SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

Nr 7 1974

OECD:s modellavtal och dess betydelse för internationella skatteavtal[1]

Av departementsrådet Yngve Hallin

Inledning

Internationell dubbelbeskattning är ett relativt nytt problem, som på allvar uppkom först efter första världskrigets slut då den internationella handeln ökade kraftigt samtidigt som beskattningen i de industriellt utvecklade staterna successivt höjdes. Den internationella dubbelbeskattningen, som naturligtvis existerat redan tidigare, blev härigenom alltmera kännbar. Redan på ett tidigt stadium sökte man genom särskilda avtal undanröja eller lindra internationell dubbelbeskattning. Dessa tidigare avtal var i regel ganska begränsade, ofta till något eller några inkomstslag, och de avtalsslutande staterna var ofta gränsstater där den gemensamma gränsen skapade skatteproblem. Problemet med internationell dubbelbeskattning ansågs emellertid så betydelsefullt att Nationernas Förbund i början av 1920-talet uppdrog åt en särskild expertgrupp att utarbeta en rapport i ämnet. Denna rapport följdes senare av flera s. k. modellavtal, dvs avtal som var avsedda att tjäna som förebilder vid bilaterala förhandlingar, det första år 1928. Det följdes senare av två andra, det s. k. Mexico-avtalet år 1943 och London-avtalet år 1946. Samtliga dessa avtal, som emellertid inte kunde vinna allmän anslutning bland medlemsstaterna, fick stor betydelse för det bilaterala förhandlingsarbetet.

I samband med den amerikanska Marshall-hjälpen skapades år 1948 organisationen OEEC (Organisationen för europeiskt ekonomiskt samarbete), som år 1960 ombildades till OECD (Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling) med anledning av USA:s och Canadas inträde i organisationen. Problemet med internationell dubbelbeskattning observerades också inom OEEC och år 1956 tillsatte denna organisation en särskild skattekommitté med uppgift att lägga fram

[1] Artikeln är baserad på ett föredrag som författaren höll vid riksskatteverkets kurs i internationella skattefrågor i Västerås den 2–5 april 1974.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:51

förslag till avtalsregler på detta område. Arbetet resulterade i 1963 års modellavtal. Detta avtal, som fått mycket stor betydelse för utformningen av de bilaterala avtalen under det senaste decenniet, är f. n. föremål för revision, vilken avses skola vara avslutad senast under år 1975. En kortfattad redogörelse för OECD:s modellavtal lämnas nedan.

Definition av begreppet internationell dubbelbeskattning

Internationell dubbelbeskattning i teknisk mening brukar anses föreligga då en person beskattas med likartade skatter i två (eller flera) stater för samma inkomst eller förmögenhet under samma tidrymd och då den sammanlagda skatten härigenom blir högre än om denna person beskattats endast i en stat. Det är i regel endast detta slag av dubbelbeskattning (s. k. juridisk dubbelbeskattning) som avtalen avser att förhindra. Ofta använder man emellertid uttrycket "dubbelbeskattning" också i andra bemärkelser. Man talar om ekonomisk dubbelbeskattning av vinst som delas ut av aktiebolag, dvs. vinsten beskattas dels med bolagsskatt hos bolaget genom att avdrag för vinsten icke medges vid taxeringen, dels som inkomst hos aktieägaren. Ibland brukar uttrycket dubbelbeskattning också få beteckna t. ex. den situation som uppstår då en person som betalar ut periodiskt understöd inte får avdrag för detta medan mottagaren beskattas för understödet. Som dubbelbeskattning betecknas stundom också beskattning av dödsbo och dödsbodelägare eller handelsbolag och dess delägare för samma inkomst. I dessa fall är det emellertid inte fråga om dubbelbeskattning i dubbelbeskattningsavtalens mening. Därmed inte sagt att inte också sådana konfliktsituationer kan lösas genom regler i ett dubbelbeskattningsavtal. Så har skett i förhållande till t. ex. Danmark och Norge där riksskatteverket (tidigare riksskattenämnden) med stöd av särskilda bemyndiganden i dubbelbeskattningsavtalen träffat överenskommelse med danska resp norska skattemyndigheter rörande beskattning av underhållsbidrag från utgivare i Sverige till barn i Danmark resp. Norge (se riksskatteverkets meddelande RSV Dt 1973:30.) I detta sammanhang kan också nämnas bestämmelser i några svenska avtal med andra nordiska länder vari föreskrivs, att inkomst eller förmögenhet, som beskattas hos oskiftat dödsbo i en avtalsslutande stat, inte får beskattas hos dödsbodelägare med hemvist i den andra avtalsslutande staten (se t. ex. art. 23 i det nya svensk-finska avtalet, prop. 1973:179). I andra avtal har problemet med "dubbelbeskattning" av dödsbos inkomst eller förmögenhet lösts på annat sätt (se t. ex. art. 14 § 1 i det svensk-schweiziska avtalet, SFS 1966:544).

OECD:s modellavtal

OECD-avtalets tillkomst år 1963 har i avsevärd mån kommit att främja ingående av bilaterala avtal såväl mellan OECD:s medlemsstater inbördes som mellan dessa stater och stater utanför organisationen. Modellavtalet har också i viss mån legat till grund för avtal mellan stater utanför organisationen. Av väsentlig betydelse i detta sammanhang är också att det bilaterala förhandlingsarbetet kunnat

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:51

förenklas avsevärt tack vare modellavtalets bestämmelser. Avtalsregler, som tidigare krävde långvariga förhandlingar, kan man nu i regel enas om ganska lätt genom att båda staterna accepterar OECD-regeln, eventuellt med vissa justeringar. Den stora betydelse OECD-avtalet fått även för svensk del torde motivera att en kortfattad redogörelse för dess bestämmelser lämnas här. Redovisningen avser i första hand den text som rekommenderades år 1963. Som påpekats ovan är 1963 års avtal f.n. föremål för revision, vilken f.ö. har framskridit ganska långt. I de fall den pågående revisionen föranlett mer omfattande ändringar i 1963 års text kommer även dessa ändringar att beröras.

OECD-avtalet är indelat i sju kapitel: I. Avtalets tillämpningsområde (art. 1 och 2); II. Definitioner (art. 3–5); III. Beskattning av inkomst (art. 6–21); IV. Beskattning av förmögenhet (art. 22); V. Metodbestämmelser (art. 23); VI. Särskilda bestämmelser (art. 24—28); samt VII. Slutbestämmelser (art. 29—30).

I. Avtalet tillämpas i egel endast på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda staterna *(art. 1)*. Vissa undantag från denna regel finns emellertid bl. a. i art. 20 (beskattning av studenter) och art. 24 (förbud mot diskriminering). Dessa regler kommer att beröras nedan. I avtalet anges vidare de skatter som omfattas av avtalet *(art. 2)*. OECD-avtalet förutsätter att endast de viktigaste skatterna skall tas med i den uppräkning som sker enligt punkt 3 i artikeln. I senare svenska avtal har denna punkt modifierats så att därav framgår att uppräkningen av de skatter som går in under avtalet är uttömmande.

