

Skatteavtal Norden

**Danmark, Färöarna,
Finland, Island och Norge**

(1996 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 2006:1331 har beaktats.



Fritzes

ett Wolters Kluwer-företag

106 47 Stockholm Tel 08-690 91 90 Fax 08-690 91 91 order.fritzes@nj.se www.fritzes.se

ISBN 978-91-38-32390-8

SKV 360-208 utgåva 3

Elanders, Vällingby 2007

Förord

Sedan Finansdepartementets utgivning av de svenska skatteavtalen upphörde år 1987 har ett stort antal nya avtal tillkommit och många av de gamla har ändrats.

Skatteverkets avtalshäften innehåller, förutom själva avtalen och övriga författningstexter, även relevanta förarbeten, i huvudsak propositionerna eller utdrag ur dessa. Där det behövs har verkets bedömning och aktuella rättsfall redovisats.

Avtalshäftena är avsedda för Skatteverkets taxeringsarbete. Eftersom rättsläget ständigt förändras genom nya skatteavtal, andra författningsändringar och domstolsavgöranden är det nödvändigt att bevaka utvecklingen på dessa områden. Fortlöpande information om nyheter inom skatteområdet finns i Skattenyheter och på Skatteverkets webbplats www.skatteverket.se.

Solna i mars 2007

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	9
Förkortningslista	11
SFS- och förarbetsregister till 1996 års nordiska skatteavtal	13
Lagar och förordningar m.m.	15
Förordning (1998:1314) om tillämpning av dubbel- beskattningsavtalet mellan de nordiska länderna	15
Förordning (1997:658) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna	17
Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna	19
Avtal mellan de nordiska länderna för att undvika dubbel- beskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet	23
Protokoll	72
Avtal mellan Konungariket Sveriges regering och Konungariket Danmarks regering om beskattning av anställda ombord på färjor och tåg i reguljär trafik mellan Danmark och Sverige	87
Avtal mellan Konungariket Sverige och Konungariket Norge om särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen	89
Avtal mellan Konungariket Sverige och Konungariket Danmark om vissa skattefrågor	92
Förordning (1979:26) om avtal mellan Sverige och Norge angående grunderna för fördelningen av beskattningen av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster	97
Avtal mellan Sverige och Norge angående grunderna för fördelningen av beskattningen av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster	98

6 Innehåll

Överenskommelse enligt artikel 3 punkt 2 i avtalet den 14 mars 1978 mellan Sverige och Norge angående grunderna för fördelningen av beskattningen av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster	101
Lag (2006:290) om upphävande av förordningen (1979:26) om avtal mellan Sverige och Norge angående grunderna för fördelningen av beskattningen av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster	103
Kungörelse (1949:464) angående tillämpning av vissa bestämmelser om flottningen i Torne och Muonio gränsälvar	104
Lag (1949:183) om flottningen i Torne och Muonio gränsälvar	105
Utdrag av överenskommelsen den 17 februari 1949 mellan konungariket Sverige och republiken Finland om flottningen i Torne och Muonio gränsälvar	106
Propositioner m.m.	109
1 Inledning	109
2 Ärendet och dess beredning	110
2.1 Svinesundsbron	112
2.2 Vissa skattefrågor	113
3 Lagförslagen	114
3.1 Det nya dubbelbeskattningsavtalet	114
3.1.1 Särskilt om Åland	115
3.1.2 Särskilt om gränsgångarregeln mellan Sverige och Danmark	116
3.1.3 Särskilt om Svinesundsbron	117
3.1.3.1 Avtalet med Norge om beskattningen i samband med byggande, underhåll och drift av den nya Svinesundsförbindelsen	117
3.1.3.2 Avtalet om den nya Svinesundsförbindelsen	118
4 Tolkning av skatteavtal	118
5 Skatteavtalets innehåll	120
5.1 Avtalets tillämpningsområde	122
5.1.1 Personer som omfattas av avtalet	122
5.1.1.1 Särskilt om Svinesundsbron	123
5.1.2 Skatter som omfattas av avtalet	123
5.1.3 Särskilt om Svinesundsbron	124
5.2 Definitioner m.m.	124
5.2.1 Särskilt om Svinesundsbron	125
5.2.2 Hemvist	125
5.2.3 Fast driftställe	127
5.3 Avtalets beskattningsregler	128
5.3.1 Inkomst av fast egendom	129
5.3.2 Inkomst av rörelse	130
5.3.2.1 Särskilt om Öresundsbron	130
5.3.2.2 Särskilt om uppsättande av renstängsel	130

5.3.2.3	Särskilt om Svinesundsbron.....	131
5.3.2.4	Begreppet ”inkomst av rörelse”.....	132
5.3.3	Sjöfart och luftfart.....	132
5.3.4	Närstående företag	134
5.3.5	Utdelning	134
5.3.6	Ränta och royalty	137
5.3.6.1	Ränta	137
5.3.6.2	Royalty	137
5.3.7	Realisationsvinst	138
5.3.7.1	Överlåtelse av fast egendom	138
5.3.7.2	Överlåtelse av andel i ”fastighetsbolag”	139
5.3.7.3	Särskilt om Svinesundsbron.....	139
5.3.7.4	Överlåtelse av skepp och luftfartyg	139
5.3.7.5	Överlåtelse av annan egendom	140
5.3.7.6	Överlåtelse av värdepapper efter byte av hemvist	140
5.3.7.7	Särskilt om SAS, Scanair och SAS Commuter	140
5.3.8	Självständig yrkesutövning.....	141
5.3.8.1	Särskilt om Svinesundsbron.....	142
5.3.9	Enskild tjänst.....	142
5.3.9.1	Beskattning av anställd ombord på nordiskt skepp eller luftfartyg i internationell trafik	143
5.3.9.2	Begreppet ”internationell trafik”.....	145
5.3.9.3	Anställda ombord på tåg och färjor mellan Sverige och Danmark	145
5.3.9.4	Uppsättning och underhåll av renstängsel.....	148
5.3.9.5	Grängsgångare	148
5.3.9.6	Särskilt om Öresundsbron.....	152
5.3.9.7	Särskilt om Svinesundsbron.....	152
5.3.9.8	Särskilt om det svensk-danska avtalet om vissa skattefrågor	153
5.3.10	Styrelsearvode.....	155
5.3.11	Artister och sportutövare.....	156
5.3.12	Pension m.m.....	157
5.3.13	Offentlig tjänst	158
5.3.14	Studerande och praktikanter	160
5.3.15	Verksamhet i samband med förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster	160
5.3.16	Annan inkomst.....	164
5.3.17	Förmögenhet	164
5.3.17.1	Särskilt om Öresundsbron.....	165
5.3.17.2	Särskilt om Svinesundsbron.....	165
5.3.18	Dödsbo	166
5.4	Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning.....	166
5.5	Särskilda bestämmelser.....	172
5.5.1	Allmänna beskattningsregler.....	172
5.5.1.1	Skattefria finska pensioner.....	174

8 Innehåll

5.5.1.2	Det särskilda 20 000-kronorsavdraget	178
5.5.2	Förbud mot diskriminering	181
5.5.3	Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse	182
5.5.4	Utbyte av upplysningar	183
5.5.5	Medlemmar av diplomatisk beskickning eller konsulat.....	184
5.5.6	Territoriell utvidgning.....	184
5.6	Slutbestämmelser	184
5.6.1	Ikraftträdande.....	184
5.6.1.1	Särskilt om Svinesundsbron.....	185
5.6.2	Upphörande.....	186
6	Gränsgångarregeln mellan Sverige och Danmark.....	186
7	Avtalet med Norge om beskattningen i samband med byggande, underhåll och drift av den nya Svinesundsförbindelsen	189
7.1	Avtalet om den nya Svinesundsförbindelsen	189
7.2	Avtalet om särskilda bestämmelser för undvikande av dubbel- beskattning vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen.....	190
7.3	Nuvarande bestämmelser i det nordiska skatteavtalet	191
8	Avtal mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor.....	192
8.1	Ärendet och dess beredning	192
8.2	Gällande rätt.....	193
8.2.1	Det nordiska skatteavtalet	193
8.3	Avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor	194
8.4	Överväganden och förslag	200
8.4.1	Lagen om det nordiska dubbelbeskattningsavtalet	200
8.4.2	Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	201
8.5	Författningskommentar	203
8.5.1	Lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna	203
8.5.2	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	203
	Bilaga: Skatteavtal finns med följande länder och områden	205

Läsanvisningar

Avtalshäftet har disponerats så att författningarna (författningen och lagen inklusive avtalet och protokollet) har placerats först. Därefter följer propositionerna till tidigare bilaterala skatteavtal mellan Sverige och de nordiska länderna, propositionerna till 1983, 1987, 1989 och 1996 års nordiska skatteavtal samt propositionerna till ändringarna i 1996 års nordiska skatteavtal i de delar som är av betydelse för förståelsen av nu gällande avtal.

Författningarna har försetts med kantrubriker. Kantrubrikernas syfte är dels att tjäna som stöd vid läsningen av avtalet, dels att peka på andra bestämmelser etc. som kan ha betydelse vid tillämpningen. Det kan t.ex. vara fråga om att tolkningen av ett visst begrepp behandlas i det till avtalet fogade protokollet eller att andra bestämmelser i avtalet/protokollet kan medföra avsteg från den aktuella bestämmelsen. I skatteavtalet har – mot bakgrund av alla ändringar som skett – bestämmelser som har anknytning till en viss avtalsbestämmelse lagts in direkt under den aktuella artikeln/punkten. Dessa inlägg har markerats genom att de är indragna med liten text samt satta inom en ruta.

Även propositionerna har försetts med kantrubriker. Dessa kantrubriker anger bl.a. i vilken proposition och på vilken sida i propositionen den aktuella texten finns. Med hänsyn till att propositionstexterna återges ordagrant är det för förståelsen och sammanhanget (bl.a. när det gäller hänvisningar till ”gällande avtal”) viktigt att hålla i minnet från vilken proposition det aktuella stycket är hämtat.

Avtalshäftet innehåller också vissa kommentarer av Skatteverket. I författningsdelen har dessa kommentarer tagits in som fotnoter medan de i propositionsdelen är markerade dels genom kantrubriker, dels genom kursiv stil. Även huvud- och under- rubrikerna i propositionsdelen är delvis satta av Skatteverket.

Förkortningslista

art.	artikel
A-SINK	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
bet.	betänkande
def.	definition
FiU	Finansutskottet
förordningen	Förordning (1997:658) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
lagen	Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna
mom.	moment
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
prop.	proposition
prot. p.	protokollspunkt
RR	Regeringsrätten
rskr.	riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkU	Skatteutskottet
st.	stycke
Svinesundsavtalet	Avtalet med Norge om beskattningen i samband med byggande, underhåll och drift av den nya Svinesundsförbindelsen, se bilaga 3 till lagen
SÖ	Sveriges internationella överenskommelser

SFS- och förarbetsregister till 1996 års nordiska skatteavtal

- SFS 1996:1512** prop. 1996/97:44, bet. 1996/97:SkU12, rskr. 1996/97:38; avtalet trädde i kraft 1997-05-11
- SFS 1997:658** ikraftträdande av SFS 1996:1512; lagen trädde i kraft 1997-12-31
- SFS 1997:920** ändring i art. 3 p. 1 h, art. 21 p. 1 och p. 7 c i SFS 1996:1512; prop. 1997/98:32, bet. 1997/98:SkU12, rskr. 1997/98:34
- SFS 1998:7** ikraftträdande av SFS 1997:920; trädde i kraft 1998-01-31
- SFS 1998:1314** Riksskatteverket behörig myndighet; enligt SFS 2003:1001 ändrat till ”Skatteverket”; ändringen trädde i kraft 2004-01-01
- SFS 1999:639** ändring i 1 § i SFS 1996:1512; prop. 1998/99:82, bet. 1998/99:SkU16, rskr. 1998/99:184
- SFS 1999:999** bilaga 2 fogas till SFS 1996:1512; prop. 1999/2000:17, bet. 1999/2000:SkU9, rskr. 1999/2000:67
- SFS 1999:1000** ändring i 1 § i SFS 1996:1512; prop. 1999/2000:17, bet. 1999/2000:SkU9, rskr. 1999/2000:67
- SFS 1999:1184** ikraftträdande av SFS 1999:999 och 1000; trädde i kraft 1999-12-31
- SFS 2000:1165** införande av p. 4 i övergångsbest. till SFS 1996:1512; prop. 2000/01:1, bet. 2000/01:FiU1, rskr. 2000/01:36; trädde i kraft 2001-01-01

- SFS 2001:411** ändring i p. 4 i övergångsbest. till SFS 1996:1512; prop. 2000/01:89, bet. 2000/01:SkU22, rskr. 2000/01:237; trädde i kraft 2001-07-01
- SFS 2001:1054** ändring i p. 4 i övergångsbest. till SFS 1996:1512; prop. 2001/02:1, bet. 2001/02:FiU1, rskr. 2001/02:34; trädde i kraft 2002-01-01
- SFS 2002:964** ändring i p. 4 i övergångsbest. till SFS 1996:1512; prop. 2002/03:1, bet. 2002/03:FiU1, rskr. 2002/03:24; trädde i kraft 2003-01-01
- SFS 2002:982** ändring i 1 § och införande av bilaga 3 i SFS 1996:1512; prop. 2002/03:16, bet. 2002/03:SkU6, rskr. 2002/03:39
- SFS 2002:1066** ikraftträdande av SFS 2002:982; trädde i kraft 2002-12-31
- SFS 2003:826** ändring i p. 4 i övergångsbest. till SFS 1996:1512; prop. 2003/04:1, bet. 2003/04:FiU1, rskr. 2003/04:42; trädde i kraft 2004-01-01
- SFS 2003:1001** ändring i SFS 1998:1314; Skatteverket behörig myndighet
- SFS 2004:639** ändring i 1 § och införande av bilaga 4 i SFS 1996:1512; prop. 2003/04:149, bet. 2003/04:SkU31, rskr. 2003/04:269; trädde i kraft 2004-08-01, se övergångsbestämmelserna s. 95 i detta häfte
- SFS 2004:1053** ändring i p. 4 i övergångsbest. till SFS 1996:1512; prop. 2004/05:1, bet. 2004/05:FiU1, rskr. 2004/05:47; trädde i kraft 2005-01-01
- SFS 2005:891** ändring i p. 4 i övergångsbest. till SFS 1996:1512; prop. 2005/06:1, bet. 2005/06:FiU1, rskr. 2005/06:34; trädde i kraft 2006-01-01
- SFS 2006:290** upphävande av SFS 1979:26; förordningen upphörde att gälla vid utgången av år 2006
- SFS 2006:1331** ändring i p. 4 i övergångsbest. till SFS 1996:1512; prop. 2006/07:1, bet. 2006/07:FiU1, rskr. 2006/07:9; trädde i kraft 2007-01-01

Lagar och förordningar m.m.

Förordning (1998:1314) om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna

utfärdad den 17 september 1998.

**Skatteverket
behörig myndighet**

Regeringen föreskriver enligt artikel 3 punkt 1 j i avtalet den 23 september 1996 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet att ärenden som skall handläggas av behörig myndighet i Sverige skall prövas av Riksskatteverket (*numera Skatteverket, SFS 2003:1001; Skatteverkets anm.*). Är ett ärende av särskild betydelse eller annars av sådan beskaffenhet att det bör avgöras av regeringen, skall dock Riksskatteverket (*numera Skatteverket, SFS 2003:1001; Skatteverkets anm.*) med eget yttrande överlämna ärendet till regeringen.

Riksskatteverkets (*numera Skatteverkets, SFS 2003:1001; Skatteverkets anm.*) beslut enligt denna förordning får inte överklagas.

På regeringens vägnar

THOMAS ÖSTROS

Roland Gustafsson
(Finansdepartementet)

**Förordning (1997:658) om dubbelbeskattningsavtal
mellan de nordiska länderna**

utfärdad den 19 juni 1997.

Ikraftträdandet

Regeringen föreskriver att lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna skall träda i kraft den 31 december 1997, då förordningen (1989:957) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna skall upphöra att gälla.

Avtalet trädde i kraft den 11 maj 1997.

På regeringens vägnar

ERIK ÅSBRINK

Roland Gustafsson
(Finansdepartementet)

Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna

utfärdad den 25 november 1996.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs följande.

1 §² Det avtal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet som Danmark, Färöarna, Finland, Island, Norge och Sverige undertecknade den 23 september 1996 skall tillsammans med det protokoll som är fogat till avtalet och som utgör en del av detta gälla som lag här i landet. Avtalets bestämmelse i artikel 3 punkt 1 a att uttrycket ”Finland” inte inbegriper landskapet Åland i fråga om den finska kommunalskatten skall inte gälla.

Åland omfattas

Avtalet och protokollet är avfattade på danska, färöiska, finska, isländska, norska och svenska språken³. På svenska språket har utfärdats två texter, en för Finland och en för Sverige. Samtliga texter har samma giltighet. Den för Sverige utfärdade texten framgår av *bilaga 1* till denna lag.

Anställda ombord på tåg och färjor mellan Sverige och Danmark

Det avtal mellan Sverige och Danmark om beskattning av anställda ombord på färjor och tåg i reguljär trafik mellan Danmark och Sverige som undertecknades den 30 september 1999 skall gälla som lag här i landet. Avtalet är avfattat på danska och svenska språken⁴. Den för Sverige utfärdade texten framgår av *bilaga 2* till denna lag.

Svinesundsbron

Det avtal mellan Sverige och Norge som undertecknades den 22 oktober 2002 och som innehåller särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen skall gälla som lag här i landet. Avtalet är avfattat på svenska och norska språken⁵. Den för Sverige utfärdade texten framgår av *bilaga 3* till denna lag.

¹ Prop. 1996/97:44, bet. 1996/97:SkU12, rskr. 1996/97:38.

² I dess lydelse enligt SFS 2004:639. Tidigare ändrad genom SFS 1999:639, SFS 1999:1000 och SFS 2002:982; Skatteverkets anm.

³ Se SÖ 1996:55; Skatteverkets anm.

⁴ Se SÖ 1999:47; Skatteverkets anm.

⁵ Se SÖ 2002:64; Skatteverkets anm.

Avtal mellan Sverige och Danmark	Det avtal mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor som undertecknades den 29 oktober 2003 skall gälla som lag här i landet. Avtalet är avfattat på svenska och danska språken ⁶ . Den för Sverige utfärdade texten framgår av <i>bilaga 4</i> till denna lag.
Endast lindring	2 § Avtalets beskattningsregler skall tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga.
Ej progressionsuppräknings	3 § Om en person som är bosatt i Sverige förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i avtalet är undantagen från beskattning i Sverige, skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen i Sverige.
Gränsgångare Sverige-Danmark Def. av ”kortare avbrott”	4 § ⁷ Vid tillämpning av bestämmelserna i artikel 31 punkt 5 i avtalet skall följande gälla. Med uttrycket ”kortare avbrott” avses uppehåll i tjänstgöringen i arbetsstaten som varar 1) högst 18 månader per barn på grund av föräldraledighet, 2) sammanlagt högst 12 månader under en period om 36 månader för allt annat uppehåll än uppehåll på grund av sådan sjukdom som avses i tredje stycket (tjänstledighet, arbetslöshet etc.). Om en person är frånvarande från sitt arbete på grund av sjukdom anses detta inte innebära att han inte alltjämt uppfyller de uppställda villkoren i punkterna 2 och 3 i protokollspunkt VII respektive punkterna 2 och 3 i protokollspunkt VIII i protokollet till avtalet den 12 september 1989 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet under förutsättning att han under hela sjukperioden behåller sin anställning. En period då en person bedriver sitt varaktiga personliga arbete i hemviststaten anses inte utgöra ett ”kortare avbrott”. Bestämmelserna i punkterna 4–6 i protokollspunkt VII respektive punkterna 4–6 i protokollspunkt VIII i ovan nämnda protokoll skall gälla vid tillämpningen av punkterna 2 och 3 i protokollspunkt VII respektive punkterna 2 och 3 i protokollspunkt VIII.
Frånvaro pga. sjukdom	
Varaktigt personligt arbete	

⁶ Se SÖ 2004:12; Skatteverkets anm.

⁷ Gränsgångarregeln mellan Sverige och Danmark gäller fr.o.m. beskattningsår som börjar den 1 januari 2005 endast personer med hemvist i Sverige, se övergångsbestämmelserna till SFS 2004:639; Skatteverkets anm.

**Kortare
anställning**

Bestämmelserna i punkterna 2 och 3 i protokollspunkt VII respektive punkterna 2 och 3 i protokollspunkt VIII i ovan nämnda protokoll tillämpas inte i de fall en anställning hos en och samma arbetsgivare pågår under en sammanhängande tid som är kortare än sex månader.

**Öresunds-
förbindelsen**

5 § Vid tillämpning av bestämmelserna i protokollspunkt II i protokollet till avtalet skall följande gälla. Vad som föreskrivs om tunnelförbindelsen gäller också för den konstgjorda halvö i Danmark till den del denna är anlagd eller underhålls av eller för Öresundskonsortiet. Vad som föreskrivs om bron över Öresund gäller också för den betalstation i Sverige till den del denna uppförs, underhålls eller drivs av eller för Öresundskonsortiet.

1. Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.
2. Denna lag skall tillämpas
 - a) i fråga om skatter som innehålls vid källan, på inkomst som förvärvas den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då lagen träder i kraft eller senare,
 - b) i fråga om övriga skatter på inkomst, på skatter som bestäms för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då lagen träder i kraft eller senare,
 - c) i fråga om skatt på förmögenhet, på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering andra kalenderåret efter det år då lagen träder i kraft eller senare.
3. Genom lagen upphävs lagen (1989:933) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

Den upphävda lagen skall dock fortfarande tillämpas

 - a) i fråga om skatter som innehålls vid källan, på inkomst som förvärvas före den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då lagen träder i kraft,
 - b) i fråga om övriga skatter på inkomst, på skatter som bestäms för beskattningsår som börjar före den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då lagen träder i kraft,
 - c) i fråga om skatt på förmögenhet, på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering första kalenderåret efter det år då lagen träder i kraft eller tidigare.

Den upphävda lagen skall också tillämpas i fall som avses i artikel 31 punkt 5 i avtalet såvitt avser punkterna 2–6 i protokollspunkt VII och punkterna 2–6 i protokollspunkt VIII i

protokollet till avtalet den 12 september 1989 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet.

4.⁸ Bestämmelsen i artikel 31 punkt 3 i avtalet skall också tillämpas vid 2002–2008 års taxeringar. Vid 1999–2008 års taxeringar skall artikel 26 punkt 2 i avtalet inte gälla i fall då artikel 31 punkt 3 i avtalet tillämpas.

Vad som föreskrivs i första stycket skall, oberoende av bestämmelserna i bilaga 2 till denna lag, också gälla för inkomst som person med hemvist i Sverige uppbär för arbete ombord på danskt skepp i internationell färjetrafik mellan Sverige och Danmark om

- skeppet är registrerat i det danska internationella skeppsregistret (DIS),
- arbetsgivaren har hemvist i Danmark, och
- personen var anställd ombord på ett danskt skepp någon gång under januari månad år 2001.

På regeringens vägnar

LAILA FREIVALDS

ERIK ÅSBRINK
(Finansdepartementet)

⁸ Punkten – som infördes genom SFS 2000:1165 – har ändrats genom SFS 2001:411, SFS 2001:1054, SFS 2002:964, SFS 2003:826, SFS 2004:1053, SFS 2005:891 och 2006:1331; Skatteverkets anm.

Bilaga 1⁹

Avtal

mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet

Danmarks regering tillsammans med Färöarnas landsstyre samt Finlands, Islands, Norges och Sveriges regeringar, som önskar ingå ett avtal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, som konstaterar att i fråga om Färöarna handhavandet även i förhållande till utlandet av de sakområden som omfattas av detta avtal hör till Färöarnas självstyrelsekompetens, har kommit överens om följande:

Artikel 1

Personer som omfattas av avtalet

Def. i art. 3 p. 1 b) och art. 4 p. 1

Detta avtal tillämpas på personer som har hemvist i en eller flera av de avtalsslutande staterna.

Artikel 2

Skatter som omfattas av avtalet

Jfr art. 27 p. 5

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

Def. av "skatt"

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 samt skatter på värdestegring.

Danmark

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

- a) i Danmark
- 1) inkomstskatten till staten,
- 2) den kommunala inkomstskatten,

⁹ Efter ändringar i lagen har bilagan beteckningen "bilaga 1" (SFS 1999:999), ikraftträdande, se SFS 1999:1184; Skatteverkets anm.

