SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 12 1966 **Årgång 16**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Credit of tax — ny huvudmetod i dubbelbeskattningsavtal

Av taxeringsintendenten Hans Pehrson

Av förarbetena till 1928 års kommunalskattelag (KL) och den samtidigt givna förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt (STIF) framgår att lagstiftaren då var medveten om att man framdeles måste räkna med att Sverige skulle träffa överenskommelser med andra stater för att förekomma eller lindra dubbelbeskattning av inkomst eller förmögenhet. För att reglera hithörande frågor intogs därför särskilda bestämmelser i författningarna. Så t. ex. har bestämmelserna i 72 och 74 §§ KL sedan dess varit oförändrade. Motsvarande bestämmelser i STIF har med endast några mindre redaktionella ändringar överförts oförändrade till 1947 års förordningar om statlig inkomstskatt (SI) och statlig förmögenhetsskatt (SF). En tämligen kort tid efter det att propositionen om KL och förordningen om STIF antagits av riksdagen ingick Sverige sitt första allmänna dubbelbeskattningsavtal eller det med Tyska riket den 25 april 1928. Fram till andra världskrigets utbrott hade sådana avtal slutits med ytterligare sex länder.

Under krigsåren låg helt naturligt själva arbetet med dubbelbeskattningsavtal mestadels nere. Det sagda innebar emellertid inte att intresset för internationella skattefrågor saknades. Internt hade blickarna bl. a. riktats på frågan hur en tillfredsställande lösning skulle uppnås i fråga om beskattningen av utdelning på svenska aktier som ägdes av fysiska och juridiska personer med hemvist utom riket. Även om man redan före kriget uppmärksammat svårigheten att inkassera skatt på sådan utdelning intensifierades arbetet med att undanröja dessa svårigheter. Resultatet blev förordningen om kupongskatt som trädde i kraft 1 mars 1943.

Efterkrigstiden med de alltmer förbättrade kommunikationerna har präglats av bl. a. arbetskraftens rörlighet mellan olika

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:27

länder. I detta sammanhang kan det räcka med att peka på att det blivit allt mer vanligt att svenska företagare åtagit sig arbeten utomlands och därför placerat anställda — i regel svenskar — i främmande länder. Därutöver har många av våra landsmän genom egna initiativ sökt och tagit anställning utom riket hos utländska arbetsgivare. Även tillkomsten av internationella organ med uppgift att säkerställa fred och understödja utvecklingsländer har bidragit till att svensk arbetskraft i icke ringa utsträckning tagits i anspråk utom riket. I anslutning härtill får ej heller bortglömmas den växande svenska statliga u-hjälpen genom SIDA :s försorg och den hjälpverksamhet som utövas från näringslivets, kooperationens och missionens sida. Det är inte bara arbetskraftens rörlighet som ökat. Utbytet av varor och tjänster har följt samma utveckling, självfallet inte enbart gentemot u-länder. Följden har blivit att svenska aktiebolag har etablerat fasta driftställen eller dotterbolag i åtskilliga främmande länder.

En liknande utveckling har också skett inom Sverige. En ström av arbetskraft och kapital har nämligen också kommit från utlandet. Sålunda har utländsk arbetskraft sökt sig hit och många utländska bolag har bildat dotterbolag här.

Det ökade utbytet av varor och tjänster länderna emellan och de krav på medel — framför allt genom skatter ibland av icke ringa storleksordning — som staterna ställt för återuppbyggnaden efter kriget och för att vidareutveckla samhälls- och näringslivet, har självfallet medfört att dubbelbeskattningsfrågorna i hög grad aktualiserats under efterkrigstiden. På senare tid har tillkommit en önskan att bidraga till en utbyggnad av de ekonomiska förbindelserna med u-länder genom att reglera beskattningsfrågorna i avtal.

