David Kleist

Dubbelbeskattningsavtals tillämplighet på inkomster som härrör från hemviststaten eller tredje land

1 Inledning[1]

Ett led vid tillämpningen av ett dubbelbeskattningsavtal är att hänföra den inkomst som är föremål för bedömning till någon av avtalets fördelningsartiklar[2]. Därvid måste en analys göras av vilket inkomstslag det är fråga om. Detta är emellertid inte alltid tillräckligt för att kunna sortera in inkomsten under en bestämd fördelningsartikel. Tillämpningsområdena för flera fördelningsartiklar är nämligen begränsade på så sätt att artiklarna endast omfattar inkomst som har sin källa ”i den andra avtalsslutande staten”, det vill säga i den stat som inte är hemviststat. Om inkomsten istället har sin källa i hemviststaten eller i tredje land kan dessa fördelningsartiklar inte tillämpas.

Syftet med denna artikel är att se närmare på konsekvenserna av att vissa fördelningsartiklar har avgränsats på detta sätt samt att undersöka hur inkomster som faller utanför dessa fördelningsartiklars tillämpningsområden på grund av att de har sin källa i hemviststaten eller tredje land behandlas i olika dubbelbeskattningsavtal, dels vad gäller dubbelbeskattningsavtal i allmänhet, dels vad gäller de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med andra stater.

2 Situationer då dubbelbeskattning kan uppstå för inkomster från hemviststaten eller tredje land

Som förutsättning för att en person skall anses ha hemvist i en avtalsslutande stat enligt bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal gäller att personen är skattskyldig i hemviststaten på grund av bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet enligt denna stats interna skattelagstiftning.[3] Med svensk terminologi skall det således vara fråga om obegränsad skattskyldighet. Innebörden av obegränsad skattskyldighet är att alla inkomster som personen förvärvar är föremål för beskattning i hemviststaten.[4]

Skattskyldighet kan samtidigt föreligga i den andra avtalsslutande staten enligt dess interna lagstiftning för inkomster som härrör därifrån, antingen på grundval av att personen är obegränsat skattskyldig också i denna stat eller på grund av att det är fråga om inkomster med sådan anknytning till den andra avtalsslutande sta-

[1] Jag vill tacka advokat Mart Tamm för synpunkter på artikelns utformning och innehåll.

[2] Artikel 6 till och med 21 i OECD:s modellavtal.

[3] Jfr Artikel 4 (1) i OECD:s modellavtal.

[4] Jfr 3 kap. 8 § och 6 kap. 4 § inkomstskattelagen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:52

ten att de blir föremål för beskattning där oavsett om obegränsad skattskyldighet föreligger. Ett exempel på det sistnämnda slaget av inkomster är utdelning som betalas av ett bolag i den andra avtalsslutande staten till en person i hemviststaten och som därför blir föremål för källskatt i den andra avtalsslutande staten.

Personen kan emellertid vara skattskyldig i den andra avtalsslutande staten enligt dess interna lagstiftning också för inkomster som inte härrör därifrån utan från hemviststaten eller tredje land, framför allt i de fall personen är obegränsat skattskyldig i den andra avtalsslutande staten. Skattskyldighet föreligger i dessa fall i båda de avtalsslutande staterna för inkomster som härrör från hemviststaten eller tredje land, såvida inte någon av staternas beskattningsrätt är begränsad genom det dubbelbeskattningsavtal som staterna har ingått.

3 Fördelningsartiklarnas tillämplighet på inkomster från hemviststaten eller tredje land

Dubbelbeskattningsavtalets fördelningsartiklar syftar till att fördela rätten att beskatta olika slags inkomster mellan hemviststaten och den andra avtalsslutande staten. Vissa fördelningsartiklar är utformade med det typfallet av dubbelbeskattning i åtanke, som föreligger då inkomster som härrör från den andra avtalsslutande staten blir föremål för beskattning både i hemviststaten (på grund av obegränsad skattskyldighet) och i den andra avtalsslutande staten (på grund av att inkomsterna anses ha tillräcklig anknytning dit). Till följd härav är tillämpningsområdena för dessa artiklar begränsade på så sätt att de endast omfattar inkomster som härrör från den andra avtalsslutande staten. Dubbelbeskattning av inkomster som härrör från hemviststaten eller tredje land kan därför inte lösas med hänvisning till dessa artiklar.[5]

I dubbelbeskattningsavtal som utformats i enlighet med OECD:s modellavtal är tillämpningsområdena för artikel 6 (Inkomst av fast egendom), artikel 10 (Utdelning), artikel 11 (Ränta) och artikel 12 (Royalty) begränsade på så sätt att de endast omfattar inkomster som härrör från den andra avtalsslutande staten.

