Englands-fararnas aktievinster — genmäle av Peter Sundgren

I Skattenytt 1984 nr 10 (sid 412—426) har Harry Margulies och Claes Sandels kritiserat min åsikt (Skattenytt 1984/8—9 s 361—363) att den s k remittanceregeln, artikel II (2), i det t o m 31.12.84 gällande svensk-engelska dubbelbeskattningsavtalet, torde vara tillämplig på oremitterad reavinst på svenska aktier avyttrade den 9 april 1983 eller senare. Den skattskyldige förutsätts vara ''resident'' eller ''ordinarily resident'' i Storbritannien vid avyttringen samt ha varit bosatt i Sverige vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde. Den s k 9-aprillagen i 53 § 1 mom a) kommunalskattelagen (SFS 1983:452) förutsätts således vara tillämplig.

Eftersom Claes' (karakteristiskt spirituella) uppsats *vad beträffar det sakliga innehållet* i allt väsentligt endast kan anses återspegla de ståndpunkter och argument som framförs i Margulies' mer omfattande studie, tillåter jag mig att i detta genmäle endast kommentera vad den sistnämnde anfört.

För att underlätta överskådligheten av den följande framställningen anges de avsnitt i avtalet som är ifråga (SFS 1968:769):

> **Artikel XII (3)**
> (3) Vinst på grund av avyttring av annan än i (1) och (2)[1] angiven egendom skall beskattas endast i den stat där säljaren äger hemvist.
>
> **Artikel II (2) och (3)**
> (2) Om beskattningen av inkomst från inkomstkälla i en av staterna enligt detta avtal lindras i denna stat och en fysisk person enligt gällande lagstiftning i den andra staten beskattas för sådan inkomst till den del inkomsten överföres till eller mottages i denna andra stat och ej för hela dess belopp, skall den skattelindring som enligt detta avtal medgives i den förstnämnda staten avse endast den del av inkomsten som överföres till eller mottages i den andra staten.
> (3) Då en av staterna tillämpar bestämmelserna i detta avtal, skall, såvitt icke sammanhanget annorlunda kräver, varje däri förekommande uttryck, vars innebörd icke särskilt angivits, anses hava den betydelse, som uttrycket har enligt gällande lagar inom den ifrågavarande staten rörande sådana skatter, som äro föremål för avtalet.

Relationen mellan intern svensk skatterätt och dubbelbeskattningsavtal

Den interna svenska skatterätten befinner sig i ständig förändring. De avtal om undvikande av dubbelbeskattning som Sverige träffat med andra stater

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:23

ändras och anpassas däremot förhållandevis sällan till de båda avtalsslutande staternas nya skatteregler. Genom förändringarna i den interna rätten kommer förhållandet mellan denna och avtalen naturligtvis också att förändras. Som bekant står dock avtalen alltid i det förhållandet till den interna rätten att de aldrig kan skärpa eller utvidga den beskattning eller skattskyldighet som gäller enligt intern rätt. Avtalen tillämpas med andra ord endast om de inskränker det interna skatteanspråket. En intern utvidgning av svenskt beskattningsanspråk såsom 9-aprillagen får därför ingen effekt gentemot avtalsländer där avtalet stadgar att aktievinst skall beskattas endast i hemvistlandet. Så är fallet i nästan alla av Sverige träffade avtal. På senare tid har Sverige emellertid erhållit rätt att i större eller mindre mån beskatta reavinst enligt 9-aprillagen bl a i avtalen med Japan, det nya avtalet med Storbritannien samt Canada. Om emellertid en avtalsbestämmelse utvidgar Sveriges beskattningsrätt och om den svenska interna beskattningsrätten *därefter* utvidgas i motsvarande mån kommer de tidigare ''slumrande'' avtalsreglerna omedelbart i spel. Om t ex Sverige internt skulle införa en beskattning på räntebetalningar till utlandet måste på nytt undersökas i vilka avtal Sverige har en sådan beskattningsrätt.

I de mycket få fall då Sverige däremot internt inskränkt sin beskattningsrätt får detta också återverkning på avtalsbestämmelserna. När sålunda Sverige införde ettårsregeln 1966 fick detta i många då gällande avtal till resultat bl a att de s k professorsreglerna i vissa fall ledde till dubbel skattefrihet för svenska gästföreläsare i utlandet.

När avtalen träffas sker detta med anknytning till den skattelagstiftning som då gäller i de båda avtalsslutande staterna. Detta medför självklart att det är omöjligt att överblicka hur avtalets regler i framtiden kommer att ställa sig i förhållande till intern rätt när staterna ändrar sin interna lagstiftning. Avtalet skall likväl tillämpas enligt sin lydelse. Om helt oacceptabla eller oönskade effekter uppstår får förhandlingar om ändring i avtalet tas upp.

