SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 4 1977

Nytt dubbelbeskattningsavtal med Spanien

Av departementsrådet Yngve Hallin

Inledning

Riksdagen har under hösten 1976 godkänt regeringens proposition 1976/77:2 om ett nytt dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Spanien, vilket hade undertecknats i Madrid den 16 juni 1976. Till avtalet har fogats ett särskilt protokoll som utgör en integrerande del av avtalet och som innehåller regler vilka inte ansetts böra tas in i själva avtalet. Avtalet trädde i kraft den 21 december 1976, då ratifikationshandlingarna utväxlades i Stockholm, och får därmed retroaktiv verkan fr.o.m. den 1 januari 1975, då det gamla avtalet från år 1963 upphörde att gälla. Författningar rörande tillämpningen av avtalet och protokollet har numera utfärdats (SFS 1977:75 och 76).

Förhandlingar om det gamla avtalet med Spanien inleddes redan år 1961. Under denna tid pågick inom organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) arbetet med att färdigställa ett modellavtal för bilaterala dubbelbeskattningsavtal mellan medlemsstaterna. Arbetet bedrevs av en särskild skattekommitté och hade påbörjats redan år 1958 inom dåvarande organisationen för europeiskt ekonomiskt samarbete (OEEC). Arbetet inom skattekommittén och de kontakter som där knöts mellan medlemsstaternas skatteexperter medförde en starkt ökad bilateral förhandlingsverksamhet mellan dessa stater. De förhandlingar som ägde rum mellan Sverige och Spanien utgjorde ett led i denna verksamhet.

Det är givet, att avtalets innehåll i stor utsträckning kom att påverkas av de avtalsbestämmelser som vid denna tid hade arbetats fram av OECD:s skattekommitté och som sedermera kom att ingå i 1963 års modellavtal. [1] På ett par

[1] En redogörelse för OECD:s modellavtal ha lämnats i Skattenytt nr 7/74.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

punkter avvek dock avtalet från OECD-avtalet. Detta gällde särskilt källstatens beskattningsrätt i fråga om utdelning och royalty. Spanien liksom flertalet andra länder med en lägre grad av ekonomisk utveckling ansåg sig inte kunna acceptera de av OECD föreslagna begränsningarna i källstatens beskattningsrätt. Vidare innehöll avtalet regler om s k "matching credit" på svensk sida, d v s avräkning i vissa fall av spansk skatt som eftergivits i syfte att stimulera investeringar. [2]

Sverige tillämpade vid denna tid i sina dubbelbeskattningsavtal den s k exempt-metoden som generell metod för att undvika dubbelbeskattning, d v s inkomst eller förmögenhet som enligt avtalet fick beskattas i källstaten skulle vara undantagen från beskattning i inkomsttagarens resp. förmögenhetsinnehavarens hemviststat. Denna metod tillämpades också i avtalet med Spanien. Endast i fråga om inkomstslagen utdelning, ränta och royalty, där källstatens beskattningsrätt var begränsad, tillämpades den s k credit of tax-metoden (avräkning av skatt). [3]

Avtalet undertecknades den 25 april 1963 (SFS 1964:98). Genom tilläggsavtal den 14 mars 1966 skedde vissa ändringar i 1963 års avtal (SFS 1967:88).

Sverige saknade, i motsats till många andra stater, vid denna tid regler i sin interna skattelagstiftning om avräkning av utländsk skatt. Dubbelbeskattningssakkunniga hade emellertid i sitt betänkande "Internationella skattefrågor" (SOU 1962:59) föreslagit införandet av sådana regler i svensk skattelagstiftning. Så skedde även i dåvarande förordningen om statlig inkomstskatt med giltighet fr o m den 1 januari 1967 (prop. 1966:127). Under denna tid övergick Sverige även i sina bilaterala dubbelbeskattningsavtal till credit of tax-metoden (Schweiz, SFS 1966:554; Brasilien, SFS 1967:163, numera ersatt av SFS 1975:1427).

I 1963 års modellavtal föreskrivs, att pension på grund av tidigare anställning skall beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat. Undantag gäller endast för pension på grund av statlig (eller kommunal) tjänst, som får beskattas i den stat för vars räkning tjänsterna utförts. Dessa regler intogs oförändrade i det svensk-spanska avtalet. Genom utbyggnaden av det svenska socialförsäkringssystemet, i synnerhet införandet av den allmänna tilläggspensionen (ATP) i början av 1960-talet, kom emellertid frågan om beskattning av pension på grund av enskild tjänst i ett annat läge för svensk del. Särskilt AP-fondernas offentligrättsliga karaktär och den statliga värdesäkringen av ATP-pensionerna samt dessas centrala ställning bland det svenska samhällets sociala förmåner medförde, att det statliga inslaget i pensionerna ansågs så betydelsefullt att en svensk beskattning av pensionerna bedömdes motiverad, även om mottagaren av pensionen var bosatt utomlands. Generella regler om sådan beskattning infördes i 53 § KL fr.o.m. den 1 januari 1967. Det ligger i sakens natur, att man på svensk sida vid förhandlingar om

[2] Ang. matching credit, se Sv. Skt nr 8/73, s. 468 ff.

[3] Ang. exempt- resp. avräkningsmetoden, se Sv. Skt. nr 8/73, s. 455 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

dubbelbeskattningsavtal så långt möjligt ville förbehålla sig den beskattningsrätt som sålunda införts i intern lagstiftning. Sverige har också praktiskt taget alltid fått gehör för regler av sådant innehåll i sina bilaterala skatteavtal. Så gott som samtliga svenska avtal ingångna fr.o.m. mitten av 1960-talet innehåller regler som innebär rätt för Sverige att beskatta pensioner och andra utbetalningar enligt svensk socialförsäkringslagstiftning som utbetalas till mottagare i den andra staten. Motsvarande regler finns f ö i flera tidigare avtal. Det kan i detta sammanhang påpekas, att beskattning i utbetalarstaten av bl a pensioner enligt socialförsäkringslagstiftningen i denna stat numera har sanktionerats av OECD:s skattekommitté genom ett tillägg i kommentaren till pensionsartikeln i det reviderade modellavtalet.

Mot bakgrund av den utveckling som sålunda ägt rum i Sverige på skatteområdet men även genom den faktiska utveckling som skett i ekonomiska och andra relationer mellan Sverige och Spanien kom det spanska avtalet med tiden att framstå som otillfredsställande i vissa från svensk synpunkt väsentliga delar. Sverige tog därför under hösten 1972 initiativ till en revision av avtalet. Förhandlingar om en sådan revision ägde rum vid ett flertal tillfällen under åren 1973 och 1974. Båda förhandlingsdelegationerna bedömde det som mest ändamålsenligt att ersätta det äldre avtalet med ett nytt. Enighet nåddes relativt snart om flertalet artiklar i ett nytt avtal men på andra, väsentliga punkter gick det inte att komma fram till bestämmelser som var acceptabla för båda staterna. Positionerna på ömse sidor var sådana att en överenskommelse inte syntes möjlig inom rimlig tid. På grund härav och då det äldre avtalet bedömdes så otillfredsställande från svensk synpunkt att det snarast borde upphöra att gälla beslöt Sverige att säga upp avtalet. Uppsägningen skedde i juni 1974 och avtalets bestämmelser upphörde i princip att gälla vid 1974 års utgång. I samband med uppsägningen framhölls emellertid från svensk sida för de spenska myndigheterna, att förhandlingarna inte betraktades som avbrutna utan borde återupptas snarast möjligt. Så skedde också under hösten 1974 och i maj 1975 paraferades i Stockholm ett nytt avtal samt ett till avtalet fogat protokoll. Vid senare kontakter mellan representanter för finansdepartementet och spanska finansministeriet har överenskommelse nåtts om vissa ändringar i den paraferade avtalstexten.

Spansk skattelagstiftning

I prop. 1976/77:2 lämnas på s. 3 ff en relativt utförlig beskrivning av det spanska skattesystemet. I förevarande sammanhang torde följande uppgifter vara tillfyllest.