Ett exempel på en i praktiken vanligt förekommande situation belyser följden av den beskrivna begränsningen.

En fysisk person flyttar efter en längre tids bosättning i Sverige till staten X. I samband med utflyttningen säljer personen sin bostad i Sverige och förvärvar en ny bostad i staten X. Personen är dock engagerad i näringsverksamhet i Sverige efter utflyttningen.

På grund av bosättningen i staten X anses personen vara obegränsat skattskyldig i staten X enligt X:s inhemska skattelagstiftning. Till följd av de anknytningspunkter till Sverige som kvarstår anses personen ha väsentlig anknytning till Sverige och är således samtidigt att se som obegränsat skattskyldig i Sverige enligt svenska interna skatteregler.

---

[5] Detta gäller också om inkomsterna enligt dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser anses härröra från hemviststaten eller från tredje land trots att de enligt den andra avtalsslutande statens interna skattelagstiftning anses ha sin källa där. Att olika bedömningar görs enligt intern rätt respektive enligt ett dubbelbeskattningsavtal torde dock vara ovanligt, eftersom dubbelbeskattningsavtalen i stort sett saknar särskilda regler för bedömningen av varifrån en inkomst anses ha sin källa och bedömningen därför vanligen görs på grundval av (och följaktligen i överensstämmelse med) intern rätt (jfr artikel 3(2) i OECD:s modellavtal, se dock artikel 11(5) i OECD:s modellavtal beträffande ränta).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:52

Eftersom personen har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande i staten X, men saknar sådan bostad i Sverige, anses han ha hemvist i staten X enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och staten X.

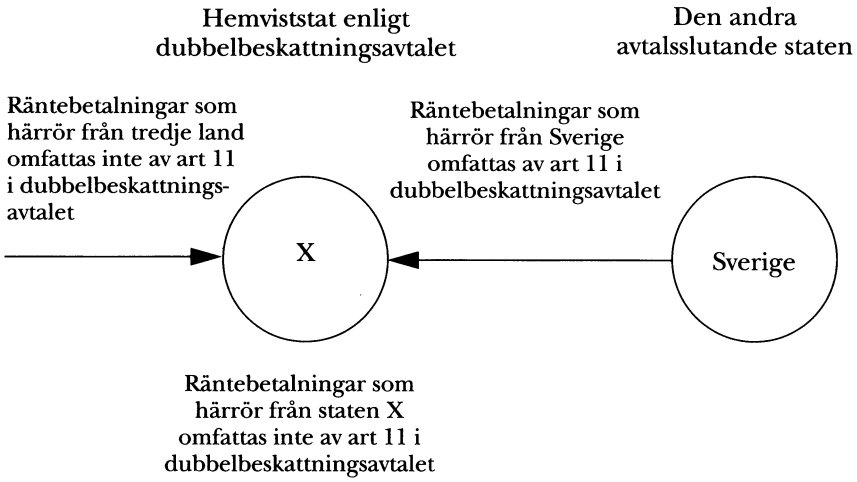
Personen har lånat ut pengar till ett bolag i staten X och erhåller till följd härav ränteinkomster från en juridisk person med hemvist i staten X. Vidare har han satt in medel på ett bankkonto i en bank belägen i en annan stat än Sverige eller staten X. Han erhåller således också ränteinkomster från en juridisk person med hemvist i tredje land.

Första stycket av artikel 11 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och staten X, vilken har utformats i enlighet med artikel 11 i OECD:s modellavtal, har i dess svenska version följande lydelse:

> "1. Ränta, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat."

Av artikelns ordalydelse framgår att den är tillämplig på räntebetalningar till en person med hemvist i den ena avtalsslutande staten, förutsatt att betalningen härrör från den andra avtalsslutande staten. I det angivna exemplet omfattas således räntebetalningar som härrör från Sverige och betalas till personen som har hemvist i staten X. Däremot omfattas inte räntebetalningar som härrör från hemviststaten (staten X) eller från tredje land. Den dubbelbeskattning som uppkommer för räntebetalningar som härrör från staten X eller från tredje land till följd av att ränteinkomsterna är skattepliktiga såväl i Sverige som i staten X kan således inte lösas med hänvisning till avtalets fördelningsartikel för ränta.

Exemplet kan schematiskt illustreras med följande bild.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:52

4 Fördelningsartikeln för ”annan inkomst”

4.1 Artikelns funktion

Av det ovan sagda följer att inkomster som härrör från hemviststaten eller tredje land i vissa fall faller utanför tillämpningsområdena för de fördelningsartiklar som gäller specifika inkomstslag.

