Om tolkning av dubbelbeskattningsavtal; begreppet ''beskattas endast'' tillämpat på englandsfararna.

Av f d kammarrättsassessorn Ulf Malmgård

I dubbelbeskattningsavtalen överenskommer staterna att inkomster antingen ''får beskattas'' i en stat eller att de ''beskattas endast'' i en stat. Det förra uttrycket utesluter inte beskattning i den andra staten, det senare uttrycket utesluter sådan beskattning. Dessa principer gäller vare sig det är fråga om avräkningsavtal (credit avtal) eller undantagandeavtal (exemptavtal). Med få undantag (för Sveriges del avtalen med Schweiz och Spanien) gäller nämligen att endast hemviststaten ger avräkning för skatt eller undantar en inkomst från beskattning.

I kommentaren till OECDs modellavtal heter det i punkt 6 till artikel 23 (metodartikeln):

''Beträffande några slag av inkomst eller förmögenhet erhåller en av de avtalsslutande staterna uteslutande beskattningsrätt och vederbörande artikel föreskriver att inkomsten eller förmögenheten i fråga ''beskattas endast'' i en avtalsslutande stat. Orden ''beskattas endast'' i en avtalsslutande stat hindrar den andra staten att beskatta. På detta sätt undvikes dubbelbeskattning. Den stat som erhåller uteslutande beskattningsrätt är normalt den stat där den skattskyldige har hemvist . . .

Punkt 7:

I fråga om andra slag av inkomst eller förmögenhet föreligger inte uteslutande beskattningsrätt och vederbörande artikel föreskriver då att inkomsten eller förmögenheten i fråga ''får beskattas'' i den avtalsslutande stat där den skattskyldige har hemvist . . .

I Skattenytt har debatterats om vinster på svenska aktier skall beskattas i Sverige då säljaren bor i England och vinsten realiserats efter 9 april 1983 men innan det nya dubbelbeskattningsavtalet trädde i kraft 1 januari 1985.

Se SN 1984 s 361 f och s 412 f samt 1985 s 188 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:08

Debatten kunde tyckas överflödig mot bakgrund av att avtalet stadgar: ''(vinster på aktier) beskattas endast i den stat där säljaren har sitt hemvist''. Sett mot bakgrund av OECD kommentaren ovan synes frågan avgjord. Sverige kan inte beskatta. Avtalet innehåller emellertid även en bestämmelse av innebörd att om ''beskattning av inkomst från källa i en stat lindras enligt avtalet'' och skattefrihet uppnås i den andra staten genom att hålla pengarna utanför denna, så skall inte skattelindringen (eng. relief) inträffa. I England gäller ofta för immigranter dit att de uppnår skattefrihet genom att underlåta att ta in pengar i landet.

Peter Sundgren har i sina inlägg hävdat att regeln skall tillämpas. Claes Sandels och Harry Margulies har argumenterat för motsatt ståndpunkt.

Mig synes frågan böra avgöras med utgångspunkt från om denna s k remitteringsregel kan tillämpas på inkomster som ''beskattas endast'' i hemviststaten eller blott på inkomster som ''får beskattas'' i sin källstat. Det är ju nämligen klart att regeln har skrivits för t ex den nedsättning av kupongskatten som Sverige medger men där Sverige ''får beskatta'' aktieutdelning genom att uttaga reducerad kupongskatt, lindrad kupongskatt.

Vid en genomläsning av avtalet finner man att artikeln om royalty fått en särskild utformning. Om royalty stadgas nämligen att sådan ''beskattas endast'' i hemviststaten (uttryckt så att royaltyn skall vara undantagen från beskattning i sin källstat), men med tillägget att bestämmelsen avser ''royalty, som uppbäres av och rätteligen tillkommer'' en person med hemvist i den första staten. Vi finner sålunda en remitteringsregel inbakad i inkomstregeln, då inkomsten ''beskattas endast'' i hemviststaten. En liknande regel finnes beträffande viss ränta

Motsvarande bestämmelse saknas beträffande realisationsvinster på aktier. Dessa ''beskattas endast'' i hemviststaten, punkt slut. Kan då detta bero på ett förbiseende, eller kan utvidgad beskattningsrätt för Sverige latent vara avtalad? Knappast. I OECDs kommentar från 1963 fanns nämligen följande erinran intagen:

''Eftersom realisationsvinster inte beskattas av alla stater, kan det anses skäligt att endast undvika faktisk dubbelbeskattning av realisationsvinster. Det står därför avtalsslutande stater fritt att komplettera sina bilaterala avtal så att en stat måste avstå från sin beskattningsrätt enligt inhemsk lagstiftning bara om den andra staten, som tillagts beskattningsrätten enligt avtalet, begagnar sig av den. I sådant fall bör punkt 4 av artikeln kompletteras i enlighet härmed''.

Man frågar sig då hur andra stater träffat avtal med England. Det visar sig vid en undersökning att Frankrike träffade avtal med England ungefär samtidigt som Sverige år 1968. Både aktievinstregel och remitteringsregel återfinnes. Aktievinstregeln säger att vinster ''beskattas endast'' i hemviststaten, men med tillägget *om de där beskattas.''* Remitteringsregeln säger att den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:08

skall tillämpas om beskattning av en inkomst *undantages eller* lindras (eng. exempt or relieved) enligt avtalet. Även för inkomster som ''beskattas endast'' i hemviststaten påfordras remittering för att undgå beskattning i källstaten.