Spanien har en allmän inkomstskatt samt fem särskilda skatter på olika inkomstslag (sedulärskatter). Inkomstskatten utgår på den sammanlagda inkomsten medan sedulärskatterna tas ut på inkomst av jordbruksfastighet, fastighet i stad, arbete, kapital och rörelse. Sedulärskatterna utgår huvudsakligen till staten men i vissa fall tas skatten ut för lokala myndigheters räkning. Den del som utgår till staten utgör emellertid förskottsbetalning på den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

allmänna inkomstskatten men om sedulärskatten överstiger den slutliga allmänna inkomstskatten sker ingen restitution. Sedulärskatterna utgör alltså minimiskatter.

För fysiska personer utgår den allmänna inkomstskatten efter en progressiv skiktskala med 15 % på de första 100 000 pesetas (100 pesetas ung. = 6:—) och stiger till 56.12 % på den del av inkomsten som överstiger 5 milj. pesetas. Den totala skatten får dock inte överstiga 40 % av beskattningsbar inkomst. Barnavdrag medges med i regel 25 000 pesetas per barn.

För bolag utgår allmän inkomstskatt efter en skattesats av 36 %. En temporär tilläggsskatt på 10 % utgick under år 1975.

Sedulärskatterna uppvisar stora variationer i skattesatser och beräkningsgrunder. Här må blott nämnas att skatten på inkomst av kapital utgör 15 % för utdelning, 24 % för ränta (bankränta dock 15 %) och 20 % för bl a royalty. I fråga om patentroyalty o dyl beräknas dock skatten på ett till 70 % av bruttot reducerat underlag. Under åren 1975 och 1976 tillkom en temporär tilläggsskatt på viss inkomst av kapital med 10 % av eljest utgående skatt.

Fysisk person som inte är bosatt i Spanien erlägger i princip allmän inkomstskatt och sedulärskatt enligt de för bosatta gällande reglerna men skatterna tas ut endast på inkomst från källa i Spanien. Personliga avdrag medges inte.

Utländskt bolag med fast driftställe i Spanien erlägger inkomstskatt och sedulärskatt på inkomst hänförlig till driftstället vartill kommer vissa källskatter vid utdelning. Utländskt bolag utan fast driftställe i Spanien erlägger sedulärskatt på inkomst av jordbruksfastighet, fastighet i stad och kapital.

Avtalets och protokollets innehåll

Liksom det äldre avtalet har det nya kunnat utformas i huvudsaklig överensstämmelse med OECD:s modellavtal, i vissa delar i den version modellavtalet erhållit efter den revision som företagits sedan år 1963. En rad avvikelser förekommer dock även i det nya avtalet. Skattesatserna på utdelning, ränta och royalty är genomgående något högre än de av OECD rekommenderade och bestämmelser om matching credit på svensk sida återfinns även i det nya avtalet. Härtill kommer ändrade regler om beskattning av inkomst av fritt yrke och av utbetalningar enligt de båda staternas socialförsäkringslagstiftning samt utbetalningar på grund av pensionsförsäkring. En väsentlig nyhet i det nya avtalet är att båda staterna tillämpar credit of tax-metoden som allmän metod för att undvika dubbelbeskattning.

Enligt *art. I* är avtalet tillämpligt endast på person som har hemvist i en stat eller i båda staterna. Undantag från denna regel finns i art. XX punkt 1, (studerande) art. XXI (lärare och forskare) och art. XXV punkt 1, (förbud mot diskriminering) I *art. II* punkt 3 uppräknas de skatter som omfattas av avtalet Förteckningen upptar på svensk sida de skatter som brukar förekomma i svenska dubbelbeskattningsavtal. På spansk sida förekommer under punkt 3 b) 2) den spanska bolagsskatten. Som nämnts ovan uppgår denna skatt till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

36 %. Före en lagändring år 1974 uppgick emellertid bolagsskatten till 32 %. Härtill kom dock en tilläggsskatt som uppgick till 4 % på eljest utgående skatt, varför den effektiva skattesatsen utgjorde 33.28 %. Genom lagändringen år 1974 avskaffades tilläggsskatten fr.o.m. den 9 april 1975 samtidigt som bolagsskatten höjdes till 36 %. Enligt *punkt I i protokollet* omfattas den tidigare tilläggsskatten av avtalet för tiden 1 januari — 8 april 1975.

Art. III innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Efter uppdelningen av finansdepartementet i ett budgetdepartement och ett ekonomidepartement åsyftar uttrycket "behörig myndighet" på svensk sida enligt art. III punkt 1 h) budgetministern eller hans behöriga ombud. Om ett uttryck inte definierats särskilt i avtalet får man tillämpa den definition av motsvarande uttryck som kan finnas i staternas interna lagstiftning. I detta sammanhang kan påpekas, att vissa definitioner intagits i de artiklar i avtalet som behandlar de inkomstslag som definieras, t ex fastighet i art. VI punkt 2, utdelning i art. X punkt 3 etc.

I *art. IV* klargörs vad som menas med uttrycket "hemvist i en avtalsslutande stat." Punkterna 1, 2 och 4 överensstämmer med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. I regel är det av avgörande betydelse för tillämpning av avtalet att fastställa var en person skall anses ha hemvist i avtalets mening. Utgångspunkten är här alltid intern lagstiftning i de båda staterna. Är en person bosatt i en stat enligt denna stats interna lagstiftning har han också hemvist där i avtalets mening *(punkt 1* första meningen). Undantaget i andra meningen kan bortses från i detta sammanhang. Om en fysisk person på grund av dessa regler anses bosatt i båda staterna måste om möjligt denna dubbla bosättning lösas. *Punkt 2* innehåller bestämmelser om hur man i dessa fall bestämmer en fysisk persons hemvist för tillämpning av avtalet. Motsvarande regler för andra personer än fysiska har intagits i *punkt 4*. Bestämmelserna i punkt 2 har emellertid i viss utsträckning satts ur spel genom bestämmelserna i *punkt 3* samt i *punkt II i protokollet*. Bestämmelserna saknar motsvarighet i tidigare svenska dubbelbeskattningsavtal. I de fall en svensk medborgare anses bosatt i Sverige enligt bestämmelserna i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL och i Spanien enligt spansk lagstiftning skall den skattskyldiges hemvist enligt avtalet avgöras genom överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna. Sådana överenskommelser skall på svensk sida handläggas av riksskatteverket. Bakgrunden till bestämmelserna är följande. Enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL skall svensk medborgare, som inte vistas stadigvarande i Sverige, likväl kunna anses bosatt här om han fortfarande har väsentlig anknytning till Sverige. I anvisningspunkten ges exempel på omständigheter som skall beaktas vid bedömandet av frågan om han har väsentlig anknytning till Sverige. Intill dess tre år förflutit från avresan från Sverige skall han fortfarande anses bosatt här, om han inte visar att han under beskattningsåret inte haft väsentlig anknytning till Sverige. Efter utgången av denna tid anses han bosatt i Sverige endast om det visas att sådana omständigheter förelegat under beskatt-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

ningsåret att han fortfarande bör anses bosatt här. Detta är vad som brukar kallas "treårsregeln". Denna regel kan givetvis tillämpas vid bestämmandet av huruvida en person anses bosatt i Sverige enligt art. IV punkt 1 i avtalet. Anses emellertid bosättning föreligga även i Spanien enligt spansk lagstiftning uppkommer sådan dubbel bosättning som, om punkt 3 inte fanns, borde lösas enligt bestämmelserna i art. IV punkt 2.