Bland annat i syfte att komma tillrätta med dubbelbeskattning av sådana inkomster har i de flesta dubbelbeskattningsavtal införts en särskild fördelningsartikel, i OECD:s modellavtal benämnd ”Other Income” (*Sv. Annan inkomst*)[6].

I OECD:s modellavtal[7] har artikeln följande lydelse:

> ”1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.[8]
>
> 2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.”

Bestämmelsen fungerar som en uppsamlingsregel för sådana inkomster som inte sorterar under något av de inkomstslag som anges i övriga fördelningsartiklar. Det är dock endast i undantagsfall som en inkomst vare sig direkt eller genom tolkning kan hänföras till något av de uppräknade inkomstslagen. Bestämmelsen är emellertid tillämplig även i de fall en inkomst härrör från hemviststaten eller tredje land och därför faller utanför de övriga fördelningsartiklarnas tillämpningsområden på grund av att den relevanta bestämmelsen endast omfattar inkomst som härrör från den andra avtalsslutande staten.[9] Denna funktion av bestämmelsen är väl så viktig som att fånga upp inkomstslag som inte täcks av de övriga fördelningsartiklarna.

I den utformning artikeln givits i OECD:s modellavtal fördelas rätten att beskatta ”annan inkomst” i sin helhet till hemviststaten, såvida det inte är fråga om inkomst som grundas på rättigheter eller tillgångar (med undantag för fast egendom) som kan hänföras till ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten. Att beskattningsrätten för annan inkomst tillkommer hemviststaten i de fall inkomsten härrör från hemviststaten eller tredje land förefaller naturligt, eftersom inkomsten inte har samma anknytning till den andra avtalsslutande staten som inkomster vilka härrör därifrån.

Det kan noteras att det i modellavtalet inte ställs något krav på att hemviststaten faktiskt utövar sin beskattningsrätt. Om inkomst som faller under fördelningsar-

---

[6] Artikel 21 i OECD:s modellavtal.

[7] Avser OECD:s modellavtal uppdaterat till och med januari 2003.

[8] Artikelns första stycke har i Jan Franckes och Hillel Skurniks översättning av OECD:s modellavtal (Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, Iustus förlag 1995) följande lydelse: ”Inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som inte behandlas i föregående artiklar av detta avtal beskattas endast i denna stat, oavsett varifrån inkomsten härrör.” Artikelns andra stycke har ändrats efter att översättningen gjordes.

[9] OECD:s modellavtal (jan 2003), kommentaren till artikel 21, punkt 1. Se vidare Ward, David A., m.fl., The Other Income Article of Income Tax Treaties, British Tax Review 1990, s. 356 och Vogel, Klaus, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Kluwer Law International 1997, art. 21 marg. nr 12a–14.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:52

tikeln för annan inkomst på grund av hemviststatens interna skatteregler inte beskattas där och artikeln har utformats i enlighet med OECD:s modellavtal får detta således till följd att dubbel skattefrihet uppkommer. Det förekommer därför att de avtalsslutande staterna kommer överens om en utformning av artikeln som innebär att den endast får tillämpas om hemviststaten faktiskt utövar sin beskattningsrätt.[10]

Inkomst som omfattas av fördelningsartikeln för annan inkomst kan vara föremål för beskattning också i tredje land enligt det tredje landets inhemska lagstiftning, exempelvis på grund av att den härrör därifrån. Om det finns ett dubbelbeskattningsavtal mellan hemviststaten och det tredje landet, kan den beskattningsrätt som enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan hemviststaten och den andra avtalsslutande staten tillkommer hemviststaten, vara begränsad genom det avtal som hemviststaten ingått med det tredje landet.

Av artikelns andra stycke framgår att inkomst av rörelse som grundas på rättigheter eller tillgångar (med undantag av fast egendom) som kan hänföras till ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten inte omfattas av artikel 21. I dessa fall skall istället artikel 7 (Inkomst av rörelse) tillämpas, vilket innebär att den avtalsslutande stat i vilken det fasta driftstället är beläget tillerkänns beskattningsrätt.

