller den fasta anordningen.

Andra skulder avräknas från värdet av sådan egendom på vilken artikel 7 i avtalet tillämpas.

Om skuld överstiger värdet av sådan egendom från vilken skulden skall räknas av enligt bestämmelserna i andra och tredje styckena, avräknas överskjutande belopp från värdet av övrig skattepliktig egendom.

3 § I fråga om ansökan om skattelindring gäller 2 § kungörelsen (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning.

4 § Anstånd enligt 3 § nämnda kungörelse får medges enligt det av följande alternativ som ger det lägsta beloppet, nämligen

1. den skatt som erlagts eller kan antas komma att erläggas i Danmark, Finland, Island eller Norge för egendom som enligt avtalet får beskattas där, eller

2. den del av den svenska skatten som vid en proportionell fördelning belöper på samma egendom.

Om skatt inte erlagts i Danmark, Finland, Island eller Norge och uppgift saknas om hur mycket skatt som kan komma att erläggas där, får anstånd medges med skäligt belopp, dock högst med ett belopp som motsvarar den del av den svenska skatten som vid en proportionell fördelning belöper på egendom som enligt avtalet får beskattas i Danmark, Finland, Island eller Norge.

5 § Om en person anser att det vidtagits någon åtgärd som för honom

medfört eller kommer att medföra en beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet kan han ansöka om rättelse enligt artikel 12 punkt 1 i avtalet. Sådan ansökan skall göras hos regeringen och bör ges in inom den tid som anges i nämnda bestämmelse.

Prop. 1989/90: 39

**Avtal
mellan Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige för att
undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på arv och på
gåva**

Regeringarna i Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige,
som önskar ingå ett avtal för att undvika dubbelbeskattning beträffande
skatter på arv och på gåva,
har kommit överens om följande:

Artikel 1

Arv och gåvor som omfattas av avtalet

Detta avtal tillämpas på

- a) arv, när den avlidne vid dödsfallet hade hemvist i en eller flera av de avtalsslutande staterna,
- b) gåva mellan fysiska personer, när givaren vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde hade hemvist i en eller flera av de avtalsslutande staterna.

Artikel 2

Skatter som omfattas av avtalet

1. Detta avtal tillämpas på skatter på arv och på gåva som påförs för en avtalsslutande stats räkning, oberoende av det sätt på vilket skatterna tas ut.

2. Med skatter på arv förstås alla skatter som utgår på arv och andra överföringar av förmögenhetstillgångar inter vivos eller för dödsfalls skull vilka vid en persons död enligt lagstiftningen i en avtalsslutande stat medför betalning av skatt på överföring av förmögenhetstillgångar.

3. Med skatter på gåva förstås alla skatter som tas ut på överföringar av förmögenhetstillgångar inter vivos i den mån de inte omfattas av punkt 2, men endast när sådana överföringar sker vederlagsfritt eller mot vederlag som är mindre än fullt vederlag.

4. De för närvarande utgående skatter på vilka avtalet tillämpas är

- a) i Danmark: arvsavgift och gåvoavgift samt inkomstskatt på gåvors värde,
- b) i Finland: arvsskatt och gåvoskatt samt kommunalskatt i den mån den påförs förmögenhetstillgångar som erhålls genom arv, som bidrag eller gottgörelse, som avses i kap. 8 ärvdabalken, på grund av testamente eller som gåvor,
- c) i Island: arvsskatt och inkomstskatt på gåvors värde,
- d) i Norge: arvsavgift och gåvoavgift,
- e) i Sverige: arvsskatt och gåvoskatt.

5. Avtalet tillämpas också på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de för närvarande utgående skatterna. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall meddela varandra de väsentliga ändringar som gjorts i respektive skattelagstiftning.

6. Avtalet tillämpas inte i fråga om någon avtalsslutande stat på särskild beskattning av vinst på lotterier och vadhållning, skatt på dokument (stämpelskatt) eller avgift i samband med behandling av dödsbo (skifteav-

gifter). Det tillämpas inte heller på inkomstskatt som tas ut på vinst som enligt lagstiftningen i en avtalsslutande stat uppkommer vid överföring eller på skatter och avgifter som tas ut som ersättning för en tidigare avdragsrätt i samband med inkomstbeskattning.

Prop. 1989/90:39

Artikel 3

Allmänna definitioner

1. Om inte sammanhanget föranleder annat, har vid tillämpningen av detta avtal följande uttryck nedan angiven betydelse:

a) "avtalsslutande stat" åsyftar Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige;

"Danmark" inbegriper inte Färöarna och Grönland; "Finland" inbegriper inte landskapet Åland i fråga om den finska kommunalskatten; "Norge" inbegriper inte Svalbard (med vilket avses även Björnön), Jan Mayen och de norska områdena ("biland") utanför Europa;

b) "arv" åsyftar alla förmögenhetstillgångar, vilkas överföring är underkastad en sådan skatt på arv som omfattas av avtalet;

c) "gåva" åsyftar alla förmögenhetstillgångar, vilkas överföring är underkastad en sådan skatt på gåva som omfattas av avtalet;

d) "medborgare" åsyftar fysisk person som har medborgarskap i en avtalsslutande stat och juridisk person eller annan sammanslutning som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalsslutande stat;

e) "behörig myndighet" åsyftar

1) i Danmark: skatteministern,

2) i Finland: finansministeriet,

3) i Island: finansministern i fråga om gåva och socialministern i fråga om arv,

4) i Norge: finans- och tulldepartementet,

5) i Sverige: finansministern,

eller den myndighet i envar av dessa stater åt vilken uppdras att handha frågor beträffande avtalet.

2. Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas.

Artikel 4

Hemvist

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftas med uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" person efter vilken arv eller från vilken gåva är enligt lagstiftningen i denna stat skattepliktig där på grund av denna persons hemvist, bosättning eller varje annan liknande omständighet eller på grund av dennes medborgarskap. Uttrycket inbegriper emellertid inte person vars skattskyldighet i denna stat är begränsad till förmögenhetstillgångar belägna där.

2. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 fysisk person anses ha hemvist i flera avtalsslutande stater, bestäms hans hemvist på följande sätt:

a) han anses ha hemvist i den stat, där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande; om han har en sådan bostad i flera stater,

anses han ha hemvist i den stat, med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena);

b) om det inte kan avgöras, i vilken stat han har centrum för levnadsintressena, eller om han inte i någon av staterna har en bostad, som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist i den stat, där han stadigvarande vistas;

c) om han stadigvarande vistas i flera stater eller om han inte vistas stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist i den stat där han är medborgare;

d) om han är medborgare i flera stater eller om han inte är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i de berörda avtalsslutande staterna frågan genom ömsesidig överenskommelse.

3. I fall då en fysisk person

a) är medborgare i en avtalsslutande stat utan att vara det i annan avtalsslutande stat; och

b) enligt punkt 1 har hemvist i båda dessa stater på annan grund än medborgarskap; samt

c) enligt punkt 1 har haft hemvist i den stat — där han inte är medborgare — sammanlagt mindre än fem år (däri inräknat perioder av tillfällig bortovaro) av de sista sju åren, anses han, utan hinder av punkt 2, ha hemvist i den stat där han är medborgare.

Artikel 5

Fast egendom

1. Fast egendom, som överförs som arv efter person som vid dödsfallet hade hemvist i en avtalsslutande stat och som är belägen i annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat.

2. Fast egendom, som överförs som gåva från en person som vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde har hemvist i en avtalsslutande stat och som är belägen i annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat.

3. a) Uttrycket "fast egendom" har — såvida inte bestämmelserna i punkt b) föranleder annat — den betydelse som uttrycket har enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där egendomen i fråga är belägen.

b) Uttrycket inbegriper dock alltid tillhör till fast egendom, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, byggnader, rättigheter på vilka bestämmelserna i civilrätten om fast egendom tillämpas, nyttjanderätt till fast egendom samt rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång.

4. Överföring genom arv eller gåva av aktier eller andra andelar i ett bolag vars huvudsakliga och faktiska ändamål är att äga fast egendom får beskattas i den avtalsslutande stat där den fasta egendomen, som bolaget äger, är belägen.

5. Bestämmelserna i punkterna 1–4 tillämpas också på fast egendom som tillhör företag och fast egendom som används vid självständig yrkesutövning.

Artikel 6

Tillgångar hänförliga till fast driftställe eller stadigvarande anordning

1. Ett företags förmögenhetstillgångar som överförs genom arv efter en person som vid dödsfallet hade hemvist i en avtalsslutande stat och som är

en del av ett fast driftställe som är beläget i annan avtalsslutande stat får beskattas i denna andra stat.

2. Ett företags förmögenhetstillgångar som överförs genom gåva från en person som vid skattskyldighetens inträde har hemvist i en avtalsslutande stat och som är en del av ett fast driftställe som är beläget i annan avtalsslutande stat får beskattas i denna andra stat.

3. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "fast driftställe" en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilken företagets verksamhet helt eller delvis bedrivs.

4. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt:

- a) plats för företagsledning,
- b) filial,
- c) kontor,
- d) fabrik,
- e) verkstad,
- f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar.

5. Ett byggnads-, anläggnings-, installations- eller monteringsprojekt, eller verksamhet som består av planering, övervakning, rådgivning eller annan biträdande personalinsats i samband med sådant projekt, utgör fast driftställe men endast om projektet eller verksamheten pågår mer än tolv månader i en avtalsslutande stat.

6. Vid beräkning av den tid som avses i punkt 5 anses verksamhet, som bedrivs av ett företag som har intressegemenskap med annat företag, bedrivna av det företag med vilket det har intressegemenskap, om verksamheten i väsentlig mån är av samma slag som den verksamhet som det sistnämnda företaget bedriver och båda företagens verksamhet avser samma projekt. Företag anses ha intressegemenskap, om det ena företaget direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av det andra företaget eller äger väsentlig del i detta företags kapital eller om samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av båda företagen eller äger väsentlig del i dessa företags kapital.

7. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel anses uttrycket "fast driftställe" inte innefatta

a) användningen av anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av företaget tillhöriga varor,

b) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande,

c) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för bearbetning eller förädling genom annat företags försorg,

d) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för inköp av varor eller införskaffande av upplysningar för företaget,

e) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att för företaget bedriva annan verksamhet av förberedande eller biträdande art,

f) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att kombinera verksamheter som anges i punkterna a) – e), under förutsättning att hela den verksamhet som bedrivs vid den stadigvarande platsen för affärsverksamhet på grund av denna kombination är av förberedande eller biträdande art.

8. Förmögenhetstillgångar, som överförs som arv efter en person som vid dödsfallet hade hemvist i en avtalsslutande stat och som är hänförliga till en stadigvarande anordning som är belägen i annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat.

9. Förmögenhetstillgångar, som överförs som gåva från en person som

vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde har hemvist i en avtalsslutande stat och som är hänförliga till en stadigvarande anordning som är belägen i annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat.

10. "Stadigvarande anordning" åsyftar en anordning som regelmässigt står till förfogande för att utöva fritt yrke eller annat självständigt arbete av liknande karaktär.

11. Utan hinder av punkterna 1 – 10 omfattas fast egendom av artikel 5.

Artikel 7

Andra tillgångar

1. Förmögenhetstillgång som inte behandlas i artiklarna 5 och 6 och som överförs genom arv efter en person som vid dödsfallet hade hemvist i en avtalsslutande stat beskattas, oavsett var den är belägen, endast i denna stat.

2. Förmögenhetstillgång som inte behandlas i artiklarna 5 och 6 och som överförs genom gåva från en person som vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde har hemvist i en avtalsslutande stat beskattas, oavsett var den är belägen, endast i denna stat.