- Färöarna**
- 3) den amtskommunala inkomstkatten, och
 - 4) skatterna enligt kolväteskattelagen,
(i det följande benämnda "dansk skatt");
 - b) på Färöarna
 - 1) skatten till landskassan,
 - 2) skatten till kommunerna,
 - 3) kyrkoskatten,
 - 4) utdelningsskatten,
 - 5) royaltyskatten,
 - 6) ränteskatten, och
 - 7) skatterna enligt kolväteskattelagen,
(i det följande benämnda "färöisk skatt");
- Finland**
- c) i Finland
 - 1) de statliga inkomstskatterna,
 - 2) inkomstkatten för samfund,
 - 3) kommunalskatten,
 - 4) kyrkoskatten,
 - 5) källskatten på ränteinkomst,
 - 6) källskatten för begränsat skattskyldig, och
 - 7) den statliga förmögenhetsskatten,
(i det följande benämnda "finsk skatt");
- Island**
- d) i Island
 - 1) inkomstkatten till staten,
 - 2) den särskilda inkomstkatten till staten,
 - 3) den kommunala inkomstkatten,
 - 4) förmögenhetsskatten till staten,
 - 5) den särskilda förmögenhetsskatten till staten, och
 - 6) inkomst- och förmögenhetsskatten för penninginstitut,
(i det följande benämnda "isländsk skatt");
- Norge**
- e) i Norge
 - 1) inkomst- och förmögenhetsskatten till staten,
 - 2) inkomst- och förmögenhetsskatten till kommunerna,
 - 3) inkomstkatten till fylkena,
 - 4) den gemensamma skatten till skattefördelningsfonden,
 - 5) skatterna enligt petroleumskattelagen, och
 - 6) avgiften till staten på ersättningar till utländska artister,
(i det följande benämnda "norsk skatt");
- Sverige**
- f) i Sverige
 - 1) den statliga inkomstkatten, däri inbegripet sjömansskatten och kupongskatten,
 - 2) den särskilda inkomstkatten för utomlands bosatta,
 - 3) den särskilda inkomstkatten för utomlands bosatta artister m.fl.,
 - 4) expansionsmedelsskatten,

	5) den kommunala inkomstkatten, och 6) den statliga förmögenhetsskatten, (i det följande benämnda "svensk skatt").
"Nya" skatter	4. Avtalet tillämpas också 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 ¹⁰ . I fråga om Danmark och Färöarna tillämpas avtalet dessutom på en sådan allmän skatt på förmögenhet som Danmark respektive Färöarna kan komma att införa efter undertecknandet av avtalet. De behöriga myndigheterna i de avtalslutande staterna skall meddela varandra de väsentliga ändringar som gjorts i respektive skattelagstiftning.
Artikel 3	
<i>Allmänna definitioner</i>	
Def. av "avtals- slutande stat"	1. Om inte sammanhanget föranleder annat, har vid tillämpningen av detta avtal följande uttryck nedan angiven betydelse: a) "avtalslutande stat" åsyftar Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige ¹¹ ; uttrycket omfattar också det i det danska riket självstyrande folksamfundet Färöarna; i den omfattning bestämmelserna i avtalet endast berör förhållandet mellan Danmark och Färöarna används uttrycken "en del av riket" och "den andra delen av riket", allteftersom sammanhanget kräver; uttrycket omfattar också varje utanför respektive stats territorialvatten beläget område, inom vilket denna stat enligt sin lagstiftning och i överensstämmelse med folkrätten har rättigheter med avseende på utforskning och utnyttjande av naturtillgångar på havsbotten eller i dess underlag;
Kontinental- sockeln	"Danmark" inbegriper inte Färöarna och Grönland; "Finland" inbegriper inte landskapet Åland i fråga om den finska kommunalskatten ¹² ; "Norge" inbegriper inte Svalbard (med vilket avses även Björnön), Jan Mayen och de norska områdena ("biland") utanför Europa;
Undantagna territorier	b) "person" inbegriper fysisk person, bolag och person-sammanslutning;
Def. av "person"	

¹⁰ Jfr RÅ 1986 ref. 74 samt prop. 1990/91:54 s. 288; Skatteverkets anm.

¹¹ Jfr 2 kap. 30 § IL; Skatteverkets anm.

¹² Genom notväxling har avtalets utvidgats till att omfatta Åland, se 1 § 1 st. lagen; Skatteverkets anm.

Def. av "bolag"	c) "bolag" åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person;
Def. av "person-sammanslutning"	d) "personsammanslutning" åsyftar sammanslutning som inte beskattas såsom självständigt skattesubjekt;
Def. av "företag i en avtalsslutande stat"	e) "företag i en avtalsslutande stat" ¹³ och "företag i annan avtalsslutande stat" åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat, respektive företag som bedrivs av person med hemvist i annan avtalsslutande stat;
Def. av "fast egendom"	f) "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, byggnader, rättigheter på vilka bestämmelserna i privaträtten om fast egendom tillämpas, nyttjanderätt till fast egendom ¹⁴ samt rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång;
Def. av "medborgare"	g) "medborgare" åsyftar fysisk person som har medborgarskap i en avtalsslutande stat; fysisk person som är dansk medborgare och som har hemvist på Färöarna enligt lagen om hemstyre anses ha medborgarskap endast på Färöarna; uttrycket åsyftar också bolag eller personsammanslutning som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalsslutande stat;
Def. av "internationell trafik"	h) ¹⁵ "internationell trafik" åsyftar transport med skepp eller luftfartyg utom då skeppet eller luftfartyget används utslutande mellan platser i en avtalsslutande stat;
Def. av "intresse-gemenskap"	i) "intressegemenskap" åsyftar fall då ett företag direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av ett annat företag eller äger väsentlig del i detta andra företags kapital eller om samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av båda företagen eller äger väsentlig del i dessa företags kapital;
Def. av "behörig myndighet"	j) "behörig myndighet" åsyftar 1) i Danmark: skatteministern, 2) på Färöarna: landsstyresmannen för finansärenden, 3) i Finland: finansministeriet, 4) i Island: finansministern,

¹³ Se RÅ 1991 not. 228, RÅ 1997 ref. 35 och RÅ 2001 ref. 38; Skatteverkets anm.

¹⁴ Se RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91; Skatteverkets anm.

¹⁵ I dess lydelse enligt SFS 1997:920. Bestämmelsen tillämpas på inkomst som förvärfvas den 1 februari 1998 eller senare, se SFS 1997:920 och 1998:7. Punktens tidigare lydelse finns återgiven i utgåva 1 och 2 av detta häfte; Skatteverkets anm.

5) i Norge: finans- och tullministern,
6) i Sverige: finansministern,
eller det befullmäktigade ombud eller den myndighet i envar
av dessa stater åt vilken någon av de ovannämnda eller annan
uppdarar att handha frågor beträffande avtalet¹⁶.

Tolkningsregel

2. Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet vid någon
tidpunkt anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat,
varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse
som uttrycket har vid denna tidpunkt enligt den statens lag-
stiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas,
och den betydelse som uttrycket har enligt tillämplig
skattelagstiftning i denna stat äger företrädare framför den
betydelse uttrycket ges i annan lagstiftning i denna stat.

Artikel 4

Hemvist

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket ”person
med hemvist i en avtalsslutande stat”¹⁷ person som enligt lag-
stiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil,
bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande om-
ständighet, och inbegriper också denna stat, dess politiska
underavdelningar, lokala myndigheter och offentligt rättsliga
institutioner.

Uttrycket

a) inbegriper inte person som är skattskyldig i denna stat
endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet
belägen där, och

Person- sammanslutning och dödsbo

b) inbegriper personsammanslutning¹⁸ och dödsbo endast till
den del deras inkomst respektive förmögenhet tas till
beskattning i denna stat på motsvarande sätt som inkomst som
förvärvas respektive förmögenhet som innehas av person med
hemvist där.

Dubbelt hemvist, fysisk person

2. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 fysisk person
har hemvist i flera avtalsslutande stater¹⁹, bestäms hans hem-
vist på följande sätt:

¹⁶ Enligt SFS 1998:1314 (i dess lydelse enligt SFS 2003:1001) är Skatte-
verket behörig myndighet; Skatteverkets anm.

¹⁷ Jfr prop. 1995/96:121, RÅ 1996 ref. 38 och RÅ 2004 ref. 29; Skatte-
verkets anm.

¹⁸ Se definition i art. 3 p. 1 d); Skatteverkets anm.

¹⁹ Se RÅ 1987 not. 309; Skatteverkets anm.

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 flera stater, 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 någon stat 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 flera stater 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 flera stater eller om han inte är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i berörda avtalsslutande stater frågan genom ömsesidig överenskommelse.

**Dubbelt hemvist,
annan än fysisk
person**

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

Artikel 5

Fast driftställe

Definition

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket ”fast driftställe”²⁰ en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs.

Exemplifiering

2. Uttrycket ”fast driftställe” innefattar särskilt

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

Jfr art. 21

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

**Byggnadsprojekt
etc.**

3. Ett byggnads-, anläggnings-, installations- eller monteringsprojekt, eller verksamhet som består av planering, övervakning, rådgivning eller annan biträdande personalinsats i samband med sådant projekt, utgör fast driftställe men endast om projektet eller verksamheten pågår mer än tolv månader i en avtalsslutande stat.

²⁰ Jfr 2 kap. 29 § IL; Skatteverkets anm.

**Tidsberäkning;
företag i intresse-
gemenskap**

4. Vid beräkning av den tid som avses i punkt 3 anses verksamhet, som bedrivs av ett företag som har intressegemenskap²¹ med annat företag, bedriven av det företag med vilket det har intressegemenskap, om verksamheten i väsentlig mån är av samma slag som den verksamhet som det sistnämnda företaget bedriver och båda företagens verksamhet avser samma projekt.

Undantag

5. 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 företag tillhörigt varulager uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande,

c) innehavet av ett företag 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 vid den stadigvarande platsen för affärsverksamhet på grund av denna kombination är av förberedande eller biträdande art.

**Beroende
representant**

6. Om person, som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 7 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 5 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.

²¹ En definition av begreppet "intressegemenskap" finns i art. 3 p. 1 i); Skatteverkets anm.

**Oberoende
representant**

7. 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, om sådan person därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet.

**Närstående
företag**

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

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

**Def. av ”fast
egendom”**

Se art. 3 p. 1 f)

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

**Nyttjande,
uthyrning etc.**

2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas på inkomst som förvärvas genom omedelbart nyttjande, genom uthyrning eller annan användning av fast egendom.

**Aktie/andel i
”fastighetsbolag”**

3. Om innehav av aktie eller andra andelar i bolag, vars huvudsakliga ändamål är att inneha fast egendom, berättigar innehavaren av aktierna eller andelarna att nyttja bolaget tillhörig fast egendom, får inkomst, som förvärvas genom omedelbart nyttjande, genom uthyrning eller annan användning av sådan nyttjanderätt, beskattas i den avtalsslutande stat där den fasta egendomen är belägen.

**Fast egendom
i näringsverk-
samhet**

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas också på inkomst av fast egendom som tillhör företag och på inkomst av fast egendom som används vid självständig yrkesutövning.

Artikel 7

Inkomst av rörelse

**Se prot. p. I, II och
III, intagna nedan**

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

Sverige – Norge

**Uppsättande av
renstängsel**

Protokollspunkt I. Till artiklarna 7 ...

1. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 7 beskattas inkomst, vilken företag i Norge eller Sverige förvärvar genom verksamhet som bedrivs i Sverige respektive Norge, endast i den stat där företaget har hemvist, om verksamheten avser uppsättning och underhåll av spärrstängsel för renar på sträckor längs den norsk-svenska riksgränsen, vilka sträckor anges i överenskommelse enligt punkt 4.

4. De behöriga myndigheterna i berörda avtalsslutande stater skall genom ömsesidig överenskommelse fastställa de sträckor²² längs vederbörande riksgräns på vilka bestämmelserna i punkterna 1–3 skall tillämpas.

Sverige – Danmark

Öresundsbron

Protokollspunkt II. Till artiklarna 7 ...

1. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 7 ... beskattas inkomst, som företag i Danmark eller Sverige vilket deltar i byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund förvärvar, i den mån inkomsten erhålls för byggandet och driften av bron respektive den därmed sammanhängande tunnelförbindelsen, endast i den stat där företaget har hemvist. Motsvarande gäller inkomst som sådant företag förvärvar i den mån inkomsten erhålls för byggandet och underhållet av den konstgjorda ön.

**Sverige – Norge –
Danmark**

**SAS, Scanair och
SAS Commuter**

Protokollspunkt III. Till artiklarna 7 ...

1. Bestämmelserna i artikel 7 ... tillämpas i Danmark, Norge och Sverige på inkomst som konsortierna Scandinavian Airlines System (SAS), Scanair eller SAS Commuter förvärvar genom kommersiell internationell och inrikes luftfart och annan därmed direkt sammanhängande verksamhet ... i förhållande till den andel i konsortiet som innehas av delägare som har hemvist i Danmark, Norge respektive Sverige.

Inkomstberäkning

2. Om företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse i annan avtalsslutande stat från där beläget fast driftställe, hänförs, om inte bestämmelserna i punkt 3 föranleder annat, i envar av de berörda avtalsslutande staterna 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.

**Avdrag
Se avtalet nedan**

3. Vid bestämmandet av fast driftställes inkomst medges avdrag för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället,

²² Överenskommelsen finns på s. 73 i detta häfte; Skatteverkets anm.

härunder inbegripet utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes.

Sverige – Danmark

**Inbetalning till
pensionsordning**

I förhållandet mellan Sverige och Danmark gäller fr.o.m. den 1 januari 2004 följande (bilaga 4 till lagen, se SFS 2004:639):

Artikel 2

1. Om en fysisk person förvärvar inkomst av rörelse, ... som enligt artikel 7 ... får beskattas eller beskattas endast i en avtalsslutande stat och är ansluten till en pensionsordning i den andra avtalsslutande staten, skall

a) inbetalning som denna person gör till pensionsordningen vara avdragsgill i den förstnämnda staten, och

b) inbetalning som denna persons arbetsgivare gör till pensionsordningen inte anses som skattepliktig inkomst i den förstnämnda staten för personen samt vara avdragsgill i denna stat för arbetsgivaren.

2. Inbetalningen skall dock endast vara avdragsgill eller inte anses som skattepliktig inkomst i den förstnämnda avtalsslutande staten inom de beloppsgränser som gäller för inbetalningar till en pensionsordning enligt lagstiftningen i båda avtalsslutande staterna.

3. Denna artikel gäller endast:

a) i fall då person, som får beskattas eller beskattas endast i den förstnämnda avtalsslutande staten för inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning i denna stat, har hemvist i den andra avtalsslutande staten, om inkomsten utgör minst 75 procent av personens sammanlagda inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning efter avdrag för samtliga utgifter för inkomsternas förvärvande (nettointäkt), och

b) i fall då person, som får beskattas eller beskattas endast i den förstnämnda avtalsslutande staten för inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning i denna stat, har hemvist i denna stat, om personen var ansluten till och inbetalningar gjordes till pensionsordningen omedelbart innan personen fick hemvist i denna stat.

4. Vid tillämpning av punkt 1 skall uttrycket ”pensionsordning” innebära en ordning, som

a) för Danmarks vidkommande omfattas av pensionsbeskattningens avsnitt I,

b) för Sveriges vidkommande omfattas av 28 eller 58 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Artikel 5

3. Bestämmelserna om avdrag för inbetalning till pensionsordning enligt artikel 2 ... gäller endast om den fysiska personens inkomst beskattas på nettobasis med möjlighet till avdrag för kostnader.

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.

Artikel 8

Sjöfart och luftfart

1. Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik, beskattas endast i denna stat.

Protokollspunkt III. Till artiklarna ... 8 ...

1. Bestämmelserna i ... artikel 8 punkt 1 ... tillämpas i Danmark, Norge och Sverige på inkomst som konsortierna Scandinavian Airlines System (SAS), Scanair eller SAS Commuter förvärvar genom kommersiell internationell och inrikes luftfart och annan därmed direkt sammanhängande verksamhet ..., i förhållande till den andel i konsortiet som innehas av delägare som har hemvist i Danmark, Norge respektive Sverige.

**Artikeln
tillämplighet**

**Se prot. p. III
nedan**

**Sverige – Norge
– Danmark**

**SAS, Scanair, SAS
Commuter**

Containers

2. Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom nyttjande, underhåll eller uthyrning av containrar (däri inbegripet släpvagn och annan utrustning för

transport av containrar) som används för transport av gods eller varor, beskattas endast i denna stat, utom då containern används uteslutande mellan platser i annan avtalsslutande stat.

Pool etc.

3. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas också på inkomst som förvärvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

Artikel 9

*Närstående företag*²³

1. I fall då

a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av ett företag i annan avtalsslutande stat 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 annan avtalsslutande stat eller äger del i 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 annan avtalsslutande stat beskattas 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, om denna andra stat anser justeringen vara berättigad såväl i princip som i fråga om beloppet. Vid sådan justering iaktas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de berörda avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

²³ Jfr 14 kap. 19 § IL; Skatteverkets anm.

Artikel 10

Utdelning

Jfr p. 8

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

**Undantag från p. 1 och 3
Se prot. p. II
nedan**

2. I fall då verklig innehavare av förmån av utdelning med hemvist i en avtalsslutande stat har fast driftställe eller stadigvarande anordning i annan avtalsslutande stat än den där han har hemvist samt den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med rörelse som bedrivs från det fasta driftstället respektive självständig yrkesverksamhet som utövas från den stadigvarande anordningen, får, utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 3, utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till sådan verklig innehavare beskattas i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14 i den avtalsslutande stat där det fasta driftstället respektive den stadigvarande anordningen finns.

Sverige – Danmark

Öresundsbron

Protokollspunkt II. Till artiklarna ... 10 ...

1. Utan hinder av bestämmelserna i ... artikel 10 punkt 2 ... beskattas inkomst, som företag i Danmark eller Sverige vilket deltar i byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund förvärvar, i den mån inkomsten erhålls för byggandet och driften av bron respektive den därmed sammanhängande tunnelförbindelsen, endast i den stat där företaget har hemvist. Motsvarande gäller inkomst som sådant företag förvärvar i den mån inkomsten erhålls för byggandet och underhållet av den konstgjorda ön.

Källskatt 15 %

3. Utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i annan avtalsslutande stat får beskattas också 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 är en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får den skatt som sålunda påförs inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp. Sådan utdelning skall emellertid vara undantagen från beskattning i den förstnämnda staten om den verkliga innehavaren av förmånen av utdelningen är ett bolag (med undantag för personsammanslutning och dödsbo) som direkt äger minst 10 procent av det utbetalande bolagets kapital.

Bolag 0 %

Ej tillämplig

4.²⁴ Utan hinder av bestämmelserna i punkt 3 får isländsk skatt på utdelning höjas till högst 15 procent i den mån sådan utdelning dragits av från det utbetalande bolagets inkomst vid bestämmandet av isländsk skatt.

5. Bestämmelserna i punkterna 3 och 4 berör inte bolagets beskattning för vinst av vilken utdelningen betalas.

**Def. av
”utdelning”
enl. art. 10**

6. Med uttrycket ”utdelning” förstås i denna artikel inkomst av aktier, andelsbevis eller andra rättigheter, som inte är fordringar, med rätt till andel i vinst, samt annan inkomst från bolag, som enligt lagstiftningen i den stat där det utbetalande bolaget har hemvist vid beskattningen behandlas på samma sätt som inkomst av aktier.

7. Utan hinder av bestämmelserna i punkterna 3 och 4 kan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna komma överens om att utdelning, som tillfaller i överenskommelsen namngiven institution²⁵ med allmänt välgörande eller annat allmännyttigt ändamål, vilken enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där institutionen har hemvist är undantagen från skatt på utdelning, skall i annan avtalsslutande stat vara befriad från skatt på utdelning från bolag i denna andra stat.

**Förbud mot
extraterritoriell
beskattning**

8. Om bolag med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst från annan avtalsslutande stat, 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 eller stadigvarande anordning 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.

Artikel 11

Ränta

1. Ränta, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i annan avtalsslutande stat,

²⁴ Bestämmelsen är inte tillämplig eftersom avdrag inte medges fr.o.m. 1998-01-01; Skatteverkets anm.

²⁵ Att stiftelser kan omfattas av detta begrepp framgår av RÅ 2004 ref. 29; Skatteverkets anm.

beskattas endast i denna andra stat om personen i fråga är den verkliga innehavaren av förmånen av räntan.

Undantag

**Se prot. p. II
nedan**

2. I fall då verklig innehavare av förmån av ränta med hemvist i en avtalsslutande stat har fast driftställe eller stadigvarande anordning i annan avtalsslutande stat än den där han har hemvist samt den fordran för vilken räntan betalas äger verkligt samband med rörelse som bedrivs från det fasta driftstället respektive självständig yrkesverksamhet som utövas från den stadigvarande anordningen, får, utan hinder av bestämmelserna i punkt 1, ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till sådan verklig innehavare beskattas i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14 i den avtalsslutande stat där det fasta driftstället respektive den stadigvarande anordningen finns.

Sverige – Danmark

Öresundsbron

Protokollspunkt II. Till artiklarna ...11 ...

1. Utan hinder av bestämmelserna i ... artikel 11 punkt 2 ... beskattas inkomst, som företag i Danmark eller Sverige vilket deltar i byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund förvärvar, i den mån inkomsten erhålls för byggandet och driften av bron respektive den därmed sammanhängande tunnelförbindelsen, endast i den stat där företaget har hemvist. Motsvarande gäller inkomst som sådant företag förvärvar i den mån inkomsten erhålls för byggandet och underhållet av den konstgjorda ön.

**Def. av ”ränta”
enligt art. 11**

3. Med uttrycket ”ränta” förstås i denna artikel inkomst av varje slags fordran som inte är utdelning enligt artikel 10 punkt 6, antingen den säkerställts genom inteckning i fast egendom²⁶ eller inte. Uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper, som utfärdats av staten, och inkomst av obligationer eller debentures, däri inbegripet 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.

**Särskilda
förbindelser**

4. Då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den verkliga innehavaren eller mellan dem båda och annan person räntebeloppet, med hänsyn till den skuld för vilken räntan betalas, överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan utbetalaren och den verkliga innehavaren om sådana förbindelser inte förelegat, tillämpas bestämmelserna i denna artikel endast på sistnämnda belopp. I sådant fall beskattas

²⁶ En definition av uttrycket ”fast egendom” finns i art. 3 p. 1 f); Skatteverkets anm.

överskjutande belopp enligt lagstiftningen i envar av de berörda avtalsslutande staterna med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

Artikel 12

Royalty

1. Royalty, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i annan avtalsslutande stat, beskattas endast i denna andra stat om personen i fråga är den verkliga innehavaren av förmånen av royaltyn.

2. I fall då verklig innehavare av förmån av royalty med hemvist i en avtalsslutande stat har fast driftställe eller stadigvarande anordning i annan avtalsslutande stat än den där han har hemvist samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken royaltyn betalas äger verkligt samband med rörelse som bedrivs från det fasta driftstället respektive självständig yrkesverksamhet som utövas från den stadigvarande anordningen, får, utan hinder av bestämmelserna i punkt 1, royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till sådan verklig innehavare beskattas i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14 i den avtalsslutande stat där det fasta driftstället respektive den stadigvarande anordningen finns.

**Undantag
Se prot. p. II
nedan**

Sverige – Danmark

Öresundsbron

Protokollspunkt II. Till artiklarna ...12 ...

1. Utan hinder av bestämmelserna i ... artikel 12 punkt 2 beskattas inkomst, som företag i Danmark eller Sverige vilket deltar i byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund förvärvar, i den mån inkomsten erhålls för byggandet och driften av bron respektive den därmed sammanhängande tunnelförbindelsen, endast i den stat där företaget har hemvist. Motsvarande gäller inkomst som sådant företag förvärvar i den mån inkomsten erhålls för byggandet och underhållet av den konstgjorda ön.

**Def. av ”royalty”
enligt art. 12**

3. 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 samt film och band för radio- och televisionssändning), patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

**Särskilda
förbindelser**

4. Då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den verkliga innehavaren 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 verkliga innehavaren om sådana förbindelser inte föreläggat, tillämpas bestämmelserna i denna artikel endast på sistnämnda belopp. I sådant fall beskattas överskjutande belopp enligt lagstiftningen i envar av de berörda avtalsslutande staterna med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

Artikel 13

Realisationsvinst

Fast egendom

1. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av fast egendom²⁷ som är belägen i annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat.

