Ändrade bestämmelser i amerikanska dubbelbeskattningsavtalet

Av direktör Bo G. Sandström, Institutet för utländsk rätt

Nu gällande avtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet träffades redan den 23 mars 1939 och är sålunda ett av våra äldsta dubbelbeskattningsavtal. Den snabba utvecklingen på dubbelbeskattningsområdet och den långa tid, som förflutit, sedan avtalet tillkom, har nödvändiggjort en översyn av avtalets bestämmelser, som lett till ett tilläggsavtal, vilket undertecknades den 22 oktober 1963 och som innebär vissa, viktiga ändringar i tidigare gällande bestämmelser. Tilläggsavtalet, se proposition nr 22 innevarande år, har godkänts av årets vårriksdag. I det följande ges en översikt över de viktigare ändringarna, sedda ur svensk synvinkel.

Utdelning och ränta

I fråga om *utdelning* gäller för närvarande att beskattningsrätten är förbehållen den stat, där inkomsttagaren är bosatt, men att den stat varifrån utdelningen härrör förbehålls rätt till uttag av källskatt om högst 10 procent av utdelningen. USA är sålunda berättigat avdraga källskatt med högst 10 procent av utdelning, som sker från USA till Sverige, medan Sverige från sin skatt för utdelningen avdrager maximalt 5 procent av utdelningens belopp. Viss dubbelbeskattning kvarstår alltså, trots avtalet, fortfarande. Härtill kommer att utdelning, som svenskt moderbolag erhåller från sitt amerikanska dotterbolag, beskattas här hemma. I andra avtal intagen klausul, att utdelning i sådana fall skall vara undantagen från svensk skatt under förutsättning att så skulle varit fallet enligt svensk lag, om båda bolagen eller båda juridiska personerna varit svenska bolag eller juridiska personer, saknas nämligen i nu gällande avtal mellan Sverige och USA. Då detta innebär en svensk beskattning, som är hårdare än den, som gäller enligt de flesta övriga dubbelbeskattningsavtal Sverige ingått, har flera försök gjorts att på denna punkt få till stånd ett reviderat avtal, vilket alltså nu lyckats. De nu föreslagna bestämmelserna innebär visserligen en höjning av källskatten från 10 till 15 procent av utdelningsbeloppet men innebär också det viktiga undantaget från denna regel, att, om utdelning utbetalas från dotter- till mo-

---

värdet och någon köpeskilling hade, trots kvittering därom, inte erlagts. Det var t o m avsett från början att köpeskilling inte skulle erläggas. Anledning saknades då att dela upp fånget i en köpdel och en gåvodel.

I övrigt synes några rättsfall från de båda högsta instanserna rörande köp contra gåva inte ha refererats sedan diskussionen om de blandade fången senast fördes i fackpressen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:02

derbolag, exempelvis från ett bolag i USA till ett bolag i Sverige, den amerikanska källskatten nedsätts till 5 procent, under förutsättning att det svenska bolaget, ensamt eller tillsammans med högst tre andra, svenska bolag — varvid dock intet bolag får ha ägt mindre än 10 procent av aktierna i fråga — även under det amerikanska beskattningsår, som föregår utdelningstidpunkten, ägt minst 50 procent av de röstberättigade aktierna i det amerikanska bolaget. En ytterligare förutsättning är vidare i regel, att högst 25 procent av det amerikanska bolagets bruttointäkt under det utdelningen föregående beskattningsåret utgörs av ränta och utdelning, varvid hänsyn emellertid ej tas till utdelning och ränta, som bolaget erhållit från annat bolag, i vilket det äger minst 50 procent av de röstberättigade aktierna. Härtill kommer en betydelsefull ändring i förhållande till nu rådande beskattningsläge, i det att den utdelning, som svenskt bolag (eller annan svensk juridisk person) uppbär från amerikanskt bolag eller annan juridisk person är undantagen från svensk beskattning under förutsättning att så skulle varit fallet, om båda bolagen eller juridiska personerna varit svenska.