Artikel 8

Subsidiär beskattningsrätt

1. I fall då en avtalsslutande stat inte kan utnyttja sin rätt att beskatta enligt artiklarna 5–7 och detta medför att förmögenhetstillgången inte beskattas i någon av de avtalsslutande staterna får annan avtalsslutande stat beskatta, såvida den bristande möjligheten att beskatta beror på

a) att den förstnämnda staten inte enligt sin egen lagstiftning om skattskyldighetens territoriella omfattning kan beskatta tillgångar av ifrågavarande slag, eller

b) att den förstnämnda staten inte enligt sin egen lagstiftning om skattskyldighet på grund av personlig anknytning kan beskatta.

2. Om flera stater får beskatta med hänvisning till punkt 1 gäller följande om vilka av dessa som har rätt att beskatta:

a) Den avtalsslutande stat där den avlidne eller gåvogivaren hade hemvist har rätt att beskatta.

b) Om den avtalsslutande stat där den avlidne eller gåvogivaren hade hemvist inte kan utnyttja sin rätt att beskatta har den stat rätt att beskatta där mottagaren hade hemvist.

c) Om det inte på grund av reglerna i punkterna a) och b) kan avgöras vilken avtalsslutande stat som får beskatta, skall de behöriga myndigheterna i de berörda avtalsslutande staterna avgöra frågan genom ömsesidig överenskommelse.

Artikel 9

Värdering och avdrag

1. Vid bestämmandet av skattepliktigt belopp värderar varje avtalsslutande stat tillgångarna enligt sin egen lagstiftning. På samma sätt medger varje avtalsslutande stat avdrag enligt sin egen lagstiftning.

2. Vid bestämmandet av skattepliktigt belopp medräknar varje stat intäkter och utgifter i fråga om varje förmögenhetstillgång, häri inbegripet

Artikel 10

Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning

1. Om den avlidne eller gåvogivaren hade hemvist i Danmark, Finland eller Sverige undanröjs dubbelbeskattningen på följande sätt:

a) Den avtalsslutande stat där den avlidne hade hemvist vid dödsfallet skall från den arvsskatt som bestämts enligt dess lagstiftning avräkna ett belopp (häri inbegripet tidigare eller senare beräknat belopp) som erlagts i annan avtalsslutande stat på grund av samma överföring av samma förmögenhetstillgång från samma person och som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i denna andra stat.

b) Den avtalsslutande stat där givaren hade hemvist skall från den gåvoskatt som bestämts enligt dess lagstiftning avräkna ett belopp (häri inbegripet tidigare eller senare beräknat belopp) som erlagts i annan avtalsslutande stat på grund av samma överföring av samma förmögenhetstillgång mellan samma personer och som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i denna andra stat.

c) De avräkningsbelopp som nämns i punkterna a) och b) skall emellertid inte överstiga den del av skatten i den förstnämnda avtalsslutande staten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på de förmögenhetstillgångar för vilka avräkning skall medges.

d) Vid tillämpning av punkterna a) och b) anses en makes övertagande av ett gemensamt bo utan skifte (fællesbo til hensesiden i uskiftet bo) som en självständig överföring.

2. Om den avlidne eller gåvogivaren hade hemvist i Island eller Norge undanröjs dubbelbeskattningen på följande sätt:

a) Den avtalsslutande stat där den avlidne hade hemvist vid dödsfallet skall undanta varje förmögenhetstillgång från arvsskatt vilken vid samma överföring av samma förmögenhetstillgång från samma person enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat.

b) Den avtalsslutande stat där givaren hade hemvist skall undanta varje förmögenhetstillgång från gåvoskatt vilken vid samma överföring av samma förmögenhetstillgång mellan samma personer enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat.

c) En avtalsslutande stat får alltid vid beräkning av skatten på varje annan tillgång i denna stat medräkna i beskattningsunderlaget de förmögenhetstillgångar som undantagits från beskattning.

3. I fråga om de förmögenhetstillgångar för vilka avräkning medges enligt punkt 1 eller som undantas från beskattning enligt punkt 2, medräknas varje stat vid bestämmandet av beskattningsunderlaget intäkter och utgifter i fråga om varje tillgång, häri inbegripet belopp som träder i stället för dessa tillgångar, enligt reglerna i sin egen lagstiftning.

Artikel 11

Förbud mot diskriminering

1. Medborgare i en avtalsslutande stat skall, oavsett var han har hemvist, inte i annan avtalsslutande stat bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än

den beskattning och därmed sammanhängande krav som medborgare i denna andra stat under samma förhållanden är eller kan bli underkastad.

2. Statslös person med hemvist i en avtalsslutande stat skall inte i någon av de avtalsslutande staterna bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som medborgare i staten i fråga under samma förhållanden är eller kan bli underkastad.

3. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 2 tillämpas bestämmelserna i förevarande artikel på skatter av varje slag och beskaffenhet.

Artikel 12

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

1. Om en person anser att det i en eller flera avtalsslutande stater har vidtagits åtgärder som för honom medför eller kommer att medföra beskattning som strider mot bestämmelserna i detta avtal, kan han, utan att detta påverkar hans rätt att använda sig av de rättsmedel som finns i dessa staters interna rättsordning, framlägga saken för den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat där han har hemvist eller, i fall som avses i artikel 11 punkt 1, i den avtalsslutande stat där han är medborgare. Sådan framställning skall göras inom tre år från den dag då han fick den första underrättelsen om den åtgärd som givit upphov till beskattning som strider mot avtalet.

2. Om den behöriga myndigheten finner invändningen grundad men inte själv kan få till stånd en tillfredsställande lösning, skall myndigheten söka lösa frågan genom ömsesidig överenskommelse med behörig myndighet i annan avtalsslutande stat, som berörs av frågan, i syfte att undvika beskattning som strider mot avtalet. Om den stat hos vars behöriga myndighet personen i fråga har lagt fram saken inte själv berörs av frågan, skall denna behöriga myndighet överlämna saken till behörig myndighet i någon av de stater som berörs av frågan.

