Om avdrag vid inkomsttaxeringen för skatt i utländsk stat, med vilken dubbelbeskattningsavtal ingåtts

Några anmärkningar till punkt 4 anv. till 20 § KL.

av K. G. A. Sandström.

Innehållsöversikt: § 1. Innebörden av begreppet dubbelbeskattning i punkt 4 anv. till 20 § KL, sid. 56. — § 2. Den första spärregeln i punkt 4 anv. till 20 § KL (spärregel I), sid. 59. — § 3. Den andra spärregeln i punkt 4 anv. till 20 § KL (spärregel II), sid. 64. — § 4. Spärreglernas tillämpning, då fråga är om dubbelbeskattningsavtalen med Storbritannien, Canada och Japan, sid. 70.

Rätten till avdrag för utländsk skatt såsom för omkostnad (omkostnadsavdrag) vid taxeringen till kommunal inkomstskatt regleras i punkt 4 anv. till 20 § KL, och bestämmelserna äro tillämpliga jämväl vid taxeringen till statlig inkomstskatt jämlikt 2 och 3 §§ SIF. I sista stycket av berörda anvisningspunkt regleras två fall, då dylikt omkostnadsavdrag icke är medgivet för utländsk skatt, enär dubbelbeskattningsavtal ingåtts med den utländska stat, om vars skatt fråga är. Rörande innebörden av dessa två spärregler synes emellertid tvekan råda; särskilt gäller detta frågan om bestämmelsernas tillämplighet i sådana fall, då ett dubbelskattningsavtal väl föreligger men detta avser allenast den svenska statliga inkomstskatten, icke den svenska kommunalskatten. Avtal av sistberörda art hava som bekant ingåtts med Storbritannien, Canada och Japan, för att taga avtalen i kronologisk ordning; avtalen med de två först nämnda staterna hade ingåtts, innan rätten till omkostnadsavdrag för

---

denna del av RN:s medd. 5:2 1956 förklarat jordbrukare, som redovisade enligt kontantprincipen, berättigad till substansminskningsavdrag för grustäkt (jfr SN 1957 s. 161 f).

VII. Övriga kostnader.

Avdrag har i två fall (RR utslag den 15/10 och 5/11 1957) medgivits jordbrukare för inköp av "Nya Lantmannens Bok", något som tidigare vägrats (RÅ 1955 not. 962 och 1956 not 1445). I de nya fallen synes det ha varit fråga om något större gårdar, med taxeringsvärde om 40 à 50.000 kr. och nettointäkt c:a 10.000 kr., medan i de fall, då avdrag vägrats, gårdarna inte varit större än 8 resp. 12 ha med en nettointäkt i båda fallen understigande 7.000 kr.

Slutligen kan det vara värt att nämna, att avdrag medgivits för anordnande av skördefest på restaurang för 20 personer med 400 kr. (RR utslag den 5/9, 1957, Tufvesson).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:16

utländsk skatt tillkommit (bestämmelserna härom tillämpades första gången vid 1952 års taxering) medan avtalet med Japan ingåtts först sedan föreskrift om sådant avdrag införts i KL.

Efter en redogörelse för innebörden av begreppet dubbelbeskattning i nu förevarande fall, behandlas de två spärregler, varom ovan varit tal, nedan var för sig, varefter undersökes huru dessa bestämmelser verka ifråga om inkomst, uppburen från Storbritannien, Canada eller Japan.

§ 1. *Innebörden av begreppet dubbelbeskattning i punkt 4 anv. till 20 § KL.*

Spärreglerna i punkt 4 anv. till 20 § KL avse att begränsa rätten till omkostnadsavdrag för utländsk skatt i fall, då avtal om undanröjande av dubbelbeskattning föreligger mellan Sverige och den främmande stat, om vars skatt fråga är. Om dubbelbeskattningen helt undanröjts genom avtalet, saknades nämligen anledning att medgiva den ytterligare skattelättnad som skulle inträda om även omkostnadsavdrag för den utländska skatten finge äga rum. Ett försök till tolkning av bestämmelserna förutsätter då tydligtvis, att klarhet vunnits om den innebörd av begreppet dubbelbeskattning, varifrån lagstiftaren utgår.

Den klassiska definitionen å internationell dubbelbeskattning kan ju återgivas sålunda[1]: Internationell dubbelbeskattning föreligger, när en och samme person för en och samma tid i olika stater påföres likartad skatt för identiskt samma skatteobjekt (inkomst, förmögenhet o. s. v.). En modifierad form av definitionen är följande: Internationell dubbelbeskattning föreligger, då en person på grund av skatteanspråk från olika stater blir föremål för en hårdare sammanlagd skattebelastning än vad fallet blivit, om personen under i övrigt lika förhållanden varit skattskyldig i endast en av de ifrågavarande staterna.

En modernare definition lyder sålunda: Internationell dubbelbeskattning föreligger, då en och samme person eller ett och samma skatteobjekt (inkomst, förmögenhet o. s. v.) på grund av skatteanspråk från olika stater blir föremål för en hårdare sammanlagd beskattning än vad fallet blivit om under i övrigt lika förhållanden den personen eller skatteobjektet beskattats i endast en av staterna.

Huruvida lagstiftaren vid avfattningen av punkt 4 anv. till 20 § KL anslutit sig till någondera av dessa definitioner eller eventuellt givit begreppet dubbelbeskattning ett från desamma avvikande innehåll, framgår ej av lagtexten. Ej heller departementschefen har något uttalande härom. De sakkunniga hava emellertid vissa uttalanden, varav kan slutas, att de ansett dubbelbeskattning föreligga, då den sammanlagda skattebördan i Sverige och utlandet överstiger den skatt, som skulle påförts om endast Sverige uttagit skatt.[2] Efter att hava framhållit att begreppet dubbelbeskattning icke är entydigt — ett uttalande, vars riktighet förvisso icke kan ifrågasättas men som knappast bidrager till att klarlägga de sakkunnigas uppfattning — tillägga de sakkunniga kategoriskt,

[1] Rörande denna och följande definitioner, se Sandström, Svenska dubbelbeskattningsavtal, Stockholm 1949, sid. 23—28.

[2] SOU 1950:35, sid. 41—42, 44, 45, 49. — Av en med skrivelse den 20 januari 1951 till finansdepartementet överlämnad stencilerad promemoria, sid. 39, framgår än tydligare de sakkunnigas ståndpunkt, nämligen att de med dubbelbeskattning förstå "en högre beskattning än den som uppstår om all inkomst beskattats i Sverige men endast där".

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:16

att dubbelbeskattning ej heller är för handen, om viss del av en inkomst beskattas i ett främmande land enligt där gällande skatteskala, medan återstående del beskattas i Sverige enligt här gällande skattesatser; de sakkunnigas mening måste tydligtvis vara, att i sistnämnda fall dubbelbeskattning icke skall anses föreligga, även om sammanlagda skattebördan blir högre än om hela inkomsten beskattats i Sverige. Av lagtextens formulering såväl i gällande lag som enligt de sakkunnigas förslag framgår slutligen, att dubbelbeskattning anses föreligga allenast då en och samme i Sverige bosatte person — fysisk eller juridisk — drabbas därav. Då departementschefen icke uttalat någon uppfattning ifråga om begreppet dubbelbeskattning, lärer få anses befogat antaga, att han anslutit sig till den uppfattning därav, som de sakkunniga antytt.

Uttrycket "dubbelbeskattning" i punkt 4 anv. till 20 § KL skulle då där användas för att beteckna den situation, då en i Sverige bosatt fysisk eller juridisk person, som för samma inkomst eller del därav beskattas i Sverige och i främmande stat, därvid drabbas av en sammanlagd skattebörda, som är högre än om hela inkomsten beskattats allenast i Sverige; dock att dubbelbeskattning icke anses föreligga även om sagda situation är för handen men den skärpta beskattningen beror därå, att viss del av inkomsten beskattas i en främmande stat enligt där gällande skattesatser, medan återstående del beskattas i Sverige enligt här gällande skattesatser.