II. I avtalet förekommer en rad uttryck vilkas innebörd har ansetts böra definieras. Huvuddelen av dessa definitioner finns i *art. 3*. I samband med den pågående avtalsrevisionen har tillfogats ytterligare ett par definitioner, bl. a. av uttrycket "internationell trafik", som förekommer i t. ex. art. 8 om beskattning av inkomst av sjöfart och luftfart. Vissa andra uttryck däremot definieras i de särskilda artiklar i avtalet där därmed sammanhängande beskattningsfrågor regleras, t. ex. "fastighet" (art. 6), "utdelning" (art. 10), "ränta" (art. 11), "royalty" (art. 12) och "fritt yrke" (art. 14).

Frågan om en persons skatterättsliga hemvist är av avgörande betydelse för tillämpningen av avtalet. Hemviststaten är den stat som i de flesta fall tilldelas beskattningsrätten enligt avtalet. Vidare är det hemviststaten som i regel har att undanröja dubbelbeskattning i de fall då den andra staten ("källstaten") genom avtalet erhållit beskattningsrätt till inkomst eller förmögenhet som enligt vardera statens interna lagstiftning kan beskattas i båda staterna. Vid bestämmandet av hemvistet för tillämpning av avtalet är utgångspunkten alltid den interna lagstiftningen i de båda staterna. En person som enligt lagstiftningen i en stat är bosatt där har också hemvist där i avtalets mening *(art. 4 punkt 1)*. Om så är förhållandet endast i den ena av de avtalsslutande staterna är således hemvistfrågan löst och avtalets materiella regler kan tillämpas direkt. Om däremot den interna lagstiftningen i vardera staten medför, att personen i fråga anses bosatt i båda staterna, föreligger s. k. dub-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:51

belt hemvist. Avtalet kan då normalt inte tillämpas förrän hemvistfrågan lösts. Avtalet innehåller särskilda regler om hur en sådan konflikt skall lösas och vilken av staterna som i sådant fall skall anses vara hemviststat vid tillämpning av avtalet *(art. 4 punkterna 2 och 3)*. Desssa regler kan innebära, att frågan slutligen måste lösas genom överenskommelse mellan de båda staternas behöriga myndigheter (jfr vid redovisningen av art. 25 nedan).

För internationellt verksamma företag, som inte bedriver sin verksamhet i utlandet genom dotterbolag, är det ofta av avgörande betydelse att fastställa i vilka fall en i en annan stat bedriven rörelse kan bli föremål för beskattning där. En internationellt vedertagen regel är att ett företag i en stat som bedriver rörelse i en annan stat skall beskattas i sistnämnda stat endast i den mån rörelsen bedrivs från fast driftställe i denna stat. Begreppet "fast driftställe" har emellertid en innebörd som varierar avsevärt från stat till stat beroende på intern lagstiftning. Ett dubbelbeskattningsavtal innehåller därför regelmässigt detaljerade regler om vad som menas med "fast driftställe". Vid tidigare avtalsförhandlingar var definitionen av fast driftställe en av de värsta stötestenarna och diskussionerna om dessa avtalsregler var ofta mycket tidsödande. Detta gällde särskilt vid förhandlingar mellan staterna i Mellaneuropa, där rörelseverksamhet genom filial i annan stat är betydligt vanligare än i de nordiska staterna. Det måste därför betecknas som ett mycket stort framsteg att man inom OECD lyckades uppnå enhetliga avtalsregler i detta hänseende *(art. 5)*. Endast Canada har på en punkt reserverat sig mot denna artikel. Bestämmelsen har tillkommit mot bakgrunden av de former i vilka internationell handel och industriell och finansiell verksamhet bedrivs.[1] Med uttrycket "fast driftställe" förstås enligt modellavtalet en stadigvarande affärsanordning från vilken rörelsen bedrives. Som fast driftställe anses särskilt plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik och liknande anordningar samt viss angiven annan verksamhet, t. ex. plats för byggnads- och monteringsarbete, som pågår mer än tolv månader. Som fast driftställe anses också en agent som står i sådant förhållande till det företag, som agenten företräder, att detta anses driva rörelse i den stat där agenten är verksam. Fast driftställe anses däremot inte föreligga t. ex. om ett företag har ett varulager avsett endast för lagring, utställning eller leverans eller endast för bearbetning eller förädling genom ett annat företags försorg. Inte heller föreligger normalt fast driftställe om företaget anlitar en oberoende agent, t. ex. en mäklare eller kommissionär. Helt allmänt kan sägas, att reglerna återspeglar en liberal inställning så till vida att fast driftställe anses föreligga endast då verksamheten är av den art att den normalt ger upphov till vinst. Den uppräkning av olika fall då fast driftställe inte skall anses föreligga *(art. 5 punkterna 3 och 5)* är ett klart uttryck för denna inställning. Det kan nämnas, att artikel 5 i modellavtalet hör till de bestämmelser som ännu inte

[1] Vissa aspekter på begreppet fast driftställe enligt OECD-avtalet har redovisats i Skattenytt nr 3/1974.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:51

slutgiltigt behandlats under den pågående revisionen. Det är sannolikt att revisionen kommer att medföra en del ändringar i bestämmelserna.

III. Inkomst av fastighet får enligt hävdvunnen avtalspraxis alltid beskattas i den stat där fastigheten ligger. Det torde knappast finnas något avtal där denna regel inte skrivits in. Införandet av denna princip i OECD:s modellavtal *art. 6)* har därför inte vållat några större diskussioner. Motsvarande princip gäller f. ö. i arvsskatteavtalen. Till inkomst av fastighet räknas också s. k. fastighetsroyalties, t. ex. ersättning som utgår för upplåtelse av rätt till gruvdrift etc.

Det påpekades ovan, att det för internationellt verksamma företag är av stor betydelse att fastställa innebörden av uttrycket fast driftställe och att detta skett i modellavtalet. En definition av detta uttryck har naturligtvis den största betydelsen i fråga om beskattning av inkomst av rörelse. I modellavtalet *(art. 7 punkt 1)* slår man nämligen fast, att ett företag i en avtalsslutande stat får beskattas för rörelseinkomst i den andra staten endast om företaget bedriver rörelse i denna andra stat från ett fast driftställe där. I övriga punkter i artikeln föreskrivs bl. a., att till det fasta driftstället skall hänföras så stor del av företagets inkomst som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat om detta varit ett fristående företag. Vidare slås fast, att en rimlig del av företagets centrala förvaltningskostnader (s. k. "overheads") får hänföras till driftstället och dras av vid beräkning av dess beskattningsbara vinst. Artikeln förutsätter också, att den del av företagets vinst som är hänförlig till driftstället under vissa förutsättningar får beräknas schablonmässigt.

Ett viktigt undantag från fast driftställe-principen gäller beträffande inkomst av sjöfart och luftfart i internationell trafik. På grund av den speciella karaktären av dessa slag av verksamhet har det sedan länge ansetts vara att föredra att sådan inkomst beskattas endast i en stat, även om företaget bedriver verksamhet från fasta driftställen i flera stater. Om fast driftställe-principen gällde skulle det kunna inträffa, att företaget blev skattskyldigt i varje hamn eller på varje flygplats där fartyget eller flygplanet hämtar passagerare eller gods (det finns stater vilkas skattelagstiftning medger sådan beskattning), vilket skulle medföra svåra komplikationer för den internationella samfärdseln.

