David Kleist

Skattebefriade subjekts möjligheter att åberopa dubbelbeskattningsavtal

1 Inledning

Som förutsättning för att en person ska medges förmåner enligt ett dubbelbeskattningsavtal gäller att personen ifråga har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna. Enligt de flesta dubbelbeskattningsavtal förutsätter detta i sin tur att personen ifråga är skattskyldig i hemviststaten. Det kan ifrågasättas om detta krav är uppfyllt vad gäller personer som av en eller annan anledning är helt eller delvis skattebefriade. Nedanstående exempel illustrerar frågeställningen.

En skattebefriad stiftelse är registrerad i Sverige och har sin verkliga ledning i Sverige[1]. Stiftelsen äger aktier i ett bolag beläget i staten X och tar emot utdelning på aktierna. Staten X tar ut källskatt på utdelningen. Staten X och Sverige har ingått ett dubbelbeskattningsavtal som överensstämmer med OECD:s modellavtal. Om stiftelsen anses ha hemvist i Sverige enligt dubbelbeskattningsavtalet begränsas källskatteuttaget i staten X till 15 eller 5 procent.[2] I annat fall utgår full källskatt.

Det huvudsakliga syftet med denna artikel är att närmare utreda om olika i Sverige skattebefriade subjekt kan anses uppfylla kravet på skattskyldighet och därmed anses ha hemvist i Sverige enligt av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtal.

2 Bestämmelser i avtalen rörande vilka subjekt som omfattas

I dubbelbeskattningsavtal som har utformats enligt OECD:s modellavtal regleras frågan om vilka subjekt som omfattas av avtalet i artikel 1 (Personer på vilka avtalet tillämpas), artikel 3 (Allmänna definitioner) och artikel 4 (Hemvist).

I artikel 1 anges att avtalet ”tillämpas på *personer* som har *hemvist* i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna” [min kursivering].

I artikel 3 definieras vad som avses med termen ”person”. I artikel 3.1 a) anges att ”person” inbegriper fysisk person, bolag och annan sammanslutning. Enligt

[1] För det fall att en juridisk person uppfyller förutsättningarna för hemvist i båda de avtalsslutande staterna gäller enligt artikel 4.3 i OECD:s modellavtal att personen anses ha hemvist i den stat där den har sin verkliga ledning.

[2] Begränsningen av källskatten framgår av artikel 10.2 i OECD:s modellavtal. En stiftelse kan anses utgöra ett ”bolag” i den mening som avses i artikel 10.2 a) (jfr artikel 3.1 b) i modellavtalet och OECD:s modellavtal (juli 2005), kommentaren till artikel 3, punkt 2). Förutsatt att stiftelsen äger minst 25 procent av kapitalet i det utdelande bolaget kan källskatteuttaget således komma att begränsas till 5 procent.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

artikel 3.1 b) åsyftar "bolag" juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person.

Begreppet "hemvist" definieras i modellavtalets art. 4.1 enligt följande:

> "Vid tillämpning av detta avtal åsyftar uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet, och inbegriper också denna stat och dess offentligrättsliga organ, politiska underavdelningar och lokala myndigheter. Uttrycket inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där."[3]

En person som är skattskyldig "på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan omständighet" är typiskt sett skattskyldig för alla sina inkomster, oavsett varifrån de härrör. Med svensk terminologi är en sådan person obegränsat skattskyldig.

Frågan är hur långt kravet på skattskyldighet sträcker sig. Enligt svensk lagstiftning finns flera olika slags juridiska personer som helt eller delvis är undantagna från skattskyldighet. Kan dessa subjekt anses skattskyldiga i den mening som krävs för att de ska ha hemvist i Sverige?

3 Juridiska personer som helt eller delvis är undantagna från skattskyldighet i Sverige

3.1 Begränsat skattskyldiga

Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga i Sverige.[4] Detta innebär att de endast betalar skatt på inkomster som anses ha sin källa i Sverige, framför allt inkomst från fast driftställe eller fastighet i Sverige och ersättning i form av royalty om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe i Sverige.[5] Även utländska stater och menigheter samt utländska investeringsfonder är begränsat skattskyldiga.[6]

3.2 Obegränsat skattskyldiga som helt eller delvis är undantagna från skattskyldighet

Utöver de juridiska personer som är begränsat skattskyldiga finns enligt svensk lagstiftning ett flertal olika juridiska personer som principiellt är obegränsat skattskyldiga, men som ändå helt eller delvis har undantagits från skattskyldighet. Dessa kan schablonmässigt delas in i följande kategorier.

