

8 Tolkning och tillämpning av skatteavtal m.m.

8.1 Inledning

Skatteavtalen har främst till syfte att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt. Ett annat från svensk synpunkt viktigt syfte med avtalen är att uppmuntra investeringar mellan de avtalsslutande staterna. Detta sker oftast genom att staterna ömsesidigt avstår från skatteanspråk genom att i avtalen föreskriva låga källskatter på utdelning, ränta och royalty samt att undanta vissa inkomster från beskattning. För att uppmuntra till investeringar i utvecklingsländer erbjuder skatteavtalen med sådana länder regelmässigt möjligheter genom matching credit eller matching exemptbestämmelser att, under vissa förutsättningar, utnyttja s.k. tax incentives.

OECD gör i p. 7 i kommentaren till artikel 1 i modellavtalet vissa generella uttalanden om syftet med skatteavtal.

Syftet med skatteavtal

Syftet med dubbelbeskattningsavtal är att främja utbytet av varor och tjänster, kapitalrörelser och arbetskraftens rörlighet genom att undanröja internationell dubbelbeskattning. Avtalen får emellertid inte underlätta skatteundandragande eller skatteflykt. Skattskyldiga har visserligen möjlighet, bortsett från dubbelbeskattningsavtal, att utnyttja skillnaderna i skattenivåer mellan stater och de skatteförmåner som de olika ländernas skattelagstiftning erbjuder, men det ankommer på staterna i fråga att i inhemsk lagstiftning införa bestämmelser för att motverka eventuella kringgångsmanövrer. Dessa stater kommer då att i sina bilaterala dubbelbeskattningsavtal vilja behålla rätten att tillämpa de bestämmelser av detta slag som finns i inhemsk lagstiftning.

Genom bestämmelserna i skatteavtalen fördelas beskattningsrätten på ett skäligt sätt mellan de avtalsslutande staterna och därigenom underlättas, såsom anförts i kommentaren till OECD:s modellavtal, utbytet av varor, tjänster och kapital. Andra och lika viktiga syften med skatteavtalen är att utöka samarbetet mellan skatteadministrationerna i de avtalsslutande

staterna för att genom utbyte av information åstadkomma en samordnad tillämpning av avtalen och förhindra skatteflykt. Dessa senare syften tillgodoses också genom särskilda handräkningsavtal.

Som framgår av rubriken behandlar detta kapitel tolkning och tillämpning av skatteavtal. Utgångspunkten är OECD:s modellavtal. OECD har beslutat att modellavtalet ska revideras kontinuerligt. De senaste ändringarna härrör från april år 2000 och en ny uppdatering kommer att ske under år 2002. Bestämmelserna i respektive artikel kommenteras i detta kapitel ur svensk synvinkel, dvs. samspelet mellan avtalsbestämmelserna och svensk intern rätt.

8.2 Skatteavtalens inkorporering med svensk rätt m.m.

Inkorporering av internationella avtal

Det finns inga speciella bestämmelser om hur internationella konventioner ska införlivas med svensk rätt. I praktiken godkänns skatteavtalen av riksdagen efter proposition och införlivas i svensk skattelag genom en lag om dubbelbeskattningsavtal. Detta innebär att den autentiska avtalstexten blir direkt tillämplig som svensk lag. Detta framgår också klart av 1 § i aktuell lag om dubbelbeskattningsavtal.

Att skatteavtalets bestämmelser endast är tillämpliga i den mån de begränsar den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga anges vanligtvis i lagens 2 §. Skatteavtalen ger aldrig Sverige en beskattningsrätt som inte redan föreligger enligt bestämmelser i intern svensk rätt, t.ex. IL, KupL, SINK, A-SINK och SFL. Har Sverige genom avtal erhållit en rätt att beskatta en viss inkomst som är skattefri enligt svenska interna bestämmelser får en sådan rätt, som ovan nämnts, inte utnyttjas. I vissa andra stater kan dock ett skatteavtal utvidga beskattningsrätten.

Tillämpnings-tidpunkt

Med hänsyn till att det vid den tidpunkt då lagen om dubbelbeskattningsavtal antas av riksdagen normalt inte är möjligt att avgöra vid vilken tidpunkt avtalet kommer att träda i kraft, föreskrivs i ikraftträdandebestämmelserna att lagen ska träda i kraft den dag regeringen bestämmer. Så snart avtalet trätt i kraft, genom ratifikation eller noteväxling, utfärdar regeringen en förordning med bestämmelser som reglerar från vilken tidpunkt det aktuella avtalet ska tillämpas.

8.3 OECD och dess modellavtal

Historik	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har sin upprinnelse i OEEC, som bildades år 1948 för att administrera Marshallplanen. Då behovet av samarbete kvarstod när denna stödinsats avslutades grundades år 1961 OECD av 20 I-länder. OECD är en Paris-baserad mellanstatlig organisation i vilken 29 länder f.n. är medlemmar.
Huvudsakligt mål	OECD:s huvudsakliga mål är att genom analys och utbyte av erfarenheter stimulera till långsiktig ekonomisk tillväxt och sysselsättning samt en vidgad världshandel. Arbetet i OECD övervakas av ett råd (the Council) som är sammansatt av deltagare från alla medlemsländer. Verksamheten förestås av en generalsekreterare och fyra ställföreträdande generalsekreterare. Arbetet inom OECD, som ofta publiceras, bygger på diskussioner mellan medlemsländerna, vilka sänder flera tusen experter och policymakers per år för att delta i möten i särskilda kommittéer och grupper inom över 200 olika ämnesområden, bl.a. skatteområdet.
Arbetsgrupperna	Inom skatteområdet finns en skattekommitté (Committee on Fiscal Affairs; CFA), fyra permanenta arbetsgrupper (Working Parties; WP:s) samt ett antal särskilda projektgrupper. De fyra permanenta arbetsgrupperna och deras arbetsområden är: - WP1 ; OECD:s modellavtal m.m., - WP2 ; skattepolitikens sociala och ekonomiska effekter, - WP6 ; beskattning av multinationella företag samt - WP8 ; skatteflykt och skatteundandragande.
WP1	WP1:s huvuduppgift är att löpande se över OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, det s.k. modellavtalet. Frågor som för närvarande är föremål för WP1:s granskning är bl.a. fast driftställebegreppet, royaltyartikeln (data-programvaror etc.), bestämmelserna om pension och avdragsrätt för pensionspremier samt införande av bestämmelser om indrivning av skatt i modellavtalet. Arbetsgruppen ser även på frågan om kommentarernas ställning som tolkningsinstrument. Den senaste uppdateringen av modellavtalet skedde i april 2000 och en ny uppdatering kommer att göras under år 2002. WP1 har också regelbundna sammanträffanden med icke-medlemsländer för att diskutera avtalsfrågor och tolkningar av modellavtalets bestämmelser. RSV deltar i arbetet i denna arbetsgrupp.

- WP2** **WP2** sammanställer den skattestatistik som OECD publicerar. Statistiken avser bl.a. genomsnittlig skattebörda, skattens andel av BNP och skatteintäkternas fördelning på olika skatter. WP2 analyserar skattebehandlingen av inkomst från utländsk källa och ska undersöka olika länders CFC-lagstiftning. På denna arbetsgrupp ligger också att undersöka hur gränsöverskridande transaktioner i pensions- och investeringsfonder samt försäkringsbolag behandlas i skattehänseende.
- WP6** **WP6:s** verksamhet är främst inriktad på internprissättningsfrågor. Arbetsgruppen arbetar löpande med att se över OECD:s riktlinjer på området. Detta innefattar exempelvis arbete med att slutföra internprissättningsrapporten med bl.a. ett kapitel om koncernbidrag. Vidare pågår arbete med att utarbeta metoder för kontrollen av att medlemsstaterna tillämpar de nya riktlinjerna. WP6 arbetar också med beskattningen av pensioner i multinationella företag och frågan om denna beskattning utgör ett hinder för gränsöverskridande fusioner etc. RSV deltar i arbetet i denna arbetsgrupp.
- WP8** **WP8** arbetar med informationsutbyte. För att underlätta informationsutbytet länder emellan har man inom WP8 utformat gemensamma formulär och utbyter erfarenheter rörande databaserat informationsutbyte. Arbetsgruppen tittar också, i anslutning till ett projekt om s.k. tax competition (se nedan), på banksekretess. RSV deltar i arbetet i denna arbetsgrupp.
- Projektgrupper** Arbetet i skattekommittén sker också i särskilda projektgrupper. En sådan projektgrupp behandlar frågor rörande s.k. tax competition, dvs. det förhållandet att skatter används som konkurrensmedel. Denna projektgrupp arbetar med att kartlägga och att motverka "illojal" skattekonkurrens. RSV deltar i arbetet i denna projektgrupp. Arbetet är uppdelat på fyra studiegrupper, vilka arbetar med att:
- identifiera de faktorer som kännetecknar dessa förmånliga skatteregimer,
 - utarbeta förslag till åtgärder mot dessa förmånliga regimer,
 - identifiera, analysera och föreslå åtgärder mot regimer av detta slag som är svåra att genomlysa samt
 - ta fram förslag om hur icke-medlemsländer ska behandlas i detta sammanhang.
- En annan projektgrupp ägnar sig åt nya finansiella instrument och därmed sammanhängande transaktioner. Denna projektgrupp har kommit med två rapporter, en angående den globala handeln

med nya finansiella instrument och en om de skattepolitiska effekterna av transaktioner med nya finansiella instrument.

Bland de nya projekt som bedrivs kan här nämnas ett avseende "Strategic management issues". Inom detta projekt ska man studera skatteadministrativa effektivitetshöjande åtgärder. Syftet är att möta en framtid med reducerade resurser och ökade krav på skatteadministrationen. Ett annat projekt rör skatter och kommunikationsrevolutionen. Arbete i sistnämnda projekt har inletts med rapporter från bl.a. WP1 och WP8. Inom detta projekt behandlas bl.a. frågor som fast driftställebegreppet vid elektronisk handel.

Avslutningsvis ska nämnas att OECD:s arbete på skatteområdet också omfattar icke-medlemsländer. Syftet med detta arbete är att främja fritt utbyte av kapital, varor, tjänster och teknologi. På det skattepolitiska området innebär detta att undvika orättvis skattekonkurrens, samt att säkerställa en godtagbar skattebehandling av investeringar och en rättvis fördelning av skatteinkomsterna. För att uppnå sina syften strävar OECD efter att de internationella skatteregler som utvecklats inom CFA kommer till användning vid tolkning av skatteavtal, i internpris-sättningsfrågor samt i fråga om informationsutbyte och andra samarbetsmetoder för att bekämpa internationell skatteflykt och skatteundandragande.

OECD har en hemsida (<http://www.oecd.org>) på Internet på vilken bl.a. pressmeddelanden samt uppgifter om OECD:s alla aktiviteter finns att tillgå. Även skattekommittén har en egen hemsida (<http://www.oecd.org/daf/fa/index.htm>) på vilken det finns mer information rörande OECD:s arbete inom skatteområdet.

8.3.1 Allmänt om OECD:s modellavtal

Inledningen till OECD:s modellavtal innefattar en historisk bakgrund och en allmän presentation av modellen. Dessa delar har uppdaterats med hänvisningar till det arbete som har utförts efter år 1977. Vidare har de punkter reviderats som behandlar OECD:s skattekommittés inställning till de tolkningsfrågor som uppkommer genom de gjorda ändringarna i artiklarna och i kommentaren.

Få ändringar har gjorts i modellavtalets artiklar vilket återspeglar den försiktighet som iaktas av kommittén när det gäller att ändra den modell som har följts i så stor utsträckning i gällande avtal.

I 1977 års modellavtal var den föreslagna titeln för bilaterala avtal, *Avtal mellan (stat A) och (stat B) för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet*. De flesta länder har i praktiken använt olika titlar vilka hänvisat både till undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt. Efter att ha konstaterat detta och att modellavtalet också behandlar non-diskriminering (vilket varken innefattas i undvikande av dubbelbeskattning eller förhindrande av skatteflykt) bestämde kommittén sig för den mer "neutrala" titeln *Avtal mellan (stat A) och (stat B) beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet* men angav i en fotnot att det inte föreligger något hinder för medlemsstaterna att, enligt utbredd praxis, i titeln ta in en hänvisning till antingen dubbelbeskattning eller såväl dubbelbeskattning som förhindrande av skatteflykt.

8.3.2 Avtalets tillämpningsområde

Personer som omfattas av avtalet

Artikel 1

Personer på vilka avtalet tillämpas

Detta avtal tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna.

Artikel 1 anger att avtalet är tillämpligt på personer, såväl fysiska som juridiska, som har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna. Vad som avses med person vid tillämpningen av avtalet framgår av definitionen i artikel 3 p. 1 a. Om en person anses ha hemvist i en avtalsslutande stat bestäms med utgångspunkt i definitionen av uttrycket hemvist i artikel 4. Dessa bestämmelser innebär att avtalet är tillämpligt på fysiska personer samt bolag etc. som enligt intern lagstiftning i en avtalsslutande stat är obegränsat skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet (se RÅ 1987 not. 309 och RÅ 1987 ref. 97 samt RÅ 1996 ref. 38, prop. 1991/92:11 om dubbelbeskattningsavtal med Barbados s. 36 och prop. 1995/96:121 om vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal s. 16 ff).

Källskattestater

Enbart det förhållandet att en person är skattskyldig i en avtalsslutande stat för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där är således inte tillräckligt för att personen i fråga ska omfattas av avtalet. Exempelvis anses en person inte ha hemvist i Sverige enbart av den anledningen att han ska erlägga kupongskatt för uppburen utdelning eller statlig fastighetsskatt för här belägen fastighet. I förhållande till stater som endast beskattar inkomst med källa i den egna staten måste dock hemvistartikeln ges en annorlunda utformning än den ovan

redovisade. Exempelvis har sist i artikel 4 punkt 1 i skatteavtalet med Bolivia (SFS 1994:282) följande lagts till:

... Dock skall uttrycket inbegripa varje person som är bosatt och skattskyldig i Bolivia enligt boliviansk lagstiftning.

**Förbud mot
diskriminering;
Informations-
utbyte**

Bestämmelserna om förbud mot diskriminering och om informationsutbyte i modellavtalet är enligt uttryckliga stadganden i artikel 24 p. 1 respektive artikel 26 p. 1 tillämpliga på alla personer oavsett om de har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna eller inte. Avvikelse från detta kan dock förekomma i vissa svenska skatteavtal.

I p. 11-26 i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal behandlas olika former av missbruk av skatteavtal och lämnas förslag till åtgärder för att bekämpa sådant missbruk. Det är framför allt rapporterna *Double Taxation and the use of Conduit Companies* och *Double Taxation and the use of Base Companies*, båda finns i den av OECD år 1987 utgivna skriften *International Tax Avoidance and Evasion – Four Related Studies*, som ligger till grund för dessa nya kommentarer. Rapporterna finns också intagna i OECD:s modellavtal, Volym II.

Conduit-bolag

Med utgångspunkt i den första rapporten föreslås olika metoder för att motverka s.k. treaty-shopping-arrangemang vid användning av conduit-bolag, dvs. att man utnyttjar avtalsnätet och på ett konstlat sätt styr betalningsströmmarna genom olika länder med låga eller inga källskatter för att på detta sätt minimera skattebördan. Med *conduit-bolag* avses ett bolag som fungerar som mellanhand för att slussa inkomst från en stat till en annan via en tredje stat som är conduit-bolagets hemviststat. Syftet med ett sådant arrangemang är att utnyttja detta tredje lands skatteavtal som kan innehålla fördelaktigare källskattesatser än de som skulle gälla vid en direkt hemtagning av inkomsterna.

De i kommentaren föreslagna metoderna innebär dock bestämmelser som blir så vittgående att de i sin tur kräver bestämmelser för att säkerställa att inte seriös eller s.k. bona fide-verksamhet drabbas.

Base-bolag

I p. 22 och följande punkter i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal diskuteras andra former av missbruk av skatteavtal, t.ex. genom utnyttjande av s.k. *base companies*. Base companies finns ofta i lågskatteländer och syftar framför allt till att minimera skattebördan i ägarens hemviststat medan avsikten med conduit-bolag är att säkra skatteförmåner i den stat varifrån inkomsten härrör. Ägare till en immateriell tillgång kan t.ex. överföra denna tillgång till ett base company som sedan licensierar ut den till användare i tredje land. De royaltyinkomster

**Substance over form
Subpart F**

som därigenom tillförs detta base company kan sedan överföras till ägarna i form av en lägre beskattad utdelningsinkomst.

Det diskuteras vidare om s.k. *Substance over form-bestämmelser* eller *Subpart F-lagstiftning* i intern rätt, som tillkommit för att hindra missbruk av skatteavtalen, ska kunna användas utan att de har angivits direkt i aktuellt skatteavtal. Substance over form-bestämmelser innebär att man bortser från en transaktions legala form i teknisk mening och ser till dess verkliga innehåll. Subpart F-lagstiftning, som är den amerikanska motsvarigheten till bestämmelserna i 6 kap. 15 § IL, innebär löpande beskattning av delägarer andel i utländska företag. Det är den allmänna uppfattningen inom OECD att sådana bestämmelser kan användas utan att detta direkt framgår av avtalen men att de bör användas på sådant sätt att de inte hindrar bona fide näringsverksamhet. Det sagda innebär att vissa företag kan vara uteslutna från avtalens bestämmelser om begränsning av skattskyldigheten utan att detta direkt framgår av respektive avtal. Den svenske lagstiftaren har dock valt, i syfte att skapa förutsebarhet, att i intern rätt ange de länder vilkas företag ska erhålla avtalsskydd om inte annat uttryckligen framgår av aktuellt avtal. Det innebär att i förhållande till de länder som räknas upp i 6 kap. 10 § IL blir bestämmelserna i 6 kap. 15 § IL inte tillämpliga om företaget omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och enligt avtalet har hemvist i denna stat.

Skatter som omfattas av avtalet

Artikel 2

Skatter som omfattas av avtalet

1. Detta avtal tillämpas på skatter på inkomst och på förmögenhet som påförs för en avtalsslutande stats, dess politiska underavdelningars eller lokala myndigheters räkning, oberoende av det sätt på vilket skatterna tas ut.

2. Med skatter på inkomst och på förmögenhet förstås alla skatter, som utgår på inkomst eller förmögenhet i dess helhet eller på delar av inkomst eller förmögenhet, däri inbegripet skatter på vinst på grund av överlåtelse av lös eller fast egendom, skatter på sammanlagda beloppet av företags lönebetalningar samt skatter på värdestegring.

3. De för närvarande utgående skatter, på vilka avtalet tillämpas, är särskilt:

- a) (i stat A): ...
- b) (i stat B): ...

4. Avtalet tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de för närvarande utgående skatterna. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall meddela varandra de väsentliga ändringar som gjorts i respektive skattelagstiftning.

Ett skatteavtal är i princip endast tillämpligt på de skatter som anges i denna artikel i avtalet samt sådana skatter som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de i avtalet angivna skatterna. Enligt p. 1 är avtalet tillämpligt på såväl skatter på inkomst som på skatter på förmögenhet. För vilken myndighets räkning skatten påförs samt sättet på vilket den tas ut saknar däremot betydelse.

Förmögenhetsskatt

Många svenska skatteavtal omfattar inte förmögenhetsskatt. I detta sammanhang bör skatteavtalen med de baltiska staterna (Estland, Lettland och Litauen) nämnas. I artikel 2 p. 1 i dessa skatteavtal anges nämligen inte förmögenhetsskatten. Avtalens beskattningsregler (artikel 22, 22 respektive 23) behandlar trots detta förmögenhetsskatt och i metodartiklarna (artikel 23, 23 respektive 24) finns också bestämmelser om avräkning från skatt på förmögenhet. Eftersom förmögenhetsskatten inte anges i respektive skatteavtals artikel 2, vilken artikel anger de skatter som omfattas av respektive avtal, omfattas den inte av avtalen, detta trots att förmögenhet behandlas i respektive avtals beskattningsregler och metodartikel. I förhållande till dessa länder beskattas således förmögenhet om detta är möjligt enligt SFL.

Indirekta skatter

Indirekta skatter, såsom t.ex. mervärdesskatt och energiskatt, samt tullar och socialavgifter omfattas däremot inte av p. 1 och således inte heller av skatteavtalen.

Förbud mot diskriminering; Informationsutbyte

Modellavtalets bestämmelser om förbud mot diskriminering och om informationsutbyte är dock tillämpliga på skatt av varje slag och beskaffenhet enligt uttryckliga stadganden i artikel 24 p. 6 respektive artikel 26 p. 1. Avvikelse från detta förekommer i vissa svenska skatteavtal.

Skatter på inkomst

I p. 2 anges vad som avses med skatter på inkomst och förmögenhet. I svenska skatteavtal har i de flesta fall orden "skatter på sammanlagda beloppet av företags lönebetalningar" uteslutits. Bakgrunden till detta är att det klart ska framgå att de svenska socialavgifterna inte omfattas av skatteavtalen. I t.ex. skatteavtalet med Ukraina (SFS 1995:1339) används OECD-modellens lydelse men i p. 1 i protokollet till detta avtal sägs uttryckligen ifrån att sociala avgifter inte omfattas av avtalet även om de ingår i företagets totala beräkning av löner och ersättningar. I p. 3 i kommentaren till artikel 2 i modellavtalet uttalas att sådana socialavgifter eller andra avgifter där ett direkt samband föreligger mellan avgiften och den förmån som utgår i det enskilda fallet inte anses som "skatter på sammanlagda lönebeloppet".

I modellavtalet är uppräkningsen av de skatter som omfattas av avtalet endast exemplifierande. "De för närvarande utgående

skatter, ... är särskilt ...". I svenska skatteavtal är uppräknningen däremot i regel uttömmande ("De för närvarande utgående skatter ... är") och anger samtliga de skatter som vid avtalets undertecknande omfattas av avtalet.

Nya skatter

Eftersom skattesystem ändras, nya skatter tillkommer och andra avskaffas måste det finnas möjlighet att utvidga ett avtals tillämpningsområde till att också omfatta nya skatter utan att hela avtalet behöver förhandlas om. Genom bestämmelserna i p. 4 blir detta möjligt. SINK och A-SINK omfattas således av skatteavtal som undertecknats före dessa lagars ikraftträdande om den statliga och kommunala inkomsts-katten respektive den tidigare bevillningsavgiften omnämns i avtalet. SLFL omfattas däremot inte av skatteavtalen (se prop. 1990/91:54 s. 288).

Frågan om en skatt som införts efter det att ett skatteavtal undertecknats omfattas av avtalet har prövats i ett mål, RÅ 1986 ref. 74. Frågan gällde om de svenska skatteavtalen var tillämpliga på den vinstskatt som togs ut av svenska aktiebolag enligt den numera upphävda lagen (1983:219) om tillfällig vinstskatt. RR fann att vinstskatten inte var av samma eller likartat slag som de skatter som räknas upp i skatteavtalen bl.a. på grund av den inte togs ut genom ett taxeringsförfarande utan på grund av ett förfarande som används för punktskatter. Dessutom var den tillfälliga vinstskatten, till skillnad från inkomstskatt, specialdestinerad.

Om listan på skatter i p. 3 ska vara uttömmande eller exemplifierande är något som de avtalsslutande staterna fritt kan välja och i p. 6.1 i kommentaren till p. 3 ges en alternativ skrivning av artikeln i vilken p. 1 och 2 har uteslutits, en praxis som några medlemsstater har utvecklat och som även Sverige ibland tillämpar (se t.ex. skatteavtalen med Estland och Irland).

8.3.3 Definitioner

Generella definitioner

Artikel 3

Allmänna definitioner

1. Om inte sammanhanget föranleder annat, har vid tillämpningen av detta avtal följande uttryck nedan angiven betydelse:

- a) "person" inbegriper fysisk person, bolag och annan sammanslutning;
- b) "bolag" åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person;
- c) "företag" är tillämpligt på rörelseverksamhet;
- d) "företag i en avtalsslutande stat" och "företag i den andra avtalsslutande staten" åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat, respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten;

e) "internationell trafik" åsyftar transport med skepp eller luftfartyg som används av företag som har sin verkliga ledning i en avtalsslutande stat utom då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i den andra avtalsslutande staten;

f) "behörig myndighet" åsyftar:

1) (i stat A):.....

2) (i stat B):.....

g) "medborgare" åsyftar:

1) fysisk person som har medborgarskap i en avtalsslutande stat;

2) juridisk person eller annan sammanslutning som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalsslutande stat;

h) "rörelse" inkluderar tillhandahållande av professionella tjänster och annan självständig verksamhet.

2. Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har vid tidpunkten för tillämpningen enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas. Varje betydelse som detta uttryck har enligt tillämplig skattelag i denna stat skall gälla framför den betydelse uttrycket har i annan lag i denna stat.

"Sverige"	Utöver de definitioner som finns i OECD-modellen innehåller svenska skatteavtal regelmässigt en definition av uttrycket "Sverige", dvs. vad som rent geografiskt innefattas i detta uttryck. Motsvarande bestämmelse finns i 2 kap. 30 § IL. Vid tillämpning av skatteavtal måste kontrolleras vad avtalet omfattar i geografisk mening. Avtalet mellan "Konungariket Sverige" samt "Det Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland" omfattar t.ex. endast det som enligt brittisk lagstiftning innefattas i "Det Förenade Konungariket", dvs. inte de normandiska öarna eller ön Man. Ofta finns en definition av vad som avses med <i>en avtalsslutande stat</i> och <i>den andra avtalsslutande staten</i> . Ibland är också uttrycket <i>skatt</i> definierat.
"Person"	Definitionen av uttrycket <i>person</i> är mycket vidsträckt. I definitionen omnämns fysisk person, bolag och annan sammanslutning.
"Bolag"	Genom den betydelse som uttrycket <i>bolag</i> getts enligt den i p. 1 b intagna definitionen kommer uttrycket "person" att, förutom fysisk person och annan sammanslutning, omfatta varje subjekt som vid beskattningen behandlas som juridisk person. Även handelsbolag faller in under denna definition (se p. 2 i kommentaren till artikel 3 i OECD:s modellavtal).
"Företag"	Definitionen av uttrycket <i>företag</i> finns i p. 1 c och togs in i modellavtalet vid uppdateringen år 2000. Av p. 4 i kommentarerna till artikel 3 p. 1 i OECD:s modellavtal framgår att definitionen inte är uttömmande och att detta sammanhänger med att uttrycket alltid har tolkats med utgångspunkt i intern rätt i de avtalsslutande staterna. Det anges emellertid i p. 1 c att uttrycket <i>företag</i> är tillämpligt på rörelseverksamhet. Eftersom det i defini-

"Rörelse"

tionen av uttrycket *rörelse* uttryckligen anges att det omfattar tillhandahållande av professionella tjänster och annan självständig verksamhet klargörs att tillhandahållande av professionella tjänster och annan självständig verksamhet alltid måste anses utgöra ett *företag* och det oavsett vilken betydelse uttrycket kan ha enligt intern rätt.

RR har i en dom den 25 april 2001 (mål nr 3251-1997) uttalat att "begreppet företag, som inte som sådant är definierat i avtalet, får anses omfatta varje fortlöpande kommersiell verksamhet som kan hänföras till rörelse (jfr RÅ 1991 not. 228)". I domen framhöll RR vidare att skatteavtalens rörelsebegrepp är relativt omfattande och att det inte bara är verksamhet som faller in under avtals regler för beskattning av rörelseinkomst (artikel 7) utan också bl.a. ett sådant utnyttjande och brukande av fastighet som ska behandlas enligt reglerna för fastighetsinkomst (artikel 6).

"Företag i en avtalsslutande stat"

I OECD:s modellavtal definieras också uttrycken *företag i en avtalsslutande stat* och *företag i annan avtalsslutande stat*. Enligt definitionen i p. 1 d avses därmed företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Uttrycken avser således en fysisk eller juridisk person, annan sammanslutning eller annan som vid beskattningen behandlas som en juridisk person, som bedriver rörelse (se t.ex. RÅ 1991 not. 228, RÅ 1997 ref. 35 och RR:s dom den 25 april 2001; se ovan). Detta innebär att om t.ex. en fysisk person med hemvist i Sverige bedriver rörelse i ett annat avtalsland så är denna fysiska person vid tillämpningen av avtalet att anse som "ett företag i Sverige". I RÅ 1997 ref. 35 återges RSV:s yttrande i vilket lämnas följande redogörelse för innebörden av uttrycket "företag i en avtalsslutande stat":

När det gäller OECD:s modellavtal behövs en historisk återblick för att kunna förstå det regelverk som modellavtalet är i dag.

På grundval av 1923 års rapport till finansiella kommittén för Nationernas förbund, utsågs en grupp av tekniska experter som fick i uppdrag att vidare studera frågorna rörande dubbelbeskattning och skatteundandragande. I samband med sin rapport presenterade denna grupp år 1925 två resolutioner: en om dubbelbeskattning och den andra om skatteundandragande. Resolutionen om dubbelbeskattning innehöll bl.a. rekommendationer rörande (I) Impersonal or Schedules Taxes, (II) Personal or General Income Tax, (III)

Wealth Taxes and Succession Duties och (IV) Fiscal Domicile. I rekommendationen rörande de olika typer av inkomster mellan avtalslutande stater (I), talas om:

- 1) "When the whole of an undertaking is carried...
- 2) "If the enterprise has its headoffice ...
- 3) "In the case of shipping enterprises, railway companies... in which the business is actually carried on.

I dessa tre förslag anges både "undertaking", "enterprises" och "companies". Ingen direkt ledning kan fås huruvida uttrycken hänvisar till fysisk eller juridisk person. Snarare avses en affärsorganisation som sådan.

Även den andra rekommendationen avseende Personal or General Income Tax (II), synes använda begreppet "undertaking" för att beteckna en "business organisation".

I 1927 års "Draft Convention", som är en utveckling av 1925 års resolution sägs i artikel 5 (1):

"Income from any industrial, commercial or agricultural undertaking and from any other trade or profession shall be taxable...

I kommentaren till artikel 5 sägs vidare:

"The word undertaking must be understood in the widest sense, so as to cover all undertakings, including mines and oilfields, without making any distinction between natural and legal persons."

I 1931 års "Draft Plurilateral Convention" gjordes ett försök att göra en distinktion mellan "company" och "enterprise". Tyvärr lämnades i den slutliga avtalstexten ingen definition av dessa begrepp. Däremot sades i artikel 1 (2) att... "the fiscal domicile of a natural person is considered to be the place of his normal residence, while the fiscal domicile of juristic person is considered to be its real centre of management".

I 1933 års "Draft Convention of the Allocation of Income" formulerades ett speciellt modellavtal rörande "the allocation on business income". Termerna "enterprise" och "fiscal domicile" definieras i protokollet till avtalet.

Protocol

2 (a) "As used in this convention, the term "enterprise" includes every form of undertaking, whether carried on by an individual, partnership, corporation or any other entity.

(b) The term "fiscal domicile" for the purpose of this Convention means the place where an enterprise, as defined under (a) above, has its real centre of management.

Efter utbrottet av andra världskriget möttes en decimerad kommitté i Mexico och publicerade år 1943 "the Mexico Draft". Efter kriget sammanträdde åter en fulltalig kommitté i London år 1946 och publicerade en förbättrad version, "the London Draft".

Föreskrifterna som följer är gemensamma i de båda avtalen:

Protocol Article II

1. For the purpose..., the term "fiscal domicile" means, in the case of an individual or of an enterprise belonging to an individual, the place where the individual has his normal residence...

Protocol Article IV

The term enterprise includes any kind of enterprise whether it belongs to an individual, a partnership, a company or any other legal entity or de facto body".

Den historiska återblicken visar att användandet av begreppet "företag" i 1977/1992 års OECD-modellavtal är en substantiell förbättring gentemot den ganska oregelbundna terminologi som förekommit i tidigare års modellavtal. Innebörden av begreppet "företag" är dock fortfarande densamma i 1977/1992 års modellavtal som i de äldre avtalen.

Kees van Raad, Professor i internationell skatterätt vid universitet i Leiden i Holland, anser att termen "enterprise", som är en av de mest använda termerna i OECD:s modellavtal, skulle kunna tas bort ur avtalstexten utan att innehållet skulle förändras.

Artikel 7 skulle enligt Kees van Raad kunna ha följande lydelse:

"Business profits derived by a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the business is carried on through a permanent establishment situated in

the other State. If the business is carried on through such a permanent establishment, the profits... may be taxed in the other State..."

Genom att ta bort företaget och i stället skriva person med hemvist i avtalsslutande stat, skulle texten bli klarare; detta skulle inte innebära någon som helst förändring av den innebörd som texten har idag. Med andra ord, med "företag i avtalsslutande stat" menas såväl idag som i tidigare modellavtal fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse. ...

"Internationell trafik"

I många svenska skatteavtal definieras uttrycket *internationell trafik* som ... *transport med skepp eller luftfartyg som används av företaget i en avtalsslutande stat* ...och inte som enligt modellavtalet ... *av företaget som har sin verkliga ledning i en avtalsslutande stat*...(p. 1 e). Avgörande vid fördelningen av beskattningsrätten enligt den svenska modellen blir var den person som bedriver verksamheten, transporten med skepp eller luftfartyg, har hemvist enligt avtalet. Skälet till detta är att svensk beskattning bygger på hemvistprincipen och att uttrycket "verklig ledning" inte finns i intern svensk skatterätt. För att den beskattningsrätt som Sverige enligt ett skatteavtal erhållit på grund av att ett företag har verklig ledning i Sverige ska kunna utövas krävs att detta företag enligt intern svensk rätt har fast driftställe i Sverige. I sådant fall kan endast så stor del av inkomsten som är hänförlig till detta fasta driftställe beskattas här, se vidare under redogörelsen för artikel 8.

I samband med den år 2000 gjorda uppdateringen av OECD:s modellavtal gjordes vissa förtydliganden i kommentarerna till definitionen av "internationell trafik" (se p. 6.1-6.3). I p. 6.1 anges inledningsvis att ett skepp eller luftfartyg ska anses använt uteslutande mellan platser i en (1) stat om såväl start- som slutpunkt för en viss resa ligger i samma stat. Om emellertid en resa mellan platser i en och samma stat utgör en del av en längre resa med skeppet eller luftfartyget och vars start eller slutpunkt ligger utanför staten i fråga faller hela resan in under definitionen "internationell trafik". Uttrycket omfattar däremot inte transporter då skeppet – utan att angöra hamn i annan stat – går mellan två platser i en och samma stat, detta oavsett om delar av denna transport i och för sig äger rum utanför staten i fråga.

"Behörig myndighet"

Uttrycket *behörig myndighet* definieras i svenska skatteavtal som *finansministern, dennes befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet vid tillämpningen av detta avtal*. Funktionen som behörig myndighet

utövas enligt 1 § förordningen (2000:1077) om handläggning av ärenden enligt skatteavtal normalt av RSV. Enligt lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden är RSV också behörig myndighet när det gäller informationsutbyte. Handräckning med indrivning handläggs i fråga om de nordiska länderna av KFM i Stockholm och i fråga om övriga länder av RSV.

Om emellertid ett visst ärende bedöms vara av särskild betydelse, t.ex. en generell överenskommelse om tolkning av en viss bestämmelse, eller annars av sådan beskaffenhet att det bör avgöras av regeringen, ska RSV, med eget yttrande, överlämna ärendet till regeringen.

"Medborgare"

Definitionen av uttrycket "medborgare" finns i artikel 3 p. 1 g och uttrycket förekommer i flera artiklar (4, 19 och 24). I vissa – framförallt äldre – svenska skatteavtal är emellertid denna definition intagen i artikeln om förbud mot diskriminering, artikel 24 i OECD:s modellavtal.

"Rörelse"

OECD:s modellavtal innehåller ingen uttömmande definition av uttrycket "rörelse". I artikel 3 p. 1 h anges emellertid uttryckligen att uttrycket innefattar tillhandahållande av professionella tjänster och annan självständig verksamhet. Detta tillägg till definitionerna i artikel 3 togs in i modellavtalet år 2000 samtidigt med att artikel 14 (Fritt yrke) utmönstrades. Syftet med tillägget är att klargöra att uttrycket "rörelse" omfattar sådan verksamhet som tidigare föll in under artikel 14. Som redan framhållits ovan har RR i en dom den 25 april 2001 (mål nr 3251-1997) uttalat att skatteavtalens rörelsebegrepp är relativt omfattande och att det inte bara är verksamhet som faller in under avtals regler för beskattning av rörelseinkomst (artikel 7) utan också bl.a. ett sådant utnyttjande och brukande av fastighet som ska behandlas enligt reglerna för fastighetsinkomst (artikel 6).

Tolkningsregeln

P. 2 ger en allmän regel för tolkning av uttryck som används i skatteavtal men som inte är definierade där och hänvisar endast till betydelsen av uttrycket i sådan intern rätt som avser sådana skatter på vilka avtalet är tillämpligt. I p. 11 av kommentaren till artikel 3 i modellavtalet har understrukits att denna tolkningsregel avser den interna bestämmelse som är i kraft vid tillämpningen av avtalet och inte den som gällde när avtalet under-tecknades.

P. 2 inleds med orden "Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet ...". Innebörden av ordet "tillämpar" har blivit föremål för diskussion. Det har hävdats att ett avtal inte *tillämpas* utan endast *läses* om inte avtalets bestämmelser leder till ett annat beskattningsresultat än det som skulle ha blivit resultatet om endast

interna regler tillämpats. Från svensk sida brukar man normalt inte göra den distinktionen utan anse att avtalet tillämpas även i det fall man endast konstaterar att avtalet inte hindrar svensk beskattning.