Artikel 7 i OECD:s modellavtal omfattar enligt sin ordalydelse samtliga rörelseinkomster som ett företag med hemvist i den ena avtalsslutande staten förvärvar, förutsatt att det inte är fråga om ett inkomstslag/inkomster som behandlas i någon annan fördelningsartikel.[11] Om inkomstslaget/inkomsten behandlas i någon annan fördelningsartikel äger denna artikel företräde framför fördelningsartikeln för inkomst av rörelse. Utdelning, ränta och royalty behandlas i särskilda fördelningsartiklar. I de specifika artiklarna rörande dessa inkomstslag hänvisas dock explicit till artikel 7 när det är fråga om inkomster som betalas på grundval av rättigheter eller tillgångar hänförliga till ett fast driftställe som mottagaren har i den andra avtalsslutande staten.[12] Hänvisningarna i dessa artiklar till artikel 7 kan emellertid inte tillämpas på inkomster som härrör från hemviststaten eller tredje land, eftersom sådana inkomster helt faller utanför dessa artiklars tillämpningsområden. Artikel 21(2) klargör att inkomster som betalas på grundval av rättigheter eller tillgångar hänförliga till ett fast driftställe i den andra avtalsslutande skall beskattas i enlighet med artikel 7, också i de fall inkomsten härrör från den andra avtalsslutande staten eller tredje land.[13]

Ovanstående resonemang kan belysas med följande exempel. Ett företag i staten A har ett fast driftställe beläget i staten B. Staten A och staten B har ingått ett dubbelbeskattningsavtal som överensstämmer med OECD:s modellavtal. Företaget tar emot utdelning på aktier som anses hänförliga till det fasta driftstället. Om det utdelande aktiebolaget har hemvist i staten B, det vill säga i den stat där det

[10] OECD:s modellavtal (jan 2003), kommentaren till artikel 21, punkt 2-3. Dubbel skattefrihet förutsätter vidare att det inte införts någon generell subject-to-tax-regel i avtalet som gör undantagandet av inkomst från beskattning i den andra avtalsslutande staten beroende av att beskattning faktiskt sker i hemviststaten.

[11] Se artikel 7(1) och 7(7) i OECD:s modellavtal (jan 2003) samt kommentaren till artikel 7, punkt 35. I den engelskspråkiga versionen av modellavtalet används uttrycket "items of income". I de dubbelbeskattningsavtal Sverige ingått används i den svenska avtalsversionen i vissa fall uttrycket "inkomstslag" och i vissa fall uttrycket "inkomst".

[12] Artiklarna 10(4), 11(4) och 12(3) i OECD:s modellavtal.

[13] Ward m.fl., a.a. s. 373f och Vogel, a.a. art. 21 marg. nr 32

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:52

fasta driftstället är beläget, omfattas inkomsten av artikel 10. I detta fall följer explicit av artikel 10(4) att artikel 7 beträffande inkomst av rörelse skall tillämpas. Om det utdelande bolaget istället har hemvist i staten A eller i tredje land är artikel 10 inte tillämplig. I detta fall följer av hänvisningen i artikel 21(2) att artikel 7 skall tillämpas.

Frågan om betydelsen av hänvisningen i artikel 21(2) har ställs på sin spets när en sådan hänvisning saknas i det tillämpliga avtalet och den skattskyldige har tagit emot utdelning, ränta eller royalty som grundas på rättigheter eller egendom hänförlig till ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten men härrör från hemviststaten eller tredje land.[14] Å ena sidan kan hävdas att det följer redan av formuleringen av fördelningsartikeln för inkomst av rörelse[15] att denna fördelningsartikel skall tilllämpas på sådan inkomst, eftersom det inte finns någon annan tilllämplig fördelningsartikel som äger företräde. Med detta synsätt är hänvisningen i artikel 21(2) i OECD:s modellavtal i princip onödig. Å andra sidan kan hävdas att andra fördelningsartiklar äger företräde framför fördelningsartikeln för inkomst av rörelse redan om det är fråga om ett *inkomstslag* som behandlas i en annan fördelningsartikel och att detta skulle gälla även om fördelningsartikeln i det enskilda fallet inte kan tillämpas på grund av att inkomsten har sin källa utanför den andra avtalsslutande staten. Med detta synsätt fyller hänvisningen i artikel 21(2) en viktig funktion, eftersom den är en förutsättning för att kunna tillämpa fördelningsartikeln för inkomst av rörelse på utdelning, ränta och royalty som härrör från hemviststaten eller tredje land och är hänförlig till ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten. Det förstnämnda tolkningsalternativet har förordats i doktrinen.[16]

Klargörandet i artikel 21(2) gäller inte inkomst av fast egendom. Inkomst av fast egendom som faller utanför tillämpningsområdet för artikel 6 till följd av att den härrör från hemviststaten eller tredje land beskattas således enligt artikel 21(1), oavsett om inkomsten betalas på grundval av fast egendom som är hänförlig till ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten.[17]