3. Om svårigheter eller tvivelsmål uppkommer mellan avtalsslutande stater i fråga om tolkningen eller tillämpningen av avtalet skall de behöriga myndigheterna i dessa stater överlägga för att söka lösa frågan genom särskild överenskommelse. De behöriga myndigheterna i avtalsslutande stater kan även överlägga i syfte att undanröja dubbelbeskattning i fall som inte omfattas av avtalet eller för att genom särskild överenskommelse lösa frågor som — utan att vara reglerade i avtalet — på grund av olikhet i vederbörande staters principer för skattens beräkning eller av andra skäl kan uppkomma i fråga om de skatter som avses i artikel 2.

Innan beslut fattas i fråga som avses i första stycket, skall resultatet av överläggningar som där avses snarast delges behöriga myndigheter i övriga avtalsslutande stater. Finner behörig myndighet i en avtalsslutande stat att överläggningar bör äga rum mellan de behöriga myndigheterna i samtliga avtalsslutande stater, skall på begäran av den behöriga myndigheten i den förstnämnda avtalsslutande staten sådana överläggningar äga rum utan dröjsmål.

Artikel 13

Medlemmar av diplomatisk beskickning eller konsulat

Bestämmelserna i detta avtal berör inte de privilegier vid beskattningen som enligt folkrättens allmänna regler eller bestämmelser i särskilda över-

Artikel 14

Territoriell utvidgning

1. Detta avtal kan antingen i sin helhet eller med erforderliga ändringar utvidgas till att omfatta de områden som undantagits från avtalets tillämpningsområde enligt bestämmelserna i artikel 3 punkt 1 a), under förutsättning att där påförs skatter av samma eller i huvudsak likartat slag som de som avses i avtalet. Sådan utvidgning gäller från den dag och med de ändringar och villkor, häri inbegripet bestämmelser om upphörande, som kan särskilt överenskommas mellan de avtalsslutande staterna genom diplomatisk notväxling.

2. Om avtalet enligt artikel 16 upphör att gälla, skall, såvida inte annat överenskommits mellan de avtalsslutande staterna, avtalet upphöra att gälla också beträffande varje område till vilket avtalet har utvidgats enligt denna artikel.

Artikel 15

Ikraftträdande

1. Detta avtal träder i kraft trettionde dagen efter den dag då samtliga avtalsslutande stater har meddelat det finska utrikesministeriet, att avtalet har godkänts. Det finska utrikesministeriet underrättar de övriga avtalsslutande staterna om mottagandet av dessa meddelanden och om tidpunkten för avtalets ikraftträdande.

2. Sedan avtalet trätt i kraft, tillämpas dess bestämmelser

a) i fråga om arvsskatt, på dödsfall som inträffar sextionde dagen efter den då avtalet träder i kraft eller senare.

b) i fråga om gåvoskatt, på gåva för vilken skattskyldighet i en av de avtalsslutande staterna inträder sextionde dagen efter den då avtalet träder i kraft eller senare.

3. Nedannämnda avtal skall upphöra att vara tillämpliga på arv och gåvor på vilka förevarande avtal blir tillämpligt enligt punkt 2:

Avtalet den 17 december 1949 mellan Konungariket Norge och Konungariket Sverige för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å kvarlåtenskap;

Avtalet den 31 mars 1950 mellan Republiken Finland och Konungariket Sverige för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å kvarlåtenskap;

Avtalet den 27 oktober 1953 mellan Konungariket Danmark och Konungariket Sverige för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å kvarlåtenskap med senare ändringar;

Avtalet den 29 mars 1954 mellan Republiken Finland och Konungariket Norge för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å kvarlåtenskap;

Avtalet den 18 juli 1955 mellan Konungariket Danmark och Republiken Finland för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å kvarlåtenskap med senare ändringar;

Avtalet den 23 maj 1956 mellan Konungariket Danmark och Konungariket Norge för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å kvarlåtenskap.

Dessa avtal upphör att gälla vid den sista tidpunkt, då förevarande avtal enligt föregående bestämmelser i nämnda punkt blir tillämpligt.

Prop. 1989/90: 39

4. Vidare skall det vid varje tidpunkt gällande avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet inte tillämpas i fråga om inkomstskatt på gåvor på vilka förevarande avtal är tillämpligt enligt punkt 2.

Artikel 16

Upphörande

En avtalsslutande stat kan senast den 30 juni under ett kalenderår som börjar efter utgången av en tidrymd av fem år efter dagen för ikraftträdandet av avtalet uppsäga avtalet genom skriftligt meddelande härom till det finska utrikesministeriet, som underrättar de övriga avtalsslutande staterna om mottagandet av sådant meddelande och om dess innehåll. Har uppsägningstiden iakttagits, upphör avtalet att gälla i förhållandet mellan den stat som verkställt uppsägningen och övriga avtalsslutande stater

a) i fråga om arvskatt, på dödsfall som inträffar sextionde dagen efter den då det finska utrikesministeriet mottog meddelandet om uppsägningen eller senare,

b) i fråga om gåvoskatt, på gåva för vilken skattskyldighet inträder i de berörda staterna sextionde dagen efter den då det finska utrikesministeriet mottog meddelandet om uppsägningen eller senare.

Originalexemplaret till detta avtal deponeras hos det finska utrikesministeriet, som tillställer de övriga avtalsslutande staterna bestyrkta kopior därav.

Till bekräftelse härav har de vederbörligen befullmäktigade ombuden undertecknat detta avtal.

Som skedde i Helsingfors den 12 september 1989 i ett exemplar på danska, finska, isländska, norska och svenska språken, varvid på svenska språket utfärdades två texter, en för Finland och en för Sverige, vilka samtliga texter har samma giltighet.