Som framgår ovan ges i artikel 3 en rad definitioner samt vissa anvisningar hur uttryck som inte definierats i avtalet ska tolkas. Den större frågan hur skatteavtal i sig ska tolkas berörs däremot inte. Tolkningen av skatteavtal orsakar speciella problem eftersom ett särskilt regelsystem ska tillämpas samtidigt med övriga interna skatteregler i t.ex. IL. Just skatteavtalens karaktär av avtal som ska tillämpas samtidigt inom två eller flera länders jurisdiktioner med inbördes skilda rättssystem gör att det är omöjligt att uppnå den precisering som kan åstadkommas i intern lagstiftning. Även det förhållandet att avtalens bestämmelser till viss del kan ha påverkats av de avtalsslutande staternas interna skattelagstiftning medför en osäkerhet vid tolkningen och tillämpningen av dessa bestämmelser. Målet är givetvis att tolkningen av bestämmelserna i ett skatteavtal ska vara enhetlig i de avtalsslutande staterna.

Svensk industri är internationellt verksam och många svenskar är anställda av multinationella företag. Detta i kombination med att Sverige har ingått ett mycket stort antal skatteavtal (för närvarande med ett sjuttioal stater) gör att man kunde förvänta sig ett relativt stort antal domstolsavgöranden som behandlar tolkning av skatteavtal. Sådana avgöranden är dock hittills förvånansvärt få.

Även om det finns skillnader mellan övrig intern rätt och skatteavtal t.ex. när det gäller tolkningsprinciper är det inte frågan om två olika rättsområden. Avtalen innehåller framför allt regler för fördelning av beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna och mycket få materiella bestämmelser.

Skatteavtalen - svensk rätt

Skatteavtalen är internationella överenskommelser. När de införlivas med svensk rätt tappar de inte sin internationella karaktär. De blir dock en del av den svenska interna skatterätten och tillämpas så länge lagen, genom vilken avtalet inkorporeras i svensk rätt, är i kraft utan hänsyn till om detta är fallet i den andra avtalsslutande staten eller dess successor. I RÅ 1983 1:86 fann RR att kungörelsen (1928:485) om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyska Riket ännu (inkomståret 1974) var i kraft och således tillämplig på inkomst som härrörde från anställning i dåvarande Tyska Demokratiska Republiken (Östtyskland). Detta trots att man från östtysk sida förklarade att man inte hade för avsikt att tillämpa 1928 års avtal.

Vid denna tidpunkt hade Sverige ingått ett nytt avtal med Förbundsrepubliken Tyskland (Västtyskland) men inte med Östtyskland. Förordningen hade därför upphävts endast i förhållande till Västtyskland. Jämför även vad som i denna del sägs i prop. 1993/94:6 (s. 34) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ryssland.

Tillämpningen av internationella bilaterala eller multilaterala skatteavtal styrs av två eller flera interna rättssystem. Ska man infria syftet med avtalen kan de inte tolkas enligt dessa varierande inhemska regler. Det finns därför ett behov av tolkningsprinciper som kan accepteras av de avtalsslutande staterna. Skillnader i tolkningen kan leda till dubbelbeskattning eller icke avsedd skattefrihet i de avtalsslutande staterna.

Tolkningsprinciper

Principer för tolkning av internationella avtal finns i artiklarna 31-33 av Wienkonventionen om traktaträtten (prop. 1954:158, SÖ 1975:1). Enligt denna konvention ska avtal tolkas "ärligt och i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte". Sverige ratificerade Wienkonventionen år 1974 och ansluter sig således till dessa principer.

Svensk lag tolkas på ett restriktivt sätt. Det betyder att inhemska lag såväl som skatteavtal först och främst ska tolkas i enlighet med sin ordalydelse. Om ordalydelsen är oklar beaktas lagstiftarens (när fråga är om intern rätt) eller de avtalsslutande parternas (när fråga är om skatteavtal) syfte så som detta syfte kommit till uttryck i förarbetena.

När det gäller intern skatterätt är förarbetena som tjänar som tolkningsdata mera fullständiga än när det gäller bestämmelser i skatteavtal. Frågan är om man inte skulle kunna anse att OECD:s och FN:s modellavtal med kommentarer utgör förarbeten åtminstone när ordalydelsen i avtalet exakt överensstämmer med motsvarande lydelse i någon av de nämnda modellerna och i synnerhet när båda de avtalsslutande parterna är OECD-medlemmar.

Departements- chefen

I propositionen om 1989 års dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (prop. 1989/90:33) har departementschefen kommenterat de speciella problem som uppkommer vid tolkningen av skatteavtal och uttalar bl.a. följande:

Vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal skall således de i avtalen förekommande begreppen – om annat inte uttryckligen anges eller klart framgår av sammanhanget – tolkas med utgångspunkt i dess svenska innebörd. Vidare bör en

ledstjärna vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal vara att avtalets syfte uppfylls, dvs. att dubbelbeskattning undviks och att skatteflykt respektive total skattefrihet förhindras. Vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal måste därför utgångspunkten vara att om Sverige enligt intern lagstiftning äger beskatta viss inkomst eller egendom och inte uttryckligen avstått från rätten att beskatta denna så skall den beskattas här i riket. Skulle dubbelbeskattning därvid uppkomma får denna undanröjas genom att de behöriga myndigheterna träffar ömsesidiga överenskommelser, antingen i det enskilda fallet eller s.k. tolkningsöverenskommelser på sätt anges i t.ex. art. 25 punkt 3 i 1977 års modellavtal.

**OECD-rapporten:
Tax Treaty
Override**

Departementschefens uttalande speglar den uppfattning som kommit till uttryck i p. 19 och 20 i OECD:s rapport *Tax Treaty Override*. I dessa punkter sägs följande beträffande tolkningen av skatteavtal (inofficiell översättning):

19. De tolkningsbestämmelser som tagits in i artikel 31 i Wienkonventionen har formulerats i ganska allmänna ordalag och kan användas endast i enskilda fall. Några allmänna kommentarer krävs dock:

a. För det första kräver artikel 31 att stater tolkar avtal i ljuset av deras ändamål och syfte. Skatteavtal syftar i första hand till att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt och dessutom till att fördela beskattningsrätten rättvist mellan de avtalsslutande staterna. Varje tolkning som uppnår dessa syften är därför att föredra framför en tolkning som leder till dubbelbeskattning eller en inte avsedd dubbel skattebefrielse. Eftersom dubbelbeskattning är resultatet av beskattning i två stater kräver en tolkning av avtalet med utgångspunkt i dess syfte och ändamål en hög grad av samordning mellan de avtalsslutande staterna.

b. För det andra skall den allmänna tolkningsbestämmelsen baseras på traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang. Detta överensstämmer med det synsätt som kommit till uttryck i artikel 3 punkt 2 i OECD:s modellavtal där sammanhanget i avtalet har företräde före en tolkning med utgångspunkt i intern rätt. Tolkningen skall sålunda syfta till en samordnad tillämpning i de båda staterna för att undvika dubbelbeskattning eller ingen beskattning alls.

c. För det tredje, när sammanhanget beskrivs, hänvisar Wienkonventionen såväl till överenskommelser – som träffats antingen tidigare eller senare i förhållande till

avtalet – som till praxis; när det gäller skatteavtal kräver dessa normalt en fortlöpande samordning mellan berörda skatteadministrationer.

20. Allt detta leder till den slutsatsen att tolkningsprocessen skall, i fråga om skatteavtal, baseras på en samordning av skattemyndigheternas tillvägagångssätt för att uppnå huvudsyftet, dvs. att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt. Av detta skäl har bestämmelser om ömsesidiga överenskommelser mellan skattemyndigheterna tagits in i skatteavtalen, inte bara för att lösa särskilda fall, utan också för att handlägga andra svårigheter och tvivelsmål som kan uppkomma vid tolkning och tillämpning av avtal. Detta betyder inte att avtal kan tolkas endast genom en formell ömsesidig överenskommelse eller genom förhandlingar eftersom domstolars beslut självklart spelar en viktig roll. Samordning skall inte desto mindre anses utgöra en vägledande faktor i tolkningsprocessen.

I förarbetena till den numera upphävda lagen (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal (prop. 1995/96:121) uttalar såvitt här är av intresse bl.a. följande:

Ett dubbelbeskattningsavtals primära syfte är att fördela beskattningsrätten till olika inkomster (och i vissa fall förmögenhetstillgångar) mellan de avtalslutande staterna. ... Vid fastställandet av denna fördelning av beskattningsrätten enligt avtalets olika artiklar används ett antal termer och uttryck som i flera fall definieras i avtalet för att uttryckligen användas "vid tillämpningen av detta avtal". Om dessa termer eller uttryck över huvud taget existerar i de två staternas interna lagstiftning kan de ha en helt annan och helt olika innebörd i dessa stater.

...

... Definitionerna och uppdelningen i olika typer av inkomst respektive tillgångar i avtalet, skall endast användas för att med tillämpning av avtalets regler fastställa om och i vilken utsträckning Sverige får beskatta viss inkomst eller förmögenhet, om och i så fall hur Sverige enligt avtalet skall undanröja dubbelbeskattning samt om avtalets regler om förbud mot diskriminering skall påverka den svenska beskattningen.

I svensk intern lagstiftning finns emellertid inte några bestämmelser som direkt anger hur internationella avtal ska tolkas. Sverige har dock, som ovan nämnts, ratificerat och införlivat

Wienkonventionen om traktaträtten med svensk rätt. Denna konvention styr därmed tolkningen av internationella avtal. Det bör dock framhållas att Wienkonventionens tolkningsprinciper behandlar förhållandet mellan de avtalsslutande staterna och inte förhållandet mellan skattemyndigheter och skattskyldiga. Tolkningsprinciperna i Wienkonventionen är sålunda inte direkt tillämpliga när domstolar och skattemyndigheter i det särskilda fallet tillämpar bestämmelserna i ett skatteavtal, se t.ex. departementschefens uttalande i prop. 1992/93:177 s. 51 om dubbelbeskattningsavtal med Estland.

RR har emellertid slagit fast att skatteavtal ska tolkas i enlighet med de avtalsslutande parternas syfte sådant det kommit till uttryck i propositionen om godkännande av avtalet och inte endast enligt den svenske lagstiftarens syfte. Den skattskyldige får således indirekt nytta av Wienkonventionens tolkningsprinciper. Att så är fallet framgår klart av RÅ 1996 ref. 84 (se även RÅ 1998 ref. 49), i vilket rättsfall bl.a. följande sägs:

Tolkningen av dubbelbeskattningsavtal skall inriktas på att utröna avtalparternas gemensamma avsikt. Fastställandet av vad som utgör den gemensamma partsavsikten skall ske med anlitande av de metoder och medel som anvisas i artiklarna 31-33 i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten (SÖ 1975:1). Vad nu sagts gäller visserligen i första hand i förhållandet mellan de avtalsslutande staterna men samma principer bör, såsom belyses av bl.a. rättsfallet RÅ 1987 ref. 162, normalt kunna ligga till grund också för den avtalstolkning som aktualiseras vid en tvist mellan den enskilde och skattemyndigheten. Detta innebär att tolkningen i enlighet med artikel 31 i första hand skall grundas på själva avtalstexten och göras i överensstämmelse med vad som är den gängse meningen av avtalets uttryck, varvid dock uttrycken skall ses i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte (punkt 1 i artikel

omständigheterna vid dess ingående, anlitas för att få bekräftelse på den tolkning som gjorts enligt artikel 31 eller för att fastställa avtalets mening när en tolkning enligt artikel 31 antingen inte ger något klart besked eller leder till ett resultat som uppenbarligen är orimligt eller oförnuftigt. Utöver dessa allmänna riktlinjer bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse ofta tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen. Har ett dubbelbeskattningsavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet, bör det normalt finnas fog för antagande att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat (se beträffande betydelsen av modellavtalet med kommentar bl.a. RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1995 not. 68).

Att skattemyndigheterna vid tolkning och tillämpning av skatteavtal bör följa vad som sägs i kommentarerna till OECD:s modellavtal är också något som framgår av punkt 3 i inledningen till modellavtalet. I nämnda punkt uttalas nämligen att:

... Member countries, when concluding or revising bilateral conventions, should conform to this Model Convention as interpreted by the Commentaries thereon and having regard to the reservations contained therein and their tax authorities should follow these Commentaries, as modified from time to time and subject to their observations thereon, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on the Model Convention.

Utöver definitionerna av olika uttryck i artikel 3 och definitionerna av person med hemvist, fast driftställe, fast egendom, utdelning, ränta och royalty (artiklarna 4, 5, 6, 10, 11 och 12 i modellavtalet) innehåller svenska skatteavtal normalt sett inte några riktlinjer för tolkning. Någon gång kan definitioner förekomma som avser speciella företeelser i avtalspartens interna lagstiftning. Det är viktigt att ord och uttryck som definierats i avtalen endast tillämpas i sådana sammanhang som täcks av definitionen och inte tolkas utifrån vad motsvarande begrepp kan ha för innebörd i intern rätt.

Skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland (1992:1193) innehåller dock en särskild tolkningsregel i p. 2 av artikel 43. Denna punkt lyder som följer:

Detta avtal skall inte tolkas så

a) att någon kan undgå skattskyldighet i en avtalsslutande stat genom missbruk av de möjligheter till tolkning av avtalet som intern lagstiftning medger,

Tolkning och tillämpning av skatteavtal m.m. 383

b) att det hindrar Förbundsrepubliken Tyskland att ta ut skatt på belopp som inräknas i den inkomst som person med hemvist i Förbundsrepubliken uppbär i enlighet med del fyra i den tyska "Aussensteuergesetz",

c) att det hindrar Sverige att ta ut skatt enligt bestämmelser med samma syfte och verkan som de i punkt b nämnda bestämmelserna.

I fall då dessa bestämmelser föranleder dubbelbeskattning skall de behöriga myndigheterna enligt bestämmelserna i artikel 40 punkt 3 överlägga om undvikande av dubbelbeskattning.

Regeringsrätten

I RÅ 1987 ref. 162 antog RR vissa grundläggande principer för tolkning av skatteavtal. I domen hänvisade RR till ett uttalande som gjorts av dåvarande rättsnämnden i fråga om tolkning av p. 3 till artikel II i 1960 års svensk-brittiska skatteavtal (artikel 3 p. 2 i OECD:s modellavtal). RR delade den mening som kom till uttryck i rättsnämndens uttalande, nämligen att:

Interna beskattningsregler skall tillämpas endast om 'sammanhanget' ('the context') inte kräver annat. Innebörden av denna inskränkning kan enligt nämndens mening sammanfattas enligt följande. Om ett avtalsuttryck, såsom det används i en aktuell bestämmelse, inte ger något klart besked, är det nödvändigt att med ledning av avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra sådana förhållanden försöka klarlägga vad som kan anses ha varit de avtalslutande parternas avsikt. Först om en sådan undersökning inte ger något resultat finns det skäl att söka ledning av den tillämpande statens interna beskattningsregler.

I samma mål uttalade RR att:

Avgörande för avtalets tolkning är sålunda främst vad avtalsparterna avsett med bestämmelserna i avtalet, när dessa tillkom.

För att fastställa de avtalslutande parternas avsikter har vissa dokument som t.ex. alla dokument som utgör en del av avtalet, förarbetena till den lag genom vilken skatteavtalet införlivas med svensk rätt samt kommentarerna till OECD:s och FN:s modellavtal stor betydelse. Även annat material från OECD, som t.ex. rapporten 1989 om *Tax Treaty Override* i vilken tolkningsprocessen kommenteras, se ovan, kan ha betydelse vid fastställandet av parternas avsikt.

Rättsnämnden

Rättsnämndens uttalande tyder på att det är uttryck sedda i "sitt sammanhang" som ska beaktas. Detta anges också i såväl artikel 31 i Wienkonventionen som i artikel 3 p. 2 i OECD:s modellavtal. Innebörden framgår med andra ord så snart uttrycket sätts

in i sitt sammanhang. Enligt artikel 31 p. 2 i Wienkonventionen ingår i "sammanhanget"

**Wien-
konventionen**

"vid tolkningen av en traktat, förutom texten inklusive dess preambel och bilagor,

a) överenskommelser rörande traktaten som träffats mellan alla parter i samband med traktatens ingående;

b) dokument som upprättats av en eller flera parter i samband med traktatens ingående och godtagits av de andra parterna som dokument sammanhörande med traktaten."

"Sammanhanget"

När det gäller skatteavtal innefattar *sammanhanget* noter och brev som utväxlats vid undertecknandet av avtalet. Sådana noter och brev utgör därmed en integrerad del av avtalet. Det har däremot hävdats att den ena partens ensidiga tolkningar som inte uttryckligen har bekräftats av den andra avtalsslutande parten inte kan ingå.

När man hänvisar till "sammanhanget" kan inte heller formella anvisningar eller muntliga uttalanden av förhandlarna beaktas. I bästa fall kan de anses utgöra supplementära tolkningsmedel enligt artikel 32 i Wienkonventionen eller ett uttryck för en avtalsslutande stats uppfattning av rättsläget inom ramarna för kravet på en samordnad tolkning.

Om parternas avsikter inte kan fastställas med tillämpning av den anvisade tolkningsproceduren ska enligt RR tolkningen göras utifrån gällande intern rätt. Fråga är om en sådan tolkning är tillåten i det fall det inte finns en uttrycklig hänvisning till intern rätt i själva bestämmelsen eller om en sådan hänvisning kan vara underförstådd. Det har hävdats att RR i RÅ 1987 ref. 162 tillämpat en sådan underförstådd hänvisning. RR använder här uttrycket den *gällande* interna rätten. Detta antyder vidare att en ambulatorisk tolkningsprincip ska användas. Denna princip är emellertid explicit uttryckt i det aktuella avtalet varför det inte är möjligt att med utgångspunkt i detta fall dra några bestämda slutsatser om RR generellt är anhängare av en sådan princip.

Kommentaren till artikel 3 p. 2 i OECD:s modellavtal har följande lydelse:

**Ambulatorisk
tolkningsprincip**

11. Denna punkt ger en allmän regel för tolkning av uttryck som används i avtalet men inte är definierade där. Frågan uppkommer emellertid, vilken lagstiftning man skall hålla sig till i syfte att bestämma betydelsen av uttryck som inte har definierats i avtalet. Valet står härvid mellan den lagstiftning som var i kraft när avtalet undertecknades eller, i motsats härtill, den som var i kraft när avtalet tillämpas,

dvs. när skatten påförs. Kommittén för skattefrågor slöt sig till att den senare tolkningen bör gälla.

12. Punkt 2 anger emellertid uttryckligen att detta gäller endast om sammanhanget inte kräver en annan tolkning. Sammanhanget hänför sig särskilt till de avtalsslutande staternas avsikt när de undertecknar avtalet samt till den betydelse som uttrycket i fråga ges i den andra avtalsslutande statens lagstiftning (en underförstådd hänvisning till den ömsesidighetsprincip på vilken avtalet grundar sig). Artikelns lydelse ger således de behöriga myndigheterna ett visst spelrum.

13. Den avfattning som punkt 2 har fått erbjuder följaktligen en tillfredsställande balans mellan å ena sidan behovet att säkerställa att förpliktelser som stater påtar sig när de undertecknar ett avtal står fast (eftersom en stat inte bör tillåtas att tömma avtalet på en del av sitt innehåll genom att staten senare i sin interna lagstiftning ändrar området för tillämpningen av uttryck som inte har definierats i avtalet) och å andra sidan behovet att man skall kunna tillämpa avtalet på ett lämpligt och praktiskt sätt under en längre tid (behovet att hänvisa till föråldrade begrepp bör undvikas).

OECD:s skattekommitté stöder således en ambulatorisk tolkningsprincip. Ingen medlemsstat har reserverat sig mot användningen av denna tolkningsprincip. I kommentaren till p. 13.1 till artikel 3 p. 2 framhålls vidare att p. 2 har ändrats för att närmare överensstämma med ”den allmänna och följdriktiga förståelsen bland medlemsstaterna”. Vidare uttalas att varje uttryck som inte definieras i avtalet bör definieras med utgångspunkt i en relevant bestämmelse i intern rätt i en avtalsslutande stat, antingen skattelag eller annan lag. Men om olika interna lagar i en avtalsslutande stat tillhandahåller olika definitioner ska den betydelse som uttrycket har i den skattelag enligt vilken skatten tas ut som en följd av bestämmelsen i avtalet gälla framför alla andra definitioner inklusive de som finns i annan skattelag.

Tolkningsöverens- kommelse

De flesta avtal innehåller också en bestämmelse som motsvarar artikel 25 p. 3 i OECD:s modellavtal. Denna bestämmelse inbjuder och befullmäktigar de behöriga myndigheterna att lösa tolkningsproblem genom ömsesidiga överenskommelser. Svenska domstolar och myndigheter är bundna av sådana överenskommelser endast om de är godkända av riksdagen och införlivade med eller transformerade till svensk lag, dvs. samma

procedur som krävs då själva skatteavtalet införlivas med svensk rätt.

"Samsyn"

RR har i RÅ 1987 ref. 162 uttalat att vikt ska fästas vid uttalanden från utländska myndigheter. I RÅ 1991 ref. 107 har RR vidare uttalat att man är beredd att acceptera en samsyn, dvs. att avtalsbestämmelser ska tolkas på samma sätt i de avtalslutande staterna.

Å andra sidan kom RR i målet RÅ 1992 not. 128 fram till att en viss inkomst härrörde från offentlig tjänst (artikel 19 i modellavtalet) trots att behörig myndighet i källstaten skriftligen uttalat att fråga var om inkomst av enskild tjänst (artikel 15 i modellavtalet). RR har vidare i domar från år 1983, RÅ 1983 Aa 185-188, kommit till ett rakt motsatt resultat än det som redovisats i en ömsesidig överenskommelse som tidigare ingåtts mellan de behöriga myndigheterna, vilka också var de som förhandlat avtalet, jfr även RÅ 1986 not. 785. I RÅ 1983 Aa 185-188 uttalade RR bl.a. att domstolar ska tolka avtal oberoende av hur de behöriga myndigheterna ser på saken. Domen från år 1983 och troligen också den från år 1992 ledde till total skattefrihet.

Situationen när det gäller samordnad tolkning är mot bakgrund av det ovan redovisade något oklar även om principen torde ha accepterats av RR i ett av målen. Att tillämpa en samordnad tolkning i taxeringsarbetet ter sig emellertid praktiskt omöjligt eftersom SKM i normalfallet inte har kännedom om den andra statens tolkning av avtalsbestämmelserna.

**Modellavtalens
betydelse för
tolkningen**

De flesta svenska skatteavtal är framförhandlade på grundval av OECD:s modellavtal. Detta framgår också av den bakgrundsbeskrivning som regelmässigt finns i propositionerna om dubbelbeskattningsavtal. I propositionerna anges också ofta om det är från OECD:s eller FN:s modellavtal en viss bestämmelse har hämtats eller om bestämmelsen är helt ny. Även avvikelser från OECD:s modellavtal kommenteras ofta i propositionerna. Modellavtalen och deras kommentarer såväl som andra rapporter kan därför tjäna som vägledning vid tolkning av skatteavtal. Detta stöds också av vissa domstolsavgöranden.

I RÅ 1987 ref. 158 hänvisade RR uttryckligen till kommentaren till artikel 24 i p. 6 i 1977 års OECD-modell som en tolkningsstandard i fråga om icke-diskrimineringsregeln i 1968 års skatteavtal mellan Sverige och Nederländerna. I RÅ 1991 ref. 107 fann RR dessutom att OECD-rapporter kan utgöra tolkningsdata och uttalade:

Regeringsrätten instämmer i KRS:s uttalande i nyssnämnda dom (s. 12 f) att de riktlinjer som läggs fram i OECD-rapporten (Internprissättning och multinationella företag) visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med 43 § 1 mom. KL (14 kap. 19 § IL; RSV:s anm.), ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller. De i rapporten förekommande uttalandena kan således i relevanta delar tjäna till ledning vid tillämpningen av nyssnämnda stadgande.

Här menade RR att OECD-rapporten i relevanta delar kunde användas även för tolkning av intern svensk rätt. Detta har även varit den svenske lagstiftarens avsikt, åtminstone när det gäller kommentarerna till OECD:s modellavtal, när man i svensk intern skatterätt har tagit in bestämmelser som är direkt kopierade på denna modell, se t.ex. prop. 1986/87:30 s. 41-43 (fast driftställe) och prop. 1989/90:47 s. 20-23 (styrelsearvoden och 183-dagarsregeln). Detta har gjorts för att få en överensstämmelse mellan avtalsbestämmelser och intern rätt samt för att underlätta tillämpningen av skatteavtalen.

Eftersom de flesta svenska skatteavtal bygger på OECD:s modellavtal så överensstämmer avtalen i relativt stor utsträckning med varandra. Om det i förarbeten görs ett uttalande om en bestämmelse som redan är i kraft och som inte berörs av de i förarbetena föreslagna ändringarna har detta uttalande normalt sett ingen betydelse för tolkningen av den äldre bestämmelsen. Man kan således inte ändra tillämpningen av en redan existerande bestämmelse enbart genom uttalande i förarbeten till andra bestämmelser.

Situationen kan möjligen vara annorlunda när det gäller bestämmelser i skatteavtal. Skillnaden i förhållande till övriga interna skattebestämmelser är att avtalsbestämmelserna ofta är identiska. Det som skiljer är endast avtalspartnern. Allmänna propositionsuttalanden torde därför bli tillämpliga inte bara på det aktuella avtalet utan även på redan existerande och kommande skatteavtal. Bestämmelser som har samma lydelse bör således tolkas på samma sätt såvida inte sammanhanget föranleder annat. I propositionen om lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Mexiko (prop. 1992/ 93:45) görs t.ex. en hänvisning till ett generellt uttalande i propositionen till 1989 års nordiska skatteavtal.

Kvalifikationskonflikter

Om tillämpningen av ett skatteavtal leder till kvalifikationskonflikter finns inte någon bestämmelse i OECD:s modell-

avtal som direkt löser sådana problem. Med kvalifikationskonflikter avses de fall där parterna i ett skatteavtal har olika uppfattning om hur avtalet i ett särskilt fall ska tillämpas på en skattskyldig, en transaktion eller en inkomst eller om avtalet alls ska tillämpas. Sådana konflikter uppkommer ofta när de båda staternas interna rätt inte stämmer överens. Normalt löses dessa konflikter med tillämpning av bestämmelserna om ömsesidig överenskommelse. Några medlemsstater har emellertid infört breda allmänna lösningar på kvalifikationskonflikter i bilaterala avtal. OECD överväger om en sådan bestämmelse skulle kunna tas in i modellavtalet.

Hemvist

Artikel 4

Hemvist

1. Vid tillämpningen 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 innefattar även denna stat och dess politiska underavdelningar eller 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.

2. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna, bestäms hans hemvist på följande sätt:

a) Han anses ha hemvist endast i den stat där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande; om han har en sådan bostad i båda staterna, anses han ha hemvist endast i den stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena);

b) om det inte kan avgöras i vilken stat han har centrum för sina levnadsintressen eller om han inte i någondera staterna har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist endast i den stat där han stadigvarande vistas;

c) om han stadigvarande vistas i båda staterna eller om han inte vistas stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist endast i den stat där han är medborgare;

d) om han är medborgare i båda staterna eller om han inte är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna frågan genom ömsesidig överenskommelse.

3. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 annan person än fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna, anses personen i fråga ha hemvist endast i den stat där den har sin verkliga ledning.

Artikel 4 innehåller en definition av uttrycket *person med hemvist i en avtalsslutande stat*. I den svenska översättningen av modellavtalet liksom i nyare svenska avtal har ordet "hemvist" när fråga är om den starkaste graden av bosättning, dvs. "bosatt" enligt IL:s terminologi, bytts ut mot "domicil". "Bosättning" avser därmed de övriga två kriterierna för bosättning enligt IL, dvs. stadigvarande vistelse och väsentlig anknytning. På detta

Domicil

sätt undviks sammanblandning av det interna bosättningsbegreppet och avtalets tekniska term "hemvist" som används för att bestämma avtalets tillämplighet och för fördelning av beskattningsrätten.

Staten

Vid 1995 års revidering av modellavtalet lades orden "... och innefattar även denna stat och dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter" till eftersom detta enligt kommentaren varit den allmänna uppfattningen bland medlemsstaterna. Vid samma revidering av modellavtalet lades också ordet "endast" till i p. 2a, b och c och i p. 3. I p. 10 i kommentaren till artikel 4 p. 2 angavs därvid följande:

De kriterier på vilka de särskilda reglerna skall tillämpas är de som föreligger när den skattskyldiges hemvist gör att han blir skattskyldig under en period som är kortare än ett beskattningsår. T.ex. en person har under ett kalenderår hemvist i stat A enligt den statens skattelagar fr.o.m. 1 januari till 31 mars och flyttar sedan till stat B. Eftersom denna person stannar i stat B mer än 183 dagar behandlas han enligt stat B:s skattelagar som om han hade hemvist där hela året. När man tillämpar de särskilda reglerna på perioden 1 januari till 31 mars så har denna person hemvist i stat A. Därför skall både stat A och stat B behandla denna person som en person med hemvist i stat A under denna period och som en person med hemvist i stat B fr.o.m. 1 april till 31 december.

**Uttrycken
"bosatt" och
"hemvist"**

Hemvistreglerna i ett skatteavtal har inte någon betydelse för var en person ska anses vara bosatt enligt intern skattelagstiftning, utan reglerar endast frågan om hemvist vid tillämpning av skatteavtalet. Frågan om var en fysisk eller juridisk person vid tillämpning av avtalet ska anses ha sitt hemvist avgörs emellertid i första hand med utgångspunkt i den interna lagstiftningen i respektive stat (se RÅ 1996 ref. 38 och RÅ 1987 not. 309; jfr även 3 kap. 3-8 §§ IL samt 6 kap. 3 § IL). Förhållandet mellan de interna bosättningsreglerna och skatteavtalens hemvistregler har också behandlats i prop. 1995/96:121 om vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal. I denna proposition sades bl.a. följande:

... I dubbelbeskattningsavtalen har vårt beskattningsanspråk beträffande vissa inkomster och förmögenhetstillgångar (i det följande bortses från förmögenhets- och arvsbeskattningen såvida inte dessa särskilt kommenteras), såsom det kommit till uttryck i annan skattelagstiftning, helt eller

delvis eftergivits i avsikt att undanröja internationell dubbelbeskattning.

Dessa eftergifter av skatt görs både beträffande i Sverige hemmahörande personer som förvärvar inkomst från den andra avtalsslutande staten och beträffande personer hemmahörande i den andra staten som förvärvar inkomst från Sverige. Fördelningen av beskattningsrätten mellan staterna sker genom att en stat utpekas som "hemviststat" och, i de flesta fall, en stat utpekas som "källstat". I vissa fall härrör emellertid en inkomst från en tredje stat varför någon särskild källstat inte pekas ut. Denna uppdelning i hemviststat och källstat är av rent avtalsteknisk natur och görs därför att avtalens systematik bygger på att en stats åtagande att begränsa sitt skatteanspråk avseende en viss inkomst avgörs av var den skattskyldige vid tillämpningen av avtalet skall anses ha hemvist respektive från vilken stat en viss inkomst skall anses härröra.

...

... Hur denna stat internt enligt sin egen lagstiftning väljer att beskatta en viss inkomst eller definiera olika uttryck och begrepp påverkas inte av ett dubbelbeskattningsavtals regler. Om den skattskyldige är obegränsat skattskyldig enligt reglerna i KL och SIL (numera IL; RSV:s anm.), t.ex. därför att han anses ha väsentlig anknytning hit, skall han således så förbli oavsett förekomsten av ett dubbelbeskattningsavtal och oavsett var han enligt avtalet skall anses ha hemvist. Han är då naturligtvis bibehållen rätten till avdrag för ränteutgifter enligt 3 § 2 mom. SIL (se 42 kap. 1 § andra stycket IL; RSV:s anm.). Om Sveriges beskattningsanspråk såvitt avser denna ränteinkomst enligt intern skattelagstiftning uppgår till högst 10 % av räntans bruttobelopp, t.ex. beroende på stora avdragsgilla realisationsförluster, medför därför inte förekomsten av dubbelbeskattningsavtal någon förändring av den svenska beskattningen. Om däremot Sveriges beskattningsanspråk avseende räntan enligt intern lagstiftning uppgår till mer än 10 % av räntans bruttobelopp måste svensk skatt på räntan sättas ned till ett belopp motsvarande just 10 % av bruttobeloppet.

...

... Avtalens begrepp skall med andra ord inte påverka tillämpningen av de interna reglerna. Frågan om en person skall anses skatterättsligt bosatt eller hemmahörande i

Sverige skall avgöras utan beaktande av dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser.

En skattskyldig har hemvist i avtalets mening i den stat där han har sitt domicil eller är bosatt. Det är endast när fråga är om dubbel bosättning, dvs. när en person anses bosatt i såväl Sverige som den andra avtalsslutande staten enligt respektive stats interna lagstiftning, som en här bosatt person kan anses ha hemvist i den andra avtalsslutande staten vid tillämpning av avtalet.

Svensk beskickningspersonal i utlandet

Sådan person som avses i 3 kap. 4 § IL och 6 § 1 st. p. 3 SFL och som tillhör svensk beskickning eller svenskt karriärkonsulat i utlandet ska vid tillämpningen av artikel 4 p. 1 anses vara bosatt i Sverige.

Det sagda innebär att avtalets hemvistregler saknar relevans bl.a. då det gäller att avgöra om kupongskatt ska tas ut på utdelning från svenska bolag eller om IL:s regler ska tillämpas. En person som anses bosatt såväl i Sverige som i utlandet men, som vid tillämpningen av skatteavtalet anses ha hemvist i utlandet ska således i fråga om de inkomster till vilka Sverige har beskattningsrätten enligt avtalet, vid taxeringen i Sverige beskattas enligt de regler som gäller för här bosatta. En sådan person har således rätt att erhålla t.ex. grundavdrag och allmänna avdrag. Kupongskatt kan inte komma i fråga i ett sådant fall.

Obegränsat skattskyldig

Enligt artikel 4 p. 1 är en person med hemvist i en avtalsslutande stat en person som är obegränsat skattskyldig i denna stat på grund av domicil eller bosättning där. Varken en fysisk eller en juridisk person anses ha hemvist i en avtalsslutande stat endast på grund av att denna person beskattas för inkomst som har källa där. En särskild bestämmelse måste därför tas in i avtal med de länder som tillämpar källstatsprincipen för att där bosatta inte ska hamna utanför avtalets tillämpningsområde. I t.ex. skatteavtalet med Botswana (1992:1197) finns en sådan bestämmelse som lyder:

... Dock skall, såvitt avser Botswana, uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" inbegripa varje person som anses bosatt i Botswana enligt den botswanska inkomstskattelagen

Vid tillämpning av källstatsprincipen

Om en stat tillämpar nationalitetsprincipen krävs också en särskild bestämmelse för att avtalet ska omfatta den som visserligen är medborgare men som inte är bosatt i den andra avtalsslutande staten, se t.ex. skatteavtalet med Amerikas Förenta Stater (1994:1617) som lyder:

En medborgare i Förenta Staterna ... har hemvist i Förenta Staterna.

Handelsbolag

För att en person ska omfattas av ett skatteavtal krävs, som ovan nämnts, att personen i fråga är skattesubjekt i hemviststaten. Därmed faller t.ex. svenska handelsbolag utanför avtalets tillämpningsområde om inte annat uttryckligen anges. Jfr i detta sammanhang även vad OECD uttalat i rapporten "The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships" från 1999. I nyare svenska skatteavtal finns i artikel 4 p. 1 en särskild bestämmelse som tar sikte på bl.a. handelsbolag. En sådan bestämmelse finns t.ex. i skatteavtalet med Botswana (SFS 1992:1197) och 1996 års nordiska skatteavtal (SFS 1996:1512). I skatteavtalet med Botswana har bestämmelsen följande lydelse:

b) Beträffande handelsbolag och dödsbon, inbegriper det angivna uttrycket sådan person endast i den mån dess inkomst är skattepliktig i denna stat på samma sätt som inkomst som förvärfvas av person med hemvist där, antingen hos handelsbolaget eller dödsboet eller hos dess delägare.

Bestämmelsen innebär att ett svenskt handelsbolag som uppstår från Botswana och som har två delägare med hemvist i Sverige och en delägare med hemvist i tredje stat till två tredjedelar har hemvist i Sverige och således till denna del omfattas av avtalet. Konsekvensen av detta blir att den i avtalet stipulerade källskatten på räntan, 15 procent, tas ut på två tredjedelar av ränteintäkten. Den resterande tredjedelen av räntan träffas däremot av full botswansk skatt eftersom den tredje delägaren har hemvist i tredje stat och handelsbolaget till denna del inte omfattas av skatteavtalet mellan Sverige och Botswana. Handelsbolaget kan naturligtvis erhålla motsvarande nedsättning om ett skatteavtal mellan den stat där den tredje delägaren har hemvist och Botswana har bestämmelser motsvarande de nu redovisade.

Avräkning enligt skatteavtal

När det frågas om avräkning kan medges för inkomst som gått via ett utländskt delägarbeskattat subjekt har frågan i ett ärende varit föremål för RR:s prövning. I ärendet var fråga om ett svenskt AB (Svensk AB) som antingen direkt eller via ett svenskt KB skulle äga andelar i delägarbeskattade amerikanska subjekt – Limited Partnerships (LPS) eller Single Member Limited Companies (SMLLC) – vilka skulle äga fastigheter. I sitt beslut uttalade SRN bl.a. följande:

I fall då en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i skatteavtalet med USA får beskattas i USA, skall Sverige, med vissa nu inte aktuella undantag, enligt artikel 23 p. 2.a) i avtalet, från

denna persons inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i USA.

Den nämnda bestämmelsen bör enligt nämndens uppfattning förstås så att det är samma person som har haft samma i bägge länderna skattepliktiga inkomst. I förevarande fall är det fråga om LPS:s eller SMLLC:s inkomster och inte om Svensk AB:s egna inkomster. Svensk AB kan därför inte medges avräkning av amerikansk inkomstskatt enligt den bestämmelsen. Den omständigheten att KB med stöd av bestämmelsen i artikel 4 p. 1.b) i avtalet kan tillerkännas vissa rättigheter enligt avtalet föranleder inte annan bedömning.

