

# SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 11 1987

---

## Dubbelbeskattningsavtalen — en inledning

*Av Stefan Ersson, departementsråd i finansdepartementet*

### **Bakgrund**

Problemet med internationell dubbelbeskattning uppmärksammades redan i början av detta århundrade. År 1921 tillsatte Nationernas Förbund en expertgrupp med uppdrag att utarbeta en rapport i ämnet. Det växande utbytet av varor och tjänster efter första världskrigets slut medförde att problemet då kom att uppmärksammas mer än tidigare. Arbetet inom Nationernas Förbund ledde till tillkomsten av de första bilaterala modellavtalen år 1928. Avtalen kom för att följas av Mexico-modellavtalet år 1943 och London-modellavtalet år 1946. På grund av de ökade mellanstatliga förbindelserna efter andra världskriget och de stegrade skattesatserna ingicks ett stort antal bilaterala dubbelbeskattningsavtal under 1950- och 1960-talet. År 1963 tillkom OECD:s modellavtal, "Draft Double Taxation Convention on Income and Capital". Detta modellavtal fick stor betydelse för avtalsutvecklingen. Från år 1963 till år 1977 då OECD publicerade ett reviderat modellavtal ingicks 69 avtal mellan OECD:s medlemsländer och 49 avtal reviderades. Den 1 januari 1977 hade 179 bilaterala dubbelbeskattningsavtal ingåtts mellan OECD:s medlemsländer. Förenta Nationerna tillsatte år 1968 en expertgrupp för att

tillskapa ett modellavtal för avtal mellan industriellt utvecklade länder och utvecklingsländer. Arbetet inom Förenta Nationernas expertgrupp ledde år 1980 fram till ett modellavtal, "United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries".

I Sverige föreslogs redan i propositioner till 1910 års riksdag vissa bestämmelser enligt vilka Konungen skulle äga ingå överenskommelser med annat lands regering till undvikande av dubbelbeskattning. Det första fullständiga avtalet ingicks år 1928 med Tyska Riket. Därefter ingicks avtal med Finland (1931), Danmark (1932), Nederländerna (1935), Ungern (1936), Frankrike (1936), Island (1937) och Amerikas Förenta Stater (1939). Sverige var för övrigt den första stat som ingick dubbelbeskattningsavtal med Amerikas Förenta Stater. Andra världskriget medförde en nedgång i förhandlingsverksamheten men efter kriget tog denna fart på nytt. Sverige har f n ca 60 fullständiga avtal i kraft. Avtalsnätet täcker nästan hela Västeuropa, Nordamerika, Australien, Nya Zeeland, Folkrepubliken Kina och flera andra stater i Asien samt också vissa stater i Afrika och Sydamerika.

#### **Tillämpningsområde**

Dubbelbeskattningsavtalen är avtal i vilka de avtalsslutande staterna avstår en del av de skatteanspråk som följer av de interna skatteförfattningarna. Föreligger skattskyldighet enligt intern svensk rätt kan Sverige i det fall inkomsten, tillgången eller den skattskyldige har anknytning till en främmande stat i dubbelbeskattningsavtal ha åtagit sig att helt eller delvis avstå från anspråket.

I moderna avtal brukar anges att avtalet tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna. Här bör uppmärksammas att avtalen oftast innehåller en artikel avsedd att definiera uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat". Denna artikel får då betydelse för att bestämma på vilka personer avtalet skall tillämpas. I en del avtal har särskilt angivits att vissa personer inte omfattas av avtalet, se t ex art 28 i avtalet med Luxemburg (SFS 1984:174). Om ett avtal inte tillämpas beträffande viss person innebär detta att en sådan person inte har rätt till de skattenedsättningar som avtalet medger personer som omfattas av avtalet. Om t ex ett avtal föreskriver att skatten på utdelning som betalas från Sverige till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten skall nedsättas till viss angiven procentsats gäller detta således inte om utdelningen betalas till person på vilket avtalet inte skall tillämpas.

