SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 12 1974

Det internationella dubbelbeskattningsavtalet och dess förhållande till den interna lagstiftningen*

Av regeringsrådet Rainer Söderholm och överinspektör Hillel Skurnik

Avtal för undanröjande av internationell dubbelbeskattning är det viktigaste medlet för förebyggande av de olägenheter som uppkommer genom beskattning av samma inkomst såväl i källstaten (= den stat där inkomstens källa är belägen) som i inkomsttagarens hemviststat. Man kan fråga sig hur t ex Finlands eller Sveriges export i vidsträckt mening skulle te sig statistiskt sett, om Finlands 22 och Sveriges cirka 40 s k fullständiga dubbelbeskattningsavtal ej vore i kraft. Ingående av dubbelbeskattningsavtal får därför betraktas bl a som en exportfrämjande åtgärd.

Oaktat dubbelbeskattningsavtalens ofta stora praktiska betydelse, har i varje fall i Finland intresset för offentlig diskussion av frågor med anknytning till dessa avtal varit tämligen lamt. Denna artikel avser att kort redogöra för vad som förstås med internationellt dubbelbeskattningsavtal och hur ett sådant avtal inverkar på tolkningen och tillämpningen av den interna lagstiftningen.

I detta sammanhang kommer det internationella dubbelbeskattningsavtalet att granskas med utgångspunkt i det modellavtal av år 1963 som utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD).[1] Såväl Finland som Sverige har i kraft flera äldre avtal som till stor del följer även andra principer än dem som kommit till uttryck i nämnda modellavtal. Som exempel på gällande

*) Regeringsrådet Söderholm är chef för byrån för internationella ärenden vid finska finansministeriets skatteavdelning. Överinspektören Skurnik tjänstgör vid samma byrå. Artikeln återger med vissa justeringar huvudinnehållet i två föredrag som författarna höll vid ett nordiskt seminarium i internationella skattefrågor i Mariehamn den 4–6 september 1973. Innehållet i artikeln ingår i en större artikel av författarna som publicerats i den finska skattetidskriften "Verotus" ("Beskattning") nr 4/1974.

[1]) En redogörelse för innehållet i OECD:s modellavtal har lämnats av departementsrådet Yngve Hallin i Skattenytt nr 7/1974 s. 247–264.

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

avtal av äldre typ kan nämnas dubbelbeskattningsavtalet mellan Finland och Indien av år 1961 (FördrS[2] 2/62). Det skulle emellertid föra alltför långt att här försöka beskriva alla olika avtalstyper som i praktiken förekommer. Redan OECD:s modellavtal är ägnat att väcka en hel del frågor. Det är ju känt att en revision av modellavtalet pågår som bäst inom OECD. Först efter närmare tio års diskussioner och studier har OECD i april 1972 publicerat de första resultaten av detta revisionsarbete under beteckningen *"Revised text of certain articles of the 1963 OECD draft double taxation convention of income and capital and of the commentaries thereon"*. De ändringar i modellavtalet som ingår i denna OECD-publikation beaktas emellertid ej i detta sammanhang. Revisionsarbetet beräknas vara slutfört före utgången av år 1975.

Internationell dubbelbeskattning är en följd av att tillämpningsområdet för den interna skattelagstiftningen i två stater kolliderar med varandra. Hur långt kan då en stat utsträcka sin beskattningsrätt? Finns det folkrättsliga begränsningar i detta hänseende? Svaret är jakande, men kräver ett närmare utvecklande. Wienkonventionen om diplomatiska förbindelser, som ingicks den 18 april 1961, innefattar en kodifiering av bl a reglerna om beskattning av anställda vid utländska diplomatiska representationer och deras familjemedlemmar. Med ikraftträdandet av denna konvention blev det t ex helt klart, att principen om att utländska diplomater skall befrias från inkomstskatt på vissa inkomster, numera är en del av folkrättens allmänna normsystem och att den således inte grundar sig endast på internationell artighet.