I fråga om *ränta* å obligationer, debentures samt andra värdepapper och skuldsedlar görs den ändringen genom tilläggsavtalet, att räntebeloppet endast beskattas i den stat, där den fysiska eller juridiska person, som mottar räntan, har sitt skatterättsliga hemvist. Enligt nu gällande bestämmelser uttas amerikansk källskatt med 30 procent av räntebelopp, som utbetalas till Sverige, varjämte räntebeloppet beskattas även här hemma. Denna dubbelbeskattning undanröjs alltså genom tilläggsavtalets bestämmelser.

Tjänst

Genom de föreslagna ändringarna i gällande dubbelbeskattningsavtal införs också ändrade regler för beskattning av *inkomst av tjänst*. Enligt nu gällande huvudregel beskattas sådan inkomst, där verksamheten utövas, dock med de undantagen att utbetalarstaten, i fråga om statliga utbetalningar, förbehåller sig beskattningsrätten samt att enskilda pensioner och livräntor beskattas endast i den stat, där inkomsttagaren är bosatt. Tilläggsavtalet inför ytterligare specialregler, bl. a. i fråga om inkomst av undervisningsverksamhet, där det föreslås skattebefrielse under högst två år i den stat, där verksamheten bedrivs — en bestämmelse som återfinns i åtskilliga mellanstatliga dubbelbeskattningsavtal och som syftar till att underlätta de mellanstatliga, kulturella förbindelserna. Ett liknande syfte har också de specialregler, som föreslås för studerande och praktikanter och som innebär, att vederbörande skall vara undantagen från beskattning i den stat, där han tillfälligt vistas för studier eller praktikantverksamhet, för belopp, som utbetalas till honom från utlandet, som ersättning för arbetsanställning eller för bestridande av hans uppehälle, undervisning eller utbildning.

I fråga om *pensioner* och andra förmåner, som utbetalas från USA inom ramen för Social Security Act samt beträffande sådana utbetalningar enligt den svenska lagen om allmän försäkring har bestämts, att tilläggsföreskrifter skall intagas i en officiell skriftväxling, verkställd enligt punkt 15 i protokollet till 1939 års avtal. Enligt den ifrågasatta bestämmelsen förbehålls beskattningsrätten till detta slags utbetalningar den stat, varifrån utbetalningen sker. Tilläggspension

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:02

till en svensk, som utflyttat ur riket, skall sålunda även efter utflyttningen beskattas med svensk skatt och om en svensk, som åtnjuter pension enligt ovannämnda Social Security Act, återvänt till Sverige från USA blir han ej här hemma beskattad för denna pension.

Allmän klausul

I motsats till vad fallet är med andra avtal, Sverige ingått, innehåller det gällande amerikanska avtalet för Sveriges del icke någon *allmän klausul,* som reglerar i avtalet icke särskilt nämnt inkomstslag. Detta föreslås nu ändrat på så sätt, att om sådan inkomst härrör från USA och där beskattats, den amerikanska skatten skall avräknas från den i Sverige påförda skatten på ifrågavarande inkomst. I fråga om sådana inkomster gäller alltså även på svensk sida credit-of-tax-metoden. Avdraget får dock ej överstiga den andel av den svenska skatten, som ifrågavarande inkomst utgör i förhållande till hela den inkomst, som är föremål för beskattning i Sverige. Denna avräkningsregel har betydelse bland annat för periodiska understöd mellan frånskilda, vilken inkomst, i den mån den tillfallit i Sverige bosatt person, hittills varit underkastad dubbelbeskattning.

Fast driftställe

Beträffande tilläggsavtalet i övrigt kan nämnas en föreslagen ändring av definitionen av begreppet *fast driftställe.* Enligt gällande avtal beskattas ett svenskt företag för inkomst av rörelse i USA endast om företaget där har fast driftställe och inkomsten är hänförlig till detta. Motsvarande gäller om amerikanskt företag med rörelseinkomst från Sverige. Det är sålunda av vikt att erhålla en så klar definition av begreppet fast driftställe som möjligt. Tilläggsavtalet bidrar härtill genom exemplifiering av begreppet fast driftställe, i överensstämmelse med vad som rekommenderats av OECD och den lydelse som intagits i flera nya, svenska dubbelbeskattningsavtal. Definitionen skiljer sig från den i nu gällande avtal intagna huvudsakligen däri, att den ger exempel på fall, som ej skall anses som fast driftställe, varigenom tidigare eventuella tvivelsmål undanröjs. Som fast driftställe skall sålunda icke anses innehav av ett företaget tillhörigt varulager, som uteslutande är avsett för lagring, utställning eller utlämnande eller avsett uteslutande för bearbetning eller förädling genom ett annat företags försorg. Ej heller skall som fast driftställe anses innehav av någon stadigvarande affärsanordning, som uteslutande är avsedd för inköp av varor eller införskaffande av upplysningar för företagets räkning.