RR, som gjorde samma bedömning som SRN, fastställde i dom den 14 december 2001 förhandsbeskedet.

**Uttrycket
”skattskyldig”**

I artikel 4 p. 1 talas om person som är skattskyldig. Någon definition av uttrycket "skattskyldig" ges dock inte. I RÅ 1996 ref. 84 har RR haft att ta ställning till denna fråga. Förutsättningarna i ärendet var följande:

X AB äger fem i Luxemburg bildade bolag, nedan kallade fondbolag, som har till ändamål att förvalta var sin värdepappersfond. Fyra av bolagen har bildats enligt en lag av år 1983 men alla fem omfattas av en lagstiftning från 1988 om kollektiva placeringar. Varje bolag är ett société anonyme (S.A.) med registrerat kontor och central administration i Luxemburg. Bolagen har intäkter i form av förvaltningsarvode och ränta samt utgifter för marknadsföring och administration.

Enligt den luxemburgska skattelagen (Code fiscal) är ett société anonyme med registrerat kontor eller verklig ledning i Luxemburg i princip obegränsat skattskyldigt till bolagskatt. Emellertid gäller enligt nyssnämnda lagstiftning från år 1988 att de företag för kollektiva placeringar (les organismes de placement collectif) som lagstiftningen avser är befriade från annan skatt än dels en engångsskatt vid bolagsbildningen (droit d'apport), dels en årlig s.k. taxe d'abonnement som beräknas på förmögenheten i värdepappersfonden och belastar denna förmögenhet. Enligt vad som uppgetts i målet har dessa bestämmelser med stöd av förarbetena tillagts den innebörden att ett fondbolag som inte förvaltar mer än en fond omfattas av skattebefrielsen och således inte är skattskyldigt till bolagskatt. Om

fondbolaget däremot förvaltar två eller flera fonder medges inte befrielse från bolagsskatt.

I domskälen angav RR bl.a. följande:

... Enligt artikel 1 i avtalet gäller som huvudregel att avtalet är tillämpligt på den som har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna (eller i båda staterna). I artikel 28 görs ett undantag för holdingbolag men det är klarlagt i målet att detta undantag inte är tillämpligt på fondbolagen. Det är således avtalets hemvistregler som blir bestämmande för svaret på fråga 1.

För att en person skall anses ha hemvist i en avtalsslutande stat fordras enligt punkt 1 första meningen i artikel 4 att personen i fråga är skattskyldig (*assujettie à l'impôt*) där på grund av en omständighet av det slag som exemplifieras i bestämmelsen. Det får anses klart att skattskyldigheten skall avse skatt som enligt artikel 2 omfattas av avtalet. En jämförelse med andra meningen i punkt 1 ger vid handen att det i princip skall vara fråga om en s.k. obegränsad skattskyldighet.

Av handlingarna i målet framgår att fondbolagen på grund av omständigheter som avses i artikel 4 punkt 1 första meningen har en sådan anknytning till Luxemburg som för den kategori de tillhör (*société anonyme*) normalt medför oinskränkt skattskyldighet till Luxemburgs bolagsskatt. Den utredning som förebragts beträffande tillämpningen av 1988 års lagstiftning om kollektiva placeringar ger emellertid, såsom Skatterättsnämnden funnit, stöd för bedömningen att ett fondbolag på grund av denna speciallagstiftning är befriat från bolagsskatt och annan luxemburgsk skatt som omfattas av avtalet så länge bolaget inte förvaltar mer än en värdepappersfond.

Den avgörande frågan är om fondbolagen trots denna skattefrihet skall anses ha hemvist i Luxemburg enligt artikel 4 punkt 1. Med hänsyn till föreliggande omständigheter finns det anledning att i målet pröva två olika tolkningsalternativ. Det ena alternativet innebär att det för hemvist är tillräckligt att fondbolagen i enlighet med det föregående har en sådan anknytning till Luxemburg som för den kategori de tillhör normalt medför oinskränkt skattskyldighet till bolagsskatt (tolkningsalternativ 1). Enligt det andra alternativet, som Skatterättsnämnden stannat för, fordras också att de faktiskt är underkastade sådan beskattning och således inte på grund av

speciallagstiftning är befriade från bolagsskatt (tolkningsalternativ 2).

... Lydelsen av skattskyldighetsrekvisitet i artikel 4 punkt 1 pekar närmast på ett krav på faktisk skattskyldighet enligt tolkningsalternativ 2 men ger utrymme också för en tolkning enligt alternativ 1. Vad som i det föregående sagts om dubbelbeskattningsavtalets syfte och ändamål, avtalets innehåll i övrigt, ståndpunktstagandena i den skatterättsliga litteraturen och konsekvenserna från tillämpningssynpunkt ger till övervägande del stöd för tolkningsalternativ 1. De skäl som kan anföras till förmån för detta tolkningsalternativ får sammantagna anses ha tillräcklig styrka för att ge det alternativet företräde framför tolkningsalternativ 2.

Konsekvensen av det sagda är att fondbolagen skall anses vara omfattade av dubbelbeskattningsavtalet med Luxemburg och ha hemvist där. ...

Med anledning av detta rättsfall har lagstiftaren i propositioner till senare tids skatteavtal gett uttryck för en helt annan syn än den som RR redovisat i RÅ 1996 ref. 84. I propositionen till 1996 års nordiska skatteavtal (prop. 1996/97:44 s. 49) uttalas t.ex. följande:

... Uttrycket inbegriper endast person som är oinskränkt skattskyldig, dvs. inte person som är skattskyldig i Sverige endast för inkomst härifrån. Den skattskyldighet som avses här är inte någon formell eller symbolisk skattskyldighet. Personen skall i princip vara skyldig att erlagga skatt enligt de reguljära inkomstskattetabeller som normalt tillämpas för personer hemmahörande i staten i fråga för de olika inkomster denne uppbär. 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.

Denna fråga behandlas också i p. 8.2 och 8.3 i kommentaren till artikel 4 p. 1 i OECD:s modellavtal. I dessa kommentarer sägs att:

8.2 Paragraph 1 refers to persons who are "liable to tax" in a Contracting State under its laws by reasons of various criteria. In many countries, a person is considered liable to comprehensive taxation even if the Contracting State does not in fact impose tax. For example, pension funds, charities and other organisations may be exempted from tax, but they are exempted only if they meet all of the requirements for

exemption specified in the tax laws. They are, thus, subject to the tax laws of a Contracting State. Furthermore, if they do not meet the standards specified, they are also required to pay tax. Most countries would view such entities as residents for purposes of the Convention (see, for example, paragraph 1 of Article 10 and paragraph 5 of Article 11).

8.3 In some countries, however, these entities are not considered liable to tax if they are exempt from tax under domestic tax laws. These countries may not regard such entities as residents for purposes of the Convention. Contracting States for whom this is a problem are free to address the point in their bilateral negotiations.

Begränsning av förmåner

Det kan vidare förekomma att en person som enligt definitionen i artikel 4 är en person med hemvist i en avtalsslutande stat ändå hamnar utanför avtalets tillämpning på grund av att det i avtalet tagits in bestämmelser som begränsar avtalets förmåner till de personer som angetts i en särskild artikel "Begränsning av förmåner", se t.ex. artikel 17 i skatteavtalet med Amerikas Förenta Stater (1994:1617). En sådan artikel kan också utformas på det sättet att man uttryckligen undantar vissa personer från avtalets tillämpning, se t.ex. artikel 28 i skatteavtalet med Luxemburg (1984:174). I t.ex. artikel 24 i skatteavtalet med Barbados (1991:1510) har man valt metoden att undanta personer som omfattas av viss förmånlig lagstiftning från avtalets regler om begränsning av skattskyldigheten men däremot inte från tillämpningen av övriga artiklar som t.ex. artikeln om informationsutbyte.

Dubbelt hemvist: fysisk person

Med hänsyn till att hemvistbegreppet är det kriterium som används för att fördela beskattningsrätten enligt skatteavtalen krävs att det kan avgöras i vilken av de avtalsslutande staterna en person anses ha hemvist. Om en person anses ha sitt domicil i en stat och vara bosatt i en annan har han enligt artikel 1 och artikel 4 p. 1 dubbelt hemvist. I en sådan situation tillhandahåller artikel 4 p. 2, den s.k. "stegen" eller "tie-breaker rules", regler för att avgöra i vilken av staterna personen i fråga ska anses ha sitt hemvist. Kan man redan med tillämpning av p. 2 a avgöra var denna person har sitt hemvist går man inte vidare i "stegen".

Annan person än fysisk person

Har annan person än fysisk person dubbelt hemvist vid tillämpning av avtalet gäller enligt artikel 4 p. 3 att sådan person ska anses ha hemvist i den avtalsslutande stat där den har sin verkliga ledning. I svenska skatteavtal förekommer att frågan i stället ska avgöras med utgångspunkt i medborgarskapet (skatteavtalet med Egypten, SFS 1995:543), i den stat enligt vars

lagstiftning bolaget bildats (skatteavtalet med USA, SFS 1994:1617) eller genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna (t.ex. skatteavtalet med Vitryssland, SFS 1994:790).

I p. 8 i kommentaren till artikel 4 p. 1 i modellavtalet uttalas bl.a. att:

... I enlighet med bestämmelserna i andra meningen av punkt 1 skall en person dock inte anses som "person med hemvist i en avtalsslutande stat" i avtalets mening, om han, även om han inte är hemmahörande (*domiciled*) i denna stat, anses som bosatt där enligt inhemsk lagstiftning men är underkastad endast sådan beskattning som är begränsad till inkomst från källa i denna stat eller till förmögenhet belägen i denna stat. Detta är förhållandet i några stater i fråga om fysiska personer, t.ex. beträffande utländsk diplomatisk och konsulär personal som tjänstgör inom deras område. ...

I nämnda punkt i kommentaren till OECD:s modellavtal har man, trots denna exemplifiering, funnit det nödvändigt att klargöra att denna bestämmelse ska tolkas restriktivt eftersom den enligt sin ordalydelse kan utesluta alla personer som har hemvist i en stat som tillämpar en territoriell princip vid beskattningen, vilket inte var avsikten. Vidare sägs att lydelsen utesluter från definitionen av "person med hemvist i en avtalsslutande stat" även utlandskontrollerade bolag som är undantagna från skatt på utländska inkomster genom förmånlig lagstiftning som har tillkommit för att locka till sig conduit-bolag. Att dessa bolag uteslutits från definitionen hindrar dock inte, enligt kommentaren, avtalsslutande stater från att utbyta information om dessa bolags verksamhet. Detta kan ske genom att staterna utvecklar ett system för att lämna spontana uppgifter om bolag som försöker erhålla sådana avtalsförmåner vilka inte avsetts med avtalet.

Fast driftställe

Artikel 5

Fast driftställe

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "fast driftställe" en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs.

2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt

- a) plats för företagsledning;
- b) filial;
- c) kontor;
- d) fabrik;
- e) verkstad, och

f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar.

3. Plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår mer än tolv månader.

4. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel anses uttrycket "fast driftställe" inte innefatta

a) användningen av anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av företaget tillhöriga varor;

b) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande;

c) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för bearbetning eller förädling genom annat företags försorg;

d) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för inköp av varor eller inhämtande av upplysningar för företaget;

e) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att för företaget bedriva annan verksamhet av förberedande eller biträdande art;

f) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att kombinera verksamheter som anges i punkterna a)-e), under förutsättning att hela den verksamhet som bedrivs från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet på grund av denna kombination är av förberedande eller biträdande art.

5. Om person, som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 6 tillämpas, är verksam för ett företag samt i en avtalsslutande stat har och där regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn, anses detta företag - utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 - ha fast driftställe i denna stat i fråga om varje verksamhet som denna person bedriver för företaget. Detta gäller dock inte, om den verksamhet som denna person bedriver är begränsad till sådan som anges i punkt 4 och som om den bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet inte skulle göra denna stadigvarande plats för affärsverksamhet till fast driftställe enligt bestämmelserna i nämnda punkt.

6. Företag anses inte ha fast driftställe i en avtalsslutande stat endast på den grund att företaget bedriver affärsverksamhet i denna stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, under förutsättning att sådan person därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet.

7. Den omständigheten att ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat kontrollerar eller kontrolleras av ett bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten eller ett bolag som bedriver affärsverksamhet i denna andra stat (antingen från fast driftställe eller på annat sätt), medför inte i och för sig att någotdera bolaget utgör fast driftställe för det andra.

Begreppet fast driftställe används huvudsakligen för att bestämma en avtalsslutande stats rätt att beskatta inkomsten för ett företag i den andra avtalsslutande staten. Enligt artikel 7 (Inkomst av rörelse) kan en avtalsslutande stat beskatta inkomsten för ett företag i den andra avtalsslutande staten endast om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i den förstnämnda staten. Innebörden av uttrycket har också betydelse

för tillämpningen av bl.a. reglerna om beskattning av inkomst av enskild tjänst i artikel 15.

**Uttrycket
”utrustning”**

I p. 8 i kommentaren till artikel 5 i modellavtalet, som gäller frågan när uthyrning av anordning, utrustning och byggnad eller immateriella tillgångar till tredje man ska anses utgöra fast driftställe, har uttrycket "utrustning" preciserats till att gälla industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning. Vidare uttalas i p. 9 i kommentaren att uthyrning av containrar är just en uthyrning av industriell eller kommersiell utrustning som dock uppvisar speciella drag. För en fullständigare redovisning när fast driftställe föreligger för sådan verksamhet hänvisas i kommentaren till OECD:s rapport *The Taxation of Income Derived from the Leasing of Containers* publicerad i *Trends in International Taxation*, år 1985.

Före år 2000 behandlades inkomst av fritt yrke eller annan självständig verksamhet i en egen artikel i OECD:s modellavtal, nämligen artikel 14. Bestämmelserna i artikel 14 motsvarade de som var tillämpliga på inkomst av rörelse (artikel 7), dock att man i artikel 14 använde sig av konceptet ”stadigvarande anordning” i stället för ”fast driftställe”. Avskaffandet år 2000 av artikel 14 i modellavtalet speglar det faktum att det inte har varit avsett att det skulle vara någon skillnad mellan det i artikel 14 använda konceptet ”stadigvarande anordning” och det i artikel 7 använda ”fast driftställe”. Inte heller har det varit avsett att det skulle vara någon skillnad hur inkomst och skatt beräknas enligt artiklarna 7 och 14. Avskaffandet av artikel 14 innebär därför att definitionen av ”fast driftställe” blir tillämplig på vad som tidigare utgjorde en stadigvarande anordning. Sett i förhållande till skatteavtal som har en artikel motsvarande artikel 14 i tidigare modellavtal innebär de nu aktuella ändringarna i modellavtalet endast att det numera är klarlagt att vad som sägs i kommentarerna till artiklarna 5 och 7 kan användas vid tolkning av artikel 14.

Svensk intern rätt

Bestämmelserna om fast driftställe i svensk lagstiftning finns i 2 kap. 29 § IL. För att ett företag i en annan avtalsslutande stat ska kunna beskattas för inkomst av rörelse (artikel 7) från fast driftställe i Sverige krävs att ett sådant driftställe föreligger enligt bestämmelserna i aktuellt skatteavtal (artikel 5). En beskattning i Sverige förutsätter emellertid att skattskyldighet föreligger även enligt svensk skattelagstiftning, t.ex. att ett fast driftställe föreligger enligt svensk intern rätt. När fast driftställe föreligger enligt ett skatteavtals bestämmelser torde i de flesta fall detta

också föreligga enligt bestämmelserna i IL, men ett skatteavtals bestämmelser och svensk intern rätt överensstämmer inte alltid.

Definitionen av fast driftställe "tre villkor"

I p. 1 finns den allmänna definitionen av begreppet *fast driftställe*. Enligt denna definition ska samtliga följande tre villkor vara uppfyllda för att ett fast driftställe ska anses föreligga:

- en "plats för affärsverksamhet" måste finnas, dvs. en anordning, exempelvis en lokal, eller i vissa fall maskiner eller utrustning och
- denna plats för affärsverksamhet måste vara "stadigvarande", dvs. den måste vara upprättad på en bestämd plats och ha en viss grad av varaktighet och
- företagets rörelse måste bedrivas från denna stadigvarande plats för affärsverksamhet; detta innebär vanligen att personer, som på ett eller annat sätt är beroende av företaget (personal), sköter företagets rörelse i den stat där den stadigvarande platsen är belägen.

Definitionen av fast driftställe i 2 kap. 29 § 1 st. IL har i princip kopierats på modellavtalets bestämmelse.

P. 2 innehåller en uppräknig, på intet sätt uttömmande, av exempel på anordningar som var och en kan anses utgöra ett fast driftställe. De anordningar som räknas upp, "plats för företagsledning", "filial" osv., ska tolkas på sådant sätt att dessa platser för affärsverksamhet utgör fasta driftställen endast om de uppfyller de i p. 1 angivna villkoren, dvs. det måste vara en stadigvarande plats där affärsverksamhet bedrivs. En motsvarande exemplifiering finns i 2 kap. 29 § 2 st. IL.

Fhb rörande fast driftställe

I RÅ 1998 not. 188 har frågan om vad som avses med fast driftställe enligt 53 § anv. p. 3 KL (nuvarande 2 kap. 29 § IL) och artikel 5 i skatteavtalet (SFS 1992:1193) mellan Sverige och Tyskland prövats.

Förutsättningarna

Förhållandena i det aktuella ärendet var som följer: Sökanden var ett tyskt bolag vars verksamhet bestod av tillverkning och försäljning av vissa produkter. Det tyska företaget önskade avsätta sina produkter på den svenska marknaden, där kundkretsen primärt utgjordes av detaljister med samma typ av produkter som företaget. På grund av det geografiska avståndet från verksamheten i Tyskland till den svenska marknaden, önskade företaget etablera ett kontor med utställningslokal i Sverige, samt anställa tre personer som skulle tjänstgöra vid kontoret. Personalen skulle hjälpa till att förmedla och marknadsföra företagets produkter på den svenska marknaden.

Avsikten var att en person skulle sköta verksamheten på kontoret, såsom att handha telefonkontakter och förevisa företagets produkter. De övriga två skulle bedriva uppsökande verksamhet hos potentiella kunder. I övrigt skulle verksamheten bestå av att distribuera broschyrer och generellt informera om företagets produkter, samt att lämna upplysningar om tekniska data avseende utrustningarna, leveranstider, demonstrationer etc.

I ansökan framhölls särskilt att personalen vid det svenska kontoret inte under några omständigheter skulle ha rätt att, för det tyska företagets räkning, ingå bindande leveransavtal med potentiella kunder, eller på annat sätt avtalsmässigt binda det tyska företaget. Det skulle på tydligt sätt framhållas för de svenska kunderna att de i Sverige anställda inte var säljare, utan endast agerade såsom bud och förmedlare av upplysningar avseende produkterna.

Såvitt avsåg lönen var tanken, att tre fjärdedelar skulle vara fast och att den resterande fjärdedelen skulle vara avhängig av de order som kom från svenska kunder. Det förväntades att den rörliga delen av lönen efter ett eller två år skulle utgöra en tredjedel.

Vidare skulle följande funktioner handhas av företaget i Tyskland:

- alla leveransavtal accepteras i Tyskland,
- alla beslut avseende anställningsvillkor och beslut rörande personalfrågor fattas i Tyskland,
- alla orderbekräftelser och fakturor utställas i Tyskland och skickas direkt till de svenska kunderna,
- all indrivning av kundfordringar, såsom upprättande av kravbrev etc., ske från Tyskland,
- alla kostnader för driften av det svenska kontoret betalas av det tyska företaget,
- alla leveranser ske direkt från det tyska företaget till kunden och det kommer inte att ske några leveranser från det svenska kontoret samt
- lager endast finnas i Tyskland.

Enligt 6 § 1 mom. c) SIL (nuvarande 6 kap. 11 § 1 st. 1. IL) föreligger skattskyldighet för utländska bolag för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe här i riket. I fråga om vad som avses med fast driftställe hänvisas i 2 st. samma paragraf till 53 § anv. p. 3 KL (nuvarande 2 kap. 29 § IL). Där framgår att uttrycket fast driftställe särskilt innefattar bl.a. filial och kontor. Eftersom det i förevarande fall gäller ett tyskt bolag som har för avsikt att bedriva viss verksamhet i

Sverige torde även det mellan Sverige och Tyskland ingångna dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1992:1193) bli tillämpligt. I artikel 5 p. 4 e) i skatteavtalet stadgas att fast driftställe ej ska anses föreligga för det fall kontoret eller filialen uteslutande används för att ombesörja reklam, ge upplysningar eller liknande verksamhet av förberedande eller biträdande art.

Mot bakgrund av vad som ovan anförts gjorde det tyska företaget gällande att det var fråga om ett representationskontor vars verksamhet uteslutande var av förberedande och biträdande art, utan behörighet att avtalsmässigt binda det tyska företaget. Kontorets personal skulle arbeta i syfte att upplysa kunderna om företagets produkter, samt att ombesörja reklamåtgärder. Vid förmedling av beställningar till Tyskland var det endast fråga om en hjälpfunktion, där kontorets personal skulle uppträda som bud. Det nämndes också att inget hindrade att svenska kunder vände sig direkt till det tyska företaget när avtal skulle ingås.

Frågorna

Frågorna till SRN:

1. Kommer det tyska företagets ovan beskrivna verksamhet i Sverige innebära att företaget får fast driftställe i Sverige enligt 53 § KL (nuvarande 2 kap. 29 § IL)?
2. Om svaret på fråga 1. är jakande, anses det tyska företaget enligt skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland ha fast driftställe i Sverige?
3. Blir svaret på fråga 1 och 2 annorlunda för det fall den svenska personalen avlönas med fast lön i stället för ovan angivna beskrivna rörliga lönesystem?

SRN:s fhb

SRN meddelade (97-09-02) följande förhandsbesked.

Oavsett om personalens lön delvis eller helt är fast medför den med ansökningen avsedda verksamheten att X får ett fast driftställe i Sverige såväl enligt 53 § anv. p. 3 KL (nuvarande 2 kap. 29 § IL) som enligt skatteavtalet med Tyskland (SFS 1992:1193).

SRN:s motivering

SRN motiverade sitt förhandsbesked på följande sätt:

Intern rätt

Det tilltänkta kontoret utgör tveklöst en stadigvarande plats för X:s affärsverksamhet. Med hänsyn till arten av de arbetsuppgifter som de vid kontoret anställda enligt ansökningen ska utföra, som att "bedriva uppsökande verksamhet hos potentiella kunder", får vidare X:s verksamhet delvis anses bedriven från kontoret (jfr p. 7 och 10 i

kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal). Vid tillämpning av intern rätt ska således kontoret anses utgöra ett fast driftställe för X. Det förhållandet att personalens lön i sin helhet är fast medför inte annan bedömning.

Skatteavtalet

Även om vissa delar av den vid kontoret bedrivna verksamheten kan vara att hänföra till sådan verksamhet som avses i artikel 5 p. 4 e), kan enligt nämndens mening verksamheten vid kontoret inte uteslutande anses vara av den arten. Även vid tillämpning av skatteavtalet med Tyskland medför därför inrättandet av ett kontor i Sverige enligt de i ärendet lämnade förutsättningarna att X ska anses ha ett fast driftställe här i landet. Det förhållandet att personalens lön i sin helhet är fast medför inte heller i detta fall någon annan bedömning.

RR fastställde (1998-10-14) förhandsbeskedet.

De slutsatser man kan dra av detta fhb är bl.a. att om det finns ett kontor med anställda i Sverige så saknar det betydelse huruvida fakturering sker från kontoret eller ej. Likaså saknar det betydelse om fullmakt att ingå bindande avtal saknas eller ej. Avsikten med verksamheten vid kontoret är ju naturligen att få avsättning för företagets produkter. Detta får förutsättas vara huvudsyftet med ett företags verksamhet, såvida inte verksamheten uteslutande är av förberedande eller biträdande art (se p. 24 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal).

Plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet

En plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet utgör fast driftställe först om verksamheten pågår under mer än tolv månader. Detta innebär att om verksamheten pågår minst tolv månader och förutsättningarna i övrigt är uppfyllda för att fast driftställe ska anses föreligga så beskattas verksamheten vid det fasta driftstället från den första dagen. Tidsgränsen varierar i olika avtal. I förhållande till utvecklingsländer tillämpar Sverige ofta en sexmånadersregel. I IL:s regler om fast driftställe finns ingen tidsgräns angiven vilket innebär att även för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet gäller de generella villkoren för att fast driftställe ska föreligga (se 2 kap. 29 § 2 st. IL). Detta kan endast utnyttjas i förhållande till icke-avtalsland. I förhållande till avtalsländer måste den i avtalet stipulerade tidsperioden iakttas. I p. 18 i kommentaren till artikel 5 p. 4 i modellavtalet talas bl.a. om missbruk av tolvmånadersgränsen för anläggningsarbeten. Detta missbruk sker på så sätt att bolag som ingår i en koncern delar upp kontrakten sinsemellan så att inget kontrakt varar mer

än tolv månader. Detta problem får enligt kommentaren lösas i bilaterala förhandlingar mellan berörda stater, se t.ex. artikel 5 p. 4 i det nordiska skatteavtalet (1996:1512). I p. 19 i kommentaren har i klargörande syfte orden "... hela eller ..." lagts till i följande mening:

Om ett företag (huvudentreprenör), som åtagit sig att utföra ett omfattande byggnadsprojekt, lämnar hela eller delar av projektet på underentreprenad ...

När det gäller handelsbolag (och andra delägarbeskattade subjekt) ska enligt p. 19.1 i kommentaren till artikel 5 p. 4 i OECD:s modellavtal tolvmånaderstesten utföras på handelsbolagsnivå såvitt avser dess verksamhet. Om den tid som handelsbolagets delägare och anställda tillbringat på byggnadsplatsen överstiger tolv månader kommer den verksamhet som handelsbolaget bedriver att anses vara bedriven från ett fast driftställe. Varje enskild delägare kommer följaktligen att anses ha ett fast driftställe såvitt gäller beskattningen av dennes andel av handelsbolagets inkomst av rörelse, och det oavsett den tid som delägaren själv tillbringat på den aktuella platsen.

Verksamhet på kontinentalsockeln

I skatteavtal med länder som har verksamhet på sin kontinentalsockel finns ofta i den bestämmelse som behandlar sådan verksamhet en särskild bestämmelse om när ett fast driftställe uppkommer, se t.ex. artikel 21 i det nordiska skatteavtalet (1996:1512 och 1997:920), artikel 21 i skatteavtalet med Litauen (1993:1274), artikel 25 i skatteavtalet med Nederländerna (1992:17) och artikel 28 i skatteavtalet med Storbritannien och Nordirland (1983:912).

Undantag

I p. 4 anges en rad verksamheter som utgör undantag från den i p. 1 intagna definitionen. De i denna punkt uppräknade verksamheterna utgör således inte fasta driftställen även om de bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Gemensamt för de i denna punkt behandlade verksamheterna är att de i allmänhet är av förberedande eller biträdande art.

Beroende representant

Enligt p. 5 i denna artikel utgör en *beroende* representant, dvs. en person som företräder ett företag och ingår avtal för detta företags räkning i den andra avtalsslutande staten, ett fast driftställe i denna andra stat för det företag han representerar.

Uttrycket "fullmakt att sluta avtal i företagets namn"

Av p. 32 i kommentaren, som avser en beroende representant, framgår vidare att uttrycket "fullmakt att sluta avtal i företagets namn" inte är begränsat till att avse fall då representanten rent bokstavligt sluter avtal i företagets namn utan också omfattar fall då representanten sluter ett avtal som är bindande för företaget

även om ett sådant avtal i det konkreta fallet inte ingås i företagets namn. Vid en första anblick förefaller detta tillägg inte nödvändigt med hänsyn till ordalydelsen i femte meningen i p. 33 i kommentaren som lyder:

... En person som har fullmakt att förhandla i fråga om alla enskilda avtalsvillkor med bindande verkan för företaget kan sägas använda fullmakten "i denna stat", även om en annan person undertecknar avtalet i den stat där företaget är beläget. ...

Tillägget har dock bedömts nödvändigt eftersom en engelsk domstol ansåg att endast en representant som rent bokstavligt sluter avtal i företagets namn utgör fast driftställe.

OECD:s arbetsgrupp 1 (WP1) har bildat en särskild arbetsgrupp som undersöker ett antal frågor som uppkommer vid tillämpning av artikel 5. Arbetsgruppen diskuterar

- den exakta betydelsen av ordet "fast";
- hur reglerna som styr byggnads- anläggnings- eller installationsverksamhet, inklusive de som behandlar inkomst från övervaknings- eller konsulttjänster ska tolkas;
- innebörden av "förberedande eller biträdande verksamhet";
- problem med agenturers fasta driftställen (inklusive frågan när en representant är beroende eller oberoende av huvudmannen).

Vissa förtydliganden kommer i dessa delar att tas in i OECD:s modellavtal i samband med uppdateringen år 2002.

8.3.4 Beskattning av inkomst

Artiklarna 6-22 innehåller avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster. Avtalets uppdelning i olika inkomster har därvid betydelse *endast* vid tillämpningen av avtalet och således inte vid bestämmandet av till vilket inkomstslag och vilken förvärvskälla inkomsten ska hänföras enligt svensk intern skatterätt. Detta framgår också av prop. 1995/96:121 – avseende den numera upphävda lagen (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal – där det på s. 18 sades följande:

Avtalens begrepp skall med andra ord inte påverka tillämpningen av de interna reglerna. Frågan om en person skall anses skatterättsligt bosatt eller hemmahörande i Sverige skall avgöras utan beaktande av dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser. På samma sätt skall avtalets uppdelning av inkomster inte påverka de interna reglernas uppdelning av inkomster i olika inkomstslag.

Detsamma gäller givetvis beträffande avtalets uppdelningar i tillgångar i olika slag av tillgångar. Beskattningen i Sverige skall ske enligt den ordning och på det sätt som föreskrivs i de interna reglerna. Föreligger ett åtagande enligt avtalet att lindra eller efterge beskattningen av viss inkomst eller förmögenhet skall dock detta åtagande iaktas vid bestämmandet av den skatt som skall debiteras. ...

Inkomst av fast egendom

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

1. Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar av fast egendom (däri inbegripet inkomst av lantbruk eller skogsbruk) belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

2. Uttrycket "fast egendom" har den betydelse som uttrycket har enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen. Uttrycket inbegriper dock alltid tillhör till fast egendom, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, rättigheter på vilka bestämmelserna i privaträtten om fast egendom tillämpas, nyttjanderätt till fast egendom samt rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång. Skepp, båtar och luftfartyg anses inte vara fast egendom.

3. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas på inkomst som förvärfvas genom omedelbart brukande, genom uthyrning eller annan användning av fast egendom.

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 3 tillämpas också på inkomst av fast egendom som tillhör ett företag.

Denna artikel behandlar *endast* inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar av fast egendom belägen i en *annan* avtalsslutande stat. Är den fasta egendomen belägen i ägarens hemviststat (dvs. den stat där ägaren har hemvist enligt artikel 4) eller i tredje stat tillämpas bestämmelserna i artikel 21 (Annan inkomst).

Artikel 6 p. 1 ger rätten att beskatta inkomst av fast egendom till källstaten, dvs. den stat där den egendom som avkastar sådan inkomst är belägen.

Beskattningsrätten till fast egendom fördelas alltid enligt denna artikel även om inkomsten behandlas som inkomst av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i IL. Detta framgår uttryckligen av p. 4 i denna artikel och artikel 7 p. 7. Royalty från fast egendom eller för nyttjande av eller rätten att nyttja mineralfyndighet, källa eller annan naturtillgång behandlas också som inkomst av fast egendom vid tillämpningen av avtalet.

Definition av "fast egendom"

I p. 2 definieras begreppet *fast egendom* genom en hänvisning till lagstiftningen i den stat i vilken egendomen är belägen. Vad som enligt avtalet är att betrakta som "fast egendom" avgörs i första

hand av vad som enligt den aktuella statens skattelagstiftning är att hänföra till fast egendom. Finns i denna stat ingen särskild skatterättslig definition av fast egendom får bedömningen göras utifrån den betydelse begreppet har enligt situsstatens civilrättsliga lagstiftning. Vidare anges de tillgångar och rättigheter som *alltid* ska anses vara fast egendom vid tillämpningen av avtalet. I nyare svenska skatteavtal tas på svensk begäran ordet "byggnader" med i denna uppräkningslista. Eftersom byggnad i vissa fall är lös egendom enligt svensk lagstiftning skulle annars sådana byggnader hamna utanför artikelns tillämpningsområde trots att man vid beskattningen i Sverige enligt 2 kap. 6 § IL ska tillämpa de regler som gäller för fastighet.

Vilka inkomster omfattas?

Artikel 7 omfattar såväl inkomster som härrör från omedelbart nyttjande som inkomster som härrör från uthyrning eller annan användning av egendomen. Artikel 7 är även tillämplig på inkomst av uthyrning av bostadsrätter om uttrycket "fast egendom" i likhet med i modellavtalet omfattar *nyttjanderätt till fast egendom* (RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91). De flesta svenska avtal, dock inte alla, har denna lydelse av definitionen av "fast egendom". Det är därför viktigt att kontrollera definitionen i tillämpligt skatteavtal.

Reavinst vid avyttring av fast egendom behandlas inte i denna artikel utan i artikel 13. I vissa äldre avtal omfattar dock artikel 6 även reavinst vid försäljning av fast egendom. Det framgår då uttryckligen av artikeln eller av bestämmelser i protokollet till avtalet.

OECD överväger om artikel 6 ska utvidgas för att även tillämpas på "fastighetsbolag". Artikel 13 skulle också bli berörd av en sådan eventuell utvidgning. Ett antal medlemsstater – Finland, Frankrike och Spanien – har i reservationer förklarat att de förbehåller sig rätten att ta in en sådan bestämmelse i sina skatteavtal.

Inkomst av rörelse

Artikel 7

Inkomst av rörelse

1. Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvat, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i den andra staten, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället.

2. Om företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe, hänförs, om inte bestämmelserna i punkt 3 föranleder annat, i vardera avtalsslutande staten till det fasta driftstället den inkomst som det kan antas att driftstället skulle

ha förvärvat, om det varit ett fristående företag, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör.

3. Vid bestämmandet av fast driftställes inkomst medges avdrag för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället, härunder inbegripna utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes.

4. I den mån inkomst hänförlig till fast driftställe brukat i en avtalsslutande stat bestämmas på grundval av en fördelning av företagets hela inkomst på de olika delarna av företaget, hindrar bestämmelserna i punkt 2 inte att i denna avtalsslutande stat den skattepliktiga inkomsten bestäms genom sådant förfarande. Den fördelningsmetod som används skall dock vara sådan att resultatet överensstämmer med principerna i denna artikel.

5. Inkomst hänförs inte till fast driftställe endast av den anledningen att varor inköps genom det fasta driftställets försorg för företaget.

6. Vid tillämpningen av föregående punkter bestäms inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället genom samma förfarande år från år, såvida inte goda och tillräckliga skäl föranleder annat.

7. Ingår i inkomst av rörelse inkomst som behandlas särskilt i andra artiklar av detta avtal, berörs bestämmelserna i dessa artiklar inte av reglerna i denna artikel.

Före år 2000 behandlades inkomst av fritt yrke eller annan självständig verksamhet i en egen artikel i OECD:s modellavtal, nämligen artikel 14. Bestämmelserna i artikel 14 motsvarade de som var tillämpliga på inkomst av rörelse (artikel 7), dock att man i artikel 14 använde sig av konceptet ”stadigvarande anordning” i stället för ”fast driftställe”. Avskaffandet år 2000 av artikel 14 i modellavtalet speglar det faktum att det inte har varit avsett att det skulle vara någon skillnad mellan det i artikel 14 använda konceptet ”stadigvarande anordning” och det i artikel 7 använda ”fast driftställe”. Inte heller har det varit avsett att det skulle vara någon skillnad hur inkomst och skatt beräknas enligt artiklarna 7 och 14. En konsekvens av att ett skatteavtal saknar en bestämmelse motsvarande modellavtalets artikel 14 (Självständig yrkesutövning) är att inkomst av fritt yrke eller annan självständig verksamhet faller in under artikel 7 (Inkomst av rörelse). Detta har också markerats genom den i artikel 3 p. 1 h intagna definitionen av uttrycket ”rörelse” som uttryckligen anger att uttrycket omfattar professionella tjänster och annan självständig verksamhet.

Inkomst av rörelse beskattas enligt huvudregeln endast i den stat där företaget enligt avtalet har hemvist. Om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i en annan avtalsslutande stat får dock inkomst som är hänförlig till detta driftställe beskattas i denna

stat. Uttrycket *företag* är enligt definitionen i artikel 3 p. 1 c) tillämpligt på rörelseverksamhet. Uttrycket innefattar alltså fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse (jfr RÅ 1991 not. 228, RÅ 1997 ref. 35 och RR:s dom 2001-04-25 i mål nr 3251-1977).

Inkomstberäkningen

Om ett företag med hemvist i någon avtalsslutande stat bedriver rörelse från fast driftställe i Sverige, ska i första hand svenska regler tillämpas vid inkomstberäkningen (jfr RÅ 1971 ref. 50) men beräkningen får inte stå i strid med tillämpligt skatteavtals bestämmelser.

Armlängdsprincipen

Vid fördelningen av inkomster mellan fast driftställe och huvudkontor ska enligt p. 2 armlängdsprincipen användas, dvs. till det fasta driftstället ska hänföras den inkomst som detta driftställe skulle ha förvärvat om det, i stället för att avsluta affärer med huvudkontoret, hade avslutat affärer med ett helt fristående företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och avslutat affärer på normala affärsmässiga villkor.