Till det sålunda sagda måste dock fogas ett tillägg. Sådana situationer kunna inträda, att på grund av ett dubbelbeskattningsavtals bestämmelser viss inkomst väl blir hårdare beskattad än om den uteslutande beskattats i Sverige men *icke* hårdare beskattad än om den uteslutande beskattats i den andra avtalsslutande staten. Så blir fallet bl. a. då Sverige medgiver avdrag från svensk skatt för utländsk sådan och då den främmande staten har en fix skattesats, t. ex. 15 %, medan den svenska skatten på grund av inkomstens ringhet blir lägre än 15 %. Hela den utländska skatten kan då icke avdragas från den svenska och den sammanlagda beskattningen blir följaktligen högre än om endast svensk skatt uttagits; däremot blir den sammanlagda beskattningen *icke* högre, än om inkomsten beskattats endast i den främmande staten. Ehuru de sakkunniga icke berört detta fall, synes det ligga helt i linje med den uppfattning om dubbelbeskattningens begrepp, vartill de sakkunniga anslutit sig, att anse dubbelbeskattningen vara utesluten även i nu berörda fall.

Det nu behandlade fallet var ett sådant, då utrymme icke fanns för avräknande av hela den utländska skatten. Annorlunda blir emellertid förhållandet, därest utrymme väl funnits att avräkna den utländska skatten från svensk sådan — den skattskyldige har haft även annan i Sverige skattepliktig inkomst än den, varå den utländska skatten belöper — men på grund av att i Sverige meddelats en särskild begränsningsregel, enligt vilken avräkning för den utländska skatten endast får ske från den svenska skatt, vilken belöper å ifrågavarande inkomst, fullständig sådan avräkning icke kunnat ske. Väl blir i detta fall den del av inkomsten, som beskattas både i Sverige och den främmande staten, icke hårdare beskattad än om denna del av inkomsten endast beskattats i den främmande staten. Den sammanlagda beskattningen av all inkomst blir emellertid

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:16

högre, än om hela inkomsten beskattats allenast i endera staten.

Ovan har erinrats om att enligt de sakkunnigas uppfattning dubbelbeskattning icke förelåg, därest väl den sammanlagda skattebördan blev högre än om inkomsten beskattats allenast i Sverige men detta berodde därå, att viss del av inkomsten beskattats i en främmande stat enligt där gällande skattesatser medan återstående del av inkomsten beskattats i Sverige enligt här gällande skattesatser. Om i det senast anförda exemplet den del av inkomsten, som i en främmande stat påförts skatt med 15 %, varit helt undantagen från skatt i Sverige, hade resultatet alltjämt blivit, att sammanlagda skattebördan överstigit den, som varit för handen om hela inkomsten beskattats allenast i Sverige; någon dubbelbeskattning hade emellertid med de sakkunnigas utgångspunkt icke varit för handen. Så kan då ej heller anses vara fallet, därest exakt samma ökade skattebelastning inträder men å den grund, att — fastän avräkning medgives för utländsk skatt emot svensk sådan — full sådan avräkning icke kan ske. I båda fallen är situationen identiskt densamma; det är endast fråga om olika metoder, vilka leda till samma resultat.

Med beaktande av det senast anförda skulle man då framkomma till att den uppfattning av begreppet dubbelbeskattning, som får antagas ligga till grund för författningsbestämmelserna ifråga, skulle kunna angivas på följande sätt:

Dubbelbeskattning föreligger, då en i Sverige bosatt fysisk eller juridisk person uppbär inkomst, som helt eller delvis beskattas såväl i Sverige som i en främmande stat, och den sammanlagda skattebördan är större än om hela inkomsten beskattats allenast i endera staten; dock att dubbelbeskattning icke anses föreligga även om sagda situation är för handen men den skärpta beskattningen beror *antingen* därå, att viss del av inkomsten beskattas i den främmande staten enligt där gällande skattesatser, medan återstående del beskattas i Sverige enligt här gällande skattesatser, *eller* därå, att — då viss del av inkomsten beskattas i båda staterna och Sverige medgiver avdrag från svensk skatt för den utländska — å denna del av inkomsten belöpande svensk skatt icke förslår till att därå avräkna hela den utländska skatten.

Av det sålunda sagda får dock icke dragas den slutsatsen, att spärreglerna så avfattats, att de städse skulle leda till att aldrig någon större skattelättnad kunde inträda än som erfordrades för undanröjande av dubbelbeskattning i nyss angiven bemärkelse. Detta var visserligen de sakkunnigas avsikt åtminstone beträffande spärregel II, på sätt närmare framgår av redogörelsen under § 3, men på sätt redogörelsen därstädes utvisar anslöt sig departementschefen icke till denna de sakkunnigas ståndpunkt.

I ett speciellt fall leda redan dubbelbeskattningsavtalens innehåll till en skattebefrielse, som oftast sträcker sig längre än som kräves allenast för att undvika dubbelbeskattning. Flertalet nyare dubbelbeskattningsavtal innehålla bestämmelser därom, att utdelning från ett aktiebolag i vederbörande främmande stat till ett svenskt aktiebolag skall vara fritagen från svensk inkomstskatt hos det svenska bolaget (i regel dock under förutsättning att så skulle varit fallet, därest båda bolagen varit hemmahörande i Sverige; i vissa avtal förutsättes även, att det svenska aktiebolaget innehar en större eller mindre aktiepost i det utländska bolaget). Om av-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:16

talet avser både kommunal och statlig inkomstskatt i Sverige, gäller befrielsen båda dessa skatter. Hade avsikten allenast varit att undanröja dubbelbeskattning, hade i dessa fall tydligtvis varit tillräckligt att endast låta den utländska skatten, därest sådan uttages, avräknas å den svenska. De längre gående avtalsbestämmelserna om skattebefrielse i dessa fall äro motiverade av en strävan — ofta föranledd av önskemål från den främmande staten — att likställa utdelning från där hemmahörande bolag med utdelning från svenska sådana.[3] Det är alltså här fråga om ett utslag av den s. k. likställighetsprincipen.[4]

§ 2. *Den första spärregeln i punkt 4 anv. till 20* § *KL* (spärregel I).

Ifrågavarande bestämmelse lyder sålunda: Är enligt överenskommelse med utländsk stat viss intäkt undantagen från beskattning här i riket, får sådant avdrag som i föregående stycke sägs[5] (härmed åsyftas omkostnadsavdrag för erlagd utländsk skatt) icke åtnjutas, såvitt skatten belöper å den undantagna intäkten.

Detta stadgande är till sitt sakliga innehåll överensstämmande med det av särskilda sakkunniga på sin tid framlagda förslaget.[6] Den olikheten föreligger dock att medan nu bestämmelsen återfinnes endast i KL och blott genom en hänvisning gjorts tillämplig vid taxeringen till statlig inkomstskatt, hade de sakkunniga föreslagit en särskild bestämmelse av ifrågavarande innehåll i KL och en annan motsvarande bestämmelse i SIF.

Med avseende å ifrågavarande spärregel uttalade de sakkunniga bl. a.:[7]

"I dubbelbeskattningsavtal tillämpas för dubbelbeskattningens undanröjande vanligen den metoden, att beskattningsrätten till viss inkomst eller viss förmögenhet förbehålles den ena staten med den andras uteslutande. Utan särskilt stadgande följer i avseende å rätten till avdrag för utländsk skatt, som anses utgöra omkostnad i förvärvskälla, av ett sådant förfaringssätt automatiskt att denna avdragsrätt bortfaller i och med det att den intäkt, till vilken den utländska skatten hänför sig, upphör att vara skattepliktig. Ty avdragsrätten enligt 20 § kommunalskattelagen gäller, på sätt redan framhållits, omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande, och rätt till avdrag för omkostnad föreligger ej med mindre den intäkt, till vilken omkostnaden hänför sig, är skattepliktig."