Progression

Vidare har i artikel 14 intagits en bestämmelse om att från svensk beskattning undantagen inkomst eller förmögenhet får medtagas vid fastställandet av svensk progressiv skatt, som skall påföras i Sverige boende fysiska personer eller där hemmahörande bolag eller andra juridiska personer — en bestämmelse som återfinns i de flesta svenska avtal.

Handräckning

Det svensk-amerikanska dubbelbeskattningsavtalet avser även åtgärder för förhindrande av skatteflykt, inbegripet handräckning för indrivning av skatt. Från amerikansk sida har tidigare framförts önskemål om särskilt förfarande beträffande amerikansk källskatt å utdelning

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:02

och i samband med de nu genomförda förhandlingarna har man från amerikansk sida återkommit till frågan och därvid bland annat hänvisat till vad som gjorts i vissa andra länder, med vilka USA har dubbelbeskattningsavtal. Å amerikansk sida är man angelägen åstadkomma en kontroll utav, att förmånen av nedsatt amerikansk källskatt å utdelning (från 30 procent till i regel 15 procent) åtnjuts blott av dem, som är berättigade därtill. Om den, till vilken utdelningen utbetalas, uppgivit en adress i Sverige, avdras amerikansk källskatt av den amerikanske utbetalaren med endast 15 procent vid utbetalningen. Det kan då förekomma, att betalningsmottagaren icke är identiskt med den person, som utdelningen slutligen tillkommer, utan handlar som ombud för denne, såsom exempelvis då den till vilken utbetalningen först sker är en bank eller liknande institution. I sådana fall kan det vara möjligt att den slutlige mottagaren ej är bosatt i Sverige eller är en svensk juridisk person och därför ej berättigad till nedsättning av den amerikanska källskatten. Flera stater, med vilka USA ingått dubbelbeskattningsavtal, har förbundit sig tillse, att avtalsbestämmelserna ej utnyttjas på ett sätt, som ej varit avsett, vilket i princip inneburit att den utländska staten kontrollerat, att den förste mottagaren av utdelningen i den staten (en bank eller annan sådan institution) avdragit resterande källskatt (skillnaden mellan 30 och 15 procent av utdelningens belopp), då utdelningen vidarebefordrats till person, som enligt avtalet ej är berättigad till nedsättningen. Denna resterande källskatt har därefter överlämnats till amerikanska vederbörande. Ett sådant förfarande torde bli nödvändigt även för Sveriges del och därvid grunda sig på bestämmelserna i lagen den 15 juni 1935 (nr 315) angående uttagande i vissa fall av ogulden utländsk utskyld eller allmän avgift. Det torde därför ankomma på Kungl. Maj :t, att, efter överenskommelse med amerikanska vederbörande om den närmare utformningen av förfarandet, utfärda erforderliga föreskrifter, främst avseende förpliktelse för svensk bank eller annan som här uppbär utdelning från bolag i USA för annans räkning att innehålla resterande amerikansk källskatt, då den slutlige mottagaren ej enligt avtalet är berättigad till den nedsättning, som gjorts i den amerikanska skatten samt att inbetala det innehållna skattebeloppet till svensk myndighet för vidarebefordran till vederbörande amerikanska skattemyndighet.

Ikraftträdande

Tilläggsavtalets bestämmelser föreslås, efter ratifikation, skola *tillämpas* i fråga om beskattningsår, som börjar den 1 januari 1963 eller senare. Dock bör observeras, att bestämmelserna om beskattning av *aktieutdelning* avses skola äga tillämpning först från och med beskattningsår, som börjar den 1 januari året närmast efter utväxling av ratifikationshandlingarna eller senare. I fråga om *svensk kupongskatt* torde de nya bestämmelserna böra tillämpas första gången för utdelning, som blivit tillgänglig för lyftning den 1 januari året närmast efter ratifikationsåret och icke förfallit till betalning dessförinnan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:02