Utgifter

P. 3 innehåller vissa regler för hur utgifter som uppkommit för ett fast driftställe ska behandlas. Där klargörs t.ex. att en skäligen del av utgifterna för företagets ledning och allmänna förvaltning samt forsknings- och utvecklingskostnader, räntor och andra utgifter som uppkommit för företaget i dess helhet (eller den del därav som inbegriper det fasta driftstället) får dras av som en utgift hos det fasta driftstället, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller någon annanstans.

Verksamhet i rymden

P. 4 i kommentaren till artikel 7 i modellavtalet behandlar verksamhet i rymden, via satelliter eller rymdraketer. Där sägs att ingen stat vill utsträcka sin beskattningssuveränitet till verksamhet som utövas i rymden. Det framhålls vidare att modellavtalets bestämmelser är tillräckliga för att lösa eventuella problem som kan uppstå.

Överföring av tillgångar

I kommentaren diskuteras vidare mera i detalj vad som ska avgöra om en inkomst ska hänföras till ett fast driftställe. I p. 15 och 15.1 i kommentaren till artikel 7 p. 2 behandlas den situationen att en stat anser att det uppstår en skattemässig vinst när en tillgång som är en del av ett fast driftställes tillgångar överförs till huvudkontoret i en annan stat. Om en sådan överföring utlöser beskattning av en, icke realiserad, värdestegring trots att själva försäljningen sker först ett senare år kan det innebära en överbeskattning i synnerhet om fråga är om ett land som tillämpar avräkningsmetoden och som inte har carry forward

eller carry back i sin interna lagstiftning (se avsnitt 7, Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning). I kommentaren till modellavtalet föreslås att de båda länderna bör försöka att lösa problemet genom ömsesidig överenskommelse. En lösning kan vara att den stat varifrån överföringen sker uppskjuter sin beskattning, eventuellt mot en eller annan form av garanti.

Överföring av osäkra fordringar i bankverksamhet

I p. 15.2-15. 4 i kommentaren behandlas överföring av osäkra fordringar inom bankverksamhet. Sådana överföringar ska enligt kommentaren endast beaktas om de sker av rent affärsmässiga skäl och skulle ha kunnat ske mellan oberoende parter. Detta är t.ex. inte fallet om överföringen sker endast med syftet att banken ska erhålla största möjliga skattelättnad. Ett tillfälle när överföringen kan anses vara affärsmässigt välgrundad är när banken öppnar en filial i ett givet land och lån som tidigare givits av banken eller annan filial till personer som är bosatta i detta land överförs till den nya filialen. I en sådan situation bör den överförda fordran i första hand bestämmas till marknadsvärdet och skattemässigt behandlas på detta sätt. Det är emellertid stora skillnader i olika staters interna skattelagstiftning och även i detta fall föreslås att de berörda staterna ingår en ömsesidig överenskommelse.

Omkostnader

Av kommentaren till artikel 7 p. 3 framgår att avdrag ska medges med det verkliga omkostnadsbeloppet. Fråga är här om alla omkostnader är relevanta. Detta är inte fallet, vilket redan framgår av artikeltexten eftersom endast omkostnader som är till nytta för det fasta driftstället ska hänföras till detta. Om huvudkontoret t.ex. har utgifter för reklamkostnader för varor som det fasta driftstället inte handlar med ska ingen del av de omkostnaderna hänföras till det fasta driftstället.

Detsamma gäller om det fasta driftstället gör reklam för varor som det inte handlar med. I detta fall ska driftställets vinst höjas med omkostnadsbeloppet.

I de fall en omkostnad med rätta kan hänföras till det fasta driftstället är frågan om det bara är för själva omkostnaden eller om det är för omkostnaden med vinstpåslag som avdrag ska medges. Utgångspunkten bör vara det sistnämnda eftersom oberoende företag normalt vill uppnå vinst. Men det finns tillfällen där detta inte gäller, t.ex. när oberoende företag delar kostnaden mellan sig i fråga om verksamhet som de utövar tillsammans, till fördel för båda parter.

Äganderätt till immateriell rättighet

I p. 17.4 i kommentaren sägs att man inom ett företag inte kan hänföra äganderätten till en immateriell rättighet till en bestämd del av företaget. De faktiska utvecklingskostnaderna ska fördelas

proportionellt utan vinstpåslag mellan de företag som använder rättigheten.

Tillhandahållande av tjänster

Punkterna 17.5-17.7, behandlar frågor om kostnadsfördelning vid tillhandahållande av tjänster. I dessa punkter tas tre fall upp, nämligen:

- att företagets verksamhet helt eller delvis består i att tillhandahålla de aktuella tjänsterna och det kan finnas ett standardpris för dem. I sådant fall är det normalt lämpligt att tjänsten debiteras till samma pris som till en utomstående kund;
- att det fasta driftställets huvudsakliga verksamhet består i att tillhandahålla huvudkontoret specifika tjänster och dessa tjänster innebär en verklig nytta för företaget samt dess kostnader utgör en betydande del av företagets utgifter. I detta fall kan den stat där det fasta driftstället är beläget kräva att kostnaderna räknas upp med en vinstmarginal men bör, så långt det är möjligt, undvika schablonmässiga lösningar och istället utgå från värdet på dessa tjänster i det enskilda fallet;
- att tillhandahållandet av tjänster ingår som en del i den allmänna ledningen av företaget i dess helhet. Kostnaderna för dessa tjänster ska normalt fördelas ut – utan något vinstpåslag – på de delar av företaget som utnyttjat dessa tjänster.

Sjö- och luftfart

Artikel 8

Sjöfart, trafik på inre farvatten och luftfart

1. Inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.

2. Inkomst genom användningen av båt som går i trafik på inre farvatten beskattas endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.

3. Om företag som bedriver sjöfart eller trafik på inre farvatten har sin verkliga ledning ombord på ett skepp eller en båt, anses ledningen belägen i den avtalsslutande stat där skeppet eller båten har sin hemmahamn eller, om någon sådan hamn inte finns, i den avtalsslutande stat där skeppets eller båtens redare har hemvist.

4. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas även på inkomst som förvärvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

Avsteg från fast driftställeprincipen

Enligt p. 1 gäller att inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik endast får beskattas i den stat där företaget har sin verkliga ledning, vilket normalt sett torde vara där företaget har sitt huvudkontor. Denna regel innebär ett avsteg

från fast driftställeprincipen som enligt artikel 7 tillämpas på inkomst av rörelse. Syftet med denna avvikelse från fast driftställeprincipen är att garantera att inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik blir beskattad i endast en stat.

Subject to tax regel

Med hänsyn till att begreppet "verklig ledning" inte finns i intern svensk lagstiftning krävs att ett företag som bedriver internationell trafik enligt intern svensk rätt har ett fast driftställe i Sverige för att beskattning ska kunna ske här. I de avtal där OECD-lydelsen används har därför på svenskt initiativ tillagts en s.k. "subject to tax" regel som lyder:

I fall då denna stat på grund av sin lagstiftning inte kan beskatta inkomsten i sin helhet, skall inkomsten beskattas endast i den avtalsslutande stat i vilken företaget har hemvist.

Detta innebär att beskattningsrätten i sin helhet övergår på den andra avtalsslutande staten i de fall Sverige inte kan beskatta hela inkomsten.

Hemvistprincipen

Från svensk sida föredrar man en lydelse som bygger på hemvistprincipen, dvs. att beskattning ska ske endast i den stat där företaget som bedriver sjöfart och luftfart har hemvist.

Med inkomst av sjöfart och luftfart avses främst inkomst som erhållits för transport av personer eller gods. Bestämmelsen omfattar dessutom inkomst som på grund av sin natur eller sitt nära samband med dessa inkomster kan hänföras till samma grupp. Denna artikel är t.ex. tillämplig på inkomst genom uthyrning av fullt utrustat och bemannat skepp eller luftfartyg (time-charter).

"Time-charter"

Artikeln är dock, enligt uttryckligt uttalande i p. 5 i kommentaren till modellavtalets artikel 8, inte tillämplig på inkomst genom uthyrning av skepp eller luftfartyg som är i huvudsak obemannat (bareboat-charter), såvida inte uthyrningen är en tillfällig inkomstkälla för ett företag som bedriver internationell sjöfart eller luftfart. I annat fall tillämpas artikel 7 (Inkomst av rörelse) på sådan inkomst.

"Bareboat-charter"

Kombination med inrikes transport

Om ett företag, som bedriver internationell transportverksamhet, åtar sig att i samband med sådan transport se till att varor levereras direkt till mottagaren i den andra avtalsslutande staten, anses sådan inrikestransport utgöra internationell användning av skepp eller luftfartyg. Sådan transport omfattas därför också av bestämmelserna i denna artikel (se p. 9 i kommentaren till artikel 8).

Tillgångar eller personal i annan stat

Ett annat fall är då det krävs av ett företag att det har tillgångar eller personal i en främmande stat för att serva dess skepp och luftfartyg i internationell trafik och företaget i denna stat uppbär inkomster genom att tillhandahålla varor eller tjänster till andra transportföretag. Fråga kan t.ex. vara om att tillhandahålla varor eller tjänster av tekniker, mark-, last-, catering- och servicepersonal. Eftersom dessa inkomster inte kan sägas vara hänförliga till användningen av företagets skepp eller luftfartyg, faller de normalt sett inte in under artikel 8 (utan artikel 7). Om emellertid företaget tillhandahåller varor eller utför tjänster åt andra och denna verksamhet är supplementär eller av underordnad betydelse i förhållande till företagets internationella användning av skepp eller luftfartyg, faller även dessa inkomster in under artikel 8 (se p. 10.1 i kommentaren till artikel 8).

Hotellverksamhet

Bestämmelsen i p. 1 omfattar däremot inte inkomster som härrör från verksamhet som är klart fristående från sjöfart och luftfart, som t.ex. hotellverksamhet som drivs som en särskild rörelse (se t.ex. RÅ 85 Aa 11). I vissa fall kan dock förhållandena vara sådana att bestämmelserna i denna artikel ska tillämpas också på en hotellrörelse. Ett exempel härpå är då hotellverksamheten endast syftar till att tillhandahålla transitpassagerare nattlogi och kostnaden för denna service är inkluderad i priset för färdbiljetten (se p. 11 i kommentaren till artikel 8).

Investerat kapital

När det gäller inkomst av investerat kapital (t.ex. inkomst av aktier, obligationer, andelar eller lån) som förvärfvas av företag som bedriver sjöfart eller luftfart behandlas den enligt de regler som vanligen gäller för detta slag av inkomst, såvida inte investeringen som genererar inkomsten utgör en integrerad del av användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik i den staten. Således är artikel 8 tillämplig på inkomst som t.ex. härrör från medel som krävs för att få bedriva verksamhet i en stat eller från obligationer som i enlighet med lagstiftningen i en stat lämnats som säkerhet för att få bedriva verksamhet där (se vidare p. 14 i kommentarerna till artikel 8 p. 1 i OECD:s modellavtal).

Användning av container

I några svenska skatteavtal t.ex. det nordiska (1996:1512) och det med Amerikas Förenta Stater (1994:1617) behandlas inkomst av användning av containrar i internationell trafik i denna artikel. Uttrycket "container" innefattar därvid också släpvagn och annan utrustning som används för transport av containrar.

Internationellt samarbete Poolöverens-

Inom sjöfart och luftfart förekommer olika former av internationellt samarbete. Sådant samarbete regleras genom poolöverenskommelser eller andra avtal av liknande slag vilka

kommelser innehåller vissa principer för fördelningen av intäkterna av det gemensamma företaget. Enligt p. 4 är denna artikel tillämplig också på inkomster som förvärvas vid sådant samarbete.

SAS I svenska skatteavtal finns dessutom oftast en bestämmelse enligt vilken artikeln om internationell luftfart är tillämplig på den del av luftfartskonsortiets Scandinavian Airlines System (SAS) inkomst som belöper på den svenske delägaren (AB Aerotransport; ABA), dvs. 3/7 av SAS:s inkomster.

Internprissättning

Artikel 9

Företag med intressegemenskap

1. I fall då

a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital, eller

b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital, iaktas följande.

Om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.

2. I fall då en avtalsslutande stat i inkomsten för ett företag i denna stat inräknar - och i överensstämmelse därmed beskattar - inkomst, för vilken ett företag i den andra avtalsslutande staten beskattats i denna andra stat, samt den sålunda inräknade inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall denna andra stat genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten där. Vid sådan justering iaktas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

Programförklaring

Denna artikel, behandlar företag med intressegemenskap, dvs. moder- och dotterbolag samt företag som står under gemensam kontroll. P. 1 utgör en programförklaring. Artikeln har för svensk del betydelse vid tillämpning av bestämmelserna i 14 kap. 19 § IL. Artikeln begränsar dock inte tillämpningen av dessa bestämmelser, se t.ex. prop. 1992/93:3 s. 63.

I p. 1 i kommentaren till artikel 9 i OECD:s modellavtal anges att man i denna artikel utgår från armlängdsprincipen. I punkten klargörs också att man i OECD-rapporten *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* redovisar internationellt överenskomna principer och tillhandahåller riktlinjer för tillämpning av armlängdsprincipen.

Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning

En justering av ett företags räkenskaper i enlighet med bestämmelserna i p. 1 kan ge upphov till ekonomisk dubbelbeskattning, dvs. medföra att samma inkomst blir beskattad dels hos t.ex. bolag A i stat A, dels hos bolag B i stat B. I syfte att lindra denna form av dubbelbeskattning föreskrivs i p. 2 att då det i en avtalsslutande stat uppkommer fråga om att justera ett företags vinst så ska den behöriga myndigheten i den stat som berörs av frågan underrättas för att denna stat ska kunna överväga att vidta motsvarande justering för att lindra eventuell dubbelbeskattning.

Av p. 6 i kommentaren till modellavtalets artikel 9 p. 2 framgår dock att en justering inte automatiskt ska ske i en stat på grund av att inkomsten har räknats upp i den andra staten. Som framgår av kommentaren ska en justering ske endast om den förstnämnda staten anser att det omräknade inkomstbeloppet på ett riktigt sätt avspeglar den inkomst som skulle ha uppkommit om transaktionerna hade företagits med tillämpning av den s.k. armlängdsprincipen.

En avtalsslutande stat är således endast skyldig att justera det närbesläktade företags inkomst om staten i fråga anser att den i den andra staten gjorda justeringen är berättigad såväl i princip som i fråga om beloppet. Motsvarande resultat kan naturligtvis också uppnås genom en ömsesidig överenskommelse enligt bestämmelserna i artikel 25.

Andrahandsjustering

Den i p. 2 intagna bestämmelsen behandlar inte vad som ibland kallas för "andrahandsjusteringar" (secondary adjustment), dvs. sådana justeringar som skulle erfordras för att fastställa läget exakt sådant det skulle ha varit om transaktionerna rent faktiskt hade ägt rum och då på ett sätt som står i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Bestämmelsen hindrar dock inte en sådan justering om den är möjlig enligt de berörda staternas interna skattelagar.

Regler om underkapitalisering

I p. 3 i kommentaren till artikel 9 i modellavtalet har med utgångspunkt i OECD:s rapport om underkapitalisering (utgiven i OECD:s *Issues in International Taxation* nr 2, år 1987 och i OECD:s modellavtal, volym II) uttalats att artikel 9 inte hindrar användningen av interna regler om underkapitalisering. Sådana regler bör dock användas på ett sådant sätt att den skattepliktiga vinsten i ett inhemskt företag inte höjs mer än sådan vinst beräknad enligt armlängdsprincipen.

EU-konventionen om skiljemannaförfarande

Inom EU finns en konvention för undvikande av dubbelbeskattning i samband med justering av vinst i företag med intressegemenskap (Convention on the elimination of double

taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (90/463/EEC)), se avsnitt 9.7.2.

Utdelning

Artikel 10

Utdelning

1. Utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.

2. Utdelningen får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där det bolag som betalar utdelningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men om den verkliga innehavaren av förmånen av utdelningen har hemvist i den andra avtalsslutande staten får skatten inte överstiga:

a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt innehar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital;

b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall träffa överenskommelse om sättet att genomföra dessa begränsningar.

Denna punkt berör inte bolagets beskattning för vinst av vilken utdelningen betalas.

3. Med uttrycket "utdelning" förstås i denna artikel inkomst av aktier, andelsbevis eller andra liknande bevis med rätt till andel i vinst, gruvaktier, stiftarandelar eller andra rättigheter, som inte är fordringar, med rätt till andel i vinst, samt inkomst av andra andelar i bolag, som enligt lagstiftningen i den stat där det utdelande bolaget har hemvist vid beskattningen behandlas på samma sätt som inkomst av aktier.

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte, om den som har rätt till utdelningen har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, där det bolag som betalar utdelningen har hemvist, från där beläget fast driftställe, samt den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7.

5. Om bolag med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst från den andra avtalsslutande staten, får denna andra stat inte beskatta utdelning som bolaget betalar, utom i den mån utdelningen betalas till person med hemvist i denna andra stat eller i den mån den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med fast driftställe i denna andra stat, och ej heller på bolagets icke utdelade vinst ta ut en skatt som utgår på bolagets icke utdelade vinst, även om utdelningen eller den icke utdelade vinsten helt eller delvis utgörs av inkomst som uppkommit i denna andra stat.

Denna artikel behandlar endast utdelning som betalas från ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. I p. 1 anges vidare att utdelning får beskattas i den stat där mottagaren enligt artikel 4 har hemvist.

Av p. 1 framgår också att bestämmelserna i denna artikel inte är tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i tredje stat eller då det utdelande bolaget och mottagaren av utdelningen har

hemvist i samma stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 21 (Annan inkomst).

Bestämmelserna i artikel 10 tillämpas inte heller om utdelningen har verkligt samband med ett fast driftställe som mottagaren har i den avtalsslutande stat där det utdelande bolaget har hemvist. Enligt uttryckligt stadgande i p. 4 ska i sådant fall artikel 7 (Inkomst av rörelse) tillämpas. Detta innebär att den begränsning av källskatten som föreskrivs i denna artikel inte tillämpas i sådana fall.

**Moder- dotter-
bolagsdirektivet**

P. 2 begränsar källstatens beskattningsrätt till utdelning till 5 eller 15 procent av utdelningens bruttobelopp. Procentsatserna varierar i svenska skatteavtal men är oftast 15 procent när det gäller portföljinvesteringar. Enligt flera skatteavtal, framför allt med länder i Västeuropa, är utdelning mellan bolag befriad från beskattning i källstaten under förutsättning att det mottagande bolaget äger viss minsta del i det utdelande bolaget (se vidare nedan). Detta är en anpassning till EG:s direktiv om gemensamt beskattningssystem för moder- och dotterbolag (Council directive of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (90/435-/EEC)) som bl.a. föreskriver att utdelning ska undantas från beskattning i källstaten. Från denna bestämmelse finns särskilda tidsbegränsade undantag för Grekland, Portugal och Förbundsrepubliken Tyskland. Enligt avtalet med Förbundsrepubliken Tyskland (1992:1193) har Tyskland rätt att ta ut 5 procent som källstat. Med Portugal saknar Sverige f.n. skatteavtal. Det grekiska avtalet, som är relativt gammalt, föreskriver ingen procentsats utan att utdelningen, under vissa förutsättningar, ska vara underkastad grekisk inkomstskatt.

Den andel av röstetalet som krävs för tillämpning av den lägre procentsatsen varierar mellan skatteavtalen. I vissa avtal anges viss andel av kapitalet i stället för röstetalet.

**"The beneficial
owner"**

För att källstaten ska tillämpa den procentsats som föreskrivs i avtalet krävs att mottagaren är den som har rätt till utdelningen, "the beneficial owner", dvs. det får inte vara en mellanhand som har hemvist i den andra avtalsslutande staten. Detta har tydliggjorts i modellavtalet genom att orden "... om den verkliga innehavaren av förmånen av utdelningen har hemvist i den andra avtalsslutande staten..." tagits in i artikel 10 p. 2. En prövning ska således ske om mottagaren har rätt till den mottagna utdelningen. Skulle det vid denna prövning framkomma att en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, satts in

mellan utdelningsmottagaren och det utdelande bolaget och att inkomsttagaren (dvs. den som har rätt till utdelningen) inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten, gäller inte begränsningen i källstatens beskattningsrätt.

P. 2 innehåller inte några bestämmelser om hur beskattningen i källstaten ska ske. Det står således källstaten fritt att i enlighet med sin egen lagstiftning ta ut skatten som en källskatt eller genom ett taxeringsförfarande. Det är i princip den svenska kupongskatten som begränsas genom denna bestämmelse. Det kan dock gälla inkomstskatt på kapital enligt bestämmelserna i IL om utdelningen betalas till en person som är dubbelbosatt och som har hemvist i den andra avtalsslutande staten enligt ett skatteavtal (se t.ex. prop. 1995/96:121).

Genomförandet av begränsningen av skatteuttaget

I artikel 10 p. 2 st. 2 anges att de behöriga myndigheterna ska träffa överenskommelse om sättet att genomföra begränsningarna i källstatens beskattningsrätt. Med detta menas att staterna t.ex. kan reglera om nedsättning ska ske genom s.k. direktnedsättning eller efter ansökan, om särskilda blanketter eller intyg ska utväxlas. Någon sådan överenskommelse är dock inte nödvändig för att de i avtalet föreskrivna begränsningarna i beskattningsrätten ska gälla. RSV ger årligen ut en förteckning (RSV 2699) över de blanketter som ska användas för att ansöka om nedsättning av källskatten i vissa utländska stater.

Av p. 2 st. 3 framgår att källstatens beskattning av utdelningen inte hindrar att denna stat också beskattar bolaget för den vinst av vilken utdelningen betalas.

"Utdelning"

Vad som avses med utdelning vid tillämpning av artikel 10 framgår av p. 3. När det gäller denna definition bör observeras att den, enligt uttryckligt stadgande ("förstås i denna artikel"), enbart gäller i förhållande till utdelningsartikeln. Om uttrycket förekommer på annat ställe kan det således där ha en annan innebörd. Detta har också kommit till uttryck i ett antal propositioner om skatteavtal. I t.ex. prop. 1993/94:72 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Venezuela sägs följande (s. 46):

Art. 10 behandlar beskattningen av *utdelningsinkomster*. Definitionen av uttrycket "utdelning", som återfinns i punkt 3, överensstämmer med den i OECD:s modellavtal. Definitionen gäller som brukligt endast vid tillämpning av art. 10. Om uttrycket förekommer i andra artiklar kan det ha en annan betydelse. För att utdelning från bolag i Venezuela skall vara skattefri i Sverige, krävs exempelvis att fråga är om utdelning enligt svensk skattelagstiftning. Art. 10 eller motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal kan

således inte användas för att avgöra innebörden av uttrycket i andra sammanhang. Anledningen till att uttrycket definierats i art. 10 är att de betalningar beträffande vilka rätt föreligger att ta ut skatt enligt de i artikeln angivna skattesatserna måste kunna avgränsas från andra betalningar. Samma princip gäller även för ränta och royalty (se art. 11 och 12).

"Branch profit tax"

I syfte att likställa filialer med dotterbolag tar vissa länder ut en särskild skatt på filialers vinst (branch profit tax) som ska motsvara den skatt som tas ut på utdelning från dotterbolag. Artikel 10 tillämpas normalt inte på en sådan skatt utan det krävs en särskild bestämmelse, se t.ex. artikel 10 p. 8 i skatteavtalet med Amerikas Förenta Stater (1994:1617) eller artikel 24 p. 3 i skatteavtalet med Zimbabwe (1989:894).

Underkapitalisering

I p. 25 i kommentaren till artikel 10 i modellavtalet uttalas att artikeln också omfattar ränta när långgivaren rent faktiskt delar den risk som bolaget löper, dvs. när återbetalningen i väsentlig grad är avhängig av om det utdelande bolaget går med vinst eller inte. Varken denna artikel eller artikel 11 (Ränta) hindrar att sådana räntor behandlas som utdelning enligt den i låntagarens hemviststat gällande lagstiftningen om underkapitalisering. Det anges en rad exempel på faktiska omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av om långgivaren delar bolagets risk.

Extraterritoriell beskattning

Artikel 10 p. 5 innehåller ett förbud mot extraterritoriell beskattning. Med extraterritoriell beskattning avses att en stat beskattar utdelning från ett bolag som inte har hemvist i denna stat endast på grund av att den inkomst av vilken utdelning betalas har källa där. I p. 35-39 i kommentaren till artikel 10 p. 5 i modellavtal framförs att det kan ifrågasättas om det är i enlighet med bestämmelserna i p. 5 när den skattskyldiges hemviststat enligt sådan lagstiftning som är avsedd att hindra skatteundandragande, som t.ex. den amerikanska Subpart-F lagstiftningen, löpande beskattar delägaren för vinst som inte delats ut. Men, uttalar man, p. 5 behandlar endast beskattning i källstaten och har därför ingen bäring på sådan lagstiftning i hemviststaten. Dessutom avser p. 5 endast beskattning av bolaget och inte av aktieägarna.

Subpart-F lagstiftning

Tillämpning av sådan lagstiftning som den amerikanska Subpart-F lagstiftningen kan dock orsaka vissa problem när det gäller avräkning av den skatt som tas ut i källstaten när den faktiska utdelningen sker från det s.k. basbolaget (base company). Detta sammanhänger med att utdelningen vid detta tillfälle kan vara skattefri i hemviststaten eftersom den redan, kanske flera år

tidigare, löpandebeskattats enligt lagstiftning motsvarande Subpart-F lagstiftningen. Det är dock den allmänna uppfattningen att avräkning bör medges för källskatten även om man är medveten om att detta inte alltid är möjligt. Samtidigt konstateras att skattskyldiga som använder sig av konstlade arrangemang löper risken att skattemyndigheterna inte kan garantera att det blir möjligt att tillämpa de bestämmelser som normalt skulle bli tillämpliga.

Ränta

Artikel 11

Ränta

1. Ränta, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

2. Ränta får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, enligt lagstiftningen i denna stat, men om den verkliga innehavaren av förmånen av räntan har hemvist i den andra avtalsslutande staten får skatten inte överstiga 10 procent av räntans bruttobelopp. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall träffa överenskommelse om sättet att genomföra denna begränsning.

3. Med uttrycket "ränta" förstås i denna artikel inkomst av varje slags fordran, antingen den säkerställts genom inteckning i fast egendom eller inte och antingen den medför rätt till andel i gäldenärens vinst eller inte. Uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper som utfärdats av staten och inkomst av obligationer eller debentures, däri inbegripna agiobelopp och vinster som hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures. Straffavgift på grund av sen betalning anses inte som ränta vid tillämpningen av denna artikel.

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte, om den som har rätt till räntan har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken räntan härrör, från där beläget fast driftställe, samt den fordran för vilken räntan betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7.

5. Ränta anses härröra från en avtalsslutande stat om utbetalaren är person med hemvist i denna stat. Om emellertid den person som betalar räntan, antingen han har hemvist i en avtalsslutande stat eller inte, i en avtalsslutande stat har fast driftställe i samband varmed den skuld uppkommit på vilken räntan betalas, och räntan belastar det fasta driftstället, anses räntan härröra från den stat där det fasta driftstället finns.

6. Då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den som har rätt till räntan eller mellan dem båda och annan person räntebeloppet, med hänsyn till den fordran för vilken räntan betalas, överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan utbetalaren och den som har rätt till räntan om sådana förbindelser inte förelegat, tillämpas bestämmelserna i denna artikel endast på sistnämnda belopp. I sådant fall beskattas överskjutande belopp enligt lagstiftningen i vardera avtalsslutande staten med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

Artikel 11 behandlar endast ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person som enligt artikel 4 i tillämpligt skatteavtal har hemvist i den andra avtalsslutande staten. När det gäller ränta som härrör från tredje stat eller från samma stat där den skattskyldige har hemvist tillämpas bestämmelserna i artikel 21 (Annan inkomst).

Har ett företag med hemvist i den ena avtalsslutande staten ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten och uppbär detta fasta driftställe ränta från utbetalare i denna andra stat tillämpas artikel 7 (Inkomst av rörelse). Detta förutsätter dock enligt p. 4 att räntan utgör en del av det fasta driftställets inkomster.

OECD:s modellavtal tillåter källstaten att beskatta ränta som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Den i modellavtalet föreslagna skattesatsen är 10 procent av räntans bruttobelopp. I de svenska skatteavtal som föreskriver en källskatt på ränta, se t.ex. skatteavtalet med Schweiz (1987:1182), kan denna beskattningsrätt endast utnyttjas i förhållande till person som är dubbelbosatt, dvs. är bosatt i såväl Sverige som Schweiz men enligt avtalet har hemvist i Schweiz eller om räntan i Sverige ska hänföras till inkomstlaget näringsverksamhet. Räntheinkomsten måste i sådant fall deklarerars och skatten får inte överstiga den i det aktuella skatteavtalet angivna procentsatsen (5 procent av räntans bruttobelopp i skatteavtalet med Schweiz).

"Den verkliga innehavaren"

För att källstaten ska tillämpa den procentsats som anges i avtalet krävs, liksom i fråga om utdelning, att det är den som har rätt till räntan som är betalningsmottagare. Detta har i modellavtalet klargjorts genom att orden "... om den verkliga innehavaren av förmånen av räntan har hemvist i den andra avtalsslutande staten..." tagits in i artikel 11 p. 2. En prövning ska således ske om mottagaren har rätt till den mottagna räntan. Skulle det vid denna prövning framkomma att en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, satts in mellan ränthemottagaren och utbetalaren och att inkomsttagaren (dvs. den som har rätt till räntan) inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten, gäller inte begränsningen i källstatens beskattningsrätt.

Källstatens rätt att beskatta räntan hindrar inte att också hemviststaten beskattar denna ränta. Hemviststaten ska i sådant fall undanröja dubbelbeskattningen. Eftersom ränta hänförlig till inkomst av kapital enligt svenska interna regler inte är skattepliktig inkomst för personer bosatta utomlands har i de flesta svenska skatteavtal den uteslutande beskattningsrätten tillagts hemviststaten.

Den i p. 3 intagna definitionen av ränta gäller endast vid tillämpningen av artikel 11. Förekommer uttrycket i någon annan artikel kan det således där ha en annan innebörd. Lägg vidare märke till att definitionen av ränta, liksom definitionen av utdelning, kan variera mellan olika avtal. Vad som enligt ett skatteavtal utgör utdelning kan således enligt ett annat avtal utgöra t.ex. ränta.

I de svenska skatteavtal som föreskriver beskattning av räntan i källstaten finns oftast en bestämmelse som undantar ränta, som betalas till centralbankerna i de avtalsslutande staterna eller som betalas på vissa lån som vanligen avser bistånd, från beskattning. Syftet med en sådan bestämmelse är att inte öka kostnaderna för sådana lån till utvecklingsländer.

"Källregel"

I artikelns p. 5 finns en källregel, dvs. en regel som anger när en ränta har källa i en viss stat. Det kan, vilket uttryckligen framgår av bestämmelsen, vara fallet även om utbetalaren inte har hemvist i denna stat men har ett fast driftställe där och räntan har verkligt samband med detta.

Med hänsyn till att det i artikel 4 numera uttryckligen sägs att staten osv. är en person med hemvist har orden "den staten själv, politisk underavdelning, lokal myndighet" tagits bort i modellavtalets artikel 11 p. 5. Motsvarande följdändring har också gjorts i p. 26 första meningen i kommentaren till artikel 11 p. 5.

Ränta på konvertibla skuldebrev

I p. 19 i kommentaren till artikel 11 i modellavtalet uttalas att ränta på konvertibla skuldebrev ska behandlas som utdelning om lånet tar verklig del i den risk som gäldenärsbolaget löper. Vidare sägs att det kan vara svårt att skilja mellan vad som är utdelning och ränta när fråga är om förmodad underkapitalisering. För att undvika att överlappning ska kunna uppkomma i någon situation är det viktigt att notera att uttrycket ränta i denna artikel aldrig kan tillämpas på inkomster som behandlas i artikel 10 om utdelning.

Betalningar på grund av nya finansiella instrument

I p. 21.1 i kommentaren till artikel 11 uttalas att artikeln normalt inte tillämpas på betalningar på grund av särskilda typer av nya finansiella instrument där det inte finns en underliggande skuld. Detta återspeglar diskussionen på denna punkt i OECD-rapporten *The Taxation of New Financial Instruments* (OECD, Paris, 1994).

Royalty

Artikel 12

Royalty

1. Royalty, som härrör från en avtalsslutande stat och vilkens verkliga innehavare har hemvist i den andra staten, beskattas endast i denna andra stat.

2. Med uttrycket "royalty" förstås i denna artikel varje slags betalning som tas emot såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (häri inbegripet biograffilm), patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

3. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte, om den som har rätt till royaltyn har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken royaltyn härrör, från där beläget fast driftställe, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken royaltyn betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7.

4. Då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den som har rätt till royaltyn eller mellan dem båda och annan person royaltybeloppet, med hänsyn till det nyttjande, den rättighet eller den upplysning för vilken royaltyn betalas, överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan utbetalaren och den som har rätt till royaltyn om sådana förbindelser inte förelegat, tillämpas bestämmelserna i denna artikel endast på sistnämnda belopp. I sådant fall beskattas överskjutande belopp enligt lagstiftningen i vardera avtalsslutande staten med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

Bestämmelsen omfattar sådan royalty som betalas från en avtalsslutande stat till en person med hemvist i en annan avtalsslutande stat och innebär att royaltyn endast får beskattas i mottagarens hemviststat. Bestämmelserna i artikel 21 (Annan inkomst) eller i artikel 7 (Inkomst av rörelse) tillämpas på royalty som betalas från tredje stat eller som betalas till en person med hemvist i samma stat som utbetalaren.

För att källstaten ska tillämpa den i avtalet föreskrivna exemptregeln krävs att det är den som har rätt till royaltyn som är betalningsmottagare. Detta har tydliggjorts genom att orden "... och vilkens verkliga innehavare har hemvist i den andra staten ..." tagits in i artikel 12 p. 1.

Bestämmelserna i denna artikel är inte tillämpliga på royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som är hänförlig till fast driftställe som ett företag i utbetalarstaten har i en annan avtalsslutande stat. Beskattningen i källstaten ska i sådant fall ske enligt bestämmelserna i artikel 7 (Inkomst av rörelse) vilket innebär att den begränsning av skatten som föreskrivs i denna artikel inte ska tillämpas.

Typ av betalning

P. 2 innehåller en definition av uttrycket *royalty*. Denna definition gäller endast vid tillämpningen av artikel 12. Förekommer uttrycket i någon annan artikel kan det således där ha en annan innebörd. Lägg vidare märke till att definitionen av *royalty*, liksom definitionerna av utdelning och ränta, kan variera mellan olika avtal. Som anges i denna definition innefattas i

skatteavtalens royaltybegrepp "varje slags betalning", dvs. såväl engångsbetalningar som periodiska betalningar. I p. 8 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal uttalas vidare att:

Royalty hänför sig i allmänhet till rättigheter eller egendom som utgörs av olika former av litterär och konstnärlig egendom, till de slag av intellektuell egendom som närmare anges i texten samt till upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur. Definitionen gäller i fråga om betalningar för nyttjandet av eller för rätten att nyttja rättigheter av nämnt slag, oavsett om de är eller behöver vara upptagna i offentligt register. Definitionen täcker både betalningar som gjorts på grund av licens och ersättning som en person kan bli skyldig att betala på grund av olovlig efterbildning eller intrång i rättigheten.

Leasingavgifter

Leasingavgifter, som tidigare omfattades av royaltybegreppet, uteslöts vid 1992 års revidering av modellavtalet från definitionen. Detta skedde genom att orden "... samt för nyttjandet eller för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning..." togs bort ur definitionen. Detta är resultatet av två rapporter *The taxation of income derived from the leasing of industrial, commercial or scientific equipment* och *The taxation of income derived from the leasing of containers* som publicerades i *Trends in International Taxation* år 1985 (båda dessa rapporter finns också i OECD:s modellavtal, Volym II). Om alla OECD:s medlemsländer följde modellavtalet enligt vilket beskattning endast ska ske i hemviststaten av den som har rätt till royaltyn hade denna ändring inte behövts. Men flera stater tillämpar beskattning av royalty i källstaten. Skattekommittén utgick från detta men uttalade samtidigt att artikel 12 först och främst utformats med tanke på sådana tillgångar som innehåller ett icke oväsentligt immateriellt element och att det aldrig varit avsikten att denna artikel skulle tillämpas på sådan enklare utrustning som i vissa fall kommit att beskattas enligt denna artikel. Bestämmelserna i denna artikel innebär dessutom beskattning på bruttobasis vilket kan ha medfört för hög skatt som möjligen inte kunnat avräknas i hemviststaten. I de flesta nyare svenska avtal har anpassning skett till den nya lydelsen och leasingavgifterna har uteslutits från artikel 12. Leasingavgifter beskattas därmed enligt artikel 7 (Inkomst av rörelse). I vissa nyare och de flesta äldre avtal har royaltyartikeln utformats enligt 1977 års modellavtal och därmed omfattar definitionen leasingavgifterna.

Uthyrning av containrar

Uthyrning av containrar behandlas, som tidigare nämnts, däremot oftast i artikel 8 (Sjöfart, trafik på inre farvatten och luftfart) i de svenska avtal som innehåller en särskild reglering av sådan inkomst.

Betalningar för dataprogramvara

I kommentaren till artikel 12 behandlas problemet om betalningar som tas emot för dataprogramvara ("computer-software") ska anses utgöra royalty. I samband med den år 2000 företagna revisionen av OECD:s modellavtal ägde en betydande utbyggnad av dessa kommentarer rum. I p. 12 – 18 i kommentaren till modellavtalets artikel 12 anges följande kommentarer beträffande denna gränsdragning och hur vissa blandade betalningar ska behandlas:

12. Det är ett svårt problem att avgöra om betalning, som tas emot som vederlag för dataprogramvara, kan klassificeras som royalty. Det är icke desto mindre mycket viktigt med hänsyn till den snabba utvecklingen av datateknologin på senare år och omfattningen av överföring av sådan teknologi över riksgränserna. År 1992 byggdes kommentarerna ut för att beskriva de principer enligt vilka en sådan klassificering ska göras. Punkterna 12 till 17 här därefter byggts ut år 2000 i syfte att förfina den analys genom vilken inkomst av rörelse skiljs från royalty i samband med transaktioner avseende dataprogramvara. I de flesta fall kommer denna reviderade analys inte att medföra några annorlunda slutsatser.