---

[3] Översättningen motsvarar artikel 4.1 i OECD:s modellavtal i nu gällande lydelse. I denna artikel tillämpas så långt som möjligt Jan Franckes och Hillel Skurniks översättning av OECD:s modellavtal (Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, Iustus förlag 1995). I den mån ändringar har skett i modellavtalet efter att nämnda översättning gjordes tillämpas i artikeln den översättning som Sverige har tillämpat vid ingående av nya dubbelbeskattningsavtal utformade i enlighet med modellavtalet. Vad gäller artikel 4.1 kan noteras att det sista ledet i första meningen, "och inbegriper också denna stat och dess offentligrättsliga organ, politiska underavdelningar och lokala myndigheter", har lagts till 1995.

[4] 6 kap. 7 § inkomstskattelagen.

[5] 6 kap. 11 § inkomstskattelagen.

[6] 6 kap. 9 och 10 a §§ inkomstskattelagen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

För det första finns subjekt som är helt undantagna från skattskyldighet.[7] Det gäller bland annat staten (innefattande de allmänna pensionsfonderna), landsting, kommuner och pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.[8].

För det andra är stiftelser i vissa fall skattskyldiga bara för inkomst som hade utgjort inkomst av näringsverksamhet för en fysisk person (dock inte för kapitalvinster och kapitalförluster). Förutsättningar för skattebefrielsen är att stiftelsen bedriver verksamhet som tillgodoser vissa allmännyttiga ändamål, att verksamheten bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande för detta ändamål och att stiftelsen, sett över en period av flera år, bedriver en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av stiftelsens tillgångar.[9] Motsvarande möjlighet till skattebefrielse finns för ideella föreningar och registrerade trossamfund, som dock dessutom måste uppfylla ett krav på öppenhet[10].

För det tredje är vissa juridiska personer bara skattskyldiga för löpande inkomster från fastigheter. Det gäller dels vissa kategorier av subjekt såsom akademier och allmänna undervisningsverk, dels ett trettiotal namngivna subjekt, bland vilka kan nämnas AB Svenska Spel och Nobelstiftelsen. För vissa namngivna stiftelser ställs särskilda krav vad gäller den verksamhet som får bedrivas och stiftelserna måste, i likhet med andra skattebefriade stiftelser, bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av stiftelsens tillgångar. [11]

4 Bedömning avseende vilka subjekt som omfattas av dubbelbeskattningsavtal

4.1 Begränsat skattskyldiga

Av artikel 4.1 i modellavtalet följer att en person som är skattskyldig i en stat endast för inkomst från källa i denna stat inte anses ha hemvist i denna stat. Utländska juridiska personer och utländska investeringsfonder liksom utländska stater och menigheter, som enligt svensk lagstiftning är begränsat skattskyldiga, kan alltså inte ha hemvist i Sverige enligt ett dubbelbeskattningsavtal som har utformats i enlighet med modellavtalet.

Frågan är mer komplicerad vad gäller juridiska personer som principiellt är obegränsat skattskyldiga, men som helt eller delvis är undantagna från skattskyldighet.

4.2 Obegränsat skattskyldiga

4.2.1 Alternativa tolkningar av artikel 4.1 i OECD:s modellavtal

Som anges ovan i avsnitt 2 stadgas i modellavtalets artikel 4.1 att en person anses ha hemvist i en avtalsstat om personen enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av att sådana anknytningsfaktorer föreligger som typiskt