I modellavtalet *(art. 8 punkt 1)* slås fast, att beskattning av inkomst av sjöfart och luftfart i internationell trafik får beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning. Enligt ett tillägg till artikeln, som gjorts i samband med pågående revision av modellavtalet, skall samma princip gälla beträffande sådan inkomst som företaget förvärvar genom deltagande i t. ex. en s. k. pool eller en internationell trafikorganisation. Sådana bestämmelser finns redan tidigare i en rad bilaterala avtal.

Under de senaste årtiondena har skatteförvaltningarna i de flesta stater i allt större omfattning konfronterats med de skatteproblem som uppkommer i samband med transaktioner mellan olika grenar av internationellt verksamma företag. Särskilt kommer här de multinationella företagens tillväxt både i antal och storlek in

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:51

i bilden. Oftast är det frågor om prissättning på varor och tjänster som vållar de största problemen. Företag av detta slag har möjligheter (vilka utan tvivel utnyttjas) att genom prissättning eller på annat sätt fördela vinsten så att den hamnar där det skattemässigt är mest förmånligt. Det måste dock genast betonas, att även andra överväganden än beskattningskonsekvenserna ofta har stor betydelse i dessa sammanhang. De flesta staters skattelagstiftning innehåller regler som ger möjlighet att justera vinstfördelningen mellan företag med intressegemenskap. I Sverige finns en sådan regel i 43 § 1 mom. KL. *Art. 9* i modellavtalet ger utrymme för sådana justeringar av vinstfördelningen mellan företag med intressegemenskap i två avtalsslutande stater, om i affärsförbindelser mellan företagen avtalas villkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag ("arm's length dealing"). I sådana fall får alltså vinst, som borde ha hänförts till ett av företagen men som på grund av dessa villkor inte tillkommit detta företag, inkluderas i detta företags vinst och beskattas. En sådan justering kan naturligtvis medföra en "dubbelbeskattning" inom en företagskoncern, t. ex. moder- och dotterbolag, om dotterbolagets vinst justeras uppåt i en stat utan att motsvarande reduktion sker av moderbolagets vinst i den andra staten. 1963 års avtal innehåller inget remedium mot en sådan situation, som ju inte är en dubbelbeskattning i avtalsteknisk mening. Det reviderade modellavtalet kommer däremot att innehålla regler som gör det möjligt att undanröja även detta slag av "dubbelbeskattning".

Reglerna om beskattning av utdelning, ränta och royalty är av särskild vikt i ett dubbelbeskattningsavtal, eftersom kapitalrörelser mellan staterna i stor utsträckning sker genom sådana transaktioner. Dessa inkomstslag, som ju i hög grad berör de avtalsslutande staternas fiskala intressen, brukar också i regel förorsaka de största svårigheterna vid bilaterala avtalsförhandlingar. Dessa svårigheter är särskilt markanta vid förhandlingar mellan industriländer och utvecklingsländer. Strömmen av betalningar av sådana inkomstslag sker ju här nästan uteslutande i riktning från utvecklingslandet. Även vid utarbetandet av OECD-modellen vållade bestämmelserna om dessa inkomstslag stora svårigheter. Å ena sidan fanns det stater som hävdade, att beskattning borde ske endast i mottagarens hemviststat under det att andra stater menade, att den stat varifrån inkomsten betalades ("källstaten") borde ha beskattningsrätten. Den sistnämnda uppfattningen framfördes av naturliga skäl särskilt av utvecklingsländerna. Modellavtalets lösningar av dessa beskattningsproblem blev en kompromiss, där de tre inkomstslagen behandlades som en enhet.

I fråga om *utdelning (art. 10)* föreskrivs, att inkomsten får beskattas i mottagarens hemviststat men att även källstaten får beskatta inkomsten. Skattesatsen i källstaten får dock i regel inte överstiga 15 % av utdelningens bruttobelopp. Är mottagaren ett bolag, som äger minst 25 % av kapitalet i det utdelande bolaget (moderdotterbolagsförhållande), skall dock skattesatsen begränsas till 5 % av utdelningens bruttobelopp. Uppkommen dubbelbeskattning undanröjes genom avräkning *(credit of tax)* i mottagarens hemviststat enligt regler som kommer att redovisas nedan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:51

Här måste dock påpekas, att några stater har reserverat sig mot de maximala skattesatser som föreskrivs och även mot det minsta andelsinnehav (25 %) som föreskrivs för den lägre skattesatsen av 5 %. Av särskilt intresse är den reservation som gjorts av bl. a. Tyskland. På tysk sida framhålls, att dubbelbeskattningsavtalens uppgift inte är att undanröja s. k. ekonomisk dubbelbeskattning, dvs. då utdelad bolagsvinst beskattas både hos bolaget och hos utdelningsmottagaren. De högsta skattesatser som fastställts för källstaten i art. 10 utgår enligt den tyska reservationen från detta förhållande. Om emellertid en stat i sin interna lagstiftning har skatteregler som mildrar eller undanröjer ekonomisk dubbelbeskattning, t. ex. genom en lägre skattesats eller ingen skatt alls på den del av bolagsvinsten som delas ut, bör en sådan stat enligt tysk uppfattning ha rätt att ta ut högre källskatt än vad som föreskrivits i art. 10 (5 resp. 15 %). En sådan högre källskatt skulle alltså utgöra en kompensation för att den utdelade vinsten underkastats en lägre bolagsskatt eller ingen sådan skatt alls. Den tyska reservationen avser dock endast den lägre skattesats om 5 % som modellavtalet föreskrivit i fråga om utdelning mellan bolag. I reservationen sägs att det i vissa fall inte synes erforderligt för Tyskland att reducera sin källskatt under 15 % för att undvika en väsentlig kedjebeskattning av bolagsvinsten. Reservationen får ses mot bakgrunden av tysk skattelagstiftning enligt vilken fonderad bolagsvinst beskattas med 51 % och utdelad bolagsvinst med 15 %. Dessa tankegångar på tysk sida återspeglas i bl. a. det svensk-tyska avtalet (SFS 1960:549; art. 9 §§ 2—4). Motsvarande gäller enligt det svensk-norska avtalet (SFS 1972:35; art. 10 § 3). Bakgrunden till sistnämnda bestämmelse är att norska bolag vid statsbeskattningen är berättigade till avdrag för all utdelad vinst, varigenom den sammanlagda bolagsskatten på utdelad vinst blir väsentligt lägre än på fonderad vinst. Å andra sidan kan det påpekas, att Nederländerna reserverat sig mot källskattesatsen på 5 % men med den motiveringen att källskatt inte alls bör utgå vid utdelning mellan dotter- och moderbolag. Avtalet mellan Sverige och Nederländerna föreskriver f. ö. ingen källskatt för dessa fall.