Relationen mellan avtalsländerna

Margulies' artikel gör det nödvändigt att närmare redogöra för omständigheterna vid dubbelbeskattningsavtalens tillkomst och de avtalsslutande staternas inbördes förhållande. Bilden av att Sverige s a s står med mössan i handen och vördsamt anhåller om att få träffa avtal med England och påståendet att Sverige får anpassa sig ''till den engelska begreppsapparaten'' är rent nonsens. Den pedagogiska allegorin om besöket i den engelska skräddarbutiken är därför ganska töntig.[2]

Alla nationer som träffar dubbelbeskattnings- och andra folkrättsliga avtal sinsemellan uppträder som *suveräna* stater. Den ratificerade avtalstexten som är resultatet av överenskommelsen är bindande för de avtalsslutande staterna. Det är innehållet i avtalstexterna som skall tolkas och tillämpas. Detta gäller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:23

för övrigt även när de behöriga myndigheterna överlägger med varandra vid ömsesidiga förhandlingar. Ingen av staterna kan därvid pådyvla den andra sin uppfattning om en tolkning av avtalet. Vid sådana förhandlingar är parterna inte bundna av några särskilda tolkningsprinciper i sina avgöranden.

Tolkning av dubbelbeskattningsavtal

Det är uppenbart att tolkningen av ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning vållar särskilda problem eftersom avtalet när det träffas knyter an till båda de avtalsslutande staternas ofta divergerande interna rättsregler. Detta kan leda till att uttryck eller begrepp uppfattas olika i de båda staterna. Till förekommande härav innehåller därför avtalen på många ställen regler som klargör betydelsen av olika uttryck. I inledningen av avtalen finns sålunda allmänna definitioner av uttryck såsom person, bolag, internationell trafik m m. I artiklarna om ränta och royalty anges bl a vad som avses därmed. Det är självklart att dessa i avtalet särskilt definierade uttryck skall ha den betydelse som avtalet anger. Om emellertid innebörden av ett uttryck inte särskilt angivits i avtalet skall varje stat tillämpa sin interna definition av uttrycket ifråga (lex fori). I det aktuella avtalet med Storbritannien anges detta uttryckligen i artikel II (3), se ovan. Sådana artiklar kallas stundom för renvoi-artiklar.

Om det på ett eller annat sätt *klart framgår* att de avtalsslutande staterna avsett att ett uttryck skall tolkas på ett sätt som avviker från det tolkningsresultat som erhålls på ovan angivet sätt skall parternas avsikter och avtalets syfte respekteras. I renvoi-artikeln uttrycks detta förbehåll genom den inskjutna bisatsen ”såvitt icke sammanhanget annorlunda kräver . . .”. De spörsmål som berör avtalens syfte och staternas avsikter vid avtalets ingående skall behandlas närmare i senare avsnitt.

I första hand skall avtalet således tolkas med ledning av avtalstextens innehåll. Först om detta är oklart skall andra metoder tillämpas. I Wienkonventionens Law of Treaties sägs:

> (1) A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.
>
> (4) A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended.

Ambulatorisk-statisk avtalstolkning

Innan jag närmare går in på tolkningen av artikel II (2) vill jag först beröra de frågor som väckts betr ambulatorisk visavi statisk avtalstolkning. Härmed avses frågan hur ett uttryck i ett avtal skall tolkas om den stat som tillämpar avtalet har ändrat sin interna definition av uttrycket ifråga efter det att avtalet ingicks. Är staten bunden av den definition som gällde i denna stat vid den tidpunkt då avtalet ingicks (statisk tolkning) eller får uttrycket tolkas enligt den-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:23

na stats ''löpande'' definition som gäller från tid till annan (ambulatorisk tolkning)?

I en mycket förtjänstfull artikel i British Tax Review 1984, no 1—2[3], som behandlar renvoi-artikeln i OECD:s modellavtal och som totalt omfattar ca 60 sidor, ägnas inte mindre än 24 sidor åt frågan om ambulatorisk visavi statisk avtalstolkning. Artikeln konstaterar att författarna till modellavtalet överhuvudtaget inte berört frågan. Någon vägledning i modellavtalet lämnas således inte. En genomgång av förhållandena i olika länder visar att dessa i regel tillåter sig att tillämpa den ambulatoriska metoden. I Canada förklarade the Supreme Court 1982 att den statiska metoden skulle gälla. Detta ledde till omedelbar reaktion från lagstiftaren. Enligt en nyligen införd lag (Income Tax Conventions Interpretation Act) fastslås att domstolarna skall tolka avtalen i takt med de förändringar som sker av den interna kanadensiska skattelagen d v s ambulatorisk metod. I Storbritannien saknas rättspraxis i frågan men det brittiska parlamentet utgår från att artikel 3 (2) skall tolkas ambulatoriskt. I USA tillämpas också regelmässigt den ambulatoriska tolkningsmetoden.