Redan vid förhandlingarna om ett nytt avtal med Schweiz i mitten av 1960 talet stod det emellertid klart att OECD-reglerna om skatterättsligt hemvist, vilka intagits även i avtalet med Schweiz, kunde leda till konsekvenser som för svensk del tedde sig stötande från skatteflyktssynpunkt. Man förutsåg fall då en svensk medborgare avreste till Schweiz och blev bosatt där enligt schweizisk lag men bibehöll så stora intressen (ekonomiska och/eller personliga) i Sverige att han enligt treårsregeln (som visserligen då ännu inte införts i kommunalskattelagen men som föreslagits av dubbelbeskattningssakkunniga) fortfarande ansågs bosatt i Sverige. En lösning av den dubbla bosättningen till Schweiz' förmån med stöd av art. 4 § 2 a-c i det schweiziska avtalet (SFS 1966:554) kunde då leda till att en sådan person, som alltså var klart bosatt i Sverige enligt svenska regler, kunde få befrielse från eller väsentlig reduktion av svensk skatt på inkomst från källa i Sverige samt undgå svensk skatt på i princip all inkomst som inte hade källa i Sverige och på all förmögenhet utom fastighet och rörelsetillgångar i Sverige. På svenskt initiativ infördes därför i det schweiziska avtalet en regel som i huvudsak ger Sverige möjlighet att tillämpa treårsregeln gentemot i Sverige bosatta svenska medborgare som enligt art. 4 i avtalet har hemvist i Schweiz. Bestämmelsen återfinns i art. 25 § 2 i avtalet, som också innehåller särskilda avräkningsregler för att förhindra dubbelbeskattning i dessa fall. De skatteflyktsproblem som låg till grund för det svenska önskemålet om att "skriva in" treårsregeln i det schweiziska avtalet bedömdes föreligga också i fråga om Spanien. Vid förhandlingarna framfördes därför från svensk sida önskemål om att i det nya spanska avtalet ta in en regel motsvarande den ovannämnda regeln i avtalet med Schweiz. På spansk sida menade man emellertid att en sådan regel skulle strida mot OECD-avtalets bestämmelser om fastställande av en persons skatterättsliga hemvist och man motsatte sig därför införandet av regeln i avtalet.

Efter åtskilliga kompromissförslag från båda delegationerna enades man slutligen om de bestämmelser som nu tagits in i art. IV punkt 3 och i punkt II i protokollet.

Vid remissbehandlingen kritiserades bestämmelserna av riksskatteverket. Verket menade, att dessa var ohanterliga från administrativ synpunkt och framhöll också, att det för den enskilde måste framstå som otillfredsställande att inte i förväg kunna beräkna sitt skatterättsliga hemvist. Verket ansåg, att, om parterna avsett att treårsregeln skulle gälla, avtalet borde ha utformats på samma sätt som avtalet med Schweiz.

Departementschefen medger i propositionen, att en regel liknande den som finns i avtalet med Schweiz givetvis hade varit att föredraga, särskilt från ad-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

ministrativ synpunkt, och att riksskatteverkets påpekande rörande olägenheterna för den skattskyldige har ett visst berättigande. Departementschefen påpekar emellertid de svårigheter den svenska delegationen mött vid framförandet av förslag om en avtalsregel liknande den i avtalet med Schweiz och framhåller även att de olägenheter som riksskatteverket nämnt också uppkommer vid tillämpning av de sedvanliga hemvistreglerna i dubbelbeskattningsavtal i fall av dubbelt hemvist. Departementschefen anvisar en revision av avtalet i denna del som en sista utväg, om bestämmelserna skulle bli alltför ohanterliga i praktiken.

I propositionen ges vissa allmänna riktlinjer för tillämpningen av de nya reglerna. Det understryks särskilt, att bakgrunden till de nya bestämmelserna är att treårsregeln i princip skall kunna tillämpas gentemot Spanien och att frågan om dubbelt hemvist i dessa fall normalt inte skall lösas enligt de vanliga reglerna i art. IV punkt 2. Fall kan alltså uppkomma då frågan om dubbelt hemvist inte kan lösas utan den skattskyldige kommer att ha hemvist i båda staterna. Avtalet tillämpas då på svensk sida som om den skattskyldige enligt avtalet haft hemvist i Sverige och inte i Spanien. Detta innebär bl a följande. Om den skattskyldige har inkomst från Spanien, får spansk skatt som utgått på inkomsten avräknas från svensk skatt enligt reglerna i art. XXIV punkt 1. Avräkning får dock göras endast för sådan spansk skatt som skulle ha utgått enligt avtalet om den skattskyldige inte haft hemvist i Spanien, t ex utdelning från spanskt bolag eller inkomst av fastighet belägen i Spanien. I fråga om utdelning gäller sålunda, att avräkning medges endast för ett belopp motsvarande 15 % av utdelningen även om högre spansk skatt utgått på grund av att mottagaren enligt spansk lagstiftning ansetts bosatt i Spanien. Inte heller får i övrigt avräkning ske för spansk skatt som utgått på grund av att mottagaren sålunda ansetts bosatt i Spanien, t ex skatt på pension eller livränta från Sverige enligt art. XVIII eller skatt på inkomst från tredje stat enligt art. XXII punkt 1. Beträffande utdelning från svenskt aktiebolag uttas inte kupongskatt. Taxering sker i vanlig ordning utan de begränsningar som föreskrivs i art. X. ATP och folkpension beskattas enligt reglerna för här bosatta personer. En annan följd av att hemvistfrågan inte lösts är att avräkningsreglerna i art. XXIV punkt 5 inte blir tillämpliga. Det bör även observeras, att de särskilda avräkningsreglerna vid tillämpning av treårsregeln enligt art. 25 § 2 i det schweiziska avtalet saknar motsvarighet i avtalet med Spanien.

Uppkommer fråga om dubbel bosättning för den skattskyldige efter utgången av treårsperioden löses frågan enligt bestämmelserna i art. IV punkt 2. Motsvarande gäller fall av dubbel bosättning då fysisk person anses bosatt i Sverige på annan grund än enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL. Även enligt art. IV punkt 2 d) kan det i sista hand bli nödvändigt att fråga om dubbel bosättning löses genom överenskommelse mellan de båda staternas behöriga myndigheter, på svensk sida budgetministern eller hans befullmäktigade ombud dvs. i praktiken särskilt förordnade tjänstemän inom budgetdepartementet. Sådana fall torde dock bli relativt sällsynta.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

Uttrycket "fast driftställe" definieras i *art. V*. Uttrycket har särskild betydelse för tillämpningen av reglerna om beskattning av inkomst av rörelse enligt art. VII. Artikeln överensstämmer i huvudsak med OECD:s modellavtal. De särskilda, från OECD-avtalet avvikande bestämmelserna om direktförsäljning från lagringsutrymmen eller varulager i *punkt 3 a) och b)* har i sak oförändrade överförts från det gamla avtalet. *Punkt III i protokollet* ger möjlighet för de båda staternas behöriga myndigheter att lösa vissa tolkningsproblem som kan uppkomma vid tillämpningen av den s k 12-månadersregeln för entreprenadföretag i art. V punkt 2 g) i avtalet.

Inkomst av *fastighet* får enligt *art. VI* beskattas i den stat där fastigheten ligger. Så långt överensstämmer reglerna i det nya avtalet med motsvarande regler i det gamla avtalet. För den som bor i Sverige och har fastighet i Spanien innebär emellertid övergången från exempt-metoden i det gamla avtalet till credit of tax-metoden i det nya en väsentlig förändring i beskattningssituationen. Enligt det gamla avtalet var inkomst av fastighet i Spanien undantagen från svensk skatt, ehuru inkomsten skulle redovisas i deklarationen för att medtagas vid progressionsberäkningen i Sverige. Övergången till credit of tax-metoden innebär däremot, att inkomsten skall medtagas vid taxering i Sverige. Har inkomsten beskattats i Spanien får den spanska skatten avräknas mot den svenska enligt bestämmelserna i art. XXIV, som behandlas nedan. Vid taxeringen i Sverige skall inkomsten beräknas enligt kommunalskattelagens regler om beskattning av fastighet i utlandet. Enligt 38 § 2 mom. KL räknas inkomst av fastighet i utlandet till intäkt av kapital. Inkomsten beräknas med ledning av de regler som intagits i 21 § KL (jordbruksfastighet) resp. 24 § 1 mom. KL (annan fastighet). Det bör observeras, att de särskilda schablonreglerna för beskattning av en- och tvåfamiljsfastigheter i 24 § 2 mom KL eller för beskattning av bostadsförening eller bostadsaktiebolag m fl i 24 § 3 mom. KL inte tillämpas i fråga om fastighet i utlandet.