Andel i ”fastighetsbolag”

2. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av aktie eller annan andel i bolag vars huvudsakliga ändamål är att inneha fast egendom och vars tillgångar (före avdrag för skulder) direkt eller indirekt till mer än 75 procent består av fast egendom som är belägen i en annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat.

Lös egendom i fast driftställe m.m. Se prot. p. II nedan

3. 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 annan avtalsslutande stat, eller av lös egendom, hänförlig till stadigvarande anordning för att utöva självständig yrkesverksamhet, som fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat har i annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av sådant fast driftställe (för sig eller tillsammans med hela företaget) eller av sådan stadigvarande anordning.

Sverige – Danmark

Öresundsbron

Protokollspunkt II. Till artiklarna ...13 ...

2. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 13 punkt 3 beskattas vinst, som företag i eller person med hemvist i Danmark eller Sverige vilket eller vilken deltar i byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund förvärvar på grund av överlåtelse av där angiven egendom vilken används vid byggandet och driften av bron respektive den därmed sammanhängande tunnelförbindelsen, endast i den stat där företaget respektive personen har hemvist. Motsvarande gäller vinst som sådant företag eller sådan person förvärvar på grund av överlåtelse av sådan egendom vilken används vid byggandet och underhållet av den konstgjorda ön.

²⁷ En definition av begreppet ”fast egendom” finns i art. 3 p. 1 f); Skatteverkets anm.

Skepp, luftfartyg

**OBS art. 26 p. 2
och prot. p. III
nedan**

**Sverige – Norge
– Danmark**

**SAS, Scanair och
SAS Commuter**

4. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik eller lös egendom som är hänförlig till användningen av sådant skepp eller luftfartyg, beskattas endast i denna stat.

Protokollspunkt III. Till artiklarna ... 13 ...

1. Bestämmelserna i ... artikel 13 punkt 4 ... tillämpas i Danmark, Norge och Sverige på inkomst som konsortierna Scandinavian Airlines System (SAS), Scanair eller SAS Commuter förvärvar ... på realisationsvinst som berörda konsortium förvärvar vid överlåtelse av lös egendom som används i sådan luftfart och sådan annan verksamhet ..., i förhållande till den andel i konsortiet som innehas av delägare som har hemvist i Danmark, Norge respektive Sverige.

Containers

OBS art. 26 p. 2

5. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av containrar (däri inbegripet släpvagn och annan utrustning för transport av containrar) som används för transport av gods eller varor, beskattas endast i denna stat, utom då containern används uteslutande mellan platser i annan avtalsslutande stat.

**Övrig egendom
Se art. 21 p. 9 och
prot. p. IV nedan**

Dansk exit-skatt

6. Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som avses i punkterna 1–5 beskattas endast i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist.

Protokollspunkt IV. Till artikel 13

Bestämmelserna i artikel 13 punkterna 6 ... berör inte Danmarks rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta aktievinst som en person som flyttar från Danmark anses ha erhållit i samband med utflyttningen.

**Undantag från
p. 6
Se prot. p. IV
nedan**

7.²⁸ Vinst på grund av överlåtelse av aktie eller annan andel eller rättighet i bolag eller personsammanslutning som enligt lagstiftningen i en avtalsslutande stat är hemmahörande där, eller i bolag eller personsammanslutning hemmahörande i annan avtalsslutande stat om värdet av den överlåtna aktien, andelen eller rättigheten till huvudsaklig del direkt eller indirekt beror på innehav av aktie, annan andel eller rättighet i bolag eller personsammanslutning som enligt lagstiftningen i den förstnämnda staten är hemmahörande där, och vilken vinst förvärvas av en fysisk person som har haft hemvist i denna stat och fått hemvist i annan avtalsslutande stat får – utan hinder av bestämmelserna i punkt 6 – beskattas i den förstnämnda avtalsslutande staten om överlåtelsen av aktien, andelen eller rättigheten sker vid någon

²⁸ Jfr 3 kap. 19 § IL; Skatteverkets anm.

tidpunkt under de fem år som följer närmast efter det år personen upphörde att ha hemvist i den förstnämnda staten. Med rättighet i bolag eller personsammanslutning avses vid tillämpningen av denna punkt konvertibla skuldebrev, konvertibla vinstandelsbevis, optionsrätter som utfästs av bolaget eller personsammanslutningen samt optionsrätter och terminer som avser andelar eller aktier i bolag eller personsammanslutningar eller som avser något av övriga nämnda finansiella instrument.

Dansk exit-skatt

Protokollspunkt IV. Till artikel 13

Bestämmelserna i artikel 13 punkterna ... 7 berör inte Danmarks rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta aktievinst som en person som flyttar från Danmark anses ha erhållit i samband med utflyttningen.

Artikel 14²⁹

Självständig yrkesutövning

**Se prot. p. II
nedan**

OBS art. 26 p. 5

**Stadigvarande
anordning
eller**

**183-dagar
Se prot. p. VI
nedan**

1. Inkomst, som fysisk person med hemvist i en avtalslutande stat förvärfvar genom att utöva fritt yrke eller annan självständig verksamhet, beskattas endast i denna stat. Sådan inkomst får emellertid beskattas i annan avtalslutande stat, om

a) han i denna andra stat har stadigvarande anordning som regelmässigt står till hans förfogande för att utöva verksamheten men endast så stor del av inkomsten som är hänförlig till denna stadigvarande anordning, eller

b) han vistas i denna andra stat under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod som börjar eller slutar under beskattningsåret i fråga men endast så stor del av inkomsten som är hänförlig till verksamhet som har utövats i denna andra stat under denna tidsperiod eller dessa tidsperioder.

Sverige – Danmark

Öresundsbron

Protokollspunkt II. Till artiklarna ... 14 ...

3. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 14 punkt 1 ... beskattas inkomst, som person med hemvist i Danmark eller Sverige förvärfvar från företag som deltar i byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund, om arbetet avser byggandet och driften av bron respektive den därmed sammanhängande tunnelförbindelsen, endast i den stat där personen har hemvist. Motsvarande gäller inkomst som sådan person förvärfvar om arbetet avser byggandet och underhållet av den konstgjorda ön.

²⁹ I förhållandet mellan Sverige och Danmark gäller fr.o.m. 2004-01-01 särskilda regler om avdrag för inbetalning till pensionsordning i den andra staten m.m., se artikel 2 i bilaga 4 till lagen. Bestämmelsen återges även efter p. 2 nedan; Skatteverkets anm.

Def. av ”dag”

Protokollspunkt VI

4. ... Härvid gäller, liksom i övrigt i avtalet där uttrycket ”dag” förekommer, att med ”dag” avses också del av dag.

**Exempel på
”fritt yrke”
Se avtalet nedan**

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.

Sverige – Danmark

**Inbetalning till
pensionsordning**

I förhållandet mellan Sverige och Danmark gäller fr.o.m. den 1 januari 2004 följande (bilaga 4 till lagen, se SFS 2004:639):

Artikel 2

1. Om en fysisk person förvärvar inkomst av ... självständig yrkesutövning ... som enligt artikel ... 14 ... får beskattas eller beskattas endast i en avtalsslutande stat och är ansluten till en pensionsordning i den andra avtalsslutande staten, skall

a) inbetalning som denna person gör till pensionsordningen vara avdragsgill i den förstnämnda staten, och

b) inbetalning som denna persons arbetsgivare gör till pensionsordningen inte anses som skattepliktig inkomst i den förstnämnda staten för personen samt vara avdragsgill i denna stat för arbetsgivaren.

2. Inbetalningen skall dock endast vara avdragsgill eller inte anses som skattepliktig inkomst i den förstnämnda avtalsslutande staten inom de beloppsgränser som gäller för inbetalningar till en pensionsordning enligt lagstiftningen i båda avtalsslutande staterna.

3. Denna artikel gäller endast:

a) i fall då person, som får beskattas eller beskattas endast i den förstnämnda avtalsslutande staten för inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning i denna stat, har hemvist i den andra avtalsslutande staten, om inkomsten utgör minst 75 procent av personens sammanlagda inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning efter avdrag för samtliga utgifter för inkomsternas förvärvande (nettointäkt), och

b) i fall då person, som får beskattas eller beskattas endast i den förstnämnda avtalsslutande staten för inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning i denna stat, har hemvist i denna stat, om personen var ansluten till och inbetalningar gjordes till pensionsordningen omedelbart innan personen fick hemvist i denna stat.

4. Vid tillämpning av punkt 1 skall uttrycket ”pensionsordning” innebära en ordning, som

a) för Danmarks vidkommande omfattas av pensionsbeskattningens avsnitt I,

b) för Sveriges vidkommande omfattas av 28 eller 58 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Artikel 5

3. Bestämmelserna om avdrag för inbetalning till pensionsordning enligt artikel 2 ... gäller endast om den fysiska personens inkomst beskattas på nettobasis med möjlighet till avdrag för kostnader.

Artikel 15³⁰

Enskild tjänst

Se prot. p. I, II och VI nedan

1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18, 19, 20 och 21 föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs³¹ i annan avtalsslutande stat. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.

Gränsångare

Sverige – Finland

Protokollspunkt VI. Till artiklarna 15 ...

2. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 punkterna 1 och 2 ... beskattas inkomst, vilken person med hemvist i kommun i Finland eller Sverige som gränsar till landgränsen mellan dessa stater förvärvar på grund av personligt arbete som utförs i sådan kommun i den andra av dessa stater, endast i den stat där personen i fråga har hemvist, under förutsättning att denna person regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i denna stat.

Sverige – Norge

3. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 punkterna 1 och 2 ... beskattas inkomst, vilken person med hemvist i kommun i Norge eller Sverige som gränsar till landgränsen mellan dessa stater förvärvar på grund av personligt arbete som utförs i sådan kommun i den andra av dessa stater, endast i den stat där personen i fråga har hemvist, under förutsättning att denna person regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i denna stat.

Def. av "regelmässigt uppehåller sig"

och "dag"

4. Med uttrycket "regelmässigt uppehåller sig" avses att den skattskyldige i normalfallet minst en gång i veckan uppehåller sig i sin fasta bostad i den avtalsslutande stat där han har hemvist. För att en skattskyldig skall anses uppehålla sig i sin fasta bostad skall vistelsen i hemviststaten omfatta minst två dagar. Härvid gäller, liksom i övrigt i avtalet där uttrycket "dag" förekommer, att med "dag" avses också del av dag.

³⁰ I förhållandet mellan Sverige och Danmark gäller fr.o.m. 2004-01-01 särskilda regler om avdrag för inbetalning till pensionsordning i den andra staten m.m., se artikel 2 i bilaga 4 till lagen. Bestämmelsen återges även efter p. 2 nedan; Skatteverkets anm.

³¹ I förhållandet mellan Sverige och Danmark ska fr.o.m. 2005-01-01 begreppet "utförs" tolkas på sätt anges i artikel 1 i bilaga 4 till lagen. Bestämmelsen återges även efter p. 2 nedan; Skatteverkets anm.

Sverige – Danmark

Öresundsbron

Protokollspunkt II. Till artiklarna ...15 ...

3. Utan hinder av bestämmelserna i ... artikel 15 punkt 1 ... beskattas inkomst, som person med hemvist i Danmark eller Sverige förvärvar från företag som deltar i byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund, om arbetet avser byggandet och driften av bron respektive den därmed sammanhängande tunnelförbindelsen, endast i den stat där personen har hemvist. Motsvarande gäller inkomst som sådan person förvärvar om arbetet avser byggandet och underhållet av den konstgjorda ön.

Sverige – Norge

**Uppsättande
av renstängsel**

Protokollspunkt I. Till artiklarna ... 15

2. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 beskattas inkomst, vilken person med hemvist i Norge eller Sverige förvärvar genom personligt arbete som utförs i Sverige respektive Norge, endast i den stat där denna person har hemvist, om arbetet avser uppsättning och underhåll av spärrstängsel för renar på sträckor längs den norsk-svenska riksgränsen, vilka sträckor anges i överenskommelse enligt punkt 4.

4. De behöriga myndigheterna i berörda avtalsslutande stater skall genom ömsesidig överenskommelse fastställa de sträckor³² längs vederbörande riksgräns på vilka bestämmelserna i punkterna 1–3 skall tillämpas.

**Undantag 183-
dagensregeln
Se prot. p. VI
ovan, art. 26 p. 5
och avtalen nedan**

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 beskattas ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförs³³ i annan avtalsslutande stat, endast i den förstnämnda staten, om

- a) mottagaren vistas i denna andra stat 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 denna andra stat eller på dennes vägnar, och
- c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i denna andra stat, samt
- d) fråga inte är om uthyrning av arbetskraft.

Se prot. p. V nedan

Def. av "uthyrd"

Protokollspunkt V. Till artikel 15

1. I artikel 15 punkt 2 d) anses arbetstagare med hemvist i en avtalsslutande stat uthyrd när han av någon (uthyrare) ställs till förfogande för att utföra arbete i annans (uppdragsgivare) verksamhet i annan avtalsslutande stat, förutsatt att uppdragsgivaren har hemvist

³² Överenskommelsen finns på s. 73 i detta häfte; Skatteverkets anm.

³³ I förhållandet mellan Sverige och Danmark ska fr.o.m. 2005-01-01 begreppet "utförs" tolkas på sätt anges i artikel 1 i bilaga 4 till lagen. Bestämmelsen återges nedan; Skatteverkets anm.

	eller fast driftställe i denna andra stat och att uthyraren inte har ansvar för och inte heller står risken för arbetsresultatet. 2. Vid avgörandet av frågan om en arbetstagare skall anses uthyrd, skall göras en samlad bedömning varvid särskilt beaktas om a) den övergripande arbetsledningen åvilar uppdragsgivaren, b) arbetet utförs på en arbetsplats som disponeras av uppdragsgivaren och för vilken han har ansvar, c) ersättningen till uthyraren beräknas efter den tid som gått åt eller med ledning av annat samband mellan ersättningen och den lön arbetstagaren får, d) största delen av arbetsredskap och material ställs till förfogande av uppdragsgivaren, och e) uthyraren inte ensidigt bestämmer antalet arbetstagare och de kvalifikationer dessa skall ha.
Sverige – Danmark	I förhållandet mellan Sverige och Danmark gäller enligt ett år 1999 träffat avtal följande (bilaga 2 till lagen, se SFS 1999:999): Artikel 1 1. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 beskattas inkomst, som person med hemvist i Danmark eller Sverige förvärfvar genom arbete utfört på tåg i reguljär trafik uteslutande mellan Danmark och Sverige endast i den avtalsslutande stat där arbetsgivaren har hemvist. Sådan inkomst får emellertid även beskattas i den avtalsslutande stat där personen har hemvist. En förutsättning för tillämpning av denna punkt är dock att arbetet utförs på tåg i gränsöverskridande trafik och att personen utför arbetet i båda länderna under en och samma dag. Med gränsöverskridande trafik avses trafik som påbörjas i Danmark och avslutas i Sverige respektive påbörjas i Sverige och avslutas i Danmark.
Sverige – Danmark	I förhållandet mellan Sverige och Danmark gäller fr.o.m. den 1 januari 2005 följande (bilaga 4 till lagen, se SFS 2004:69): Artikel 1 1. Om en person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär lön eller annan liknande ersättning på grund av anställning, som normalt utförs i den andra avtalsslutande staten, för en arbetsgivare med hemvist i denna andra stat, eller vid ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning, som personens arbetsgivare har i denna andra stat, skall arbetet vid tillämpning av artikel 15 punkterna 1 och 2 anses vara utfört i denna andra stat, även om arbetet faktiskt utförts i den förstnämnda staten eller i en tredje stat, om a) arbetet i den förstnämnda staten utförs av personen i dennes bostad, eller b) arbetet i den förstnämnda staten eller i en tredje stat utgör tjänsteresor eller annat arbete av tillfällig natur, men endast om arbetet i den andra staten uppgår till minst hälften av arbetstiden under varje tremånadersperiod. 2. Bestämmelserna i punkt 1 gäller a) i fall då arbetsgivaren inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten endast om den lön eller annan liknande ersättning som

personen uppbär belastar ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning, som arbetsgivaren har i den andra staten,
 b) i fall då arbetsgivaren har hemvist i den andra avtalsslutande staten endast om den lön eller annan liknande ersättning som personen uppbär inte belastar ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning, som arbetsgivaren har i den förstnämnda avtalsslutande staten.

Sverige – Danmark

Inbetalning till pensionsordning

I förhållandet mellan Sverige och Danmark gäller fr.o.m. den 1 januari 2004 följande (bilaga 4 till lagen, se SFS 2004:639):

Artikel 2

1. Om en fysisk person förvärvar inkomst av ... anställning, som enligt artikel ... 15 ... får beskattas eller beskattas endast i en avtalsslutande stat och är ansluten till en pensionsordning i den andra avtalsslutande staten, skall

a) inbetalning som denna person gör till pensionsordningen vara avdragsgill i den förstnämnda staten, och

b) inbetalning som denna persons arbetsgivare gör till pensionsordningen inte anses som skattepliktig inkomst i den förstnämnda staten för personen samt vara avdragsgill i denna stat för arbetsgivaren.

2. Inbetalningen skall dock endast vara avdragsgill eller inte anses som skattepliktig inkomst i den förstnämnda avtalsslutande staten inom de beloppsgränser som gäller för inbetalningar till en pensionsordning enligt lagstiftningen i båda avtalsslutande staterna.

3. Denna artikel gäller endast:

a) i fall då person, som får beskattas eller beskattas endast i den förstnämnda avtalsslutande staten för inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning i denna stat, har hemvist i den andra avtalsslutande staten, om inkomsten utgör minst 75 procent av personens sammanlagda inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning efter avdrag för samtliga utgifter för inkomsternas förvärvande (nettointäkt), och

b) i fall då person, som får beskattas eller beskattas endast i den förstnämnda avtalsslutande staten för inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning i denna stat, har hemvist i denna stat, om personen var ansluten till och inbetalningar gjordes till pensionsordningen omedelbart innan personen fick hemvist i denna stat.

4. Vid tillämpning av punkt 1 skall uttrycket ”pensionsordning” innebära en ordning, som

a) för Danmarks vidkommande omfattas av pensionsbeskattningens lagens avsnitt I,

b) för Sveriges vidkommande omfattas av 28 eller 58 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Artikel 5

3. Bestämmelserna om avdrag för inbetalning till pensionsordning enligt artikel 2 ... gäller endast om den fysiska personens inkomst beskattas på nettobasis med möjlighet till avdrag för kostnader.

**Undantag från
p. 1 och 2
Se avtalet nedan**

3. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel får inkomst av arbete, som utförs ombord på danskt, färöiskt, finskt, isländskt, norskt eller svenskt skepp i internationell trafik, beskattas i den avtalsslutande stat vars nationalitet skeppet har; vid tillämpningen av denna bestämmelse likställs utländskt skepp, som befraktas på så kallad bareboat basis av en person med hemvist i en avtalsslutande stat, med danskt, färöiskt, finskt, isländskt, norskt respektive svenskt skepp.

Sverige – Danmark

**Arbete ombord på
danskt eller svenskt
skepp i internationell
trafik**

I förhållandet mellan Sverige och Danmark gäller enligt ett år 1999 träffat avtal följande (bilaga 2 till lagen, se SFS 1999:999):

Artikel 1

2. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 och artikel 31 punkt 3 beskattas inkomst, som person med hemvist i Danmark eller Sverige förvärvar genom arbete utfört ombord på danskt eller svenskt skepp i internationell färjetrafik mellan Danmark och Sverige endast i den avtalsslutande stat där arbetsgivaren har hemvist. Sådan inkomst får emellertid även beskattas i den avtalsslutande stat där personen har hemvist. Med internationell färjetrafik avses befordran av passagerare och gods i reguljär trafik uteslutande mellan hamn i Danmark och hamn i Sverige.

**Skatteverkets
kommentar**

1999 års avtal innebär att Sverige kan beskatta personer med hemvist i Sverige som arbetar ombord på danska färjor. Anställda ombord på fartyg som är registrerade i Danskt Internationellt Skibsregister (DIS) är emellertid undantagna från dansk sjömansskatt och får i stället en nettolön som är ca 30 procent lägre än motsvarande bruttolön. I prop. 2000/01:89 föreslogs därför att danska nettolöner som betalas till ombordanställda på danska färjor skulle undantas från svensk skatt vid 2002 års taxering. Skattefriheten har därefter förlängts till att gälla också vid 2003–2008 års taxeringar³⁴.

Detta innebär sammanfattningsvis att inkomst som person med hemvist i Sverige uppbär för arbete ombord på danskt skepp i internationell färjetrafik mellan Sverige och Danmark undantas från svensk skatt om

- skeppet är registrerat i det danska internationella skeppsregistret (DIS),*
- arbetsgivaren har hemvist i Danmark, och*
- personen var anställd ombord på ett danskt skepp någon gång under januari månad år 2001.*

³⁴ Art. 31 p. 3, jfr med p. 4 i övergångsbestämmelserna till lagen i dess lydelse enligt SFS 2006:1331, se s. 22 och 147.

Om inte samtliga nämnda villkor är uppfyllda ska den danska nettolönen tas upp till beskattning i Sverige utan möjlighet till avräkning av dansk skatt eftersom någon sådan skatt inte betalats.

Undantag

Luftfartyg

**Se prot. p. III
nedan**

Fiskefartyg etc.

4. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel beskattas inkomst av arbete, som utförs ombord på

a) luftfartyg i internationell trafik, endast i den avtalslutande stat där den som förvärvar arbetsinkomsten har hemvist,

b) fiske-, salfångst- eller valfångstfartyg, endast i den avtalslutande stat där den som förvärvar arbetsinkomsten har hemvist, även då inkomsten för arbetet utgår i form av viss lott eller andel av vinsten av fiske-, salfångst- eller valfångstverksamheten.

**SAS, Scanair och
SAS Commuter**

Inrikes trafik

Protokollspunkt III. Till artiklarna ... 15 ...

2. Bestämmelserna i artikel 15 punkt 4 a) tillämpas även på inkomst av arbete som utförs ombord på luftfartyg som används i inrikestrafik av konsortierna SAS, Scanair eller SAS Commuter.

Artikel 16

*Styrelsearvode*³⁵

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 annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat.

Artikel 17

*Artister och sportutövare*³⁶

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 14 och 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom sin personliga verksamhet i annan avtalsslutande stat i egenskap av artist, 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 verksamhet som artist eller sportutövare bedriver i denna egenskap, inte tillfaller artisten eller sportutövaren själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14 och 15, beskattas i

³⁵ Jfr 5 § 1 st. 3. och 6 § 3. SINK; Skatteverkets anm.

³⁶ Jfr A-SINK; Skatteverkets anm.

den avtalsslutande stat där artisten eller sportutövaren bedriver verksamheten³⁷.

Undantag

3. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte på inkomst genom verksamhet som artist eller sportutövare med hemvist i en avtalsslutande stat bedriver i annan avtalsslutande stat i fall då besöket i denna andra stat huvudsakligen bekostas av offentliga medel i den förstnämnda staten. I sådant fall beskattas inkomsten endast i denna förstnämnda stat.

Artikel 18

Pension m.m.

Omfattar all pension etc.

1. Pension och livränta som betalas från en avtalsslutande stat och utbetalning från en avtalsslutande stat enligt sociallagstiftningen i denna stat till person med hemvist i annan avtalsslutande stat beskattas endast i den förstnämnda staten.

Underhållsbidrag till barn m.fl.

2. Utan hinder av övriga bestämmelser i detta avtal skall underhållsbidrag, som person med hemvist i en avtalsslutande stat betalar till make eller förutvarande make eller till barn med hemvist i annan avtalsslutande stat, undantas från beskattning i denna andra stat i det fall då bidraget skulle ha undantagits från beskattning i den förstnämnda staten om mottagaren hade haft hemvist där.

Def. av ”livränta”

3. Med uttrycket ”livränta” förstås ett fastställt belopp som betalas till fysisk person periodiskt på fastställda tider under personens livstid eller under angiven eller fastställbar tidsperiod och som utgår på grund av förpliktelse att verkställa dessa utbetalningar såsom ersättning för däremot fullt svarande vederlag i pengar eller pengars värde.