Ett annat exempel på regleringen av en stats rätt att beskatta finns i 7 § i den finska lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt (FFS[3] 888/43). Enligt denna paragraf är utländsk stat skyldig att i vissa fall erlägga inkomstskatt i Finland. Denna bestämmelse står inte i strid med folkrätten, emedan det inte finns folkrättsliga bestämmelser som förbjuder en stat att beskatta en annan stat, som idkar näringsverksamhet i den förstnämnda staten eller annars uppbär inkomster därifrån. Enighet råder också i stort sett om att en stat *i princip* kan utsträcka sin beskattningsrätt hur långt som helst emedan det heller inte finns några folkrättsliga bestämmelser, som skulle förhindra det. Det är därför möjligt att beskatta bl a fysiska personer med hemvist i utlandet (s k begränsat skattskyldiga) för inkomst som de uppbär i staten i fråga. En internationell begränsning ligger endast däri, att genomförande av en sådan fullt godtycklig beskattning där ingen som helst territoriell anknytning föreligger mellan den beskattande staten och inkomsten eller den person gentemot vilken beskattningen riktas inte anses berättigad.

Mot de negativa följderna av internationell dubbelbeskattning kan ingripas med olika medel. Den skattskyldiges hemviststat kan t ex ensidigt bevilja lättnader från den skatt som där påförs. Detta unilaterala tillvägagångssätt infördes i finsk inkomstbeskattnnig, såvitt avser vissa inkomstarter med källa i utlandet, år 1972

[2]) Finlands författningssamlings fördragsserie.
[3]) Finlands författningsförsamling.

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

med tillämpning första gången vid beskattningen (taxeringen) för sagda år.[4] En annan lösning är att staterna ingår avtal för undvikande av dubbelbeskattning, s k dubbelbeskattningsavtal, med varandra.

Det moderna dubbelbeskattningsavtalet mellan medlemsstater i OECD bygger på det ovannämnda modellavtalet (flera av dessa stater har emellertid till sitt godkännande av modellavtalet fogat reservationer). Även för avtal med stater samt mellan stater utanför organisationen har OECD:s modellavtal tjänat som förebild. Som en parentes av visst intresse kan här nämnas att OECD:s modellavtal inte är det enda "gällande" modellavtalet i världen på inkomst- och förmögenhetsbeskattningens område. Inom den s k Andinska gruppen, som består av Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador och Peru, har utarbetats två modellavtal, av vilka det ena avser att tjäna som modell till multilateralt dubbelbeskattningsavtal mellan medlemsstaterna i gruppen och det andra som modell till bilateralt dubbelbeskattningsavtal mellan medlemsstat och stat utanför gruppen.

En fråga av stort intresse är vilken ställning OECD:s modellavtal har i förhållande till och särskilt i förhållandena mellan medlemsstaterna i organisationen. Är medlemsstat, som inte gjort reservation beträffande modellavtalet förpliktad att följa det vid ingående av dubbelbeskattningsavtal med andra medlemsstater i organisationen? OECD:s sekretariat har besvarat denna fråga så, att medlemskapet i OECD inte innebär någon juridisk bundenhet att följa modellavtalet. En annan sak är, att det i modellavtalets natur av rekommendation ligger en underförstådd avsikt att avtalet borde följas. Inom OECD har man förstått saken så, att medlemsstaterna genom att de godkänt modellavtalet ser i sitt godkännande ett slags moralisk förpliktelse, en internationell sedvänja.

Ett dubbelbeskattningsavtal innehåller bestämmelser som reglerar de avtalsslutande staternas rätt att beskatta. Frågan om förhållandet mellan avtalet och den interna (eller autonoma) lagstiftningen är därför av stort intresse. Enligt 61 § regeringsformen för Finland stadgas angående skatt genom lag. Detta innebär att en lag kan anses såsom en i nämnda lagrum avsedd skattelag endast, då i lagen bl a fastställs grunderna för skattskyldigheten samt för bestämmande av skattens föremål och skattesatsen.[5] Stiftande av skattelag sker i den ordning som stadgas i 68 § riksdagsordningen. För införande av ny skatt eller "ökad skatt" (höjning av existerande skatt) för längre tid än ett år krävs bl a att lagförslaget omfattas av två tredjedelar av de avgivna rösterna i riksdagen. Denna kvalificerade majoritet krävs däremot inte vid behandling av förslag till lag rörande skatte*lättnader*. Enligt 33 § 1 mom. regeringsformen bör fördrag med utländska makter godkännas av riksdagen, om de bl a innehåller bestämmelser som hör "till området för lagstift-

[4]) Se lag den 15.12. 1972/FFS 801 (den s k skattegottgörelse- eller skatteavräkningslagen).
[5]) Se IKKALA, OLLI - ANDERSSON, EDWARD - NUORVALA, ERKKI, Uusi elinkeinoverolainsäädäntö. Toinen, uusittu painos. Vammala 1973 (Den nya näringsskattelagstiftningen. Andra, förnyade upplagan. Vammala 1973), s. 346; Riksdagens grundlagsutskotts utlåtande den 24.5. 1968 nr 1 till statsutskottet i anledning av regeringens proposition nr 55/1968 års riksdag.