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 12 oktober 1989

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande och statsråden Feldt, Hjelm-Wallén, S. Andersson, Göransson, Dahl, R. Carlsson, Hellström, Johansson, Hultström, Lindqvist, G. Andersson, Lönnqvist, Thalén, Nordberg, Engström, Wallström, Lööw

Föredragande: statsrådet Feldt

Proposition om avtal mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på arv och på gåva

1 Inledning

Bilaterala dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska staterna – med undantag för Island – i fråga om skatter på kvarlåtenskap har funnits ända sedan slutet av 40-talet och början av 50-talet. Det första svenska avtalet ingicks med Norge år 1949 (SFS 1950:504). Det följdes sedermera av avtal med Finland år 1950 (SFS 1950:505) och med Danmark år 1953 (SFS 1953:778). Med Danmark ingicks år 1973 ett tilläggsavtal (SFS 1973:1185) som gjorde det möjligt att genom särskild överenskommelse i varje enskilt fall tillämpa avtalet också på skatt på gåva. Med tillämpning fr.o.m. den 1 januari 1968 gäller nya tillämpningskungörelser för samtliga avtal (SFS 1967:726, 1967:727 resp. 1967:729).

Sedan ett multilateralt handräckningsavtal färdigställts under år 1971 och det första nordiska multilaterala inkomst- och förmögenhetsskatteavtalet trätt i kraft den 29 december 1983 togs frågan om att utarbeta ett multilateralt avtal beträffande skatt på arv och på gåva upp. Efter preliminära diskussioner på hösten 1987 inleddes förhandlingarna i Köpenhamn i november 1988 och fortsatte under våren 1989 för att avslutas i Stockholm den 21 juni 1989. Sistnämnda dag paraferades ett på svenska upprättat förslag till avtal mellan Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på arv och på gåva. Förslaget baseras dels på det inom organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) utarbetade modellavtalet för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på kvarlåtenskap och arv samt gåva (1982), dels på gällande bilaterala avtal mellan de nordiska staterna och dels på det nordiska multilaterala inkomst- och förmögenhetsskatteavtalet. Texter på övriga nordiska språk har sedermera utarbetats i resp. land.

Avtalsförslagets svenska text remitterades till kammarkollegiet, kammarrätten i Jönköping och riksskatteverket. Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot förslaget förutom vissa påpekanden av teknisk

natur vilka föranlett justeringar i avtalsförslaget. Dock har kammarkollegiet uttryckt önskemål om bestämmelser som reglerar hur avdrag för skuld skall behandlas vid tillämpning av avtalet.

Avtalet undertecknades den 12 september 1989 i Helsingfors.

2 Lagförslaget

Lagförslaget består dels av paragraferna 1 – 5, dels av en bilaga som innehåller en svensk text av dubbelbeskattningsavtalet. Samtliga texter har enligt detta avtal samma giltighet. Endast den för Sverige utfärdade texten har bilagts lagförslaget i överensstämmelse med vad som numera är brukligt i fråga om nordiska inkomstskatteavtal. De övriga texterna publiceras i Sveriges överenskommelser med främmande makter (SÖ).

Här redovisas paragrafernas innehåll medan innehållet i avtalet presenteras i avsnitt 3.

I förslaget till lag föreskrivs att avtalet skall gälla för Sveriges del (1 §). Vidare har bestämmelser om avdrag för skulder vid tillämpning av avtalet tagits in i lagen (2 §) i enlighet med kammarkollegiets önskemål. De intagna bestämmelserna överensstämmer i princip med motsvarande bestämmelser i OECDs modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande kvarlåtenskap och arv samt gåva.

Vidare hänvisas i förslaget till 2 § kungörelsen (1967: 721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning som föreskriver att ansökan om befrielse från eller nedsättning av skatt skall göras skriftligen hos kammarkollegiet (3 §).

I förslaget anges också med vilket belopp anstånd enligt 3 § nämnda kungörelse högst får ske (4 §) och hur ansökan om rättelse skall göras, om någon beskattats i strid med avtalets bestämmelser (5 §).

Enligt artikel 15 skall avtalet träda i kraft trettionde dagen efter den dag då samtliga avtalsslutande stater meddelat finska utrikesministeriet att avtalet har godkänts. Det är således inte möjligt att nu avgöra vid vilken tidpunkt avtalet kommer att träda i kraft. I förslaget till lag har därför föreskrivits att lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

3 Skattelagstiftningen i övriga nordiska stater

Danmark

Den danska arvsbeskattningen bygger på domicilprincipen, dvs. det är arvlåtarens hemvist som är avgörande för skattskyldigheten. All kvarlåtenskap efter arvlåtare bosatt i Danmark är således skattepliktig i Danmark oavsett var egendomen finns.

Arv efter person som inte är bosatt i Danmark är skattepliktigt i Danmark endast då fråga är om egendom som finns i Danmark. Förskott på

arv är arvsskattepliktigt utom då fråga är om förskott på arv till barn eller make. Förskott till dessa senare är i stället gåvoskattepliktigt. Skatten, som är progressiv, beräknas på arvsloten. Enligt lagens huvudregel betraktas allt som en mottagare erhåller från samma arvlåtare som *ett* avgiftspliktigt fång. Detta har i praxis medfört att mannens resp. hustruns enskilda egendom och deras gemensamma egendom betraktas som tre skilda personer. För barn gäller ett skattefritt grundbelopp på 8 000 DKK. Detta innebär således att föräldrar med sådan uppdelning av egendom skattefritt kan ge sitt barn 24 000 DKK per år.

Så länge make sitter i oskiftat bo erläggs ingen arvsskatt utom i det fall den avlidne hade enskild egendom. I sådant fall utgår arvsskatt på den enskilda egendomen. Arvtagarna indelas i tre skatteklasser. Arv till efterlevande make vilket inte överstiger 100 000 DKK är undantaget från beskattning. För makar gäller en lägre procentsats i skiktet mellan 100 000 – 1 000 000 DKK medan det för arvslotter därutöver betalas samma skatt som gäller för barn (skatteklass A). För barn gäller såsom angetts ett skattefritt grundbelopp på 8 000 DKK. Skattesatsen är därefter 2 % i lägsta skiktet mellan 8 000 – 10 000 DKK för att därefter stiga successivt till 32 % på arvslotter överstigande 1 000 000 DKK. Skatteklass B avser föräldrar och syskon. Skatt utgår i denna skatteklass med lägst 10 % och högst 80 % vid arvslotter överstigande 1 000 000 DKK. För skatteklass C, som avser övriga fysiska personer, gäller procentsatserna lägst 15 % och högst 90 %. Staten, kommuner, kyrkor, föreningar, bolag, stiftelser och liknande betalar 35 % oavsett arvslottens storlek.