Kan det då sägas att det skrivsätt, som tillämpats i den fransk-engelska remitteringsregeln, är främmande för språkbruket i det svensk-engelska avtalet? Nej, ty den artikel i vårt avtal, som avhandlar dödsbons beskattning (XI), stadgar nämligen om ''befrielse eller nedsättning'' (eng. exemption or relief). I denna artikel talades det sålunda både om inkomster, som ''beskattas endast'' och om inkomster, som ''får beskattas''. Så borde det ha stått i remitteringsregeln för att den av Sundgren förfäktade uppfattningen skulle ha fog för sig. Tolkad i sitt sammanhang, d v s i ljuset av hela avtalstexten, avser remitteringsregeln blott inkomster, som ''får beskattas'' i Sverige.

Sverige har sålunda inte förbehållit sig rätten att beskatta aktievinster enligt det gamla avtalet. Dessa ''beskattas endast'' i England. Sverige får därför inte beskatta dem, Englands beskattningsrätt är exklusiv. Den omständigheten att England ger skattekredit i avvaktan på remittering medför inte att beskattning undvikes enligt avtalet. Det är inte en avtalsfråga utan en intern engelskrättslig fråga.

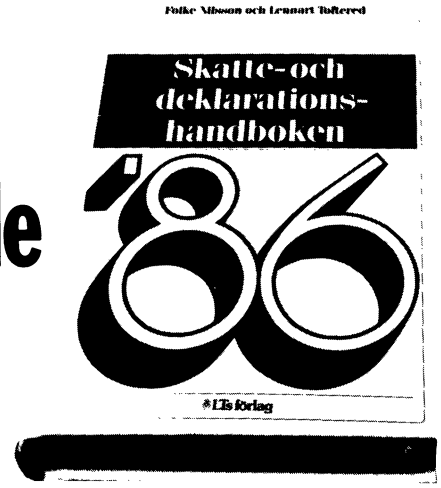
Såsom Sundgren så riktigt påpekar får olämpliga avtal omförhandlas. Det skedde och från 1985 gäller nyordning, men inte förr ty uttrycket ''beskattas endast'' lämnar inte utrymme för mer än en tolkning.

Avslutningsvis får jag påpeka att Sundgren inte synes ha uppmärksammat att den ambulatoriska tolkning, som författarna till uppsatserna i British Tax Review förordar, försetts med begränsningar. Vilken intern ändring som helst godtages inte. En ändring som rubbar avtalets balans, har gått för långt och överskridit gränsen. Vidare synes det vara en kraftig överdrift att påstå, att författarna kritiserar den holländska domen. Snarare synes de säga att om domstolen tillämpat en annan tolkningsnorm så skulle utgången blivit den motsatta. Då hör det just till saken att domstolen inte ansåg denna andra tolkningsnorm tillämplig.

Beträffande ambulatorisk tolkning har Sverige nu ändrat lagen så, att en tolkningsfråga parallell med det i BTR diskuterade kanadensiska rättsfallet dyker upp. Från taxering 1986 hänföres till inkomst av fastighet också ränteintäkter på ''fastighetskonto''. Dessa räntor hänfördes tidigare ofta till inkomst av kapital och byter alltså inkomstlag. Sett ur skatteavtalens synvinkel medför detta en utvidgning av det svenska skattespråket. I motsats till den ovan diskuterade aktivinstbeskattningen synes denna utvidgning inte rubba avtalens balans, särskilt som gäldräntor på i fastigheten nedlagt kapital är avdragsgilla från fastighetsintäkten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:08

Nya reviderade upplagan av



Folke Nilssons och Lennart Toftereds
SKATTE- OCH DEKLARATIONSHANDBOKEN 1986
Skattereglerna har ändrats åtskilligt under 1985. Det förenklade deklarationsförfarandet medför många ändringar, vid 1986 års taxering betalar juridiska personer ffg endast statlig inkomstskatt (vilket nödvändiggjort övergångsregler både i fråga om påförd kommunalskatt och förlustavdrag), aktiebolag och ekonomiska föreningar m fl juridiska personer ska i vissa fall göra inbetalning till förnyelsekonto vid 1986 års taxering.

Dessa och många andra förändringar redovisas i denna uppslagsbok/handbok, främst avsedd för dem som yrkesmässigt ägnar sig åt skattefrågor. Den är också kurslitteratur i skatterätt. **Ca 422 kr** (+ moms = 520 kr).

Staffan Seth och Knut Wåhlstedt
EKONOMI – skatteplanering för rörelse och lantbruk.
Tar upp de frågor som påverkar såväl den löpande som den långsiktiga planeringen och relaterar dem till det företagsekonomiska skeendet, vilket medför en bättre samordning av företagsekonomi och skatteplanering. **Ca 170 kr** (+ moms = 210 kr).

Köp dem i bokhandeln eller direkt från
LTs förlag, Box 620, 151 27 Södertälje. Tfn 0755/325 40.

FAKTA•FRITID•HOBBY•YRKE från LTs förlag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:08