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

ningen".[6] Enligt 69 § 1 mom. riksdagsordningen handläggs åter förslag om "godkännande" av bestämmelser i statsfördrag som hör till lagstiftningens område antingen i s k vanlig lagstiftningsordning enligt 66 § eller med iakttagande av vad som enligt 67 § 1 mom. är gällande för stiftande av grundlag, men aldrig i den ordning i vilken förslag till skattelag skall handläggas. Såsom ESKO HAKKILA[7] har påpekat, gäller 69 § riksdagsordningen emellertid inte godkännande i riksdagen av statsfördrag, utan endast det interstatliga bringandet i kraft av avtalsbestämmelser. Den lag som riksdagen antar bär det oaktat namnet "lag om *godkännande* av vissa bestämmelser i avtalet osv". Ett mer adekvat namn på den lag genom vilken statsfördrag bringas i kraft vore därför "lag om *bringande i kraft* av vissa bestämmelser i avtalet osv". De bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal som hör till lagstiftningens område bringas i kraft i s k vanlig lagstiftningsordning,[8] varför härvid krävs endast enkel majoritet i riksdagen. Riksdagens beslut, genom vilket sådan lag antas, fattas dock vanligen i praktiken enhälligt. Emedan införande av ny eller ökad skatt i regel förutsätter särskild handläggningsordning i riksdagen bör det anses att bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal inte kan ha som följd en beskattning som är mindre fördelaktig för den skattskyldige än som vore fallet enligt intern lagstiftning i ett avtalslöst läge. Om däremot den skattskyldige till följd av avtalsbestämmelserna beskattas uteslutande i den avtalsslutande stat där skatten råkar vara högre, är det inte fråga om en beskattning som är mindre fördelaktig i den betydelse som här avses. Det sagda innebär endast att om den interna lagstiftningen inte ger en stat rätt att beskatta, kan beskattningen inte heller grundas på avtalsbestämmelser. Bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtal kan alltså inte utsträckta beskattningsmakten längre än vad som är möjligt enligt den interna skattelagstiftningen. Avtalen kan endast inskränka den beskattningsrätt som Finland har på grundval av sin egen skattelagstiftning. Denna viktiga regel kan uttryckas även så att dubbelbeskattningsavtalen innehåller bestämmelser som endast avgör frågan, i vilken utsträckning de avtalsslutande staterna skall bibehållas vid sin interna rätt att påföra skatt. Avtalen föranleder ingen ändring i grunderna för skattskyldigheten och skatteplikten, som således förblir gällande sådana som de fastslagits i den interna finska lagstiftningen. Då rätten att beskatta enligt intern lagstiftning på grund av samma rättsligt relevanta fakta tillkommer båda avtalsslutande staterna, regleras

---

[6]) "Till området för lagstiftningen" hör de avtalsbestämmelser som innebär upphävande eller ändring av eller undantag från tidigare stiftad formell lag. Så t ex HAKKILA, ESKO, Suomen Tasavallan perustuslait. Porvoo 1939 (Republiken Finlands grundlagar. Borgå 1939), s. 151.

[7]) Se HAKKILA, a a s. 582.

[8]) Se HAKKILA, a a s. 585. Bestämmelserna i s k fullständigt dubbelbeskattningsavtal bringas i kraft genom s k blankettlag och -förordning. Enligt finsk terminologi är en lag i formell (teknisk) betydelse alltid en författning som antagits av riksdagen, m a o en riksdagslag, medan en förordning alltid utfärdas av Republikens President ensam. Det bemyndigande att ingå avtal som ges regeringen i 6 § lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt och i motsvarande bestämmelser i kommunalskattelagarna används endast vid ingående av s k ofullständiga avtal, t ex sådana som gäller endast skatter på visst slag av inkomst. Det gällande finsk-svenska dubbelbeskattningsavtalet (FördrS 12/50) har emellertid i Finland bringats i kraft genom endast blankettförordning.