Den utveckling som skett på hela det samlade fältet med att ingå nya och revidera och komplettera existerande dubbelbeskattningsavtal framgår med all tydlighet om man jämför olika årgångar, förslagsvis 1944, 1956 och 1966 års, av publikationen "Skatte- och taxeringsförfattningarna". Det må tilläggas att Sverige för närvarande inte torde distanseras av något annat land i fråga om antalet ingångna allmänna dubbelbeskattningsavtal inom OECD-kretsen.

Uppkomsten av dubbelbeskattning

Internationell dubbelbeskattning kan sägas uppkomma då två stater utövar sin lagliga rätt att beskatta samma skattesubjekt eller samma skatteobjekt. Av avgörande betydelse är härvidlag de skatteprinciper på vilka länderna byggt upp sina skattesystem.

Man brukar dela upp dessa i följande tre grupper.

a) Stater som beskattar alla där bosatta personer — oavsett medborgarskap — för all inom och utom respektive stat förvärvad inkomst och ägd förmögenhet (oinskränkt skattskyldighet). Till sådan stat föreligger i regel också s. k. inskränkt skattskyldighet, vilket innebär att personer som ej är bosatta i denna stat har att erlägga skatt på vissa därifrån åtnjutna inkomster t. ex. av fastighet och rörelse. Till denna grupp hör t. ex. Sverige.

b) Stater som beskattar sina egna medborgare oinskränkt, likgiltigt var de bor. Hit hör bl. a. USA.

c) Stater som uttar skatt på all inom respektive stat uppkommen inkomst eller där befintlig egendom oavsett medborgarskap och bosättning (avkastningsskatter). Vissa latinska länder torde alltjämt ha

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:27

detta system som grund men numera ofta med speciella kompletteringar.

Såvitt kan bedömas synes en viss utjämning ha skett mellan de skilda skattesystemen. Denna torde ha accentuerats under efterkrigstiden. Att t. ex. uttagande av skatt efter avkastningsprincipen inte varit helt främmande här i riket har vi exempel på i den upphävda fastighetsskatten som ersatts med den kommunalskatt som utgår på grund av fastighets garantibelopp. Kupongskatten är ett annat exempel på avkastningsskatt.

Av det anförda torde inses att dubbelbeskattning lätt kan uppkomma om på en och samma person skall tillämpas olika skattesystem. Dubbelbeskattning kan emellertid uppkomma länderna emellan även om de tillämpar samma skattesystem (grupp a, då en i ena landet bosatt person uppbär t. ex. fastighetsinkomst från det andra landet).

Metoder för eliminering av dubbelbeskattning

Dubbelbeskattning kan lindras eller undanröjas dels genom ensidiga åtgärder från en stats sida, dels genom att två stater ingår ett dubbelbeskattningsavtal och uppdelar beskattningsrätten sig emellan (bilaterala avtal)[1]. I det följande kommer endast undanröjande av dubbelbeskattning genom bilaterala avtal att behandlas.

För att eliminera dubbelbeskattning användes två olika metoder i avtalen.

Den ena, den s. k. *exemptmetoden,* innebär att viss inkomst eller del därav som enligt avtalet får beskattas i den ena staten undantas från beskattning i den andra staten. Denna metod innebär alltså en uppdelning av inkomstkällorna mellan de båda länderna. Metoden kompletteras regelmässigt med bestämmelser i avtalen om rätt för envar av staterna att beträffande personer, vilka äger hemvist inom respektive stats område, utta skatt på sådana inkomster eller förmögenhetstillgångar, som denna stat enligt avtalet får beskatta efter en skattesats, som motsvarar den som skulle belöpa på den skattskyldiges hela inkomst eller förmögenhet (progressionsregeln). Den skattskyldige är sålunda pliktig att i sin deklaration i hemviststaten redovisa även den inkomst och förmögenhetstillgång som i princip är skattepliktig i denna stat enligt statens egna skattelagar men som enligt avtalet skall beskattas i den andra staten. Det är att märka att för svenskt vidkommande bestämmelser härom inledningsvis har intagits i kungörelserna i vilka dubbelbeskattningsavtalen återfinns. Har sålunda en här bosatt person exempelvis fastighet belägen i Spanien måste han i deklarationen redovisa inkomsten av fastigheten och värdet av densamma "inom linjen" eller bland "upplysningarna". Det finns inte något stöd i någon svensk författning om undantag härvidlag.