OECD:s modellavtal innehåller en bestämmelse avsedd att innehålla en *icke* uttömmande uppräkningslista av de skatter som är i kraft vid avtalets undertecknande och på vilka avtalet tillämpas. I de flesta svenska avtalen är det tvärtom så att motsvarande bestämmelse innehåller en uttömmande uppräkningslista. Har en viss skatt som är i kraft vid avtalets undertecknande inte tagits med i

uppräkningsreglerna skall ett sådant avtal inte tillämpas beträffande denna skatt. I avtalet med Storbritannien och Nordirland (SFS 1983:898) har den svenska förmögenhetsskatten inte medtagits i uppräkningsreglerna varför avtalet inte utgör något hinder att enligt svenska regler beskatta förmögenhet även om denna innehas av person som enligt avtalets regler har hemvist i Storbritannien. Härvid bör uppmärksammas att även om en skatt inte omfattas av avtalets allmänna bestämmelser kan en viss bestämmelse, om så särskilt anges, vara tillämplig beträffande alla slags skatter. Det är t ex vanligt att avtalens regler om förbud mot diskriminering tillämpas på skatter av varje slag och beskaffenhet. Ett avtal utformat på detta sätt medför i allmänhet att förmögenhet nedlagd i fast driftställe som bolag i den andra avtalsslutande staten har i Sverige inte kan beskattas här även om förmögenhetsskatten inte omfattas av avtalets allmänna bestämmelser.

De flesta moderna avtal är tillämpliga beträffande alla slags inkomster. I avtal som baserats på OECD:s modellavtal finns ofta en artikel benämnd "Annan inkomst". I denna artikel ges regler för beskattningen av inkomst som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar och som inte behandlats i föregående artiklar i avtalet. Även om ett avtal inte innehåller någon sådan artikel kan avtalet ändå vara avsett att omfatta all inkomst som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar. Detta brukar framgå av den skattemetodartikeln som innehåller regler om hur dubbelbeskattning skall undanröjas, se t ex avtalet med Nya Zeeland (SFS 1980:1131) artikel 23. I metodartikeln brukar då stå ungefär följande "I det fall person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar inkomst från inkomstkälla i den andra avtalsslutande staten vilken inkomst enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i källstaten skall hemviststaten" - - -. Bestämmelsen anger därefter hur hemviststaten skall undanröja dubbelbeskattning. Uttrycket "vilken inkomst enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas" innebär då inte att avtalet måste innehålla regler om beskattningen av inkomsten i fråga för att bestämmelsen skall vara tillämplig utan bara att avtalet inte skall innehålla någon bestämmelse som hindrar källstaten i fråga från att beskatta inkomsten.

### Definitioner

Avtalen innehåller regelmässigt en artikel med allmänna definitioner av uttryck som används i avtalen. Innebörden av andra uttryck såsom "person med hemvist i en avtalsslutande stat" och "fast driftställe" brukar dock definieras i separata artiklar. Tolkningen av andra uttryck såsom "fast egendom", "ränta" och "utdelning" osv klargörs ofta i avtalets beskattningsregler.

I artikeln med allmänna definitioner brukar återfinnas en bestämmelse motsvarande artikel 3 punkt 2 i OECD:s modellavtal. Denna punkt medger en

tillämpande stat rätt, såvida inte sammanhanget föranleder annat eller uttrycket särskilt definierats i avtalet, att anse uttryck ha den betydelse som uttrycket har enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas.

Beträffande definitionen av ”person med hemvist i en avtalslutande stat” bör uppmärksammas att definitionen endast har betydelse för tillämpningen av avtalet och inte vid bestämmandet av om en person enligt bestämmelserna i KL eller SIL skall behandlas som bosatt i Sverige. Om förhållandet mellan intern rätt och avtal, se överinspektör Hillel Skurniks artikel i Skattenytt 1977 nr 6 s 263.