Beträffande *ränta (art. 11)* gäller liksom i fråga om utdelning att beskattningsrätten i princip tillkommer inkomsttagarens hemviststat. Även när det gäller ränta har emellertid viss eftergift gjorts för källstatens beskattningsanspråk. OECD-modellen föreskriver en högsta skatteklass i källskatten av 10 % på räntans bruttobelopp. Ett par stater har emellertid reserverat sig på denna punkt. I samband med pågående revision av modellavtalet har vidare diskuterats ett särskilt problem som sammanhänger med räntebeskattningen. Det förekommer ofta, att mottagaren av räntan själv varit tvungen att låna upp pengar för att finansiera sin egen utlåning och därvid givetvis själv fått betala ränta. Denna ränta kanske endast obetydligt understiger den mottagna räntan eller rent av uppgår till samma belopp. Vinsten för mottagaren, d. v. s. skillnaden mellan mottagen och utgiven ränta, är alltså i dessa fall liten eller kanske obefintlig. Detta kan t. ex. vara fallet vid ränta som erhållits vid försäljning av varor på kredit, där säljaren själv lånat pengar för att finansiera

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:51

kreditförsäljningen. Motsvarande problem finns när det gäller ränta på lån som ges av bank, där ju banken själv får betala ränta till sina inlånare. En källskatt av 10 % av bruttot kan alltså i dessa fall vara en orimligt hög beskattning mot bakgrunden av att nettovinsten för mottagaren är mycket låg eller obefintlig. Därtill kommer problemet att skatten i mottagarens hemviststat i dessa fall är så låg (om skattepliktig vinst över huvud taget uppkommer) att den inte räcker till för att avräknas mot den höga bruttoskatten i källstaten. Enligt den nya kommentaren till OECD:s ränteartikel ges därför de avtalsslutande staterna möjlighet att överenskomma att räntebeskattning skall ske endast i mottagarens hemviststat i fråga om ränta vid kreditförsäljning och på banklån. Det kan påpekas, att avtal mellan industristater ofta föreskriver, att all slags ränta skall beskattas endast i mottagarens hemviststat.

Royalty (art. 12) beskattas enligt OECD-avtalet endast i mottagarens hemviststat. Bestämmelsen överensstämmer med vedertagen praxis i avtal mellan industristater. Även här föreligger reservationer från några medlemsstater till förmån för källskatt, med eller utan angivande av de skattesatser som man vill tillämpa.

Gemensamt för utdelning, ränta och royalty gäller, att den begränsning av skattesatserna beträffande utdelning och ränta samt det förbud mot beskattning i källstaten i fråga om royalty som föreskrivs i avtalet inte behöver iakttagas av källstaten, om inkomsttagaren har ett fast driftställe där till vilken inkomsten är hänförlig. I sådana fall gäller de tidigare nämnda avtalsbestämmelserna om rörelsebeskattning. Beträffande ränta och royalty gäller ibland dessutom särskilda regler då sådana betalningar sker t. ex. mellan företag med intressegemenskap. Om räntebetalning med hänsyn till skuldens storlek eller royaltybetalning med hänsyn till den rättighet etc. för vilken betalning sker överstiger vad som normalt skulle ha betalats mellan företag utan intressegemenskap, kan överskjutande belopp beskattas enligt lagstiftningen i vardera staten, givetvis med iakttagande av övriga avtalsregler. Ofta anses väl förtäckt utdelning föreligga i sådana fall, varför art. 10 blir tillämplig.

Bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst *(art. 13)* bygger delvis på de regler som gäller beträffande inkomstbeskattningen. Sålunda får vinst vid fastighetsförsäljning beskattas i den stat där fastigheten finns. Vinst vid försäljning av lös egendom som är hänförlig till ett fast driftställe, får beskattas i den stat där driftstället är beläget; dock att vinst vid försäljning av fartyg och flygplan, som används i internationell trafik, och lös egendom, som är hänförlig till användningen av sådana fartyg och flygplan, beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning. Vinst vid försäljning av annan egendom beskattas endast i säljarens hemviststat. En del nyare svenska avtal (t. ex. med Danmark; SFS 1974:27, art. 13 punkt 4) innehåller ett undantag från sistnämnda regel i fråga om försäljning av aktie i bolag vars väsentliga tillgångar utgörs av fastighet.

Beskattningen av inkomst av fritt yrke, enskild och allmän tjänst, pensioner samt ersättningar till styrelseledamöter, artister och idrottsmän liksom beskattningen av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:51

studerande regleras i art. 14—20 i modellavtalet. En utförlig redovisning av beskattningen av dessa inkomstslag finns intagen i Skattenytt nr 11—12/1973. OECD:s bestämmelser i dessa hänseenden skall därför här behandlas summariskt.

Inkomst av fritt yrke *(art. 14)* beskattas i regel i yrkesutövarens hemviststat. Om yrket utövas från en s. k. stadigvarande anordning i den andra staten (t. ex. tandläkarpraktik, advokatkontor) får inkomsten beskattas där. I huvudsak gäller alltså här samma princip som vid rörelsebeskattning enligt art. 7.

Bestämmelserna om beskattning av inkomst av enskild tjänst *(art. 15)* fastslår den sedan gammalt gällande huvudprincipen att sådan inkomst beskattas i den stat där arbetet utförs. Artikeln innehåller två undantag från denna huvudregel. Det ena gäller inkomst som en person med hemvist i en stat uppbär vid tillfällig anställning i den andra staten. I sådant fall sker beskattning endast i arbetstagarens hemviststat under förutsättning *att* vistelsen i den andra staten inte överstiger 183 dagar under beskattningsåret, *att* ersättningen för arbetet betalas av (eller på uppdrag av) arbetsgivare som inte har hemvist i denna andra stat *och att* ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning för utövande av fritt yrke som arbetsgivaren har i denna andra stat. Det andra undantaget avser inkomst av arbete ombord på fartyg eller flygplan i internationell trafik. Sådan inkomst beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning. Sistnämnda regel har emellertid inte ansetts lämplig i avtalsförhållandena mellan de nordiska staterna. I dessa avtal föreskrivs i fråga om personer anställda ombord på fartyg att beskattning skall ske endast i den stat vars nationalitet fartyget har. Bestämmelsen får ses mot bakgrunden av de likartade nordiska lagstiftningarna om sjömansbeskattning. Beträffande flygplansbesättningar gäller i de internordiska avtalen, att beskattning skall ske endast i inkomstagarens hemviststat.

OECD-avtalet innehåller inga regler om beskattningen av s. k. gränsgångare. Enligt kommentaren till art. 15 kan dock avtalsslutande stater bilateralt komma överens om sådana regler. Så har skett t. ex. i de svenska avtalen med Danmark, Finland och Norge.

Om en person med hemvist i en stat uppbär styrelsearvode från bolag i den andra staten får arvodet beskattas i sistnämnda stat *(art. 16)*. Denna specialbestämmelse har motiverats med att det ibland kan vara svårt att avgöra var arbetet utförts i dessa fall, varför huvudregeln rörande inkomst av personligt arbete i art. 15 kan bli svår att tillämpa. Canada har dock reserverat sig mot bestämmelsen och menar att styrelsearvoden bör inkluderas under art. 15. För svensk del kan den beskattningsrätt som art. 16 ger inte alltid utnyttjas. Enligt svensk skattelagstiftning kan person som inte är bosatt här beskattas för inkomst av tjänst endast i den mån ersättningen utbetalas härifrån och arbetet utförs här. Enligt praxis har arbetet såvitt gäller styrelseuppdrag i dessa fall ansetts utfört i Sverige endast i den mån styrelseledamoten närvarit vid styrelsesammanträde här.