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

genom dubbelbeskattningsavtalet frågan om uppdelningen av beskattningsrätten mellan dessa stater. Detta innebär att den ena staten helt eller delvis avstår från att utöva sin beskattningsmakt i de fall och på det sätt som anges i avtalet.[9] Ett exempel på det som nyss sagts kan här vara på sin plats. I bestämmelsen om ränta i punkt 1 av artikel 11 i OECD-modellavtalet jämförd med punkt 5 av samma artikel sägs att ränta som utbetalas av låntagare i en avtalsslutande stat (källstaten) till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas i denna andra stat, d v s den stat där långivaren har hemvist. I punkt 2 av samma artikel sägs vidare, att räntan emellertid får beskattas även i den avtalsslutande stat, från vilken räntan härrör, m a o källstaten. Ifall således ränta betalas av låntagare i Finland till långivare i Sverige skulle den svenska inkomsttagaren kunna beskattas i Finland med stöd av en avtalsbestämmelse enligt modellavtalet. En sådan beskattning är emellertid endast ytterst sällan möjlig i praktiken, då den interna finska skattelagstiftningen innehåller den regeln, att ränta som begränsat skattskyldig uppburit på lån som från utlandet erhållits till Finland i allmänhet icke är skattepliktig inkomst.[10]

Bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal tillämpas endast i särskilda fall. Ett sådant avtal bör således anses vara en s k *lex specialis* som införlivats med den finska rättsordningen genom en särskild lagstiftningsakt.[11] De finska förvaltningsmyndigheterna och domstolarna bör således oavsett om den skattskyldige framställt yrkande eller inte tillämpa bestämmelserna i de av Finland ingångna, gällande dubbelbeskattningsavtalen.[12] Om en avtalsbestämmelse är i strid med den interna lagstiftningen, har avtalsbestämmelsen företräde med de inskränkningar som ovan redogjorts för.[13] Men, som sagt, om avtalet i ett visst fall förbehållit Finland beskattningsrätten, iakttas i sådant fall den interna skattelagstiftningens stadganden, t ex angående skattskyldigheten.

Ovan har nämnts att dubbelbeskattningsavtalet innebär att de avtalsslutande staterna mellan varandra uppdelar rätten att beskatta. Härav följer å andra sidan, som redan tidigare konstaterats, att dessa stater i avtalet begränsar den rätt att beskatta som den interna lagstiftningen tillerkänner dem. Detta är sålunda ytterligare ett argument för den uppfattningen att genom avtalet nya skatteanspråk inte kan skapas eller redan förefintliga skatteanspråk inte kan utvidgas. Skattean-

---

[9]) Se AIRILA, E. L.,Kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyistä kansainvälisistä sopimuksista. Korkein hallinto-oikeus 1918-1943. Helsinki 1943 (Om internationella avtal för förhindrande av dubbelbeskattning. Högsta förvaltningsdomstolen 1918-1943. Helsingfors 1943), s. 168; REKOLA, AARNE, Tulo- ja omaisuusverolaki, Helsinki 1947 (Lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt, Helsingfors 1947), s. 29; SANDSTRÖM, K. G. A., Svenska dubbelbeskattningsavtal. Stockholm 1949, s. 35.

[10]) Se 7 § 1 mom. 2 p. lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt, 53 § 1 mom. 2 p. förordningen angående kommunalförvaltning i stad, 78 § 1 mom. 2 p. förordningen angående kommunalförvaltning på landet och 2 § 1 mom. 3 p. lagen om vissa interimistiska undantagsstadganden i skattelagarna (FFS 928/73).

[11]) Se AIRILA, a a s. 168; REKOLA, a a s. 29; LINDENCRONA, GUSTAF, Skatter och kapitalflykt. Stockholm 1972, s. 158.

[12]) Se LINDENCRONA, a a s. 158 f.

[13]) Se AIRILA, a a s. 168; REKOLA, a a s. 29.