Enligt de sakkunniga syntes dock lämpligt att i författningstexterna erinra om sagda förhållande.[8]

Departementschefen anslöt sig till de sakkunnigas förslag i denna del, därvid han bl. a. anförde:[9]

"Har genom avtal med främmande stat överenskommits, att dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet av visst eller vissa slag helt skall undanröjas genom att beskattningsrätten förbehålles den ena staten med den andras uteslutande, innebär den nu föreslagna avdragsregeln följande. Förbehålles beskattningsrätten Sverige, med den främmande statens uteslutande, uttagas givetvis icke de skatter i den främmande staten, som avtalet om-

[3] Sandström a. a. sid. 383.
[4] Sandström a. a. sid. 452 o. f.
[5] "Föregående stycke" talar icke om något "avdrag" utan angiver endast i vilka fall en allmän utländsk skatt skall betraktas såsom omkostnad. Bestämmelsen om avdragsrätten återfinnes däremot i första stycket av punkt 4 anv. till 20 § KL. Den felaktiga hänvisningen återfinnes redan i det av särskilda sakkunniga på sin tid framlagda betänkandet, SOU 1950:35. Någon tvekan om vilket avdrag som åsyftas i fjärde stycket av anvisningspunkten kan dock givetvis aldrig uppstå.
[6] SOU 1950:35, sid. 6, 7.
[7] SOU 1950:35, sid. 40.
[8] SOU 1950:35, sid. 51.
[9] Prop. 1951:71, sid. 39.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:16

fattar, varför den föreslagna avdragsrätten över huvud icke kommer att gälla för dessa skatter. Förbehålles beskattningsrätten den främmande staten, med Sveriges uteslutande, bortfaller likaledes det ifrågavarande avdraget, enär den intäkt till vilken de utländska skatterna hänföra sig icke är skattepliktig i Sverige. Det torde vara lämpligt att i författningstexten införes en erinran härom."

Rörande det fall, då enligt avtal beskattningsrätten till inkomst av visst slag icke är förbehållen endera staten utan är uppdelad på de avtalsslutande staterna, så att vardera staten får beskatta viss bråkdel av inkomsten, uttalade de sakkunniga, att spärregeln lärer hava den innebörden, att så stor bråkdel av omkostnaden icke blir avdragsgill som motsvarar den icke skattepliktiga intäkten.[10] Detta synes dock vara ett tillkrånglat sätt att uttrycka ett enkelt sakförhållande. Läget är ju allenast det, att då viss del av inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige, är däråt belöpande utländsk skatt icke avdragsgill härstädes.

Det lärer även vara detta, som av departementschefen åsyftades, då han i förevarande sammanhang uttalade,[11] att spärregeln "äger motsvarande tillämpning i det fall att dubbelbeskattningen helt undanröjts genom att beskattningsrätten till viss inkomst uppdelats mellan de avtalsslutande staterna så att vardera staten äger, med den andras uteslutande, beskatta viss del därav, såsom t. ex. då ett rörelseidkande svenskt företag har huvudkontor i Sverige och filial i den främmande staten."

Ett annat och måhända mera belysande exempel giver dubbelbeskattningsavtalet med Nya Zeeland.[12] I Nya Zeeland uttages dels inkomstskatt till staten och dels en särskild socialavgift (social security charge) om 7,5 %, vilken likaledes tillfaller staten. Då ränta eller royalty betalas från Nya Zeeland till en i Sverige bosatt person, påföres i Nya Zeeland inkomstskatt å 60 % av beloppet medan Sverige beskattar (statligt och kommunalt) 40 % därav. Ifråga om inkomstskatten i Nya Zeeland är följaktligen dubbelbeskattningen helt undanröjd och något omkostnadsavdrag för denna skatt kan icke ifrågakomma i Sverige. Däremot äger Nya Zeeland uttaga socialavgift å hela det till Sverige utbetalade beloppet och således även å den del därav, vartill beskattningsrätten eljest förbehållits Sverige. Den som i Sverige uppbär beloppet ifråga, äger att därifrån göra omkostnadsavdrag för hela socialavgiften ifråga.[13]

Om man med ledning av det hittills anförda vill belysa innebörden av spärrregel I, synes erforderligt att särskilja olika fall allt efter de skatter, det ifrågavarande dubbelbeskattningsavtalet omfattar.

a) Dubbelbeskattningsavtalet gäller både statlig och kommunal inkomstskatt såväl i Sverige som i den andra avtalsslutande staten. Här uppkomma icke några svårigheter vid spärrregelns tillämpning. Varken den utländska statliga inkomstskatten eller den utländska kommunalskatten, som belöper å den undantagna intäkten, får i Sverige avdragas såsom omkostnad vid inkomstberäkningen, och detta förbud gäller både vid statstaxeringen och kommunaltaxeringen.

[10] SOU 1950: 35, sid. 40.
[11] Prop. 1951: 171, sid. 39.
[12] Svensk författningssamling 1956, nr 571.
[13] Se de svenska anvisningarna till artikel VII i avtalet samt prop. 1956: 181, sid. 24.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:16

b) Avtalet gäller för Sveriges del både den statliga inkomstskatten och kommunalskatten men för den andra statens del endast statlig inkomstskatt. Eftersom den undantagna intäkten i Sverige icke drabbas av vare sig statsskatt eller kommunalskatt kan intet omkostnadsavdrag för utländsk skatt här ifrågakomma; således ej heller för i den främmande staten eventuellt erlagd kommunalskatt.

c) Avtalet gäller allenast statlig inkomstskatt, icke kommunalskatt, och detta ifråga om såväl Sverige som den främmande staten.

Att i detta fall intet omkostnadsavdrag för utländsk skatt kan ifrågakomma vid taxeringen till statlig inkomstskatt i Sverige lärer vara tydligt; den undantagna intäkten var ju icke skattepliktig till dylik statsskatt i Sverige. Däremot uppstå här två spörsmål, båda avseende den svenska taxeringen till kommunalskatt: Är vid taxeringen i Sverige till kommunal inkomstskatt omkostnadsavdrag medgivet för i den utländska staten eventuellt erlagd kommunalskatt? Är vid denna taxering omkostnadsavdrag medgivet för i den utländska staten erlagd statlig inkomstskatt?

Den första frågan har något berörts av departementschefen. I propositionen till 1951 års riksdag, uttalade han[14] "att, då Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal med en främmande stat, den nu föreslagna rätten att vid inkomstberäkningen avdraga i detta land erlagd skatt icke rimligen bör begränsas till att avse allenast sådana skatter, som falla inom avtalets tillämpningsområde. Gäller avtalet endast den främmande statens statsskatt, bör sålunda den föreslagna avdragsrätten det oaktat omfatta jämväl t. ex. de kommunala skatter, som utgå i denna stat." I denna generella avfattning kan uttalandet icke godtagas; hänsyn måste även tagas till vilka svenska skatter, som inbegripas under avtalet, på sätt framgår av vad som anförts ovan under b). I nu förevarande fall däremot, då intäkten ifråga är föremål för kommunal inkomstskatt i Sverige, lärer vara tydligt, att omkostnadsavdrag för erlagd utländsk kommunalskatt är medgivet vid taxeringen till kommunal inkomstskatt i Sverige.

Nästa spörsmål, då fråga är om avtal utav här berörda typ, är huruvida vid taxeringen till kommunal inkomstskatt i Sverige omkostnadsavdrag får ske för i den främmande staten erlagd statlig inkomstskatt. Denna fråga synes överhuvudtaget icke hava berörts under förarbetena till lagstiftningen.

Spärregel I förutsätter för sin tillämpning att enligt avtal viss intäkt är "undantagen från beskattning här i riket". Departementschefen har i ett ovan återgivet uttalande förtydligat detta därhän, att regeln avser det fall, då dubbelbeskattning helt undanröjes genom att beskattningsrätten förbehålles den ena staten med den andras uteslutande. Han uttalar vidare, att om beskattningsrätten förbehålles den främmande staten, med Sveriges uteslutande, bortfaller det ifrågavarande avdraget, enär den intäkt till vilken de utländska skatterna hänföra sig icke är skattepliktig i Sverige.