4.2 Beskattning då fördelningsartikel för annan inkomst saknas

Utanför Sverige finns det gott om exempel på dubbelbeskattningsavtal, framför allt äldre avtal, som helt saknar en fördelningsartikel för annan inkomst.[18] Avsaknaden av en sådan artikel får förmodligen till följd att avtalets metodartikel inte kan tillämpas på inkomster som faller utanför de ordinarie fördelningsartiklarna, till exempel på grund av att det är fråga om inkomster som härrör från hemviststaten eller tredje land, och att dubbelbeskattning således inte kan undvikas eller mildras med hänvisning till avtalet. Avtalets metodartikel torde nämligen inte kunna tillämpas självständigt på inkomster som inte behandlas i avtalets fördelningsartiklar.[19] Detta får den något underliga konsekvensen att den andra avtalsslutande staten har obegränsad rätt att beskatta inkomster (till exempel utdel-

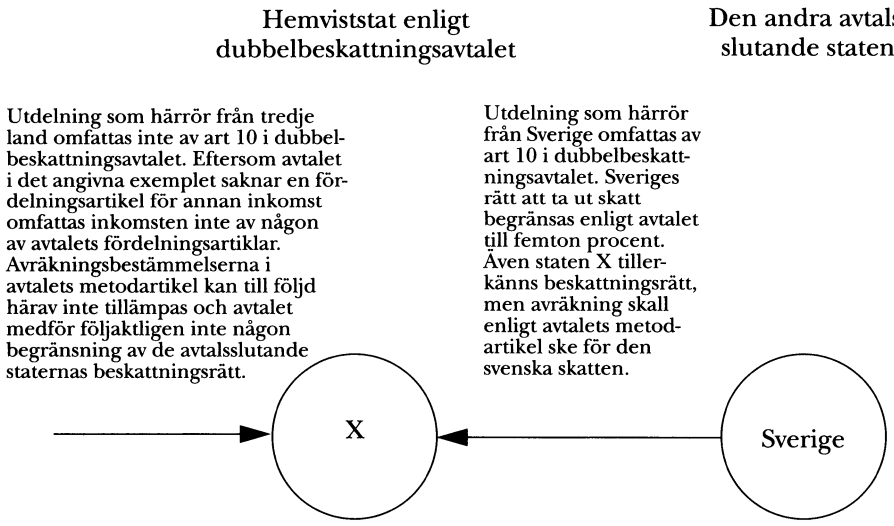
[14] Se exempelvis artikel 22 i 1988 års avtal med Turkiet.
[15] Artikel 7(7) i OECD:s modellavtal.
[16] Vogel, a.a. art. 21 marg. nr 32.
[17] Se OECD:s modellavtal (Jan 2003), kommentaren till artikel 6, punkt 1 jämfört med kommentaren till artikel 21, punkt 4.
[18] Se Vogel, a.a. art. 21 marg. nr 19 och Ward m.fl., a.a. s. 375f. För svenskt vidkommande kan uppmärksammas 1968 års avtal med Singapore (se härom under avsnitt 4.3).
[19] Vogel, a.a. art. 21 marg. nr 19 och Ward m.fl., a.a. s. 379f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:52

ning eller ränta) som inte omfattas av avtalets fördelningsartiklar på grund av att inkomsten härrör från hemviststaten eller tredje land, medan rätten att beskatta motsvarande inkomster i de fall inkomsterna härrör från den andra avtalsslutande staten kan vara begränsad genom avtalet.

Det ovan sagda kan åskådliggöras med följande exempel, enligt vilket Sverige förutsätts ha ingått ett dubbelbeskattningsavtal med staten X utformat i enlighet med OECD:s modellavtal, dock utan att någon fördelningsartikel för annan inkomst tagits in i avtalet.

En fysisk person som anses obegränsat skattskyldig i både staten X och i Sverige enligt respektive stats interna skattelagstiftning och som enligt avtalet har hemvist i staten X tar emot utdelning från bolag belägna i Sverige, i staten X och i tredje land. Konsekvensen av dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser framgår av nedanstående illustration.



Utdelning som härrör från hemviststaten omfattas inte av art 10 i dubbelbeskattningsavtalet. Eftersom avtalet i det angivna exemplet saknar en fördelningsartikel för annan inkomst omfattas inkomsten inte av någon av avtalets fördelningsartiklar. Avräkningsbestämmelserna i avtalets metodartikel kan till följd härav inte tillämpas och avtalet medför följaktligen inte någon begränsning av de avtalsslutande staternas beskattningsrätt.