Innebörden av uttrycket ”inkomst av rörelse” framgår oftast inte genom någon positiv definition. I artikeln som behandlar beskattningen av detta slags inkomst brukar i stället intas en bestämmelse motsvarande artikel 7 punkt 7 i OECD:s modellavtal. Bestämmelsen i modellavtalet lyder: ”Ingår i inkomst av rörelse inkomstslag som behandlas särskilt i andra artiklar i detta avtal, berörs bestämmelserna i dessa artiklar inte av reglerna i förevarande artikel”. Härigenom får begreppet ”inkomst av rörelse” en betydligt mer inskränkt betydelse än vad detta har i intern svensk rätt.

Begreppet ”fast driftställe” har betydelse främst för att bestämma en avtalslutande stats rätt att beskatta inkomst som ett företag i den andra avtalslutande staten förvärvar. Genom de ändringar som nyligen gjorts i KL och SIL (prop. 1986/87:30, SFS 1986:1113 och 1986:1114) har begreppet ”fast driftställe” i intern svensk rätt fått en innebörd som nära ansluter till detta begrepps innebörd i dubbelbeskattningsavtalen. Detta torde komma att underlätta tillämpningen av såväl de interna reglerna som avtalen.

#### **Metodartikeln**

Avtalen innehåller i allmänhet två grupper av regler som syftar till att undanröja dubbelbeskattning. Dels innehåller avtalen då regler som beträffande olika slag av inkomster och tillgångar anger käll- eller situsstatens respektive hemviststatens beskattningsrätt, dels finns då en artikel, metodartikeln, som anger hur dubbelbeskattning skall undanröjas i de fall då inte en av staterna erhållit en uteslutande beskattningsrätt. Ofta anges i avtalen beträffande viss inkomst eller tillgång att denna får beskattas i en av staterna. För att få veta hur dubbelbeskattning skall undanröjas beträffande detta slags inkomst eller tillgång måste man då gå till metodartikeln. I dubbelbeskattningsavtalen används avräkningsmetoden (credit of tax) och undantagandemetoden (exemption) för att förhindra dubbelbeskattning. Avräkningsmetoden innebär att inkomsten/tillgången också beskattas i den stat som har att undanröja dubbelbeskattning men att från skatten därefter avräknas den skatt som enligt avtalet tagits ut på inkomsten/tillgången i den andra avtalslutande staten. Undantagandemetoden innebär att den inkomst eller förmö-

genhet som enligt avtalet beskattas i en av staterna inte beskattas i den andra staten. I senare svenska avtal hänvisas ofta i metodartikeln till våra interna regler om avräkning av utländsk skatt, från 1988 års taxering lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Enligt denna lag skall avräkning ske på samma sätt vare sig avräkning sker med stöd av ett avtals regler eller på grund av lagens bestämmelser. Om ett avtal medger större lättnader i beskattningen än de interna reglerna skall dock avtalets regler gälla.

### Utvecklingen

De äldsta svenska avtalen hade undantagandemetoden som metod att undvika dubbelbeskattning. Detta kunde i princip endast ske med hjälp av avtal.

Efter hand förbättrades dock våra interna regler för att undvika dubbelbeskattning. Omkostnadsavdraget för utländsk skatt infördes 1951 och 1966 infördes interna regler om avräkning av utländsk skatt. Avräkningsmetoden hade då redan tidigare använts i vissa dubbelbeskattningsavtal.

I mitten av 1960-talet började Sverige att tillämpa avräkningsmetoden som huvudmetod i avtalen. Det främsta skälet till detta torde ha varit att man med denna metod fick bättre garantier för att inkomsten inte blev helt obeskattad.