Det torde härtill kunna anmärkas, att i förevarande fall — då avtalet gäller allenast statlig inkomstskatt — läget är följande:

Intäkten är *icke* undantagen från beskattning här i riket, ty densamma drabbas av svensk kommunalskatt.

[14] Prop. 1951: 171, sid. 38.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:16

Beskattningsrätten har icke, med Sveriges uteslutande, förbehållits den främmande staten, ty båda staterna äga beskatta intäkten, den ena med statsskatt och den andra med kommunalskatt.

Ej heller kan påstås, att den intäkt, till vilken de utländska skatterna hänföra sig, icke är skattepliktig i Sverige, ty skatteplikt till kommunal inkomstskatt föreligger i Sverige.

Det synes tydligt, även om man blott håller sig till stadgandets ordalydelse, att spärregel I *icke* är tillämplig i det nu diskuterade fallet. Det sagda framstår så mycket tydligare, om man besinnar, att regeln ifråga återfinnes i KL, vilken lag bl. a. behandlar den till kommunal inkomstskatt skattepliktiga inkomsten och de vid denna inkomsts fastställande tillåtna avdragen. Då i en anvisningspunkt i KL talas om att viss intäkt är undantagen från beskattning här i riket, bör ju i första hand vara avsett, att den är undantagen från beskattning medelst kommunal inkomstskatt. Med beaktande härav kan väl sägas, att formuleringen av spärregel I givetvis täcker det fall, då intäkt är undantagen från all inkomstbeskattning i Sverige, måhända även det — opraktiska — fall, då intäkten är undantagen allenast från kommunal inkomstskatt här i riket men icke från statlig sådan. Däremot blir spärregeln *icke* tillämplig vid taxeringen till kommunal inkomstskatt i fall, då intäkten trots avtalet är underkastad kommunal inkomstskatt i Sverige.

Resultatet blir alltså, att i förevarande fall bör rätt till omkostnadsavdrag föreligga vid taxeringen till kommunal inkomstskatt i Sverige *dels* för i den andra staten erlagd kommunalskatt och *dels* för den i samma stat erlagda statliga inkomstskatten.

Ett dylikt resultat är ej heller på minsta sätt stötande och kan icke betecknas såsom något överdrivet gynnande av den i Sverige skattskyldige, snarare tvärtom. Från svensk sida har man alltid strävat efter att dubbelbeskattningsavtalen skulle omfatta även den svenska kommunalskatten. Att så icke skett i avtalen med Canada, Japan och Storbritannien beror på, att den andra avtalsslutande staten icke velat gå med på en sådan utsträckning utav avtalet. Hade ifrågavarande stater accepterat, att avtalen omfattade även svensk kommunalskatt, hade resultatet blivit, att den inkomst, som nu enligt avtalet undantagits från statlig inkomstskatt i Sverige, även blivit undantagen från svensk kommunalskatt. Det är då ingalunda oskäligt att, på sätt författningens ordalydelse ock föranleder till, vid den kvarstående kommunalbeskattningen i Sverige medgiva avdrag även för den i utlandet erlagda statsskatten å sådan intäkt, som på grund av avtalets från den vanliga avfattningen avvikande begränsning är här i landet undantagen från statlig men icke från kommunal beskattning.

Att anföra några exempel å fall, då enligt avtal av nu behandlat slag (avtalen med Storbritannien, Canada och Japan) viss intäkt är undantagen från statlig inkomstskatt i Sverige men icke från kommunal sådan, lärer icke vara erforderligt. Påpekas må endast, att, då enligt dessa avtal utdelning från ett bolag i en främmande stat till ett svenskt aktiebolag är fritagen från svensk statlig inkomstskatt men icke från kommunal sådan, så föreligger just ett sådant fall, då intäkten *icke* är undantagen från beskattning i Sverige; bolaget bör således äga rätt till omkost-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:16

nadsavdrag även för den i den främmande staten erlagda statliga inkomstskatten, såvitt fråga är om taxeringen till kommunal inkomstskatt.

Mot det sagda kan anmärkas, att därest avtalet är ingånget med en stat, som saknar kommunalskatt, samt avtalet ej heller gäller den svenska kommunalskatten, kan skattelättnaden bliva större än vad fallet varit, därest hela inkomsten beskattats endast i Sverige. Så är nämligen fallet, därest den utländska statliga inkomstskatten utgår efter lägre procentsats än motsvarande svenska skatt. I motsatt fall åter föreligger en skärpning av beskattningen i förhållande till vad fallet hade varit, därest hela inkomsten beskattats allenast i Svreige. Då avtalet med Storbritannien ingicks, utgick statlig inkomstskatt därstädes med 45 % och den svenska statliga inkomstskatten å svenska aktiebolag utgjorde 40 %. Den i Sverige uppburna utdelningen är fri från svensk statlig inkomstskatt, men detta innebar vid sagda tidpunkt allenast, att i Sverige efterskänktes en skatt om 40 % medan en ökad beskattning med (45—40 =) 5 % kvarstod.

Sedermera har läget förändrats, enär den brittiska skatteprocenten nedgått till 42,5 % medan den svenska stigit till 50 %. Skattelättnaden i Sverige är alltså nu större än om hela inkomsten beskattats allenast i Sverige. Därest Sverige åter nedsätter sin skattesats till 40 %, förändras emellertid situationen ånyo. Spärrregelns tillämpning eller icke tillämpning ett visst år kan dock icke rimligen göras beroende av en dylik jämförelse mellan skattesatserna i de båda staterna.

Ifråga om avtalen med Canada och Japan är emellertid ofrånkomligt att skattelättnaden ifråga om aktiebolag alltid blir större än om inkomsten därifrån endast beskattats i Sverige; skattesatsen i dessa stater stannar ju vid 15 % medan utdelningen är undantagen från statlig inkomstskatt i Sverige. Detta hindrar dock icke, att avfattningen av spärregel I även i detta fall måste leda till att den canadensiska, respektive den japanska skatten får avdragas såsom omkostnad vid kommunaltaxeringen i Sverige. Skattebefrielsen i Sverige för utdelningen har ju, såsom tidigare erinrats under § 1, motiverats av helt andra skäl än önskan att undvika dubbelbeskattning och bör därför ej heller kunna motivera något avsteg från sagda tolkning.

I detta sammanhang synes vara av visst intresse att undersöka storleken av den skattelindring, som medgivandet av omkostnadsavdrag vid kommunaltaxeringen medför i fall av nu berörda art. Härvid måste givetvis beaktas, att avdragets medgivande medför en nedgång av beloppet av påförd kommunalskatt men att denna minskning av kommunalskatten åtminstone delvis motväges av att den statliga inkomstskattens belopp i stället ökar, efter som avdraget för kommunalskatt vid taxeringen till statlig inkomstskatt nedgår, låt vara att så sker först nästföljande år. Om man utgår från nuvarande skattesats för aktiebolag vid den statliga inkomstskatten, 50 %, samt räknar med att kommunalskatten utgår med 13 %, kan följande jämförelse göras, avseende det fall att ett svenskt aktiebolag uppbär utdelning med 10.000 kr. från Canada:

a) Avdrag medgives vid taxeringen till kommunal inkomstskatt för i Canada erlagd statlig inkomstskatt, 1.500 kronor.

Kommunalskatt i Sverige = 13 % · 8.500 = 1.105 kr.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:16

Statsskatt i Sverige = 50 % (10.000 — 1.105) — 1.500 = 50 % · 8.895 — 1.500 = 4.447 — 1.500 = 2.947 kr.

Summa skatt i Sverige = 1.105 + 2.947 = 4.052 kr.

b) Avdrag medgives *icke* vid taxeringen till kommunal inkomstskatt för i Canade erlagd statlig inkomstskatt, 1.500 kr.

Kommunalskatt i Sverige = 13 % · 10.000 = 1.300 kr.

Statsskatt i Sverige = 50 % (10.000 — 1.300) — 1.500 = 50 % · 8.700 — 1.500 = 4.350 — 1.500 = 2.850 kr.