KGA Sandström[4] har förespråkat den statiska metoden beträffande *uttryck som definierats i avtalet*. Beträffande uttryck som inte definierats i avtalen är han betydligt tveksammare. Dubbelbeskattningssakkunniga (SOU 1962:59) tog upp frågeställningen i samband med förslaget om införandet av det nya hemvistbegreppet i treårsregeln. Utredningen fann att denna nya definition av hemvistbegreppet skulle gälla även i förhållande till de länder med vilka avtal redan förelåg. Ambulatorisk avtalstolkning således.

I British Tax Review behandlas också den särskilda situationen när avtalets renvoi-artikel (i det fallet i ett arvskatteavtal) hänvisar till användningen av

> the law in force in that territory. . . these words clearly have an ambulatory interpretation, referring to the law in force at the date of death. . . It would be extremely odd if that referred to the static interpretation without its being more clearly stated (s 39).

I det aktuella svensk-engelska avtalet som här diskuteras hänvisar artikel II (3) också till ''*the laws in force* in the territory'' . . . (enligt gällande lagar. . .) jmfr ovan.

Det mesta talar således för att den ambulatoriska avtalstolkningsmetoden bör prioriteras i vart fall när det gäller uttryck som inte definierats i avtalet. Detta gör sig med särskild styrka gällande i det förevarande avtalet som hänvisar till ''gällande lagar'' i den stat som tillämpar avtalet.

Artikelförfattarna förespråkar själva avslutningsvis en ambulatorisk tolkningsmetod.

Tolkningen av texten i artikel II (2) och (3)

Efter att ha konstaterat att inkomsten, i detta fall reavinsten, kan beskattas

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:23

enligt intern svensk rätt d v s enligt 9-aprillagen går man till avtalet för att undersöka huruvida detta på något sätt inskränker det svenska beskattningsanspråket. Enligt artikel XII (3) kan direkt konstateras att Sverige enligt avtalet gått med på att, då den som avyttrar bl a aktier har hemvist enligt avtalet i Storbritannien, vinsten på försäljningen skall beskattas endast i sistnämnda land. Då emellertid denna vinst enligt förutsättningarna för hela problemställningen inte kan beskattas enligt intern brittisk skatterätt innan den överföres till eller mottages i Storbritannien måste även innebörden i artikel II (2) beaktas.

Beträffande denna avtalsartikel gör Margulies gällande att det finns inte mindre än tre punkter som inskränker Sveriges beskattningsrätt när det gäller reavinst på avyttring av svenska aktier:

1) uttrycket ''inkomst'' innefattar inte realisationsvinst
2) reavinst på svenska aktier kan inte anses utgöra ''inkomstkälla'' i Sverige
3) genom att Sverige undantar reavinsten från beskattning kan man inte tala om att Sverige ''lindrar'' sin beskattning till förmån för Storbritannien.

Det görs också gällande att artikel II (2) inte är tillämplig på aktievinst med hänsyn till utformningen av denna artikel i de tidigare avtalen med Storbritannien (1949 och 1960 års avtalsversioner).

Det är ett faktum att inget av de under 1)—3) angivna uttryckens innebörd finns direkt definierat i avtalet. Enligt artikel II (3) skall därför uttrycken när avtalet tillämpas på svensk sida ha den betydelse de har enligt svensk rättsuppfattning. Systematiken i avtalstolkningen sammanfattas av Lindencrona enligt följande:[5]

> Avgörande för tolkningen måste vara avtalet självt. Här kan tre fall urskiljas.
> 1) Om avtalet självt definierar begreppen skall dessa definitioner användas, d v s en folkrättslig tolkning.
> 2) Om avtalet hänvisar till tolkningsstatens interna rätt (lex fori) skall denna användas. Sådana hänvisningar har blivit allt vanligare.
> 3) Om avtalet saknar såväl egna definitioner som hänvisningar till den interna rätten bör en folkrättslig tolkning tillämpas så långt det är möjligt, och först därefter den interna rätten. En folkrättslig tolkning behöver icke innebära en restriktiv tolkning. Dock kan inte sägas att avtalet skall tolkas så att dubbelbeskattning och internationell skatteflykt undvikes om det inte är uttryckligen utsagt i avtalet.

Den vanligaste kritiken mot att i avtalet icke definierade uttryck tolkas enligt respektive stats interna rätt är att denna metod, då de två staternas rättsuppfattning skiljer sig från varandra, nära nog automatiskt leder till dubbel beskattning eller dubbel exempt. Likväl är det denna metod som rekommenderas i OECD-avtalet och i praktiken förekommer den numera regelmässigt. De negativa effekterna av denna tolkningsmetod godtas således av de avtalsslutande stater som tar med den i sina avtal. Remediet häremot är ömsesidig överenskommelse. Det bör redan här observeras att en tillämpning av intern