De svenska avtal som ingåtts under senare år uppvisar en ökad variation vid valet av metod. Även om avräkningsmetoden är huvudmetod används ofta exemptmetoden beträffande rörelseinkomst från fast driftställe, se de nya avtalen med Pakistan (SFS 1986:595), Irland (SFS 1987:103) och Norden (SFS 1987:384). Såsom villkor brukar då föreskrivas att inkomsten skall undantas från svensk skatt endast om driftställets inkomst härrör från annan verksamhet än förvaltning av värdepapper och liknande egendom samt att verksamheten skall bedrivas i den andra avtalsslutande staten. I ett par nya svenska avtal har exemptmetoden använts också beträffande tjänsteinkomst, se det tidigare nämnda avtalet med Norden och avtalet med Sovjetunionen (SFS 1982:708).

Avtalen kommer troligen även i framtiden att vara de viktigaste medlen för att undvika internationell dubbelbeskattning. Genom avtalen kan uppnås ett ömsesidigt eftergivande av skatteanspråk, t ex nedsättning av källskatter på utdelning, ränta och royalty, vilket förbättrar företagets konkurrensförmåga på resp marknad. Avtalen behövs vidare för att få till stånd samarbete med skattemyndigheterna i andra länder. Ett sådant samarbete är nödvändigt för att bestämma en persons hemvist, avgöra var en inkomst skall anses härröra ifrån, vad som utgör korrekt marknadspris och andra sådana frågor som behöver lösas för att undvika internationell dubbelbeskattning.

Avtalsarbetet har intensifierats i de flesta stater under senare år, så också i Sverige. Detta beror på utlandsverksamhetens expansion och på att skattelagstiftningarna ändras i hastigare takt nu än tidigare. Genom ändringar i de interna lagstiftningarna erhåller tidigare ingångna avtal ofta en annan inne-

börd än den avsedda och måste ändras. I takt med utlandsverksamhetens expansion har avtalen kommit att bli ett konkurrensmedel och de olika staterna bevakar därför att inte konkurrentländer erhåller förmånligare avtal än de avtal man själv har med stater som utgör marknader för de egna företagen. I takt med att nya marknader uppkommer måste också avtalsnätet utvidgas.

För svensk del pågår för närvarande omförhandlingar av inkomstskatteavtalen med Amerikas Förenta Stater, Belgien, Cypern, Frankrike, Västtyskland och Marocko. Nya avtal kan inom kort komma att undertecknas med Bulgarien, Indien, Indonesien, Thailand och Turkiet. Ett nytt avtal med Filippinerna har nyligen undertecknats. Vid kommande årsskifte förväntas det tidigare nämnda nya avtalet med Norden och också ett nytt avtal med Irland träda i kraft. Förhandlingar med Malaysia om en revision av gällande avtal kommer troligen inom kort att inledas.

# ”SRF:s egna kompetenskrav är min garanti.”

De drygt 700 ledamöterna i Sveriges Redovisningskonsulters Förbund ger service åt närmare 100.000 företag över hela landet. Allt från vanlig sifferhantering till kvalificerad ekonomisk rådgivning och medverkan i kundernas företagsutveckling. En service med ansvar och kvalitet.

SRF är en varudeklaration av kompetens. Förutom en avancerad teoretisk och praktisk grundutbildning krävs — för fortsatt ledamotskap i förbundet — en kontinuerlig aktualitetsutbildning på beskattnings- och redovisningsområdena.

Ett tämligen unikt krav i en yrkesorganisation som borgar för hög kvalitet på Redovisningskonsulten SRF.

Redovisningskonsulten SRF finns på de flesta orter. Du finner oss på Gula Sidorna under Revisorer och Redovisningskonsulter, betecknade med  $\Delta$ .



## SRF

— företagarens nära rådgivare och samtalspartner sedan 1936.

**SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND**

Förbundsadress: Magasinsgatan 7 A, Box 143, 791 23 Falun. Tfn 023/181 30.

**50 ÅR**

**Goda Råd gratis!**

Ja tack, skicka mig broschyren Goda Råd och information om Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

Namn .....

Företag .....

Adress .....

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND **SRF** 