Enligt den andra metoden, den s. k. *credit of tax-metoden,* skall den skattskyldige taxeras i vanlig ordning här i riket för inkomsten från utlandet. Från den svenska skatten på den skattskyldiges sammanlagda inkomster skall avräknas den i utlandet erlagda skatten på den inkomst som enligt avtalet får beskattas där. För förmögenhet gäller detsamma. I anslutning härtill intages i avtalen mestadels en begränsningsregel som går ut på att det skattebelopp som skall avräknas inte får överstiga den svenska skatt som

[1]) Självfallet kan dubbelbeskattning också undanröjas genom multilaterala avtal. Propåer härom har framställts inom Nordiska Rådet. Utredning ang. sådana avtal pågår såväl inom EFTA som inom EEC.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:27

belöper på den i utlandet beskattade inkomsten respektive förmögenheten.

Den huvudmetod Sverige hittills begagnat sig utav i avtalen för att undvika dubbelbeskattning är exemptmetoden (dvs. en uppdelning av inkomstkällorna mellan de båda länderna). Skattskyldiga, skattekonsulter, taxeringstjänstemän och de som i skattedomstolarna haft att handlägga dubbelbeskattningsärenden har sedan tillkomsten av det första tyska avtalet som regel icke behövt närmare studera bestämmelserna i den s. k. metodartikeln i avtalen. Exemptmetoden har s. a. s. växt in i medvetandet hos dem som befattat sig med sådana ärenden.

Numera har man i de senast ingångna svenska dubbelbeskattningsavtalen av skäl som senare skall beröras växlat huvudmetod. Sålunda skall enligt avtalen med Schweiz (art. 25 § 1), Brasilien (art. II § 1), Canada (art. XV punkt 2) och Filippinerna (art. XVIII § 2) som genomgående princip tillämpas credit of tax-metoden. Om någon här bosatt har inkomst från något av dessa länder är han pliktig att i deklarationen — som tidigare sagts — inte bara upplysa om sina inkomster utifrån utan även föra ut dem i kolumnen för den skattskyldiges uppgifter på samma sätt som de inom Sverige åtnjutna inkomsterna.

Till skillnad mot vad tidigare varit brukligt kan för alla som framöver av en eller annan anledning tar del av bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen den rekommendationen ges att man först går igenom bestämmelserna i den artikel i respektive avtal vilken anger metoden för undvikande av dubbelbeskattning. Först därefter vet man efter vilka grunder deklarationerna skall upprättas.

I de fall creditmetoden skall tillämpas bör den skattskyldige i deklarationen förete bevis eller annan utredning om den utländska skatt, som hänför sig till inkomsten i fråga. Om sådan bevisning av någon anledning inte kan presteras vid deklarationstillfället får deklarationen kompletteras under taxeringsperioden. I sista hand kan det vara lämpligt att, om komplettering inte kunnat åstadkommas, till prövningsnämnden senast den 15 augusti under taxeringsåret inkomma med besvär — eventuellt reservationsbesvär — med yrkande om avräkning av den utländska skatten. Skulle tiden vara försutten kan den skattskyldige lämna uppgift till taxeringsintendenten om den utländska skatten. Bland taxeringsintendentens uppgifter ingår nämligen även att anföra besvär till den skattskyldiges förmån. Besvärstiden utgår för taxeringsintendentens del först den 30 april året efter taxeringsåret[1].