Gåvor till ett värde av 8 000 DKK kan ges årligen till en och samma mottagare utan att gåvoskatteskyldighet inträder. Sammanläggning sker dock av gåvor som överstiger 8 000 DKK mellan samma personer såväl inom ett år som mellan olika år. Skatten beräknas på den sammanlagda gåvan med avdrag för tidigare erlagd gåvoskatt. Makar erlägger inte gåvoskatt förrän gåvornas sammanlagda värde överstiger 100 000 DKK. För gåvor tillämpas samma skatteklasser och skattesatser som för arv.

Finland

I Finland tas arvsskatt ut på dels i Finland belägen fast och lös egendom, dels lös egendom i utlandet som hör till kvarlåtenskapen efter person bosatt i Finland. Arvs- och gåvoskatt erläggs inte för genom testamente eller gåva erhållen livstids nyttjanderätt, pension eller annan förmån för livstid eller viss tid. Sådan förmån beskattas som inkomst. På egendom vilken tillfaller efterlevande make på grund av giftorätt tas arvsskatt inte ut. Efterlevande make som behåller boet oskiftat erlägger inte heller arvsskatt.

Fast egendom i utlandet arvs- eller gåvobeskattas aldrig i Finland. In-tecknad gäld hänförlig till sådan egendom får därför inte dras av från boets tillgångar vid beräkning av underlaget för arvsskatt. I vissa fall tas kommunal inkomstskatt ut på arv och gåva. Detta gäller i fråga om s. k. sidoarv eller sidogåva.

Arvsskatten är en arvslottsskatt som beräknas individuellt för varje

arvtagare. Skatten är progressiv och bestäms för varje arvinge och testamentstagare för sig med utgångspunkt i släktskapsförhållandet till arvlåtaren. Arvtagarna indelas enligt släktskap i tre skatteklasser. Arvslott som inte uppgår till 15 000 FIM är skattefritt. I skatteklass I är skatten 200 FIM på ett arv om 15 000 FIM varefter skatten stiger progressivt till 12 050 FIM för ett arv om 150 000 FIM och 264 800 FIM för ett arv uppgående till 2 100 000 FIM samt 14 % för överskjutande belopp. I skatteklass II gäller den dubbla skatten och i skatteklass III är skatten tredubbel. I skatteklass III tillkommer ca 20 % i kommunal- och kyrkoskatt samt folkpensions- och sjukförsäkringspremie.

Utländsk skatt på lös egendom belägen i utlandet avräknas från finsk skatt enligt bestämmelser i finsk intern lagstiftning. Motsvarande gäller vid gåvobeskattningen i fråga om lös egendom som är belägen utomlands liksom även i fråga om gåvoskatt som erlagts i utlandet av utomlands bosatt person för från Finland erhållen egendom.

Island

Enligt den isländska lagen om arvsskatt skall vid arvsskifte skatt erläggas på alla förmögenhetstillgångar om bouppteckning skall upprättas på Island. Isländsk arvsskatt skall även erläggas på fastighet på Island som tillhör ett dödsbo som skiftas utomlands om inte motsvarande skatt erläggs för fastigheten i det land där bouppteckningen upprättas.

På samma sätt beskattas s. k. gåvoarv, gåvor för dödsfalls skull, förskott på arv och gåvor där givaren har förbehållit sig nyttjanderätt eller avkastning av det givna under livstiden eller under bestämd tid.

På arv till efterlevande make eller samboende utgår ingen arvsskatt. Med samboende avses den som utan äktenskap varaktigt sammanlevt med person av motsatt kön och som ärver denne enligt testamente, där dennes ställning som arvlåtarens samboende klart framgår.

När bouppteckning upprättas efter båda makarnas död skall arvsskatt erläggas på arvslotten som om det var *ett* dödsbo utan hänsyn till om båda makarna har samma arvingar.

Vid arvsavsägelse skall den arvinge som erhåller arvet betala den skatt som skulle ha utgått om arvsavsägelsen inte skett. Är den som avsäger sig arvet befriad från skatt skall den som erhåller arvet erlägga den skatt som han skulle ha erlagt om han hade erhållit arvet direkt.

Arvtagarna indelas i tre skatteklasser. Skatten betalas separat på varje arvslott. Skatt utgår inte på arv under 10 000 ISK (år 1984). Detta belopp liksom beloppen för de olika intervallerna i skatteskalorna ändras den 1 december varje år, med start den 1 december 1984, med utgångspunkt i byggnadskostnadsindex. I skatteklass A, barn och barnbarn, är skatten 5 % upp till 140 000 ISK, därefter ökar skatten med en procent för varje intervall om 140 000 ISK upp till 10 %. För skatteklass B, föräldrar och syskon, är skatten i motsvarande skikt 15 %, därefter ökar den med två procent för varje intervall om 140 000 ISK till 25 %. För skatteklass C, övriga arvingar, är procentsatserna 30 resp. 45. I denna skatteklass sker ökningen med 3 %

för varje intervall om 140 000 ISK. På förskott på arv tas den högsta procentsatsen i varje skatteklass ut.

Prop. 1989/90: 39

På arv som tillfaller kyrkor, allmänna fonder, välgörenhets- och kulturinstitutioner eller föreningar tas ingen arvsskatt ut med undantag för det fall då arvsavsägelse skett till förmån för dessa organ av skattskyldig person. Inte heller tas arvsskatt ut på manuskript, bibliotek, konstverk och föremål som testamenteras eller doneras till offentliga bibliotek och museer eller internationella institutioner.