4.3 Beskattning av annan inkomst enligt svenska dubbelbeskattningsavtal

Ett stort antal av Sveriges dubbelbeskattningsavtal har utformats i huvudsak i enlighet med OECD:s modellavtal vad gäller regleringen av annan inkomst. Sådan inkomst beskattas följaktligen enligt dessa avtal endast i hemviststaten, såvida det inte är fråga om inkomst som betalas på grundval av rättigheter eller tillgångar som kan hänföras till ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten, i vilket fall beskattning enligt fördelningsartikeln för inkomst av rörelse får ske i den andra avtalsslutande staten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:52

Det finns emellertid flera avtal där frågan har reglerats på annat sätt. Som exempel kan nämnas Sveriges avtal med Australien, Cypern, Japan, Kina och Mexiko, enligt vilka inkomst som inte behandlats i övriga fördelningsartiklar och som härrör från den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna stat.[20] Eventuell dubbelbeskattning hanteras i enlighet med avtalets metodartikel. En sådan reglering, som innebär att den andra avtalsslutande staten tillerkänns beskattningsrätt för inkomst som härrör därifrån, är i överensstämmelse med FN:s modellavtal och förekommer följaktligen framförallt i Sveriges avtal med utvecklingsländer. Inkomster som härrör från hemviststaten eller tredje land beskattas, liksom enligt OECD:s modellavtal, endast i hemviststaten, såvida det inte är fråga om inkomst som betalas på grundval av rättigheter eller tillgångar som kan hänföras till ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten. Även avtalet med Kanada[21] har utformats i enlighet med denna princip. I fråga om inkomst från dödsbo eller trust med hemvist i Kanada, med undantag för truster i fall då avdrag medgivits för bidragen, får skatten i Kanada emellertid inte överstiga 15 procent av inkomstens bruttobelopp, om inkomsten är skattepliktig i Sverige.

I Sveriges dubbelbeskattningsavtal med Storbritannien och Nordirland[22] fördelas beskattningsrätten i enlighet med OECD:s modellavtal till hemviststaten. Ett undantag görs dock för ”utbetalning från stiftelse (”trust”)”, som faller utanför artikelns tillämpningsområde. I förarbetena till inkorporationslagen dras slutsatsen att eventuell dubbelbeskattning av sådan inkomst istället får ”lösas direkt av avräkningsbestämmelserna i art. 22”.[23] Det är dock tveksamt om denna slutsats är riktig. Avräkning från svensk skatt skall enligt avräkningsbestämmelserna i artikel 22 endast ske om den skattskyldige uppburit inkomst som ”i enlighet med bestämmelserna i detta avtal” (*”in accordance with the provisions of this Convention”*) får beskattas i Det Förenade Kungariket. Förmodligen anses beskattning av utbetalning från en trust inte ske i enlighet med bestämmelserna i avtalet, eftersom en sådan utbetalning helt faller utanför fördelningsartiklarnas tillämpningsområden. Det är naturligtvis möjligt att argumentera för att bestämmelserna indirekt innebär att utbetalning från en trust får beskattas i Det Förenade Kungariket, eftersom bestämmelserna inte innebär någon begränsning av beskattningsrätten i detta avseende, och att avräkningsbestämmelserna till följd härav skall tillämpas. En sådan tolkning motsägs dock av doktrinen.[24] En annan sak är att avräkning ändå kan komma att ske enligt intern svensk rätt.[25] Sådan avräkning, vilken inte grundas på någon förpliktelse enligt ett dubbelbeskattningsavtal, ligger dock utanför det ämne som behandlas i denna artikel.

Ytterligare en variant finns i avtalet med Brasilien.[26] I avtalet anges följande: ”Inkomst beträffande vilken ingen uttrycklig bestämmelse meddelats i föregående artiklar av avtalet och som uppbäres av person med hemvist i en avtalsslu-

[20] Artikel 22 i 1981 års avtal med Australien, artikel 20 i 1988 års avtal med Cypern, artikel 21 i 1983 års avtal med Japan, artikel 22 i 1986 års avtal med Folkrepubliken Kina och artikel 21 i 1992 års avtal med Mexiko.

[21] Artikel 21 i 1996 års avtal med Canada.

[22] Artikel 21 i 1983 års avtal med Storbritannien och Nordirland.

[23] Prop. 1983/84 s. 39. I detta sammanhang kan noteras att Skatteverket i vissa fall ”ser igenom” truster, vilket eventuellt skulle kunna få konsekvenser för möjligheten att tillämpa avtalet på inkomsten ifråga.

[24] Vogel, a.a. art. 21 marg. nr 19 och Ward m.fl., a.a. s. 379f.