Av den tidigare redogörelsen torde framgå att skillnaden mellan exemptmetoden och creditmetoden består i att exemptmetoden ger lägre taxerade och beskattningsbara inkomster medan creditmetoden uppmärksammas först genom att lägre skatt påföres. I detta sammanhang bör framhållas att frågan om avräkning av skatt i utlandet är att bedöma som en taxeringsfråga och inte som en debiteringsfråga.

Specialregler i metodartiklarna

I det föregående har beskrivits de båda metoder man använder sig av i dubbelbeskattningsavtalen för undvikande av att

[1]) Med nuvarande utformning av bestämmelserna i taxeringsförordningen synes det tveksamt att medelst extraordinära besvär få ansökan om avräkning p. g. a. dubbelbeskattningsavtal upptagen till prövning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:27

en och samma inkomst beskattas två gånger. Men som i så många andra fall finns ingen regel utan undantag. Sålunda har i de tidigare nämnda avtalen med creditmetod som huvudprincip undantag gjorts för beskattning av allmänna löner som utbetalas av endera staten till dess egna medborgare. I metodartiklarna i respektive avtal har intagits särskilda bestämmelser att för sådan inkomst skall exemptmetoden användas. Samma gäller också under vissa förutsättningar för aktieutdelning från ett bolag i ena staten till ett bolag i den andra. För svenskt vidkommande innebär detta att aktieutdelning från ett bolag i ett avtalsland till ett svenskt bolag skall vara undantagen från svensk skatt, om utdelningen enligt svensk skattelagstiftning skulle ha varit skattefri om båda bolagen ägt hemvist i Sverige. Föreskriften avser att till utdelning från svenska dotterbolag i utlandet utvidga den skattebefrielse som till förhindrande av kedjebeskattning av bolagsvinst gäller för utdelning mellan svenska bolag på grund av bestämmelserna i 54 § KL, 7 § förordningen om SI samt förordningen med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings inkomst i vissa fall.

I avtal med exemptmetoden som huvudprincip tillämpas som ett undantag även creditmetoden beträffande särskilda inkomstslag för att undanröja dubbelbeskattning. I åtskilliga avtal av detta slag har överenskommits, att då fysisk person med hemvist i ena staten uppbär utdelning från den andra, hemviststaten äger beskatta denna inkomst[1]. I anslutning härtill har överenskommits att om den andra staten uttager skatt på utdelning enligt sin egen lagstiftning sådant skatteavdrag alltjämt får verkställas. Skattesatsen i sistnämnda stat brukar i sådana fall begränsas till viss procent av bruttoutdelningen. För att undanröja den dubbelbeskattning som uppkommer genom det i utlandet verkställda källskatteavdraget har Sverige åtagit sig att från den svenska skatten avräkna den utländska. Avräkningsbeloppet är i regel begränsat till den del av den svenska skatten som belöper på utdelningen. I några avtal har likartade avräkningsregler intagits i fråga om beskattning av ränta och royalty.

Helt utan erfarenhet av ett creditsystem är vi sålunda inte i Sverige — låt vara att creditförfarandet begränsats till framförallt utdelningsinkomster.

Det kan i och för sig te sig mindre tillfredsställande att man för undanröjande av dubbelbeskattning i de svenska skatteavtalen använder sig av olika huvudmetoder. Man får emellertid ha i minnet att en övergång numera skett till creditsystemet och att detta återfinns som huvudprincip i de senast ingångna eller reviderade avtalen. Det finns anledning räkna med att man i framtiden kommer att följa den nu inslagna vägen. Erfarenheterna av exemptmetoden är nämligen blandade. Fördelen är att man i tillämpningen kan bortse från beskattningen i det land, från vilket inkomsten härrör. Från materiell synpunkt kan metoden emellertid innebära avsevärda nackdelar. Metoden tager sålunda inte omedelbart sikte på att undanröja dubbelbeskattning utan verkar s. a. s. blint. Förmånerna åtnjutes oberoende av om i det enskilda fallet någon verklig dubbelbeskattning skett eller ej.