12.1 Programvara kan beskrivas som ett program eller en serie program som innehåller instruktioner till en dator och vilka behövs antingen för datorns egna operativa funktioner (operativ programvara) eller för att fylla andra uppgifter (tillämpningsprogramvara). Den kan överföras med hjälp av en mångfald olika media, t.ex. skriftligen eller elektroniskt, på magnetband, diskett, laserskiva eller CD-rom. Programvaran kan vara standardiserad med en lång rad tillämpningar eller vara skräddarsydd för enskilda användare. Den kan överföras som en integrerad del av datamaskinvaran eller i en fristående form som kan användas i olika maskinvaror.

12.2 Karaktären av de betalningar som erhålls i samband med transaktioner avseende överföring av dataprogramvara beror på vilka rättigheter som mottagaren förvärvar enligt den aktuella uppgörelsen avseende användandet och utnyttjandet av programmet. Rättigheter i dataprogramvara är en form av intellektuell egendom. En undersökning av praxis i OECD:s medlemsländer har visat att alla länder

utom ett uttryckligen eller implicit skyddar rättigheter till programvara enligt sin upphovsrättslagstiftning. Även om uttrycket ”dataprogramvara” vanligen används för att beskriva såväl programmet – i vilket upphovsrätten finns – som det medium i vilket det införlivats, så gör man i upphovsrättslagstiftningen i de flesta OECD-länder skillnad mellan upphovsrätt i programmet och dataprogramvaran som innehåller kopia av det upphovsrättsskyddade programmet. Överföring av rättigheter sker på många olika sätt alltifrån överlåtelse av de fullständiga rättigheterna till försäljning av en produkt som är underkastad begränsningar beträffande användningen. Vederlaget kan också anta många olika former. Dessa faktorer gör det svårt att dra gränsen mellan betalningar för programvara som bör anses som royalty och andra typer av betalningar. Gränsdragningsproblemen försvåras genom den lätthet med vilken dataprogramvaror kan reproduceras och det faktum att förvärvandet av en programvara ofta är förenad med att förvärvaren gör en kopia i syfte att möjliggöra användandet av programmet.

13. Mottagarens rättigheter består i de flesta fall av en partiell eller fullständig överföring av rättigheterna till den underliggande upphovsrätten (se punkterna 13.1 och 15 nedan), eller också kan de utgöra (eller motsvara) en partiell eller fullständig rättighet till en kopia av programmet (”programkopian”), oavsett om en sådan kopia är inrymd i ett materiellt medium eller har tillhandahållits elektroniskt (se punkterna 14 till 14.2 nedan). I ovanliga fall kan transaktionen innefatta en överföring av ”know-how” eller hemligt recept (punkt 14.3).

13.1 Vederlag för förvärv av en partiell rätt i upphovsrätten (utan att överlåtaren fullt ut överlåter de upphovsrättsliga rättigheterna) utgör royalty om ersättningen avser överlåtelse av rätten att använda ett program på ett sätt som skulle, utan en sådan licens, utgöra ett intrång i upphovsrätten. Exempel på sådana arrangemang är licenser att reproducera och till allmänheten distribuera dataprogramvara som innehåller det upphovsrättsskyddade programmet eller att modifiera och offentligt förevisa programmet. Vederlaget har, under dessa förhållanden, tagits ut för rätten att använda det upphovsrättsskyddade programmet, dvs. att exploatera den rättighet som annars med ensamrätt tillkommer upphovsrättsinnehavaren. Det bör framhållas, att det även när betalning för en

dataprogramvara rätteligen är att anse som royalty, föreligger svårigheter att tillämpa bestämmelserna om upphovsrätt i artikeln på royalty för programvara, eftersom det enligt punkt 2 krävs att programvaran bör betecknas som ett litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk. Ingen av dessa beteckningar synes fullständigt passande. Upphovsrättslagstiftningen i många länder har löst detta problem genom att uttryckligen klassificera dataprogramvara som ett litterärt eller vetenskapligt verk. Länder för vilka det inte är möjligt att anknyta programvaran till någon av dessa kategorier, kan ha rätt att ta in i sina bilaterala avtal en ändrad version av punkt 2, vilken antingen utelämnar hänvisningen till olika slag av upphovsrätt eller hänvisar särskilt till programvara.

14. I andra transaktioner är de upphovsrättsskyddade rättigheter som förvärfvas begränsade och omfattar endast vad som är nödvändigt för att användaren ska kunna utnyttja programmet, t.ex. när mottagaren har getts begränsade rättigheter att reproducera programmet. Detta är den situation som vanligen är för handen vid förvärfv av en kopia av ett dataprogram. De rättigheter som överläts i dessa fall är specifika i förhållande till dataprogramvaror. De tillåter användaren att kopiera programmet, t.ex. till hårddisken på användarens dator eller för arkivering. I detta sammanhang är det viktigt att observera att det skydd som enligt upphovsrättslagstiftningen finns att tillgå för dataprogramvaror kan variera från land till land. I vissa länder är det ett brott mot upphovsrätten att utan licens kopiera ett program till hårddisken eller internminnet på en dator. Upphovsrättslagstiftningen i många länder ger emellertid automatiskt denna rätt till ägare av programvara som innehåller ett dataprogram. Oavsett om denna rättighet följer av lag eller ett licensavtal med upphovsrättshavaren utgör kopieringen av programmet till datorns hårddisk eller internminne eller att göra en arkivkopia av det ett nödvändigt steg för att utnyttja programmet. Rättigheter i förhållande till sådan kopiering, som endast möjliggör för användaren att effektivt utnyttja programmet, ska man därför bortse från när man i skattehänseende analyserar innebörden av transaktionen. Betalningar i samband med transaktioner av denna typ torde vara att betrakta som kommersiell inkomst enligt artikel 7.

14.1 Metoden som dataprogrammet överförs till mottagaren är inte relevant. Exempelvis spelar det ingen roll om

mottagaren förvärvar en datadiskett som innehåller en kopia av programmet eller via modemuppkoppling direkt erhåller en kopia av programmet på sin dators hårddisk. Att det kan finnas restriktioner vad avser hur mottagaren får använda programvaran är inte heller relevant.

14.2 Den lätthet med vilken dataprogram kan reproduceras har lett fram till distributionsavtal i vilka mottagaren ges rätt att mångfaldiga programmet för användning i den egna affärsverksamheten. Sådana avtal kallas vanligen "site licenser", "företagslicenser" eller "nätverkslicenser". Även om dessa avtal innebär att programmet får mångfaldigas är denna rätt vanligtvis begränsad till att avse det antal kopior som är nödvändiga för att möjliggöra användningen av programmet i licenstagarens datorer eller nätverk och reproduktion i något annat syfte är inte tillåten enligt licensavtalet. Betalningar enligt sådana avtal utgör i de flesta fall inkomst av rörelse enligt artikel 7.

14.3 En annan typ av transaktioner som innefattar överföring av dataprogramvara är det mer ovanliga fallet där ett programvaruföretag eller en dataprogrammerare tillhandahåller information rörande idéerna och principerna bakom programmet, t.ex. logik, algoritmer samt programmeringsspråk eller teknik. I dessa fall kan betalningarna betecknas som royalty i den utsträckning som de utgör ersättning för nyttjandet av eller rätten att nyttja hemligt recept eller för upplysningar om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur, vilka inte kan upphovsrättsskyddas separat. Detta utgör en kontrast mot det vanliga fallet då en kopia av ett program förvärvas för att nyttjas av slutanvändaren.

15. När ersättningen avser överföring av äganderätten i sin helhet kan betalningen inte anses som royalty och artikelns bestämmelser är inte tillämpliga. Det kan uppstå svårigheter när det föreligger en omfattande delöverlåtelse av rättigheter som innebär

- en uteslutande nyttjanderätt under en fastställd tidsperiod eller inom ett begränsat geografiskt område;
- ytterligare ersättning relaterad till nyttjandet;
- vederlag i form av en ansenlig engångsbetalning.

16. Varje fall är beroende av sina särskilda omständigheter men i allmänhet anses sådana betalningar vara inkomst av kommersiell verksamhet enligt artikel 7 eller realisationsvinst enligt artikel 13, snarare än royalty enligt artikel

12. Detta följer av det faktum att, när äganderätten till rättigheterna har överlåtits helt eller delvis, vederlaget inte kan anses ha utgått för nyttjande av rättigheterna. Transaktionens väsentliga innebörd av överlåtelse kan inte ändras av formen för betalningen, betalning av vederlaget i rater eller, enligt de flesta länders uppfattning, av det faktum att betalningarna är av mer tillfällig karaktär.

17. Betalning för programvara kan utgå enligt blandade avtal. Exempel på sådana avtal innefattar försäljning av maskinvara med inbyggd programvara, och medgivande av rätten att använda programvara kombinerad med att tillhandahålla tjänster. De metoder som anges i punkt 11 ovan och som avser liknande problem beträffande royalty av patent och know-how är tillämpliga på samma sätt i fråga om dataprogramvara. Om det är nödvändigt bör det sammanlagda vederlag, som skall erläggas enligt ett avtal, delas upp på grundval av de uppgifter som avtalet innehåller eller efter en skälig fördelning och skall vederbörlig skattebehandling tillämpas på varje delbelopp.

18. Ovannämnda förslag beträffande blandade avtal kan också tillämpas i fråga om vissa artistframträdanden och i synnerhet i fråga om en orkesterkonsert som en dirigent ger eller ett solistframträdande av en musiker. Arvodet för det musikaliska framträdandet tillsammans med det som betalas för samtidig radioutsändning av detta, synes skola behandlas enligt artikel 17. I fall då musikframträdandet spelas in på grammofon, antingen detta sker enligt samma eller ett särskilt avtal, och artisten har föreskrivet att han skall ha royalty för försäljning eller offentlig uppspelning av grammofonskivor, skall så stor del av betalningen till honom som består av sådan royalty behandlas enligt artikel 12.

Royalty hänför sig i allmänhet till rättigheter eller egendom som utgörs av olika former av litterär och konstnärlig egendom, till de slag av industriell och kommersiell egendom som anges i punkten samt till upplysningar om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur. Definitionen täcker både betalningar som gjorts på grund av licens och ersättning som en person kan bli skyldig att betala på grund av olovlig efterbildning eller intrång i en rättighet.

Naturtillgångar

I p. 19 i kommentaren till artikel 12 i OECD:s modellavtal påpekas vidare att beskattningsrätten till föränderliga eller fasta ersättningar för rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller

annan naturtillgång, ska fördelas enligt artikel 6 (Fast egendom) och inte enligt denna artikel.

"Den verkliga innehavaren"

I denna artikel, liksom i artiklarna om utdelning och ränta, anges uttryckligen att begränsningarna i källstatens beskattningsrätt endast gäller under förutsättning att "den verkliga innehavaren" uppstår ersättningen. En prövning ska ske om mottagaren har rätt till den mottagna ersättningen. Skulle det vid denna prövning framkomma att en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, satts in mellan inkomsttagaren (dvs. den som har rätt till ersättningen) och utbetalaren och att inkomsttagaren inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten, gäller inte begränsningen i källstatens beskattningsrätt.

Royalty enligt svensk intern rätt

I det fall Sverige som källstat tillagts beskattningsrätten till royalty som betalas till person som har hemvist i en annan avtalsslutande stat, se t.ex. skatteavtalet med Japan (1983:203), för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar behandlas royaltyn som inkomst av näringsverksamhet om den härrör från näringsverksamhet bedriven från fast driftställe i Sverige, se 3 kap. 18 § 2 st. IL. Detta innebär att mottagaren måste deklarerar inkomsten som inkomst av näringsverksamhet. Den skatt som tas ut får dock inte överstiga den procentsats som angetts i avtalet. Observera dock att den i avtalet angivna procentsatsen är satt i förhållande till den utbetalda royaltyns bruttobelopp.

"Överroyalty"

Av artikel 12 p. 4 i OECD:s modellavtal med kommentarer framgår att bestämmelserna i artikel 12 inte är tillämpliga på s.k. "överroyalty", dvs. en royaltybetalning som överstiger vad som skulle ha betalats mellan oberoende parter. Beskattning av överroyalty ska enligt samma punkt ske enligt lagstiftningen i vardera avtalsslutande staten. Vidare ska beskattningen av överroyaltyn "ske med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal". När fråga är om överroyalty enligt artikel 12 p. 4 måste man således först och främst klassificera betalningen enligt intern rätt. Man måste därvid se till transaktionens verkliga innebörd. Detta sägs också uttryckligen i p. 20 och 21 i OECD:s kommentar till artikel 12 p. 4. Är det t.ex. frågan om en betalning från ett svenskt dotterbolag till dess utländska moderbolag torde det vara nära till hands att betrakta överroyaltyn som utdelning och då inte bara enligt skatteavtalet utan även enligt intern svensk rätt. Detta skulle då leda fram till att utbetalaren i denna del ska vägras avdrag och att mottagaren ska betala svensk kupongskatt i den mån skatteavtalet medger detta.

I andra fall där relationen mellan utbetalaren och betalningsmottagaren är en annan kan beskattningssituationen bli helt annorlunda. Exempelen kan mångfaldigas och överroyaltyn kan, såväl enligt intern rätt som enligt skatteavtalen, hänföras till en rad olika "inkomstslag".

Realisationsvinst

Artikel 13

Realisationsvinst

1. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6 och som är belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

2. Vinst på grund av överlåtelse av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av sådant fast driftställe (för sig eller tillsammans med hela företaget).

3. Vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik, båtar som går i trafik på inre farvatten eller lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp, luftfartyg eller båtar beskattas endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.

4. Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som avses i punkterna 1, 2 och 3 beskattas endast i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist.

Tidpunkten för beskattning av reavinst

Denna artikel behandlar realisationsvinst vid all överlåtelse av egendom. I artikeln anges inte *hur* en realisationsvinst ska beräknas utan detta får ske enligt bestämmelserna i respektive stats interna lagstiftning. I avtalet anges inte heller vid vilken tidpunkt en realisationsvinst ska beskattas. Den ena avtalsslutande staten kanske beskattar vinsten vid kontraktsdatum och den andra staten först när betalning sker. Har den skattskyldige under mellantiden skiftat hemvist mellan de avtalsslutande staterna kan detta leda antingen till dubbelbeskattning eller till att vinsten blir odeskattad. Uppkommer dubbelbeskattning kan den undanröjas genom ömsesidig överenskommelse enligt en bestämmelse motsvarande artikel 25 i modellavtalet.

I p. 1 anges att vinst som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6 och som är belägen i annan avtalsslutande stat får beskattas i denna andra stat (situsstaten). Genom hänvisningen till definitionen av fast egendom i artikel 6 – som bl.a. inkluderar nyttjanderätt till fast egendom – kan reavinst vid överlåtelse av bostadsrätter belägna i Sverige beskattas här, se RÅ 1989 ref. 37 och RR 1995 ref. 91. I sistnämnda rättsfall uttalade RR bl.a. följande:

Bostadsrätt

I målet är ostridigt att Tarja L. sålde sin bostadsrättslägenhet i Sverige den 15 januari 1987 och att hon vid den tidpunkten hade hemvist i Finland enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge (SFS 1983:913). Fråga är nu om försäljningen av bostadsrätten vid tillämpning av nämnda avtal, som gällde t.o.m. 1998 års taxering, skall anses avse fast egendom och beskattas i Sverige eller om den skall anses avse lös egendom och beskattas i Finland.

Enligt artikel 6 punkt 2 b) i dubbelbeskattningsavtalet inbegriper uttrycket fast egendom alltid bl.a. nyttjanderätt till fast egendom. Enligt artikel 13 punkt 1 i avtalet får vinst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2 och som är belägen i annan avtalsslutande stat beskattas i denna andra stat.

Regeringsrätten finner vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet att bostadsrätten ifråga är sådan nyttjanderätt till fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2 b) och att vinsten vid försäljningen av bostadsrätten är hänförlig till sådan vinst som avses i artikel 13 punkt 1 (jämför RÅ 1989 ref. 37). Dubbelbeskattningsavtalet utgör därmed inte hinder för beskattning av vinsten i Sverige. Överklagandet skall därför avslås.

Byggnad på ofri grund

I de fall ordet "byggnad" tagits in i definitionen av fast egendom kan också vinst vid avyttring av bl.a. byggnad på ofri grund som är belägen i Sverige beskattas här.

Bestämmelsen i p. 1 är också tillämplig på fast egendom som utgör del av ett företags tillgångar.

P. 1 behandlar endast vinst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av fast egendom som är belägen i en annan avtalsslutande stat. Den är således inte tillämplig på vinst som förvärvas på grund av överlåtelse av fast egendom som är belägen i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist enligt artikel 4 eller i tredje stat. På sådan vinst tillämpas istället bestämmelserna i artikel 21 (Annan inkomst).

Överlåtelse av fast driftställe

P. 2 behandlar vinst som uppkommer vid överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i ett företags fasta driftställe. Med uttrycket "lös egendom" avses i detta sammanhang all annan egendom än fast egendom. Uttrycket innefattar också immateriell egendom, såsom goodwill, licenser etc. Vinst

på grund av överlåtelse av sådana tillgångar får beskattas i den stat där det fasta driftstället finns.

P. 2 tillämpas också när ett fast driftställe som sådant (för sig eller tillsammans med hela företaget) överläts. Om hela företaget överläts, tillämpas bestämmelserna på sådan vinst som anses uppkomma på grund av överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i det fasta driftstället. Bestämmelserna i artikel 7 (Inkomst av rörelse) bör således tillämpas mutatis mutandis utan uttrycklig hänvisning till dem.

Skepp och luftfartyg

P. 3 behandlar vinst som uppkommer vid avyttring av skepp eller luftfartyg i internationell trafik samt lös egendom som är hänförlig till användningen av sådant skepp eller luftfartyg. Vinst på grund av överlåtelse av sådan egendom beskattas enligt OECD:s modellavtal endast i den stat där företaget som använder skeppet eller luftfartyget har sin verkliga ledning. Om man i artikel 8 i ett skatteavtal istället utgår från var företaget som bedriver verksamheten har hemvist, så används samma fördelningsprincip även här istället för "verklig ledning" se t.ex. artikel 8 p. 1 och artikel 13 p. 3 i skatteavtalet med Tyskland (1992:1193).

Många länder har infört ändrade versioner av artikel 13 för att säkerställa att avtalsförmåner allokeras på ett riktigt sätt när inkomst härrör från skepp och luftfartyg som inte används av dess ägare.

SAS

I svenska avtal brukar det även i denna artikel finnas en bestämmelse som anger att avtalet tillämpas endast på den svenska andelen av SAS:s (innehas av AB Aerotransport, ABA) eventuella realisationsvinster vid försäljning av luftfartyg.

Containrar

I vissa skatteavtal, t.ex. det nordiska (1996:1512) och det med Tyskland (1992:1193), finns särskilda bestämmelser om beskattning av inkomst som härrör från användningen av containrar i internationell trafik (artikel 8). I sådana skatteavtal finns även en motsvarande bestämmelse som fördelar beskattningsrätten till realisationsvinst vid försäljning av dessa containrar.

Övriga tillgångar

I p. 4 anges att vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som omfattas av bestämmelserna i p. 1-3 ska beskattas endast i den stat där överlåtaren enligt skatteavtalet har hemvist. Denna bestämmelse är tillämplig på bl.a. aktier.

Beskattningsrätten till vinst vid avyttring av aktier efter utflyttning

Enligt 3 kap. 19 § IL är i Sverige begränsat skattskyldig fysisk person skattskyldig här för vinst vid avyttring av aktier och andelar i svenska bolag om han varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de tio kalenderår som närmast

föregått det år då avyttringen skedde. Även i Sverige obegränsat skattskyldiga är givetvis skattskyldiga här för sådana vinster.

För att kunna utnyttja denna beskattningsrätt i förhållande till avtalsländer tas ofta en särskild bestämmelse in i svenska skatteavtal. Enligt denna får Sverige rätt att beskatta realisationsvinster som uppkommer då aktier i svenska bolag avyttras viss tid efter det att en person som tidigare haft hemvist i Sverige fått hemvist i den andra avtalsslutande staten. Den tidsperiod under vilken Sverige får utnyttja denna beskattningsrätt varierar dock från skatteavtal till skatteavtal. Perioden är t.ex. två år i avtalet med Frankrike (1991:673), fem år i det nordiska skatteavtalet (1996:1512), sju år i avtalet med Storbritannien och Nordirland (1983:898), tio år i avtalet med USA (1994:1617) samt obegränsad i avtalet med Zimbabwe (1989:894).

"Tillgång"

I något avtal används uttrycket "tillgång" istället för "aktier". Detta ger Sverige en beskattningsrätt under den i avtalet angivna tiden efter skiftet av hemvist även till realisationsvinst vid avyttring av övrig lös egendom i det fall fråga är om en person som är dubbelbosatt, dvs. bosatt i såväl Sverige som i den andra avtalsslutande staten och som enligt avtalet har hemvist i den andra staten. En sådan person är obegränsat skattskyldig i Sverige enligt intern rätt.

Tioårsperioden i intern rätt gäller från den faktiska avflyttningstidpunkten medan tidsfristen i skatteavtalen gäller från den tidpunkt då den skattskyldige får hemvist i den andra staten [i vissa skatteavtal räknas tiden med utgångspunkt i avyttringen, se t.ex. artikel 13 p. 5 i skatteavtalet med Belgien (1991:606)]. Dessa tidpunkter behöver inte sammanfalla eftersom den som flyttar från Sverige kan anses ha hemvist i Sverige enligt avtalet viss period efter den faktiska utflyttningen härifrån. I ett sådant fall börjar tidsfristen enligt intern rätt att löpa vid en tidigare tidpunkt (jfr avsnitt 5.2.2.1) än tidsfristen i avtalet, se t.ex. skatteavtalet med Frankrike (1991:673) artikel 13 p. 7. Även den omvända situationen – att personen i fråga kan få hemvist i den andra staten under tid han är obegränsat skattskyldig i Sverige – förekommer givetvis. Flyttar den skattskyldige först till ett avtalsland med vilket vi saknar möjlighet att överhuvudtaget beskatta aktier efter det att han fått hemvist där (t.ex. Schweiz) och därefter, innan tio år förflutit från hans utflyttning från Sverige, till t.ex. USA har Sverige rätt att beskatta vinster som uppkommer vid avyttring av svenska aktier under den del av tioårsperioden då han har hemvist i USA. Att den skattskyldige under en period haft hemvist i ett land vars skatteavtal hindrar Sverige att beskatta sådan vinst utsläcker inte möjligheten för

Sverige att senare, efter bytet av hemviststat, utöva beskattningsrätten.

**Artikel 14 i
modellavtalet har
upphävts**

Artikel 14; Självständig yrkesutövning

Före år 2000 behandlades inkomst av fritt yrke eller annan självständig verksamhet i en egen artikel i OECD:s modellavtal, nämligen artikel 14. Bestämmelserna i artikel 14 motsvarade de som var tillämpliga på inkomst av rörelse (artikel 7), dock att man i artikel 14 använde sig av konceptet "stadigvarande anordning" i stället för "fast driftställe". Avskaffandet år 2000 av artikel 14 i modellavtalet speglar det faktum att det inte har varit avsett att det skulle vara någon skillnad mellan det i artikel 14 använda konceptet "stadigvarande anordning" och det i artikel 7 använda "fast driftställe". Inte heller har det varit avsett att det skulle vara någon skillnad hur inkomst och skatt beräknas enligt artiklarna 7 och 14. Avskaffandet av artikel 14 innebär därför att definitionen av "fast driftställe" blir tillämplig på vad som tidigare utgjorde en stadigvarande anordning. Sett i förhållande till skatteavtal som har en artikel motsvarande artikel 14 i tidigare modellavtal innebär de nu aktuella ändringarna i modellavtalet endast att det numera är klarlagt att vad som sägs i kommentarerna till artiklarna 5 och 7 kan användas vid tolkning av artikel 14.

Mot bakgrund av att samtliga nu tillämpliga svenska skatteavtal innehåller bestämmelser motsvarande de i den numera upphävda artikel 14 i OECD:s modellavtal har kommentarerna till denna artikel inte utmönstrats ur denna upplaga av handledning för internationell beskattning. Det bör dock åter framhållas att vad som tidigare sagts under artiklarna 5 och 7 kan tillämpas för att tolka bestämmelserna i denna artikel.

**Självständig
yrkesutövning**

Artikel 14

Självständig yrkesutövning

1. Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom att utöva fritt yrke eller annan självständig verksamhet, beskattas endast i denna stat om han inte i den andra avtalsslutande staten har stadigvarande anordning, som regelmässigt står till hans förfogande för att utöva verksamheten. Om han har sådan stadigvarande anordning, får inkomsten beskattas i denna andra stat men endast så stor del av den som är hänförlig till denna stadigvarande anordning.

2. Uttrycket "fritt yrke" inbegriper särskilt självständig vetenskaplig, litterär och konstnärlig verksamhet, uppfostrings- och undervisningsverksamhet samt sådan självständig verksamhet som läkare, advokat, ingenjör, arkitekt, tandläkare och revisor utövar.

Enligt huvudregeln i p. 1 gäller att inkomst av fritt yrke eller av annan därmed jämförbar självständig verksamhet ska beskattas

endast i den stat där inkomsttagaren enligt skatteavtalet har hemvist. Till den del inkomsten är hänförlig till verksamhet som utövas vid sådan stadigvarande anordning som regelmässigt står till hans förfogande, får emellertid sådan del av inkomsten som är hänförlig till den stadigvarande anordningen beskattas i den stat där anordningen finns.

Jämför reglerna i artikel 15

I vissa avtal finns i p. 1 en alternativregel som ger beskattningsrätt åt verksamhetsstaten om inkomsttagaren vistas där mer än 183 dagar under en period av tolv månader. Hur dessa dagar ska beräknas framgår av kommentaren till artikel 15.

Jämför reglerna i artikel 7

Bestämmelserna i denna artikel liknar dem som tillämpas på inkomst av rörelse och vilar på samma principer som de som ligger till grund för artikel 7 (Inkomst av rörelse). Tolkningen och tillämpningen av bestämmelserna i denna artikel ska därför ske enligt samma riktlinjer som gäller för artikel 7.

De principer för fördelning av inkomst mellan huvudkontor och ett fast driftställe som anges i artikel 7 ska tillämpas också för att fördela inkomsterna mellan den stat där personen som utövar den självständiga yrkesverksamheten har hemvist och den stat där sådan verksamhet utövas från en stadigvarande anordning.

Begreppet "stadigvarande anordning"

Begreppet "stadigvarande anordning" har inte definierats. Begreppet innefattar dock t.ex. läkarmottagning och arkitekt- eller advokatkontor. En person som utövar självständig yrkesverksamhet har i regel inte lokaler av detta slag annat än i sin hemviststat. Finns det i en annan avtalsslutande stat ett centrum för verksamheten av fast eller stadigvarande art, har den staten rätt att beskatta verksamheten.

Vilka yrken?

Uppräkningen i p. 2 av vilka yrken som utgör "fritt yrke" är inte uttömmande utan enbart en exemplifiering. Inkomst från anställning omfattas inte av denna artikel. Bestämmelserna i denna artikel gäller således inte beträffande företagare som är anställd i sitt " eget " bolag. Den omständigheten att den anställda är t.ex. arkitekt (eller tillhör någon av de övriga yrkeskategorier som bestämmelserna i denna artikel omfattar) ändrar inte detta.

Inkomst som förvärfvas av sportutövare, skådespelare, musiker m.fl. behandlas i artikel 17 oavsett om de utövar fritt yrke eller är anställda.

Enskild tjänst

Artikel 15

Enskild tjänst

1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18 och 19 föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppstår på grund av anställning, endast i denna stat,

såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 beskattas ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförs i den andra avtalsslutande staten, endast i den förstnämnda staten, om:

a) mottagaren vistas i den andra staten under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv-månadersperiod som börjar eller slutar under beskattningsåret i fråga, och

b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i den andra staten eller på dennes vägnar, samt

c) ersättningen inte belastar fast driftställe som arbetsgivaren har i den andra staten.

3. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel får ersättning för arbete, som utförs ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik eller på båt som går i trafik på inre farvatten, beskattas i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.

Enligt huvudregeln i p. 1 beskattas inkomst av anställning i enskild tjänst endast i den stat där inkomsttagaren har hemvist. Utförs arbetet i den andra avtalsslutande staten har denna andra stat rätt att beskatta ersättning som uppbärs för detta arbete. I p. 1 i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal uttalas att "*arbetet är utfört på den plats där den anställde är fysiskt närvarande när han fullgör den aktivitet för vilken anställningsinkomsten betalas*". Av kommentaren (p. 2.1) framgår också att den allmänna uppfattningen bland OECD:s medlemsländer är att uttrycket "lön och annan liknande ersättning" (salaries, wages and other similar remuneration) inkluderar naturaförmåner som utgår på grund av anställningen.

Undantag

Undantag från reglerna i artikel 15 föreskrivs dock i fråga om sådana ersättningar som behandlas i artikel 16 (Styrelsearvode), artikel 18 (Pension) och artikel 19 (Offentlig tjänst).

Till vilken artikel en viss inkomst ska hänföras är dock inte alltid givet. RR har t.ex. i en dom den 8 juni 2001 (mål nr 4321-1997) haft att ta ställning till om ett avgångsvederlag skulle hänföras till enskild tjänst (artikel 14) eller pension (artikel 15) i det gamla skatteavtalet med Tyskland (SFS 1960:549). RR fann därvid att avgångsvederlaget utgjorde ett sådant med pension likställt belopp som äger samband med förutvarande anställning. KRNG – vars bedömning RR delade – motiverade sitt ställningstagande enligt följande:

Per L slutade sin anställning hos H AB den 31 augusti 1990. Den 12 september samma år utflyttade han tillsammans med sin hustru till Tyskland. Av sin tidigare arbetsgivare, H AB,

erhöll Per L i november och december 1990 avgångsvederlag med sammanlagt 110 980 kr.

Avgångsvederlaget utbetalades enligt Per L i enlighet med det anställningsavtal som ingicks mellan honom och H AB den 28 april 1986. I avtalets nionde paragraf sägs bl.a. följande.

”Bolaget äger uppsäga PL:s anställning med omedelbar verkan. PL är därvid – för såvitt inte uppsägningen föranletts av att PL förfarit oredligt eller eljest åsidosatt sina åligganden – berättigad till avgångsvederlag. Detta beräknas till 24 x senaste månadslönen.

För anställd mellan 50 och 60 år tillkommer vid uppsägning från bolagets sida avgångsvederlag för ytterligare en månad för varje påbörjat levnadsår mellan 50 och 55 samt ytterligare två månader för påbörjat levnadsår mellan 55 och 60.

För tid som avgångsvederlaget avser skall bolaget för PL inbetala samma pensionsavgifter som skulle ha inbetalts vid fortsatt anställning under motsvarande tid. Vidare skall bolaget svara för övriga sociala kostnader, som skall utgå i anledning av avgångsvederlaget.

Från avgångsvederlaget utöver de första tjugofyra månaderna skall avräknas den lön som PL för motsvarande tid uppburit i ny tjänst eller ny befattning. För lönedel som sålunda avräknas skall även avräknas motsvarande procentuella andel av pensionskostnaden.

Om icke annat överenskommits utbetalas avgångsvederlag månadsvis i förskott. Avgångsvederlag må – om PL så önskar – fördelas på hela det antal månader som återstår till fyllda 65 år. Sådan omfördelning må dock ej mot bolagets bestridande avse längre tid än tio år.”

Parterna synes eniga om att Per L i och med utflyttningen till Tyskland också förlorade sin skatterättsliga hemvist i Sverige. KR saknar anledning till annan bedömning. För inkomst hänförlig till tiden efter den 12 september 1990 är därför Per L – i den mån annat inte föranleds av avtal för undvikande av dubbelbeskattning – skattskyldig i Sverige endast för det fall inkomsten kan anses utgöra sådan inkomst som med tillämpning på inskränkt skattskyldiga

fysiska personer anges i 53 § 1 mom. a) KL respektive 6 § 1 mom. SIL.

Av nämnda lagrum framgår – såvitt är av intresse i förevarande mål – att en inskränkt skattskyldig fysisk person är skattskyldig i Sverige ” för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket ” och ”för annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst”.

Det av Per L erhållna avgångsvederlaget har utgått på grund av hans anställning hos H AB. Enligt KR:s bedömning föranleder utredningen i målet inte någon annan slutsats än att avgångsvederlaget också bör anses ha förvärvats genom verksamhet här i riket. Per L är således enligt KR:s bedömning skattskyldig i Sverige för erhållet avgångsvederlag såvitt inte annat föranleds av så kallat dubbelbeskattningsavtal.

Parterna synes vara eniga om att Per L enligt tysk rätt ägde hemvist i Tyskland då de i målet aktuella avgångsvederlagen blev tillgängliga för lyftning och att det mellan Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland ingångna avtalet för undvikande av dubbelbeskattning (SFS 1960:549) därför är tillämpligt i målet. KR saknar anledning till annan bedömning.

De avtalsbestämmelser, vars tillämpbarhet i förevarande mål parterna är oeniga om, återfinns i dubbelbeskattningsavtalets artikel 14 och 15.

I artikel 14 § 1 anges bl.a. ”Då en fysisk person med hemvist i en av staterna förvärvar inkomst av arbetsanställning, äger den andra staten beskatta inkomsten i fråga, därest arbetet utföres i denna andra stat.” I artikelns § 5 anges vidare. ”Med inkomst av arbetsanställning förstås i denna artikel arvoden, löner, tantiem, gratifikation eller andra belopp, vilka tillkomma i enskild tjänst anställda personer, ävensom andra dem tillkommande, i penningar uppskattbara förmåner och gottgörelser.”

Enligt tillämpningsföreskrifterna skall vid tillämpningen av avtalet iakttagas särskilda anvisningar. Av anvisningarna till artikel 14 framgår att som huvudregel gäller att inkomst av enskild tjänst skall beskattas i den stat, där tjänsten utövats.

I artikel 15 finns emellertid undantag från den i artikel 14 angivna källstatsprincipen. I artikelns § 1 anges nämligen: ”Då en person med hemvist i en av staterna uppbär pension, änkepension eller pupillpension därunder inbegripen, eller liknande periodiskt utgående belopp eller i penningar uppskattbar förmån som äger samband med förutvarande arbetsanställning, äger hemviststaten beskatta inkomsten i fråga.”

Enligt KR:s bedömning bör det periodiskt utgående avgångsvederlag, som Per L erhåller från sin tidigare arbetsgivare H AB, kunna anses utgöra sådant med pension likställt periodiskt utgående belopp som äger samband med förutvarande anställning som anges i artikel 15 § 1 i här aktuellt dubbelbeskattningsavtal. Eftersom Per L hade hemvist i Tyskland när nu aktuella belopp blev tillgängliga för lyftning är han i enlighet med nämnda bestämmelse i dubbelbeskattningsavtalet inte skattskyldig för dem i Sverige. Överklagandet skall således inte bifallas. KR avslår överklagandet.

Enligt den ovan redovisade domen faller således ett avgångsvederlag in under artikel 15 (pension) och inte under artikel 14 (enskild tjänst) i det gamla tyska skatteavtalet. I denna artikel 15 talas om ”pension ... eller liknande periodiskt utgående belopp eller i penningar uppskattbar förmån som äger samband med förutvarande arbetsanställning” vilket i stort sett motsvarar lydelsen av artikel 18 i OECD:s modellavtal (se nedan).

183 dagar under en tolv månadersperiod

I artikel 15 p. 2 finns den s.k. 183-dagarsregeln, eller montörsregeln, som är ett undantag från bestämmelserna i artikelns p. 1 om verksamhetsstatens beskattningsrätt. P. 2 ger, om vissa förutsättningar är uppfyllda, hemviststaten den uteslutande beskattningsrätten även i det fall att verksamheten utförs i den andra avtalsslutande staten.

Vistelsens längd

Den första förutsättningen är att vistelsen inte får överstiga 183 dagar under en tolv månadersperiod (i vissa skatteavtal "beskattningsåret" eller "kalenderåret"). Det är här fråga om varje enskild tolv månadersperiod. Man kan säga att en prövning ska ske i princip varje dag om denna dag kan medföra att vistelsen överskrider den stipulerade 183-dagarsperioden, antingen bakåt eller framåt i tiden.

Beräkningen av antalet dagar

Enligt punkt 5 i kommentaren till artikel 15 skar endast de dagar då den anställde faktiskt vistas i arbetslandet räknas. Som regeln är skriven innebär det att all vistelsetid i verksamhetslandet räknas in vare sig den är relaterad till verksamheten eller inte.

Vidare ska del av dag räknas som hel dag. I vistelsetiden inräknas ankomstdag, avresedag och andra dagar som tillbringas i verksamhetslandet, inklusive lördagar, söndagar samt helgdagar, semestrar och sjukdagar. Vid beräkningen ska däremot inte dagar som tillbringats i verksamhetslandet vid mellanlandningar eller genomresa vid transport mellan två andra länder tas med. Inte heller inräknas sådana dagar som den anställde tillbringar i verksamhetsstaten på grund av akut sjukdom eller olycksfall som inträffar när den anställde står i begrepp att återvända hem. Enligt kommentaren till denna bestämmelse gäller vidare att det endast är hela dagar som tillbringas utanför verksamhetslandet som ska undantas, medan del av dag alltid tas med vid bedömningen av om vistelsen överstiger 183 dagar. Ett förslag till en alternativ p. 2 b finns i punkt 6 i kommentaren till artikel 6. Enligt denna alternativa punkt krävs att arbetsgivaren har hemvist i samma stat som arbetstagaren.