[7] 7 kap. 2 § inkomstskattelagen.
[8] Pensionsstiftelser beskattas dock med avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.
[9] 7 kap. 3–6 §§ inkomstskattelagen.
[10] 7 kap. 7–14 §§ inkomstskattelagen.
[11] 7 kap. 16–18 §§ inkomstskattelagen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

sett medför obegränsad skattskyldighet.[12] Frågan om skattebefriade subjekt kan anses vara skattskyldiga i den mening som avses i artikeln berörs i kommentaren till modellavtalet. Där konstateras att i många stater anses en person vara obegränsat skattskyldig oavsett att personen under vissa förutsättningar inte påförs någon skatt. Om dessa förutsättningar brister beskattas personen och det är därför naturligt att personen principiellt anses skattskyldig. Som en följd anser de flesta av dessa stater att en person som är undantagen från beskattning ändå kan uppfylla kraven för hemvist. I vissa stater ses emellertid personer som har undantagits från beskattning inte som principiellt skattskyldiga. I sistnämnda stater omfattas en person som har undantagits från beskattning i många fall bara av ett dubbelbeskattningsavtal om detta framgår av ett uttryckligt stadgande i det aktuella avtalet.[13]

Sverige tillhör den förstnämnda kategorin stater, som anser att även sådana juridiska personer som helt eller delvis har undantagits från inkomstbeskattning principiellt anses vara obegränsat skattskyldiga.

Argument kan anföras både för och emot att låta skattebefriade personer omfattas av dubbelbeskattningsavtal.

Om kravet på skattskyldighet i dubbelbeskattningsavtalets hemvistartikel uppfattas så att den skattskyldige enligt åtminstone den ena avtalsslutande statens interna rätt ska vara obegränsat skattskyldig samtidigt som det inte ställs upp något krav på att den skattskyldiges inkomster faktisk blir föremål för beskattning kan hävdas att avtalstillämpningen riskerar att styras av rent lagtekniska aspekter, eftersom det kan vara en ren lagstiftningsteknisk fråga om ett skattebefriat subjekt är obegränsat skattskyldig (men undantagen från beskattning) eller begränsat skattskyldig.[14]

I detta sammanhang kan uppmärksammas att modellavtalets artikel 4.1 inte uttryckligen anger att det ska vara fråga om obegränsad skattskyldighet enligt den ena eller båda de avtalsslutande staternas interna rätt, utan att den skattskyldige ska uppvisa vissa angivna anknytningsfaktorer som i och för sig *typiskt sett* leder till obegränsad skattskyldighet.[15] Därmed skulle distinktionen mellan begränsad och obegränsad skattskyldighet enligt avtalsstaternas interna rätt inte bli avgörande för frågan om en person ska anses ha hemvist i en av staterna enligt dubbelbeskattningsavtalet. Med en sådan tolkning faller argumentet om att avtalstillämpningen riskerar att styras av rent lagtekniska aspekter.

Ett grundläggande syfte med att ingå dubbelbeskattningsavtal är att reducera eller eliminera dubbelbeskattning. Eftersom ett i hemviststaten skattebefriat subjekt endast beskattas i källstaten blir det inte föremål för dubbelbeskattning enligt avtalsstaternas interna rättssystem och därmed skulle kunna hävdas att det inte finns något legitimt behov av ge ett sådant subjekt möjlighet att åberopa ett dubbelbeskattningsavtal.

Vidare kan uttrycket ”skattskyldig” i modellavtalets artikel 4.1 vid en tolkning grundad på ordets gängse mening tyckas tyda på att det ska föreligga en faktisk

---

[12] I detta sammanhang kan nämnas att enligt artikel 4 i OECD:s modellavtal omfattas staten samt dess politiska underavdelningar och lokala myndigheter av avtalet, oavsett eventuell skattebefrielse. Frågan om vilka subjekt som kan inordnas under dessa begrepp ligger emellertid utanför ramen för denna artikel.

[13] OECD:s modellavtal (juli 2005), kommentaren till artikel 4, punkt 8.2 och 8.3.

[14] Detta argument fördes fram av Riksskatteverket i RÅ 1996 ref 84.

[15] Vogel, Klaus, Doppelbesteurungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Verlag C.H. Beck München 2003, art. 4 marg.nr 26.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

skyldighet att betala skatt. I vart fall sådana personer som helt undantagits från skatt skulle med en sådan tolkning falla utanför dubbelbeskattningsavtalens tillämpningsområde.

Å andra sidan bör framhållas att de flesta stater avstår från att påföra skatt i vissa situationer även vad gäller personer som inte är särskilt undantagna från beskattning, exempelvis om ett företag redovisar en förlust under beskattningsåret eller om ett bolag tar emot utdelning från ett dotterbolag. Uttrycket ”skattskyldig” kan således knappast tolkas så att skatt ovillkorligen ska ha betalats på personens inkomster för att personen ska kunna omfattas av dubbelbeskattningsavtalet.