Ersättning som uppbärs av artister och professionella idrottsmän får alltid beskattas i den stat där verksamheten utövas *(art. 17)*. Detta gäller både beträffande

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:51

fria yrkesutövare och anställda. Bestämmelsen utgör alltså ett undantag från kravet på stadigvarande anordning för bedrivande av verksamhet såvitt gäller fria yrkesutövare och från 183-dagarsregeln i fråga om anställda artister och idrottsmän. I många stater, inte minst i Sverige, har man länge haft problem med de s. k. artistbolagen. Med artistbolag brukar man i regel avse bolag, som artist eller idrottsman bildar (eller vari artisten eller idrottsmannen i varje fall har ett visst inflytande) för att genom bolaget tillhandahålla sina tjänster. Ersättningar för uppträdanden erlägges i sådana fall alltså inte till artisten eller idrottsmannen själv utan till bolaget. Artisten eller idrottsmannen gör då gällande, att ersättningen inte kan beskattas hos honom, eftersom det är bolaget som får ersättningen. I varje fall görs gällande, att beskattning kan ske endast för den (blygsamma) lön som artisten eller idrottsmannen uppbär från bolaget. Bolaget kan regelmässigt inte heller beskattas, eftersom fast driftställe saknas. Genom detta arrangemang söker man kringgå beskattningsregeln i art. 17. Under revisionen av OECD-avtalet har därför beslutats, på bl. a. svenskt initiativ, om ett tillägg till artikeln, som innebär att ersättningen för uppträdandet får beskattas i den stat där artisten eller idrottsmannen uppträtt, även om ersättningen betalas till annan än denne. En ändring av bevillningsavgiftsförordningen år 1969 gör klart, att denna nya bestämmelse i OECD-avtalet kan utnyttjas på svensk sida. Bestämmelsen har intagits i flera svenska avtal under senare år (t. ex. Schweiz, SFS 1966: 554, art. 18; Norge, SFS 1972:35, art. 18 § 2; Danmark, SFS 1974:27, art. 17 punkt 2; samt Finland, prop. 1973:179, art. 17 punkt 2).

Pension på grund av enskild tjänst beskattas endast i den stat där mottagaren har hemvist *(art. 18)*. Samtliga svenska avtal ingångna under senare år (bl.a. de nyssnämnda avtalen med Schweiz och de nordiska länderna) föreskriver dock att pension som utbetalas enligt socialförsäkringslagstiftningen i en avtalsslutande stat (i Sverige utbetalningar enligt lagen om allmän försäkring, t.ex. ATP och folkpension) får beskattas i denna stat. Sverige har i samband med revisionen av OECD-avtalet föreslagit, att en regel av motsvarande innehåll tas in i detta avtal. Diskussionerna i OECD:s skattekommitté på denna punkt är ännu inte avslutade men det torde vara helt klart, att det inte går att nå enighet om en sådan bestämmelse. Däremot kommer det säkerligen att nämnas i kommentaren till art. 18, att frågan kan lösas, bl.a. på sätt som föreslagits av Sverige, genom bilaterala avtalsregler.

Beskattningen av löner, pensioner och liknande ersättning på grund av allmän tjänst regleras i *art. 19*. Där föreskrivs att sådan beskattning får ske i den stat varifrån ersättningen utbetalas. Canada har reserverat sig såvitt angår pensioner och anser att allmänna pensioner skall beskattas på samma sätt som enskilda pensioner, d.v.s. endast i mottagarens hemviststat. I samband med revisionen av 1963 års modellavtal har OECD:s sekretariat gjort en sammanställning av de avvikelser från modellavtalet som gjorts i bilaterala avtal. Det har därvid framkommit, att praktiskt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:51

taget alla bilaterala avtal mellan OECD-stater avviker mer eller mindre från modellavtalet såvitt gäller beskattning av löner och pensioner på grund av allmän tjänst. Den modell som i detta hänseende utarbetades år 1963 har alltså visat sig svara mindre väl mot medlemsstaternas önskemål. De regler som numera föreslagits i samband med revisionen av modellavtalet avviker därför väsentligt från de nu gällande. Här skall inte närmare beröras de överväganden som motiverat de nya bestämmelserna utan endast ges en kort redogörelse för deras innehåll. Skilda regler föreslås sålunda gälla för löner och pensioner. Löner och liknande ersättningar skall i regel beskattas endast i den stat varifrån ersättningen utbetalas. Undantag från denna regel gäller om tjänsterna utförs i den andra staten och mottagaren är en person med hemvist där, vilken antingen är medborgare där eller tagit hemvist där av andra skäl än att utföra ifrågavarande tjänster. I dessa fall sker beskattning endast i mottagarens hemviststat. Även i fråga om pensioner gäller som huvudregel, att dessa beskattas endast i den stat varifrån utbetalning sker. Undantag gäller om mottagaren är medborgare i och har hemvist i den andra staten. Beskattning sker då endast i denna stat. De nya reglerna har redan intagits i ett par svenska avtal, t.ex. avtalet med Finland (prop. 1973:179, art. 19 punkterna 1 och 2). 1963 års avtal föreskriver, att om tjänsterna utförs i samband med rörelse som bedrivs av den utbetalande staten skall reglerna om beskattning av inkomst eller pension på grund av enskild tjänst tillämpas. Dessa bestämmelser skall kvarstå oförändrade i det reviderade OECD-avtalet.

I *art. 20* finns skatteregler i fråga om vissa betalningar som sker till studerande och praktikanter, t.ex. periodiskt understöd o. dyl. Bestämmelserna innebär, att en studerande eller praktikant, som har eller tidigare haft hemvist i en stat och som vistas i den andra staten uteslutande för sin undervisning eller utbildning, icke skall beskattas i vistelsestaten för belopp som han erhåller för sitt uppehälle, sin undervisning eller utbildning om beloppet betalas från källa utanför denna stat. Det bör observeras, att denna artikel, i motsats till de tidigare, inte ger beskattningsrätten till viss stat utan endast innehåller ett förbud mot beskattning i vistelsestaten. Vidare krävs inte att mottagaren har hemvist i någon av staterna. I detta hänseende gäller alltså undantag från art. 1.

Många dubbelbeskattningsavtal, bl.a. de flesta som Sverige ingått, innehåller regler som innebär skattelättnader för arbetsinkomst som förvärvas av studerande och praktikanter. OECD-avtalet innehåller inte några sådana bestämmelser men i kommentaren till art. 15 (inkomst av enskild tjänst) förutsätts, att avtalsslutande stater bilateralt kan komma överens om sådana regler. Avtalen uppvisar en mängd varianter av sådana bestämmelser. En helt ny variant för svensk del återfinns i de nya avtalen med Danmark (SFS 1974:27, art. 20 punkt 2) och Finland (prop. 1973:179, art. 20 punkt 2).