Summa skatt i Sverige = 1.300 + 2.850 = 4.150 kr.

Denna jämförelse visar således, att å en inkomst från Canada om 10.000 kronor blir den ökade skattelättnad, som inträder genom att omkostnadsavdrag medgives vid taxeringen till kommunal inkomstskatt, 98 kronor; om inkomsten uppgår till 100.000 kronor blir alltså den ökade skattelättnaden 980 kr. o. s. v. Det rör sig sålunda om belopp, som i förevarande sammanhang kunna betecknas såsom ur det allmännas synpunkt högst obetydliga.

§ 3. *Den andra spärregeln i punkt 4 anv. till 20 § KL* (spärregel II).

Denna bestämmelse har följande avfattning: Därest enligt överenskommelse med utländsk stat dubbelbeskattning, såvitt avser visst slag av allmän skatt, helt undanröjes annorledes än genom att intäkten härstädes undantages från skatteplikt (såsom genom avräkning av den utländska skatten från den svenska) må avdrag varom i föregående stycke sägs (härmed åsyftas omkostnadsavdrag för erlagd utländsk skatt) icke heller åtnjutas, såvitt angår dylik skatt.

De ovan omförmälda sakkunniga hade icke föreslagit någon bestämmelse av detta innehåll utan i stället föreslagit att i fall, då genom överenskommelse med främmande stat bestämts att dubbelbeskattning helt eller delvis skall undanröjas annorledes än genom undantagande från skatteplikt av viss inkomst, Kungl. Maj :t skulle äga att meddela av förhållandena betingade särskilda föreskrifter. De framhöllo, att frågan om rätt till omkostnadsavdrag för utländsk skatt vore särskilt komplicerad, då uppdelningen av beskattningsrätten genom avtal vore så anordnad, att envar av staterna beskattar viss inkomst men från sin skatt avdrager viss procent av denna inkomst.[15] De sakkunniga funno den praktiska frågeställningen uppenbarligen vara den, att om dubbelbeskattning helt undanröjts genom avdrag från uträknad skatt i den ena staten eller båda staterna, något utrymme för avdrag vid inkomstberäkningen för den skatt, som kunde återstå i den andra staten, icke finnes, men att problemet kvarstode, om genom reduktion av uträknad skatt dubbelbeskattning endast partiellt undanröjdes.[16] Såsom exempel härå anförde de sakkunniga dubbelbeskattningsavtalet med U. S. A., enligt vilket uppdelningen av beskattningsrätten till aktieutdelningar, som utgå från U.S.A. till en i Sverige bosatt aktieägare, är så anordnad, att U.S.A. äger uttaga källskatt å utdelningen med 10 % av densamma, medan Sverige skall medgiva avdrag från här eljest utgående statlig inkomstskatt med 5 % av utdelningen.[17] De sakkunniga påvisade, att — om 5-procentavdraget enligt avtalet kombinerades med omkostnadsavdrag för den amerikanska skatten och

[15] SOU 1950: 35, sid. 40.
[16] SOU 1950: 35, sid. 42. — I de sakkunnigas betänkande saknas orden "utrymme för".
[17] SOU 1950: 35, sid. 43.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:16

om vidare den svenska statliga inkomstskatten överstege 50 % — den sammanlagda skatten i Sverige och i U.S.A bleve något lägre än den skatt, som utginge i Sverige, därest inkomsten beskattades allenast i Sverige.[18] De sakkunniga anförde ett exempel, avseende en aktieägare i Sverige, som hade en beskattningsbar inkomst om 210.000 kr., varav 110.000 kr. aktieututdelning från U.S.A. Med tillämpning av vid tiden för betänkandets avgivande gällande statliga skattesatser och under antagande av en kommunalskatt av 10 % bleve, därest såväl 5-procentavdrag enligt avtalet som omkostnadsavdrag för den utländska skatten medgåves, resultatet en skattelättnad med 3.200 kr. mera än om ingen dubbelbeskattning förelegat (129.970 kr. i stället för 133.170 kr.).[19] De sakkunniga ansågo detta strida mot beskattningens principer och uttalade, att det därför borde tillses att i det anförda exemplet en justering ägde rum så att 3.200 kr. komme att tilläggas den uträknade skatten.

De sakkunniga diskuterade möjligheten att giva en allmän regel, som i dylika och andra ifrågakommande fall skulle leda till vad enligt de sakkunnigas uppfattning vore ett riktigt resultat, men funno detta knappast görligt. Det var å denna grund de sakkunniga i stället föreslogo ovan berörda bemyndigande för Kungl. Maj :t att meddela av förhållandena betingade särskilda föreskrifter.[20]

Departementschefen biträdde emellertid icke de sakkunnigas förslag i denna del utan föreslog i stället den författningstext, som ovan återgivits; han anförde därvid bl. a.:[21]

"Har åter i avtal med utländsk stat överenskommits, att dubbelbeskattning helt skall undanröjas genom den andra av de förenämnda metoderna, d. v. s. på så sätt att Sverige skall medgiva här domicilierade fysiska och juridiska personer avdrag från den svenska skatten för den i den utländska staten utgående skatten å sådana inkomster eller sådan förmögenhet, beträffande vilka beskattningsrätten tillkommer den utländska staten, så innebär detta enligt min mening, att något utrymme för avdrag för den utländska skatten såsom för omkostnad här icke finnes. Genom tillämpning av denna metod överföres avdraget för den utländska skatten från taxeringsstadiet till debiteringsstadiet och dubbelbeskattning undanröjes sålunda till fullo genom att den svenska skatten reduceras med den utländska."

Departementschefen diskuterade vidare[22] den överkompensation, som enligt de sakkunnigas ovan återgivna uttalanden kunde uppkomma i vissa fall. Han ansåg sig emellertid icke kunna förorda någon jämkning av det på grund av avtal medgivna 5-procentavdraget, enär detta avdrag genom avtalsbestämmelserna uttryckligen tillförsäkrats de skattskyldiga. Att å andra sidan reducera det föreslagna omkostnadsavdraget ansåg han sig icke heller kunna förorda på grund av de konsekvenser ur debiteringssynpunkt, till vilka en ändring av ifrågavarande uträkningsregler skulle leda.

Det torde kunna sägas, att departementschefen föredrog, att i vissa fall något för stor skattelättnad inträdde — om man som utgångspunkt tog skattebelastningen i Sverige, därest skatt endast påfördes därstädes — framför att belasta avtalens tillämpning med de invecklade föreskrifter, som i annat fall bleve erfoderliga. Samma ståndpunkt har de-

[18] SOU 1950: 35, sid. 44.
[19] SOU 1950: 35, sid 45.
[20] SOU 1950: 35, sid. 51.
[21] Prop. 1951: 171, sid. 39.
[22] Prop. 1951: 171, sid. 40.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:16

partementschefen intagit ifråga om de förut berörda tillämpningsföreskrifterna till dubbelbeskattningsavtalet med Nya Zeeland. Där medgives i visst fall ett omkostnadsavdrag för nyzeeländsk skatt i stället för att föreskriva avdrag från svensk skatt med viss del av den nyzeeländska, ehuru härigenom en något större skattelättnad inträder, än som erfordras för dubbelbeskattningens undanröjande.

Det synes följaktligen kunna uttalas att spärregel II väl är baserad å den uppfattning av begreppet dubbelbeskattning, som de sakkunniga haft och varför redogjorts under § 1, men att spärregeln *icke* erhållit sin nuvarande utformning i syfte att där igenom åstadkomma, att i förevarande fall de sammanlagda skattebeloppen i Sverige och vederbörande främmande stat aldrig skulle kunna understiga beloppet av den svenska skatt, som skulle hava utgått om hela inkomsten beskattats allenast i Sverige. I den mån alltså spärregelns avfattning leder till att i vissa fall en större skattelättnad inträder, än nyss sagts, kan detta icke betecknas såsom något, som står i strid med lagstiftarens syfte med bestämmelsen — förutsatt, givetvis, att denna skattelättnad icke erhåller mera beaktansvärda proportioner.