Artikel 19³⁸

Offentlig tjänst

Se prot. p. VI nedan

1. Lön och annan liknande ersättning (med undantag för pension), som betalas av en avtalsslutande stat, en av dess politiska underavdelningar, lokala myndigheter eller offentlig-rättsliga institutioner till fysisk person på grund av arbete som

³⁷ Se RÅ 2002 ref. 89; Skatteverkets anm.

³⁸ I förhållandet mellan Sverige och Danmark gäller fr.o.m. 2004-01-01 särskilda regler om avdrag för inbetalning till pensionsordning i den andra staten m.m., se artikel 2 i bilaga 4 till avtalet. Bestämmelsen återges även efter p. 3 nedan; Skatteverkets anm.

utförs i denna stats, underavdelnings, myndighets eller institutions tjänst, beskattas endast i denna stat.

Grängångare

Sverige – Finland

Protokollspunkt VI. Till artiklarna ... 19

2. Utan hinder av bestämmelserna i ... artikel 19 punkt 1 beskattas inkomst, vilken person med hemvist i kommun i Finland eller Sverige som gränsar till landgränsen mellan dessa stater förvärvat på grund av personligt arbete som utförs i sådan kommun i den andra av dessa stater, endast i den stat där personen i fråga har hemvist, under förutsättning att denna person regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i denna stat.

Sverige Norge

3. Utan hinder av bestämmelserna i ... artikel 19 punkt 1 beskattas inkomst, vilken person med hemvist i kommun i Norge eller Sverige som gränsar till landgränsen mellan dessa stater förvärvat på grund av personligt arbete som utförs i sådan kommun i den andra av dessa stater, endast i den stat där personen i fråga har hemvist, under förutsättning att denna person regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i denna stat.

Def. av "regelmässigt uppehåller sig"

och "dag"

4. Med uttrycket "regelmässigt uppehåller sig" avses att den skattskyldige i normalfallet minst en gång i veckan uppehåller sig i sin fasta bostad i den avtalsslutande stat där han har hemvist. För att en skattskyldig skall anses uppehålla sig i sin fasta bostad skall vistelsen i hemviststaten omfatta minst två dagar. Härvid gäller, liksom i övrigt i avtalet där uttrycket "dag" förekommer, att med "dag" avses också del av dag.

**Undantag;
lokanställda**

2. Om lön eller annan liknande ersättning som avses i punkt 1 tillfaller mottagaren för arbete som denne utför i annan avtalsslutande stat än den från vilken lönen eller ersättningen betalas, beskattas lönen eller ersättningen emellertid endast i den stat där arbetet utförs, om mottagaren är person med hemvist i denna stat och

a) är medborgare i denna stat, eller

b) inte fick hemvist i denna stat uteslutande för att utföra arbetet.

**Se prot. p. II och
avtalet nedan**

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

Sverige – Danmark

Öresundsbron

Protokollspunkt II. Till artiklarna ... 19 ...

3. Utan hinder av bestämmelserna i ... artikel 19 beskattas inkomst, som person med hemvist i Danmark eller Sverige förvärvat från företag som deltar i byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund, om arbetet avser byggandet och driften av bron respektive den därmed sammanhängande tunnelförbindelsen, endast i den stat där personen har hemvist. Motsvarande gäller inkomst som

sådan person förvärvar om arbetet avser byggandet och underhållet av den konstgjorda ön.

Sverige – Danmark

**Inbetalning till
pensionsordning**

I förhållandet mellan Sverige och Danmark gäller fr.o.m. den 1 januari 2004 följande (bilaga 4 till lagen, se SFS 2004:639):

Artikel 2

1. Om en fysisk person förvärvar inkomst av ... anställning, som enligt artikel ... 19 får beskattas eller beskattas endast i en avtalslutande stat och är ansluten till en pensionsordning i den andra avtalsslutande staten, skall

a) inbetalning som denna person gör till pensionsordningen vara avdragsgill i den förstnämnda staten, och

b) inbetalning som denna persons arbetsgivare gör till pensionsordningen inte anses som skattepliktig inkomst i den förstnämnda staten för personen samt vara avdragsgill i denna stat för arbetsgivaren.

2. Inbetalningen skall dock endast vara avdragsgill eller inte anses som skattepliktig inkomst i den förstnämnda avtalsslutande staten inom de beloppsgränser som gäller för inbetalningar till en pensionsordning enligt lagstiftningen i båda avtalsslutande staterna.

3. Denna artikel gäller endast:

a) i fall då person, som får beskattas eller beskattas endast i den förstnämnda avtalsslutande staten för inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning i denna stat, har hemvist i den andra avtalsslutande staten, om inkomsten utgör minst 75 procent av personens sammanlagda inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning efter avdrag för samtliga utgifter för inkomsternas förvärvande (nettointäkt), och

b) i fall då person, som får beskattas eller beskattas endast i den förstnämnda avtalsslutande staten för inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning i denna stat, har hemvist i denna stat, om personen var ansluten till och inbetalningar gjordes till pensionsordningen omedelbart innan personen fick hemvist i denna stat.

4. Vid tillämpning av punkt 1 skall uttrycket ”pensionsordning” innebära en ordning, som

a) för Danmarks vidkommande omfattas av pensionsbeskattningens avsnitt I,

b) för Sveriges vidkommande omfattas av 28 eller 58 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Artikel 5

3. Bestämmelserna om avdrag för inbetalning till pensionsordning enligt artikel 2 ... gäller endast om den fysiska personens inkomst beskattas på nettobasis med möjlighet till avdrag för kostnader.

Artikel 20

Studerande och praktikanter

**Se prot. p. IX
nedan**

Person som vistas i en avtalsslutande stat uteslutande för

- a) studier vid läroanstalt i denna stat, om studierna är av sådan art att studiestöd av offentliga medel kan erhållas i denna stat, eller
- b) affärs-, fiskeri-, industri-, lantbruks- eller skogsbrukspraktik i denna stat,

och som har eller omedelbart före vistelsen hade hemvist i annan avtalsslutande stat, beskattas inte i den förstnämnda staten för belopp som han erhåller från källa utanför denna stat för sitt uppehälle, sin undervisning eller praktik.

**Från Färöarna
eller Island**

**20 000 kr (inkl.
grundavdrag)
skattefritt**

Villkor

**Praktik-/feriearbete
i Danmark**

Protokollspunkt IX. Till artikel 20

1. Person som vistas i annan avtalsslutande stat än på Färöarna och person som vistas i annan avtalsslutande stat än i Island uteslutande för

a) studier vid läroanstalt i denna andra stat, om studierna är av sådan art att studiestöd av offentliga medel kan erhållas i denna stat, eller

b) affärs-, fiskeri-, industri-, lantbruks- eller skogsbrukspraktik i denna andra stat,

och som har eller omedelbart före vistelsen hade hemvist på Färöarna eller i Island, beskattas för inkomst av anställning i den förstnämnda avtalsslutande staten endast för den del av inkomsten som överstiger 20 000 svenska kronor under kalenderåret eller motsvärdet i danskt, finskt, isländskt eller norskt myntslag. Nämnda belopp omfattar under vistelse i Finland, Norge eller Sverige personligt avdrag för kalenderåret i fråga.

2. Skattefrihet enligt punkt 1 medges endast för tid som skäligen eller vanligtvis åtgår för studierna eller praktiktjänstgöringen, dock högst för sex på varandra följande kalenderår.

5. Person som har hemvist i annan avtalsslutande stat än Danmark och som vid tillfällig vistelse i Danmark är anställd i Danmark under högst 100 dagar under ett och samma kalenderår beskattas i Danmark endast för den del av inkomsten som överstiger ett belopp som enligt gällande bestämmelser anses vara nödvändigt för hans uppehälle, under förutsättning att arbetet är utfört inom ramen för nordiskt program för utbyte av praktik- och feriearbete och att arbetet har förmedlats av Nordjobb.

Det belopp som anses vara nödvändigt för vederbörandes uppehälle fastställs på årsbasis och nedsätts i förhållande till uppehållstidens längd i Danmark och hela kalenderåret.

6. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan träffa överenskommelse om tillämpningen av bestämmelserna i punkterna 1–5. De behöriga myndigheterna kan också träffa ömsesidig överenskommelse om sådan ändring av där omnämnda belopp som finnes skäligen med hänsyn till förändring i penningvärde, ändrad lagstiftning i någon av de avtalsslutande staterna eller annan liknande omständighet.

Artikel 21

Verksamhet i samband med förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster

Företag

1.³⁹ Utan hinder av övriga bestämmelser i detta avtal, med undantag för bestämmelserna i artikel 8, tillämpas bestämmelserna i denna artikel i fall då person med hemvist i en avtalsslutande stat bedriver verksamhet i samband med förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster belägna i en avtalsslutande stat.

Fast driftställe

2. a) Person med hemvist i en avtalsslutande stat, som utanför kusten i annan avtalsslutande stat bedriver verksamhet som avses i punkt 1, anses bedriva verksamheten från fast driftställe eller stadigvarande anordning i denna andra stat.

b) Om sådan person bedriver sin verksamhet inom utforsknings- eller utvinningsområde som sträcker sig från en plats utanför kusten i denna andra stat och in på denna stats landområde och verksamheten inte uteslutande bedrivs inom landområdet, äger punkt a) motsvarande tillämpning.

c) Verksamhet, som består av byggande eller installation av rörledning för transport av oraffinerade kolväten, eller byggnadsarbete i direkt samband med sådan verksamhet, anses bedriven från fast driftställe i denna andra stat även i fråga om sådan verksamhet som pågår på land, när verksamheten ingår i ett projekt som sträcker sig från en plats utanför kusten i denna stat och in på denna stats landområde.

Undantag från p. 2

3. Bestämmelserna i punkt 2 tillämpas inte, om verksamheten pågår under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 30 dagar under en tolv månaders period.

³⁹ I dess lydelse enligt SFS 1997:920. Bestämmelsen tillämpas på inkomster som förvärfvas den 1 februari 1998 eller senare, se SFS 1997:920 och 1998:7. För bestämmelsens tidigare lydelse, se utgåva 1 eller 2 av detta häfte; Skatteverkets anm.

Def. av ”dag”

Protokollspunkt VI

4. ... Härvid gäller, liksom i övrigt i avtalet där uttrycket ”dag” förekommer, att med ”dag” avses också del av dag.

**Tidsberäkning;
företag i intresse-
gemenskap**

4. Vid beräkning av den tid som avses i punkt 3 anses verksamhet, som bedrivs av ett företag som har intressegemenskap⁴⁰ med annat företag, bedriven av det företag med vilket det har intressegemenskap, om verksamheten i väsentlig mån är av samma slag som den verksamhet som det sistnämnda företaget bedriver och båda företagens verksamhet avser samma projekt.

5. Inkomst, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av transport av personal eller materiel med skepp eller luftfartyg till eller innanför område som avses i punkterna 2 a) och 2 b) i den andra avtalsslutande stat där affärsverksamhet bedrivs i samband med förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster eller på grund av drift av bogserbåtar, försörjningsfartyg eller andra hjälpfartyg i samband med sådan verksamhet, beskattas endast i den förstnämnda staten.

6. Bestämmelserna i artikel 13 punkt 4 och artikel 23 punkt 3 tillämpas på vinst på grund av överlåtelse av skepp, båtar eller luftfartyg som avses i punkt 5 respektive förmögenhet bestående av sådana skepp, båtar eller luftfartyg.

Anställda

7. Utan hinder av övriga bestämmelser i avtalet gäller följande i fråga om beskattningen av lön och annan liknande ersättning som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av arbete vilket utförs i annan avtalsslutande stat för arbetsgivare som bedriver sådan verksamhet som avses i punkterna 1 och 2:

a) Om inte bestämmelserna i punkterna b)–d) föranleder annat, får sådan lön eller ersättning beskattas i denna andra stat, men endast om arbetet pågår där under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt överstiger 30 dagar under en tolv månadersperiod.

Def. av ”dag”

Protokollspunkt VI

4. ... Härvid gäller, liksom i övrigt i avtalet där uttrycket ”dag” förekommer, att med ”dag” avses också del av dag.

⁴⁰ En definition av ”intressegemenskap” finns i art. 3 p. 1 i); Skatteverkets anm.

b)⁴¹ Sådan lön eller ersättning beskattas endast i den förstnämnda avtalsslutande staten om

1) arbetet har samband med utnyttjandet av kolväteförekomster som befinner sig på mittlinjen mellan avtalsslutande stater eller mellan en avtalsslutande stat och annan stat,

2) avtal föreligger mellan dessa stater om gemensamt utnyttjande av förekomsterna, och

3) utnyttjandet sker samtidigt på båda sidor om mittlinjen.

Bestämmelserna i denna punkt tillämpas endast efter överenskommelse därom mellan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna.

c)⁴² Om arbetet utförs ombord på skepp eller båt som avses i punkt 5, får sådan lön eller ersättning beskattas i den avtalsslutande stat där den person som använder skeppet eller båten har hemvist.

d) Om arbetet utförs ombord på luftfartyg som avses i punkt 5, beskattas sådan lön eller ersättning endast i den avtalsslutande stat där företaget har hemvist.

Flyttning av plattform

8. Person med hemvist i en avtalsslutande stat som bedriver verksamhet utanför kusten i annan avtalsslutande stat är undantagen från beskattning i denna andra stat för vinst som denna person anses ha förvärvat på grund av överflyttning av flyttbar borranläggning eller hotellplattform till område utanför denna andra stat. Med vinst i denna punkt förstås belopp med vilket marknadsvärdet vid tidpunkten för överflyttningen överstiger restvärdet vid denna tidpunkt med tillägg av företagna avskrivningar.

Realisationsvinst

9. Vinst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av

a) rätt till förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster i annan avtalsslutande stat, häri inbegripet rätt till andel i eller förmån av sådana förekomster, eller

b) aktier eller andra andelar i bolag, vilkas värde helt eller till väsentlig del, direkt eller indirekt, hänför sig till sådan rätt, får beskattas i denna andra stat.

⁴¹ Punkten är f.n. inte tillämplig då överenskommelse enligt andra stycket saknas; Skatteverkets anm.

⁴² I dess lydelse enligt SFS 1997:920. Bestämmelsen tillämpas på inkomster som förvärvas den 1 februari 1998 eller senare, se SFS 1997:920 och 1998:7. För bestämmelsens tidigare lydelse, se utgåva 1 eller 2 av detta häfte; Skatteverkets anm.

Artikel 22

Annan inkomst

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

Undantag

2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte om inkomsttagaren har hemvist i en avtalsslutande stat och har fast driftställe eller stadigvarande anordning i annan avtalsslutande stat samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken inkomsten betalas äger verkligt samband med rörelse som bedrivs från det fasta driftstället respektive självständig yrkesverksamhet som utövas från den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14. Ingår i fast driftställe eller stadigvarande anordning fast egendom⁴³ beskattas emellertid inkomst av sådan egendom med tillämpning av bestämmelserna i artikel 6 punkterna 1, 2 och 4.

Artikel 23

Förmögenhet

Fast egendom

1. Förmögenhet bestående av fast egendom⁴⁴ som person med hemvist i en avtalsslutande stat innehar och som är belägen i annan avtalsslutande stat får beskattas i denna andra stat.

Andel i fastighetsbolag

2. Förmögenhet bestående av aktie eller annan andel i bolag vars huvudsakliga ändamål är att inneha fast egendom och vars tillgångar (före avdrag för skulder) direkt eller indirekt till mer än 75 procent består av fast egendom som är belägen i en avtalsslutande stat, får beskattas i denna stat.

Skepp och luftfartyg Se prot. p. III nedan

3. Förmögenhet bestående av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik samt av lös egendom som är hänförlig till användningen av sådant skepp eller luftfartyg, och som ägs av person med hemvist i en avtalsslutande stat, beskattas endast i denna stat.

⁴³ En definition av uttrycket "fast egendom" finns i art. 3 p. 1 f); Skatteverkets anm.

⁴⁴ En definition av uttrycket "fast egendom" finns i art. 3 p. 1 f); Skatteverkets anm.

Sverige – Norge
– Danmark

SAS, Scanair och
SAS Commuter

Protokollspunkt III. Till artiklarna ... 23

1. Bestämmelserna i ... artikel 23 punkt 3 tillämpas i Danmark, Norge och Sverige ... på förmögenhet som konsortiet (*SAS, Scanair eller SAS Commuter; Skatteverkets anm.*) innehar och som används i sådan luftfart och sådan annan verksamhet, i förhållande till den andel i konsortiet som innehas av delägare som har hemvist i Danmark, Norge respektive Sverige.

3. Bestämmelserna i punkterna 1 ... tillämpas efter överens-
kommelse mellan de behöriga myndigheterna i Danmark, Norge och
Sverige också i fråga om annat konsortium eller annan liknande
sammanslutning för bedrivande av luftfart eller annan därmed direkt
sammanshängande verksamhet, i vilken sammanslutning endast del-
ägare i SAS, direkt eller indirekt, innehar andel och vilken i huvudsak
är uppbyggd i enlighet med de principer som gäller för SAS.

Containers

4. Förmögenhet bestående av containrar (däri inbegripet
släpvagn och annan utrustning för transport av containrar) som
används för transport av gods eller varor, och som ägs av
person med hemvist i en avtalsslutande stat, beskattas endast i
denna stat, utom då containern används uteslutande mellan
platser i annan avtalsslutande stat.

Övrig
förmögenhet

5. All annan förmögenhet, oavsett var denna är belägen, som
person med hemvist i en avtalsslutande stat innehar, beskattas
endast i denna stat.

Undantag från
p. 5
Se prot. p. II
nedan

6. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 5 får emellertid
förmögenhet bestående av lös egendom, som utgör del av
rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i en
avtalsslutande stat har i annan avtalsslutande stat, eller av lös
egendom, hänförlig till stadigvarande anordning för att utöva
självständig yrkesverksamhet, som fysisk person med hemvist
i en avtalsslutande stat har i annan avtalsslutande stat,
beskattas i denna andra stat.

Sverige – Danmark

Öresundsbron

Protokollspunkt II. Till artiklarna ... 23

4. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 23 punkt 6 beskattas
där angiven förmögenhet, som företag i eller person med hemvist i
Danmark eller Sverige innehar och som används vid byggandet och
driften av bron respektive den därmed sammanshängande
tunnelförbindelsen över Öresund, endast i den stat där företaget
respektive personen har hemvist. Motsvarande gäller förmögenhet
som sådant företag eller sådan person innehar och som används vid
byggandet och underhållet av den konstgjorda ön.

Danmark och
Färöarna omfattas
inte

7. Bestämmelserna i punkterna 1–6 tillämpas i en avtals-
slutande stat endast i förhållande till annan avtalsslutande stat
som tar ut allmän skatt på förmögenhet.

Artikel 24

Dödsbo

Inkomst eller tillgång som beskattas hos dödsbo med hemvist i en avtalsslutande stat, får inte beskattas hos dödsbo-delägare med hemvist i annan avtalsslutande stat.

Metodartikeln

Se prot. p. X

Danmark Avräkning

Artikel 25

Undanröjande av dubbelbeskattning

1. Danmark

a) Om person med hemvist i Danmark förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Danmark, såvida inte bestämmelserna i punkt b) eller c) föranleder annat, från denna persons danska inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat.

Spärrbelopp

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

Alternativ exempt

b) Om person med hemvist i Danmark förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat, får Danmark inräkna inkomsten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den danska skatten på inkomsten genom avdrag med den del av inkomstskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat.

c)⁴⁵ ...

Färöarna Avräkning

2. Färöarna

a) Om person med hemvist på Färöarna förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Färöarna, såvida inte bestämmelserna i punkt b) eller c) föranleder annat, från denna persons färöiska inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat.

Spärrbelopp

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

⁴⁵ Danmark har med stöd av prot. p. X.1 första st. upphävt denna punkt med verkan fr.o.m. 2001-01-01 för den som ingått anställningsavtal senast 1999-11-25 och fr.o.m. 2000-01-01 för övriga. För punktens lydelse, se utgåva 2 av detta häfte; Skatteverkets anm.

Alternativ exempt	b) Om person med hemvist på Färöarna förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat, får Färöarna inräkna inkomsten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den färöiska skatten på inkomsten genom avdrag med den del av inkomstskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat.
Alternativ exempt, lön	c) Om person med hemvist på Färöarna från annan avtalsslutande stat förvärvar inkomst av enskild tjänst som avses i artikel 15 punkt 1 eller artikel 21 punkt 7 a) och som enligt dessa punkter får beskattas i denna andra avtalsslutande stat, får Färöarna inräkna inkomsten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den färöiska skatten på inkomsten genom avdrag med den del av inkomstskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat.
Finland	3. Finland a) Om person med hemvist i Finland förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Finland, såvida inte bestämmelserna i punkt b), c) eller d) föranleder annat, med iakttagande av bestämmelserna i finsk lagstiftning (också i den lydelse den framdeles kan få genom att ändras utan att den allmänna princip som anges här påverkas), 1) från denna persons finska inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt i denna andra stat som betalats enligt lagstiftningen i denna andra stat och i överensstämmelse med avtalet, beräknad på samma inkomst som den på vilken den finska skatten beräknas; 2) från denna persons finska förmögenhetsskatt avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt i denna andra stat som betalats enligt lagstiftningen i denna stat och i överensstämmelse med avtalet, beräknad på samma förmögenhet som den på vilken den finska skatten beräknas.
Avräkning, inkomstskatt	
Avräkning, förmögenhetsskatt	
Skattefrihet för utdelning	b) Utdelning från bolag med hemvist i annan avtalsslutande stat än Finland till bolag med hemvist i Finland är undantagen från beskattning i Finland, om mottagaren direkt behärskar minst 10 procent av röstetalet i det bolag som betalar utdelningen.
Exempt, lön	c) Om person med hemvist i Finland från annan avtalsslutande stat förvärvar inkomst av enskild tjänst som avses i artikel 15 punkt 1 eller artikel 21 punkt 7 a) och som enligt dessa punkter får beskattas i denna andra avtalsslutande stat, skall sådan inkomst undantas från finsk skatt.

**Alternativ exempt,
inkomst och
förmögenhet**

d) Om person med hemvist i Finland förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat eller förvärvar inkomst som enligt punkt c) skall undantas från finsk skatt, får Finland inräkna inkomsten eller förmögenheten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den finska skatten på inkomsten eller förmögenheten genom avdrag med den del av inkomstskatten respektive förmögenhetsskatten som belöper på den inkomst som förvärvats från denna andra stat respektive den förmögenhet som innehas där.

**Island
Alternativ exempt**

4. Island

a) Om person med hemvist i Island förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast eller får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Island, såvida inte bestämmelserna i punkt b) föranleder annat, sätta ned den isländska inkomst- eller förmögenhetsskatten genom avdrag med den del av inkomst- eller förmögenhetsskatten som belöper på den inkomst som förvärvats från eller den förmögenhet som innehas i denna andra stat.

**Avräkning,
inkomstskatt**

b) Om person med hemvist i Island förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i artikel 10, artikel 13 punkt 7, artikel 15 punkt 3, artikel 16 eller artikel 21 punkterna 1–6 och 7 c) samt 8 och 9 får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Island från denna persons isländska inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av den isländska skatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst som får beskattas i denna andra stat.

Norge

5. Norge

Om inte bestämmelserna i norsk lagstiftning om avräkning från norsk skatt av skatt som betalats i område utanför Norge föranleder annat (dock utan att den allmänna princip som anges här ändras), gäller följande:

Avräkning

a) Om person med hemvist i Norge förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Norge, såvida inte bestämmelserna i punkt b) eller c) föranleder annat,

1) från den skatt som belöper på personens inkomst avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat,

	2) från den skatt som belöper på personens förmögenhet avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som betalats på dessa förmögenhetstillgångar i denna andra stat.
Spärrbelopp	Sådan avräkning skall emellertid inte överstiga den del av skatten på inkomsten eller förmögenheten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst respektive de förmögenhetstillgångar som får beskattas i denna andra stat.
Progressionsförbehåll	b) Om person med hemvist i Norge förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat, får Norge inräkna inkomsten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den norska skatten på inkomsten genom avdrag med den del av inkomstskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat.
Alternativ exempt, lön	c) Om person med hemvist i Norge förvärvar inkomst som avses i artikel 15 punkt 1 eller artikel 21 punkt 7 a) får Norge inräkna inkomsten i beskattningsunderlaget, men skall sätta ned den norska skatten på inkomsten genom avdrag med den del av inkomstskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat.
Sverige	6. Sverige a) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Sverige, såvida inte bestämmelserna i punkt b) eller c) föranleder annat,
Avräkning, inkomstskatt	1) - med iakttagande av bestämmelserna i svensk lagstiftning (också i den lydelse den framdeles kan få genom att ändras utan att den allmänna princip som anges här ändras) – från skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat,
Se def. i p. 7:1	
Avräkning, förmögenhetsskatt	2) från denna persons svenska förmögenhetsskatt avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som betalats i denna andra stat. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av den svenska förmögenhetsskatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den förmögenhet som får beskattas i denna andra stat.
Spärrbelopp	
Exempt, lön	b) Om person med hemvist i Sverige från annan avtalsslutande stat förvärvar inkomst av enskild tjänst som avses i artikel 15 punkt 1 eller artikel 21 punkt 7 a) och som enligt dessa punkter får beskattas i denna andra avtalsslutande stat, skall, utan hinder av bestämmelserna i punkt a), sådan inkomst undantas från svensk skatt.