Norge

Skattskyldigheten för arv och gåva i Norge baseras på arvlåtarens eller givarens anknytning till Norge genom bosättning eller medborgarskap. Arvsskatt erläggs för varje arvslott. Gåvoskatt erlägges endast när det föreligger släktskap eller familjeband mellan givare och mottagare eller när mottagaren finns med i givarens testamente. I det senare fallet erläggs gåvoskatt endast om gåvan erhållits inom en femårsperiod före givarens död. Skattskyldig är arvs- eller gåvomottagaren.

Undantagen från skyldighet att erlägga arvsskatt i Norge är dödsbo efter norsk medborgare som vid tidpunkten för dödsfallet var bosatt utomlands under förutsättning att arvsskatt erlagts i bosättningslandet. Den omständigheten att skatt erlagts i tredje land fritar inte dödsboet från skattskyldighet i Norge.

Vidare är fast egendom och egendom hänförlig till fast driftställe i utlandet undantagen från beskattning i Norge om beskattning skett i det land där den fasta egendomen är belägen eller det fasta driftstället är beläget.

Arv som består i fast egendom belägen i Norge eller egendom hänförlig till fast driftställe beläget i Norge är alltid skattepliktigt i Norge oavsett arvlåtarens medborgarskap eller var arvlåtaren är bosatt. Motsvarande gäller för gåva förutsatt att gåvomottagaren tillhör kretsen av skattskyldiga till gåvoskatt.

Gåvor från norsk medborgare beskattas även om givaren är bosatt utomlands men avdrag medges för skatt erlagd i utlandet. Detta gäller dock inte vid gåva av fast egendom. Sådan egendom beskattas fullt ut i Norge.

I vissa fall är gåvor som kort tid före givarens död ges till offentlig godkänd stiftelse med allmännyttigt ändamål skattefria. Detsamma gäller arv som tillfaller sådan stiftelse.

Tidpunkten för förvärvet av den faktiska rådigheten över egendomen är avgörande för arvsskatteuttaget. När t.ex. make kvar sitter i oskiftat bo är det inte skatteuttaget vid tidpunkten för makens dödsfall som tillämpas vid senare skifte utan den skattesats som gäller vid skiftet.

Tidpunkten för förvärvet av rådigheten över egendomen har avgörande betydelse även för beräkningen av beskattningsunderlaget samt för värderingen av egendomen.

Arvtagarna indelas i två klasser. Makar erlägger inte arvsskatt. Samtliga arvtagare tillerkänns ett skattefritt grundbelopp på 100 000 NOK. Klass I

omfattar föräldrar och barn och klass II övriga arvtagare. Skattesatsen i intervallet 100 000–400 000 NOK är 8 % i klass I och 10 % i klass II. För arvslott som överstiger 400 000 NOK är skattesatsen 20 resp. 30 %. Samma skatteklasser och skattesatser gäller i fråga om skatt på gåva.

Avtalets innehåll

Avtalet överensstämmer i allt väsentligt med OECDs modellavtal. Visst hänsynstagande har dock måst ske till resp. staters interna lagstiftning på arvs- och gåvoskatteområdet.

Avtalet syftar liksom de tidigare bilaterala avtalen i princip till att lösa fall av dubbelbeskattning då arvfallen egendom efter en i Sverige eller i någon av de övriga nordiska staterna bosatt person är underkastad såväl svensk arvsskatt som arvsskatt eller inkomstskatt i något eller några av de avtalsslutande staterna. Vidare syftar avtalet till att lösa fall då gåva är underkastad såväl gåvoskatt i Sverige som gåvoskatt eller inkomstskatt i någon eller några av de övriga nordiska staterna.

Avtalet tillämpas på arv efter person som vid dödsfallet hade hemvist i en eller flera av de avtalsslutande staterna, *art. 1 punkt a*. Vidare är avtalet tillämpligt på gåva mellan fysiska personer om givaren vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde hade hemvist i en eller flera av de avtalsslutande staterna, *art. 1 punkt b*. Att märka härvid är att begreppet ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” definierats i art. 4 punkt 1 så att i vissa fall även medborgarskap utgör grund för hemvist.

De skatter som omfattas av avtalet är den svenska arvs- och gåvoskatten och motsvarande skatter i de övriga nordiska länderna, *art. 2*. Att märka är att såvitt gäller Danmark och Island omfattas även inkomstskatt på gåva och såvitt gäller Finland kommunalskatt på såväl arv som gåva. *Art. 3* innehåller vissa allmänna definitioner.

Frågan om den avlidne eller överlåtaren vid tidpunkten för dödsfallet resp. överlåtelsen hade hemvist i Sverige eller annat nordiskt land är i regel avgörande för tillämpningen av avtalet. Om den avlidne eller överlåtaren var bosatt i Sverige enligt svenska skatteregler och var bosatt i någon av de övriga nordiska staterna enligt lagstiftningen där avgörs hans hemvist vid tillämpningen av avtalet enligt bestämmelserna i *art. 4 punkt 2*. Bestämmelserna i *art. 4 punkt 3* gör det möjligt för Sverige att i viss mån utnyttja den spärregel vid utflyttning som infördes i samband med ändringarna i arvs- och gåvoskattelagstiftningens territoriella omfattning, prop. 1988/89:53, SFS 1988:1516. Enligt nämnda bestämmelse skall exempelvis en svensk medborgare som inte samtidigt är dansk medborgare och som utflyttar till Danmark anses ha hemvist i Sverige om han vistats mindre än fem av de sista sju åren i Danmark. Detta förutsätter dock att denna person enligt punkt 1 i samma artikel har hemvist såväl i Danmark som i Sverige på annan grund än medborgarskap. Det sagda gäller oavsett om personen i fråga skulle ha hemvist i Danmark enligt bestämmelserna i punkt 2 av denna artikel.