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

språkets natur förblir således oförändrat oberoende av avtalet. Enligt artikel 11 i modellavtalet gäller såsom huvudregel, att ränta får beskattas även i källstaten, medan enligt artikel 7 såsom huvudregel gäller att annan inkomst av rörelse än den som uppstår från ett fast driftställe i utlandet beskattas endast i den stat där inkomsttagaren har hemvist. I detta sammanhang bör nämnas att den finska inkomstskattelagstiftningen skiljer mellan tre inkomstgrupper: 1) inkomst av fastighet, 2) inkomst av rörelse och yrke samt 3) personlig inkomst (=övrigt inkomst än sådan som nämnts under punkterna 1 och 2).[14] Enligt finsk intern lagstiftning anses ränta, som ett företag uppbär i sin näringsverksamhet, vara inkomst av rörelse. Det faktum att ränta, som ett företag erhåller i sin näringsverksamhet direkt från utlandet, enligt modellavtalet är inkomst av kapital och skall behandlas på ett annat sätt än inkomst av rörelse, m a o enligt artikel 11 och inte enligt artikel 7, har ingen verkan på beteckningen av nämnda ränta vid beskattningen i Finland, där den oaktat avtalet anses vara inkomst av rörelse. Emedan inkomstslaget "inkomst av kapital" såsom särskilt begrepp dessutom är obekant för den finska interna lagstiftningen, har frågan heller inte någon betydelse i Finland vid tillämpningen av den interna lagstiftningen. I Finland betraktas ränta som uppbärs av annan person än näringsidkare däremot som personlig inkomst.

Av principerna för dubbelbeskattningsavtal följer, att om en avtalsslutande stat enligt avtalet har uteslutande rätt att beskatta viss inkomst och den andra avtalsslutande staten uppbär skatt i strid med avtalet, bestämmelserna om metoden för undanröjande av dubbelbeskattning i avtalet inte kan användas. Den skattskyldige bör antingen söka ändring i beskattningen hos domstol i den stat som påfört skatt i strid med avtalet, eller vända sig till den behöriga myndigheten i sin hemviststat för att komma till sin rätt genom ömsesidig överenskommelse som avses i artikel 25 i modellavtalet.

Genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheter som nämns i dubbelbeskattningsavtalet avgörs slutgiltigt, och i Finland även med bindande verkan för domstolarna, enskilda fall där beskattningen i en avtalsslutande stat eller i båda staterna lett till ett resultat som står i strid med avtalet. Ömsesidig överenskommelse kan avse även tolkning av avtalsbestämmelserna. Huruvida överenskommelse om en viss tolkning binder domstolarna i Finland är en svår fråga som ännu inte blivit besvarad genom domstolsavgörande i högsta rättsinstans.

De praktiska åtgärderna i ett beskattningsfall med internationell anknytning kan beskrivas på följande sätt. Om t ex en person har uppburit inkomst från Finland, men har hemvist i utlandet, skall vid beskattningen i Finland utredas om mellan Finland och vederbörande främmande stat dubbelbeskattningsavtal är i kraft. I jakande fall skall härefter undersökas, om avtalet innehåller bestämmelser som begränsar den beskattningsrätt som Finland har i ett avtalslöst läge. Avvikelser från en beskattning enligt den interna lagstiftningen kan emellertid konstateras först

[14]) Se t ex 59 och 76 §§ beskattningslagen (FFS 482/58).

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

sedan ifrågakommande interna regler tillämpats på det aktuella fallet. Detta innebär att den interna skattelagstiftningen i det praktiska beskattningsarbetet bildar den primära grunden för beskattningen, medan avtalsbestämmelserna innehåller sekundära regler, som kommer till användning först efter det resultatet av en s a s ordinarie beskattning föreligger. Om således resultatet blir, att den interna finska lagstiftningen inte medger en beskattning, är fallet härmed avgjort. Förekomsten eller tillämpligheten av ett avtal behöver inte utredas. Om åter beskattning är möjlig enligt den interna lagstiftningen, aktualiseras frågan om ett avtal.[15] Innan avtalsbestämmelserna tillämpas, är det sålunda nödvändigt att utföra nyssbeskrivna "beskattningstest". Denna ordning för den praktiska arbetsrutinen bör understrykas, eftersom den formellt avviker från det teoretiskt riktiga betraktelsesättet, enligt vilket avtalsbestämmelserna har företräde framom den interna lagstiftningen. Den förordade arbetsrutinen har även som följd att möjligheten för en beskattning som i utvidgande riktning skulle strida mot tillämpligt dubbelbeskattningsavtal lätt elimineras.