**Progressions-
förbehåll**

OBS 3 § lagen

c) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat eller förvärvar inkomst som enligt punkt b) skall undantas från svensk skatt, får Sverige, vid fastställandet av skattesatsen för svensk progressiv skatt på annan inkomst eller förmögenhet, beakta den inkomst eller förmögenhet som beskattas endast i den andra avtalsslutande staten eller sådan inkomst som undantas från svensk skatt.

**Def. av ”betalats i
denna andra stat”**

7. Gemensamma bestämmelser

1. Uttrycket ”betalats i denna andra stat” i denna artikel anses också innefatta sådan skatt på inkomst som erlagts i Danmark, på Färöarna, i Finland, i Island, i Norge respektive i Sverige och som skall överföras till nämnda andra stat för att där gottskrivas vederbörande person som skatt på samma inkomst.

**Undantag från
p. 6 b) betr. s.k.
split salary**

2. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat (hemviststaten) från annan avtalsslutande stat (verksamhetsstaten) förvärvar inkomst av enskild tjänst som enligt artikel 15 punkt 1 eller artikel 21 punkt 7 a) får beskattas i verksamhetsstaten, skall hemviststaten, utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 c), 2 c), 3 c), 4 a), 5 c) eller 6 b) i denna artikel, undanröja dubbelbeskattning genom avräkning av den skatt som betalats i denna andra stat med tillämpning av bestämmelserna i punkterna 1 a), 2 a), 3 a), 4 b), 5 a) eller 6 a) om personen i fråga förvärvat inkomsten från företag eller fast driftställe i verksamhetsstaten och han är eller omedelbart före anställningen i verksamhetsstaten varit anställd i

Förutsättningar

a) företag utanför verksamhetsstaten vilket är ett företag med intressegemenskap⁴⁶ med företaget i verksamhetsstaten, eller

a) företag utanför verksamhetsstaten till vilket det fasta driftstället hör.

**Undantag från
p. 7:2**

3. Bestämmelserna i punkterna 1 c), 2 c), 3 c), 4 a), 5 c) eller 6 b) skall, utan hinder av vad som föreskrivs i föregående punkt, dock tillämpas om personen i fråga kan visa att

Bevisbörderegeln

a) han i och för arbetet vistats i verksamhetsstaten under en sammanhängande period under beskattningsåret i fråga som överstiger tre månader, eller

⁴⁶ En definition av ”intressegemenskap” finns i art. 3 p. 1 i); Skatteverkets anm.

b) arbetet i verksamhetsstaten utförts för respektive kostnaderna rätteligen har belastat företaget i denna stat eller det där belägna fasta driftstället.

Artikel 26

Allmänna beskattningsregler

1. Inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar eller förmögenhet som sådan person innehar får inte beskattas i annan avtalsslutande stat, såvida inte beskattning uttryckligen är tillåten enligt detta avtal.

2. I fall då beskattningsrätten till en inkomst eller tillgång enligt avtalet tillagts annan avtalsslutande stat än den där personen som förvärvar inkomsten eller innehar tillgången har hemvist, och denna andra stat på grund av sin lagstiftning inte medtar inkomsten eller tillgången, i sin helhet, vid beskattningen eller endast beaktar inkomsten eller tillgången för progressionsuppräknings eller annan skatteberäkning, beskattas inkomsten eller tillgången, såvida inte annat föreskrivs nedan, till den del den inte medtas vid beskattningen i denna andra stat, endast i den avtalsslutande stat där personen i fråga har hemvist.

Subject to tax I
Se övergångs-
bestämmelsen
nedan

Sverige – Danmark

I p. 4 i övergångsbestämmelserna till lagen i dess lydelse enligt SFS 2006:1331 anges att:

4. Bestämmelsen i artikel 31 punkt 3 i avtalet skall också tillämpas vid 2002–2008 års taxeringar. Vid 1999–2008 års taxeringar skall artikel 26 punkt 2 i avtalet inte gälla i fall då artikel 31 punkt 3 i avtalet tillämpas.

Vad som föreskrivs i första stycket skall, oberoende av bestämmelserna i bilaga 2 till denna lag, också gälla för inkomst som person med hemvist i Sverige uppbär för arbete ombord på danskt skepp i internationell färjetrafik mellan Sverige och Danmark om

- skeppet är registrerat i det danska internationella skeppsregistret (DIS),

- arbetsgivaren har hemvist i Danmark, och

- personen var anställd ombord på ett danskt skepp någon gång under januari månad år 2001.

Undantag från
p. 2

Se s. 169 ff

Se s. 173 ff

3. Bestämmelserna i punkt 2 tillämpas inte på

a) finsk folkpension, pension enligt den finska familjepensionslagen eller sådan annan socialförmån som enligt den finska inkomstskattelagen inte är skattepliktig inkomst, eller

b) svensk folkpension.

4. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär pension eller livränta som avses i artikel 18 och som betalas

från en annan avtalsslutande stat och sådan inkomst beskattas i förstnämnda stat enligt bestämmelserna i denna artikel, skall personen i den förstnämnda staten medges ett avdrag om 20 000 svenska kronor per kalenderår eller motsvärdet i danskt, finskt, isländskt eller norskt myntslag, om personen i fråga hade varit berättigad till ett särskilt avdrag för ålder eller invaliditet i utbetalarstaten. Avdrag medges dock i den förstnämnda staten högst med ett belopp motsvarande beloppet av pensionen eller livräntan från den andra avtalsslutande staten. Avdraget sätts ned med de särskilda avdrag för ålder och invaliditet som medges i hemviststaten.

**Subject to tax II
Se prot. p. XI
nedan**

5. I fall då beskattningsrätten enligt artikel 14 punkt 1 samt artikel 15 punkt 2 och punkterna 4 a) och 4 b) till en inkomst som förvärvas av en person med hemvist i en avtalsslutande stat enligt avtalet tillagts endast denna stat får inkomsten beskattas i annan avtalsslutande stat om inkomsten inte kan beskattas i den förstnämnda staten på grund av lagstiftningen i denna stat.

Öresundsbron

Protokollspunkt XI. Till artikel 26

Bestämmelserna i artikel 26 punkt 5 skall äga motsvarande tillämpning i fall som avses i protokollspunkt II punkterna 3 och 4.

Artikel 27

*Förbud mot diskriminering*⁴⁷

Medborgare

1. Medborgare i en avtalsslutande stat skall inte i annan avtalsslutande stat 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 eller flera av de avtalsslutande staterna.

**Fast driftställe
Stadigvarande
anordning**

2. Beskattningen av fast driftställe eller stadigvarande anordning, som företag eller person med hemvist i en avtalsslutande stat har i annan avtalsslutande stat, skall i denna andra stat inte vara mindre fördelaktig än beskattningen av företag eller person med hemvist i denna andra stat, som bedriver verksamhet av samma slag.

⁴⁷ Se t.ex. RÅ 1986 not. 785 och RÅ 1988 ref. 154; Skatteverkets anm.

Denna bestämmelse anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att medge person med hemvist i annan avtalsslutande stat sådant personligt avdrag vid beskattningen, sådan skattebefrielse eller skattenedsättning på grund av civilstånd eller försörjningsplikt mot familj som medges person med hemvist i den förstnämnda staten. Bestämmelsen medför inte heller rätt att i en avtalsslutande stat erhålla avdrag vid beskattningen eller skattebefrielse för utdelning eller annan utbetalning till bolag med hemvist i annan avtalsslutande stat.

Bestämmelsen i första stycket hindrar inte heller en avtalsslutande stat att beskatta inkomst, som fast driftställe förvärvar, enligt reglerna i denna stats egen lagstiftning, om det fasta driftstället tillhör aktiebolag eller därmed jämförligt bolag i annan avtalsslutande stat. Beskattningen skall dock motsvara den beskattning som tillämpas för aktiebolag eller därmed jämförligt bolag med hemvist i den förstnämnda avtalsslutande staten på dess inkomst, beräknad utan avdrag för utdelad vinst.

Kostnadsavdrag

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

Avdrag för skuld

Utländskt ägande

4. Företag i en avtalsslutande stat, vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i en eller flera av de andra avtalsslutande staterna, 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 underkastat⁴⁸.

⁴⁸ Se t.ex. RÅ 1987 ref. 158, RÅ 1993 ref. 91 och RÅ 1996 ref. 69; Skatteverkets anm.

Artikeln tillämplig på alla skatter

5. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 2 tillämpas bestämmelserna i denna artikel på skatter av varje slag och beskaffenhet.

Artikel 28

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

Beskattning i strid med avtalet

Se art. 3 p. 1 j) och SFS 1998:1314

1. Om en person anser att i en eller flera av de avtalslutande staterna vidtagits 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 rättsordningar, lägga fram saken för den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat där han har hemvist eller, om fråga är om tillämpningen av artikel 27 punkt 1, i den avtalsslutande stat där han är medborgare.

Överenskommelse i enskilt fall

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 behörig myndighet i annan avtalslutande stat, som berörs av frågan, i syfte att undvika beskattning som strider mot avtalet. Om den stat hos vars behöriga myndighet personen i fråga har lagt fram saken inte själv berörs av frågan, skall denna behöriga myndighet överlämna saken till behörig myndighet i någon av de stater som berörs av frågan. Överenskommelse som träffats genomförs utan hinder av tidsgränser i vederbörande avtalsslutande staters interna lagstiftning.

Generella överenskommelser

3. Om svårigheter eller tvivelsmål uppkommer mellan avtalsslutande stater beträffande tolkningen eller tillämpningen av avtalet, skall de behöriga myndigheterna i dessa stater överlägga för att söka lösa frågan genom ömsesidig överenskommelse. De behöriga myndigheterna i avtalsslutande stater kan även överlägga för att undanröja dubbelbeskattning i sådana fall som inte omfattas av avtalet eller för att genom ömsesidig överenskommelse lösa frågor som, utan att vara reglerade i avtalet, på grund av olikhet i vederbörande staters principer för skattens beräkning eller av andra skäl kan uppkomma i fråga om de skatter som avses i artikel 2.

4. Innan beslut fattas i fråga som avses i punkt 3, skall resultatet av överläggningar som där avses snarast delges behöriga myndigheter i övriga avtalsslutande stater. Finner behörig myndighet i en avtalsslutande stat att överläggningar

bör äga rum mellan de behöriga myndigheterna i samtliga avtalsslutande stater, skall på begäran av den behöriga myndigheten i den förstnämnda avtalsslutande staten sådana överläggningar äga rum utan dröjsmål.

Artikel 29

*Medlemmar av diplomatisk beskickning eller konsulat*⁴⁹

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.

Artikel 30

Territoriell utvidgning

**Se SFS 1999:639
betr. Åland**

1. Detta avtal kan antingen i sin helhet eller med erforderliga ändringar utvidgas till att omfatta de områden som undantagits från avtalets tillämpningsområde enligt bestämmelserna i artikel 3 punkt 1 a), under förutsättning att där påförs skatter av samma eller i huvudsak likartat slag som de som avses i avtalet. Sådan utvidgning gäller från den dag och med de ändringar och villkor, häri inbegripet bestämmelser om upphörande, som kan särskilt överenskommas mellan de avtalsslutande staterna genom diplomatisk notväxling.

2. Om avtalet enligt artikel 32 upphör att gälla skall, såvida inte annat överenskommits mellan de avtalsslutande staterna, avtalet upphöra att gälla också beträffande varje område till vilket avtalet har utvidgats enligt denna artikel.

Artikel 31

Ikraftträdande

**Avtalet trädde i
kraft 1997-05-11,
se förordningen**

1. Detta avtal träder i kraft den trettonde dagen efter den då samtliga avtalsslutande stater har meddelat det finska utrikesministeriet, att avtalet har godkänts. Det finska utrikesministeriet underrättar de övriga avtalsslutande staterna om mottagandet av dessa meddelanden och om tidpunkten för avtalets ikraftträdande.

2. Sedan avtalet trätt i kraft, tillämpas dess bestämmelser

⁴⁹ Se lag (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall; Skatteverkets anm.

a) i fråga om skatter som innehålls vid källan, på inkomst som förvärvas den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då avtalet träder i kraft eller senare,

b) i fråga om övriga skatter på inkomst, på skatter som bestäms för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då avtalet träder i kraft eller senare,

c) i fråga om skatt på förmögenhet, på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering andra kalenderåret efter det då avtalet träder i kraft eller senare.

Sjömän

3. Utan hinder av bestämmelsen i artikel 15 punkt 3 beskattas inkomst av arbete som omfattas av denna bestämmelse endast i den avtalsslutande stat vars nationalitet skeppet har. Denna bestämmelse tillämpas på skatter som avser det kalenderår, som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft, och de två därpå närmast följande kalenderåren.

Sverige – Danmark

I förhållandet mellan Sverige och Danmark gäller enligt ett avtal från 1999 följande (bilaga 2 till lagen, se SFS 1999:999):

Artikel 1

2. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 och artikel 31 punkt 3 beskattas inkomst, som person med hemvist i Danmark eller Sverige förvärvat genom arbete utfört ombord på danskt eller svenskt skepp i internationell färjetrafik mellan Danmark och Sverige endast i den avtalsslutande stat där arbetsgivaren har hemvist. Sådan inkomst får emellertid även beskattas i den avtalsslutande stat där personen har hemvist. Med internationell färjetrafik avses befordran av passagerare och gods i reguljär trafik uteslutande mellan hamn i Danmark och hamn i Sverige.

I p. 4 av övergångsbestämmelserna till lagen i dess lydelse enligt SFS 2006:1331 anges dock att:

Övergångsregel

4. Bestämmelsen i artikel 31 punkt 3 i avtalet skall också tillämpas vid 2002–2008 års taxeringar. Vid 1999–2008 års taxeringar skall artikel 26 punkt 2 i avtalet inte gälla i fall då artikel 31 punkt 3 i avtalet tillämpas.

Vad som föreskrivs i första stycket skall, oberoende av bestämmelserna i bilaga 2 till denna lag, också gälla för inkomst som person med hemvist i Sverige uppbär för arbete ombord på danskt skepp i internationell färjetrafik mellan Sverige och Danmark om

- skeppet är registrerat i det danska internationella skeppsregistret (DIS),
- arbetsgivaren har hemvist i Danmark, och
- personen var anställd ombord på ett danskt skepp någon gång under januari månad år 2001.

4. Avtalet den 12 september 1989 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet upphör att vara tillämpligt i fråga om inkomst eller förmögenhet på vilka förevarande avtal blir tillämpligt enligt punkt 2. Det förstnämnda avtalet upphör att gälla vid den sista tidpunkt, då detta avtal enligt föregående bestämmelser i nämnda punkt blir tillämpligt.

**”Svenska”
gränsgångare –
omfattar fr.o.m.
besk. år som
börjar 2005-01-01
bara personer
med hemvist i
Sverige**

5.⁵⁰ Bestämmelserna i punkterna 2 och 3 i punkt VII respektive i punkterna 2 och 3 i punkt VIII i protokollet till avtalet den 12 september 1989 skall dock alltjämt tillämpas på person som den 1 januari 1997 uppfyller och för tid därefter alltjämt uppfyller villkoren i de nämnda bestämmelserna. Tid till och med den 30 juni 1997 får beaktas vid beräkning av sexmånadersperioden i punkt 4 i punkt VII respektive i punkt 4 i punkt VIII i protokollet till nämnda avtal. Från kortare avbrott såsom semester, föräldraledighet m.m. skall därvid bortses. De närmare bestämmelserna för tillämpningen härav skall överenskommas genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i Danmark respektive Sverige.

**Övergångs-
bestämmelse**

**Prot. p. VII i 1989 års
nordiska skatteavtal**

Enligt punkt 3 tredje stycket i övergångsbestämmelserna till lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna skall den upphävda lagen tillämpas i fall som avses i art. 31 punkt 5 i avtalet såvitt avser punkterna 2–6 i protokollspunkt VII och punkterna 2–6 i protokollspunkt VIII i protokollet till 1989 års nordiska skatteavtal. Dessa protokollspunkter har följande lydelse:

Protokollspunkt VII. Till artikel 15

2. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 punkterna 1 och 2 beskattas inkomst, vilken person med hemvist i Sverige förvärvar på grund av varaktigt personligt arbete som utförs i Danmark, endast i Sverige, under förutsättning att denna person regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i Sverige.

3. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 punkterna 1 och 2 beskattas inkomst, vilken person med hemvist i Danmark förvärvar på grund av varaktigt personligt arbete som utförs i Sverige, endast i Danmark, under förutsättning att denna person regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i Danmark.

4. Bestämmelserna i punkterna 2 och 3 tillämpas endast om arbetet pågår under en sammanhängande tid av minst sex månader.

5. Med uttrycket ”varaktigt personligt arbete” avses anställningsförhållande som ingåtts i avsikt att vara den skattskyldiges huvudsakliga sysselsättning.

⁵⁰ Enligt art. 4 i bilaga 4 till inkorporationslagen omfattar denna punkt fr.o.m. beskattningsår som börjar den 1 januari 2005 inte personer med hemvist i Danmark, se SFS 2004:639; Skatteverkets anm.

6. Med uttrycket ”regelmässigt uppehåller sig” avses att den skattskyldige i normalfallet minst en gång i veckan uppehåller sig i sin fasta bostad i den avtalsslutande stat där han har hemvist. För att en skattskyldig skall anses uppehålla sig i sin fasta bostad skall vistelsen i hemviststaten omfatta minst två dagar. Härvid gäller, liksom i övrigt i avtalet där uttrycket ”dag” förekommer, att med ”dag” avses också del av dag.

**Prot. p. VIII i 1989
års nordiska
skatteavtal**

Protokollspunkt VIII i 1989 års nordiska skatteavtal. Till artiklarna 15 och 19

2. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 punkterna 1 och 2 och artikel 19 punkt 1 beskattas inkomst, vilken person med hemvist i Sverige förvärvat på grund av varaktigt personligt arbete som utförs i Danmark, endast i Sverige, under förutsättning att denna person regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i Sverige.

3. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 punkterna 1 och 2 och artikel 19 punkt 1 beskattas inkomst, vilken person med hemvist i Danmark förvärvat på grund av varaktigt personligt arbete som utförs i Sverige, endast i Danmark, under förutsättning att denna person regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i Danmark.

4. Bestämmelserna i punkterna 2 och 3 tillämpas endast om arbetet pågår under en sammanhängande tid av minst sex månader.

5. Med uttrycket ”varaktigt personligt arbete” avses anställningsförhållande som ingåtts i avsikt att vara den skattskyldiges huvudsakliga sysselsättning.

6. Med uttrycket ”regelmässigt uppehåller sig” avses att den skattskyldige i normalfallet minst en gång i veckan uppehåller sig i sin fasta bostad i den avtalsslutande stat där han har hemvist. För att en skattskyldig skall anses uppehålla sig i sin fasta bostad skall vistelsen i hemviststaten omfatta minst två dagar. Härvid gäller, liksom i övrigt i avtalet där uttrycket ”dag” förekommer, att med ”dag” avses också del av dag.

Artikel 32

Upphörande

En avtalsslutande stat kan senast den 30 juni under ett kalenderår som börjar efter utgången av en tidrymd av fem år efter dagen för ikraftträdande av avtalet säga upp avtalet genom skriftligt meddelande härom till det finska utrikesministeriet, som underrättar de övriga avtalsslutande staterna om mottagandet av sådant meddelande och om dess innehåll. Har uppsägningstiden iakttagits, upphör avtalet att gälla i förhållandet mellan den stat som verkställt uppsägningen och övriga avtalsslutande stater

a) i fråga om skatter som innehålls vid källan, på inkomst som förvärvas den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då det finska utrikesministeriet tog emot meddelandet om uppsägningen eller senare,

b) i fråga om övriga skatter på inkomst, på skatter som bestäms för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då det finska utrikesministeriet tog emot meddelandet om uppsägningen eller senare,

c) i fråga om skatt på förmögenhet, på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering andra kalenderåret närmast efter det då det finska utrikesministeriet tog emot meddelandet om uppsägningen eller senare.

Originalexemplaret till detta avtal deponeras hos det finska utrikesministeriet, som tillställer de övriga avtalsslutande staterna bestyrkta kopior därav.

Till bekräftelse härav har de vederbörligen befullmäktigade ombuden undertecknat detta avtal.

Som skedde i Helsingfors den 23 september 1996 i ett exemplar på danska, färöiska, finska, isländska, norska och svenska språken, varvid på svenska språket utfärdades två texter, en för Finland och en för Sverige, vilka samtliga texter har samma giltighet.

Protokoll

Vid undertecknande av det i dag mellan de nordiska länderna ingångna avtalet för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet har undertecknade kommit överens om följande bestämmelser som utgör en integrerande del av avtalet:

Spärrstängsel

I. Till artiklarna 7 och 15

Sverige – Norge, företag

1. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 7 beskattas inkomst, vilken företag i Norge eller Sverige förvärvar genom verksamhet som bedrivs i Sverige respektive Norge, endast i den stat där företaget har hemvist, om verksamheten avser uppsättning och underhåll av spärrstängsel för renar på sträckor längs den norsk-svenska riksgränsen, vilka sträckor anges i överenskommelse enligt punkt 4.

Sverige – Norge, anställd

2. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 beskattas inkomst, vilken person med hemvist i Norge eller Sverige förvärvar genom personligt arbete som utförs i Sverige respektive Norge, endast i den stat där denna person har hemvist, om arbetet avser uppsättning och underhåll av spärrstängsel för renar på sträckor längs den norsk-svenska riksgränsen, vilka sträckor anges i överenskommelse enligt punkt 4.

Finland – Norge

3. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 beträffande företag i, respektive person med hemvist i Norge eller Sverige skall äga motsvarande tillämpning beträffande företag i, respektive person med hemvist i Finland eller Norge.

4. De behöriga myndigheterna i berörda avtalsslutande stater skall genom ömsesidig överenskommelse fastställa de sträckor längs vederbörande riksgräns på vilka bestämmelserna i punkterna 1–3 skall tillämpas.

ÖVERENSKOMMELSE

mellan svenska Riksskatteverket och norska Skattedirektoratet

Med stöd av punkt I:4 i det protokoll som fogats till 1996 års avtal mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet har Riksskatteverket och Skattedirektoratet kommit överens om att punkterna I:1–2 i samma protokoll skall avse de sträckor som omfattas av följande överenskommelser:

1. Protokollet den 29 juni 1956 rörande uppförande och underhåll av ett renstängsel efter den svensk-norska riksgränsen mellan Grövelsjön och Våndsjön;

2. Protokollet den 13 december 1971 mellan Sverige och Norge om uppförande och underhåll av renstängsel utmed vissa delar av riksgränsen (Jämtlands län och Nord-Trøndelag och Sör-Trøndelag fylker);

3. Konventionen den 9 februari 1972 mellan Sverige och Norge om renbetning (med de ändringar som följer av avtalet den 3 oktober 1984) samt det i samband med ingåendet av konventionen upprättade protokollet om uppförande och underhåll av spärrestängsel för renar (med de ändringar som följer av avtalet den 3 oktober 1984) samt

4. Överenskommelsen den 13 december 1978 mellan den svenska och den norska regeringen om upprättande av renstängsel utmed viss del av riksgränsen (i det s.k. Njuorajavreområdet).

Denna överenskommelse tillämpas på inkomst som förvärfvas efter utgången av år 1997 och ersätter det avtal som träffades mellan Riksskatteverket och Skattedirektoratet den 6 oktober 1992.