Slutligen må ytterligare anföras följande av departementschefen i detta sammanhang havda uttalande:[23]

"Några särskilda föreskrifter med avseende å det fall, att dubbelbeskattningen endast *delvis* undanröjes annorledes än genom att intäkten härstädes undantages från skatteplikt, torde däremot icke i detta sammanhang behöva meddelas. Frågan om meddelande av sådana föreskrifter torde sålunda tills vidare kunna lämnas öppen. Skulle bestämmelserna i något avtal vara så avfattade att särskilda föreskrifter erfordras för dylikt fall, torde frågan därom få upptagas i samband med att själva avtalet underställes riksdagen."

Något förslag till dylika föreskrifter har hittills icke underställts riksdagen.

För att få en uppfattning om tillämplighetsområdet för spärregel II, synes till en början erforderligt att söka klarlägga innebörden av tre däri förekommande uttryck. Det första är uttrycket "visst slag av allmän skatt". Det andra gäller kravet å att dubbelbeskattning "helt undanröjes" och det tredje är föreskriften, att avdrag icke medgives, "såvitt angår dylik skatt".

Vad först angår uttrycket "visst slag av allmän skatt" torde till en början kunna konstateras, att med "allmän skatt" åsyftas en direkt skatt å inkomst, som ingår i ett skattesystem enligt vilket de skattskyldigas krets i princip är obegränsad.[24] Uttrycket "visst slag" av allmän skatt kan tydligtvis fattas både i en mera omfattande och i en mera begränsad betydelse. I sin mera omfattande betydelse avses därmed ett skattesystem såsom sådant, t. ex. kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt; med hänsyn till att anvisningspunkten i ett tidigare stycke skiljt mellan skatt till utländsk stat (delstat) samt skatt till utländsk provins eller kommun synes antagligt, att lagstiftaren närmast tänkt på ett visst slag av skattesystem. Under uttrycket "visst slag" av allmän skatt kan emellertid inbegripas även en särskild skatteart, vilken ingår såsom ett led i ett sådant skattesystem, som nyss sagts, därest denna skatteart är så särpräglad att den framstår såsom ett "visst slag" av allmän skatt, t. ex. den svenska kupongskatten.

[23] Prop. 1951 : 171, sid. 41.

[24] Sandström, Begreppen "allmänna skatter" och "speciella skatter" i Sv. Sk.-tidn. 1957, sid. 68 o. f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:16

Det är emellertid vidare tydligt, att uttrycket "visst slag av allmän skatt" icke åsyftar och icke kan åsyfta allenast visst slag av svensk eller visst slag av utländsk skatt. Av stadgandets avfattning framgår ju — eljest vore stadgandet meningslöst — att med uttrycket ifråga förstås visst slag av allmän skatt, vilken utgår såväl i Sverige som i en främmande stat.

Ehuru i begreppet dubbelbeskattning icke inlagts krav på att den svenska och den utländska skatten skola vara "likartade" (jfr ovan under § 1) kan detta krav sägas här återkomma i en annan form. Det blir emellertid icke erforderligt att i varje fall pröva, om en svensk och en utländsk skatt äro likartade; denna prövning kan sägas hava skett, när ifrågakommande dubbelbeskattningsavtal ingåtts, i och med att däri träffats anstalt för undanröjande av dubbelbeskattning med avseende å en viss svensk och en viss utländsk skatt. Den enda prövning, som här blir erforderlig, gäller därför det ifrågakommande avtalets innehåll. Det gäller allenast att klarlägga, vilka slag av allmän skatt i Sverige och i den främmande staten, som enligt avtalet äro likartade. Som regel skall därvid visa sig, att det är inkomstskattesystemet såsom sådant i den utländska staten, som ansetts likartat med inkomstskattesystemet i Sverige. Till något likställande av särskilda skattearter i dessa skattesystem hava avtalen hittills icke gått och därmed saknar denna fråga aktualitet även vid tillämpningen av spärregel II. Uttrycket "visst slag av allmän skatt" får alltså — i vart fall för närvarande — anses åsyfta ett visst skattesystem såsom sådant, och närmast då ett statligt inkomstskattesystem, respektive ett kommunalskattesystem.

För stadgandets tillämpning kräves ytterligare, att dubbelbeskattningen "helt undanröjes" på annat sätt än som angivits i spärregel I och som exempel anföres "såsom genom avräkning av den utländska skatten från den svenska". Detta fullständiga undanröjande av dubbelbeskattningen skall vidare hava ägt rum "enligt överenskommelse med utländsk stat". Det spörsmål, som här möter, är närmast, huruvida stadgandet för sin tillämpning kräver, att dubbelbeskattningen genom överenskommelsen är definitivt undanröjd i alla tänkbara fall, eller om det är tillräckligt, att dubbelbeskattningen beträffande en viss skattskyldig visar sig vara undanröjd i ett visst fall, för att stadgandet då skall vara tillämpligt å denne skattskyldige (men icke på vissa andra skattskyldiga, för vilka dubbelbeskattningen visar sig icke vara helt undanröjd). Med andra ord, är kravet på dubbelbeskattningens fullständiga undanröjande ett generellt krav eller blott ett krav, vars förhandenvaro får in casu prövas? Hur skall man ställa sig till sådana avtal, där regler för undanröjande av dubbelbeskattning givits beträffande visst slag av skatt men dessa regler resultera i, t. ex., att dubbelbeskattningen undanröjes endast så länge den svenska skattesatsen understiger viss procent?

Det torde till en början kunna sägas, att tillsynes varken de sakkunniga eller departementschefen uppmärksammat dessa fall; omedelbart bör dock tilläggas att med den av de sakkunniga föreslagna lagtexten möjlighet öppnats att särskilt reglera dylika fall. Om emellertid departementschefen icke uppmärksammat fallen ifråga, lärer redan på grund härav kunna antagas, att formuleringen av nu förevarande krav uteslutande innebär, att enligt överenskommelsen med den främmande

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:16

makten dubbelbeskattningen skall vara helt undanröjd i alla förekommande fall, då den ifrågavarande skatten påförts i Sverige och i utlandet. För denna uppfattning talar även med styrka det i lagtexten anförda exemplet "såsom genom avräkning av den utländska skatten från den svenska"; i detta exempel är ju dubbelbekattningen helt undanröjd med avseende å den svenska och utländska skatt, varom fråga är. Än vidare tyder hela stadgandets avfattning därå, att man åsyftat en sådan överenskommelse, varigenom i alla förekommande situationer dubbelbeskattningen undanröjts: "Därest enligt överenskommelse med utländsk stat dubbelbeskattning . . . helt undanröjes". Dubbelbeskattningen är *icke* helt undanröjd enligt överenskommelse med utländsk stat, därest dubbelbeskattning trots överenskommelsen kan inträda i vissa fall.

Slutligen må anföras, att en annan tolkning — den tolkningen alltså, att man i varje förekommande taxeringsfall skulle undersöka, huruvida avtalet (och tillämpningskungörelsen därtill) medför ett fullständigt undanröjande av dubbelbeskattning eller ej — leder till i praktiken synnerligen svårbemästrade resultat. Om i visst fall dubbelbeskattningen icke är helt undanröjd, kvarstår rätten att vid taxeringen till statlig och kommunal inkomstskatt få åtnjuta avdrag såsom för omkostnad för den i utlandet erlagda skatten — förutsatt, givetvis, att icke avtalet innehåller annan föreskrift. Detta avdrag skall då göras av den skattskyldige vid beräknande av inkomsten i viss inkomstkälla. Men hur skall den skattskyldige kunna verkställa de invecklade och besvärliga uträkningar, vilka erfordras för att konstatera om avräkningen av den utländska skatten från den svenska resulterar i att dubbelbeskattningen *icke* helt undanröjes? Denna avräkning sker ju på debiteringsstadiet och vållar även där betydande omgång och besvär. Att tänka sig, att den skattskyldige skulle i fall av förevarande art själv räkna ut skatten och tillämpa det besvärliga avräkningsförfarandet, måste betecknas såsom verklighetsfrämmande.