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:23

rätt vid tolkning av just remittanceregeln inte i sig föranleder någon dubbelbeskattning. Den uppstår när Storbritannien enligt art XII beskattar reavinsten när den remitteras. Dubbelbeskattningen uppstår således inte p g a att de båda staterna *tolkar* art II (2) på olika sätt. Den uppstår p g a att säljaren dröjer med att remittera. Mer härom i ett följande avsnitt. En ytterligare synpunkt är att remittanceregeln aldrig kan tillämpas annat än av Sverige. Regeln fungerar inte ''åt andra hållet''. Sverige kan härigenom anses ha ett särskilt anspråk på tolkningsprivilegium. Uttalanden av brittiska finansministrar och annan ledande brittisk skatteexpertis om tolkningen av remittanceregeln enligt brittisk rätt har därvid endast ett marginellt eller sekundärt intresse.[6]

Uttrycket ''inkomst''

Margulies anger att innebörden av uttrycket inkomst ''ingalunda är entydigt ens enligt svensk rätt''. Vilken svensk rätt som avses är inte angivet men det torde stå utom diskussion att reavinst enligt svensk *skatterätt* — det är den som är av intresse — inryms i begreppet inkomst.

I avtalets rubrik sägs f ö att det träffats för att undvika dubbelbeskattning av *skatter på inkomst*. I avtalet tas också reavinster upp på sedvanligt sätt till behandling tillsammans med övriga inkomster (art XII). Det ter sig därför främmande även från avtalets utgångspunkt att göra gällande att ''reavinst'' skall ha en särställning i förhållande till ''inkomst''.

I kommentaren till OECD:s modellavtal lämnas avsiktligt ingen definition av begreppet vinst (gains). Det överlämnas åt respektive stat att avgöra om en skatt på reavinst eller på inkomst skall tas ut. Det är det skattemässiga resultatet av transaktionen ''överlåtelse av egendom'' eller ''avyttring'' som regleras i reavinstartikeln. Om detta kallas för inkomst eller vinst är oväsentligt.

Om man från brittisk sida hade velat utesluta reavinster från tillämpningen av remittance-regeln så hade det ankommit på Storbritannien, som när avtalet slöts naturligtvis känt till att man från svensk sida uppfattar och beskattar reavinst som ''income'', att göra en särskild markering härom i avtalet. En sådan markering hade varit särskilt på sin plats med tanke på att remittanceregelns aktuella utformning (1968) tidsmässigt sammanföll med att den nya brittiska reavinstskatten togs in i avtalet (artikel 1). Mer härom nedan. Sverige har i vart fall inte accepterat någon begreppsmässig begränsning av uttrycket ''inkomst'' i avtalet.

Margulies anför att man särskilt med ledning av artikel XXIII i avtalet kan utläsa att reavinst är ett begrepp vid sidan av inkomst. Hänvisningen avser det avsnitt i metodartikeln punkt (1) (a) där *Storbritannien* redogör för hur avräkning skall ske för svensk skatt. I det sammanhanget är det nödvändigt att distinktionen framhålls. Annars skulle det inte vara möjligt enligt avtal att ge avräkning i Storbritannien för svensk skatt på realisationsvinst. Om man läser vidare i samma metodartikel, till det avsnitt som gäller avräkning *på svensk si-*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:23

da (punkt (2) (a)) finner man återigen att ''inkomst'' används utan avgränsning gentemot reavinst.

Uttrycket ''inkomstkälla i en av staterna''

Jag har i min tidigare artikel hänvisat till att svaret på denna fråga måste hämtas i de grundläggande principer som gäller staternas beskattningsanspråk, närmare bestämt i den därvid förekommande källstatsprincipen som den kommer till uttryck i intern rätt. Ett beskattningsanspråk riktat mot en här icke bosatt person kan bara vila på den grunden att inkomsten anses vara av sådan natur eller ha sådan anknytning till Sverige att den anses härröra härifrån eller ha källa här i riket. I förarbetena till 9-aprillagen har detta också kommit till klart uttryck vad gäller aktievinster. Departementschefen säger (prop 1982/83:144 sid 15):

> Det kan också hävdas att vinster på aktier och andelar i svenska företag allmänt sett *härrör från svensk källa* (kursiverat här) och härigenom grundar ett anspråk på svensk beskattning.

Det torde vara berättigat att göra gällande att även vid tolkningen av avtalet enligt renvoi-artikeln samma aktievinster skall anses härröra från inkomstkälla i staten Sverige. Bristen på s k ''source rules'' brukar ofta framhållas som ett beklagligt faktum i svensk internationell beskattningsrätt. Lagstiftarens ovan citerade uttalande får emellertid anses avhjälpa denna brist vad gäller vinster på svenska aktier. Att vinst vid försäljning av svenska aktier härrör från Sverige framgår också av såväl förarbetena (prop 1982/83:109 s. 30) som tillämpningsföreskrifterna (SFS 1983:769 s. 8) till det nya svensk-japanska dubbelbeskattningsavtalet.