[25] Jfr lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

[26] Artikel 22 i 1975 års avtal med Brasilien.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:52

tande stat, får beskattas i båda avtalsslutande staterna." Vid en första anblick kan tyckas att denna bestämmelse likaväl hade kunnat utelämnas, eftersom den inte förefaller innebära någon begränsning av de avtalsslutande staternas beskattningsrätt. Att inkomster "beträffande vilka ingen uttrycklig bestämmelse meddelats i föregående artiklar av avtalet" behandlas i fördelningsartikeln för annan inkomst har dock, i enlighet med resonemanget i föregående stycke, betydelse för möjligheten att använda avtalets avräkningsbestämmelser. Avräkningsbestämmelserna i avtalets artikel 23 kan nämligen endast tillämpas på inkomst som "enligt bestämmelserna i detta avtal" får beskattas i Sverige eller i Brasilien. I och med att sådana inkomster som faller utanför övriga fördelningsartiklar uttryckligen omfattas av fördelningsartikeln för annan inkomst klargörs att avräkningsbestämmelserna kan tillämpas på inkomsterna ifråga.[27]

Motsvarande frågeställning aktualiseras vad gäller Sveriges avtal med Singapore.[28] Avtalet saknar en fördelningsartikel för annan inkomst. I samband med införandet av de ändringar som avtalats genom ett protokoll undertecknat den 28 september 1983 uttalades följande: "De flesta inkomstslagen är särskilt behandlade i avtalet. Några speciella arter av inkomst – t.ex. periodiskt understöd – är dock ej nämnda i avtalet. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i art. XIX [avtalets metodartikel]."[29] Som angivits ovan torde emellertid avräkningsbestämmelserna för sin tillämpning förutsätta att inkomsten ifråga uttryckligen behandlas i avtalets fördelningsartiklar. I vart fall bör detta gälla med den formulering av metodartikelns avräkningsbestämmelser som används i OECD:s modellavtal. I Sveriges dubbelbeskattningsavtal med Singapore anges i metodartikelns avräkningsbestämmelser beträffande inkomst som härrör från Singapore, att avräkning skall ske i Sverige för skatt på inkomst som "enligt singaporeansk skattelagstiftning och i överensstämmelse med detta avtal är underkastad beskattning i Singapore". Avgörande för bedömningen av om avräkning för skatt på annan inkomst kan ske är således om inkomsten kan anses underkastad beskattning "i överensstämmelse med avtalet". Som nämnts finns det inte någon fördelningsartikel i avtalet med Singapore som uttryckligen behandlar annan inkomst. Första paragrafen i metodartikeln innehåller dock följande formulering:

> "Lagstiftningen i vardera avtalsslutande staten tillämpas alltjämt vid beskattning av inkomst, som uppkommit i respektive stat, eller av där belägen förmögenhet, såvida icke annat uttryckligen föreskrives i detta avtal. Om inkomst eller förmögenhet är underkastad beskattning i båda avtalsslutande staterna, undanröjes dubbelbeskattningen enligt nedanstående bestämmelser i denna artikel."

Enligt min mening kan denna formulering emellertid inte anses innebära att beskattning av annan inkomst sker "i överensstämmelse med avtalet". I enlighet med resonemanget i föregående stycken och de uttalanden som gjorts i doktrinen blir slutsatsen därmed att avtalets avräkningsbestämmelser inte kan tillämpas på inkomster som faller utanför avtalets fördelningsartiklar.

Det kan noteras att fördelningsartikeln för pension i många dubbelbeskattningsavtal endast omfattar utbetalningar som görs på grund av tidigare anställning.[30] Utbetalningar som görs på grund av privat pensionsförsäkring och andra

[27] Ward m.fl., a.a. s. 380.
[28] Artikel XIX i 1968 års avtal med Singapore.
[29] De allmänna anvisningarna i bilaga 2 till numera upphävda SFS 1983:1012.
[30] Jfr artikel 18 i OECD:s modellavtal.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:52

utbetalningar som saknar samband med en anställning faller i dessa fall istället under fördelningsartikeln för annan inkomst. Detta anses enligt rättspraxis[31] bland annat gälla ATP och andra utbetalningar som görs på grundval av den svenska socialförsäkringslagstiftningen. Eftersom Sverige ogärna vill avsäga sig rätten att beskatta pensionsutbetalningar som utgår på grund av tidigare arbete i Sverige, hanterar Sverige ofta denna fråga genom att i fördelningsartikeln för pension förbehålla sig rätten att beskatta utbetalningar som görs på grundval av socialförsäkringslagstiftningen i Sverige, oavsett om utbetalningen har samband med tidigare anställning.[32] I dessa fall blir det inte aktuellt att tillämpa fördelningsartikeln för annan inkomst på sådana utbetalningar.