Solna den 24 mars 1999 Oslo den 19 mars 1999

Stefan Bergqvist Elisabet A Landmark

Öresundsbron

Sverige – Danmark

II. Till artiklarna 7, 10–15, 19 och 23

1. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 7, artikel 10 punkt 2, artikel 11 punkt 2 och artikel 12 punkt 2 beskattas inkomst, som företag i Danmark eller Sverige vilket deltar i byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund förvärvar, i den mån inkomsten erhålls för byggandet och driften av bron respektive den därmed sammanhängande tunnelförbindelsen, endast i den stat där företaget har hemvist. Motsvarande gäller inkomst som sådant företag förvärvar i den mån inkomsten erhålls för byggandet och underhållet av den konstgjorda ön.

2. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 13 punkt 3 beskattas vinst, som företag i eller person med hemvist i Danmark eller Sverige vilket eller vilken deltar i byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund förvärvar på grund

av överlåtelse av där angiven egendom vilken används vid byggandet och driften av bron respektive den därmed sammanhängande tunnelförbindelsen, endast i den stat där företaget respektive personen har hemvist. Motsvarande gäller vinst som sådant företag eller sådan person förvärvar på grund av överlåtelse av sådan egendom vilken används vid byggandet och underhållet av den konstgjorda ön.

3. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 14 punkt 1, artikel 15 punkt 1 och artikel 19 beskattas inkomst, som person med hemvist i Danmark eller Sverige förvärvar från företag som deltar i byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund, om arbetet avser byggandet och driften av bron respektive den därmed sammanhängande tunnelförbindelsen, endast i den stat där personen har hemvist. Motsvarande gäller inkomst som sådan person förvärvar om arbetet avser byggandet och underhållet av den konstgjorda ön.

4. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 23 punkt 6 beskattas där angiven förmögenhet, som företag i eller person med hemvist i Danmark eller Sverige innehar och som används vid byggandet och driften av bron respektive den därmed sammanhängande tunnelförbindelsen över Öresund, endast i den stat där företaget respektive personen har hemvist. Motsvarande gäller förmögenhet som sådant företag eller sådan person innehar och som används vid byggandet och underhållet av den konstgjorda ön.

**SAS, Scanair,
SAS Commuter
Sverige, Danmark
och Norge**

III. Till artiklarna 7, 8, 13, 15 och 23

1. Bestämmelserna i artikel 7, artikel 8 punkt 1, artikel 13 punkt 4 och artikel 23 punkt 3 tillämpas i Danmark, Norge och Sverige på inkomst som konsortierna Scandinavian Airlines System (SAS), Scanair eller SAS Commuter förvärvar genom kommersiell internationell och inrikes luftfart och annan därmed direkt sammanhängande verksamhet, på realisationsvinst som berörda konsortium förvärvar vid överlåtelse av lös egendom som används i sådan luftfart och sådan annan verksamhet och på förmögenhet som konsortiet innehar och som används i sådan luftfart och sådan annan verksamhet, i förhållande till den andel i konsortiet som innehas av delägare som har hemvist i Danmark, Norge respektive Sverige.

2. Bestämmelserna i artikel 15 punkt 4 a) tillämpas även på inkomst av arbete som utförs ombord på luftfartyg som

används i inrikestrafik av konsortierna SAS, Scanair eller SAS Commuter.

3. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas efter överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i Danmark, Norge och Sverige också i fråga om annat konsortium eller annan liknande sammanslutning för bedrivande av luftfart eller annan därmed direkt sammanhängande verksamhet, i vilken sammanslutning endast delägare i SAS, direkt eller indirekt, innehar andel och vilken i huvudsak är uppbyggd i enlighet med de principer som gäller för SAS.

Exit-skatt

IV. Till artikel 13

Danmark

Bestämmelserna i artikel 13 punkterna 6 och 7 berör inte Danmarks rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta aktievinst som en person som flyttar från Danmark anses ha erhållit i samband med utflyttningen.

V. Till artikel 15

Def. av ”uthyrd”

1. I artikel 15 punkt 2 d) anses arbetstagare med hemvist i en avtalsslutande stat uthyrd när han av någon (uthyrare) ställs till förfogande för att utföra arbete i annans (uppdragsgivare) verksamhet i annan avtalsslutande stat, förutsatt att uppdragsgivaren har hemvist eller fast driftställe i denna andra stat och att uthyraren inte har ansvar för och inte heller står risken för arbetsresultatet.

– att beakta

2. Vid avgörandet av frågan om en arbetstagare skall anses uthyrd, skall göras en samlad bedömning varvid särskilt beaktas om

- a) den övergripande arbetsledningen åvilar uppdragsgivaren,
- b) arbetet utförs på en arbetsplats som disponeras av uppdragsgivaren och för vilken han har ansvar,
- c) ersättningen till uthyraren beräknas efter den tid som gått åt eller med ledning av annat samband mellan ersättningen och den lön arbetstagaren får,
- d) största delen av arbetsredskap och material ställs till förfogande av uppdragsgivaren, och
- e) uthyraren inte ensidigt bestämmer antalet arbetstagare och de kvalifikationer dessa skall ha.

3.⁵¹ ...

Gränsgångare

VI. Till artiklarna 15 och 19⁵²

Finland – Norge

1. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 punkterna 1 och 2 och artikel 19 punkt 1 beskattas inkomst, vilken person med hemvist i kommun i Finland eller Norge som gränsar till landgränsen mellan dessa stater förvärvar på grund av personligt arbete som utförs i sådan kommun i den andra av dessa stater, endast i den stat där personen i fråga har hemvist, under förutsättning att denna person regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i denna stat.

Sverige – Finland

2. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 punkterna 1 och 2 och artikel 19 punkt 1 beskattas inkomst, vilken person med hemvist i kommun i Finland eller Sverige som gränsar till landgränsen mellan dessa stater förvärvar på grund av personligt arbete som utförs i sådan kommun i den andra av dessa stater, endast i den stat där personen i fråga har hemvist, under förutsättning att denna person regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i denna stat.

Sverige – Norge

3. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 punkterna 1 och 2 och artikel 19 punkt 1 beskattas inkomst, vilken person med hemvist i kommun i Norge eller Sverige som gränsar till landgränsen mellan dessa stater förvärvar på grund av personligt arbete som utförs i sådan kommun i den andra av dessa stater, endast i den stat där personen i fråga har hemvist, under förutsättning att denna person regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i denna stat.

Def. av ”regelmässigt uppehåller sig” och ”dag”

4. Med uttrycket ”regelmässigt uppehåller sig” avses att den skattskyldige i normalfallet minst en gång i veckan uppehåller sig i sin fasta bostad i den avtalsslutande stat där han har hemvist. För att en skattskyldig skall anses uppehålla sig i sin fasta bostad skall vistelsen i hemviststaten omfatta minst två

⁵¹ Punkten har upphört att gälla, se artikel 2 i 1999 års avtal mellan Sverige och Danmark om beskattning av anställda ombord på färjor och tåg (s. 87 i detta häfte); Skatteverkets anm.

⁵² Enligt punkt 3 tredje stycket i övergångsbestämmelserna till inkorporationslagen ska de i 1989 års nordiska skatteavtal intagna gränsgångarreglerna rörande Sverige och Danmark äga fortsatt tillämplighet under de i art. 31 punkt 5 angivna förutsättningarna. De i 1989 års nordiska skatteavtal intagna svensk-danska gränsgångarreglerna återges under art. 31 p. 5 i detta häfte; Skatteverkets anm.

dagar. Härvid gäller, liksom i övrigt i avtalet där uttrycket ”dag” förekommer, att med ”dag” avses också del av dag.

**Danmark –
Färöarna**

VII. Till artikel 18

1. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 18 skall i förhållandet mellan Danmark och Färöarna följande gälla:

Pension, livränta, socialförsäkringsersättning, underhållsbidrag och andra liknande utbetalningar, som härrör från en del av riket och betalas till en person med hemvist i den andra delen av riket, beskattas endast i denna andra del av riket.

2. Uttrycket ”socialförsäkringsersättning” omfattar, beträffande Danmark, ”orlovsydelse”.

**Danmark –
Färöarna**

VIII. Till artikel 19

1. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 19 skall följande gälla i förhållandet mellan Danmark och Färöarna:

a) Lön och annan liknande ersättning (med undantag för pension) som betalas av en del av riket, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter till en fysisk person på grund av arbete som utförts för denna del av riket, underavdelning eller myndighet, beskattas endast i den del av riket där arbetet utförts.

b) Utan hinder av bestämmelsen i punkt a) beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en del av riket uppbär för personligt arbete i anställningsförhållande utfört i en annan del av riket, endast i den förstnämnda delen av riket, om:

1) mottagaren vistas i denna andra del av riket under en tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 120 dagar under en tolv månadersperiod, och

2) lönen eller ersättningen betalas av det ”sedvanliga tjänstestället”.

c) Bestämmelserna i artiklarna 15 och 16 samt i protokollspunkt VII tillämpas på lön och annan liknande ersättning som uppbärs för arbete som utförts i näringsverksamhet som bedrivs av en del av riket, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter.

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 skall följande gälla i förhållande mellan Danmark och Färöarna:

a) ersättningar, som fastställts av det allmänna uteslutande för att täcka utgifter i samband med allmän eller enskild tjänst, och som inte innefattar någon ersättning för arbete och som

den danska staten, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter betalar till person som arbetar på Färöarna beskattas endast i Danmark,

b) ersättningar som fastställts av det allmänna uteslutande för att täcka utgifter i samband med allmän eller enskild tjänst och som inte innefattar någon ersättning för arbete och som Färöarnas landsstyre, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter betalar till person som arbetar i Danmark beskattas endast på Färöarna.

Bestämmelserna i punkterna a) och b) tillämpas under de första fem åren under vilka personen i fråga uppbär nämnda ersättningar.

**Studerande/
praktikant
Från Färöarna
eller Island**

IX. Till artikel 20

1. Person som vistas i annan avtalsslutande stat än på Färöarna och person som vistas i annan avtalsslutande stat än i Island uteslutande för

a) studier vid läroanstalt i denna andra stat, om studierna är av sådan art att studiestöd av offentliga medel kan erhållas i denna stat, eller

b) affärs-, fiskeri-, industri-, lantbruks- eller skogsbrukspraktik i denna andra stat,

och som har eller omedelbart före vistelsen hade hemvist på Färöarna eller i Island, beskattas för inkomst av anställning i den förstnämnda avtalsslutande staten endast för den del av inkomsten som överstiger 20 000 svenska kronor under kalenderåret eller motsvärdet i danskt, finskt, isländskt eller norskt myntslag. Nämnda belopp omfattar under vistelse i Finland, Norge eller Sverige personligt avdrag för kalenderåret i fråga.

Villkor

2. Skattefrihet enligt punkt 1 medges endast för tid som skäligen eller vanligtvis åtgår för studierna eller praktiktjänstgöringen, dock högst för sex på varandra följande kalenderår.

**Danmark –
Färöarna**

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 skall följande gälla i förhållandet mellan Danmark och Färöarna:

Studerande, praktikant eller liknande som har eller som omedelbart före vistelsen i en del av riket hade hemvist i den andra delen av riket och som tillfälligt vistas i den förstnämnda delen av riket uteslutande i studie- eller utbildningssyfte beskattas inte i denna del av riket för belopp som erhålls från den andra delen av riket eller från utlandet för uppehälle, studier eller utbildning.

De beskattas inte heller för belopp som betalas som ersättning för arbete, om detta arbete är nödvändigt för deras uppehålle.

Studerande, praktikant eller liknande som omedelbart före vistelsen i Danmark hade hemvist på Färöarna, beskattas inte på Färöarna för ersättning för arbete utfört i Danmark.

Som studerande anses inte personer som efter att ha avslutat en utbildning påbörjar en specialutbildning eller en utbildning inom ett nytt område.

En vistelse anses som tillfällig om den inte överstiger den reglerade studietiden med ett tillägg om två år.

En vistelse anses inte vara ”uteslutande i studie- eller utbildningssyfte” om den varat mer än sex månader innan studierna påbörjades.

I denna sexmånadersperiod skall inte inräknas sådan tid, dock högst ett år, som åtgått i samband med en förberedande kurs som enligt undervisningsanstalten utgör en förutsättning för att kunna påbörja studierna i fråga.

I fall då två makar ansöker om att bli antagna vid undervisningsanstalt och endast den ene av dem antas, förlängs sexmånadersregeln såvitt avser den andre maken, men dock högst till en sammanlagd tidsperiod om två år.

Danmark – Island

4. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 beskattas studerande, praktikant eller liknande som har eller omedelbart före vistelsen i Danmark hade hemvist i Island och som tillfälligt vistas i Danmark uteslutande i studie- eller utbildningssyfte inte för belopp som betalas som ersättning för arbete, under förutsättning att arbetet är nödvändigt för hans uppehålle.

Praktik-/ferie- arbete i Danmark

5. Person som har hemvist i annan avtalsslutande stat än Danmark och som vid tillfällig vistelse i Danmark är anställd i Danmark under högst 100 dagar under ett och samma kalenderår beskattas i Danmark endast för den del av inkomsten som överstiger ett belopp som enligt gällande bestämmelser anses vara nödvändigt för hans uppehålle, under förutsättning att arbetet är utfört inom ramen för nordiskt program för utbyte av praktik- och feriearbete och att arbetet har förmedlats av Nordjobb.

Det belopp som anses vara nödvändigt för vederbörandes uppehålle fastställs på årsbasis och nedsätts i förhållande till uppehållstidens längd i Danmark och hela kalenderåret.

6. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan träffa överenskommelse om tillämpningen av bestämmel-

serna i punkterna 1–5. De behöriga myndigheterna kan också träffa ömsesidig överenskommelse om sådan ändring av där omnämnda belopp som finnes skälig med hänsyn till förändring i penningvärde, ändrad lagstiftning i någon av de avtalsslutande staterna eller annan liknande omständighet.

Metodartikeln

Danmark

X. Till artikel 25

1.⁵³ Bestämmelsen i artikel 25 punkt 1 c) kan upphävas på begäran av Danmark.

Begäran om sådan ändring görs på diplomatisk väg genom underrättelse till envar av de andra avtalsslutande staterna. Ändringen träder i kraft trettonde dagen efter den dag då samtliga andra avtalsslutande stater erhållit sådan underrättelse med verkan på skatter som bestäms för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då ändringen träder i kraft eller senare.

Bestämmelserna i artikel 25 punkt 1 kan på begäran av Danmark ändras och ersättas av följande text:

”a) Om person med hemvist i Danmark förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Danmark, såvida inte bestämmelserna i punkt b) eller c) föranleder annat,

1) från denna persons danska inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat;

2) från denna persons danska förmögenhetsskatt avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som betalats i denna andra stat.

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

b) Om person med hemvist i Danmark förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat, får Danmark inräkna inkomsten eller förmögenheten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den danska skatten på inkomsten eller förmögenheten genom avdrag med den del av inkomstskatten respektive förmögenhetsskatten som belöper på den inkomst

⁵³ Danmark har med stöd av denna punkt upphävt artikel 25 punkt 1 c). Ändringen tillämpas fr.o.m. den 1 januari 2001 för den som ingått anställningsavtal senast den 25 november 1999 och fr.o.m. den 1 januari 2000 för övriga; Skatteverkets anm.

som härrör från denna andra stat respektive den förmögenhet som innehas där.

c) Om person med hemvist i Danmark förvärvar inkomst som avses i artikel 15 punkt 1 eller artikel 21 punkt 7 a), får Danmark inräkna inkomsten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den danska skatten på inkomsten genom avdrag med den del av inkomstskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat.”

Begäran om sådan ändring görs på diplomatisk väg genom underrättelse till envar av de andra avtalsslutande staterna. Ändringen träder i kraft trettonde dagen efter den dag då samtliga andra avtalsslutande stater erhållit sådan underrättelse och dess bestämmelser tillämpas i fråga om skatt på förmögenhet, på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering andra kalenderåret efter den dag då ändringen träder i kraft eller senare.

Färöarna

2. Bestämmelserna i artikel 25 punkt 2 kan på begäran av Färöarna ändras och ersättas av följande text:

”a) Om person med hemvist på Färöarna förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Färöarna, såvida inte bestämmelserna i punkt b) eller c) föranleder annat, från denna persons färöiska inkomstskatt eller förmögenhetsskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt eller förmögenhetsskatt som betalats i denna andra stat.

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

b) Om person med hemvist på Färöarna förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat, får Färöarna inräkna inkomsten eller förmögenheten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den färöiska skatten på inkomsten eller förmögenheten genom avdrag med den del av inkomstskatten eller förmögenhetsskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat eller på den förmögenhet som får beskattas i denna andra stat.

c) Om person med hemvist på Färöarna från annan avtalsslutande stat förvärvar inkomst av enskild tjänst som avses i artikel 15 punkt 1 eller artikel 21 punkt 7 a) och som enligt dessa punkter får beskattas i denna andra avtalsslutande stat, får Färöarna inräkna inkomsten i beskattningsunderlaget men

skall sätta ned den färöiska skatten på inkomsten genom avdrag med den del av inkomstskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat.”

Begäran om sådan ändring görs på diplomatisk väg genom underrättelse till envar av de andra avtalsslutande staterna. Ändringen träder i kraft trettionde dagen efter den då samtliga andra avtalsslutande stater erhållit sådan underrättelse och dess bestämmelser tillämpas i fråga om skatt på förmögenhet, på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering andra kalenderåret efter det då ändringen träder i kraft eller senare.

Finland

3. Bestämmelserna i artikel 25 punkt 3 kan på begäran av Finland ändras och ersättas av följande text:

”a) Om person med hemvist i Finland förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Finland, såvida inte bestämmelserna i punkt b) eller c) föranleder annat, med iakttagande av bestämmelserna i finsk lagstiftning (också i den lydelse den framdeles kan få genom att ändras utan att den allmänna princip som anges här påverkas),

1) från denna persons finska inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt i denna andra stat som betalats enligt lagstiftningen i denna andra stat och i överensstämmelse med avtalet, beräknad på samma inkomst som den på vilken den finska skatten beräknas;

2) från denna persons finska förmögenhetsskatt avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt i denna andra stat som betalats enligt lagstiftningen i denna andra stat och i överensstämmelse med avtalet, beräknad på samma förmögenhet som den på vilken den finska skatten beräknas.

b) Utdelning från bolag med hemvist i annan avtalsslutande stat än Finland till bolag med hemvist i Finland är undantagen från beskattning i Finland, om mottagaren direkt behärskar minst 10 procent av röstetalet i det bolag som betalar utdelningen.

c) Om person med hemvist i Finland förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat, får Finland inräkna inkomsten eller förmögenheten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den finska skatten på inkomsten eller förmögenheten genom avdrag med den del av inkomstskatten respektive förmögenhetsskatten som belöper på den inkomst som förvärvats från denna andra stat respektive den förmögenhet som innehas där.”

Begäran om sådan ändring görs på diplomatisk väg genom underrättelse till envar av de andra avtalsslutande staterna. Ändringen träder i kraft trettionde dagen efter den då samtliga andra avtalsslutande stater erhållit sådan underrättelse och dess bestämmelser tillämpas

a) i fråga om skatter som innehålls vid källan, på inkomst som förvärvas den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då ändringen träder i kraft eller senare,

b) i fråga om övriga skatter på inkomst, på skatter som bestäms för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då ändringen träder i kraft eller senare,

c) i fråga om skatt på förmögenhet, på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering andra kalenderåret efter det då ändringen träder i kraft eller senare.

Island

4. Bestämmelserna i artikel 25 punkt 4 kan på begäran av Island ändras och ersättas av följande text:

”a) Om person med hemvist i Island förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Island, såvida inte bestämmelserna i punkt b) föranleder annat,

1) från denna persons isländska inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat,

2) från denna persons isländska förmögenhetsskatt avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som betalats i denna andra stat.

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

b) Om person med hemvist i Island förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat, får Island inräkna inkomsten eller förmögenheten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den isländska skatten på inkomsten eller förmögenheten genom avdrag med den del av inkomstskatten respektive förmögenhetsskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat respektive den förmögenhet som innehas där.”

Begäran om sådan ändring görs på diplomatisk väg genom underrättelse till envar av de andra avtalsslutande staterna. Ändringen träder i kraft trettionde dagen efter den då samtliga

andra avtalsslutande stater erhållit sådan underrättelse och dess bestämmelser tillämpas

a) i fråga om skatter som innehålls vid källan, på inkomst som förvärfvas den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då ändringen träder i kraft eller senare,

b) i fråga om övriga skatter på inkomst, på skatter som bestäms för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då ändringen träder i kraft eller senare,

c) i fråga om skatt på förmögenhet, på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering andra kalenderåret efter det då ändringen träder i kraft eller senare.

Norge

5. Bestämmelserna i artikel 25 punkt 5 kan på begäran av Norge ändras och ersättas av följande text:

”Om inte bestämmelserna i norsk lagstiftning om avräkning från norsk skatt av skatt som betalats i område utanför Norge föranleder annat (dock utan att den allmänna princip som anges här ändras), gäller följande:

a) Om person med hemvist i Norge förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Norge

1) från den skatt som belöper på personens inkomst avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat,

2) från den skatt som belöper på personens förmögenhet avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som betalats på dessa förmögenhetstillgångar i denna andra stat.

Sådan avräkning skall emellertid inte överstiga den del av skatten på inkomsten eller förmögenheten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst respektive de förmögenhetstillgångar som får beskattas i denna andra stat.

b) Om person med hemvist i Norge förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat, får Norge inräkna inkomsten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den norska skatten på inkomsten genom avdrag med den del av inkomstskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat.”

Begäran om sådan ändring görs på diplomatisk väg genom underrättelse till envar av de andra avtalsslutande staterna. Ändringen träder i kraft trettionde dagen efter den då samtliga andra avtalsslutande stater erhållit sådan underrättelse och dess bestämmelser tillämpas

a) i fråga om skatter som innehålls vid källan, på inkomst som förvärfvas den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då ändringen träder i kraft eller senare,

b) i fråga om övriga skatter på inkomst, på skatter som bestäms för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då ändringen träder i kraft eller senare,

c) i fråga om skatt på förmögenhet, på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering andra kalenderåret efter det då ändringen träder i kraft eller senare.

Sverige

6. Bestämmelserna i artikel 25 punkt 6 kan på begäran av Sverige ändras och ersättas av följande text:

”a) Om person med hemvist i Sverige förvärfvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Sverige, såvida inte bestämmelserna i punkt b) föranleder annat,

1) – med iakttagande av bestämmelserna i svensk lagstiftning (också i den lydelse den framdeles kan få genom att ändras utan att den allmänna princip som anges här ändras) – från skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat,

2) från denna persons svenska förmögenhetsskatt avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som betalats i denna andra stat. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av den svenska förmögenhetsskatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den förmögenhet som får beskattas i denna andra stat.

b) Om person med hemvist i Sverige förvärfvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat, får Sverige, vid fastställandet av skattesatsen för svensk progressiv skatt på annan inkomst eller förmögenhet, beakta den inkomst eller förmögenhet som beskattas endast i den andra avtalsslutande staten.”

Begäran om sådan ändring görs på diplomatisk väg genom underrättelse till envar av de andra avtalsslutande staterna. Ändringen träder i kraft trettionde dagen efter den då samtliga andra avtalsslutande stater erhållit sådan underrättelse och dess bestämmelser tillämpas

a) i fråga om skatter som innehålls vid källan, på inkomst som förvärfvas den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då ändringen träder i kraft eller senare,

b) i fråga om övriga skatter på inkomst, på skatter som bestäms för beskattningsår som börjar den 1 januari det

kalenderår som följer närmast efter det då ändringen träder i kraft eller senare,

c) i fråga om skatt på förmögenhet, på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering andra kalenderåret efter det då ändringen träder i kraft eller senare.

Öresundsbron

XI. Till artikel 26

Bestämmelserna i artikel 26 punkt 5 skall äga motsvarande tillämpning i fall som avses i protokollspunkt II punkterna 3 och 4.

Särskilda avtal

XII. Till artikel 31

Finland – Norge

1. I fråga om beskattningen vid byggande, underhåll och drift av grännsbroar m.m. över riksgränsen mellan Finland och Norge, gäller vad därom särskilt är överenskommet.

Sverige – Finland, flottning

Se s. 103 ff

2. I fråga om skattefrihet i Finland och Sverige för flottningsförening, som bildats för att handha flottningen i Torne och Muonio gränssälvars flottled, gäller vad därom särskilt är överenskommet.