Man kan naturligtvis ha delade meningar om departementschefens uppfattning. Margulies har presenterat en imponerande mängd argument till stöd för påståendet att reavinst på aktier alltid har källa där överlåtaren är bosatt. Liknelser har gjorts med äpplen som faller från träden, med källvatten som rinner neråt m m. ''Utflykter'' har gjorts till andra inkomstslag inom manufaktur- och konsthandeln etc. Dessa synpunkter som baseras på ett *ekonomiskt-teoretiskt* resonemang är i sig inte helt ointressanta. Sådana synpunkter är emellertid *vid en rättslig bedömning* ovidkommande. Det är utan betydelse vad man må ha för åsikt. Det är den svenske lagstiftarens uppfattning som är avgörande.

Som tidigare framhållits är den brittiska definitionen av avtalets uttryck ovidkommande då avtalet tolkas från svensk sida enligt artikel II(3). Icke desto mindre kan det vara av visst intresse att i detta sammanhang se litet närmare på den engelska rätten betr reavinster. Enligt engelsk skatterätt (Capital Gains Tax Act 1979, section 14) skall vinster vid avyttring ''of assets *situated outside* (kursiverat här) the United Kingdom'' tas upp till beskattning endast

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:23

efter remittering till Storbritannien. (Detta gäller då endast person som är resident eller ordinarily resident i Storbritannien). I en särskild punkt avseende ''location of assets (section 18)'' sägs: ''For the purposes of this Act — . . . registered shares or securities are situated where they are registered, and if registered in more than one register, where the principal register is situated.'' Det sagda torde leda till att aktier i svenska företag så gott som undantagslöst får anses vara ''assets situated outside the UK''. En försiktig slutsats härav torde ge vid handen att det i vart fall inte är helt främmande för brittisk rättsuppfattning att den vinst som uppstår vid avyttringen av en i Sverige belägen tillgång också får anses härröra från en i Sverige belägen källa.

Man kan naturligtvis ha delade meningar även om lämpligheten av att utvidga sina beskattningsanspråk på det sätt Sverige gjort i 9-aprillagen. Personligen finner jag att lagens räckvidd och utformning är olämplig. Den skapar besvärliga tillämpnings- och kontrollproblem och den kan vara en stötesten vid avtalsförhandlingar med andra stater. Ett genomdrivande av dessa beskattningsanspråk gentemot våra avtalsländer lämnar utrymme för motkrav på andra kanske viktigare områden.

Det bör framhållas att den svenska 9-aprillagen vid en internationell jämförelse inte är unik. Flera andra stater t ex Frankrike, Luxemburg, Nederländerna, Norge, Portugal, Spanien, Västtyskland, Österrike m fl kan beskatta reavinster på inhemska aktier för icke-bosatta personer.

Uttrycket ''lindras i denna stat''

Margulies har i detta sammanhang tagit upp ett utslag i den holländska högsta domstolen. Det är bedrövligt att konstatera hur illa han refererat detta rättsfall. Den helt avgörande grunden för utgången i målet, nämligen att den holländska och engelska texten *inte överensstämde språkligt* har helt förbigåtts! Engelskans ''relief'' hade översatts till det holländska ''vermindering''. Målet finns bl a redovisat i artikeln i British Tax Review (s 103):

> Another example is given by the Dutch case where in the treaty the Dutch word corresponded to the English word reduction and the English version had relief. The treaty provided that if the income was taxed in the United Kingdom on the basis of the amount remitted to the United Kingdom, the *relief* (or, in Dutch, reduction) under the treaty applied only to so much of the income as had been remitted. The purpose of this provision was to prevent there being little or no tax in one country and no tax in the other. The treaty article in issue in that case was the pensions article which provided that a pension from the Netherlands paid to a United Kingdom resident would be exempt from tax in the Netherlands. The Netherlands Supreme Court held that the remittance provision applied only where there was a reduction in tax, for example where a reduced withholding tax was applied to dividends, and not where there was an exemption from tax. The reason for the decision was based on the Dutch text, which the Court recognised did not correspond to the English.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:23

Utgången i målet har alltså berott på en felöversättning till holländska av engelskans ''relief''. Någon motsvarande felöversättning finns inte i det aktuella svensk-engelska avtalet. Ordet lindra(s) i art II (2) är en språkligt korrekt översättning av engelskans ''relieve'' som används i den brittiska avtalsversionen. Någon lingvistisk motstridighet råder därför inte mellan de båda avtalsversionerna. Ordalydelsen att en stat (källstaten) enligt avtalet ''lindrar sin beskattning'' torde vara förenlig både med den situationen att inkomst helt eller delvis[7] undantas från beskattning och att skatten på inkomsten sätts ned helt eller delvis t ex skatt på utdelning. I 72 § KL talas också om *lindring* av dubbelbeskattning vid överenskommelse med främmande stat genom uppdelning av beskattningsrätten till inkomst.

Jag kommer i ett senare sammanhang att ånyo ta upp det holländska fallet.

Regeringsrätten

Margulies har tagit upp tre rättsfall som berör avtalen med Italien (1956 års avtal), Västtyskland resp Frankrike.