Vidare kan uppmärksammas att Sverige sedan länge har reserverat sig beträffande artikel 21 i OECD:s modellavtal vad gäller möjligheten att beskatta livräntor och vissa andra betalningar till personer som inte har hemvist i Sverige om sådana betalningar görs på grundval av en pensionsförsäkring som meddelats i Sverige.[33] Även denna fråga regleras ofta i fördelningsartikeln för pension, vanligen genom att Sverige förbehåller sig rätten att beskatta livräntor.[34] Tillämpningsområdet för fördelningsartikeln avseende annan inkomst inskränks följaktligen i motsvarande mån.

5 Sammanfattning

Vid tillämpning av ett dubbelbeskattningsavtal måste beaktas att inkomster som inte härrör från den andra avtalsslutande staten utan ifrån hemviststaten eller tredje land i vissa fall faller utanför tillämpningsområdena för de fördelningsartiklar i avtalet som avser specifika inkomstslag. I dubbelbeskattningsavtal som utformats i enlighet med OECD:s modellavtal gäller detta för inkomst som enligt avtalet klassificeras som ränta, royalty, utdelning eller inkomst av fast egendom. Som anges ovan blir det i dessa fall istället aktuellt att tillämpa avtalets fördelningsartikel för annan inkomst.

Ovan lämnas en beskrivning av denna fördelningsartikels utformning i OECD:s modellavtal och i några svenska dubbelbeskattningsavtal samt en redogörelse för dess funktion, särskilt vad beträffar inkomster som faller utanför de övriga fördelningsartiklarnas tillämpningsområden på grund av att inkomsten härrör från hemviststaten eller tredje land. Kortfattat kan sägas att fördelningsartikeln för annan inkomst normalt sett är utformad på så sätt att endast hemviststaten tillerkänns beskattningsrätt. Detta gäller dock inte om mottagaren av betalningar avseende ränta, utdelning eller royalty har ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten och betalning sker på grundval av en rättighet eller tillgång som är hänförlig till det fasta driftstället. I dessa fall tillämpas istället avtalets artikel för inkomst av rörelse. I vissa dubbelbeskattningsavtal har fördelningsartikeln dock fått en annan utformning. Exempelvis tillerkänns den avtalsslutande staten i vissa fall beskattningsrätt för inkomster som härrör därifrån, medan inkomster som

[31] RÅ 2003 ref. 20.

[32] Se exempelvis artikel 18 punkt 2 i 1991 års avtal med Belgien, artikel 18 punkt 1 i 1992 års avtal med Mexiko, artikel 18 punkterna 2-3 i 1983 års avtal med Storbritannien och Nordirland och artikel 18 punkt 2 i 1992 års avtal med Tyskland.

[33] OECD:s modellavtal (jan 2003), kommentaren till artikel 21, punkt 15.

[34] Se exempelvis artikel 18 punkterna 1 och 3 i 1991 års avtal med Belgien, artikel 18 punkterna 1 och 2 i 1992 års avtal med Mexiko och artikel 18 punkterna 1 och 3-4 i 1983 års avtal med Storbritannien och Nordirland.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:52

härrör från hemviststaten eller tredje land endast beskattas i hemviststaten. I andra fall tillerkänns den andra avtalsslutande staten beskattningsrätt beträffande vissa särskilda inkomstslag.

I en del avtal undantas vissa inkomster helt från tillämpningsområdet för fördelningsartikeln avseende annan inkomst och i enstaka fall saknas en sådan artikel helt. I de fall ingen fördelningsartikel är tillämplig på inkomsten ifråga torde detta innebära att avtalets avräkningsbestämmelser överhuvudtaget inte kan åberopas, en konsekvens som kanske inte varit avsedd vid avtalets ingående.

Ett flertal varianter för hur annan inkomst hanteras förekommer i olika dubbelbeskattningsavtal. Denna artikel gör inte på något sätt anspråk på att vara uttömmande i detta avseende. I slutändan blir det fråga om att tolka det relevanta dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser. En sådan tolkning ställer ofta krav på en insikt om den systematik som ligger bakom dubbelbeskattningsavtalens uppbyggnad. Det är min förhoppning att denna artikel i någon mån kunnat bidra till en ökad förståelse i detta avseende.

David Kleist är anställd som biträdande jurist vid Advokatfirman Vinges Göteborgskontor.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:52