Många bilaterala avtal innehåller bestämmelser om skattefrihet i vissa fall för s.k. ”visiting professors” t. ex. gästföreläsare vid universitet. I OECD-avtalet har inte

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:51

intagits bestämmelser härom men även här ger kommentaren till art. 15 avtalsslutande stater möjlighet att bilateralt komma överens om sådana bestämmelser.

Inkomster som inte omnämnts särskilt i tidigare artiklar beskattas enligt *art. 21* endast i inkomsttagarens hemviststat. Härunder faller t.ex. periodiskt understöd, livränta etc.

IV. Beskattningen av förmögenhet *(art. 22)* följer de principer som gäller beträffande beskattning av realisationsvinst enligt art. 13, för vilka redogjorts ovan. Sålunda beskattas fastighet i den stat där fastigheten finns, rörelsetillgångar nedlagda i fast driftställe i den stat där driftstället är beläget, fartyg och flygplan, som används i internationell trafik, och lös egendom hänförlig till användningen av sådana fartyg och flygplan i den stat där företaget har sin verkliga ledning samt annan förmögenhet endast i innehavarens hemviststat.

V. De materiella beskattningsreglerna för vilka nu redogjorts hänför beskattningsrätten till den ena eller den andra staten eller till båda. Dessa bestämmelser är dock ofta inte tillräckliga för att undvika dubbelbeskattning. Om avtalet ger källstaten rätt att beskatta viss inkomst eller om beskattningsrätten är delad mellan hemviststaten och källstaten, måste hemviststaten, som normalt alltid har internt beskattningsanspråk beträffande all inkomst och förmögenhet och som i regel inte fråntas beskattningsrätten genom avtalet, vidta åtgärder för att undvika dubbelbeskattning. OECD-avtalet föreskriver två huvudmetoder för detta ändamål: "exempt"-metoden (tax exempt = befriad från skatt) och "credit of tax"-metoden (credit of tax = skatteavräkning). Genom den första metoden, såsom den inskrivits i modellavtalet, skall den stat, som har att undanröja dubbelbeskattningen, undanta inkomsten eller förmögenheten i fråga från beskattningsunderlaget vid beräkning av den skattskyldiges totala skatt på inkomst eller förmögenhet. Den andra metoden innebär, att den stat som skall undanröja dubbelbeskattningen medräknar ifrågavarande inkomst eller förmögenhet i beskattningsunderlaget men från den uträknade skatten på detta underlag avräknar den skatt som erlagts i den andra staten på inkomsten resp. förmögenheten. Enligt OECD-avtalet har avtalsslutande stat fritt val mellan de båda metoderna. Exempt-metoden är inskriven i *art. 23 A* och credit of tax-metoden i *art. 23 B.* I fråga om utdelning och ränta, där källstaten tillerkänts en begränsad beskattningsrätt, måste dock även stater, som i princip tillämpar exempt-metoden, använda credit of tax-metoden. Art. 23 A bygger på principen om "exemption with progression", d. v. s. inkomst eller förmögenhet, som skall undantas från beskattningsunderlaget, får likväl medräknas vid beräkning av skattesatsen på annan inkomst eller förmögenhet som får beskattas (s k. "hissning")[1].

VI. Sedan gammalt brukar dubbelbeskattningsavtal innehålla bestämmelser, som förbjuder en avtalsslutande stat att gentemot medborgare i den andra staten tillämpa

[1] En utförlig redovisning av metoderna för undanröjande av dubbelbeskattning har givits i Svensk Skattetidning nr 8/1973.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:51

skattebestämmelser som diskriminerar sådana medborgare i förhållande till landets egna medborgare. Skattelagstiftningen i OECD:s medlemsstater innehåller i regel inte några bestämmelser som diskriminerar utländska medborgare i skattehänseende men det ansågs likväl av stor vikt att principen om likabehandling fastslogs i modellavtalet. Bestämmelserna återfinns i *art. 24*. Det bör påpekas att den reviderade OECD-mallen uttryckligen anger, att bestämmelsen gäller oavsett om medborgaren har hemvist i en avtalsslutande stat eller ej. I detta hänseende utgör art. 24 ett undantag från art. 1. Artikeln innehåller också regler som föreskriver, att ett fast driftställe, som ett företag med hemvist i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten inte får behandlas oförmånligare i skattehänseende än ett företag med hemvist i den senare staten. Inte heller får företag i en stat, vars kapital helt eller delvis ägs av personer med hemvist i den andra staten, behandlas oförmånligare i skattehänseende i den förstnämnda staten än andra liknande företag i den staten. Förbudet mot diskriminering gäller all slags beskattning, således inte bara sådana skatter som enligt art. 2 omfattas av avtalet. I samband med revisionen av modellavtalet har art. 24 varit föremål för särskilt ingående diskussioner. Vissa tillägg har därvid gjorts. Särskilt kan nämnas, att det nu skall slås fast, att avdrag vid beskattningen skall medges för utbetalning av ränta och royalty till mottagare i den andra avtalsslutande staten i den mån avdrag medges om mottagaren har hemvist i samma stat som utbetalaren. Vissa staters lagstiftning medger nämligen inte avdrag för sådana utbetalningar om mottagaren har hemvist utomlands, vilket har ansetts otillfredsställande i förhållandet mellan avtalsslutande stater. Motsvarande avtalsregler skall gälla i fråga om skuldavdrag vid förmögenhetsbeskattningen. I en del nyare svenska dubbelbeskattningsavtal har gjorts vissa undantag från diskrimineringsförbudet såvitt gäller beskattning av fast driftställe. Se exempelvis avtalet med Norge (SFS 1972:35, art. 25 § 2; ang. bakgrunden till dessa bestämmelser, se prop. 1971:172, s. 51).

Trots att avtalet innehåller detaljerade regler om fördelning av beskattningsrätten, definitioner etc. för att förhindra dubbelbeskattning inträffar det likväl tämligen ofta att dubbelbeskattning uppkommer. Inte sällan beror detta på att gränserna mellan olika inkomstslag kan vara svåra att dra och att beskattningskonsekvensen är beroende av vilket inkomstslag det är fråga om. Sålunda kan det vara tveksamt om viss inkomst är rörelseinkomst eller royalty, inkomst av tjänst eller fritt yrke, etc. En av de vanligaste anledningarna till dubbelbeskattning i strid med avtalet torde emellertid vara tvist om var en skattskyldig skall anses ha hemvist i avtalets mening, d.v.s tillämpning av art. 4 i avtalet. Modellavtalet innehåller regler som avser att lösa sådana konfliktsituationer i de enskilda fallen *(art. 25)*. Skattskyldig som drabbats av beskattning som enligt hans uppfattning strider mot avtalet (eller av åtgärder som medför risk för sådan beskattning) kan vända sig till den behöriga myndigheten i den stat där han har hemvist. Finner denna myndighet framställningen befogad skall myndigheten i första hand själv söka vidta lämplig rättelse. Om detta inte är möjligt, t. ex. därför att myndigheten anser att det är den andra staten som tilläm-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:51

pat avtalet felaktigt och som alltså bör vidta rättelse, kan myndigheten vända sig till behörig myndighet i den andra staten för att frågan på så sätt om möjligt skall kunna lösas gemensamt. Det bör dock observeras, att denna procedur givetvis inte garanterar en lösning av frågan. Båda staterna kan ju stå fast vid sina ursprungliga ståndpunkter. Artikeln innehåller också bestämmelser om att de behöriga myndigheterna gemensamt skall söka lösa allmänna tolknings- och tillämpningsfrågor i samband med avtalet. Man kan också diskutera frågor om undanröjande av dubbelbeskattning i fall som inte omfattas av avtalet. Revisionen av modellavtalet har medfört några mindre ändringar i artikeln som bl. a. innebär att framställning till behörig myndighet i enskilda fall av dubbelbeskattning måste väckas inom viss tid samt att överenskommelse, som behöriga myndigheter träffar i sådana fall, skall genomföras utan hinder av interna tidsfrister (t.ex. i fråga om restitution av skatt etc.).