En väsentlig omständighet beträffande det italienska rättsfallet är att *det avtalet saknade renvoi-bestämmelse.* Det fanns således ingen föreskrift om att intern rätt skulle tillämpas. Detta torde närmast illustrera vad Lindencrona framhållit i punkt 3 ovan.

Det tyska fallet är ett exempel som gäller ett *uttryck som definierats i avtalet.* Regeringsrätten hänvisar till en passus i avtalet som direkt anger vad ett ''Personengesellschaft'' är. Några större tolkningssvårigheter betr vad som därmed avsågs har knappast förelegat. Det har bara varit att läsa innantill i avtalet (jmfr Lindencrona punkt 1 ovan).

Det franska förhandsbeskedet *gäller överhuvudtaget inte tolkning av något uttryck i avtalet* utan en bedömning av en rättsfråga, d v s en fråga om den rättsliga betydelsen av de faktiska omständigheterna i målet. (Frågan gällde en fysisk persons hemvist enligt avtalet vid utflyttning till Frankrike.)

De avtalsslutande staternas avsikter vid avtalets ingående

Såsom ovan framhållits skall avtalet i första hand tolkas med ledning av avtalets faktiska lydelse. Därvid skall i förekommande fall avtalets renvoi-artikel tillämpas. Denna artikel kräver emellertid också att tolkningen inte avviker från sitt sammanhang. The Law of Treaties föreskriver också att ''a special meaning shall be given to a term if it is *established* (kursiverat här) that the parties so intended''. Parternas avsikter vid avtalsbestämmelsernas utformning skall alltså respekteras. Metoden får dock tillgripas först när det är ''established'' d v s fullt klarlagt vad parterna avsett. Om avtalet som sådant är klart måste stor försiktighet iakttas innan avtalens uttryck ges en ''special meaning''. Beträffande dubbelbeskattningsavtal är det i praktiken ofta svårt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:23

att veta vad parterna haft för avsikter. De förhandlingar som föregår ett avtal är hemliga och några egentliga förarbeten till avtalen finns inte.

1949 och 1960 års avtalsversioner

Margulies framhåller att avtalsparternas avsikter med den i 68 års protokoll omformulerade remittanceregeln klart kan utläsas mot bakgrund av utformningen av motsvarande regel i avtalen från 1949 och 1960. Som tidigare påpekats måste avtalens utformning alltid sättas i relation till de båda staternas interna skatteregler vid den tidpunkt då avtalet slöts. Som bekant förelåg ingen skattskyldighet för aktievinster betr här icke bosatta personer enligt svensk intern rätt vare sig 1949 eller 1960. Avtalens regler om beskattning av reavinst, att beskattning skulle ske i hemvistlandet, sammanföll således med svensk rätt.

Dessutom fanns när 49 och 60 års avtal slöts överhuvud taget ingen beskattning av icke yrkesmässiga reavinster i Storbritannien och följdaktligen än mindre något remittancekrav. En sådan beskattning introducerades först genom Finance Act 1965. Men hänsyn till hur de båda staternas interna rätt betr reavinster var utformad vid 49 och 60 års avtalstillfällen får det således anses vara uteslutet att parterna vid dessa tidpunkter haft några som helst avsikter om räckvidden av avtalets remittanceregel på aktievinster. Den omständigheten att 49 och 60 års remittanceregel skulle tillämpas endast betr inkomster som var ''föremål för beskattning'' i Storbritannien har den enkla förklaringen att den vore helt meningslös betr andra inkomster. *Ett remittancekrav av en inkomst som vid remittering med visshet skulle leda till skattefrihet i det andra landet, framstår närmast som ett slag i luften.* Den skattskyldige skulle ju naturligtvis, om risk för svensk beskattning förelåg, alltid remittera och därmed bli garanterat skattefri i Storbritannien!

1968 års avtalsversion

När så 1968 års tilläggsprotokoll undertecknas har den förändringen skett sedan 1960 *att* Storbritannien internt infört en realisationsvinstbeskattning som i vissa fall dock inte utlöses med mindre än att remittering sker, *att* den nya reavinstskatten införlivats av Storbritannien bland de skatter som avtalet skall omfatta, *samt att* remittanceregeln i avtalet helt omformulerats. Att i detta läge påstå att innebörden av remittanceregelns relation till reavinstartikeln är oförändrad är inte övertygande. Att detta dessutom skulle åskådliggöra en uttrycklig avsikt från parternas sida att bibehålla en sedan tidigare meningslös inskränkning i remittanceregelns räckvidd beträffande aktievinster är intellektuellt utmanande.