Sverige – Norge, LKAB

Se s. 96 ff

3. I fråga om grunderna för fördelningen mellan Norge och Sverige av beskattningen av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster, gäller vad därom särskilt är överenskommet.

Originalexemplaret till detta protokoll deponeras hos det finska utrikesministeriet, som tillställer de övriga avtalslutande staterna bestyrkta kopior därav.

Till bekräftelse härav har de vederbörligen befullmäktigade ombuden undertecknat detta protokoll.

Som skedde i Helsingfors den 23 september 1996 i ett exemplar på danska, färöiska, finska, isländska, norska och svenska språken, varvid på svenska språket utfärdades två texter, en för Finland och en för Sverige, vilka samtliga texter har samma giltighet⁵⁴.

⁵⁴ Enligt art. 31 p. 3, jfr med p. 4 i övergångsbestämmelserna till lagen i dess lydelse enligt SFS 2006:1331 ska t.o.m. 2008 års taxeringar inkomst av arbete som omfattas av denna punkt bara beskattas i den avtalslutande stat vars nationalitet skeppet har; Skatteverkets anm.

**Avtal
mellan Konungariket Sveriges regering och
Konungariket Danmarks regering om beskattning
av anställda ombord på färjor och tåg i reguljär
trafik mellan Danmark och Sverige**

I förhållandet mellan Sverige och Danmark skall följande gälla enligt avtalet den 23 september 1996 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet.

Artikel 1

**Arbete ombord
på tåg**

1. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 beskattas inkomst, som person med hemvist i Danmark eller Sverige förvärvar genom arbete utfört på tåg i reguljär trafik uteslutande mellan Danmark och Sverige endast i den avtalsslutande stat där arbetsgivaren har hemvist. Sådan inkomst får emellertid även beskattas i den avtalsslutande stat där personen har hemvist. En förutsättning för tillämpning av denna punkt är dock att arbetet utförs på tåg i gränsöverskridande trafik och att personen utför arbetet i båda länderna under en och samma dag. Med gränsöverskridande trafik avses trafik som påbörjas i Danmark och avslutas i Sverige respektive påbörjas i Sverige och avslutas i Danmark.

**Arbete ombord
på skepp**

2. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 och artikel 31 punkt 3 beskattas inkomst, som person med hemvist i Danmark eller Sverige förvärvar genom arbete utfört ombord på danskt eller svenskt skepp i internationell färjetrafik mellan Danmark och Sverige endast i den avtalsslutande stat där arbetsgivaren har hemvist. Sådan inkomst får emellertid även beskattas i den avtalsslutande stat där personen har hemvist. Med internationell färjetrafik avses befordran av passagerare och gods i reguljär trafik uteslutande mellan hamn i Danmark och hamn i Sverige⁵⁶.

⁵⁵ Införd genom SFS 1999:999; ikraftträdande, se SFS 1999:1184; Skatteverkets anm.

⁵⁶ Enligt art. 31 p. 3, jfr med p. 4 i övergångsbestämmelserna till lagen i dess lydelse enligt SFS 2006:1331, ska t.o.m. 2008 års taxering inkomst av arbete som omfattas av denna punkt bara beskattas i den avtalsslutande stat vars nationalitet skeppet har, se s. 22, 47 och 147 i detta häfte; Skatteverkets anm.

Artikel 2

Bestämmelsen i punkt 3 i protokollspunkt V⁵⁷ skall inte längre tillämpas.

Artikel 3

**Avtalet trädde
ikraft 1999-12-31**

Detta avtal träder i kraft den tjugoförsta dagen efter den dag när de berörda staterna skriftligen har meddelat varandra att de konstitutionella åtgärder som krävs i respektive stat har vidtagits, och dess bestämmelser skall tillämpas i fråga om skatter på inkomst som bestäms för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare.

⁵⁷ Bestämmelsens lydelse framgår av utgåva 2 av detta häfte; Skatteverkets anm.

Avtal

mellan Konungariket Sverige och Konungariket Norge om särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen

**Svinesunds-
förbindelsen**

Konungariket Sveriges regering och Konungariket Norges regering,

som anser det nödvändigt att vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen föreskriva vissa undantag från bestämmelserna i avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, undertecknat i Helsingfors den 23 september 1996, och

som önskar ingå ett avtal om särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen, har kommit överens om följande:

Artikel 1

1. Bestämmelserna i detta avtal tillämpas utan hinder av bestämmelserna i avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, undertecknat i Helsingfors den 23 september 1996.

**Hemvist i Sverige
eller Norge**

2. Bestämmelserna i detta avtal tillämpas då en person med hemvist i Norge eller Sverige utför arbete eller bedriver annan verksamhet i Sverige respektive i Norge i samband med byggande, underhåll eller drift av den nya bron över Svinesund.

Definitioner

3. Varje uttryck som inte definieras i avtalet, skall ha den betydelse som uttrycket har i det avtal mellan de nordiska länderna som anges i punkt 1.

⁵⁸ Införd genom SFS 2002:982; ikraftträdande, se SFS 2002:1066; Skatteverkets anm.

Artikel 2

Skatter som omfattas

Detta avtal tillämpas på de norska och svenska skatter som omfattas av det avtal mellan de nordiska länderna som anges i artikel 1.

Artikel 3

Def. av ”bro”

Med ”bro” förstås i detta avtal den egentliga brokonstruktionen, belysningsanordningar och andra anordningar på eller i anslutning till denna, nödvändiga anordningar och markareal för byggande samt tillfartsbankar, allt i överensstämmelse med godkänd plan eller ritning.

Artikel 4

Def. av ”byggande”

1. Med byggande avses också återuppbyggande, förbättring, ändring, flyttning, rivning och annat därmed jämförligt arbete i samband med byggandet samt undersöknings- och förberedelsearbete som bedrivs i direkt anslutning till platsen för byggandet av bron.

Def. av ”underhåll och drift”

2. Med underhåll och drift avses reparation, utbyte av delar och annat material, inspektioner, kontroll och besiktning, rengöring och belysning samt skydds- och serviceåtgärder, plogning, sandning och andra väghållningsåtgärder.

3. Detta avtal tillämpas också på schaktnings- och sprängningsarbete och annat därmed tillhörande eller jämförbart arbete som utförs i samband med byggande, underhåll eller drift av bron.

Artikel 5

Inkomst eller vinst som förvärfvas eller förmögenhet som innehas av person med hemvist i Norge eller Sverige skall i nedan angivna fall beskattas endast i den stat där personen har hemvist:

Anställning, självständig yrkesutövning etc. Vinst vid avyttring

a) inkomst på grund av anställning eller på grund av självständig yrkesutövning eller på grund av annan verksamhet i samband med byggande, underhåll eller drift av bron,

b) vinst som förvärfvas vid avyttring av tillgångar som finns på eller i anslutning till bron, och som används vid byggande, underhåll eller drift av bron,

Förmögenhet

c) förmögenhet som består av tillgångar som används vid byggande, underhåll eller drift av bron.

Artikel 6

**Avtalet trädde i
kraft 2002-12-31**

Detta avtal träder i kraft den fjortonde dagen efter den dag då de avtalsslutande staterna skriftligen har meddelat varandra att avtalet är godkänt. Avtalet tillämpas på skatt på inkomst och förmögenhet som fastställs för varje beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då detta avtal träder i kraft eller senare.

Artikel 7

**Uppsägning
av avtalet**

En avtalsslutande stat kan skriftligen säga upp avtalet genom underrättelse till den andra avtalsslutande staten senast den 30 juni något kalenderår. I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla beträffande skatt på inkomst och förmögenhet som fastställs för det beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då uppsägningen ägde rum eller senare.

**Avtal
mellan Konungariket Sverige och Konungariket
Danmark om vissa skattefrågor**

I förhållandet mellan Sverige och Danmark skall följande gälla i förhållande till avtalet den 23 september 1996 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet.

Artikel 1

**Arbete i bostad
m.m.**

1. Om en person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär lön eller annan liknande ersättning på grund av anställning, som normalt utförs i den andra avtalsslutande staten, för en arbetsgivare med hemvist i denna andra stat, eller vid ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning, som personens arbetsgivare har i denna andra stat, skall arbetet vid tillämpning av artikel 15 punkterna 1 och 2 anses vara utfört i denna andra stat, även om arbetet faktiskt utförts i den förstnämnda staten eller i en tredje stat, om

a) arbetet i den förstnämnda staten utförs av personen i dennes bostad, eller

b) arbetet i den förstnämnda staten eller i en tredje stat utgör tjänsteresor eller annat arbete av tillfällig natur, men endast om arbetet i den andra staten uppgår till minst hälften av arbetstiden under varje tremånadersperiod.

2. Bestämmelserna i punkt 1 gäller

a) i fall då arbetsgivaren inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten endast om den lön eller annan liknande ersättning som personen uppbär belastar ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning, som arbetsgivaren har i den andra staten,

b) i fall då arbetsgivaren har hemvist i den andra avtalsslutande staten endast om den lön eller annan liknande ersättning som personen uppbär inte belastar ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning, som arbetsgivaren har i den förstnämnda avtalsslutande staten.

⁵⁹ Införd genom SFS 2004:639; Skatteverkets anm.

Artikel 2

Inbetalning till pensionsordning

1. Om en fysisk person förvärvar inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning, som enligt artikel 7, 14, 15 eller 19 får beskattas eller beskattas endast i en avtalsslutande stat och är ansluten till en pensionsordning i den andra avtalsslutande staten, skall

a) inbetalning som denna person gör till pensionsordningen vara avdragsgill i den förstnämnda staten, och

b) inbetalning som denna persons arbetsgivare gör till pensionsordningen inte anses som skattepliktig inkomst i den förstnämnda staten för personen samt vara avdragsgill i denna stat för arbetsgivaren.

2. Inbetalningen skall dock endast vara avdragsgill eller inte anses som skattepliktig inkomst i den förstnämnda avtalsslutande staten inom de beloppsgränser som gäller för inbetalningar till en pensionsordning enligt lagstiftningen i båda avtalsslutande staterna.

3. Denna artikel gäller endast:

a) i fall då person, som får beskattas eller beskattas endast i den förstnämnda avtalsslutande staten för inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning i denna stat, har hemvist i den andra avtalsslutande staten, om inkomsten utgör minst 75 procent av personens sammanlagda inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning efter avdrag för samtliga utgifter för inkomsternas förvärvande (nettointäkt), och

b) i fall då person, som får beskattas eller beskattas endast i den förstnämnda avtalsslutande staten för inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning i denna stat, har hemvist i denna stat, om personen var ansluten till och inbetalningar gjordes till pensionsordningen omedelbart innan personen fick hemvist i denna stat.

Def. av ”pensionsordning”

4. Vid tillämpning av punkt 1 skall uttrycket ”pensionsordning” innebära en ordning, som

a) för Danmarks vidkommande omfattas av pensionsbeskattningens avsnitt I,

b) för Sveriges vidkommande omfattas av 28 eller 58 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Artikel 3

Arbetsresor över Öresundsbron

Fysiska personers utgifter för resor över Öresundsbron skall beaktas vid fastställande av den skattepliktiga inkomsten, om de avser normala resor mellan permanentbostaden och arbets-

platsen. Rätt till avdrag föreligger dock endast om sådana allmänna villkor för vad som föreskrivs för sådana resor är uppfyllda som avser exempelvis krav på tidsvinst. Utgifterna skall beräknas med utgångspunkt i den dokumenterade utgiften för billigaste periodabonnemang för resa med personbil respektive resa med allmänna kommunikationer.

Artikel 4

Undantag för ”danska” gränsgångare

Artikel 31 punkt 5 omfattar inte personer med hemvist i Danmark.

Artikel 5

Staternas åtaganden

1. Den avtalsslutande stat som tillerkänns beskattningsrätten enligt artikel 1, skall beskatta inkomstagaren i enlighet med denna stats lagstiftning beträffande beskattning av tjänsteinkomster, även om arbetet faktiskt utförts i den andra avtalsslutande staten eller i en tredje stat.

2. Pension eller livränta som betalas från en avtalsslutande stat till en person med hemvist i denna stat, skall beskattas i enlighet med denna stats allmänna regler, även om denna stat inte har satt ned sin beskattning i samband med inbetalningar till denna ordning, när den andra avtalsslutande staten enligt artikel 2 tidigare har ansett att inbetalning som erlagts

a) av den fysiska personen är avdragsgill, eller

b) av den fysiska personens arbetsgivare inte är skattepliktig inkomst för den fysiska personen samt avdragsgill vid beräkningen av arbetsgivarens skattepliktiga inkomst.

3. Bestämmelserna om avdrag för inbetalning till pensionsordning enligt artikel 2 och för utgift för resor över Öresundsbron enligt artikel 3 gäller endast om den fysiska personens inkomst beskattas på nettobasis med möjlighet till avdrag för kostnader.

Artikel 6

Utgämningsbelopp

I fall då en fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst från anställning i den andra avtalsslutande staten (bruttoinkomst) och denna inkomst för ett beskattningsår uppgår till minst ett belopp motsvarande 150 000 danska kronor före avdrag för utgifter för inkomsternas förvärvande, skall denna andra stat betala ett utjämningsbelopp till den förstnämnda staten. Denna utjämnning skall ske senast den 1 oktober året efter det aktuella beskattningsåret. Utjämningsbeloppet skall för Danmarks vidkommande vara den genomsnittliga primär-

kommunala skatten som uppbärs för inkomst som beskattas i Danmark med stöd av artikel 15. Utjämningsbeloppet skall för Sveriges vidkommande vara den genomsnittliga kommunal-skatten som tas ut för primärkommunernas räkning och som avser inkomst som beskattas i Sverige med stöd av artikel 15. Denna artikel gäller emellertid inte inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom arbete utfört ombord på svenskt eller danskt skepp i internationell trafik. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan ingå en ömsesidig överenskommelse om den närmare utformningen av denna ordning för utjämning. Med "behörig myndighet" avses den myndighet åt vilken enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna uppdragits att vara behörig myndighet. De avtalsslutande staterna avser att efter två år utvärdera denna ordning särskilt såvitt avser nivån för utjämningen och det faktum att utjämningen endast avser den del av kommunal-skatten som tas ut för primärkommunernas räkning och inte den del som tas ut för landstingskommunernas räkning. Därefter sker en utvärdering vart femte år eller vid väsentliga förändringar av skattesystemen.

Artikel 7

Ikraftträdande

1. Detta avtal träder i kraft den tjugoförsta dagen efter den dag när de två avtalsslutande staterna skriftligen har meddelat varandra att de konstitutionella åtgärder som krävs i respektive stat har vidtagits, och dess bestämmelser skall tillämpas såvitt avser

a) artikel 2, artikel 3, artikel 5 punkterna 2 och 3 samt artikel 6 i fråga om skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari 2004 eller senare, och

b) artikel 1, artikel 4 och artikel 5 punkt 1 i fråga om skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare.

Omförhandling av avtalet

2. Om det visar sig föreligga skattemässiga hinder för den fortsatta integrationen i Öresundsregionen är Sverige och Danmark överens om att inleda diskussioner för att överväga införande av nya bestämmelser eller ändring av bestämmelserna i detta avtal eller att ta initiativ till ändringar av avtalet den 23 september 1996 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet.

**Uppsägning
av avtalet**

Artikel 8

En avtalsslutande stat kan senast den 30 juni under något kalenderår säga upp avtalet genom skriftligt meddelande härom till den andra avtalsslutande staten. Detta avtal upphör då att gälla i fråga om skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då uppsägningen sker eller senare.

Till bekräftelse härav har de vederbörligen befullmäktigade ombuden undertecknat detta avtal.

Som skedde i Köpenhamn den 29 oktober 2003 i två exemplar på svenska och danska språken vilka båda äger lika vitsord.

Denna lag träder i kraft den 1 augusti 2004 och tillämpas beträffande

a) artikel 2, artikel 3, artikel 5 punkterna 2 och 3 samt artikel 6 i avtalet i bilaga 4 för skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari 2004 eller senare, och

b) övriga artiklar och punkter i avtalet i bilaga 4 för skatter som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare.

Förordning (1979:26) om avtal mellan Sverige och Norge angående grunderna för fördelningen av beskattningen av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster

Regeringen föreskriver⁶⁰ följande.

Det avtal angående grunderna för fördelningen av beskattningen av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster som Sverige och Norge undertecknade den 14 mars 1978, det till avtalet fogade protokollet samt den överenskommelse som träffats med stöd av artikel 3 punkt 2 i avtalet skall lända till efterrättelse för Sveriges del. Avtalets, protokollets och överenskommelsens innehåll framgår av bilagor till denna förordning.

-
1. Denna förordning träder i kraft två veckor efter den dag, då förordningen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.
 2. Förordningen tillämpas på inkomst som uppbärs år 1976 eller senare år.

⁶⁰ Jfr prop. 1977/78:84, bet. 1977/78:SkU53, rskr. 1977/78:278. Förordningen är numera upphävd, se s. 102; Skatteverkets anm.

Bilaga 1 till avtalet om LKAB

Avtal mellan Sverige och Norge angående grunderna för fördelningen av beskattningen av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster⁶¹

Sveriges regering och Norges regering har överenskommit att inkomst som uppburits av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolag vid beskattningen skall fördelas enligt följande regler.

Artikel 1

1. Vid statlig inkomstbeskattning skall 10 procent av bolagets totala inkomst beskattas i Norge.

2. Vid kommunal inkomstbeskattning skall 12 procent av bolagets totala inkomst beskattas i Norge, om icke annat föreskrives i punkterna 3 eller 4.

3. Om den totala mängden malm och andra produkter från bolagets gruvor, som utskeppas från norsk hamn, under beskattningsåret överstiger 22 miljoner ton, ökas den i punkt 2 angivna andelen av bolagets inkomst som får beskattas i Norge med en promilleenhet för varje fullt antal miljoner ton varmed utskeppningen överstiger 22 miljoner ton.

4. Bolagets kommunala inkomstskatt i Norge skall icke för något beskattningsår understiga ett belopp motsvarande 4 miljoner svenska kronor.

Artikel 2

1. Svensk inkomstskatt utgår på 90 procent av bolagets totala inkomst.

2. Från svensk statlig inkomstskatt avräknas ett belopp motsvarande skillnaden mellan norsk kommunal inkomstskatt på 10 procent av bolagets totala inkomst och sådan norsk skatt som uttagits med stöd av artikel 1 punkterna 2–4.

3. Avräkning enligt punkt 2 av denna artikel får senast ske från bolagets skatt för sjätte beskattningsåret närmast efter det för vilket norsk kommunal inkomstskatt erlagts.

⁶¹ Den norska texten, som utelämnats här, finns i SFS 1979:26; Skatteverkets anm.

Artikel 3

1. Avtalsslutande stat kan vart tredje år under avtalets giltighetstid påkalla förhandlingar om det i artikel 1 punkt 4 angivna minsta skattebeloppet.

2. I den mån olika regler för inkomstberäkningen tillämpas vid taxeringen i Sverige respektive Norge kan de behöriga myndigheterna genom särskild överenskommelse avgöra hur inkomst som avses i artikel 1 punkterna 1–3 i detta avtal skall beräknas.

Artikel 4

Med behörig myndighet avses i detta avtal i Sverige budgetministern eller den myndighet åt vilken uppdragits att i budgetministerns ställe handha frågor rörande detta avtal och i Norge finansministern eller den myndighet åt vilken uppdragits att i finansministerns ställe handha frågor rörande detta avtal.

Artikel 5

1. Detta avtal skall ratificeras och ratifikationshandlingarna utväxlas i Stockholm snarast möjligt⁶².

2. Detta avtal träder i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna och dess bestämmelser tillämpas på inkomst som uppbäres från och med år 1976.

Artikel 6

Detta avtal förblir i kraft tills det uppsäges av endera staten. Envar av staterna kan skriftligen uppsäga avtalet hos den andra staten minst sex månader före utgången av ett kalenderår, dock icke tidigare än år 1981. Uppsägning kan dock ske dessförinnan, om förutsättningarna för avtalet väsentligen rubbas genom strukturella förändringar inom bolaget, eller om överenskommelse efter förhandlingar enligt art. 3 punkt 1 icke kan nås. Sker uppsägning, upphör avtalet att gälla i fråga om inkomst som uppbäres efter det kalenderår då uppsägningen skedde.

Till bekräftelse härav har undertecknade, därtill vederbörligen bemyndigade av sina respektive regeringar, undertecknat detta avtal.

Som skedde i Oslo den 14 mars 1978 i två exemplar på svenska och norska språken.

⁶² Ratifikationshandlingarna utväxlades den 13 juli 1978; Skatteverkets anm.

Bilaga 2 till avtalet om LKAB

Protokoll⁶³

Vid undertecknandet av avtalet mellan Sverige och Norge angående grunderna för fördelningen av beskattningen av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster har undertecknade överenskommit, att följande bestämmelser skall utgöra en integrerande del av avtalet.

Uttrycket ”statlig inkomstbeskattning” omfattar följande norska skatt på inkomst:

statlig inkomstskatt.

Uttrycken ”kommunal inkomstbeskattning” och ”kommunal inkomstskatt” omfattar följande norska skatter på inkomst:

a) inkomstskatt till kommuner,

b) inkomstskatt till fylkeskommuner (från och med inkomståret 1977), och

c) den gemensamma skatten till Skattefördelningsfonden.

Avtalet tillämpas vidare på alla skatter av samma eller i huvudsak likartat slag som efter tidpunkten för undertecknandet av avtalet uttages vid sidan av eller i stället för de ovan angivna skatterna på inkomst.

Parterna är eniga om att avtalet utgör ett förhandlingsresultat med schablonmässigt utformade beskattningsregler, vilka icke nödvändigtvis återspeglar den faktiska fördelningen av vinsten på bolagets verksamhet i Sverige respektive Norge. Avtalet kan därför icke anses som prejudicerande för vinstfördelningen för det fall att avtalet skulle upphöra att gälla.

Till bekräftelse härav har undertecknade, därtill vederbörligen bemyndigade av sina regeringar, undertecknat detta protokoll.

Som skedde i Oslo den 14 mars 1978 i två exemplar på svenska och norska språken.

⁶³ Den norska texten, som utelämnats här, finns i SFS 1979:26; Skatteverkets anm.

Överenskommelse enligt artikel 3 punkt 2 i avtalet den 14 mars 1978 mellan Sverige och Norge angående grunderna för fördelningen av beskattningen av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster⁶⁴

Med stöd av artikel 3 punkt 2 i ovannämnda avtal har de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna träffat följande överenskommelse.

1. Om bolagets inkomstberäkning står i överensstämmelse med svenska beskattningsregler skall den godtas vid taxering i Norge, såvida icke annat föreskrives nedan.

2. Vid beskattning i Norge får inkomstberäkning ske som om avdrag ej yrkats för föreningsavgifter, substansminskning av gruva, koncernbidrag eller avsättning till investeringsfond, miljöfond eller därmed jämförlig fondavsättning.

3. Belopp som enligt punkt 2 icke skall nedbringa den i Norge skattepliktiga andelen av bolagets inkomst får i stället dragas av vid beräkning av skattepliktig inkomst i Sverige enligt artikel 2 punkt 1 i avtalet.

4. Vid beskattning i Norge skall inkomstberäkning ske som om bolaget ej erhållit statsbidrag på grund av lagerökning eller därmed jämförligt statligt bidrag.

5. Belopp som enligt punkt 4 icke skall ingå i den i Norge skattepliktiga andelen av bolagets inkomst får i sin helhet beskattas i Sverige.

⁶⁴ Den norska texten, som utelämnats här, finns i SFS 1979:26; Skatteverkets anm.

6. Vid beräkning av den inkomst som i beskattningshänseende skall fördelas enligt artikel 1 punkterna 1–3 i avtalet skall hänsyn icke tagas till inkomst förvärvad av A/S Bukserbåter och ej heller till inkomst förvärvad genom bogserbåtsverksamhet eller mäklarverksamhet bedriven i Narvik av LKAB. Sådan inkomst beskattas endast i Norge.

Stockholm den 7 december 1978
För budgetdepartementet
Ingemar Mundebo

Oslo den 15 december 1978
För Finans- og tolldepartementet
Per Kleppe

Lag (2006:290) om upphävande av förordningen (1979:26) om avtal mellan Sverige och Norge angående grunderna för fördelningen av beskattningen av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster

Enligt riksdagens beslut⁶⁵ föreskrivs att förordningen (1979:26) om avtal mellan Sverige och Norge angående grunderna för fördelningen av beskattningen av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags inkomster skall upphöra att gälla vid utgången av år 2006. Den upphävda förordningen skall dock fortfarande tillämpas på skatter som belöper på inkomster som uppbärs före den 1 januari 2007.