Bestämmelserna om beskattning av inkomst av *rörelse* i *art. VII* överensstämmer i huvudsak med OECD:s modellavtal och med motsvarande regler i det gamla avtalet. Bestämmelsen i art. VII § 4 i det gamla avtalet (motsvarande art. 7 punkt 4 i OECD-avtalet) om schablonbeskattning i vissa fall av rörelseinkomst har inte tagits med i det nya avtalet. Inkomst av rörelse som ett svenskt företag förvärvar i Spanien får alltså beskattas där endast om rörelsen bedrivs från fast driftställe där. Även i fråga om rörelsebeskattningen innebär övergången från exempt-metoden till credit of tax-metoden en förändring av beskattningssituationen för svenska företag som driver rörelse från fast driftställe i Spanien. Enligt det gamla avtalet var inkomsten från driftstället i Spanien undantagen från svensk skatt. De nya reglerna innebär, att inkomsten från Spanien skall taxeras i Sverige i vanlig ordning. Har spansk skatt tagits ut på inkomsten från driftstället får denna skatt avräknas från svensk skatt enligt bestämmelserna i art. XXIV.

Inkomst av *sjöfart* eller *luftfart* i internationell trafik beskattas enligt *art. VIII* endast i den stat där företaget har hemvist. Denna regel gäller oavsett

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

om inkomsten förvärvas av företaget direkt eller genom en pool eller annat liknande samarbetsorgan. Bestämmelsen avviker från OECD:s motsvarande bestämmelse (och från det gamla avtalet), vilken föreskriver att beskattning får ske endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning. Avvikelsen torde inte spela någon större roll i praktiken, eftersom den stat där sådant företag har sin verkliga ledning normalt också är företagets hemviststat.

Enligt 43 § 1 mom. KL kan svensk skattemyndighet justera vinstfördelningen mellan svenskt och utländskt företag med intressegemenskap om denna fördelning på grund av prissättning eller annan åtgärd resulterat i att den i Sverige skattepliktiga inkomsten blivit lägre än den kan antas ha blivit om intressegemenskap inte förelegat. *Art. IX punkt 1* i avtalet, utformad i enlighet med OECD:s modellavtal, ger möjlighet att göra sådan justering av vinstfördelningen mellan svenskt och spanskt företag med intressegemenskap. Sådan justering kan ge upphov till "dubbelbeskattning" av koncernvinst, om t ex vinsten hos ett svenskt moderbolag justerats uppåt med stöd av art. IX punkt 1 utan att motsvarande reduktion sker av det spanska dotterbolagets vinst. *Punkt 2* i artikeln ger möjlighet för de båda staternas behöriga myndigheter att undanröja eller i varje fall lindra sådan "dubbelbeskattning". Punkt 2 är hämtad från ett tillägg till OECD:s modellavtal, som skett i samband med revisionen av modellavtalet.

Art. X i avtalet behandlar beskattningen av *utdelning*. Sådan inkomst får i regel beskattas i inkomsttagarens hemviststat (ang. visst undantag, se nedan vid behandlingen av art. XXIV). Skatt får emellertid också tas ut i den stat där det utdelande bolaget har hemvist (källstaten). Källstatens beskattningsrätt är dock i regel begränsad. Skatten får uppgå till högst 10 % av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som äger direkt minst 50 % av det utbetalande bolagets kapital, om denna kapitalandel utgörs av aktier eller andelar som innehafts av utdelningsmottagaren under minst ett år före den tidpunkt då utdelningen blev tillgänglig för lyftning *(punkt 2 a)*. I övriga fall får källstatens skatt uppgå till högst 15 % av utdelningens bruttobelopp *(punkt 2 b)*. Begränsningen av beskattningsrätten i källstaten gäller inte om inkomsttagaren har exempelvis ett fast driftställe i källstaten och utdelningen är hänförlig till driftstället *(punkt 4)*. I sådant fall beskattas utdelningen som inkomst av rörelse enligt art. VII. I den mån källskatt tagits ut enligt avtalet undanröjes dubbelbeskattning genom skatteavräkning i inkomsttagarens hemviststat enligt bestämmelserna i art. XXIV. Reglerna i art. X har i sak oförändrade överförts från det gamla avtalet. Bestämmelsen i *punkt 5 andra stycket* är dock ny och medger Spanien rätt att i vissa fall tillämpa s k extraterritoriell beskattning. Den praktiska betydelsen av denna bestämmelse för svensk del torde vara liten.

Beskattningen av *ränta* behandlas i *art. XI*. Ränta får beskattas i inkomsttagarens hemviststat men skatt får tas ut även i den stat från vilken räntan härrör (källstaten). Källstatens skatt får dock i regel inte överstiga 15 % av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

räntans bruttobelopp. Källstatens beskattningsrätt är dock inte begränsad om räntan är hänförlig till t ex fast driftställe som inkomsttagaren har i källstaten (*punkt 5*). I sådant fall beskattas räntan som inkomst av rörelse enligt art. VII. Inte heller gäller någon begränsning av beskattningen av ränta på värdepapper vilka utfärdats av en avtalsslutande stat. Sådan ränta får beskattas i gäldenärsstaten enligt denna stats interna lagstiftning (*punkt 3*). Uppkommer dubbelbeskattning undanröjes denna genom skatteavräkning i inkomsttagarens hemviststat med stöd av art. XXIV.

Royalty beskattas i regel enligt *art. XII*. Sådan inkomst får beskattas i inkomsttagarens hemviststat men den får också beskattas i den stat från vilken den härrör (källstaten). Källstatens beskattningsrätt är dock i regel begränsad till 10 % av royaltyns bruttobelopp (*punkt 2*). Är royaltyn hänförlig till t ex fast driftställe som inkomsttagaren har i källstaten, behöver dock källstaten inte iaktta denna begränsning (*punkt 4*). I sådant fall beskattas royaltyn som inkomst av rörelse enligt art. VII. Skatten i källstaten avräknas från den skatt som tas på royaltyn i inkomsttagarens hemviststat enligt reglerna i art. XXIV. Uttrycket "royalty" i art. XII avser enligt *punkt 3* t ex copyrightroyalty (inklusive bl a filmroyalty) och patentroyalty. S k fastighetsroyalty beskattas däremot enligt reglerna i art. VI om beskattning av inkomst av fastighet.

Beskattningen av *realisationsvinst* enligt *art. XIII* följer i princip de regler som gäller för inkomstbeskattningen. Vinst genom överlåtelse av fastighet får sålunda beskattas i den stat där fastigheten ligger (*punkt 1*). Även vid realisationsvinstbeskattningen innebär övergången från exempt- till credit of tax-metoden en förändring av beskattningssituationen i jämförelse med det gamla avtalet beträffande den som bor i Sverige och överlåter fastighet i Spanien. Enligt de gamla avtalet var sådan vinst undantagen från svensk skatt. Det nya avtalet innebär, att vinsten skall redovisas i Sverige och beskattas på samma sätt som vinst vid försäljning av fastighet i Sverige (jfr 35 § 2 mom. sista stycket KL). Har vinsten beskattats i Spanien sker avräkning i Sverige enligt bestämmelserna i art. XXIV. Vinst genom överlåtelse av lös egendom som är eller varit att hänföra till tillgångar nedlagda i fast driftställe liksom vinst vid överlåtelse av driftstället (separat eller tillsammans med hela företaget) får beskattas i den stat där driftstället finns eller fanns. Övergången till credit of tax-metoden innebär även här en förändring jämfört med tidigare avtal (jfr redogörelsen för art. VII ovan). Vinst vid överlåtelse av fartyg eller flygplan som används i internationell trafik beskattas dock endast i företagets hemviststat (*punkt 3*). Vinst vid överlåtelse av övrig egendom beskattas enligt *punkt 4* i regel endast i överlåtarnes hemviststat. I *andra stycket* av denna punkt har på spanskt initiativ införts bestämmelser som anger under vilka förutsättningar försäljning skall anses föreligga såvitt gäller sådan royaltygrundande rätt eller egendom som avses i art. XII punkt 3 (definition av uttrycket royalty). *Punkt 5* slutligen innehåller en särskild regel beträffande beskattning av vinst vid försäljning av aktier i bolag vars väsentliga tillgång utgörs av fastighet. Ungefärligen motsvarande regler finns i vissa tidigare svenska avtal.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