Eftersom Sverige år 1968 alltjämt enligt intern rätt var förhindrad att beskatta aktievinster för utlandsbosatta, kunde den nya remittanceregeln i avtalet lika litet som den tidigare ge Sverige en sådan beskattningsrätt. Ett avtal

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:23

får ju som tidigare nämnts inte utvidga en stats beskattningsanspråk. Den nya remittanceregeln blev således en vad jag tidigare benämnt ''slumrande'' avtalsregel vad beträffar aktievinster. Sverige avstod alltså inte ifrån eller lindrade inte sin beskattning på aktievinster *genom avtalet* som föreskrivs i artikel II (2) utan alltjämt genom en inskränkning i intern rätt. 1968 års remittanceregel medförde således i praktiken ingen materiell utvidgning av Sveriges beskattningsrätt visavi Storbritannien vare sig betr aktievinster eller annan inkomst. Det är mot den bakgrunden man bör beakta departementschefens uttalande att ändringen av remittanceregeln endast var av ''formell natur föranledd av att båda staterna avser att tillämpa credit of tax-metod (avräkning av skatt) som huvudprincip för undvikande av dubbelbeskattning.''

En tolkningsmetod som utgår från hur upphävda bestämmelser utformats måste självklart tillämpas med stor försiktighet. En besvärlig komplikation är ju f ö att tvingas hålla reda på sådana bestämmelser. Det är i alla fall särskilt viktigt att sådana gamla bestämmelser sätts in i sitt rätta sammanhang. Skälet till förändringen av avtalen är ju att de med hänsyn till ny lagstiftning inte längre fyller sin funktion eller eljest blir oacceptabla. Mellan 49 och 60 års avtal å den ena sidan och 68 års avtal å den andra inträffade så väsentliga förändringar av brittisk intern rätt vad avser reavinstbeskattning att det får betraktas som ytterst tveksamt att överhuvudtaget ge sig på en ''historisk'' tolkningsmetod som tar sikte på vad avtalsparterna avsåg med det avtal som upphävts.

Margulies synes genom sin ''historiska'' tolkningsmetod vilja framställa en bild av att man från brittiskt håll vid varje avtalstillfälle med Sverige (t o m år 1968) konsekvent och med osviklig precision utformat remittanceregeln på ett sådant sätt att just reavinster skulle uteslutas från tillämpningen därav. Det är svårt att förstå syftet härmed. När Sverige tillämpar remittanceregeln, oavsett vilket inkomstslag det gäller, innebär detta inte någon eftergift från brittisk sida. När remittering sker (eller när den skattskyldige blir ''domiciled'') är britterna oförhindrade att beskatta inkomsten. Storbritannien har ju den primära beskattningsrätten enligt artikel XII. Vid remittering (eller domiciliering) uppstår oundvikligen en faktisk dubbelbeskattning. *Denna situation är emellertid helt förutsedd i avtalet och den har inte uppkommit p g a staternas olika tolkning av remittanceregeln.* Ingen av staterna har brutit mot avtalet. Som tidigare påpekats är det *den skattskyldige* som framkallat dubbelbeskattning genom underlåtenhet att remittera. En sådan situation måste då lösas genom ömsesidig överenskommelse mellan staterna. I en sådan förhandling är det rimligt att kräva att Sverige, som genom remittanceregeln egentligen endast har en villkorad beskattningsrätt, vidtar åtgärder för undanröjande av den dubbla beskattningen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:23

1983 års avtalsversion

Margulies framhåller slutligen att vägledning för tolkning av 68 års remittanceregel kan hämtas även från utformningen av det nya svensk-brittiska avtalet (1983 års). I detta avtal har som bekant beskattningen av aktievinster fått en helt annan lösning genom att Sverige *fått den primära* beskattningsrätten enligt artikel 13 p 2 under sju år från utflyttningen. Remittanceregeln kan som jag framhållit i min tidigare artikel bli tillämplig endast ''i glappet'' mellan avtalets sjuårsperiod och den 10-årsgräns som gäller enligt KL. Under den första sjuårsperioden sker emellertid beskattning i Sverige *oavsett* remittering. Det är riktigt att 83 års avtal redan i rubriken anger att avtalet omfattar skatter på inkomst *och* realisationsvinst. Som ovan framhållits inlemmades dock den engelska skatten på reavinst i avtalet i praktiken redan i samband med 68 års avtalsrevision.

Avtalets syfte

Ett avtals främsta syfte är att undvika dubbel beskattning. Detta anges också i avtalets rubrik.[8]

Det bör särskilt iakttas att remittanceregeln inte tar sikte på något enskilt inkomstslag. Den omfattar alla inkomster som i Storbritannien kan beskattas endast i takt med att de remitteras. *Dess syfte är att förhindra att inkomst genom icke-remittering undgår beskattning i båda de avtalsslutande staterna eller att den skattskyldige får en obefogad skattekredit.*

Mot den bakgrunden är det av särskilt intresse att ånyo studera det holländska HD-fallet som ju gällde den holländsk-engelska remittanceregeln. Detta rättsfall illustrerar såsom tidigare visats en rigorös bokstavstolkning av avtalets text sådan den framstod i sin holländska version. Eftersom ordet ''vermindering'' (reduction) ansågs tillämpligt endast då lindring skett genom att *skatt reducerats* i källstaten (t ex utdelning eller royalty) och inte på inkomst som undantagits från beskattning i källstaten såsom pensioner, kom domen således i praktiken att leda till ett fall av dubbel skattefrihet. Någon hänsyn till felöversättningen togs inte. Artikelförfattarna i British Tax Review är kritiska mot domen och anför (sid 103):

> It is suggested that had the Court tried to reconcile the texts by having regard to the object and purpose of the treaty, it would have come to the opposite conclusion since the object and purpose of the treaty is to avoid double taxation rather than to exempt the income from tax in both states.