Beskattningsår i stället för tolv-månadersperiod

I vissa, såväl nyare som äldre, svenska skatteavtal används "kalenderår" eller "beskattningsår" i stället för tolv månadersperiod. Det är därför viktigt att läsa bestämmelsen i det aktuella avtalet. Anges beskattningsår är det verksamhetslandets beskattningsår som avses, se R78 1:22.

Arbetsgivarens hemvist

En annan förutsättning som också måste vara uppfylld för att 183-dagarsregeln ska vara tillämplig är att arbetsgivaren som betalar ersättningen inte får ha hemvist i verksamhetsstaten. Detta innebär t.ex. att en person, anställd vid en utländsk filial till ett svenskt bolag, som kommer till huvudkontoret i Sverige för att arbeta inte omfattas av 183-dagarsregeln.

I punkterna 6.1 och 6.2 i kommentarerna till artikel 15 i OECD:s modellavtal behandlas det fall då arbetsgivaren är ett handelsbolag eller annat delägarbeskattat subjekt. I dessa punkter anges följande:

6.1 När det gäller skattemässigt transparenta handelsbolag och liknande personsammanslutningar medför tillämpningen av det andra villkoret svårigheter eftersom sådana handelsbolag inte kan ha hemvist i en avtalsslutande stat enligt artikel 4 (jfr. punkt 8.2 i kommentarerna till artikel 4). Medan det är klart att ett sådant handelsbolag kan kvalificera som "arbetsgivare" (särskilt enligt den definition som uttrycket har enligt intern lagstiftning i vissa länder, t.ex. när arbetsgivare definieras som en person som är skattskyldig till löneskatt), skulle tillämpningen av villkoret på handelsbolaget, utan att hänsyn tas till delägarnas

förhållanden, därför framställa villkoret som totalt meningslöst.

6.2 Syftet med punkterna 2b och 2c är att undvika källbeskattning av korttidsanställningar i den utsträckning som arbetsinkomsten inte utgör en avdragsgill kostnad i källstaten eftersom arbetsgivaren inte är skattskyldig i denna stat på grund av att han varken är bosatt eller har ett fast driftställe där. Punkterna kan också rättfärdigas av det faktum att ställa krav på avdragsrätt i källstaten i förhållande till korttidsanställningar i en viss stat kan anses medföra en orimlig administrativ börda i fall då arbetsgivaren varken är bosatt eller har ett fast driftställe i den staten. För att uppnå en meningsfull tolkning av punkt b som skulle stå i överensstämmelse med dess innehåll och syfte, bör det därför anses att punkten, såvitt avser skattemässigt transparanta handelsbolag och liknande personsammanslutningar, ska tillämpas på delägarna. Följaktligen är begreppen ”arbetsgivare” och ”hemvist” i punkt b tillämpliga på delägarna snarare än på ett skattemässigt transparent handelsbolag. Detta tillvägagångssätt står i överensstämmelse med det enligt vilket andra bestämmelser i skatteavtal måste tillämpas på delägarnivå snarare än på handelsbolagsnivå. Denna tolkning kan skapa svårigheter i fall då delägarna har hemvist i olika länder, men dessa svårigheter kan lösas genom förfarandet vid ömsesidig överenskommelse genom att man t.ex. bestämmer att hemvistet finns i det land där de delägare som äger majoriteten av andelarna i handelsbolaget har hemvist (dvs. det land där merparten av avdraget kommer att yrkas).

Fast driftställe

Vidare gäller att om arbetsgivaren har fast driftställe i verksamhetsstaten ges skattebefrielse enligt 183-dagarsregeln endast om ersättningen inte belastar detta fasta driftställe. I p. 7 i kommentaren till artikel 15 anges att uttrycket ”belastar” (borne by) ska tolkas med utgångspunkt i det underliggande syftet med punkt c, vilket är att säkerställa att undantaget i p. 2 inte blir tillämpligt på ersättning som – med beaktande av artikel 7 – är avdragsgill vid fastställandet av ett fast driftställes inkomst i den stat där anställningen utövas. Huruvida arbetsgivaren rent faktiskt har tagit upp den utbetalda lönen som ett avdrag i det fasta driftstället är irrelevant eftersom vad som är av betydelse är om lönekostnaden skulle ha utgjort en i skattehänseende avdragsgill kostnad för det fasta driftstället.

**Uttrycket
”belastar”**

Samtliga i p. 2 uppställda villkor måste vara uppfyllda för att en ersättning ska undantas från beskattning i verksamhetsstaten.

183-dagarsregeln i SINK

I 6 § p. 1 SINK finns en bestämmelse som är direkt kopierad på 183-dagarsregeln. Denna bestämmelse innebär att en person som uppfyller de i 183-dagarsregeln uppställda villkoren är befriad från beskattning i Sverige redan enligt intern svensk rätt när Sverige är verksamhetsland.

Ombordanställda

I artikel 15 p. 3 finns särskilda bestämmelser om ersättningar för arbete ombord på skepp och luftfartyg i internationell trafik eller på båt i trafik på inre farvatten. Sådan ersättning beskattas endast i den stat där det företag som bedriver verksamheten har sin verkliga ledning. Enligt vissa svenska skatteavtal ska beskattning istället ske i den stat där företaget har hemvist och i något fall i den stat vars nationalitet skeppet har. I svenska avtal utesluts "båt i trafik på inre farvatten" eftersom det inte förekommer sådan trafik mellan Sverige och något annat land.

Uthyrning av arbetskraft

I p. 8 i kommentaren till artikel 15 i modellavtalet uttalas att 183-dagarsregeln i vissa fall gett upphov till skatteundrandragande genom att man tillämpat ett förfarande som benämns "uthyrning av arbetskraft". För att undgå beskattning i verksamhetsstaten anges att uthyrare som har hemvist i den andra avtalslutande staten eller tredje land är arbetsgivare. I sådant fall bör principen "substance over form" tillämpas, dvs. man bör granska varje enskilt fall för att utröna vem som är den verkliga arbetsgivaren. I kommentaren till modellavtalet anges ett antal faktorer som har betydelse vid en sådan granskning. Det är i stort sett samma kriterier som anges i fråga om uthyrning av arbetskraft i 1996 års nordiska skatteavtal (SFS 1996:1512).

Arbetsgivare

I p. 8 i kommentaren finns också en definitionen av begreppet "arbetsgivare".

Gränsgångare

I p. 10 i kommentaren till artikel 15 uttalas att OECD:s modellavtal inte innehåller några särskilda bestämmelser om gränsgångare. Man har funnit att det är bättre att staterna kommer överens om sådana bestämmelser i bilaterala förhandlingar. I 1996 års nordiska skatteavtal finns sådana bestämmelser, se avsnitt 2.10.3.

OECD:s modellavtal innehåller inte heller några särskilda bestämmelser för gästprofessorer. Detta hindrar inte att sådana bestämmelser tas in i skatteavtal, se p. 11 av kommentaren till artikel 15.

Tillämpningen av artikel 15 på inkomst som betalas i form av förmåner i stället för med kontanter kan vara oklar med hänsyn

till artikelns formulering. OECD:s arbetsgrupp 1 försöker finna en formulering som undanröjer varje tvekan om att artikeln inte skulle vara tillämplig på förmåner. Artikel 16 (Styrelsearvoden) och artikel 19 (Offentlig tjänst) berörs också av detta arbete.

Styrelsearvoden

Artikel 16

Styrelsearvoden

Styrelsearvode och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär i egenskap av medlem i styrelse eller annat liknande organ i bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

I denna artikel föreskrivs att styrelsearvode och annan liknande ersättning till person med hemvist i en avtalsslutande stat från bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i bolagets hemviststat. Detta gäller oavsett var arbetsinsatsen sker och oavsett om ledamoten kommer till styrelsemötet eller inte. Av kommentaren (p. 1.1) till artikel 16 i OECD:s modellavtal framgår att den allmänna uppfattningen bland OECD:s medlemsländer är att uttrycket "styrelsearvode och annan liknande ersättning" (fees and other similar payments) inkluderar naturaförmåner som någon uppbär i sin egenskap av medlem i styrelse etc.

En medlem i bolagsstyrelse kan ofta ha andra funktioner i bolaget, t.ex. som vanlig anställd, rådgivare, konsult etc. Denna artikel är emellertid endast tillämplig i fråga om styrelsearvodet.

Bestämmelsen i 5 § 1 st. 3 p. SINK, som är direkt kopierad på denna artikel, ger Sverige möjlighet att utnyttja sin beskattningsrätt till styrelsearvoden som betalas av svenska bolag.

Denna artikel är inte tillämplig på styrelsearvoden och liknande ersättning som betalas av ett bolag med hemvist i samma stat som ledamoten eller av ett bolag med hemvist i tredje stat. Artikeln är heller inte tillämplig på arvode från ett mellanstatligt organ som t.ex. Nordiska Investeringsbanken eftersom ett sådant organ inte har hemvist i en avtalsslutande stat.

Artister och sportutövare

Artikel 17

Artister och sportutövare

1. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom sin personliga verksamhet i den andra avtalsslutande staten i egenskap av underhållningsartist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionsartist eller musiker, eller i egenskap av sportutövare, beskattas i denna andra stat.

2. I fall då inkomst genom personlig verksamhet, som underhållningsartist eller sportutövare bedriver i denna egenskap, inte tillfaller

underhållningsartist eller sportutövare själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7 och 15, beskattas i den avtalsslutande stat där underhållningsartisten eller sportutövaren bedriver verksamheten.

I rubriken till denna artikel talas numera i den engelska texten om "sportsmen". Syftet med denna ändring var att klargöra att tillämpningsområdet för bestämmelsen inte är begränsad till deltagare i traditionella idrotts- och sportgrenar, utan att artikeln också omfattar t.ex. fotbolls- och tennisspelare samt biljardspelare och deltagare i schack- eller bidgetturneringar. Detta framgår också av p. 3-7 i kommentaren till modellavtalet, där man närmare har utvecklat vilken personkrets som omfattas av bestämmelserna.

Bestämmelserna i denna artikel är ett undantag från bestämmelserna i artikel 15 p. 2 (Enskild tjänst) respektive artikel 7 (Inkomst av rörelse). Denna artikel tillämpas också om artisten eller sportutövaren är anställd i offentlig tjänst och uppbär sin inkomst från det allmänna. Detta förutsätter dock att artikel 19 (Offentlig tjänst) har den lydelse som den fick i samband med 1995 års revidering (dvs. att artikel 17 nämns i artikel 19 p. 3. I samband med denna ändring av artikel 19 p. 3 ändrades också p. 13 i kommentaren till artikel 17 varvid punkten fick följande lydelse:

Artikel 17 blir vanligtvis tillämplig när en artist eller sportutövare är anställd i offentlig tjänst och uppbär sin inkomst från det allmänna: se punkt 6 i kommentaren till artikel 19. Vissa avtal innehåller bestämmelser som undantar artister och sportutövare anställda i organisationer som är understödda av allmänna medel från tillämpningen av artikel 17.

Enligt bestämmelserna i p. 1 får inkomst, som artister samt sportutövare förvärvar i denna egenskap, beskattas i den stat där verksamheten utövas.

Artistbolag

Enligt p. 2 får inkomsten beskattas i den stat där artisten eller sportutövaren utför arbetet, även om ersättningen utbetalas till en annan person än artisten eller sportutövaren själv, t.ex. en arbetsgivare hos vilken artisten eller sportutövaren är anställd. Syftet med denna bestämmelse är bl.a. att motverka vissa arrangemang i skatteundrandragande syfte. Utan en sådan bestämmelse skulle ersättningen för en artists eller en sportutövares framträdande, om den betalas till annan person än artisten eller sportutövaren, exempelvis ett s.k. artistbolag, kunna undgå beskattning i den stat där verksamheten utövats hos såväl artisten

eller sportutövaren som företaget om detta saknar fast driftställe i verksamhetsstaten.

Flera länder har haft den uppfattningen att p. 2 endast är tillämplig i situationer när betalning skett inte till artisten eller sportutövaren själv utan till en av dem kontrollerad tredje person, ett artistbolag. I p. 11 b i kommentaren till modellavtalet uttalas dock uttryckligen att bestämmelsen i p. 2 ger den stat där föreställningen framförs möjlighet att beskatta vederlaget också i de fall när en trupp eller en orkester har satt sig på bolag och utbetalningen sker till bolaget.

Vid 2000 års revidering av modellavtalet togs två nya punkter – 11.1 och 11.2 – in i kommentarerna till artikel 17 p. 2. Punkterna har följande lydelse:

11.1 Tillämpningen av punkt 2 är inte begränsad till situationer där såväl artisten eller sportutövaren som den person som uppbär inkomsten, t.ex. ett artistbolag, har hemvist i en och samma avtalsslutande stat. Punkten medger att den stat i vilken artisten eller sportutövaren utövat sin verksamhet beskattar den inkomst som är hänförlig till denna verksamhet och som uppbärs av en annan person oavsett övriga bestämmelser i avtalet som annars hade kunnat vara tillämpliga. Således medger punkten, utan hinder av bestämmelserna i artikel 7, den staten att beskatta inkomst som ett artistföretag med hemvist i den andra avtalsslutande staten uppbär även om artisten eller sportutövaren inte har hemvist i denna andra avtalsslutande stat. Omvänt, om en artist med hemvist i en av de avtalsslutande staterna har en inkomst som uppbärs av en person, t.ex. ett artistföretag, med hemvist i en tredje stat med vilken källstaten inte har något skatteavtal, finns det inget som hindrar den avtalsslutande staten att beskatta denna person i enlighet med bestämmelserna i intern lagstiftning.

11.2 Det ska emellertid observeras att det, utan hinder av artikel 7, rent generellt gäller att avtalet inte lägger hinder i vägen för att tillämpa sådana allmänna skatteflyktsregler i källstatens interna lagstiftning som innebär att källstaten – på sätt anges i punkt 24 i kommentaren till artikel 1 – i fall av missbruk antingen beskattar artisten/sportutövaren eller artistbolaget.

KRSU har i en dom den 9 juli 2001 (mål nr 1814-1999) haft att pröva vilken artikel i skatteavtalet mellan Sverige och Jugoslavien (SFS 1982:70) som är tillämplig på ersättning som

en svensk idrottsförening (SvIF) betalat till en Jugoslavisk idrottsförening (JuIF) för hyra av två jugoslaviska fotbollsspelare (X och Y). I sina domskäl anförde Länsrätten i Dalarnas län – vars bedömning KRSU delande – följande:

Enligt 3 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (LSI) avses med artistföretag fysisk eller juridisk person som utan att vara arrangör mot ersättning tillhandahåller artist eller idrottsman. Enligt 4 § LSI är skattskyldiga fysiska personer som är bosatta utomlands och juridiska personer som är hemmahörande i utlandet och som uppbär skattepliktig är, enligt 7 § första stycket LSI, kontant ersättning eller annat vederlag som uppbärs från Sverige för artistisk eller idrottslig verksamhet om bedrivs i Sverige eller på svenskt fartyg. Enligt 8 § LSI undantas från skatteplikt bl.a. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal.

Länsrätten gör följande bedömning. I målet är ostridigt att den ersättning om 934 625 kronor som SvIF betalat ut till JuIF för hyra av X och Y är skattepliktig enligt LSI. Frågan i målet är huruvida bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Jugoslavien medger att ersättningen beskattas i Sverige, som skattemyndigheten beslutat, eller om den kan anses undantagen från beskattning på sätt SvIF hävdar.

Enligt artikel 7 punkt 1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Jugoslavien (1982:70) beskattas inkomst av rörelse, som förvärfvas av företag i en avtalsslutande stat, endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. I punkt 7 samma artikel sägs att ingår i rörelseinkomsten inkomstslag, som behandlas särskilt i andra artiklar av detta avtal, berörs bestämmelserna i dessa artiklar inte av reglerna i förevarande artikel. I artikel 17, som behandlar artister och idrottsmän, sägs i punkt 1 att, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 14 och 15, får inkomst som bl.a. idrottsmän förvärfvar genom den verksamhet de personligen utövar i denna egenskap, beskattas i den avtalsslutande stat där verksamheten utövas. I samma artikel punkten 2 sägs att i fall då inkomst genom personligt arbete som artist eller idrottsman i denna egenskap utför tillfaller annan än artisten eller idrottsmannen själv får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14 och 15, beskattas i den

avtalslutande stat där artisten eller idrottsmannen utför arbetet. Artiklarna 14 och 15 rör frågan om vilket land som skall beskatta inkomster hänförliga till självständig yrkesutövning respektive enskild tjänst.

Artikel 17 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Jugoslavien, som utgör en särreglering för artister och idrottsmän, innebär att verksamhet som dessa kategorier medverkar i kan beskattas i det land verksamheten äger rum. Enligt artikel 17 punkt 2 kan beskattning ske även om inkomsten tillfaller annan än artisten eller idrottsmannen själv. Syftet med särregleringen måste anses vara att ge landet där verksamheten utövas en rätt att beskatta de inkomster som genereras i landet. Frågan är då om den ersättning som SvIF betalat ut till JuIF skall anses hänförlig till det arbete som X och Y utfört i Sverige. Av kopior av de avtal som upprättats mellan SvIF och X och Y framgår att de erhållit lön samt logi och fri bil för det arbete de utfört i Sverige. Länsrätten finner inte skäl ifrågasätta att storleken av den ersättning som betalats spelarna är marknadsmässig. Av kopior av de avtal som upprättats mellan SvIF och JuIF framgår att SvIF betalat DM 80 000 respektive DM 120 000 för hyra av X och Y. Med hänsyn till att SvIF betalat vad som för länsrätten framstår som marknadsmässig ersättning till X och Y för det arbete de utfört i Sverige och då skäl heller inte finns att ifrågasätta hyresavtalet mellan SvIF och JuIF, finner länsrätten att övervägande skäl talar för att hyresersättningen som SvIF erlagt till JuIF inte kan anses direkt hänförlig till det personliga arbete som spelarna utfört i Sverige. Hyresersättningen om 934 625 kr kan således inte beskattas i Sverige med stöd av artikel 17 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet utan skall i stället hänföras till sådan inkomst av rörelse som avses i artikel 7 punkt 1. Eftersom JuIF – såvitt framgår av utredningen i målet – saknar fast driftställe i Sverige skall hyresersättningen undantas från beskattning i Sverige. SvIF:s talan skall därmed vinna bifall.

RSV har överklagat KRSU:s dom till RR och har därvid hemställt att RR – med ändring av KRSU:s dom – förklarar att beskattningsrätten till den i ärendet aktuella hyresersättningen ska fördelas med tillämpning av artikel 17 punkt 2.

Vid beskattning i Sverige av artister bosatta utomlands tillämpas A-SINK, se avsnitt 2.11.

Kulturutbyte

I p. 14 i kommentaren till modellavtalets artikel 17 har vidare tagits in ett förslag till en bestämmelse som undantar sådana föreställningar som är understödda av allmänna fonder från artikelns tillämpningsområde. I sådant fall blir i stället artiklarna 7 (Inkomst av rörelse), 15 (Enskild tjänst) eller 19 (Offentlig tjänst) tillämpliga. I vissa svenska skatteavtal förekommer en sådan bestämmelse. Det är inte heller ovanligt att man undantar verksamhet som sker inom ramen för sådant kulturutbyte som understöds av respektive stat från beskattning i verksamhetsstaten.

Pension

Artikel 18

Pension

Om inte bestämmelserna i artikel 19 punkt 2 föranleder annat, beskattas pension och annan liknande ersättning som med anledning av tidigare anställning betalas till person med hemvist i en avtalsslutande stat, endast i denna stat.

Pension, livränta och allmän tilläggspension (ATP) enligt AFL som utbetalas på grund av tidigare enskild tjänst beskattas enligt denna artikel endast i mottagarens hemviststat.

Denna artikel är däremot inte tillämplig på folkpension eller utbetalningar på grund av privat pensionsförsäkring eftersom de inte betalas på grund av tidigare anställning. På sådana utbetalningar tillämpas i stället artikel 21 (Annan inkomst). Observera dock att bestämmelsens utformning varierar. I vissa avtal ställs t.ex. inte upp något krav på att pensionen ska utbetalas med anledning av tidigare anställning [se t.ex. artikel 18 p. 1 i det nordiska skatteavtalet, i skatteavtalet med Mexiko (SFS 1992:1196) resp. i skatteavtalet med Tyskland (SFS 1992:1193)].

Finns det en särskild bestämmelse som behandlar utbetalning enligt sociallagstiftningen tillämpas i stället den artikeln på t.ex. ATP och andra utbetalningar enligt sådan lagstiftning som t.ex. sjukpenning.

I många fall kan det vara svårt att bedöma om en viss utbetalning faller in under ett annat lands sociallagstiftning eller om andra i ett skatteavtal intagna villkor är för handen i det enskilda fallet. När det gäller skatteavtalet med Tyskland och 1996 års nordiska skatteavtal har RSV inhämtat nedan redovisade kompletterande uppgifter för att underlätta tillämpningen av pensionsbestämmelserna.

**Skatteavtalet med
Tyskland**

**- Förteckning över utbetalare av ersättning som utgår
enligt tysk socialförsäkringslagstiftning.**

Pension och liknande ersättning samt livränta som utbetalas från Tyskland till mottagare som enligt artikel 4 i skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland har hemvist i Sverige ska enligt artikel 18 p. 1 beskattas endast i Sverige. Enligt artikel 18 p. 2 gäller dock att belopp som utbetalas enligt tysk socialförsäkringslagstiftning endast beskattas i Tyskland såvida inte mottagaren är svensk medborgare utan att samtidigt vara tysk medborgare. I sistnämnda fall ska även utbetalning enligt tysk socialförsäkringslagstiftning beskattas endast i Sverige.

För att kunna tillämpa artikel 18 i skatteavtalet på ett korrekt sätt måste man således kunna avgöra om en viss utbetalning sker på grund av tysk socialförsäkringslagstiftning eller om fråga är om annan ersättning som faller in under artikelns tillämpningsområde. I syfte att underlätta tillämpningen av denna artikel har från tyska finansdepartementet (Bundesministerium der Finanzen) inhämtats en förteckning (se nedan) över de tyska institutioner som handhar sådana utbetalningar enligt tysk socialförsäkringslagstiftning som avses i artikel 18 p. 2. Den i förteckningen förekommande förkortningen LVA står för "Landesversicherungsanstalt".

Förteckning

<i>Utbetalare</i>	<i>Postadress/Telefon/Fax</i>
LVA Baden	Gartenstrasse 105 76135 Karlsruhe Tel.: (0721) 8 25 0 Fax: (0721) 5 25 35 03
LVA Berlin	Knabelsdorfstrasse 92 14059 Berlin Tel.: (030) 30 02 0 Fax: (030) 30 02 10 19
LVA Brandenburg	Heinrich-Hildebrand-Strasse 20b 15232 Frankfurt/Oder Tel.: (0335) 5 51 0 Fax: (0335) 5 51 12 95
LVA Braunschweig	Kurt-Schumacher-Strasse 20 38102 Braunschweig Tel.: (0531) 70 06 0 Fax: (0531) 70 064 25

LVA Freie und Hanse- stadt Hamburg	Überseering 10 22297 Hamburg Tel.: (040) 63 81 0 Fax: (040) 63 81 29 91
LVA Hannover	Lange Welhe 2 30880 Laatzen Tel.: (0511) 8 29 1 Fax: (0511) 8 29 26 35
LVA Hessen	Städelstrasse 28 60596 Frankfurt/Main Tel.: (069) 60 52 0 Fax: (069) 60 52 16 00
LVA Meklenburg- Vorpommern	Platanenstrasse 43 17033 Neubrandenburg Tel.: (0395) 3 70 0 Fax: (0395) 3 70 44 44
LVA Niederbayern- Oberfalz	Am Alten Viehmarkt 2 84028 Landshut Tel.: (0871) 81 0 Fax: (0871) 81 21 40 E-mail: LVA-NDBOPF@bnla.baynet.de Internet: http://www.bnla.baynet.de/ lva.ndbapf/
LVA Oberbayern	Thomas-Dehler-Strasse 3 81737 München Tel.: (089) 67 81 0 Fax: (089) 67 81 23 45
LVA Oberfranken und Mittelfranken	Willelsbachening 11 95444 Bayreath Tel.: (0921) 6 07 0 Fax: (0921) 6 07 3 98
LVA Oldenburg- Bremen	Huntestrasse 11 26135 Oldenburg Tel.: (0441) 9 27 0 Fax: (0441) 9 27 5 63
LVA Rheinland-Phalz	Eichendorffstrasse 4-6 67346 Speyer Tel.: (06232) 17 0 Fax: (06232) 17 -25 89/-29 49

452 *Tolkning och tillämpning av skatteavtal m.m.*

LVA Rheinprovinz	Königsallee 71 40215 Düsseldorf Tel.: (0211) 9 37 0 Fax: (0211) 9 37 30 96
LVA für das Saarland	Martin-Luther-Strasse 2-4 66111 Saarbrücken Tel.: (0681) 30 93 0 Fax: (0681) 30 93 1 99
LVA Sachsen	Georg-Schumann-Strasse 146 04159 Leipzig Tel.: (0341) 5 50 55 Fax: (0341) 5 50 59 00
LVA Sachsen-Anholt	Paracelsusstrasse 21 06114 Halle Tel.: (0345) 2 13 0 Fax: (0345) 2 02 33 14
LVA Schleswig-Holstein	Ziegelstrasse 150 23556 Lübeck Tel.: (0451) 4 85 0 Fax: (0451) 4 85 17 77
LVA Schwaben	An der Blauen Kappe 18 861 52 Augsburg Tel.: (0821) 5 00 0 Fax: (0821) 5 00 10 00
LVA Thüringen	Kranichfelder Strasse 3 99097 Eifed Tel.: (0361) 4 82 0 Fax: (0361) 4 82 22 99
LVA Unterfranken	Friedenstrasse 12/14 97072 Würzburg Tel.: (0931) 8 02 0 Fax: (0931) 8 02 2 43
LVA Westfalen	Gartenstrasse 194 481 47 Münster Tel.: (0251) 2 38 0 Fax: (0251) 2 38 25 70
LVA Württemberg	Adulbert-Stifter-Strasse 105 70437 Stuttgart Tel.: (0711) 8 48 1 Fax: (0711) 8 44 7 02

Bahnversicherungsanstalt	Karlstrasse 4-6 60329 Frankfurt/Main Tel.: (069) 2 65 0 Fax: (069) 2 65 41 70
Seekasse	Reimerstwiete 2 20457 Hamburg Tel.: (040) 3 61 37 0 Fax: (040) 3 61 37-7 70/-7 47
Bundesversicherungsanstalt für Angestellte	Ruhrstrasse 2 10709 Berlin Tel.: (030) 8 65 1 Fax: (030) 8 65 2 72 40
Bundesknappschaft	Pieperstrasse 14-28 44789 Bochum Tel.: (0234) 3 04 0 Fax: (0234) 3 04 52 05

**Nordiska
skatteavtalet;
Finland**

- Finska pensioner m.m. som omfattas av bestämmelserna i artikel 26 punkt 3 a) i 1996 års nordiska skatteavtal

Enligt artikel 26 p. 3 a) i 1996 års nordiska skatteavtal (SFS 1996:1512) får vissa finska pensioner och socialförmåner som utbetalas till en mottagare med hemvist i Sverige inte beskattas här trots att inte heller Finland beskattar utbetalningen. Dokumentet innehåller en lista över de utbetalningar på vilka artikel 26 p. 3 a) är tillämplig.

Bakgrund

Skatteavtalet tillämpas på inkomster som förvärvas den 1 januari 1998 eller senare. Enligt artikel 18 p. 1 i avtalet ska pension m.m. som betalas från en avtalsslutande stat och utbetalning från en avtalsslutande stat enligt sociallagstiftningen i denna stat beskattas endast i utbetalarstaten. Av artikel 26 p. 2 följer vidare att om den stat som tillagts beskattningsrätten på grund av sin interna lagstiftning inte kan utnyttja denna beskattningsrätt så går beskattningsrätten över till hemviststaten (se artikel 4 i skatteavtalet). Dessa bestämmelser om subsidiär beskattningsrätt är emellertid enligt artikel 26 p. 3 a) inte tillämpliga på finsk folkpension, pension enligt den finska familjepensionslagen eller sådan annan socialförmån som enligt den finska inkomstskattelagen inte är skattepliktig inkomst.

RSV har fått ett antal frågor rörande vilka utbetalningar det är som omfattas av bestämmelsen i artikel 26 p. 3 a) i 1996 års nordiska skatteavtal. Med anledning härav har en förteckning över de utbetalningar som omfattas av denna bestämmelse

inhämtats från den finska skatteförvaltningen. De finska utbetalningar som omfattas av artikel 26 p. 3 a) och som således inte ska beskattas i Sverige, är (de finska beteckningarna anges inom klammer "[]"):

"Skattefria" finska utbetalningar

1. Finsk folkpension [kansaneläke]; utbetalare är Folkpensionsanstalten [Kansaneläkelaitos]. Sådan pension är enligt finsk lagstiftning (5 § lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet (627/1978, ändrad genom bl.a. lag 1550/1995 som gav nämnda lagrum dess nuvarande lydelse)) skattefri när den utbetalas till i Finland begränsat skattskyldig.
2. Pension enligt den finska familjepensionslagen [Suomen perhe-eläkelain mukainen eläke]; utbetalare är Folkpensionsanstalten [Kansaneläkelaitos]. Vad som här avses är utbetalningar enligt familjepensionslagen [perheeläkelaki] den 17 januari 1969 (38/98) med ändringar.
3. Socialförmåner som enligt den finska inkomstskattelagen inte utgör skattepliktig inkomst. En uttömmande lista över dessa förmåner finns nedan.

92 § INKOMSTSKATTELAGEN [TVL 92 §]

Skattefria sociala förmåner

Följande inkomster är inte skattepliktiga:

- 1) barntillägg, maketillägg och vårdbidrag för pensionstagare enligt folkpensionslagen [kansaneläkkeen lapsikorotus, puolisolisä ja eläkkeensaajan hoitotuki],
- 2) frontmannapensioner, fronttillägg, extra fronttillägg och extra krigspensioner [rintamasotilaseläke, rintamalisä, ylimääräinen rintamalisä ja ylimääräinen sotaeläke],
- 3) begravningshjälp [hautausavustus],
- 4) moderskapsunderstöd [äitiysavustus],
- 5) barnbidrag [lapsilisä],
- 6) vårdbidrag enligt lagen om vårdbidrag för barn (444/69) [lapsen hoitotuesta annetun lain (444/69) nojalla maksettu lapsen hoitotuki],
- 7) underhållsstöd enligt lagen om tryggnad av underhåll för barn (122/77) [lapsen elatuksen turvaamisesta annetun lain (122/77) mukainen elatustuki],

- 8) värnpliktigs dagpenning, militärunderstöd enligt militärunderstödslagen (781/93) och hemförlovningspenning enligt lagen om hemförlovningspenning (910/77), (1.12.1995/1333) [asevelvollisen päiväraha, sotilasavustuslain (781/93) mukainen sotilasavustus ja kotiuttamisrahain (910/77) mukainen kotiuttamisraha; (1.1.1996 A:1.12. 1995, SK:1333/1995)],
- 9) utbildningsstöd enligt familjepensionslagen (38/69) [perhe-eläkelain (38/69) mukainen koulutustuki],
- 10) avgångsbidrag och stöd för yrkesinriktad utbildning enligt lagen om utbildnings- och avgångsbidragsfonden (53/90) och statstjänstemannalagen (755/86) [koulutus- ja erorahas-tosta annetun lain (537/90) ja valtion virkamieslain (755/86) mukainen eroraha ja ammattikoulutustuki],
- 11) de ersättningar för kostnader i anslutning till arbetskrafts-service som betalas till arbetslösa eller handikappade med stöd av lagen om arbetskraftsservice (1005/1993), (26.6.1998/475),
- 12) i lagen om läroavtal (422/67) nämnda ekonomiska fördelar som lärlingar erhåller av statens medel [oppisopimuslaissa (422/ 67) tarkoitettut oppilaan valtion varoista saamat talou-delliset edut],
- 13) i 17 § lagen om arbetskraftspolitisk vuxenutbildning (763/90) nämnd ersättning för uppehälle och förmåner som nämns i lagens 27 § [työvoimapolitiisesta aikuiskoulutuk-sesta annetun lain (763/90) 17 §:ssä tarkoitettu ylläpitokor-vaus ja mainitun lain 27 §:ssä tarkoitettut etuudet],
- 14) studiepenning som avses lagen om studiestöd (28/72) från-sett ersättning för förlorad förvärvsinkomst i form av vuxen-studiestöd samt räntestöd som betalats med statens medel, (1.12.1995/1333) [opintotukilaissa (28/72) tarkoitettu opintoraha lukuun ottamatta aikuisopintorahana saatua ansionmenetykskorvausta sekä valtion varoista maksettu kor-koavustus; (1.1.1996 A: 1.12. 1995, SK: 1333/1995)],
- 15) bostadsbidrag enligt lagen om bostadsbidrag (408/75) och lagen om bostadsbidrag för pensionstagare (591/78) samt bostadstillägg enligt lagen om studiestöd (65/94), (29.12.1994/1465) [asumistukilain (408/75) ja eläkkeen-saajien asumistukilain (591/78) mukainen asumistuki sekä opintotukilain (65/94) asumislisä; (1.1.1995 A:29.12.1994, SK:1465/1994)],

- 16) understöd som en fysisk person för reparation av bostäder får av statens eller kommunens medel [luonnollisen henkilön valtion ja kuntien varoista asunnonkorjaukseen saama avustus],
- 17) förmåner enligt lagen om service och stöd på grund av handikapp (380/19) [vammaisuuden perusteella järjestettävistä palveluista ja tukitoimista annetussa laissa (380/87) tarkoitettut edut],
- 18) handikappbidrag enligt lagen om handikappbidrag (124/88) [vammaistukilain (124/88) mukainen vammaistuki],
- 19) förmåner enligt lagen om rehabilitering som ordnas av folkpensionsanstalten (610/91) och motsvarande förmåner, (29.12.1994/1465) [kansaneläkelaitoksen järjestämästä kuntoutuksesta annetussa laissa (610/91) tarkoitettut ja niitä vastaavat etuudet; (1.1. 1995 A:29.12.1994, SK:1465/1994)],
- 20) ersättning enligt lagen om bestridande av bevisningskostnader med statens medel (666/72) av statens medel för kostnader för resa och uppehälle samt för ekonomisk förlust [valtion varoista maksettavista todistelukustannuksista annetun lain (666/72) nojalla valtion varoista saatu korvaus matka- ja toimeentulokustannuksista sekä taloudellisesta menetyksestä],
- 21) arbets- och brukspenning som betalas till fänge som avtjänar straff eller är internerad i tvångsinrättning [rangaistusta suorittavan vangin tai pakkolaitokseen eristetyn saama työtai käyttöraha],
- 22) utkomststöd enligt socialvårdslagen (710/1982), (19.12.1887/1263) [sosiaalihoitolain (710/1982) mukainen toimeentulotuki; (1.1.1998 A:19. 12.1997, SK:1263/1997) A:19.12.1997, SK:1263/1997)],
- 23) verksamhets- eller andra bidrag på i genomsnitt högst 50 mark per dag som betalas för arbets- eller dagverksamhet som kommunen eller andra offentliga samfund som bedriver social- eller hälsovård eller allmännyttiga samfund ordnar för utvecklingshämjade, psykiatriska patienter, klienter inom missbrukarvården eller andra klienter inom socialvården, när bidraget stöder klientens vård, rehabilitering eller anpassning till samhället, (19.12.1997/1263) [kunnan, muun sosiaalitali terveydenhuoltoa harjoittavan julkisyhteisön tai yleishyödyllisen yhteisön kehitysvammaiselle, mielenterveyspotilaalle, päihdehuollon asiakkaalle taikka

muulle sosiaalihuollon asiakkaalle järjestämästä työ- tai päivätoiminnasta maksettu keskimäärin päivää kohden enintään 50 markan suuruinen toiminta- tai muun niminen avustus, jolla tuetaan asiakkaan hoitoa, kuntoutumista tai yhteiskuntaan sopeutumista; (1.1.1998 A:19.12.1997, SK:1263/1997)],

- 24) stöd för skolresor som avses i lagen om stöd för skolresor för studerande i gymnasier och yrkesläroanstalter (48/1997) och som betalas till studerande själv, (19.12.1997/1263) [lukioiden ja ammatillisten oppilaitosten opiskelijoiden koulumatkatuesta annetussa laissa (48/1997) tarkoitettu opiskelijalle itselleen maksettu koulumatkatuki. (1.1.1998 A:19.12.1997, SK:1263/1997)].

Nordiska skatteavtalet; Norge

Bakgrund

- Beskattning av norska pensioner – tillämpning av artikel 26 punkt 4 i 1996 års nordiska skatteavtal

1996 års nordiska skatteavtal (SFS 1996:1512) tillämpas på inkomster som förvärfvas den 1 januari 1998 eller senare. Enligt artikel 18 p. 1 i avtalet ska pension m.m. som betalas från en avtalslutande stat och utbetalning från en avtalslutande stat enligt sociallagstiftningen i denna stat beskattas endast i utbetalarstaten. När det gäller sådana norska pensioner o.dyl. som utbetalas till en i Norge begränsat skattskyldig person kan sådana utbetalningar enligt intern norsk rätt inte beskattas i Norge. Är mottagaren av sådan ersättning bosatt i och, enligt skatteavtalet, har hemvist här i landet har Sverige, enligt artikel 26 p. 2 i skatteavtalet, rätt att beskatta ersättningen.

När Sverige beskattar sådan norsk pension eller utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen har den skattskyldige, enligt artikel 26 p. 4 i skatteavtalet, rätt till ett avdrag om 20 000 svenska kronor per kalenderår. Detta avdrag medges dock endast om mottagaren av ersättningen i Norge hade varit berättigad till ett särskilt avdrag för ålder eller invaliditet och högst med ett belopp motsvarande den från Norge utbetalda pensionen eller livräntan. Vidare ska avdraget sättas ned med det särskilda avdrag för ålder och invaliditet (SGA) som medges i Sverige.