Vidare ger dubbelbeskattningsavtalens systematik stöd för uppfattningen att det inte bör vara avgörande för hemvistfrågan om beskattning faktiskt sker. Förutsatt att en person omfattas av avtalet sker fördelningen av beskattningsrätten enligt avtalets fördelningsartiklar[16] i normalfallet utan beaktande av om den stat som tilldelas beskattningsrätten faktiskt utnyttjar den.[17]

Något generellt krav på att dubbel skattefrihet inte får uppkomma vid tillämpning av ett dubbelbeskattningsavtal finns alltså inte. Argumentet om att det skulle strida mot dubbelbeskattningsavtalens syfte att låta en skattebefriad person omfattas av avtalet är således svagt och utgör knappast en avgörande invändning mot uppfattningen att det skulle vara en tillräcklig förutsättning för hemvist att personen uppvisar sådana anknytningsfaktorer (exempelvis registrering i hemviststaten) som typiskt sett leder till beskattning av personens samtliga inkomster.

Det kan också ifrågasättas om den omständigheten att den ena staten har valt att avstå från att beskatta en person automatiskt ska leda till en utökning av den andra avtalsstatens beskattningsutrymme.[18] Detta argument får anses ha särskild tyngd när den ena avtalsstaten har valt att avstå från att beskatta en person på grund av att denne bedriver någon form av allmännyttig verksamhet.

Vad gäller den semantiska betydelsen av ordet ”skattskyldig” bör framhållas att tolkningen av uttryckets innebörd inte i första hand ska göras på grundval av ordets mening i vardagligt tal, utan snarare med utgångspunkt i dess skatteetekniska betydelse.[19] Uttrycket ”skattskyldig” i svensk skattelagstiftning, exempelvis i begreppet ”obegränsat skattskyldig”, innefattar inte något krav på att skatt i varje enskilt fall faktiskt betalas.

För det fall att man godtar uppfattningen att modellavtalets artikel 4 innefattar ett krav på faktisk skyldighet att betala skatt uppkommer flera svåra följdfrågor. Exempelvis kan man fråga sig om det räcker att endast vissa av personens inkomster beskattas och i så fall hur stor andel. Vidare kan man fråga sig om det spelar någon roll hur hög beskattningen är. Räcker det att skatt betalas med ett symboliskt belopp eller finns ett krav på att skatt ska betalas med den ordinarie skattesats som tillämpas i hemviststaten?

---

[16] Artiklarna 6 till och med 21 i OECD:s modellavtal.

[17] Vogel, a.a. art. 4 marg.nr 26.

[18] Se domskälen i RÅ 1996 ref 84.

[19] I modellavtalets artikel 3.2 anges att då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet ska uttryck som inte har definierats i avtalet, såvida inte sammanhanget föranleder annat, ha den betydelse som uttrycket har enligt den statens skattelagstiftning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

4.2.2 Analys av rättsläget

I många avtalspropositioner från senare år uttalas följande:

> "Den skattskyldighet som avses i avtalet är inte någon formell eller symbolisk skattskyldighet. Personen skall i princip vara skyldig att erlägga skatt enligt de reguljära inkomstskattetabeller som normalt tillämpas för personer hemmahörande i staten i fråga för de olika inkomster denne uppbär."[20]

I vissa propositioner görs dessutom följande tillägg:

> "Det är således inte tillräckligt att personen endast har en sådan anknytning till hemviststaten som för den kategori den tillhör normalt medför oinskränkt skattskyldighet till bolagsskatt."[21]

Enligt regeringens uppfattning har en person således inte hemvist enligt modellavtalets artikel 4.1 redan på den grunden att sådana anknytningsfaktorer föreligger som typiskt sett grundar obegränsad skattskyldighet. Istället är det avgörande för hemvistfrågan om personen faktiskt är skyldig att betala skatt på sina inkomster. Dessutom läser regeringen i begreppet "skattskyldig" in ett krav på att beskattningen ska ske på den nivå som normalt tillämpas i staten ifråga.