Ofta är det av väsentlig betydelse för riktig tillämpning av avtalet i en stat att man där har tillgång till upplysningar angående beskattningen i den andra staten. Modellavtalet innehåller regler om samarbete mellan de båda staternas behöriga myndigheter i sådant hänseende *(art. 26)*. Upplysningsplikten avser också sådan information som behövs för en riktig beskattning i andra fall än då fråga är om tillämpning av avtalet, under förutsättning att det gäller skatt som omfattas av avtalet. Bestämmelser av ungefär motsvarande innehåll torde finnas i alla svenska avtal utom avtalet med Schweiz. Detta land har f.ö. reserverat sig mot art. 26 i modellavtalet men har i reservationen förklarat sig berett att i vissa fall likväl lämna upplysning. En motsvarande förklaring finns i ett förhandlings- och paraferingsprotokoll till det svensk-schweiziska avtalet (prop. 1965: 177, s. 41—42). De nya dubbelbeskattningsavtalen mellan de nordiska staterna innehåller inte någon artikel om utbyte av upplysningar. I stället gäller de mycket långtgående reglerna i det multilaterala nordiska handräckningsavtalet (SFS 1973:88). Art. 26 kommer i samband med revisionen av OECD-avtalet av allt att döma att undergå endast ett par smärre justeringar. Det kan i detta sammanhang påpekas att OECD:s skattekommitté f.n. diskuterar ett modellavtal till handräckningsavtal.

I *art. 27* påpekas, att de privilegier i skattehänseende som enligt internationell sedvänja och särskilda avtal medges diplomatisk och konsulär personal inte påverkas av modellavtalets regler.

I en del avtal har en av staterna eller båda undantagit vissa geografiska områden från avtalets tillämpningsområde. Bland de nordiska staterna gäller detta t.ex. Norge, som brukar undanta Svalbard, Jan Mayen och de norska besittningarna utanför Europa (Antarktis), samt Danmark, vars avtal normalt inte omfattar Grönland och Färöarna. Avtalet innehåller regler som ger sådan stat möjlighet att, efter överenskommelse med den andra staten, utvidga avtalet till sådana områden *(art. 28)*. Utvidgning kan också ske till områden som inte geografiskt anses som en del av en stat men för vars internationella förbindelser staten i fråga är ansvarig. Sådana utvidg-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:51

ningar har ofta skett till områden som behärskats av Storbritannien. Många av dessa områden är numera självständiga stater, som alltjämt tillämpar de gamla avtalen som träffades av det tidigare moderlandet.

VII. I *art. 29* har utformats regler för avtalets ikraftträdande. Avtalet träder i kraft i samband med utbytet av ratifikationshandlingarna. Beträffande tillämpningen av avtalsreglerna brukar man på svensk sida vilja föreskriva, att tillämpning sker ifråga om inkomst som förvärvas fr.o.m. kalenderåret närmast efter ikraftträdandet och i fråga om förmögenhet, som taxeras andra kalenderåret efter ikraftträdandet eller senare.

Bestämmelser om avtalets upphörande finns i *art. 30*. Uppsägningstiden är minst 6 månader och uppsägning skall ske på diplomatisk väg. Möjlighet finns att föreskriva en minsta giltighetstid för avtalet.

Multilaterala avtal

Till OECD-avtalet har fogats en särskild rekommendation av OECD:s råd, daterad den 30 juli 1963. Däri rekommenderar rådet medlemsstaternas regeringar att följa OECD-mallen när man ingår nya avtal eller reviderar gamla samt att kommentaren skall tjäna till ledning vid avtalets tolkning. OECD-avtalets regler liksom kommentaren därtill är alltså, av naturliga skäl, inte juridiskt bindande för medlemsstaterna.

Rådets rekommendation innehåller emellertid också en annan viktig passus, som riktar sig till sådana medlemsstater som också är medlemmar av regionala sammanslutningar. Sådana medlemsstater rekommenderas att, om och när så finnes lämpligt, undersöka möjligheten att ingå ett multilateralt avtal på grundval av OECD-avtalet. Arbetet med ett sådant avtal påbörjades ganska snart inom EG. Informationen om detta arbete har varit mycket knapphändig och det är därför något osäkert hur långt arbetet framskridit. Något resultat i form av ett avtalsutkast el. dyl. föreligger dock inte ännu.

Under hösten 1964 påbörjades ett motsvarande arbete av en arbetsgrupp inom EFTA. Trots stora svårigheter lyckades man nå enighet på en rad punkter. I andra, delvis centrala delar, gick det dock inte att finna enhetliga lösningar som kunde accepteras av alla medlemsstater. I en slutrapport år 1969 konstaterades därför, att även om ett multilateralt avtal inom EFTA rent tekniskt syntes möjligt, ett sådant avtal likväl endast var tillrådligt om det blev bättre än existerande bilaterala avtal. Arbetsgruppen fann att så inte kunde anses vara fallet med de lösningar man kommit fram till och kunde därför inte rekommendera ingående av ett multilateralt avtal (EFTA dokument 64/69). Försöket att åstadkomma ett multilateralt avtal hade dock inneburit en synnerligen noggrann genomgång och analys av OECD-avtalets regler. De erfarenheter som därvid vanns har varit mycket betydelsefulla för det bilaterala förhandlingsarbetet och för den pågående revisionen av OECD:s

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:51

modellavtal. EFTA-avtalet kommer också att bli av stort värde för det nyligen påbörjade arbetet med ett multilateralt avtal mellan de nordiska länderna.

OECD-avtalet och utvecklingsländerna

Medlemsstaterna i OECD består som bekant huvudsakligen av industriellt högt utvecklade stater. De utvecklingsländer som finns i OECD-kretsen befinner sig knappast i den låga grad av industriell utveckling som kännetecknar vissa stater i Latinamerika, Afrika och Asien. Det är därför givet, att industriländerna i stor utsträckning satt sin prägel på avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten. Som nämndes inledningsvis har emellertid avtalet i stort sett kunnat läggas till grund för förhandlingar mellan OECD-länder och utvecklingsländer utanför Europa. Det är dock givet, att utvecklingsländernas önskemål om ett större hänsynstagande till källstatens beskattningsrätt i större eller mindre grad påverkat avtalens innehåll. Här skall lämnas en kort redovisning för de artiklar i OECD-avtalet där avvikelser normalt brukar förekomma i svenska avtal med utvecklingsländer.