RSV har fått ett antal frågor rörande den närmare innebörden av bestämmelsen i artikel 26 p. 4 och får med anledning härav lämna följande förtydliganden.

Tillämpning av artikel 26 p. 4 i det nordiska skatteavtalet.

Frågan om en person som i Sverige beskattas för norsk pension har rätt till det i artikel 26 p. 4 angivna "20 000-kronorsavdraget" är avhängigt av om denna person i Norge skulle ha varit

berättigad till "särskilt avdrag för ålder eller invaliditet" om han hade varit obegränsat skattskyldig där. Bestämmelserna om särskilt avdrag finns i 6-81 §§ 1-3 p. i den norska skatteloven. Enligt uppgifter inhämtade från norska Skattedirektoratet är det endast fysiska personer som är berättigade till det norska särskilda avdraget. Detta innebär att eventuella utbetalningar som görs till ett dödsbo året efter dödsfallet berättigar inte till norskt särskilt avdrag och således inte heller till avdrag enligt artikel 26 p. 4.

Enligt 6-81 §§ 1-3 p. i den norska skatteloven medges särskilt avdrag för ålder eller invaliditet i följande fall:

- Ålderspension – särskilt avdrag för ålder

Från och med den månad då en person fyller 70 år medges han särskilt avdrag för ålder oavsett inkomstens storlek och vem som betalar ut den. En person som fyllt 70 år och som uppbär norsk ålderspension är således alltid berättigad till sådant avdrag som anges i artikel 26 p. 4.

Personer som är mellan 67 och 70 år kan enligt norsk socialförsäkringslagstiftning (folketrygdloven) välja om de vill ha hel eller partiell ålderspension. Särskilt avdrag för ålder medges i förhållande till hur stor ålderspension de valt att ta ut. Personer i denna åldersgrupp som uppbär ålderspension från folketrygden är således även de berättigade till sådant avdrag som anges i artikel 26 p. 4.

Annan ålderspension än från folketrygden till personer mellan 67 och 70 år berättigar inte till avdrag.

I norska kontrolluppgifter redovisas ålderspension från folketrygden under koderna 217 och 219 (tillägg för gifta). Ålderspension från annan än folketrygden redovisas under koderna 211, 212-A eller 227.

- Invaliditetspension m.m. – särskilt avdrag för invaliditet

Särskilt avdrag på grund av starkt nedsatt arbetsförmåga (invaliditet) medges från och med den månad som personen i fråga börjar uppbära invaliditetspension (uförepensjon) eller tillfälligt invaliditetsbidrag (foreløpig uførestønning) på grund av att arbetsförmågan är varaktigt nedsatt med minst 2/3. Särskilt avdrag medges oavsett om betalningen kommer från folketrygden eller en statlig, kommunal eller privat pensionsordning. Person som mottar sådan pension eller sådant bidrag är således berättigad till särskilt avdrag enligt artikel 26 p. 4 om arbetsförmågan är varaktigt nedsatt med minst 2/3.

Särskilt avdrag för invaliditet medges även om arbetsförmågan inte är nedsatt med 2/3. Detta gäller dock endast om invaliditetspensionen utbetalas enligt folketrygdloven eller annan lagreglerad pensionsordning, t.ex. statens pensionskasse eller från folketrygden utbetalat tillfälligt invaliditetsbidrag. Person som uppbär sådan pension eller sådant bidrag är således berättigad till sådant avdrag som anges i artikel 26 p. 4.

Motsvarande utbetalningar från privata pensionsordningar berättigar däremot inte till avdrag.

Det finns också andra offentliga bidrag till rehabilitering (attföringspengar och rehabiliteringspengar) som berättigar mottagaren till särskilt avdrag. Dessa ersättningar är dock inte att betrakta som "pension och livränta" enligt artikel 18 p. 1 i det nordiska skatteavtalet och berättigar således inte till sådant avdrag som anges i artikel 26 p. 4.

I norska kontrolluppgifter redovisas invaliditetspension från folketrygden under koderna 218 och 219 (tillägg för gifta). Det tillfälliga invaliditetsbidraget (foreløpig uførestønning) redovisas under kod 221.

Invaliditetspension som utbetalas av annan än folketrygden redovisas under kod 247. Även invaliditetsgraden ska framgå av kontrolluppgiften.

- *Sammanfattning; utbetalningar som berättigar till avdrag enligt artikel 26 p. 4*

- Pension som utbetalas till någon som fyllt 70 år,
- pension som utbetalas till någon som är mellan 67-70 år och som i norsk kontrolluppgift redovisas under koderna 217 eller 219,
- invaliditetspension (koderna 218, 219 och 247) och tillfälligt invaliditetsbidrag (kod 221) om arbetsförmågan är varaktigt nedsatt med minst 2/3 samt
- invaliditetspension och tillfälligt invaliditetsbidrag från folketrygden (koderna 218, 219 och 221) eller invaliditetspension från annan lagreglerad pensionsordning (ingår bland kod 247) även om arbetsförmågan inte är nedsatt med 2/3.

- *Beräkning av avdraget*

Om den skattskyldige haft norsk pension som berättigar till norskt särskilt avdrag under någon del av året, t.ex. endast under december månad, är samtliga nordiska länder av den uppfattningen att den skattskyldige är berättigad till det i artikel 26 p. 4 angivna 20 000- kronorsavdraget om han vid något tillfälle under

det aktuella beskattningsåret varit berättigad till norskt särskilt avdrag på grund av ålder eller invaliditet. Har t.ex. en person under ett år uppburet 50 000 kr i norsk pension, varav 4 000 kr hänför sig till december och berättigar till norskt särskilt avdrag, är han enligt artikel 26 p. 4 i skatteavtalet berättigad till avdrag.

Enligt artikel 26 p. 4 ska särskilt avdrag medges med 20 000 kr, dock högst med ett belopp motsvarande den norska pensionen eller livräntan. Samtliga nordiska länder är ense om att sistnämnda begränsning av avdraget tar sikte på den sammanlagda pensionen/ livräntan från utbetalaren (i exemplet ovan 50 000 kr) och inte bara på den del av pensionen som skulle ha berättigat mottagaren till norskt särskilt avdrag (i exemplet ovan 4 000 kr).

Den omständigheten att en skattskyldig har höga förvärvsinkomster inverkar överhuvudtaget inte på rätten till avdrag enligt artikel 26 p. 4. Om den skattskyldige har haft en norsk pension/livränta som uppgår till minst 20 000 kr och alla övriga förutsättningar för att få avdraget är uppfyllda så ska ett avdrag om minst 20 000 kr minskat med SGA alltid medges och detta oavsett hur stora inkomster den skattskyldige har haft.

**Avdrag för
premiebetalningar
till pensions-
ordning**

I p. 11 i kommentaren till artikel 18 i modellavtalet finns förslag på bestämmelser som kan tas in i bilaterala skatteavtal och som ger en person som utför arbete i en annan stat än sin hemviststat rätt att, under förutsättning att ett antal villkor är uppfyllda, dra av inbetalningar till en pensionsordning i hemlandet. I p. 12-37 finns omfattande kommentarer till det i p. 11 intagna förslaget till bestämmelse. Sverige har t.ex. en sådan bestämmelse i skatteavtalet med Frankrike (SFS 1991:673).

Fördelningen av beskattningsrätten till pensionsutbetalningar är för närvarande föremål för översyn inom OECD.

Offentlig tjänst

Artikel 19

Offentlig tjänst

1.a) Lön och annan liknande ersättning (med undantag för pension), som betalas av en avtalsslutande stat, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter till fysisk person på grund av arbete som utförs i denna stats, underavdelnings eller myndighets tjänst, beskattas endast i denna stat.

b) Sådan lön och annan liknande ersättning beskattas emellertid endast i den andra avtalsslutande staten om arbetet utförs i denna stat och personen i fråga har hemvist i denna stat och:

- 1) är medborgare i denna stat, eller
- 2) inte fick hemvist i denna stat uteslutande för att utföra arbetet.

2. a) Pension, som betalas av, eller från fonder inrättade av, en avtalsslutande stat, en av dess politiska underavdelningar eller lokala

myndigheter till fysisk person på grund av arbete som utförts i denna stats, underavdelnings eller myndighets tjänst, beskattas endast i denna stat.

b) Sådan pension beskattas emellertid endast i den andra avtalsslutande staten om personen i fråga har hemvist och är medborgare i denna stat.

3. Bestämmelserna i artiklarna 15, 16, 17 och 18 tillämpas på lön och annan liknande ersättning och på pension som betalas på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av en avtalsslutande stat, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter.

Folkpension och ATP

Huvudregeln i denna artikel är att den uteslutande beskattningsrätten till lön och annan liknande ersättning samt pension och allmän tilläggspension (ATP) enligt AFL som utbetalas på grund av tidigare offentlig tjänst har tillagts källstaten, dvs. utbetalarstaten (se R79 1:7). Finns det en särskild bestämmelse som behandlar utbetalning enligt sociallagstiftningen tillämpas i stället den artikeln på ATP och andra utbetalningar enligt sådan lagstiftning som t.ex. folkpension.

I samband med 1994 års revision av modellavtalet ersattes uttrycket "ersättning" av uttrycket "lön och annan liknande ersättning" i p. 1 a och b samt p. 3. Ändringen gjordes för att klargöra att artikeln endast är tillämplig på verkliga anställningsförhållanden och på pensioner som grundar sig på tidigare anställning. Efter denna ändring överensstämmer lydelsen av denna artikel med motsvarande uttryck i artikel 15. I kommentaren behandlas denna ändring i p. 2.1. I p. 2.2 anges att uttrycket "lön och annan liknande ersättning" ska ha en vid innebörd och också innefatta naturaförmåner, t.ex. om arbetsgivaren betalar hyra för arbetstagarens lägenhet.

Lokalanställd

Bestämmelsen i p. 1 b innebär att en person som är medborgare och har hemvist i ett avtalsland och som t.ex. blir anställd vid den svenska ambassaden i detta land beskattas endast i hemvistlandet för den från den svenska ambassaden uppburna inkomsten. Motsvarande gäller enligt p. 2 b för pensioner på grund av tidigare offentlig tjänst som utbetalas till person som är medborgare och har hemvist i den andra avtalsslutande staten.

Uttrycket "offentlig tjänst"

Vid tillämpningen av denna artikel måste först avgöras vad som innefattas i uttrycket "offentlig tjänst". På ersättning som utbetalas av t.ex. Nordiska Investeringsbanken i Helsingfors, som är en mellanstatlig institution, är denna artikel inte tillämplig, se RÅ80 Aa 71. Artikel 15 som behandlar inkomst av enskild tjänst ska i stället tillämpas på sådan ersättning.

Enligt bestämmelsen i p. 3 ska denna artikel inte tillämpas på ersättning eller pension som betalas på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av staten. Detta innebär att inkomst från anställning i ett av staten ägt aktiebolag

(t.ex. Systembolaget AB) inte omfattas av bestämmelserna i denna artikel.

Artister och sportutövare i offentlig tjänst

Enligt modellavtalet ska denna artikel inte heller tillämpas på ersättning från det allmänna till artister och sportutövare anställda i offentlig tjänst. På sådan ersättning ska istället artikel 17 tillämpas. För att så ska ske krävs att aktuellt skatteavtal är utformat i enlighet med artikel 19 p. 3 i OECD:s modellavtal, dvs. att artikel 17 nämns i punkten. I p. 6 av kommentarerna till artikel 19 ges följande förklaring till denna bestämmelse:

6. Punkterna 1 och 2 gäller inte om arbetet utförs i samband med rörelse som bedrivs av den stat, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter som betalar lönen eller den andra liknande ersättningen eller pensionen. I sådana fall tillämpas de vanliga reglerna, dvs. artikel 15 för anställningsinkomst, artikel 16 för styrelsearvode och annan liknande ersättning, artikel 17 för artister och sportutövare samt artikel 18 för pension. Avtalsslutande stater, som av särskilda skäl önskar utesluta punkt 3 från sina bilaterala avtal, kan göra detta och därigenom få punkterna 1 och 2 tillämpliga även på arbete som utförs i samband med rörelse. Med hänsyn till de speciella funktioner som vissa offentliga organ har, t.ex. statliga järnvägar, postverk, statsägda teatrar etc., kan avtalsslutande stater som önskar behålla punkt 3, i bilaterala förhandlingar komma överens om att låta punkterna 1 och 2 omfatta lön och annan liknande ersättning samt pension som betalas av sådana organ trots att de kan sägas bedriva rörelse.

Studerande

Artikel 20

Studerande

Studerande eller affärspraktikant, som har eller omedelbart före vistelse i en avtalsslutande stat hade hemvist i den andra avtalsslutande staten och som vistas i den förstnämnda staten uteslutande för sin undervisning eller praktik, beskattas inte i denna stat för belopp som han erhåller för sitt uppehälle, sin undervisning eller praktik, under förutsättning att beloppen härrör från källa utanför denna stat.

I denna artikel anges att studerande som besöker en stat uteslutande för studier vid universitet eller annan undervisningsanstalt inte ska beskattas i studiestaten för belopp som han erhåller för sitt uppehälle, sin undervisning eller utbildning, från källa utanför denna stat, t.ex. stipendier o.dyl. Detsamma gäller också i fråga om praktikanter. En ytterligare förutsättning som måste vara uppfylld för att skattefrihet ska föreligga enligt denna bestämmelse är att den studerande eller praktikanten omedelbart före vistelsen i "studielandet" hade hemvist (enligt artikel 4) i den andra avtalsslutande staten. Uttrycket "omedelbart" avser att

klargöra att artikeln inte är tillämplig på en person som har haft hemvist i en avtalsslutande stat men som flyttat till en tredje stat och fått sitt hemvist där innan vistelsen i studiestaten påbörjades.

Praktikanttjänstgöring

I ett flertal svenska skatteavtal finns bestämmelser som ger skattebefrielse för praktikanttjänstgöring under viss begränsad tid eller till vissa begränsade belopp. I vissa avtal krävs att arbetet ska ha sådan anknytning till studierna att det ger praktik inom det valda studieområdet. I de nyare svenska avtal som har en särskild bestämmelse för studerande brukar följande bestämmelse tas in:

2. Såvitt avser bidrag och stipendier som inte omfattas av bestämmelserna i punkt 1, skall en student eller affärspraktikant som avses i nämnda punkt vara berättigad till samma befrielse, lättnader och förmåner vid beskattningen som gäller för en person med hemvist i den förstnämnda avtalsslutande staten.

Detta innebär, för närvarande, att helt grundavdrag ska medges vid beskattningen av andra bidrag och stipendier än de som är helt skattefria enligt p. 1 (= OECD:s studerandebestämmelse).

Annan inkomst

Artikel 21

Annan inkomst

1. Inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvat och som inte behandlas i föregående artiklar av detta avtal beskattas endast i denna stat, oavsett varifrån inkomsten härrör.

2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte på inkomst, med undantag för inkomst av fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2, om mottagaren av inkomsten har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken inkomsten betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7.

Inkomst som inte behandlas i artiklarna 6-20 beskattas enligt p. 1 i denna artikel endast i den stat där inkomsttagaren enligt artikel 4 har hemvist. Denna artikel omfattar således bl.a. sådana inkomstslag som inte uttryckligen behandlats i tidigare artiklar, t.ex. stipendier, underhållsbidrag och lotterivinster när det gäller eventuell inkomstbeskattning. Den tillämpas även i fråga om ATP på grund av tidigare blandad tjänstgöring i såväl enskild som offentlig tjänst när avtalet inte innehåller en särskild bestämmelse om utbetalningar på grund av sociallagstiftningen.

Inkomster från hemviststaten eller tredje stat

Eftersom artiklarna som behandlar fast egendom, utdelning, ränta, royalty eller realisationsvinst vid försäljning av fast egendom endast behandlar den situationen att inkomstmottagaren enligt avtalet har hemvist i den ena avtalsslutande staten och inkomsten härrör från den andra avtalsslutande staten fördelas beskattningsrätten till inkomst från tredje stat med tillämpning av

denna artikel. Det innebär att hemviststaten får beskattningsrätten inte bara till sådan inkomst som härrör från mottagarens hemviststat utan även till tredjelandsinkomst. Har Sverige ett skatteavtal även med denna tredje stat blir det avtalets bestämmelser avgörande för vilken stat som slutligen får beskattningsrätten.

Från bestämmelsen i p. 1, som ger hemviststaten en exklusiv beskattningsrätt, görs undantag i p. 2. Om inkomst, som inte behandlats i de tidigare artiklarna, uppbärs av en person med hemvist i en avtalsslutande stat som har fast driftställe i den andra avtalsslutande staten och inkomsten har verkligt samband med detta fasta driftställe ska beskattningsrätten i stället fördelas enligt artikel 7 (Inkomst av rörelse). Undantag från denna regel görs dock för inkomst från fast egendom som utgör del av rörelsetillgångarna för ett fast driftställe och som ligger i en annan stat än det fasta driftstället men i samma stat som är hemviststat för ägaren, dvs. huvudkontoret. I sådant fall beskattas inkomsten av den fasta egendomen i den stat där den fasta egendomen är belägen, dvs. i inkomstmottagarens/företagets hemviststat. Inkomst av sådan fast egendom som är belägen i inkomstmottagarens hemviststat eller i tredje stat beskattas således alltid i inkomstmottagarens hemviststat, dock med beaktande av övriga skatteavtal än det för tillfället aktuella.

FN-modellen

De avtal där artikel 21 har utformats enligt FN:s modellavtal innehåller ytterligare en punkt som lyder:

3. Inkomst som inte behandlas i föregående artiklar i detta avtal, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som härrör från den andra avtalsslutande staten, får utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 beskattas i denna andra stat.

Ett sådant tillägg till artikel 21 innebär att källstaten i stället för hemviststaten får beskattningsrätten till inkomster som inte behandlats i andra artiklar i avtalet. Om det i ett avtal som innehåller en sådan p. 3 t.ex. skulle saknas en artikel som fördelar beskattningsrätten till pensioner så skulle Sverige som källstat kunna beskatta i princip samtliga pensioner som betalas härifrån.

8.3.5 Beskattning av förmögenhet

Förmögenhet

Artikel 22

Förmögenhet

1. Förmögenhet bestående av sådan fast egendom som avses i artikel 6, vilken person med hemvist i en avtalsslutande stat innehar och vilken är belägen i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.

2. Förmögenhet bestående av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

3. Förmögenhet bestående av skepp och luftfartyg som används i internationell trafik och av båtar som går i trafik på inre farvatten samt av lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp, luftfartyg och båtar beskattas endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.

4. Alla andra slag av förmögenhet, som person med hemvist i en avtalsslutande stat innehar, beskattas endast i denna stat.

Beskattningsrätten till förmögenhetstillgångar följer i huvudsak den fördelning som överenskommit i de artiklar som behandlar den inkomst som är hänförlig till innehavet av dessa tillgångar.

Fast egendom

Enligt bestämmelserna i p. 1 får förmögenhet som består av sådan fast egendom som avses i artikel 6 p. 2 beskattas i den avtalsslutande stat där den fasta egendomen är belägen.

För att bestämmelserna i p. 1 ska vara tillämpliga krävs emellertid att den fasta egendomen är belägen i en avtalsslutande stat och att den innehas av en person som enligt bestämmelserna i artikel 4 har hemvist i en annan avtalsslutande stat. När det gäller fast egendom som är belägen i innehavarens hemviststat tillämpas inte bestämmelserna i p. 1 utan de i p. 4.

Rörelsetillgångar i fast driftställe

Förmögenhet som består av sådan lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i ett fast driftställe beskattas enligt p. 2 i den avtalsslutande stat där det fasta driftstället är beläget.

Skepp och luftfartyg

Förmögenhet bestående av skepp eller luftfartyg i internationell trafik samt av lös egendom som är hänförlig till sådan verksamhet ska förmögenhetsbeskattas endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning (p. 3).

Containrar

I det fall artikel 8 även omfattar containrar behandlas även innehavet av dem i denna punkt.

Övrig förmögenhet

Förmögenhet som inte omfattas av bestämmelserna i p. 1-3 ska beskattas endast i den avtalsslutande stat där innehavaren enligt artikel 4 har hemvist (p. 4).

Skulder

Denna artikel innehåller inte några regler om avdrag för skuld. Om en viss skuld får beaktas vid beräkning av den beskattningsbara förmögenheten avgörs således med utgångspunkt i de interna svenska skattereglerna.

Om förmögenhetsartikel saknas?

I de fall ett svenskt skatteavtal saknar en artikel som fördelar beskattningsrätten till förmögenhet innebär det att svenska interna bestämmelser i SFL ska tillämpas utan inskränkning. I några fall där avtalet visserligen omfattar förmögenhetsskatt har

dock artikelns tillämplighet gjorts beroende av om båda de avtalsslutande staterna har förmögenhetsskatt (se t.ex. artikel 23 p. 7 i 1996 års nordiska skatteavtal (SFS 1996:1512).

Skatteavtalen med de baltiska staterna

I skatteavtalen med de baltiska staterna finns visserligen en artikel om förmögenhetsskatt men avtalen omfattar enligt artikel 2 i respektive skatteavtal inte förmögenhetsskatt. De i dessa skatteavtal intagna bestämmelserna om fördelning av beskattningsrätten av förmögenhet blir därmed utan verkan. Det är således viktigt att kontrollera i artikel 2 vilka skatter som omfattas av det aktuella skatteavtalet.

8.3.6 Metoder för att undanröja dubbelbeskattning

Exemptmetoden

Artikel 23 A

Undantagande- (exempt-) metoden

1. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i den andra avtalsslutande staten, skall den förstnämnda staten, såvida inte bestämmelserna i punkterna 2 och 3 föranleder annat, undanta sådan inkomst eller förmögenhet från skatt.

2. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i artiklarna 10 eller 11 får beskattas i den andra avtalsslutande staten, skall den förstnämnda staten från skatten på denna persons inkomst avräkna ett belopp motsvarande den skatt som betalats i denna andra stat. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av den svenska skatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst som förvärvats från denna andra stat.

3. Om inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar, eller förmögenhet, som sådan person innehar, enligt bestämmelse i avtalet är undantagen från skatt i denna stat, får denna stat likväl vid bestämmandet av beloppet av skatten på denna persons återstående inkomst eller förmögenhet beakta den inkomst eller förmögenhet som undantagits från skatt.

4. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte på inkomst som förvärvas eller förmögenhet som innehas av person med hemvist i en avtalsslutande stat om den andra avtalsslutande staten med stöd av bestämmelserna i detta avtal undantar sådan inkomst eller förmögenhet från skatt eller tillämpar bestämmelserna i artikel 10 punkt eller artikel 11 punkt 2 på sådan inkomst.

Creditmetoden

Artikel 23 B

Avräknings- (credit-) metoden

1. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i den andra avtalsslutande staten, skall den förstnämnda staten:

a) från skatten på denna persons inkomst avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat;

b) från skatten på denna persons förmögenhet avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som betalats i denna andra stat.

Avräkningsbeloppet skall emellertid inte i någotdera fallet överstiga den del av inkomstskatten eller förmögenhetsskatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst eller den förmögenhet som får beskattas i denna andra stat.

2. Om inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar, eller förmögenhet, som sådan person innehar, enligt bestämmelse i avtalet är undantagen från skatt i denna stat, får denna stat likväl vid bestämmandet av beloppet av skatten på denna persons återstående inkomst eller förmögenhet beakta den inkomst eller förmögenhet som undantagits från skatt.

Per-item-overall-princip

I denna artikel (metodartikeln) anges de metoder som de avtalsslutande staterna tillämpar för att undanröja dubbelbeskattning. Sverige tillämpar vanlig avräkning som huvudmetod för att undanröja dubbelbeskattning. I modellavtalets avräkningsmetod tillämpas per-item-principen, dvs. ett spärrbelopp beräknas för varje inkomst för sig. I Sverige tillämpas numera enligt AvrL overall-principen (se avsnitt 7.4.2). Därför tas oftast in en bestämmelse som hänvisar till svenska interna bestämmelser om avräkning. Även utan en sådan hänvisning i aktuellt avtal ska bestämmelserna om spärrbeloppsberäkning m.m. i AvrL iakttas. Av modellavtalets båda förslag till metoder för undvikande av dubbelbeskattning framgår att inte någon av metoderna tillämpas renodlat i ett avtal. Även exemtpländer tillämpar avräkningsmetoden i fråga om vissa inkomster, t.ex. utdelning, ränta, styrelsearvoden och ersättning till artister och idrottsutövare. Creditländer kan å andra sidan tillämpa undantagandemetoden i fråga om vissa inkomster, t.ex. inkomst av sjö- och luftfart, lön samt pension på grund av offentlig tjänst.

I samband med att skatteavtal omförhandlas förekommer det också att Sverige byter metod för att undvika dubbelbeskattning avseende visst slag av inkomst. Ett exempel på ett sådant metodbyte är då Sverige i och med 1996 års nordiska skatteavtal övergick från exempt- till creditmetoden för att undvika dubbelbeskattning vad avser inkomst av rörelse (artikel 7). En fråga som därvid uppkom var hur tillgångarna i en i Danmark bedriven verksamhet skulle värderas i samband med detta metodbyte. RR har i RÅ 1999 ref. 19 haft att pröva denna fråga och fann därvid att tillgångarna ska tas upp till värden motsvarande marknadsvärdena vid tidpunkten för metodbytet, dvs. den 1 januari 1998.

Frågan vilka ingångsvärden som ska tillämpas t.ex. i samband med metodbyten har också behandlats i 1998 års företagsskatteutredningars betänkande SOU 2001:11 s. 247 ff.

Delägarbeskattade subjekt

När det frågan om avräkning kan medges för inkomst som gått via ett utländskt delägarbeskattat subjekt har frågan i ett ärende

varit föremål för RR:s prövning. I ärendet var fråga om ett svenskt AB (Svensk AB) som antingen direkt eller via ett svenskt KB skulle äga andelar i delägarbeskattade amerikanska subjekt – Limited Partnerships (LPS) eller Single Member Limited Companies (SMLLC) – vilka skulle äga fastigheter. I sitt beslut uttalade SRN bl.a. följande:

Enligt 1 § första stycket avräkningslagen har en obegränsat skattskyldig, som har haft intäkt som tagits med vid taxering till kommunal eller statlig inkomstskatt för vilken han beskattats i utländsk stat och som enligt skattelagstiftningen i den staten anses härröra därifrån, rätt till avräkning av den del av den utländska skatten som belöper på intäkten.

Enligt 2 § avräkningslagen föreligger inte rätt till avräkning enligt 1 § första stycket om statlig och kommunal inkomstskatt samt den utländska skatten och intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal. I sådana fall har den skattskyldige i stället rätt till avräkning eller undviks dubbelbeskattning på annat sätt på grund av avtalet (se prop. 1985/86:131 s. 20).

I fall då en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i skatteavtalet med USA får beskattas i USA, skall Sverige, med vissa nu inte aktuella undantag, enligt artikel 23 p. 2.a) i avtalet, från denna persons inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i USA.

Den nämnda bestämmelsen bör enligt nämndens uppfattning förstås så att det är samma person som har haft samma i bägge länderna skattepliktiga inkomst. I förevarande fall är det fråga om LPS:s eller SMLLC:s inkomster och inte om Svensk AB:s egna inkomster. Svensk AB kan därför inte medges avräkning av amerikansk inkomstskatt enligt den bestämmelsen. Den omständigheten att KB med stöd av bestämmelsen i artikel 4 p. 1.b) i avtalet kan tillerkännas vissa rättigheter enligt avtalet föranleder inte annan bedömning.

Eftersom intäkterna i fråga således inte omfattas av avtalet återstår att pröva om Svensk AB kan vara berättigat till avräkning av amerikansk inkomstskatt med stöd av avräkningslagen.

Även enligt 1 § första stycket avräkningslagen krävs för rätt till avräkning av utländsk skatt att det är samma person som har haft samma i bägge länderna skattepliktiga intäkt, jfr

vad som uttalats i prop. 1966:127 s. 82, vilket stämmer med en vedertagen uppfattning om vad som avses med internationell dubbelbeskattning. Svensk AB är således inte heller enligt avräkningslagen berättigat till nedsättning av svensk inkomstskatt genom avräkning av amerikansk inkomstskatt i omfrågade hänseenden.

RR, som gjorde samma bedömning som SRN, fastställde i domen den 14 december 2001 förhandsbeskedet.

Progressions- uppräknings

I modellavtalets förslag till utformning av såväl undantagande- som avräkningsmetoden finns en bestämmelse om progressionsuppräknings för sådan inkomst som är undantagen från beskattning i hemviststaten. En sådan bestämmelse finns även i svenska skatteavtal. I nyare skatteavtal har dock Sverige, genom en särskild bestämmelse i lagen som införlivar avtalet med svensk rätt, avstått från rätten att göra sådan uppräknings.

Avräkning av förmögenhetsskatt

Som framgår av avsnitt 7.5.2 saknar AvrL bestämmelser om avräkning av utländsk skatt på förmögenhet från svensk förmögenhetsskatt. För att utländsk förmögenhetsskatt ska kunna avräknas krävs därför att det finns en bestämmelse om detta i ett skatteavtal och att detta avtal omfattar förmögenhetsskatt.

En redogörelse för de olika metoderna för att undvika internationell juridisk dubbelbeskattning finns under avsnitt 7.

8.3.7 Särskilda bestämmelser

Förbud mot diskriminering

Artikel 24

Förbud mot diskriminering

1. Medborgare i en avtalsslutande stat skall inte i den andra avtalsslutande staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som medborgare i denna andra stat under samma förhållanden, särskilt såvitt avser hemvist, är eller kan bli underkastad. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 1 tillämpas denna bestämmelse även på person som inte har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna.

2. Statslös person med hemvist i en avtalsslutande stat skall inte i någondera avtalsslutande staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som medborgare i staten i fråga under samma förhållanden, särskilt vad gäller hemvist, är eller kan bli underkastad.

3. Beskattningen av fast driftställe, som företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, skall i denna andra stat inte vara mindre fördelaktig än beskattningen av företag i denna andra stat, som bedriver verksamhet av samma slag. Denna bestämmelse anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att medge person med

hemvist i den andra avtalsslutande staten sådant personligt avdrag vid beskattningen, sådan skattebefrielse eller skattenedsättning på grund av civilstånd eller försörjningsplikt mot familj som medges person med hemvist i den egna staten.

4. Utom i de fall då bestämmelserna i artikel 9 punkt 1, artikel 11 punkt 6 eller artikel 12 punkt 4 tillämpas, är ränta, royalty och annan betalning från företag i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten avdragsgilla vid bestämmandet av den beskattningsbara inkomsten för sådant företag på samma villkor som betalning till person med hemvist i den förstnämnda staten. På samma sätt är skuld som företag i en avtalsslutande stat har till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten avdragsgill vid bestämmandet av sådant företags beskattningsbara förmögenhet på samma villkor som skuld till person med hemvist i den förstnämnda staten.

5. Företag i en avtalsslutande stat, vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i den andra avtalsslutande staten, skall inte i den förstnämnda staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som annat liknande företag i den förstnämnda staten är eller kan bli underkastat.

6. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 2 tillämpas bestämmelserna i denna artikel på skatter av varje slag och beskaftenhet.

Medborgarskap

I p. 1 slås fast att diskriminering på grund av medborgarskap är förbjuden vid beskattning och att medborgare i en avtalsslutande stat inte ska bli mindre fördelaktigt behandlad än vad en medborgare i den senare staten blir under samma förhållanden (däremot föreligger inget hinder mot att behandla utländska medborgare bättre än egna medborgare). Vid prövning av om diskriminering föreligger enligt medborgarskapsregeln ska en jämförelse ske mellan den utländske medborgaren och en hypotetisk skattebetalare (referensobjektet) i "diskrimineringslandet" som, förutom medborgarskapet, i allt väsentligt befinner sig i samma rättsliga och faktiska situation. Visar denna jämförelse att den utländske medborgaren beskattas hårdare än referensobjektet har den förra blivit föremål för diskriminering på grund av sitt medborgarskap (se t.ex. RÅ 1988 ref. 154 i vilket klargörs att frågan om diskriminering föreligger eller inte ska avgöras med utgångspunkt i medborgarskapet).

"Under samma förhållanden"

Uttrycket "under samma förhållanden" har en central betydelse och avser skattskyldig (fysisk eller juridisk person eller annan sammanslutning) som vid tillämpningen av allmänna lagar och föreskrifter på skatteområdet både rättsligt och faktiskt befinner sig i en i huvudsak likartad situation som den som är medborgare i den andra staten.

En avtalsslutande stat som har skilda regler för beskattning av sina egna medborgare beroende på om de anses bosatta i landet

eller inte, är inte skyldig att behandla medborgare i den andra staten, vilka inte anses bosatta i landet, på samma sätt som sina egna medborgare som är bosatta i landet, utan endast att behandla dem som i landet inte bosatta egna medborgare (jfr. dock RÅ 1986 not. 785).

I modellavtalet talas i p. 1 om "under samma förhållanden särskilt såvitt avser hemvist". Denna passus ska ses som ett klargörande av att en skattskyldig som *har hemvist* i en stat och en som *inte har hemvist* i denna stat inte befinner sig "under samma förhållanden". I modellavtalet har p. 4 i kommentaren utvidgats med anledning av att det har ifrågasatts om inte artikel 1 är tillämplig i det fall en medborgare i stat A som har hemvist i stat A beskattas hårdare i stat B än en medborgare i stat B som har hemvist i stat C. Grunden för tillämpningen skulle vara att de befinner sig "under samma förhållanden". Svaret är "nej" eftersom de inte befinner sig under samma förhållanden rättsligt och faktiskt när det gäller hemvist.

Förutom vad som redan framgår ovan innefattas i orden "... skall inte ... bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande ..." att, när beskattning sker av egna medborgare och utlänningar under samma förhållanden, detta måste ske i samma form beträffande såväl underlaget för beskattningen som sättet för taxeringen. Vidare måste skattesatsen vara densamma och det formella förfarandet i samband med beskattningen (deklaration, betalning, tidsfrister etc.) får inte vara mer betungande för utländska medborgare än för medborgare i den aktuella staten. Bestämmelserna i p. 1 gäller oavsett om personen i fråga har hemvist i en avtalslutande stat eller inte och således oberoende av om avtalet (enligt bestämmelsen i artikel 1) i övrigt är tillämpligt på personen i fråga.

Bestämmelserna i p. 1 medför dock inte någon skyldighet för en stat, som ger särskilda skatteförmåner åt sina egna offentliga organ och institutioner (häri inräknas inte statliga verk och bolag som bedriver verksamhet i vinstsyfte) på grund av deras natur, att medge samma förmåner åt andra staters offentliga organ och institutioner. Inte heller medför bestämmelserna skyldighet för en stat, som medger särskilda skatteförmåner åt privata inrättningar utan vinstsyfte, vilkas ändamål är verksamhet som är allmännyttig just för denna stat, att utsträcka samma förmåner till liknande inrättningar, vilkas verksamhet inte är till nytta för denna stat.

I p. 2 uttalas att kravet på likabehandling gäller också för statslösa personer med hemvist i en av de avtalsslutande staterna.

Fast driftställe

Bestämmelserna i p. 3 avser inte diskriminering på grund av medborgarskap utan diskriminering på grund av ett företags faktiska belägenhet. Bestämmelsen gäller, utan åtskillnad och oavsett medborgarskap, alla personer med hemvist i en avtalsslutande stat som har fast driftställe i en annan avtalsslutande stat.

Som framgår av ordalydelsen i p. 3 första meningen innebär det inte diskriminering att av praktiska skäl beskatta personer som inte har hemvist i den egna staten annorlunda än personer med hemvist där under förutsättning att detta inte medför en mer tyngande beskattning för de förstnämnda än för de sistnämnda. Enligt denna bestämmelse är det endast resultatet som räknas varför det är tillåtet att anpassa sättet för beskattningen till de särskilda förhållanden under vilka denna sker. Syftet med bestämmelsen är att, när det gäller beskattning av industriell verksamhet och handel, förhindra att fasta driftställen diskrimineras i jämförelse med inhemska företag inom samma verksamhetsområde.

I p. 3 andra meningen anges de villkor under vilka den i första stycket angivna principen om likabehandling ska tillämpas i fråga om fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat som har fast driftställe eller stadigvarande anordning i en annan avtalsslutande stat. Huvudsyftet med bestämmelsen i första meningen är att förhindra att en stat tvingas medge en sådan person större förmåner än en person med hemvist i den egna staten genom att personliga avdrag och skattebefrielse eller skattenedsättning på grund av försörjningsplikt mot familj måste medges både i den stat där personen i fråga har hemvist och även, med stöd av principen om likabehandling, i annan avtalsslutande stat.

Underlaget för beskattning

När det gäller underlaget för beskattningen medför principen om likabehandling i p. 3 en rad konsekvenser. En sådan är att en stat måste medge fasta driftställen samma rätt som företag med hemvist i den egna staten att, utöver rätten att till det fasta driftstället hänföra del av huvudkontorets gemensamma kostnader för företaget, göra avdrag för rörelsekostnader som enligt skattelagstiftningen är avdragsgilla. Fasta driftställen ska också ges samma möjligheter till avskrivning och reservering av vinstmedel som företag i den egna staten. Vidare ska en stat medge fasta driftställen rätt att tillämpa samma regler som företag med hemvist i den egna staten vid beskattning av

realisationsvinst som uppkommit på grund av överlåtelse av tillgångar, antingen överlåtelsen skett under rörelsens bestånd eller i samband med dess upphörande.