Enligt detta synsätt skulle det således inte vara tillräckligt att en person är obegränsat skattskyldig enligt svensk lagstiftning för att kunna ha hemvist i Sverige, utan det krävs även att skatt faktiskt erläggs på personens olika inkomster med den ordinarie skattesatsen. Detta skulle innebära att personer som helt eller delvis har befriats från skattskyldighet inte skulle kunna åberopa ett dubbelbeskattningsavtal.[22]

Eftersom förarbetsuttalanden utgör ensidiga uttalanden från en avtalspart om hur avtalet ska tolkas och knappast kan tillerkännas något större värde vid fastställandet av en gemensam partsavsikt[23] kan de citerade uttalandena emellertid enligt min mening inte tillmätas någon större vikt vad beträffar bedömningen av om skattebefriade subjekt kan åberopa dubbelbeskattningsavtal.

Frågan om bolag som på grund av speciallagstiftning betalar lägre skatt än vad de annars skulle ha gjort omfattas av Sveriges dubbelbeskattningsavtal med de berörda staterna har prövats av Regeringsrätten i åtminstone tre fall.

I RÅ 1996 ref 84 kom Regeringsrätten fram till att vissa luxemburgska fondbolag skulle omfattas av 1983 års dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg, eftersom sådana bolag var obegränsat skattskyldiga i Luxemburg, trots att de enligt speciallagstiftning var befriade från bolagsskatt.

Motsvarande slutsats kom Regeringsrätten till i RÅ 1998 ref 49. Regeringsrätten fann i detta mål att ett cypriotiskt offshorebolags svenska dotterbolag hade rätt att åberopa avtalets diskrimineringsförbud. Eftersom en förutsättning för

---

[20] Se t.ex. 1995/96:54 s. 37 (avtalet med Sydafrika) och prop. 1996/97:39 s. 46 (avtalet med Canada). I t.ex. prop. 1994/95:60 s. 59–60 (avtalet med USA) och prop. 2004/2005:20 s. 50 (avtalet med Chile) finns liknande uttalanden. Se även Dahlberg, Mattias, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, Iustus förlag 2000, s. 210–211.

[21] Se t.ex. prop. 1996/97:44 s. 49 (Nordiska avtalet) och prop. 1996/97:43 s. 44 (avtalet med Luxemburg) och prop. 1997/98:30 s. 54 (avtalet med Indien).

[22] Möjligen kan formuleringen "*i princip* [min kursivering] vara skyldig att erlägga skatt enligt de reguljära inkomstskattetabeller som normalt tillämpas" tyda på att vissa skattebefriade subjekt enligt regeringens uppfattning ändå ska kunna åberopa dubbelbeskattningsavtal. För ett resonemang härom, se Dahlberg a.a. s. 211.

[23] Se bl.a. RÅ 1996 ref 84 och Dahlberg, a.a. s. 75–80.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

att få åberopa diskrimineringsförbudet var att dotterbolagets kapital helt eller delvis ägdes av en person med hemvist på Cypern, får antas att Regeringsrätten gjorde bedömningen att det cypriotiska bolaget hade hemvist på Cypern enligt avtalet, trots att det cypriotiska bolaget beskattades med en betydligt lägre skattesats än cypriotiska bolag utan offshorestatus.

En intressant fråga är om bedömningen skulle ha blivit annorlunda om ovan citerade förarbetsuttalanden hade gjorts i samband med ingående av de skatteavtal som var föremål för tolkning. Vare sig det luxemburgska fondbolag eller det cypriotiska offshorebolag som ansågs omfattas av de aktuella skatteavtalen betalade skatt enligt de reguljära inkomstskattetabeller som normalt tillämpas för personer hemmahörande i staten i fråga.