Man framkommer alltså därtill, att kravet på att dubbelbeskattningen helt undanröjes enligt överenskommelse med främmande makt innebär, att i alla förekommande situationer dubbelbeskattningen skall vara undanröjd. Är så icke händelsen utan kan i stället i vissa situationer en dubbelbeskattning kvarstå, är förevarande stadgande icke tillämpligt. Rätten till avdrag för den utländska skatten såsom omkostnad kvarstår då och detta givetvis även i de andra fall, då överenskommelsen i sak lett till dubbelbeskattningens undanröjande.

Slutligen återstår frågan om innebörden av föreskriften att — då enligt överenskommelse med utländsk stat dubbelbeskattning, såvitt avser visst slag av allmän skatt, helt undanröjes — avdrag "varom i föregående stycke sägs" (då departementschefen i proposition refererade bestämmelsen ifråga,[25] utbytte han orden "avdrag varom i föregående stycke sägs" mot ordet "omkostnadsavdrag") icke heller må åtnjutas "såvitt angår dylik skatt". Orden "dylik skatt" syfta givetvis på det tidigare nyttjade uttrycket "visst slag av allmän skatt", varmed, på sätt tidigare erinrats, måste förstås visst slag av allmän skatt, som utgår såväl i Sverige som i den utländska staten. Om man såsom närmast tillhands liggande exempel tager statlig inkomstskatt, som utgår såväl i Sverige som

[25] Prop. 1951: 171, sid. 41.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:16

i den utländska staten, samt insätter denna term i stället för "visst slag av allmän skatt" och "dylik skatt" samt vidare utbyter "avdrag varom i föregående stycke sägs" mot det av departementschefen nyttjade uttrycket "omkostnadsavdrag" samt därtill fogar det i första stycket nyttjade uttrycket avdrag "för erlagd utländsk skatt", får stadgandet följande lydelse: Därest enligt överenskommelse med utländsk stat dubbelbeskattning, såvitt avser statlig inkomstskatt, som utgår såväl i Sverige som i den utländska staten, helt undanröjes annorledes än genom att intäkten härstädes undantages från skatteplikt (såsom genom avräkning av den utländska skatten från den svenska) må omkostnadsavdrag för erlagd utländsk skatt icke heller åtnjutas, såvitt angår den statliga inkomstskatt, som utgår såväl i Sverige som i den utländska staten.

De två sista satserna i den nyss angivna lydelsen äro tydligtvis till sin innebörd oklara. De kunna betyda,att under tidigare angiven förutsättning får avdrag såsom för omkostnad icke ske för den utländska statliga inkomstskatten vid fastställande av den inkomst, varå svensk statlig inkomstskatt beräknas. Satserna ifråga kunna emellertid även hava den betydelsen, att omkostnadsavdrag för den utländska statliga inkomstskatten över huvud taget icke är medgivet och sålunda varken vid taxeringen till statlig inkomstskatt i Sverige eller vid taxeringen till kommunal inkomstskatt härstädes. För den sistnämnda tolkningen talar givetvis med styrka det förhållandet, att bestämmelsen återfinnes i KL och sålunda i vart fall borde i första hand reglera frågan om avdragsrätten vid taxeringen till kommunal inkomstskatt.

Även då fråga är om innebörden av spärregel II synes erforderligt att särskilja olika fall av dess tillämpning allt efter de skatter, det ifrågakommande dubbelbeskattningsavtalet avser.

a) Dubbelbeskattningsavtalet gäller både statlig och kommunal inkomstskatt såväl i Sverige som i den andra avtalsslutande staten. Om dubbelbeskattningen är helt undanröjd kan givetvis intet omkostnadsavdrag medgivas i Sverige vare sig vid statstaxeringen eller vid kommunaltaxeringen. Om enligt avtalet den utländska skatten skall avräknas från den svenska, måste denna avräkning emellertid gälla både utländsk kommunalskatt och utländsk statsskatt. För att dubbelbeskattningen skall vara helt undanröjd kan dock icke krävas, att båda dessa skatter verkligen kunna avdragas från de svenska skatterna; jfr ovan under § 1. Även om summan av de utländska skatterna är högre än summan av de svenska och en fullständig avräkning följaktligen icke kan ske, torde ändock dubbelbeskattningen — sådant detta begrepp av lagstiftaren uppfattats — få anses vara undanröjd. Någon rätt till omkostnadsavdrag för utländsk skatt skulle således icke heller i detta fall föreligga.

Avräkningen av utländsk skatt synes i princip böra i första hand ske å den svenska statsskatten samt, om denna skatt icke är tillräckligt hög för att full avräkning skall kunna ske, i andra hand å den svenska kommunalskatten.[26]

b) Avtalet gäller för Sveriges del både den statliga inkomstskatten och kommunalskatten men för den andra statens del endast statlig inkomstskatt. Härvidlag torde, mutatis mutandis, gälla detsamma, som anförts ovan under a).

[26] Jfr SOU 1950: 35, sid. 50 och de svenska anvisningarna till artikel VI samt artiklarna VIII och IX i dubbelbeskattningsavtalet med Sydafrikanska Unionen, SFS 1956: 51.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:16

c) Avtalet gäller allenast statlig inkomstskatt, icke kommunalskatt, och detta ifråga om såväl Sverige som den främmande staten.

Här uppkomma ungefär samma frågor, som vid behandlingen av spärregel I: Är vid taxeringen i Sverige avdrag medgivet för i den utländska staten eventuellt erlagd kommunalskatt? Är vid taxeringen till kommunal inkomstskatt i Sverige omkostnadsavdrag medgivet för i den utländska staten erlagd statlig inkomstskatt?

Då dubbelbeskattningen icke är undanröjd beträffande kommunalskatten, är uppenbart, att den i utlandet erlagda kommunalskatten får avdragas vid taxeringen till kommunal inkomstskatt i Sverige. Denna i utlandet erlagda kommunalskatt måste emellertid få avdragas även vid taxeringen till statlig inkomstskatt; då dubbelbeskattningen icke är undanröjd, gäller ju avdragsrätten vid båda taxeringarna.

Då den utländska statsskatten skall avräknas å den svenska, är ju, såvitt avser denna skatt, dubbelbeskattningen fullständigt undanröjd och något utrymme för omkostnadsavdrag för denna skatt finnes icke vid statstaxeringen. Om kommunalskatt utgår i den främmande staten, är däremot, såsom nyss erinrats, dubbelbeskattningen icke undanröjd med avseende å dylik skatt. Följaktligen kunde icke utan fog göras gällande, att i dylikt fall rätt borde föreligga att vid taxeringen till kommunal inkomstskatt erhålla avdrag även för den i utlandet erlagda statliga inkomstskatten. På sätt tidigare erinrats lärer emellertid spärregel II böra så tolkas, att i förevarande fall intet omkostnadsavdrag för erlagd utländsk statlig inkomstskatt är medgivet vid taxeringen till kommunal inkomstskatt — förutsatt, såsom nyss framhållits, att dubbelbeskattningen ifråga om statlig inkomstskatt verkligen är helt undanröjd.

§ 4. *Spärreglernas tillämpning, då fråga är om dubbelbeskattningsavtalen med Storbritannien, Canada och Japan.*

Efter detta försök till tolkning av de ifrågavarande bestämmelsernas innebörd skall här undersökas, vad desamma innebära vid vissa dubbelbeskattningsavtals tillämpning. Framställningen begränsas härvid till de tre dubbelbeskattningsavtal, vilka endast omfatta svensk statlig inkomstskatt och icke svensk kommunal inkomstskatt, d. v. s. avtalen med Storbritannien, Canada och Japan. Spörsmålet blir närmast, huruvida, då dessa avtal äro tillämpliga, omkostnadsavdrag för erlagd utländsk statsskatt får ske vid taxeringen till kommunal inkomstskatt i Sverige.