Creditsystemet däremot syftar i första hand till att bevara en likformig behand-

[1]) För utdelning mellan bolag gäller vad som anförts i redogörelsen för undantag från creditmetoden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:27

ling vid beskattningen av här i riket bosatta skattskyldiga. Förfarandet medför även en ökad garanti mot inte avsedda skatteeftergifter i ovanliga beskattningsfall. Den omständigheten att en del av en här i riket bosatt persons inkomst härrör från utlandet ställer honom således inte i en gynnsammare position vilket däremot kan bli fallet vid tillämpning av exemptmetoden[1].

I detta sammanhang bör anmärkas att det inte är nödvändigt att båda staterna i ett dubbelbeskattningsavtal använder sig av samma metod för undanröjande av dubbelbeskattning. Den ena staten kan för sin del använda sig av creditmetod, den andra av exemptmetod. Exempel på sådana avtal är avtalen mellan Sverige och Storbritannien (exempt- respektive creditmetod) samt Sverige och Schweiz (credit- respektive exemptmetod).

Övriga synpunkter

Från såväl skattskyldiga som taxeringsfolk hör man ej så sällan frågan: Måste dubbelbeskattningsavtalens bestämmelser verkligen vara så krångliga och varför kan de ej vara mer enhetliga?

Svaret på frågan är att mellan länder som uppbyggt sina interna skattesystem efter olika principer och med olika ekonomiska förutsättningar, det ofta inte är möjligt att finna en gemensam formel. Man måste komma ihåg att ett dubbelbeskattningsavtal alltid är resultatet av en kompromiss. Därvid har båda de avtalsslutande staterna fått göra eftergifter, som kan ha olika styrka allt efter ländernas ekonomiska strukturer. Eftersom två länder inte har samma inre ekonomiska beskaffenhet har skiljaktigheterna i avtalen här en naturlig förklaring. De flesta torde också vara ense om att det är bättre att över huvud taget få till stånd ett avtal även om det är krångligt än inget avtal alls.

Därmed är emellertid inte sagt att allt inte bör göras för att förenkla utformningen av avtalen. Den nyssnämnda frågan är på intet sätt ny, den har uppmärksammats sedan åtskilliga år. För att åstadkomma mer enhetliga principer vid ingående av dubbelbeskattningsavtal har OECD:s (OEEC:s) skattekommitté upprättat ett s. k. modellavtal[2], som OECD:s råd rekommenderat medlemsländerna att följa vid ingående av nya avtal. Man vågar nog påstå att huvudprinciperna i modellavtalet i stor utsträckning beaktas av medlemsstaterna[3]. Att modellavtalet inte alltid kan följas vid ingående av avtal med u-länderna är helt naturligt.

Även inom EFTA och EEC finns särskilda skattekommittéer med uppgift att förenhetliga avtalsbestämmelser mellan medlemsstaterna. Syftet är därvid att undersöka möjligheterna att få till stånd multilaterala dubbelbeskattningsavtal.

För att internt underlätta tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalen utfärdas i samband med att avtalen kungörs särskilda anvisningar. I dessa intages regelmässigt ett par exempel.

I Stockholm har taxeringsavdelningen på överståthållarämbetet och uppbördsverket sedan många år tillbaka tillsammans upprättat hjälpblanketter för tillämpningen av avtal. Erfarenheten tyder på att användningen av dessa hjälpmedel inneburit en förenkling av taxeringsarbetet.

[1]) I förhållande till vissa u-länder har bestämmelser om s. k. "matching credit" intagits i på senare tid ingångna avtal, dvs att svensk skatt nedsättes med belopp motsvarande den skatt som skulle ha erlagts till u-landet om detta icke efterskänkt sin interna skatt.

[2]) Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, Report of O. E. C. D. Fiscal Committee, 1963.

[3]) Självfallet pågår fortlöpande översyn av modellavtalets bestämmelser.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:27