Bestämmelsen avser att förhindra att skattskyldig med hemvist i t ex Sverige undgår beskattning av realisationsvinst på fastighet i Sverige enligt punkt 1 genom att "sätta fastigheten på aktier", flytta sin hemvist från Sverige till Spanien och därefter överlåta aktierna. I sådant fall kan Sverige beskatta vinsten under de förutsättningar som gäller enligt de svenska skattelagarna (jfr 35 § 3 mom. sjunde stycket KL). Bestämmelsen tillämpas dock endast under de särskilda villkor som anges under a) — c) av punkt 5. Bestämmelsens karaktär av skatteflyktsregel, avvikande från vad som normalt gäller i avtal i fråga om beskattning av vinst vid överlåtelse av aktier, har ansetts motivera särskilda skatteavräkningsregler i art. XXIV, vilka behandlas nedan vid redogörelsen för denna artikel. Det bör dock observeras, att dessa särskilda avräkningsregler gäller endast om den skattskyldige *enligt avtalet* har hemvist i Spanien (jfr redogörelsen för art. IV punkt 3 ovan).

Reglerna i *art. XIV* om beskattning av inkomst av *fritt yrke* avviker från vad som normalt gäller i avtal beträffande detta inkomstslag och innebär en ändring i jämförelse med motsvarande regel i det gamla avtalet. Sådan inkomst beskattas enligt huvudregeln endast i inkomsttagarens hemviststat. Om emellertid verksamheten utövas i den andra staten från en "stadigvarande anordning" där, t ex kontor eller mottagning, får inkomsten enligt *punkt 1 a)* beskattas i den staten. Så långt överensstämmer de nya reglerna i sak med de gamla. I det nya avtalet har emellertid införts ytterligare två fall då inkomsten får beskattas i den stat där yrket utövas. Enligt *punkt 1 b)* får inkomsten beskattas där om inkomsttagaren vistas där mer än 183 dagar av denna stats beskattningsår, även om någon stadigvarande anordning för utövande av yrket inte finns i denna stat. Bestämmelsen anknyter till vad gäller om beskattning av enskild tjänst enligt art. XV punkt 2 b). Oavsett vistelsens längd i en stat och utan hinder av att stadigvarande anordning inte finns där får denna stat beskatta inkomst som betalas till yrkesutövaren av person med hemvist i denna stat, under förutsättning att sådan inkomst under beskattningsåret uppgår till minst 6 500 kronor, om verksamheten utövas i Sverige, resp. 100 000 pesetas, om verksamheten utövas i Spanien (*punkt 1 c*). Bestämmelserna i punkt 1 b) och c) tillämpas inte i fråga om mäklare m fl (*punkt 3*). Liksom i fråga om beskattning av inkomst av rörelse enligt art. VII innebär övergången till credit of tax-metoden en förändrad beskattningssituation jämfört med vad som gällde enligt det gamla avtalet. Den som bor i Sverige och har inkomst av fritt yrke som utövas i Spanien skall nu taxeras i Sverige för hela inkomsten. Har spansk skatt tagits ut på inkomsten i enlighet med art. XIV punkt 1 i avtalet, får denna skatt avräknas mot den svenska skatten med tillämpning av bestämmelserna i art. XXIV. Art. XIV är inte tillämplig på artister och professionella idrottsmän. Dessa får enligt art. XVII alltid beskattas i den stat där verksamheten utövas, dvs något krav på "stadigvarande anordning", vistelsens längd eller ersättningens storlek finns inte.

Beskattningen av inkomst på grund av *enskild tjänst* behandlas huvudsakligen i *art. XV*. Enligt huvudregeln i *punkt 1* får sådan inkomst beskattas i den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

stat där arbetet utförs. Genom införandet av credit of tax-metoden på svensk sida skall den som bor i Sverige taxeras här även för inkomst som förvärvats genom arbete i Spanien och som enligt bestämmelserna i punkt 1 får beskattas där (här bortses från de fall då inkomsten är skattefri i Sverige på grund av den s k ettårs-regeln i 54 § första stycket h) KL). Har skatt tagits ut i Spanien på inkomsten avräknas denna från svensk skatt med tillämpning av art. XXIV. Huvudregeln i art. XV punkt 1 är emellertid försedd med en rad viktiga undantag. Sålunda innehåller *punkt 2* regler som innebär att en person som har hemvist i en stat och som utför arbete i den andra staten skall beskattas endast i hemviststaten om vistelsen i den andra staten varit kortvarig, sammanlagt högst 183 dagar under ett beskattningsår. Vidare krävs att ersättningen för arbetet betalas av, eller på uppdrag av en arbetsgivare, som inte har hemvist i den stat där arbetet utförs, samt att ersättningen inte belastar ett fast driftställe eller "stadigvarande anordning" som arbetsgivaren har i denna stat. Denna s k "183 dagars-regel" gäller inte i fråga om anställda artister och professionella idrottsmän. Sådana får enligt art. XVII alltid beskattas där verksamheten utövas. Även *punkt 3* innehåller undantag från huvudregeln i punkt 1. Den som är anställd ombord på fartyg eller flygplan i internationell trafik får alltid beskattas i den stat där företaget har sin verkliga ledning. En sjöman som bor i Spanien, och som arbetar ombord på svenskt handelsfartyg i internationell trafik, vilken bedrivs av ett rederi vars verkliga ledning ligger i Sverige, skall alltså erlägga svensk sjömansskatt. Utgår skatt på inkomsten även i Spanien åligger det enligt avtalet Spanien att undanröja uppkommen dubbelbeskattning. Någon möjlighet till befrielse från sjömansskatt med stöd av 8 § andra stycket sjömansskattelagen föreligger inte. Punkt 3 innehåller också regler om beskattning av ersättning som uppbärs av anställda ombord på flygplan i internationell trafik tillhöriga SAS. Om sådan ombordanställd har hemvist i Sverige, får hans ersättning beskattas endast här. Undantag från huvudregeln i punkt 1 om beskattning i verksamhetslandet föreskrivs vidare i art. XVI (styrelsearvoden), art. XVIII (pension etc.), art. XIX (allmän tjänst), art. XX (studerande) och art. XXI (lärare och forskare).

Styrelsearvode (art. XVI) får alltid beskattas i den stat där det utbetalande bolaget har hemvist. Styrelsesarvode från spanskt bolag till mottagare med hemvist i Sverige fick enligt det gamla avtalet beskattas i Spanien men var undantaget från svensk skatt. Införandet av credit of tax-metoden i det nya avtalet innebär en ändring i detta hänseende. Arvodet får alltjämt beskattas i Spanien men det får också beskattas i Sverige. Uppkommer dubbelbeskattning sker skatteavräkning i Sverige enligt art. XXIV.

Som nämnts ovan får inkomst som förvärvas av *artister* och *professionella idrottsmän,* oavsett om de är fria yrkesutövare eller anställda, alltid beskattas i den stat där deras verksamhet utövas. Detta slås fast i *art. XVII punkt 1.* I *punkt 2* har intagits en regel som avser att förhindra att bestämmelserna i punkt 1 kringgås genom att ersättningen betalas ut, inte till artisten eller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

idrottsmannen själv, utan till t ex bolag i den andra staten i vilket artisten eller idrottsmannen har ett dominerande inflytande (”artistbolag”). Bestämmelsen innebär, att Sverige kan, utan hinder av reglerna i art. VII om beskattning av inkomst av rörelse, ta ut bevillningsavgift på ersättning för ett artistuppträdande i Sverige, även om ersättningen betalas till ett spanskt artistbolag. Motsvarande bestämmelser finns i flertalet senare svenska dubbelbeskattningsavtal och kommer också att ingå i den reviderade versionen av OECD:s modellavtal.