Inkomst med källa utanför den stat där den person som uppbär inkomsten har hemvist faller under tillämpningsområdet för det dubbelbeskattningsavtal som ingåtts mellan denna persons hemviststat och källstaten i fråga. Två olika fall kan härvid särskiljas. Sett från finsk synvinkel har vi först t ex det fall att person med hemvist i Finland uppbär inkomst från källa i stat med vilken Finland ingått dubbelbeskattningsavtal. En lagenlig beskattning förutsätter härvid en genomgång av bestämmelserna i finsk intern lagstiftning rörande inkomst från källa i utlandet. Denna genomgång ger bl a vid handen att i Finland gäller regeln, att inkomst av fastighet, rörelse och yrke i utlandet är undantagen från kommunalskatt.[16] Den praktiska konsekvensen är, i överensstämmelse med vad som tidigare sagts, att kommunalskatt inte kan påföras för dessa inkomster oaktat att dubbelbeskattningsavtalet utgår från eller åtminstone tillåter att beskattning för sagda inkomster sker i inkomsttagarens hemviststat. Det andra fallet är att person med hemvist i stat med vilken Finland ingått dubbelbeskattningsavtal uppbär inkomst från källa i Finland. De bestämmelser i finsk intern lagstiftning som gäller beskattningen av s k begränsat skattskyldiga skall härvid iakttas. Särskilt viktiga är de bestämmelser som beträffande dessa begränsat skattskyldiga reglerar omfattningen av skattskyldigheten samt skatteplikten för inkomst och förmögenhet. Ifrågavarande bestämmelser, som ingår i lagen om den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten samt kommunalskattelagarna, bör tillämpas jämsides med den särskilda lagen om stats- och kommunalskatt för begränsat skattskyldig (FFS 917/72 med ändringar 469/74). I 1 § 2 mom. i den sistnämnda lagen, den s k källskattelagen, uttalas för övrigt den grundläggande principen att lagen tillämpas endast såvida avtalsbestämmelser inte föranleder annat. Förhållandet mellan avtal och intern lagstiftning kan illustreras med

[15]) Se SANDSTRÖM, a a s. 35 f.
[16]) Se 53 § 1 mom. 1 p. förordningen ang. kommunalförvaltning i stad och 78 § 1 mom. 1 p. förordningen ang. kommunalförvaltning på landet.

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

följande exempel. Enligt 3 § 2 mom. källskattelagen skall begränsat skattskyldig på ränta erlägga definitiv källskatt (= statlig inkomst- och förmögenhetsskatt + kommunalskatt) med 30 % av räntans bruttobelopp. Skattskyldighetens omfattning regleras emellertid i andra skatteförfattningar, varav i sin tur följer att ränta som begränsat skattskyldig uppbär i Finland praktiskt taget aldrig är för honom skattepliktig inkomst (se ovan vad därom uttalats). Resultatet av dessa överväganden är följaktligen, att beskattning i föreliggande fall inte kan ske oberoende av avtalsbestämmelser med annat innehåll. Från skattedomstols synpunkt innebär förhållandet mellan avtal och intern lagstiftning härvid att, om varken avtalsbestämmelserna eller skattskyldighetsreglerna i intern lagstiftning tillåter beskattning, men beskattning det oaktat skett, domsmotiveringen bör bygga på den interna lagstiftningen.

Från dubbelbeskattningsavtal som ingås utelämnas ibland vissa inkomstskatter. Ett exempel på sådant avtal är 1959 års dubbelbeskattningsavtal mellan Finland och Canada (FördrS 3/60). Avtalet omfattar nämligen beträffande Finland endast skatt till staten på grund av inkomst. Avtalet har därför ingen verkan på fastställandet av de övriga finska inkomstskatterna. Dessa skatter utgår således i Finland på inkomst från källa i Canada som om något avtal med Canada alls inte existerat. Detta är tämligen självklart. Ovisshet har däremot i Finland uppstått beträffande en annan fråga angående betydelsen av dubbelbeskattningsavtal för skatter som inte omfattas av avtalet. I Finland uttages nämligen vissa inkomstskatter, t ex kyrkoskatten, efter samma grunder och enligt samma förfarande som kommunalskatten. Sagda skatter kan därför sägas vara accesoriska till kommunalskatten. Om kommunalskatten, men inte de accesoriska skatterna, hör till avtalets tillämpningsområde, och kommunalskatten på grund av avtalsbestämmelserna ej debiteras, vilken verkan har denna omständighet på debiteringen av de accesoriska skatterna? Emedan genom bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal beskattningsrätten uppdelas mellan de avtalsslutande staterna *endast* beträffande *de skatter som omfattas av avtalet,* bör de accesoriska skatterna debiteras *oberoende av* vad *avtalet* eventuellt inverkar på kommunalskatten.

ÖNSKAS KÖPA
Skattenytt årg. 1972
Tel. 08 - 13 00 80 ankn. 294

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