I RÅ 2004 ref 29 prövade Regeringsrätten om två svenska dotterbolag till en norsk stiftelse, som var delvis undantagen från beskattning i Norge, kunde lämna koncernbidrag med avdragsrätt till varandra. Enligt svensk lagstiftning är detta möjligt om stiftelsen utgör ett utländskt bolag som hör hemma inom EES och motsvarar någon av de svenska företagsformer som räknas upp i 35 kap. 2 § inkomstskattelagen (exempelvis en svensk stiftelse som inte är undantagen från beskattning). Begreppet utländskt bolag definieras i 2 kap. 5 a § inkomstskattelagen. Av sistnämnda bestämmelse framgår att som utländskt bolag anses alltid en utländsk juridisk person som hör hemma i och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal, om personen har hemvist i denna stat enligt avtalet. Regeringsrätten kom härigenom att pröva om stiftelsen hade hemvist i Norge enligt 1996 års nordiska dubbelbeskattningsavtal[24]. I likhet med OECD:s modellavtal ställde avtalet upp som krav för hemvist att personen enligt lagstiftningen i Norge skulle vara "skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet".

I det nordiska skatteavtalets artikel 10.7 finns en bestämmelse som anger att de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan komma överens om att utdelning som lämnas till en institution med allmänt välgörande eller annat allmännyttigt ändamål, vilken är undantagen från skatt på utdelningen i hemviststaten, ska vara befriad från skatt på utdelningen även i källstaten. Enligt Regeringsrätten visade denna bestämmelse att det förhållandet att en stiftelse åtnjuter undantag från skattskyldighet inte utgör hinder för att den ska anses ha hemvist i en av staterna enligt avtalet.[25]

Domstolen synes inte ha ställt något krav i enlighet med ovan nämnda förarbetsuttalanden på att skatt ska erläggas enligt de reguljära inkomstskattetabeller som normalt tillämpas för personer hemmahörande i Norge. Antingen har Regeringsrätten helt bortsett från detta förarbetsuttalande eller så har Regeringsrätten gjort tolkningen att uttalandet i avtalspropositionen inte syftar på skattebefriade subjekt som tillgodoser allmännyttiga ändamål.

Enligt min uppfattning hade det emellertid inte funnits skäl för Regeringsrätten att göra en annan tolkning om det hade varit fråga om ett subjekt som undantagits från beskattning på annan grund än att det tillgodoser ett allmännyttigt ändamål. Bedömningen av om den norska stiftelsen omfattades av dubbelbeskattningsavtalet baserades på avtalets hemvistartikel, inte på särregeln i artikel 10.7, som dock utgjorde ett stöd för Regeringsrättens tolkning av hem-

[24] SFS 1996:1512.

[25] Avgörandet har kommenterats i bl.a. detta avseende av Mattsson, Nils, Skattenytt, 2005, s. 112–116.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10

vistfrågan. I hemvistartikeln görs ingen sådan distinktion som kan leda till att skattebefriade subjekt som uppfyller ett allmännyttigt ändamål skulle omfattas av avtalet medan andra skattebefriade subjekt inte skulle göra det. Vad som anses utgöra ett allmännyttigt ändamål kan för övrigt skilja sig åt mellan olika stater.

Man kan fråga sig om det bör göras åtskillnad mellan sådana subjekt som är delvis undantagna från skattskyldighet och sådana som är helt undantagna. Det kan tyckas lättare att inrymma sådana subjekt som åtminstone betalar skatt på en del av sina inkomster under begreppet "skattskyldig" i dubbelbeskattningsavtalens hemvistartikel. Enligt min bedömning talar de ovan redovisade argumenten emellertid för att man inte ska göra någon sådan uppdelning. Det är för övrigt svårt att se något bärande skäl för att exempelvis behandla ett helt undantaget subjekt annorlunda än ett subjekt som endast är delvis undantaget men som inte har haft några skattepliktiga inkomster eller endast haft mycket små skattepliktiga inkomster.

5 Sammanfattande bedömning

Den begränsade rättspraxis som finns på området tyder på att även subjekt som enligt svensk intern rätt är skattebefriade omfattas av dubbelbeskattningsavtal. Enligt min uppfattning talar också dubbelbeskattningsavtalens systematik för detta. Vidare kan konstateras att man genast hamnar i svåra gränsdragningssituationer om man är av uppfattningen att skattskyldighetsbegreppet i dubbelbeskattningsavtalen innefattar ett krav på en faktisk skyldighet att betala skatt, till exempel avseende om skattskyldigheten måste gälla personens samtliga inkomster och med vilken skattesats beskattning ska ske.

David Kleist är verksam som advokat vid Advokatfirman Vinges Göteborgskontor och som forskarstuderande vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-19 19:03:10