Pension och *livränta* beskattas enligt huvudregeln i *art. XVIII punkt 1* endast i den stat där mottagaren av beloppet har hemvist. Regeln är emellertid försedd med tre viktiga undantag. Pension på grund av allmän tjänst beskattas sålunda enligt de särskilda bestämmelserna i art. XIX punkt 2 i regel endast i den stat varifrån pensionen utbetalas. Vidare föreskriver *art. XVIII punkt 3* att utbetalning som sker enligt en stats socialförsäkringssystem får beskattas i denna stat, om mottagaren är medborgare där. I den mån sådan utbetalning utgör pension (i Sverige t ex ATP) på grund av allmän tjänst, tillämpas dock bestämmelserna i art. XIX punkt 2. Särskilda regler för beskattning av utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftning fanns inte i det gamla avtalet. Den nya regeln har tillkommit på svenskt initiativ. Beträffande bakgrunden till den nya regeln hänvisas till inledningen ovan. För svensk del innebär den nya regeln, att utbetalningar enligt lagen om allmän försäkring, framför allt ATP och folkpension, till svensk medborgare med hemvist i Spanien får beskattas i Sverige. Med den faktiska utveckling som skett i hithörande hänseenden i förhållande till Spanien är det uppenbart att denna regel i praktiken ensidigt gynnar Sverige, eftersom utbetalningar av förevarande slag från Spanien till Sverige torde vara sparsamt förekommande. För att inte den beskattningsrätt som Sverige erhållit genom de nya bestämmelserna skall inkräkta på spanska fiskala intressen har särskilda skatteavräkningsregler införts i art. XXIV punkt 5, vilka kommer att redovisas nedan.

De nya reglerna om beskattning av pensioner har i vissa fall medfört kvarskatteproblem för svenska pensionärer i Spanien såvitt gäller inkomståret 1975. Frågan har diskuterats vid avtalets behandling i skatteutskottet (SKU 1976/77:3). I detta sammanhang hänvisas också till riksskatteverkets skrivelser till länsstyrelserna och de lokala skattemyndigheterna den 13 december 1976 (dnr 1293/76—319) och till länsstyrelserna samma dag (dnr 1309/76—319).

Fr o m 1977 års taxering gäller, att Sverige kan beskatta belopp som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i försäkringsrörelse bedriven i Sverige, även då beloppen utbetalas till person som ej är bosatt i Sverige. Ändringen genomfördes genom tillägg till 53 § 1 mom. a) KL och ändringar i punkt 2 av anvisningarna till 53 § KL /lag den 15 december 1975 (nr 1347) och lag den 22 december 1976 (nr 1099)/. Tidigare var sådan utbetalning skattepliktig i Sverige om den utgjorde tjänstepension och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats här. Sverige har emellertid i dubbelbeskattningsavtal med andra länder i stor

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

utsträckning avstått från beskattningsrätten till pensioner på grund av enskild tjänst (utom pensioner enligt socialförsäkringslagstiftning) och även till livräntor. De nya beskattningsreglerna om försäkringspensioner kan därför inte tillämpas i förhållande till sådana länder. I samband med att de nya reglerna underställdes riksdagen för godkännande uttalade emellertid departementschefen, att dessa skall medföra revision av en del dubbelbeskattningsavtal (prop. 1975/76:31, s. 138). Skatteutskottet understryker i sitt av riksdagen godtagna yttrande, att sådana åtgärder snarast bör genomföras (SkU 1975/76:20, s. 51). De nya reglerna i art. XVIII punkt 3 innebär att de svenska bestämmelserna om beskattning av utbetalningar på grund av pensionsförsäkring kan tillämpas på sådana utbetalningar som sker till svenska medborgare med hemvist i Spanien. Utbetalningarna får beskattas även i Spanien. Uppkommer dubbelbeskattning tillämpas de särskilda avräkningsreglerna i art. XXIV punkt 5. I samband med riksdagsbehandlingen av avtalet har skatteutskottet gjort vissa uttalanden beträffande beskattningen enligt dubbelbeskattningsavtal av enskilda pensioner (se SkU 1976/77:3).

Lön och pension på grund av *allmän tjänst* beskattas i regel enligt bestämmelserna i *art. XIX* punkt 1 eller punkt 2. Beträffande lön gäller enligt *punkt 1* att beskattning i regel sker *endast* i utbetalarstaten. Har mottagaren hemvist i den andra staten får beskattning alltså inte ske där. I detta fall tillämpas således även i det nya avtalet exempt-metoden i hemviststaten. Denna stat får dock enligt art. XXIV punkt 2 ta hänsyn till inkomsten vid progressionsberäkningen, om mottagaren har annan inkomst som får beskattas i hemviststaten. Huvudregeln om beskattning endast i utbetalarstaten gäller inte om mottagaren har hemvist i den andra staten och utför arbetet där samt antingen är medborgare i denna andra stat eller hade hemvist där redan när han började arbeta där eller erhöll hemvist där av annat skäl än för att utföra ifrågavarande arbete. I sådana fall sker beskattning endast i mottagarens hemviststat. I fråga om beskattning av pension på grund av allmän tjänst gäller enligt *punkt 2* samma huvudregel som beträffande lön på grund av sådan tjänst enligt punkt 1, dvs beskattning får i regel ske endast i utbetalarstaten. Om emellertid pensionstagaren har hemvist i den andra staten och är medborgare där får beskattning ske endast i denna stat. Bestämmelserna i art. XIX punkterna 1 och 2 har utformats i enlighet med bestämmelserna i OECD:s modellavtal i dess reviderade version. Dessa bestämmelser har i sin tur erhållit sin utformning i enlighet med de principer som gäller i 1961 års Wienkonvention rörande diplomatiska förbindelser. Enligt *punkt 3* av artikeln gäller bestämmelserna i art. XV, XVI och XVIII (beskattning av ersättning på grund av enskild tjänst) i de fall då arbetet utförts i samband med rörelse som bedrivits av utbetalarstaten.

Bestämmelserna om beskattning av svenska pensioner och liknande utbetalningar till mottagare i Spanien enligt det nya avtalet med Spanien kan sammanfattas sålunda.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

I *Pensioner på grund av enskild tjänst*

a) Huvudregeln i art. XVIII punkt 1, dvs ingen beskattning i Sverige, gäller endast sådana tjänstepensioner som *inte* utgår på grund av socialförsäkring (t ex ATP) eller på grund av försäkring. Huvudregeln omfattar sålunda endast t ex utbetalning från ett svenskt företag, vilken sker från ett särskilt för ändamålet avsatt pensionskonto, utbetalning av medel, som avsatts till ett bolags pensionsstiftelse, samt pensionsutbetalningar direkt från ett svenskt företag.

b) Undantagsregeln i art. XVIII punkt 3, dvs beskattning i Sverige, omfattar

1) Pensioner på grund av svensk socialförsäkringslagstiftning, t ex ATP. Eftersom bestämmelsen avser även andra utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen än pension på grund av tidigare anställning, omfattas även t ex folkpensionen av undantagsbestämmelsen.

2) Pension på grund av pensionsförsäkring meddelad i försäkringsrörelse bedriven i Sverige. Med pensionsförsäkring avses i avtalet alla slag av pensionsförsäkringar, oavsett om dessa enligt punkt 1 av anvisningarna till 31 § KL är att anse som tjänstepensionsförsäkring eller ej. Detta medför, att t ex SPP-pensioner som utgår på grund av försäkring faller in under den svenska beskattningsrätten. Beträffande pension på grund av tjänstepensionsförsäkring gäller dock givetvis den i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL angivna förutsättningen, att den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats i Sverige.

Undantagsregeln gäller endast utbetalningar till svenska medborgare. I fråga om utbetalningar till utländska medborgare, som inte också är svenska medborgare, gäller huvudregeln i art. XVIII punkt 1. Har svensk skatt uttagits med stöd av art. XVIII punkt 3 och har beskattning skett även i Spanien, undanröjes dubbelbeskattningen genom skatteavräkning i Sverige enligt art. XXIV punkt 5.