Uttrycket fast driftställe *(art. 5)* brukar ges en vidare innebörd. Den tid som entreprenadarbete och dylikt får pågå utan att fast driftställe anses föreligga brukar bestämmas till sex månader i stället för tolv månader enligt OECD-avtalet. Vidare brukar företag, som utövar övervakande verksamhet i samband med entreprenadarbete, anses ha fast driftställe om verksamheten pågår mer än sex månader. Slutligen förekommer ofta bestämmelsen att en agent, som enligt OECD-avtalet inte anses utgör fast driftställe för ett företag, likväl skall betraktas som sådant driftställe, om hans innehar ett företaget tillhörigt varulager, från vilket han regelbundet effektuerar order på företagets vägnar.

Många utvecklingsländer, för vilka den internationella sjöfarten är av stor betydelse men vilka saknar större eget tonnage, kan inte acceptera principen i *art. 8* i OECD-avtalet, att inkomst av sjöfart i internationell trafik skall beskattas endast där företaget har sin verkliga ledning. En vanlig lösning i bilaterala avtal är här, att beskattningsrätten delas lika mellan de båda staterna på så sätt att källstaten sänker eljest utgående skatt till hälften och att hemviststaten ger skatteavräkning för den sålunda nedsatta skatten. Motsvarande regler tillämpas ibland även i fråga om inkomst av luftfart. (Se t. ex. avtalet med Malaysia, SFS 1971:1252, art. VIII). När det gäller luftfart brukar dock OECD-regeln oftast kunna accepteras även av utvecklingsländerna.

I fråga om utdelning och ränta *(art. 10 och 11)* innehåller avtalen med utvecklingsländerna praktiskt taget alltid högre källskattesatser än OECD-avtalet. I vissa fall har avtalet inte någon sådan begränsning alls. Så är fallet i de svenska avtalen med t. ex. Argentina, Peru och Brasilien. Beträffande royalty *(art. 12)* förekommer skattesatser som i regel varierar mellan 10 och 20 %.

När det gäller inkomst av fritt yrke *(art. 14)* har ofta kravet på stadigvarande anordning för verksamhetens bedrivande slopats. Beskattning får alltså alltid ske

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:51

i den stat där verksamheten utövas. Ibland har man helt slopat denna artikel och låtit inkomst av fritt yrke omfattas av reglerna i art. 15 om inkomst av enskild tjänst, varvid bl.a. "183-dagarsregeln" blir tillämplig på fria yrkesutövare. I detta sammanhang kan påpekas, att en del utvecklingsländer vill ha med särskilda regler om beskattning av ersättning för företagsledning m.m. (s.k. "management fees") som ofta innebär en källskatt på bruttoersättningen på samma sätt som i fråga om royalty (se avtalet med Kenya, SFS 1974:69, art. XI).

Bestämmelserna om skattebefrielse för studenter och praktikanter *(art. 20)* är i regel betydligt liberalare i avtalen med utvecklingsländer än i andra avtal. Vidare innehåller avtalen med utvecklingsländer oftast sådana bestämmelser om skattebefrielse för s.k. "visiting professors" som tidigare berörts.

Skattelagstiftningen i utvecklingsländer innehåller ofta bestämmelser om särskilda skattelättnader för att stimulera investeringar i vissa branscher eller i vissa underutvecklade geografiska områden. Sådana åtgärder på skatteområdet brukar kallas "tax incentives" och tar ofta sikte på investeringar från utländska industristater. Om den utländska staten i ett skatteavtal tillämpar credit of tax-metoden *(art. 23 B)* blir resultatet av skattelättnaden i utvecklingslandet att industristaten får en motsvarande lägre skatt att avräkna och att alltså skattelättnaden kommer den utländska staten till goda i stället för de investerade företaget. Creditreglerna i sådana avtal brukar därför ofta kompletteras med särskilda bestämmelser om s.k. "matching credit" i industristaten, dvs. avräkning för den skatt som utvecklingslandet eftergivit.[1] Det bör påpekas, att det råder olika uppfattningar mellan industristaterna i fråga om lämpligheten av att medge "matching credit". Sverige har varit positivt till sådana avtalsregler medan t.ex. USA icke vill medge sådana förmåner.

Slutligen kan nämnas, att en del utvecklingsländer vill begränsa förbudet mot diskriminering *(art. 24)* till att avse endast sådana skatter som omfattas av avtalet. I OECD-avtalet finns som tidigare nämnts ingen sådan begränsning. Även andra begränsningar i diskrimineringsförbudet kan förekomma.

Frågan om dubbelbeskattningsavtal mellan industriländer och utvecklingsländer diskuteras sedan ett par år tillbaka inom en särskild ad hoc-arbetsgrupp inom FN:s ekonomiska och sociala råd (ECOSOC). Gruppen tillsattes hösten 1968 och består av representanter för både industri- och utvecklingsländer. Antalet deltagande stater är förhållandevis litet och Norge är det enda nordiska land som är medlem i gruppen. Den norske delegaten lämnar emellertid regelbundna rapporter till de övriga nordiska länderna om arbetet i gruppen. Arbetsgruppen har haft fem möten, det senaste i december 1973. De viktigaste punkterna som hittills diskuterats har varit följande: 1) Frågan om man skulle utarbeta ett helt nytt modellavtal för bilaterala avtalet mellan industriländer och utvecklingsländer eller om man endast skulle modifiera OECD-avtalet; 2) begreppet "fast driftställe"; 3) beskattningsrätten till utdel-

[1] Dessa frågor har behandlats utförligt i den ovan nämnda artikeln i Svensk Skattetidning nr 8/1973, s. 468 o. f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:51

ning, ränta, royalties och sjöfartsinkomster; 4) beskattning av fritt yrke och inkomst av tjänst; 5) utbyte av upplysningar för skatteändamål; samt 6) betydelsen av "tax incentives" i utvecklingsländernas politik. Grupepns mandat har numera utvidgats till att avse bl.a. studier av internationell skatteflykt. Diskussionerna inom gruppen har visat, att stora meningsskiljaktigheter råder, i första hand mellan utvecklingsländer och industriländer, men även inom dessa ländergrupperingar. Vissa utvecklingsländer hävdade, i varje fall i inledningsskedet av diskussionerna, att beskattning i princip skulle ske endast i källstaten. Denna uppfattning tillbakavisades av industriländernas representanter och fick inte heller allmänt stöd från övriga utvecklingsländer. Vid det senaste mötet med gruppen beslöts, att de diskussioner som förts och de slutsatser som dragits av dessa diskussioner skulle sammanfattas i en "handbok" som skall kunna användas vid framtida förhandlingar. Möjligen kommer gruppen att permanentas men något beslut härom har ännu inte fattats.

Avslutningsvis skall här också nämnas, att den s. k. andinska gruppen, dvs. Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador och Peru, upprättat ett modellavtal, avsett att ligga till grund för förhandlingar med länder utanför gruppen. Enligt detta avtal skall praktiskt taget alla inkomstslag beskattas endast i källstaten. Det är inte känt om modellavtalet ännu legat till grund för bilaterala förhandlingar men så torde knappast vara fallet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:20:51