Detta är kloka ord som de flesta ansvarskännande bedömare kan instämma i. Kritiken rimmar väl med den grundläggande tanken i The Law of Treaties, att avtalens uttryck skall tolkas ''in their context and in the light of the object and purpose (of the treaty)''.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:23

Remittanceregelns övergripande syfte är helt entydig. Den är generellt utformad med avsikt att täcka *alla* situationer som genom underlåten remittering kan medföra ''double exemption''. Båda de avtalsslutande staterna har en gemensam strävan att motverka sådana situationer. Tanken att avtalet skulle syfta till eller att de båda staterna skulle ha haft för avsikt att inskränka remittanceregelns tillämpning beträffande just aktievinster är verklighetsfrämmande.

Slutord

Man kan inte slå sig till ro i förlitan på att en avtalsbestämmelses räckvidd är en gång för alla slutgiltigt fastställd.

Förändringarna av den interna skattelagstiftningen gör det nödvändigt att ständigt bevaka dubbelbeskattningsavtalens innehåll, tolkning och relation till intern rätt. För den som förbisett konsekvenserna av SFS 1983:452 på artikel II (2) i det engelska avtalet kan — för att utnyttja ett tidigare använt bildspråk — situationen liknas vid bilföraren som i åratal kör samma väg till jobbet utan missöden, men som den 9 april 1983 plötsligt kolliderar i vägskälet p g a att han inte uppmärksammat det nyuppsatta stopptecknet.

[1] Punkterna (1) och (2) avser vinst vid avyttring av fastighet respektive tillgångar hänförliga till fast driftställe.

[2] Förresten Harry, det heter inte smoking på engelska — det heter dinner jacket!

[3] ''The Interpretation of Tax Treaties with particular reference to Article 3 (2) of the OECD Model'' by John F. Avery Jones (United Kingdom), Charles J Berg (Australia), Henri-Robert Depret (Belgium), Maarten J Ellis (Netherlands), Pierre Fontaneau (France), Raoul Lenz (Switzerland), Toshio Miyatake (Japan), Sidney J Roberts (USA), Claes Sandels (Sweden), Jakob Strobl (Germany) and David A Ward (Canada).

[4] Svenska Dubbelbeskattningsavtal 1949 s 44—45.

[5] Skatter och kapitalflykt s 169.

[6] I British Tax Review finns också ett avsnitt (sid 48—54) som förespråkar att källstaten skall ges prioritet att tolka enligt sin interna rätt: ''If we are right in saying that the source State has priority in applying internal law and the State of residence must follow that application — and this certainly seems to be the most logical interpretation — the frequently-made criticism that Article 3 (2) can lead to double taxation or no taxation does not arise.''

[7] Se exempelvis artikel VIII i 1956 års (exempt) avtal med Nya Zeeland (SFS 1956:571) där beskattningsrätten till royalty delades 60/40 mellan de avtalsslutande staterna.

[8] I den aktuella avtalsrubriken anges även att avtalet har till ändamål att förhindra skatteflykt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:23

RÄTTSFALLSÖVERSIKT I SKATTERÄTT

Nu finns en heltäckande och aktuell rättsfallsöversikt i skatterätt, författad av professor **Nils Mattsson.**

RÄTTSFALLSÖVERSIKTEN

— innehåller alla rättsfall av intresse avseende inkomstbeskattning och socialavgifter refererade av regeringsrätten eller som förhandsbesked av riksskatteverket
— innehåller redovisning av rättsfrågan och kommentar till utgången
— ger synpunkter på hur liknande frågor praktiskt bör lösas
— utkommer två gånger om året (i oktober samma år och i april påföljande år). Översikten för 1984 är komplett för distribution omedelbart.



Nils Mattsson är professor i skatterätt vid Uppsala Universitet. Han har omfattande praktisk erfarenhet och har skrivit flera böcker som ständigt trycks i nya upplagor, bl a om internationell beskattning, beskattning av handelsbolag, mervärdeskatt och socialavgifter.

HANDELSBOLAGET TRIBUTUM
Bergagatan 4, 752 38 Uppsala. Tfn 018-12 61 67.

Jag beställer
☐ Rättsfallsöversikt för 1984 à kr 225 inkl moms
☐ Rättsfallsöversikt för 1985 à kr 275 inkl moms

Namn/Företag _____

Adress _____

Postadress _____ Tfn _____

Vänta med betalning tills inbetalningskort kommer.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:23