II *Pensioner på grund av statlig eller kommunal tjänst*

Sådana pensioner beskattas i regel enligt art. XIX punkt 2. Detta gäller också pension som utbetalas enligt en stats socialförsäkringssystem. Om emellertid det arbete som grundat pensionen utförts i samband med rörelse som staten eller kommunen bedrivit gäller bestämmelserna i art. XVIII. De under I ovan redovisade beskattningsreglerna gäller då i tillämpliga delar.

Studerande eller *praktikanter* från en stat som tillfälligt vistas i den andra staten för utbildning eller praktik brukar genom särskilda bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal erhålla vissa skattelättnader. Så har skett även i det nya avtalet med Spanien. I *art. XX punkt 1* är studerande eller affärspraktikant från en stat som tillfälligt vistas i den andra staten uteslutande för sin undervisning eller utbildning undantagen från beskattning för bidrag som han erhåller från utlandet för sitt uppehälle, sin undervisning eller utbildning. Enligt *punkt 2* i samma artikel skall vidare en studerande vid utbildningsanstalt i en stat, om han tillfälligt vistas i den andra staten och har anställning där under högst 100 dagar under ett kalenderår, vara fritagen från skatt på

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

arbetsinkomsten i denna andra stat, om anställningen har samband med hans studier.

I *art. XXI* har intagits regler om skattefrihet i vissa fall för *lärare* och *forskare*. Om sådan person har hemvist i en stat och inbjudes av t ex ett universitet i den andra staten uteslutande för att undervisa eller bedriva forskning där skall han inte beskattas i denna andra stat för den ersättning han får för denna sin verksamhet, under förutsättning att tiden för verksamheten understiger ett år.

Art. XXII är en uppsamlingsbestämmelse beträffande sådana *inkomster som inte behandlats i övriga artiklar i avtalet.* Beskattning sker enligt *punkt 1* i sådana fall i regel endast i den av de båda staterna där inkomsttagaren har hemvist. Bestämmelsen omfattar bl a inkomst från tredje stat. *Punkt 2* innehåller undantag från huvudregeln i sådana fall då inkomsten har samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning för utövande av fritt yrke som inkomsttagare har i den andra staten. Bestämmelserna om beskattning av inkomst av rörelse i art. VII resp. inkomst av fritt yrke i art. XIV blir då tillämpliga.

Bestämmelser om beskattning av *förmögenhet* återfinns i *art. XXIII.* Bestämmelsen överensstämmer i huvudsak med de av OECD rekommenderade. Fastighet får sålunda enligt *punkt 1* beskattas i den stat där fastigheten finns. Liksom vid inkomst- och realisationsvinstbeskattningen enligt art. VI resp. art. XIII innebär övergången från exemptmetoden i det gamla avtalet till credit of tax-metoden i det nya en förändring i skattesituationen för i Sverige bosatt person med fastighet i Spanien. Fastighetens värde skall nu medtagas vid förmögenhetsbeskattningen i Sverige. Eventuellt utgående spansk förmögenhetsskatt på fastigheten får avräknas från den del av den svenska förmögenhetsskatten som belöper på fastigheten, i enlighet med bestämmelserna i art. XXIV punkt 1. Lös egendom som utgör *tillgång i ett företags fasta driftställe eller som ingår i en stadigvarande anordning för utövande av fritt yrke* får enligt *punkt 2* beskattas där driftstället resp. den stadigvarande anordningen finns. Liksom i fråga om fastighet innebär övergången från exempt-metoden till credit of tax-metoden en förändrad beskattningssituation för person med hemvist i Sverige vilken driver rörelse från fast driftställe i Spanien eller som har stadigvarande anordning för utövande av fritt yrke där. Egendomen skall alltså medräknas vid förmögenhetsbeskattningen i Sverige men eventuellt utgående spansk förmögenhetsskatt får avräknas från den svenska förmögenhetsskatten enligt bestämmelserna i art. XXIV punkt 1. *Fartyg och flygplan* som används i internationell trafik samt lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana fartyg eller flygplan förmögenhetsbeskattas enligt *punkt 3* endast i den stat där ifrågavarande företag har hemvist.

Art XXIV utgör den s.k. *metodartikeln,* dvs den innehåller bestämmelser om vilka metoder som skall användas för att undanröja den dubbelbeskattning som kan uppkomma vid tillämpning av avtalets materiella regler. [4] Både

[4] Se not 3 ovan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

Sverige och Spanien använder credit of tax-metoden som huvudmetod för att undanröja dubbelbeskattning. Person med hemvist i en av staterna, som har inkomst från den andra staten eller där belägen förmögenhet, vilken enligt avtalet får beskattas där, har rätt att enligt *punkt 1* från sin skatt på inkomsten eller förmögenheten i hemviststaten avräkna den inkomstskatt resp. förmögenhetsskatt som erlagts i den andra staten för samma inkomst resp. förmögenhet. Bestämmelserna i *punkterna 2—5* innehåller emellertid undantag från denna huvudregel. Enligt art. XIX skall som nämnts ovan lön och pension på grund av allmän tjänst i regel beskattas endast i den stat varifrån utbetalning sker. Om person med hemvist i en av staterna får sådan ersättning från den andra staten skall alltså hemviststaten undanta ersättningen från beskattning. Bestämmelser härom finns i *punkt 2*. För att kunna ta hänsyn till progressionen i de fall inkomsttagaren har andra inkomster som får beskattas i hemviststaten har bestämmelsen utformats så att den undantagna inkomsten får medräknas vid skatteberäkningen. Från den uträknade skatten i hemviststaten avräknas sedan den del av denna skatt som belöper på den undantagna inkomsten (den s.k. alternativa exempt-metoden). [5] Vid redogörelsen för bestämmelserna om utdelningsbeskattning i art. X nämndes, att utdelning i regel får beskattas i inkomsttagarens hemviststat men att visst undantag härifrån föreskrivits i art. XXIV. Det åsyftade undantaget, som avser utdelning från spanskt till svenskt bolag, återfinns i *punkt 3*. Motsvarande bestämmelse har, i olika varianter i praktiskt taget samtliga svenska dubbelbeskattningsavtal. Utdelning från spanskt till svenskt bolag skall vara undantagen från beskattning i Sverige om utdelningen hade varit skattefri hos det mottagande bolaget om båda bolagen hade varit svenska. Utöver de villkor som svensk skattelagstiftning (54 § KL och 7 § Si) uppställer för sådan skattebefrielse innehåller punkt 3 i avtalet ytterligare två alternativa villkor för skattebefrielsen. Det ena innebär, att den vinst av vilken utdelningen betalas ut blivit beskattad i Spanien med den normala inkomstskatt som utgick vid tiden för undertecknandet av avtalet, dvs den 16 juni 1976, eller en därmed jämförlig inkomstskatt. Är så inte fallet är utdelningen likväl undantagen från svensk skatt om de särskilda villkor är uppfyllda som återfinns i sista stycket av punkt 3. Sistnämnda villkor har tidigare intagits i t.ex. avtalet med Schweiz (art. 25 § 5).

Som nämnts ovan innehöll det gamla avtalet regler om s.k. matching credit i Sverige för spansk skatt på utdelning, ränta eller royalty som eftergivits på grund av särskild spansk lagstiftning om investeringsfrämjande skattelättnader. [6] Reglerna har i sak oförändrade överförts till det nya avtalet och återfinns där i *art. XXIV punkt 4*. Enligt *punkt IV i prokokollet* skall de båda staternas behöriga myndigheter komma överens om vilken spansk lagstiftning art. XXIV punkt 4 skall tillämpas på.

[5] Se Sv. Skt 8/73, s. 458.