Triangelfall

Punkterna 51-54 i kommentarerna till artikel 24 behandlar s.k. triangelfall, dvs. fall där ett bolag i en avtalsslutande stat har ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten och detta fasta driftställe erhåller t.ex. en räntebetalning från tredje stat. I sådana fall kan dubbelbeskattning förekomma och frågan är om den stat där det fasta driftstället är beläget ska medge avräkning för den i tredje staten innehållna skatten (om ett eventuellt skatteavtal mellan de två sistnämnda staterna inte är direkt tillämpligt i ett fall som detta). Många stater medger avräkning på grund av intern lagstiftning – däribland Sverige (se 1 § 1 st. AvrL) – och andra gör det för att de känner sig förpliktade att göra det enligt ordalydelsen i p. 3 i denna artikel.

Några stater kan emellertid inte medge avräkning med utgångspunkt i denna bestämmelse. För att göra det möjligt för dessa stater att medge avräkning har man i p. 52 i kommentaren föreslagit att man efter den första meningen i artikel 24 p. 3 tar in en bestämmelse enligt vilken fast driftställestaten ska medge avräkning av den skatt som innehållits i tredje stat. Denna i kommentaren intagna bestämmelse har följande lydelse:

När i en avtalsslutande stat ett fast driftställe som tillhör ett företag i den andra avtalsslutande staten tar emot utdelning, ränta eller royalty från en tredje stat och den rättighet eller tillgång för vilken utdelningen, räntan eller royaltyn betalas har verkligt samband med detta fasta driftställe, skall den förstnämnda staten medges skatteavräkning för den skatt som betalats i den tredje staten på utdelningen, räntan eller royaltyn genom att tillämpa den skattesats som anges i skatteavtalet mellan företagets hemviststat och den tredje staten. Det belopp med vilket avräkning medges skall emellertid inte överstiga det belopp med vilket en företag med hemvist i den förstnämnda staten enligt den statens skatteavtal med den tredje staten kan kräva avräkning.

RÅ 1990 not. 507

I RÅ 1990 not. 507 skulle ett belgiskt moderföretag A SA fusioneras med sitt likaledes belgiska dotterbolag B BV. Det senare bolaget hade en filial i Sverige. I ansökan om förhandsbesked ställdes frågan om A SA:s möjligheter att vid beräkning av inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället göra vissa justeringar av anskaffningsvärdena för de övertagna tillgångarna samt att göra avdrag för förluster hänförliga till den verksamhet som B BV bedrivit vid det fasta driftstället. Enligt

RR hade A SA samma rätt som skulle ha tillkommit B BV att vidta justeringarna och att utnyttja förlustavdragen. RR hänvisade i ärendet till såväl medborgarskapsregeln som till reglerna om fast driftställe i skatteavtalet med Belgien.

Avdrag

Den i artikel 24 p. 4 intagna bestämmelsen syftar till att undanröja sådan diskriminering som kan uppstå till följd av att en stat i fråga om personer som har hemvist där vid inkomst- respektive förmögenhetsbeskattningen medger avdrag utan begränsning för ränta, royalty och annan utbetalning medan denna avdragsrätt är begränsad eller helt saknas om mottagaren har hemvist utomlands.

P. 5 förbjuder en avtalsslutande stat att ge företag mindre förmånlig behandling på grund av att dess kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av person med hemvist i annan avtalsslutande stat. Denna bestämmelse avser endast beskattningen av företaget som sådant och omfattar således inte beskattningen av de personer som äger eller kontrollerar företagets kapital. Bestämmelsen syftar till garantera skattskyldiga med hemvist i samma stat likabehandling.

**RÅ 1987 ref. 158
Koncernintern
aktieöverlåtelse**

I RÅ 1986 ref. 147 avsåg A AB att överlåta samtliga aktier i C AB till B AB. Aktierna i A AB och C AB ägdes av det holländska Z BV. I ansökan om förhandsbesked ställdes frågan om den s.k. uppskavsregeln (jfr 25 kap. 6 och 13-16 §§ IL) var tillämplig på försäljningen. RR konstaterade att så inte var fallet eftersom moderföretaget inte var svenskt (reglerna har numera ändrats, se vidare nedan). RR återförvisade emellertid ärendet till rättsnämnden för prövning av frågan om tillämpligheten av diskrimineringsbestämmelserna i skatteavtalet med Nederländerna. I RÅ 1987 ref. 158 fann RR så att den bristande möjligheten att tillämpa uppskavsregeln stred mot den bestämmelse i det dåvarande nederländska skatteavtalet som förbjöd diskriminering på ägarbasis.

Enligt 25 kap. 14 § 5. IL är uppskavsreglerna numera även tillämpliga i fall då moderföretaget i den svenska koncernen är ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES och som motsvarar ett svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank eller svenskt ömsesidigt försäkringsföretag (se prop. 2000/01:22). I förhållande till stater utanför EES-området har dock RÅ 1987 ref. 158 fortfarande betydelse.

Koncernbidrag

För att koncernbidrag ska kunna lämnas med skattemässig verkan enligt 35 kap. IL krävdes tidigare att samtliga bolag i koncernen som berörs av överföringen ska vara svenska bolag. Av 35 kap. 2 a § IL (se SFS 2001:1341, prop. 2000/01:22 s. 70 ff

och 106) följer att utländska bolag ska likställas med svenska företag om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom EES. Som förutsättningar gäller att både givaren och mottagaren av koncernbidraget beskattas i Sverige för näringsverksamhet och att koncernbidraget tas upp som intäkt i sådan näringsverksamhet. Även utlandsägda fast driftställen i Sverige som ingår i en koncern där det också finns andra koncernföretag i Sverige kan ge och ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan om övriga förutsättningar för koncernbidrag är uppfyllda. Sådana fasta driftställen ska således jämföras med svenskt företag om de utländska företagen som bedriver verksamheten här motsvarar sådana svenska företag som kan vara moderföretag eller dotterföretag samt kravet på kvalificerat ägande enligt 35 kap. 2 § IL är uppfyllt. Vidare ska koncernbidraget tas upp som intäkt i en näringsverksamhet som beskattas i Sverige och näringsverksamheten som bedrivs här får inte vara undantagen från beskattning genom ett skatteavtal. Detsamma gäller också om mottagaren är ett sådant svenskt företag som på grund av ett skatteavtal har hemvist i en stat inom EES om det bedriver näringsverksamhet i Sverige genom ett fast driftställe.

Detta innebär att om t.ex. ett utländskt moderbolag som hör hemma utanför EES-området äger två svenska dotterbolag så kan enligt intern svensk rätt koncernbidrag med skattemässig verkan inte lämnas mellan de svenska systerbolagen. Om emellertid Sverige har ett skatteavtal innehållande en artikel om förbud mot diskriminering med den stat där moderföretaget hör hemma kan denna bestämmelse – som framgår av nedan redovisade rättsfall – åberopas till stöd för avdragsrätt etc.

RÅ 1993 ref. 91 I

I RÅ 1993 ref. 91 I (förhandsbesked) skulle A AB lämna koncernbidrag till C AB. A AB ägde C AB via ett utländskt bolag. I ärendet var fråga om att tillämpa diskrimineringsregeln i avtalet med USA om skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva. Tillämpligt inkomstskatteavtal med USA innehöll inte någon diskrimineringsregel (vilket det nu gällande skatteavtalet gör). Av arvs- och gåvoskatteavtalet framgår emellertid att diskrimineringsregeln tillämpas på alla slags skatter som påförs av en av avtalsstaterna. SRN vars uppfattning delades av RR konstaterade att enligt avtalstexten förelåg ingen diskriminering riktad mot A AB eftersom det vägrade avdraget inte hade något att göra med hur detta bolag ägdes. Emellertid måste hänsyn tas även till förhållanden för C AB. För det bolaget föreligger inte samma förutsättningar för skattemässig inkomstutjämnning som om något utländskt ägande inte förekommit i koncernen. Enligt SRN förbjuder regeln mot diskriminering på ägarbasis inte bara

en beskattning eller därmed sammanhängande krav som är mer tyngande utan också en beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av "annat slag". Härav följer att koncernbidrag med skattemässig verkan kan lämnas från C AB till A AB.

RÅ 1993 ref. 91 II

I RÅ 1993 ref. 91 II uppkom frågan om koncernbidrag med skattemässig verkan kunde lämnas mellan två svenska systerbolag där såväl ett schweiziskt som ett tyskt bolag ingick i koncernen. SRN, vars uppfattning delades av RR, konstaterade att ett avdrag förutsatte att såväl det tyska som det schweiziska avtalet tillämpades samtidigt. Det fanns inte utrymme för en sådan samtidig tillämpning av två avtal eftersom bestämmelserna i varje skatteavtal är avsedda att tillämpas enbart de avtalslutande staterna emellan och inte i förhållande till en stat som inte är avtalspart.

**Samtidig
tillämpning av två
skatteavtal**

**Det nordiska
skatteavtalet**

I ett icke överklagat förhandsbesked har det ansetts att koncernbidrag kan lämnas mellan två bolag i en koncern där såväl ett finskt som ett danskt bolag ingick. Den skillnaden föreligger jämfört med RÅ 1993 ref. 91 II att endast ett och samma multinationellt skatteavtal blir tillämpligt när det gäller de nordiska länderna.

I förhandsbeskedet RÅ 1996 ref. 69 gällde frågan om avdrag kunde medges vid 1995 års taxering med stöd av diskrimineringsregeln i artikel 22 § 4 i det gamla tyska avtalet (i dess lydelse enligt protokollet den 22 september 1978) för öppna koncernbidrag mellan svenska aktiebolag som ägdes av ett tyskt Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA). SRN besvarade frågan nekande och anförde följande:

Den grundläggande frågeställningen i ärendet är om – i den mening som avses i diskrimineringsregeln – (svenska) aktiebolag som har enbart andra sådana bolag som moderbolag kan anses som "andra liknande företag" i förhållande till ett aktiebolag som ägs eller kontrolleras av ett Kommanditgesellschaft auf Aktien.

I Sverige saknas en företagsform som motsvarar Kommanditgesellschaft auf Aktien. Vad som främst skiljer den företagsformen från ett aktiebolag är att företaget har en eller flera obegränsat ansvariga bolagsmän. Enligt nämndens bedömning bör denna skillnad tillmätas avgörande betydelse (jfr uttrycket 'motsvarande utländskt bolag' i 27 § 4 mom. lagen /1947:576/ om statlig inkomstskatt och RÅ 1992 ref 53). Aktiebolag ingående i tyska koncerner kan därför i diskrimineringsregelns mening inte anses som

"andra liknande företag" i förhållande till D (dotterbolaget till det svenska aktiebolaget). Av detta följer att regeln inte är tillämplig. Annan grund för att medge avdrag för koncernbidraget finns inte.

RR ändrade emellertid SRN:s förhandsbesked och förklarade att det förhållandet att företagsgruppens moderföretag var ett tyskt Kommanditgesellschaft auf Aktien inte hindrar att avdrag medges sökandebolaget för det aktuella koncernbidraget. RR motiverade sitt ställningstagande på följande sätt:

Sökandebolaget och Z AB ingår i en företagsgrupp vars moderföretag Å är ett tyskt KGaA. Frågan i målet är om det förhållandet att moderföretaget är ett sådant bolag skall hindra att sökandebolaget får avdrag vid 1995 års taxering för koncernbidrag som under år 1994 utgetts till Z AB.

Avdrag för koncernbidrag kan inte medges enbart med stöd av bestämmelserna i 2 § 3 mom. lagen om statlig inkomstskatt. För avdrag enligt dessa bestämmelser hade fordrats att moderföretaget varit ett svenskt företag som dessutom tillhört någon av de kategorier som särskilt anges i första stycket i lagrummet (aktiebolag, ekonomisk förening etc.). Det som i hand skall prövas i målet är om avdragsrätt ändå kan föreligga på grund av diskrimineringsregeln i artikel 22 § 4 i det vid 1995 års taxering ännu gällande dubbelbeskattningsavtalet av år 1959 mellan Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland (SFS 1960:549).

Avgörande för tillämpligheten av diskrimineringsregeln i ett fall som det förevarande är – såsom framgår av Skatterättsnämndens beslut – om ett svenskt aktiebolag vars moderföretag är ett annat svenskt aktiebolag kan anses som ett "liknande företag" i förhållande till ett svenskt aktiebolag som ägs eller kontrolleras av ett tyskt KGaA. En förutsättning för att så skall vara fallet är att ett KGaA kan likställas med ett svenskt aktiebolag i främst de hänseenden som är relevanta vid koncernbeskattningen.

Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. Det som i civilrättsligt hänseende skiljer ett KGaA från ett aktiebolag (Aktiengesellschaft) är i huvudsak endast att det vid sidan av aktieägarna finns en eller flera bolagsmän som är personligen ansvariga för bolagets förpliktelser. Skattemässigt behandlas bolaget och aktieägarna enligt samma regler som gäller för ett Aktiengesellschaft och dess ägare. Ett KGaA kan ingå i en koncerngemenskap (Organshaft) för vilken föreligger möjligheter till resultatutjämning av ett

slag närmast motsvarar koncernbidragsmöjligheterna för en svensk koncern.

Mot denna bakgrund och med hänsyn till vad som i övrigt upplysts om ett KGaA:s och dess aktieägares civilrättsliga och skatterättsliga ställning finner Regeringsrätten att ett KGaA trots den personliga ansvarigheten för en eller flera bolagsmän bör likställas med ett aktiebolag i det aktuella hänseendet. Detta betyder i sin tur att ett svenskt aktiebolag som ägs av ett annat svenskt aktiebolag skall anses som ett "liknande företag" i förhållande till ett svenskt aktiebolag som ägs av ett KGaA. Det senare aktiebolaget skall därför på grund av artikel 22 § 4 i det i målet tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet tillerkännas samma möjligheter som det förra till avdrag för koncernbidrag.

**Ändrad
beskattning av
KGaA**

Efter RR:s avgörande i RÅ 1996 ref. 69 har emellertid den tyska lagstiftningen rörande den skattemässiga behandlingen av KGaA ändrats. Enligt nu gällande regler sker en uppdelning av ett KGaA:s inkomst på så sätt att de personligt ansvariga bolagsmännen beskattas personligen för sin andel av KGaA:ets inkomst och KGaA:et endast för återstående del av inkomsten. Mot bakgrund av denna ändring i beskattningen torde ett KGaA inte längre kunna anses som ett "liknande företag" i förhållande till ett svenskt aktiebolag.

RÅ 1997 not. 206

I RÅ 1997 not. 206, som rörde tillämpningen av dåvarande AUL (nuvarande 40 kap. IL) och skatteavtalet med Nederländerna, var omständigheterna följande:

Ett nederländskt företag (M BV) hade ägt samtliga aktier i X AB sedan detta bolag bildades år 1991. M BV bildade i april 1994 Y AB. I juni 1994 förvärvade Y AB samtliga aktier i Z AB. Avsikten var att M BV skulle sälja Y AB till X AB och att Y AB därefter skulle gå upp i X AB genom fusion enligt 14 kap. 22 § ABL. I X AB hade för beskattningsåret den 1 oktober 1992 – den 30 september 1993, liksom för senare beskattningsår, uppkommit underskott.

I ansökan om förhandsbesked önskade företaget besked om avdragsrätten för underskotten skulle komma att begränsas enligt dåvarande 8 (nuvarande 40 kap. 18 och 19 §§ IL) eller 12 § AUL (nuvarande 40 kap. 23 § IL). Vid prövningen i RR kom därvid frågan om tillämpningen av diskrimineringsförbudet i det nederländska skatteavtalet upp. RR anförde, såvitt är av intresse i denna del, följande:

- Regeringsrätten delar Skatterättsnämndens uppfattning att uttrycket "koncern" i 8 § andra stycket UAL (nuvarande 40 kap. 19 § IL) inte kan anses omfatta andra företagsgrupper än sådana som enligt svensk lagstiftning betecknas på det sättet. Eftersom sökandebolaget inte tillsammans med Y AB har ingått i någon sådan företagsgrupp före förvärvet, är undantagsregeln enligt sin lydelse inte tillämplig. – Därmed aktualiseras frågan om tillämpning av diskrimineringsförbudet i artikel 26 punkt 4 i dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna. Förbudets innebörd synes såvitt avser förevarande fall kunna beskrivas så att sökandebolaget inte på grund av att dess moderföretag, M BV, är ett nederländskt bolag skall träffas av en mer tyngande beskattning än om moderföretaget hade varit svenskt. I målet är tvistigt hur förbudet skall appliceras på det aktuella fallet. Regeringsrätten anser i likhet med Skatterättsnämnden att en jämförelse bör göras med beskattningen i ett tänkt fall (ett referensfall) där M BV är ett svenskt aktiebolag. Vad som emellertid komplicerar bedömningen är att M BV under första halvåret 1994 bildade dotterföretaget Y AB och att detta företag, likaledes under första halvåret 1994, förvärvade Z AB. Frågan är vilken betydelse som vid jämförelsen bör tilläggas dessa företagsförvärv. – Om M BV hade varit ett svenskt företag skulle, såsom Skatterättsnämnden framhållit, redan bildandet av Y AB och detta företags förvärv av Z AB ha innefattat ägarförändringar enligt 4 § andra stycket UAL (nuvarande 40 kap. 14 § IL). För sökandebolaget gäller emellertid enligt nämndens lagkraftvunna svar på fråga 1 att varken bildandet av Y AB eller förvärvet av Z AB är att betrakta som ägarförändring. Regeringsrätten anser att den jämförelse som skall göras vid tillämpningen av diskrimineringsförbudet bör avse en svenskägd koncern som befinner sig i samma rättsliga situation som M BV-gruppen i den meningen att någon ägarförändring i UAL:s mening inte anses ha ägt rum före sökandebolagets förvärv av aktierna i Y AB. – Med denna utgångspunkt finner Regeringsrätten att sökandebolagets förvärv av Y AB – på grund av undantagsregeln i 8 § andra stycket första meningen UAL (nuvarande 40 kap. 19 första meningen IL) i förening med diskrimineringsförbudet i artikel 26 punkt 4 i dubbelbeskattningsavtalet – inte skall medföra någon sådan begränsning i rätten till underskottsavdrag som föreskrivs i 8 § första stycket UAL (nuvarande 40 kap. 19 § IL). En konsekvens av det här redovisade synsättet är också att

fusionen mellan sökandebolaget och Y AB inte skall medföra någon sådan förskjutning av avdragsrätten som avses i 12 § andra stycket UAL (nuvarande 40 kap. 24 § andra stycket IL).

RÅ 1998 ref. 49

RR har vidare i RÅ 1998 ref. 49 prövat om ett cypriotiskt offshorebolag – vid tillämpningen av diskrimineringsförbudet i artikel 22 p. 4 i skatteavtalet med Cypern – kan anses som ett liknande företag i förhållande till ett svenskt aktiebolag. RR fann att så var fallet och motiverade sitt ställningstagande på följande sätt.

Frågan i målet är om ett svenskt aktiebolag vars moderföretag är ett annat svenskt aktiebolag kan anses som ett liknande företag i förhållande till ett svenskt aktiebolag som ägs av ett cypriotiskt offshorebolag vid tillämpning av diskrimineringsförbudet i artikel 22 punkt 4 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Cypern. En förutsättning för att så skall vara fallet är att ett cypriotiskt offshorebolag kan likställas med ett svenskt aktiebolag främst i de hänseenden som är relevanta vid koncernbeskattningen (RÅ 1996 ref. 69).

Enligt vad som upplysts finns det inte någon möjlighet till resultatutjämning inom koncerner vid cypriotisk beskattning vare sig för offshorebolag eller andra bolag. Detta kan dock enligt Regeringsrättens mening inte utgöra något hinder mot att cypriotiska bolag likställs med svenska aktiebolag i nu aktuellt hänseende.

Ett cypriotiskt offshorebolag skiljer sig, såvitt nu är av intresse, från ett svenskt aktiebolag främst genom att det erlägger bolagsskatt efter en betydligt lägre skattesats (4,25 %). Vidare gäller att utdelningar, räntor och royalty från bolaget inte beläggs med källskatt. Förutsättningar för att dessa regler skall bli tillämpliga är att bolaget i sin helhet ägs av personer som inte är bosatta i Cypern och att det inte till någon del bedriver sin verksamhet där.

Reglerna för cypriotiska offshorebolag var kända då lagen (1989:686) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern antogs och bolagen undantogs inte från tillämpningen av avtalet (prop. 1988/89:61 s. 34 och 38). Samma år infördes i 16 § 2 mom. SIL en definition av utländsk juridisk person samt regler om vilka utländska juridiska personer som är att anse som utländskt bolag (SFS 1989:1040). Som utländskt bolag ansågs en utländsk juridisk person som antingen enligt ett dubbelbeskattningsavtal var en person på

vilket avtalet skulle tillämpas eller i sitt hemland var föremål för en beskattning som var likartad med den som svenska aktiebolag är underkastade. De cypriotiska offshorebolagen var således att anse som utländska bolag. Som skäl för det första alternativa kravet anfördes att en prövning vid avtalets ingående gjorts av de juridiska personer som var hemmavarande i den andra staten och att det särskilt angetts i avtalet om den skattemässiga behandlingen av en viss person var sådan att Sverige inte var berett att tillämpa avtalet på den. Omfattades personen av avtalet hade en sådan prövning gjorts och personen borde utan vidare godtas som ett utländskt bolag (prop. 1989/90:47 s. 17).

Definitionen av utländska bolag ändrades år 1993 (SFS 1993:1543). För att en utländsk juridisk person som omfattades av ett dubbelbeskattningsavtal skulle anses som ett utländskt bolag krävdes att avtalslandet var upptaget i en i momentet intagen förteckning. Förteckningen upptog bl.a. Cypern. Som skäl för ändringen anfördes att vissa stater efter det att dubbelbeskattningsavtal ingåtts infört regler som medgav s.k. offshoreverksamhet och att någon prövning eller godkännande av denna lagstiftning då inte skett. De stater som efter avtalets ingående infört sådan lagstiftning togs därför inte med i förteckningen (prop. 1993/94:50).

År 1995 togs Cypern bort ur förteckningen (SFS 1995:544). Ändringen motiverades med offshorelagstiftningen i Cypern (prop. 1994/95:204 s. 58).

Definitionen av utländsk juridisk person syftar till att klargöra i vilka fall en utländsk association kan vara skatteobjekt. Gränsdragningen mellan utländska bolag och övriga juridiska personer är avgörande för i vilka fall en löpande beskattning av delägare för associationens inkomster skall ske. En sådan löpande beskattning av delägare skall under vissa förutsättningar ske av delägare i andra utländska juridiska personer än utländska bolag men aldrig av delägare i utländska bolag. Gränsdragningen används också i andra sammanhang bl.a. på så sätt att utländska bolag men inte andra juridiska personer i vissa fall likställs med svenska aktiebolag.

Enligt de regler i SIL som är aktuella i målet föreligger inte något hinder mot att moderföretaget är ett svenskt aktiebolag för vilket speciella beskattningsregler gäller.

Särreglerna för investmentföretag, förvaltningsföretag och s.k. äkta bostadsföretag medför endast att de inte kan lämna eller motta koncernbidrag med skatterättslig verkan.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Tolkningen av dubbelbeskattningsavtal skall inriktas på att utröna avtalsparternas gemensamma avsikt (RÅ 1996 ref. 84). Vad som uttalades i samband med lagstiftningen angående dubbelbeskattningsavtalet och de samma år införda reglerna om utländska associationer talar för att de särskilda lättnaderna för cypriotiska offshoreföretag då inte ansågs böra föranleda att dessa behandlades annorlunda än andra cypriotiska bolag vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet. Detta vinner ytterligare stöd av 1993 års lagstiftning. De ändringar som gjordes år 1995 och som inte synes ha föranletts av några ändringar i de cypriotiska skatteförhållandena kan inte föranleda en ändrad tolkning av avtalet.

Regeringsrätten finner på grund härav att de speciella beskattningsregler som gäller för de cypriotiska offshorebolagen inte hindrar att de likställs med svenska aktiebolag vid en tillämpning av diskrimineringsförbudet i avtalet.

Alla skatter

Bestämmelserna om förbud mot diskriminering är enligt p. 6 tillämpliga inte bara på de skatter som enligt artikel 2 omfattas av avtalet utan även på andra skatter. Således kan bestämmelserna i denna artikel åberopas i fråga om arvs- och gåvoskatt, mervärdesskatt, energiskatt, etc.

I de flesta skatteavtal som Sverige slutit finns s.k. icke-diskrimineringsbestämmelser. Det är endast avtalen med Nya Zeeland och Australien som överhuvudtaget inte innehåller några sådana bestämmelser.

Ömsesidig överenskommelse

Artikel 25

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

1. Om en person anser att en avtalslutande stat eller båda avtalslutande staterna vidtagit åtgärder som för honom medför eller kommer att medföra beskattning som strider mot bestämmelserna i detta avtal, kan han, utan att detta påverkar hans rätt att använda sig av de rättsmedel som finns i dessa staters interna rättsordning, lägga fram saken för den behöriga myndigheten i den avtalslutande stat där han har hemvist eller, om fråga är om tillämpning av artikel 24 punkt 1, i den avtalslutande stat där han är medborgare. Saken skall läggas fram inom tre år från den tidpunkt då personen i fråga fick vetskap om den åtgärd som givit upphov till beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet.

2. Om den behöriga myndigheten finner invändningen grundad men inte själv kan få till stånd en tillfredsställande lösning, skall myndigheten söka avgöra saken genom ömsesidig överenskommelse med den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten i syfte att undvika beskattning som strider mot avtalet. Överenskommelse som träffats genomförs utan hinder av tidsgränser i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning.

3. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall genom ömsesidig överenskommelse söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkommer i fråga om tolkningen eller tillämpningen av avtalet. De kan även överlägga i syfte att undanröja dubbelbeskattning i fall som inte omfattas av avtalet.

4. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan träda i direkt förbindelse med varandra också genom en gemensam kommission som består av de behöriga myndigheterna själva eller deras befullmäktigade ombud i syfte att träffa överenskommelse i den mening som avses i föregående punkter.

I bestämmelserna i p. 1 och 2 ges vissa föreskrifter om hur sådan beskattning som inte står i överensstämmelse med avtalets bestämmelser i särskilda fall ska undanröjas.

P. 1 ges den skattskyldige, utan att han förlorar sin rätt att utnyttja de i respektive stat ordinarie rättsmedlen, tillgång till "förfarandet vid ömsesidig överenskommelse". Detta förfarande kan initieras av den skattskyldige utan att han behöver avvakta att den beskattning som han anser strida mot avtalet rent faktiskt har genomförts. En skattskyldig är således berättigad att framlägga sin invändning för den behöriga myndigheten oavsett om han framställt yrkande eller inlett process eller inte enligt den inhemska lagstiftningen i staten i fråga (jfr RÅ83 Aa 185 i vilket RR uttalat att "skattedomstolarna inte är bundna av de svenska och franska finansdepartementens förhandlingar och åtgärder avseende makarnas taxeringar").

**Behörig myndighet
i hemviststaten**

För att en invändning enligt p. 1 ska kunna tas upp till prövning av den behöriga myndigheten måste invändningen emellertid uppfylla det krav som finns angivet i denna punkt. Invändningen ska göras hos den behöriga myndigheten (för definitionen av uttrycket "behörig myndighet" se artikel 3) i den stat där den skattskyldige enligt artikel 4 har hemvist eller, om fråga är om tillämpning av artikel 24 p. 1, i den stat där han är medborgare (se RÅ 1986 not. 785). Kravet att den skattskyldige ska lägga fram saken för den behöriga myndigheten i den stat där han har hemvist (utom vid tillämpning av artikel 24 p. 1) gäller generellt och oavsett om den beskattning mot vilken invändningen riktas har genomförts i denna eller i en annan avtalsslutande stat och oavsett om den rent faktiskt resulterat i dubbelbeskattning eller inte. Har den skattskyldige flyttat sitt hemvist till den avtalsslutande stat som vidtagit den åtgärd mot vilken invändningen

riktats och har detta skett efter det att åtgärden eller beskattningen i fråga vidtagits måste han trots detta göra sin invändning hos den behöriga myndigheten i den stat där han hade hemvist under det år när sådan åtgärd eller sådan beskattning genomfördes.

Den behöriga myndigheten ska enligt p. 2, då den finner en invändning grundad, antingen själv snarast möjligt vidta de åtgärder som krävs för att beskattningen inte ska stå i strid med avtalet eller, om det inte är möjligt att åstadkomma detta genom en ensidig åtgärd, kontakta den behöriga myndigheten i den berörda avtalsslutande staten. Bestämmelsen i p. 2 första meningen innefattar i och för sig en skyldighet att förhandla, men när det gäller att uppnå en ömsesidig överenskommelse är de behöriga myndigheterna endast skyldiga att efter bästa förmåga bemöda sig om att ingå en sådan. Någon skyldighet att uppnå resultat föreskrivs dock inte.

Tolkningsöverenskommelse

Bestämmelsen i p. 3 öppnar en möjlighet för de behöriga myndigheterna att avgöra tolknings- och tillämpningssvårigheter genom ömsesidig överenskommelse. De behöriga myndigheterna kan även behandla sådana fall av dubbelbeskattning som inte omfattas av bestämmelserna i avtalet samt också lösa frågor som uppkommer t.ex. på grund av att de avtalsslutande staterna tillämpar olika principer vid beräkning av skatten.

I p. 40 av kommentaren till artikel 25 i OECD:s modellavtal klargörs att de behöriga myndigheterna kan upprätthålla sina kontakter på en rad olika sätt. I kommentaren sägs nämligen följande:

De behöriga myndigheterna kan träda i direkt förbindelse med varandra genom brev, fax, telefon, sammanträden eller på annat lämpligt sätt. De kan även, om de så önskar, inrätta en gemensam kommission för detta ändamål.

Kommentaren omfattar också en diskussion om behandlingen av skatter i allmänna avtal som avser handel med tjänster (General Agreement on Trade in Services). I kommentaren finns vidare ett förslag till en bestämmelse som de medlemsstater kan använda som önskar försäkra sig om att konfliktlösningsmekanismen i ett bilateralt inkomstskatteavtal alltid ska ha företräde före motsvarande mekanism i ett handelsavtal.

Utbyte av upplysningar

Artikel 26

Utbyte av upplysningar

1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa bestämmelserna i

detta avtal eller i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning i fråga om alla slag av skatter som påförs för en avtalsslutande stats, dess politiska underavdelningars eller lokala myndigheters räkning, i den mån denna beskattning inte strider mot avtalet. Utbytet av upplysningar begränsas inte av artiklarna 1 och 2. Upplysningar som en avtalsslutande stat mottagit skall behandlas såsom hemliga på samma sätt som upplysningar som erhållits enligt den interna lagstiftningen i denna stat och får yppas endast för personer eller myndigheter (däri inbegripna domstolar och förvaltningsorgan) som fastställer, uppbär eller indriver de skatter som omfattas av avtalet eller handlägger åtal eller besvär i fråga om dessa skatter. Dessa personer eller myndigheter skall använda upplysningarna endast för sådana ändamål. De får yppa upplysningarna vid offentlig rättegång eller i domstolsavgöranden.

2. Bestämmelserna i punkt 1 anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att:

a) vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning och administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten;

b) lämna upplysningar som inte är tillgängliga enligt lagstiftning eller sedvanlig administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten;

c) lämna upplysningar som skulle röja affärshemlighet, industri-, handels-, eller yrkeshemlighet eller i näringsverksamhet nyttjat förfarings-sätt eller upplysningar, vilkas överlämnande skulle strida mot allmänna hänsyn (ordre public).

En närmare redogörelse för de handräckningsbestämmelser som finns i svenska skatte- och handräckningsavtal samt i intern svensk rätt finns nedan under avsnitt 10.

I p. 9 b i kommentaren till artikel 26 finns en hänvisning till två Rådsrekommendationer från OECD rörande de format som bör användas vid informationsutbyte. Punkten har följande lydelse:

9. Regeln i punkt 1 medger utbyte av upplysningar på tre olika sätt:

a) - - -

b) - - - , "se OECD:s rådsrekommendation C (81)39/Final (5 maj 1981) ("Recommendation of the Council Concerning a Standardised Form for Automatic Exchanges of Information under International Tax Agreements") och OECD:s Rådsrekommendation C(92)50/Final (23 juli 1992) (Recommendation of the Council Concerning a Standard Magnetic Format for Automatic Exchange of Tax Information) vilka båda diskuteras i "Tax Information Exchange Between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices" (OECD, Paris, 1994)";

c) - - -.

I kommentaren diskuteras också att länder enligt intern lagstiftning måste informera en skattskyldig innan information utväxlas enligt ett skatteavtal. Vidare anges i p. 12.1 i kommentaren att medlemsstater har rätt att bilateralt förordna om att information som erhålls får yppas för offentliga tillsynsorgan. Denna punkt lyder fritt översatt:

Enligt denna artikel bör inte information yppas för sådana myndigheter som övervakar statens allmänna förvaltning i en avtalslutande stat, vilka inte är direkt involverade i skattefrågor. Medlemsstater är dock oförhindrade att i bilaterala avtal tillåta att information yppas för sådana tillsynsorgan.

OECD överväger f.n. och kommer sannolikt i samband med uppdateringen av modellavtalet år 2002 att ta in en ny artikel 27 (varvid nuvarande artiklarna 27-30 kommer att omnumreras till 28-31) innehållande bestämmelser om handräckning vid indrivning.

Diplomater m.fl.

Artikel 27

Medlemmar av diplomatisk beskickning och konsulat

Bestämmelserna i detta avtal berör inte de privilegier vid beskattningen som enligt folkrättens allmänna regler eller bestämmelser i särskilda överenskommelser tillkommer medlemmar av diplomatisk beskickning eller konsulat.

Syftet med denna bestämmelse är att slå fast att medlemmar av diplomatisk beskickning eller konsulat inte genom bestämmelserna i skatteavtal får en mindre förmånlig behandling än den de har rätt till enligt folkrättens allmänna regler eller bestämmelser i särskilda internationella överenskommelser. För svensk del följer detta redan av bestämmelserna i IPL. I 2 § samma lag stadgas att främmande stats beskickning och beskickningsmedlemmar jämte deras familjer och betjäning samt diplomatiska kurirer åtnjuter immunitet och privilegier enligt den i Wien den 18 april 1961 avslutade konventionen om diplomatiska förbindelser. Av 1 § nämnda lag följer vidare att vad som i lagen föreskrivs i fråga om immunitet och privilegier ska gälla utan hinder av bestämmelse i annan författning (inklusive skatteavtalen). Enligt 3 § 1 st. IPL gäller motsvarande också beträffande konsulatsmedlemmar med familj och betjäning.

Enligt 3 kap. 17 § 2. IL anses en person som tillhör främmande makts beskickning eller karriärkonsulat i Sverige under vissa förutsättningar inte bosatt här. En sådan person är därmed begränsat skattskyldig i Sverige och har inte heller hemvist i Sverige enligt skatteavtalen (artikel 4 p. 1).

Territoriell utvidgning

Artikel 28

Territoriell utvidgning

1. Detta avtal kan antingen i sin helhet eller med erforderliga ändringar utvidgas till att omfatta [varje del av (stat A:s) eller (stat B:s) territorium som uttryckligen undantagits från avtalets tillämpningsområde, eller] varje stat eller varje territorium för vars internationella förbindelser (stat A)

eller (stat B) är ansvarig, såvida där påförs skatter av i huvudsak likartat slag som de på vilka avtalet tillämpas. Sådan utvidgning gäller från den dag och med de ändringar och villkor, däri inbegripet villkor om upphörande, som kan anges och överenskommas mellan de avtalslutande staterna genom noteväxling på diplomatisk väg eller på annat sätt i enlighet med deras konstitutionella förfarande.

2. Om inte annat överenskommits mellan de avtalslutande staterna, medför uppsägning av avtalet från en avtalslutande stats sida enligt artikel 30 även att tillämpningen av avtalet upphör på sätt anges i nämnda artikel [beträffande varje del av (stat A:s) eller (stat B:s) territorium eller] beträffande varje stat eller territorium vartill det utvidgats enligt denna artikel.

Orden inom klammer avser de fall då en del av en avtalslutande stats territorium genom särskild bestämmelse undantagits från avtalets tillämpningsområde.

Möjligheten att utvidga det territorium som ett skatteavtal omfattar har inte någon praktisk betydelse för Sverige men däremot för vissa av våra avtalspartners.

8.3.8 Slutbestämmelser

Ikraftträdande

Artikel 29

Ikraftträdande

1. Detta avtal skall ratificeras och ratifikationshandlingarna skall utväxlas i snarast möjligt.

2. Avtalet träder i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna och dess bestämmelser tillämpas:

- a) (i stat A):
- b) (i stat B):

Inkomstskatteavtalen träder vanligtvis i kraft i samband med utväxlingen av ratifikationshandlingarna eller efter noteväxling eller viss kortare tid därefter och blir därmed folkrättsligt bindande. Avtalen blir därefter tillämpliga vid den tidpunkt som anges i den förordning som utfärdas efter ratifikationen eller noteväxlingen.

Upphörande

Artikel 30

Upphörande

Detta avtal förblir i kraft till dess det sägs upp av en avtalslutande stat. Vardera avtalslutande staten kan på diplomatisk väg säga upp avtalet genom underrättelse härom minst sex månader före utgången av ett kalenderår efter år I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla:

- a) (i stat A):
- b) (i stat B):

Med tanke på förutsebarheten för dem som ska tillämpa ett avtal är det fördelaktigt att ett avtal förblir i kraft åtminstone under en viss minsta tidsrymd. I svenska avtal föreskrivs ofta att

uppsägning kan ske först efter det att avtalet varit i kraft under minst fem år. Det bör dock framhållas att denna tidsperiod inte är absolut i den meningen att avtalet inte under några förhållanden kan ändras eller sägas upp under femårsperioden. Självfallet kan avtalet under femårsperioden såväl ändras som sägas upp om avtalsparterna är överens om detta. Det bör också framhållas att det inte i alla avtal föreskrivs något om en viss minsta giltighetstid (se t.ex. skatteavtalen med de baltiska staterna).