Art. 5–8 innehåller avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten till olika slag av egendom. Enligt *art. 5 punkterna 1 och 2* får fast egendom

alltid beskattas i den stat där den fasta egendomen är belägen. *Art. 5 punkt 3* innehåller avtalets definition av fast egendom. Arv och gåva av aktier eller andelar i ett bolag vars huvudsakliga och faktiska ändamål är att äga fastighet får enligt *art. 5 punkt 4* beskattas i den stat där den fasta egendomen finns. Nämda bestämmelser i *art. 5* tillämpas även i fråga om fastighet som tillhör företag eller används vid självständig yrkesutövning, *art. 5 punkt 5*.

Rörelsetillgångar nedlagda i fast driftställe får i regel beskattas i den stat där driftstället är beläget, *art. 6 punkterna 1 och 2*. Motsvarande regel gäller enligt *art. 6 punkterna 8 och 9* i fråga om tillgångar hänförliga till stadigvarande anordning. Uttrycket "fast driftställe" definieras i *art. 6 punkterna 3–7* och uttrycket "stadigvarande anordning" i *art. 6 punkt 10*. Definitionerna överensstämmer med motsvarande definitioner i det nordiska inkomstskatteavtalet.

Beskattningsrätten till övriga tillgångar fördelas i enlighet med *art. 7*. Enligt bestämmelserna i denna artikel beskattas sådan egendom endast i arvlåtarens resp. givarens hemviststat.

Art. 8 reglerar fördelningen av beskattningsrätten i de fall den stat som erhållit beskattningsrätten till viss egendom inte kan utnyttja denna rätt enligt sin egen lagstiftning om skattskyldighetens territoriella omfattning eller om skattskyldighet på grund av personlig anknytning och tillgången därigenom inte beskattas i någon av de avtalsslutande staterna. I detta fall får en annan avtalsslutande stat i stället beskatta egendomen. Den inbördes turordningen mellan de stater som äger utnyttja denna subsidiära beskattningsrätt framgår av *art. 8 punkt 2*. Enligt denna punkt övergår beskattningsrätten i första hand till arvlåtarens resp. givarens hemviststat, *punkt 2 a*, och i andra hand till mottagarens hemvistsstat, *punkt 2 b*. Kan det inte avgöras med ledning av dessa bestämmelser vilken stat som äger beskatta får frågan avgöras genom ömsesidig överenskommelse mellan de berörda staterna.

I *art. 9* föreskrivs att tillgångar skall värderas och avdrag medges i enlighet med resp. stats egen lagstiftning. Som tidigare nämnts har kammarkollegiet påpekat att regler för avdrag av skulder vid tillämpning av avtal saknas i svensk lagstiftning. Sådana regler har därför tagits in i 2 § av den föreslagna lagen.

Föreskrifter om hur dubbelbeskattning skall undvikas ges i *art. 10*. Sverige, Danmark och Finland tillämpar avräkningsmetoden, *punkt 1*, medan Island och Norge tillämpar undantagandemetoden, *punkt 2*. För Sveriges del innebär detta att egendom som enligt *art. 6–8* får beskattas i något av de andra nordiska länderna beskattas även i Sverige i det fall Sverige enligt avtalet är arvlåtarens eller gåvogivarens hemviststat. I sådant fall skall dock den i det andra landet erlagda skatten avräknas från den svenska skatten enligt bestämmelserna i *punkt 1 a, b och c*. Enligt *punkt 1 d*, som avser danska förhållanden, skall en överföring utan skifte av ett gemensamt bo till make anses som en särskild överföring vid tillämpning av bestämmelserna om avräkning i *punkt 1 a och b*. Enligt *punkt 3* bestäms beskattningsunderlaget för svenskt vidkommande enligt svenska regler.

I *art. 11* har bestämmelser om förbud mot diskriminering i skattehänseende tagits in. *Art. 12* innehåller bestämmelser om förfarandet vid ömsesidig överenskommelse i fall av beskattning i strid med avtalets regler samt vid tolknings- eller tillämpningstvister.

Art. 13 innehåller bestämmelser om diplomatiska och konsulära befattningshavare. Enligt *art. 3* punkt 1 a andra stycket i avtalet utesluts vissa danska, finska och norska områden från avtalets tillämplighetsområde. Avtalet kan enligt *art. 14* genom diplomatisk notväxling utvidgas till dessa områden.

Förevarande avtal saknar bestämmelser om utbyte av upplysningar för beskattningsändamål. Anledningen härtill är att det multilaterala nordiska handräckningsavtalet, som ingicks år 1972, innehåller bestämmelser om utbyte av sådana upplysningar och om annan administrativ handräckning i skatteärenden även i fråga om skatt på arv och på gåva.

Art. 15 och 16 innehåller bestämmelser om avtalets ikraftträdande och upphörande. Avtalet träder i kraft trettionde dagen efter den dag då samtliga avtalsslutande stater har meddelat det finska utrikesministeriet, att avtalet har godkänts. Sedan avtalet trätt i kraft tillämpas det i fråga om arvsskatt, på dödsfall som inträffar sextionde dagen efter den då avtalet har trätt i kraft eller senare. I fråga om gåvoskatt tillämpas avtalets bestämmelser på gåva för vilken skattskyldighet inträtt i en av de avtalsslutande länderna sextionde dagen efter det att avtalet trätt i kraft eller senare. De bilaterala avtalen som räknas upp i artikel 15 punkt 3 upphör att gälla i och med att förevarande avtal blir tillämpligt.

5 Lagrådets hörande

Avtalet har i stor utsträckning utformats enligt OECDs modellavtal och därmed i enlighet med internationellt vedertagna normer. Avtalet medför inte någon utvidgning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga och tillämpas som framgår av 3 § i den föreslagna lagen på ansökan av skattskyldig som önskar erhålla skattelindring på grund av avtalet. Jag anser på grund härav och på grund av förslagets beskaffenhet att lagrådets hörande inte är nödvändigt.

6 Hemställan

Jag hemställer att regeringen föreslår riksdagen att godkänna avtalet mellan Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på arv och på gåva samt att anta förslaget till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige beträffande skatter på arv och på gåva.

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta de förslag som föredraganden har lagt fram.