[6] Se not 2 ovan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

Vid redogörelsen för art. XIII punkt 5 ovan påpekades att bestämmelsens karaktär av skatteflyktsregel har ansetts motivera särskilda avräkningsregler i art. XXIV. Sådana regler återfinns i *punkt 5*. Om person med hemvist i t.ex. Spanien uppbär vinst som enligt bestämmelserna i art. XIII punkt 5 beskattas i Sverige skall skatteavräkning ske, inte i Spanien enligt huvudregeln i art. XXIV punkt 1 utan i Sverige enligt de särskilda avräkningsreglerna i art. XXIV punkt 5. Hemviststaten (Spanien) som alltså enligt huvudregeln i art. XIII punkt 4 första stycket har uteslutande beskattningsrätt till vinst vid aktieförsäljning, behöver härigenom inte vidkännas någon reduktion av sin skatt på vinsten. I den mån den svenska skatten på vinsten är högre än den spanska kommer alltså den skattskyldige att erlägga ett sammanlagt skattebelopp som motsvarar svensk skatt på vinsten. Vid redogörelsen för art XVIII punkt 3 ovan framhölls, att den beskattningsrätt utbetalarstaten genom dessa bestämmelser fått till utbetalningar enligt dess socialförsäkringslagstiftning, (i Sverige exempelvis ATP och folkpension), som sker till person med hemvist i den andra staten ansetts motivera särskilda avräkningsregler. Bestämmelserna i art. XXIV punkt 5 tillämpas även på sådana utbetalningar. Motsvarande gäller i fråga om utbetalningar på grund av pensionsförsäkring. Art. *XXIV punkt 6* innehåller regler om vissa skattelättnader i Spanien för spanskt bolag i fråga om utdelning från svenskt bolag.

Art. XXV innehåller regler om *förbud mot diskriminering*. Bestämmelserna överensstämmer i huvudsak med motsvarande bestämmelser i den reviderade versionen av OECD-avtalet. Bestämmelsen i *punkt 3 andra stycket, sista meningen* saknar dock motsvarighet i OECD-avtalet. I detta sammanhang bör också observeras bestämmelserna i *punkt V i protokollet*. Bestämmelserna i punkt 3 i art. XXV och punkt V i protokollet har motsvarigheter i tidigare svenska avtal, t ex avtalet med Norge (se art. 25 § 2 andra och tredje styckena i norska avtalet (SFS 1972:35); ang. bakgrunden till bestämmelserna, se prop. 1971:172, s. 51). Bestämmelserna om förbud mot diskriminering avser enligt *punkt 6* alla slag av skatter och således inte endast sådana skatter som enligt art. II omfattas av avtalet.

Avtalets materiella regler har så långt möjligt utformats så att dubbelbeskattning skall kunna undvikas med direkt tillämpning av dessa regler. Det är dock naturligt att åtgärder undantagsvis kan komma att vidtagas i en stat eller i båda staterna som för en skattskyldig medför att dubbelbeskattning eller annan beskattning i strid mot avtalets regler likväl uppkommer. Den skattskyldige kan i sådana fall enligt *art. XXVI punkt 1* vända sig till den behöriga myndigheten i den stat där han har hemvist. Uttrycket "behörig myndighet" är definierat i art. III punkt 1 h) i avtalet. Behörig myndighet på svensk sida är som påpekats ovan budgetministern eller hans befullmäktigade ombud. I den mån denna stats behöriga myndighet finner, att den oriktiga beskattningen beror på åtgärd som vidtagits i denna stat bör myndigheten själv söka åstadkomma en tillfredsställande lösning av den felaktiga beskattningen. Motsvarande gäller givetvis även i andra fall då den behöriga myndig-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

heten anser sig kunna lösa frågan genom unilaterala åtgärder. Lyckas inte detta skall man enligt *art. XXVI punkt 2* söka lösa frågan genom överenskommelse med behörig myndighet i den andra staten. Genom sådan överenskommelse bör man också enligt *punkt 3* söka lösa svårigheter eller tvivelsmål beträffande avtalets tolkning och tillämpning. De behöriga myndigheterna kan avgöra frågor enligt punkt 2 eller 3 genom direktkontakt, skriftligen eller genom muntliga överläggningar, och behöver alltså inte använda sedvanliga diplomatiska kanaler *(punkt 4)*. Det kan i detta sammanhang erinras om att ömsesidiga överläggningar rörande en persons hemvist i fall som avses i art. IV punkt 3 på svensk sida skall handläggas av riksskatteverket.

Art. XXVII innehåller bestämmelser om *utbyte av upplysningar* för taxeringsändamål. Enligt *punkt VI i protokollet* skall de behöriga myndigheterna träffa överenskommelse rörande tillämpningen av art. XXVII. Härmed avses särskilt ett bemyndigande att träffa överenskommelse om i vilken utsträckning uppgifter skall utbytas automatiskt, dvs utan begäran i det särskilda fallet, eller spontant, dvs överlämnande av uppgifter som framkommit t ex vid en bokgranskning i en stat och som kan antagas vara av intresse för skattemyndigheterna i den andra staten.

I art. XXVIII erinras om det tämligen självklara förhållandet att avtalets regler inte påverkar de privilegier i skattehänseende som kan tillkomma diplomater eller konsulatstjänstemän på grund av folkrättens allmänna regler eller bestämmelser i internationella konventioner.

Vid förhandlingarna var båda parter eniga om att man så långt möjligt skulle söka undvika en avtalslös period mellan det gamla och det nya avtalet. Sedan det visat sig möjligt att slutföra förhandlingarna först i början av år 1976 upplystes emellertid från spansk sida att man av administrativa skäl inte ansåg sig kunna ge avtalet tillbakaverkande kraft för mer än två år. Bestämmelserna i *art. XXIX punkt 2* om avtalets *ikraftträdande* har därför utformats så att det nya avtalet kommer att gälla fr o m den 1 januari 1975, då det gamla avtalet upphörde att gälla, endast under förutsättning att det nya avtalet träder i kraft före utgången av år 1976. Som påpekats inledningsvis trädde avtalet i kraft den 21 december 1976.

Bestämmelser om avtalets *upphörande* finns intagna i *art. XXX*. Avtalet får inte sägas upp förrän fem år efter utgången av det år då avtalet trädde i kraft. Då avtalet trädde i kraft under år 1976, får uppsägning således ske tidigast år 1982. De båda staterna kan givetvis dessförinnan komma överens om ändringar i avtalet om detta anses önskvärt på grund av ändrad skattelagstiftning eller av andra skäl.

Det nya spanska dubbelbeskattningsavtalet har rönt ett intresse från allmänhetens sida som är ovanligt för avtal av detta slag. De långdragna och delvis mycket komplicerade förhandlingarna har medfört att osäkerheten beträffande avtalets innehåll vållat en fullt förståelig irritation hos allmänheten. Härtill kom att det ända in i det sista var osäkert om år 1975 skulle komma att omfattas av avtalet. Genom att ratifikationshandlingarna utväxlades

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22

före årsskiftet 1976/77 undveks dock nackdelarna av ett avtalslöst år mellan det gamla och det nya avtalet. Den fråga som dominerat bland förfrågningarna om det nya avtalet har varit beskattningen av pensioner från Sverige till mottagare i Spanien. De nya reglerna härom innebär uppenbarligen en skärpning för i Spanien bosatta svenska pensionärer jämfört med det gamla avtalet. Endast ett jämförelsevis litet antal svenska pensioner till mottagare i Spanien kommer nu att lämnas utanför svenskt beskattningsanspråk. Det bör dock i detta sammanhang poängteras, att Sverige numera i avtal eftersträvar att bibehålla sin beskattningsrätt till samtliga pensioner som betalas till mottagare i utlandet om den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats i Sverige. Såvitt gäller beskattningen av pensioner utgör det nya avtalet alltså en kompromiss mellan svenska och spanska beskattningsanspråk. Avtalet avviker i denna del från OECD:s modellavtal, som föreskriver att samtliga pensioner på grund av enskild tjänst samt livräntor skall beskattas endast i mottagarens hemviststat. Enligt kommentaren till modellavtalet kan, som påpekats inledningsvis, de avtalsslutande staterna dock komma överens om, att utbetalningar enligt ett lands socialförsäkringslagstiftning får beskattas i denna stat. I två reservationer till art. 18 (pensioner) art. 21 (bl. a. livräntor) i det reviderade modellavtalet har Sverige dessutom förklarat, att man i avtalssammanhang förbehåller sig rätten att beskatta dels pensioner som betalas till utomlands bosatta, om den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats i Sverige, dels utbetalningar till utomlands bosatta som sker på grund av i Sverige meddelad pensionsförsäkring.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:22