Avtalet med Storbritannien innebär för Sveriges vidkommande, att däri angivna inkomstslag, beträffande vilka beskattningsrätten tillkommer Storbritannien, äro undantagna från statlig inkomstskatt i Sverige men icke från kommunal inkomstskatt härstädes, dock att viss utdelning icke är undantagen från svensk statsskatt. Då först omförmälda intäkter sålunda *icke* äro undantagna från beskattning här i riket — de beskattas ju kommunalt — föreligger, i enlighet med det tidigare under § 2 sagda, rätt för den skattskyldige att vid beräkning av den inkomst, varå kommunal inkomstskatt utgår, såsom omkostnad avdraga den erlagda brittiska statliga inkomstskatten.

Ifråga om utdelning från ett brittiskt aktiebolag innehåller avtalet två olika bestämmelser. Om utdelningsmottagaren är ett svenskt bolag, är utdelningen undantagen från statlig inkomstskatt i Sverige

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:16

men icke från kommunal inkomstskatt; följaktligen föreligger även här rätt till omkostnadsavdrag för den brittiska statsskatten vid taxeringen till kommunal inkomstskatt. Därest utdelningen däremot tillfaller en i Sverige bosatt betalningsmottagare, som icke är ett bolag, skall svensk statsskatt beräknas å utdelningens belopp efter avdrag av inkomstskatten i Storbritannien. Från den i enlighet härmed påförda svenska skatten skall emellertid avdragas ett belopp, motsvarande 20 % av det sålunda beskattade beloppet. Denna begränsning leder därtill, att dubbelbeskattning blir undanröjd endast i det fall, att den svenska inkomstskattesatsen icke överstiger 20 %. I andra fall utgår inkomstskatt i Storbritannien med för närvarande 42,5 % samt statlig inkomstskatt i Sverige med belopp, som motsvarar det procenttal varmed den svenska skattesatsen överstiger 20 %. Inkomsten genom utdelningen blir alltså hårdare beskattad än om utdelningen beskattats allenast i Sverige eller allenast i Storbritannien. Ej heller föreligger här något sådant fall, då, på sätt under § 1 utvecklats, lagstiftaren får antagas hava icke desto mindre ansett, att verklig dubbelbeskattning ej var förhanden; här är ju icke fråga om avräkning av den brittiska skatten mot den svenska utan om avräkning med ett väsentligt lägre belopp. Då den svenska skattesatsen överstiger 20 %, inträder alltså en dubbelbeskattning, vilken följaktligen icke helt undanröjts genom avtalet. I enlighet med vad härom anförts under § 1 lärer därav följa, att även fysisk person, som erhåller utdelning från Storbritannien, måste anses berättigad till omkostnadsavdrag vid kommunaltaxeringen för den erlagda brittiska inkomstskatten och detta även i fall, där den svenska inkomstskattesatsen visar sig icke överstiga 20 %.

Även avtalet med Canada innebär för Sveriges vidkommande, att flertalet däri angivna inkomstslag, beträffande vilka beskattningsrätten tillkommer Canada, äro fritagna från svensk statsskatt. Däremot äro de icke fritagna från svensk kommunalskatt, och vid taxeringen till dylik skatt bör därför omkostnadsavdrag få åtnjutas för den erlagda canadensiska statsskatten. I tre fall gäller emellertid, att inkomst från Canada, som därstädes drabbas av statlig inkomstskatt efter en skattesats av 15 %, även får beskattas i Sverige, ej blott med kommunal inkomstskatt utan även med statlig inkomstskatt. Dessa tre fall gälla viss utdelning samt räntor och royalty från Canada.

Ifråga om utdelning är läget detsamma som beträffande Storbritannien. Om utdelningsmottagaren är ett svenskt bolag är utdelningen undantagen från statlig inkomstskatt i Sverige men icke från kommunal inkomstskatt; följaktligen föreligger rätt till omkostnadsavdrag för den canadensiska statsskatten vid taxeringen till kommunal inkomstskatt. Därest utdelningen däremot tillfaller en i Sverige bosatt betalningsmottagare, som icke är ett bolag, skall svensk statsskatt beräknas å inkomstens bruttobelopp men från den i enlighet härmed påförda skatten skall avdragas ett belopp, motsvarande 15 % av det sålunda beskattade beloppet (d. v. s. avdrag medgives för den i Canada uttagna skatten).

Å skäl, som anförts ovan under § 1, torde i detta fall få anses, att — med den uppfattning av begreppet dubbelbeskattning, som lagstiftaren får antagas hava haft — någon dubbelbeskattning i författningens mening icke föreligger samt att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:16

följaktligen intet avdrag är vid taxeringen till kommunal inkomstskatt medgivet för den canadensiska inkomstskatten, då utdelningsmottagaren *icke* är ett svenskt aktiebolag.

Ifråga om räntor och royalty, som betalas från Canada till en i Sverige bosatt betalningsmottagare, avdrages i Canada 15 % såsom statlig inkomstskatt medan i Sverige bruttobeloppet beskattas statligt men avdrag medgives från den påförda statliga inkomstskatten med i Canada avdragna 15 % av beloppet; det sålunda sagda gäller vare sig betalningsmottagaren är ett bolag eller icke. I detta fall blir resultatet å sist anförda skäl, att intet omkostnadsavdrag för canadensisk skatt synes kunna medgivas vid taxeringen till kommunal inkomstskatt i Sverige och detta oberoende av om betalningsmottagaren är ett svenskt aktiebolag eller annan person.

Avtalet med Japan är, såvitt fråga är om utdelning, räntor och royalty, av samma innebörd som avtalet med Canada, dock att svenskt aktiebolag, som uppbär utdelning från Japan, är fritaget från beskattning härför i Sverige endast om så varit fallet, därest båda bolagen varit svenska bolag; jämför 7 § SIF. Ifråga om sådana svenska aktiebolag, vilka åtnjuta berörda skattefrihet för utdelningen, föreligger på vanligt sätt rätt till omkostnadsavdrag för den japanska skatten vid taxeringen till kommunal inkomstskatt.

Beträffande den japanska skatten å utdelning, som icke är skattefri i betalningsmottagarens hand, samt å räntor och royalty gäller däremot å enahanda skäl, som ovan anförts beträffande avtalet med Canada, att enligt spärregel II omkostnadsavdrag för denna skatt icke torde få ske vid taxeringen till kommunal inkomstskatt.

Sammanfattning

beträffande rätten till *avdrag vid taxeringen till kommunal inkomstskatt* för erlagd statlig inkomstskatt till Storbritannien, Canada och Japan.

Storbritannien: Ifråga om all inkomst, som enligt avtalet beskattas i Storbritannien, föreligger rätt till omkostnadsavdrag för erlagd brittisk statlig inkomstskatt.

Canada: Ifråga om all inkomst, som enligt avtalet beskattas allenast i Canada, föreligger rätt till omkostnadsavdrag för erlagd canadensisk statlig inkomstskatt. Samma avdragsrätt föreligger för svenskt aktiebolag, som uppburit utdelning från Canada.

Ifråga om royalty och ränta, som uppbäres från Canada, får däremot icke något omkostnadsavdrag ske för canadensisk statlig inkomstskatt, ej heller får sådant avdrag ske för canadensisk skatt å aktieutdelning, då denna uppbäres av annan än svenskt aktiebolag.

Japan: Ifråga om all inkomst, som enligt avtalet beskattas allenast i Japan, föreligger rätt till avdrag för erlagd japansk statlig inkomstskatt. Samma avdragsrätt föreligger för svenskt aktiebolag, som uppburit utdelning från Japan men endast under förutsättning, att sådan avdragsrätt förelegat, därest båda bolagen varit hemmahörande i Sverige.

Ifråga om royalty och ränta, som uppbäres från Japan, får däremot något omkostnadsavdrag icke ske för japansk inkomstskatt, ej heller får sådant avdrag ske för japansk skatt å aktieutdelning, då denna uppbäres av annan än sådant svenskt aktiebolag, som ovan sagts.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:16