⁶⁵ *Prop. 2005/06:94 bet. 2005/06:SkU24, rskr. 2005/06:204; Skatteverkets anm.*

Kungörelse (1949:464) angående tillämpning av vissa bestämmelser om flottningen i Torne och Muonio gränsälvar

Kungl. Maj:t har – sedan överenskommelsen den 17 februari 1949 mellan Sverige och Finland om flottningen i Torne och Muonio gränsälvar numera ratificerats – funnit gott förordna, att de i lagen den 28 april 1949 (nr 183) om flottningen i Torne och Muonio gränsälvar omförmälda artiklarna I–V i nämnda överenskommelse ävensom den därtill hörande stadgan skola lända till efterrättelse här i riket från och med den 1 september 1949 och så länge överenskommelsen är giltig.

Det alla som vederbör hava sig hörsamligen att efterrätta. Till yttermera visso hava Vi detta med egen hand underskrivit och med Vårt kungl. sigill bekräfta låtit.

Solliden den 4 augusti 1949.

Lag (1949:183) om flottningen i Torne och Muonio gränsälvar

Under förutsättning att överenskommelsen den 17 februari 1949 mellan Sverige och Finland om flottningen i Torne och Muonio gränsälvar ratificerats, äger Konungen förordna att artiklarna I–V i överenskommelsen ävensom den därtill hörande stadgan⁶⁶, vilka artiklar och stadga hava den lydelse härvid fogad bilaga utvisar, skola lända till efterrättelse här i riket från den dag Konungen bestämmer och så länge överenskommelsen är giltig.

Från och med den dag Konungen sålunda bestämt upphävas lagen den 10 juni 1912 (nr 322) angående flottning av skogsalster i gränsfloderna Torneå och Muonio samt kungörelsen den 23 november 1917 (nr 761) om tillämpning av den i sistnämnda lag intagna stadgan.

Det alla som vederbör hava sig hörsamligen att efterrätta. Till yttermera visso hava Vi detta med egen hand underskrivit och med Vårt kungl. sigill bekräfta låtit.

Stockholms slott den 28 april 1949.

⁶⁶ *Stadgan har utelämnats här; Skatteverkets anm.*

Bilaga till lag (1949:183), se föregående sida

**Utdrag av överenskommelsen den 17 februari 1949
mellan konungariket Sverige och republiken Finland
om flottningen i Torne och Muonio gränsälvar**

—————

Art. I.

I Torne och Muonio gränsälvar samt i det utanför Torne älvs mynning belägna, till flottled nu eller framdeles intagna havsområdet skall flottning vara tillåten för båda de fördragslutande staterna samt för fysiska och juridiska personer i dessa stater i enlighet med bestämmelserna i den härvid såsom bilaga fogade stadgan.

Art. II.

Flottgods skall såväl vid dess avlämnande till flottning som under flottningen och vid utlämnande efter flottningen vara fritt från all behandling av tullmyndighet samt från in- och utförselavgift, allt under förutsättning att flottgodset utlämnas till den stat, från vilken det blivit tillfört flottleden.

Redskap och materiel, avsedda för flottningsverksamheten eller för flottgodsets omhändertagande efter flottningen, ävensom livsförnödenheter för flottningsmanskapet må föras från den ena staten till den andra utan tull eller annan in- eller utförselavgift och utan hinder av andra import- och exportförbud än sådana, som stadgats med hänsyn till allmän hälsovård eller säkerhet eller till förekommande av djur- eller växtsjukdom. Vid överförande som nu sagts skola tillämpas de föreskrifter om anmälan och kontroll, som meddelas av de båda staternas tullmyndigheter.

Art. III.

Flottningsförening, som avses i vidfogade stadga, är fri från skyldighet att erlagga skatt till någondera staten och därtill hörande kommun och församling för inkomst av flottningsrörelsen och för förmögenhet av beskaffenhet att utgöra tillgångar i rörelsen, däri inbegripet sådana byggnader,

anläggningar samt mark- och vattenområden, som äro avsedda för driftens omedelbara behov.

Art. IV.

Det åligger myndigheterna i vardera staten att tillåta dem, som ansvara för, leda eller deltaga i flottningsarbetet, att i och för flottningen överskrida gränsen, varhelst detta för flottningsarbetet är lämpligt, ävensom att lämna dem största möjliga lättnad med avseende å pass och andra legitimationshandlingar samt beträffande tid, varunder gränsen må överskridas och vistelse ske inom staten.

Art. V.

För bevarande av fiskbeståndet i vattenområdet skall för varje kubikmeter flottat virke, beräknad enligt gällande kuberingsnormer, utgå en avgift av högst fem öre i svenskt mynt eller däremot svarande belopp i finskt mynt beroende på utgifterna för fiskodling eller annan skyddsåtgärd. Virke som belägges med avgift enligt denna bestämmelse må icke inom någondera staten påföras annan avgift till bevarande av fiske.

Avgift som i första stycket sägs skall uppbäras av flottningsföreningen och medlen skola på rekvisition tillhandahållas den nämnd, som omförmäles i artikel XI i konventionen den 10 maj 1927 angående ordnandet av det samfällda laxfisket i Torne och Muonio älvar, sådan denna artikel lyder enligt deklaration den 16 februari 1933.

Propositioner m.m.

1 Inledning

**Prop. 1983/84:19
s. 130**

Bilaterala dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska staterna beträffande inkomst och förmögenhet har funnits ända sedan 1930-talet. Det första svenska avtalet ingicks med Finland år 1931. Det följdes sedermera av avtal med Danmark år 1932, med Island år 1937 och med Norge år 1947. Med Norge hade emellertid redan år 1937 ingåtts ett specialavtal som reglerade grunderna för fördelningen av beskattningen av Luossavaara-Kiirunavaara Aktiebolags (LKAB) inkomster. Nuvarande svenska dubbelbeskattningsavtal med de övriga nordiska staterna beträffande inkomst och förmögenhet ingicks, med Island år 1964 (SFS 1964:584), med Norge år 1971 (SFS 1972:35), med Finland år 1973 (SFS 1977:812, ändr. 1981:116) och med Danmark likaledes år 1973 (SFS 1974:27). Samtliga dessa avtal, utom det med Island, är baserade på det modellavtal som organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderade år 1963 för bilaterala dubbelbeskattningsavtal.

**Prop. 1983/84:19
s. 131**

Frågan om ett multilateralt dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska staterna diskuterades redan på 1960-talet. Sålunda hemställde nordiska rådet i rekommendation 10/1964 att regeringarna skulle undersöka möjligheterna att ingå ett multilateralt dubbelbeskattningsavtal i huvudsaklig överensstämmelse med OECD:s modellavtal. Frågan om ett multilateralt avtal behandlades emellertid samtidigt även i ett vidare sammanhang. År 1964 beslöt nämligen den europeiska frihandelssammanslutningen (EFTA) att tillsätta en arbetsgrupp med uppgift att undersöka möjligheterna att ingå ett multilateralt dubbelbeskattningsavtal mellan EFTA-staterna. Gruppens arbete pågick under åren 1965–1969. I avvaktan på resultatet av gruppens arbete sköts frågan om ett multilateralt nordiskt avtal på framtiden. Samtliga nordiska stater utom Island ingick i EFTA:s arbetsgrupp. EFTA-gruppens arbete resulterade i ett avtalsutkast men det ledde inte fram till ett multilateralt avtal. Gruppen uttalade i sin rapport i november 1969 att man visserligen funnit att ett multilateralt avtal är tekniskt möjligt men att ett sådant avtal kunde

rekommenderas endast om det från alla synpunkter var bättre än de existerande bilaterala avtalen. Gruppen hade emellertid funnit att man inte lyckats uppnå det mått av enhetlighet i beskattningsreglerna som vore önskvärt och att man inte lyckats finna en tillfredsställande ordning för att lösa tvister som kunde uppkomma vid tolkningen och tillämpningen av avtalet.

Sedan arbetet inom EFTA-gruppen avslutats togs tanken på ett multilateralt avtal inom Norden åter upp. I avvaktan på att EFTA-arbetet skulle slutföras hade emellertid diskussioner förts mellan de nordiska staternas finansministerier om möjligheten att utarbeta ett modellavtal för bilaterala handräckningsavtal och man beslöt att prioritera denna fråga. Jag får i denna del hänvisa till dåvarande departementschefens redogörelse i prop. 1972:142 s. 2–3. Sedan ett multilateralt nordiskt handräckningsavtal färdigställt under år 1971 togs frågan om ett inkomst- och förmögenhetsskatteavtal åter upp. Efter preliminära diskussioner beslöts under hösten 1972 att man skulle söka utarbeta ett multilateralt nordiskt avtal på detta område. Som underlag för arbetet användes ett på svenska upprättat utkast som huvudsakligen baserats på OECD:s modellavtal från år 1963 men som också innehöll en rad bestämmelser som hämtats från existerande bilaterala avtal mellan de nordiska staterna. De ändrade formuleringar som krävdes för att ge det bilaterala modellavtalet en multilateral form hämtades från det utkast till multilateralt avtal som utarbetats inom EFTA. Sedan OECD år 1977 utarbetat ett nytt bilateralt modellavtal, omformulerades det multilaterala avtalsutkastet i anslutning till det nya modellavtalet. Förhandlingarna om det multilaterala avtalet avslutades i Köpenhamn den 12–13 juni 1980. Sistnämnda dag paraferades ett på svenska upprättat förslag till avtal mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet samt ett till avtalet fogat protokoll, som utgör en integrerande del av avtalet. Texter på övriga nordiska språk har sedermera utarbetats i resp. land.

2 Ärendet och dess beredning

Prop. 1996/97:44
s. 46

Den 22 mars 1983 undertecknades ett avtal mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet. Avtalet ersatte de bilaterala dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet som funnits mellan de nordiska staterna ända sedan 1930-talet. Redan vid

undertecknandet av 1983 års avtal hade dock flertalet av de avtalsslutande staterna låtit förstå att man önskade få avtalet ändrat på flera punkter. Förhandlingar om sådana ändringar påbörjades därför kort tid efter undertecknandet och slutfördes i slutet av 1986. Den 18 februari 1987 undertecknades ett avtal mellan Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet⁶⁷. Detta avtal tillämpades fr.o.m. år 1988.

Efter det att Färöarna uttryckt önskemål om att såsom part få tillträda avtalet påbörjades i augusti 1988 förhandlingar om ett nytt avtal. Förhandlingarna avslutades i juni 1989. Den 12 september 1989 undertecknades det nuvarande avtalet (*dvs. 1989 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet⁶⁸.

Överläggningar om ett nytt avtal inleddes i juni 1995. Ett utkast till avtal samt ett därtill hörande protokoll, som utgör en del av avtalet, paraferades den 13 juni 1996 i Thorshavn. Det paraferade utkastet var upprättat på svenska. Texter på övriga nordiska språk har därefter utarbetats i resp. stat.

Avtalsförslaget remitterades till *Kammarrätten i Jönköping* och *Riksskatteverket*. Remissinstanserna har uttryckt önskemål om att vissa av de avtalsbestämmelser som tillkommit eller omarbetats förklaras närmare i propositionen men har i övrigt inte haft något att erinra mot förslaget.

Avtalet undertecknades den 23 september 1996. Ett förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna har upprättats inom Finansdepartementet.

Skatteverkets kommentar

Det nu gällande nordiska skatteavtalet (1996 års avtal) undertecknades den 23 september 1996. Det trädde i kraft den 11 maj 1997 och tillämpas från den 1 januari 1998. Avtalet är införlivat i svensk rätt genom lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Ändringar har skett genom SFS 1997:920, SFS 1999:639, SFS 1999:999, SFS 1999:1000, SFS 2000:1165, SFS 2001:411, SFS 2001:1054,

⁶⁷ Prop. 1986/87:94, bet. 1986/87:SkU43, rskr. 1986/87:241, SFS 1987:384 (ändrad genom SFS 1989:180) och SFS 1987:1043 (ändrad genom SFS 1989:249); Skatteverkets anm.

⁶⁸ Prop. 1989/90:33, bet. 1989/90:SkU12, rskr. 1989/90:24, SFS 1989:933 (ändrad genom SFS 1991:939, 1995:1343 och 1996:1295); Skatteverkets anm.

SFS 2002:964, SFS 2002:982, SFS 2003:826, SFS 2004:639, SFS 2004:1053, SFS 2005:891 och SFS 2006:1331.

Prop. 1996/97:44
s. 46

Den 28 juni 1996 undertecknades ett separat avtal mellan Sverige och Danmark om upphävande av den s.k. gränsgångarregeln. Enligt detta avtal skall den nya ordningen för gränsgångare gälla fr.o.m. den 1 januari 1997 oavsett om det nya dubbelbeskattningsavtalet blir tillämpligt vid detta datum eller inte. För den händelse att det nya avtalet inte träder i kraft före årsskiftet måste därför även lagen (1989:933) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna ändras.

Enligt art. 31 träder det nya avtalet i kraft den trettionde dagen efter den dag då samtliga stater underrättat det finska utrikesministeriet att avtalet godkänts. För att avtalet skall kunna tillämpas från den 1 januari 1997 måste således samtliga underrättelser överlämnas allra senast fredagen den 29 november 1996. Av detta skäl finns därför anledning att riksdagen beslutar om en förkortad motionstid för följdmotioner till propositionen.

2.1 Svinesundsbron

Prop. 2002/03:16
s. 7

Den 7 augusti 2002 undertecknade Sveriges och Norges regeringar ett avtal om den nya Svinesundsförbindelsen. I artikel 9 i detta avtal sägs bl.a. att utgångspunkten för avtalet är att inom ramen för vad som är möjligt enligt bl.a. andra internationella överenskommelser söka få till stånd en ordning innebärande likvärdiga villkor i de båda staterna för mervärdesskatt samt för tull- och skattefrågor i övrigt, som har samband med projektering och byggande samt drift och underhåll av bron.

Förhandlingar mellan Sverige och Norge om särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen har hållits under våren och sommaren 2002. Ett avtal undertecknades den 22 oktober 2002. Avtalet föreskriver vissa undantag från bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet. Avtalet har remitterats till *Kammarrätten i Jönköping* och *Riksskatteverket*. Remissinstanserna har tillstyrkt avtalet. Ett förslag till lag om ändring av lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna har upprättats inom Finansdepartementet.

2.2 Vissa skattefrågor

Prop. 2003/04:149
s. 11

Den 29 oktober 2003 undertecknade Sverige och Danmark ett avtal om vissa skattefrågor. Avtalet föreskriver vissa undantag från bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet. Avtalet innehåller därutöver åtaganden från de båda staterna att medge avdrag för kostnader under vissa förhållanden samt ett åtagande om ett skatteutjämningsystem avseende personer som bor i det ena landet och arbetar i det andra. Avtalet har remitterats till *Kammarrätten i Jönköping* och *Riksskatteverket*. Remissinstanserna har tillstyrkt avtalet. Ett förslag till lag om ändring i lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna har utarbetats inom Finansdepartementet.

I ett avseende innebär avtalet att fördelningen av beskattningsrätten mellan Sverige och Danmark sker på ett sådant sätt att Sverige för närvarande inte enligt den interna skattelagstiftningen beskattar inkomst som Sverige enligt avtalet fått beskattningsrätten till. Detta gäller inkomst av arbete som utförs i den skattskyldiges hemviststat eller i en tredje stat men som trots detta under vissa förutsättningar skall beskattas i den stat som utgör den anställdes huvudsakliga arbetsstat. I en promemoria som upprättats inom Finansdepartementet, Ändring av lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med anledning av avtalet den 29 oktober 2003 om vissa skattefrågor (dnr Fi2004/832), föreslogs regler som innebär att den skattskyldighet som föreligger för inkomst som person som är bosatt utomlands uppbär på grund av anställning i Sverige utökas till att omfatta även vissa fall då personen till viss del utför arbetet utomlands. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*⁶⁹. Promemorian har remissbehandlats och yttranden inkommit från *Hovrätten för Skåne och Blekinge*, *Kammarrätten i Jönköping*, *Skåne läns landsting*, *Öresundskommittén* och *Skatteverket*. *Sydsvenska industri- och handelskammaren*, *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* och *Föreningen Svenskt Näringsliv* har inte yttrat sig. En sammanställning över remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2004/832). Ett förslag till lag om ändring i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta har upprättats inom Finansdepartementet.

⁶⁹ Bilagan återges inte i detta häfte; Skatteverkets anm.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 1 april 2004 att inhämta Lagrådets yttrande över det förslag till lag om ändring i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som finns i *bilaga 2*⁷⁰. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 3*⁷¹. Regeringen har följt Lagrådets förslag till ändring av utformningen av lagtexten.

Skatteverkets kommentar

Eftersom ett skatteavtals beskattningsregler bara tillämpas i den mån de medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga (se 2 § lagen) anses normalt att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse och något yttrande från Lagrådet inhämtas därför inte.

3 Lagförslagen

3.1 Det nya dubbelbeskattningsavtalet

**Prop. 1996/97:44
s. 47**

Lagförslaget består dels av paragraferna 1–5, dels av en bilaga som innehåller en svensk text av dubbelbeskattningsavtalet och det till avtalet hörande protokollet. Samtliga texter har enligt detta avtal samma giltighet. Erfarenheten visar att ett avtal som publiceras i Svensk författningssamling i flera texter kan bli mycket svåröverskådligt. Endast den för Sverige utfärdade texten har därför i detta fall bilagts lagförslaget. De övriga texterna kommer att publiceras i Sveriges internationella överenskommelser (SÖ)⁷².

...

I förslaget till lag föreskrivs att avtalet skall gälla som lag här i landet (1 §). Vidare regleras där frågan om hur avtalets beskattningsregler skall tillämpas i förhållande till annan skattelag (2 §). Bestämmelsen innebär att beskattning inte kan ske på grund av avtalets regler. Endast om det i annan skattelag såsom kommunalskattelagen (1928:370, KL), lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) etc. föreskrivs en skattskyldighet kan beskattning komma i fråga.

I fråga om inkomst som skall undantas från svensk skatt har Sverige enligt en progressionsregel i avtalet (art. 25 punkt 6 c) rätt att höja skatteuttaget på den skattskyldiges övriga inkomster. Av flera skäl, bl.a. förenkling av regelsystemet och minskad arbetsbörda för skattemyndigheterna, avstår emellertid Sverige regelmässigt från att utnyttja denna möjlighet. Ytterligare ett skäl är att det bortfall av skatt som blir följderna av en utebliven progressionsuppräknings är försumbar ur stats-

⁷⁰ Bilagan återges inte i detta häfte; Skatteverkets anm.

⁷¹ Bilagan återges inte i detta häfte; Skatteverkets anm.

⁷² Se SÖ 1996:55; Skatteverkets anm.

finansiell synpunkt. Dessa skäl motiverar ett avstående från progressionsuppräkningsen även i förhållande till de nordiska länderna. I 3 § föreskrivs därför att inkomst som enligt avtalet är undantagen från beskattning i Sverige inte skall tas med vid taxeringen i Sverige, dvs. någon progressionsuppräkning skall inte ske.

I 4 § regleras vissa frågor angående s.k. gränsgångare som pendlar mellan Sverige och Danmark. Denna paragraf kommenteras närmare nedan i avsnitt 6.

I 5 § regleras vissa frågor angående den fasta förbindelsen över Öresund. Dessa frågor behandlas i första hand i protokollspunkt II i protokollet till avtalet. Behöriga myndigheter i Sverige och Danmark har emellertid i en ömsesidig överenskommelse enligt art. 28 punkt 3 i avtalet kommit överens om att förtydliga protokollspunkt II på sätt som framgår av den föreslagna 5 §. Detta förtydligande innebär att vad som föreskrivs om själva tunnelförbindelsen i protokollspunkt II också skall gälla för den konstgjorda halvö som anläggs på dansk sida i anslutning till tunneln. Vidare innebär förslaget att vad som föreskrivs om själva bron också skall gälla för den betalstation som uppförs på svensk sida.

Enligt art. 31 i avtalet träder detta i kraft trettonde dagen efter den dag då samtliga stater meddelat det finska utrikesministeriet att avtalet godkänts. Det är således inte möjligt att redan nu bestämma vid vilken tidpunkt avtalet skall träda i kraft. I förslaget till lag har därför föreskrivits att lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

3.1.1 Särskilt om Åland

Enligt artikel 3.1 a i dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna omfattar avtalet inte landskapet Åland i fråga om den finska kommunalskatten. Genom notväxling med stöd av artikel 30.1 i avtalet har Finland föreslagit att avtalet utvidgas till att omfatta landskapet Åland i fråga om den finska kommunalskatten. Utvidgningen är avsedd att tillämpas retroaktivt fr.o.m. tidpunkten då avtalet började tillämpas. Förslaget föranleder en ändring i 1 § lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Finland kommer att underrätta övriga avtalsslutande stater när samtliga stater godkänt utvidgningen. Det är därför inte möjligt att nu avgöra vid vilken tidpunkt detta kommer att ske. I lagförslaget har därför föreslagits att lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

**Prop. 1996/97:44
s. 48**

**Prop. 1998/99:82
s. 60 f**

3.1.2 Särskilt om gränsgångarregeln mellan Sverige och Danmark

**Prop. 1996/97:44
s. 48**

Enligt det avtal som slöts den 28 juni 1996 mellan Sverige och Danmark skall gränsgångarregeln upphöra att gälla den 1 januari 1997. Vissa övergångsbestämmelser skall dock gälla. I förslaget föreslås därför att två nya paragrafer införs i 1989 års lag om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

I 7 § föreskrivs att de punkter i protokollet till 1989 års avtal som reglerar gränsgångarfrågan inte skall tillämpas på inkomst som förvärfvas den 1 januari 1997 eller senare, såvida inte annat framgår av 8 §.

I 8 § föreskrivs att nämnda protokollspunkter fortfarande skall tillämpas på person som den 1 januari 1997 och för oavbruten tid därefter uppfyller de villkor som närmare anges i dessa protokollspunkter. Gränsgångarregeln mellan Sverige och Danmark kommenteras närmare i avsnitt 6 (*se s. 181 ff i detta häfte; Skatteverkets anm.*).

**Prop. 2003/04:149
s. 13**

Avtalet den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor ... innehåller bestämmelser om vad som skall gälla mellan Sverige och Danmark i vissa fall i förhållande till avtalet den 23 september 1996 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst ...

**Prop. 2003/04:149
s. 15**

Artikel 4 innebär att de särskilda reglerna i artikel 31 punkt 5 i det nordiska skatteavtalet beträffande gränsgångare med hemvist i Danmark inte längre skall gälla. Gränsgångare med hemvist i Sverige berörs däremot inte. De personer med hemvist i Sverige som omfattas av bestämmelserna i artikel 31 punkt 5 i det nordiska skatteavtalet skall därmed även fortsättningsvis beskattas i hemviststaten Sverige. Bestämmelserna i artikel 1 om att arbete skall anses vara utfört i arbetsstaten trots att det faktiskt utförts i hemviststaten eller i tredje stat påverkar inte dessa sistnämnda personer, eftersom de beskattas i hemviststaten för inkomst enligt artikel 15 även om arbetet utförs i arbetsstaten eller i tredje stat.

**Prop. 2003/04:149
s. 17**

Artiklarna 7 ... innehåller bestämmelser om ikraftträdande ... Artiklarna ... 4 ... skall tillämpas såvitt avser skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari det år som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare. Skälet för att vissa bestämmelser skall tillämpas först efter det att avtalet träder i kraft är det förbud som gäller enligt 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen mot att ta ut

skatt i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten ...

**Skatteverkets
kommentar**

Enligt de till SFS 2004:639 fogade övergångsreglerna ska bestämmelserna i artikel 4 tillämpas på skatter som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare.

3.1.3 Särskilt om Svinesundsbron

**Prop. 2002/03:16
s. 7**

I förslaget till ändring av lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna föreslås att ett nytt stycke läggs till i 1 §. I det nya stycket föreskrivs att avtalet om särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen skall gälla som lag här i landet. Avtalet i dess svenska lydelse fogas som en ny bilaga till lagen, bilaga 3.

**Prop. 2002/03:16
s. 8**

Enligt artikel 6 i avtalet om särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen träder detta i kraft den fjortonde dagen efter den dag då de båda avtalsslutande staterna meddelat varandra att avtalet är godkänt. Det är således inte möjligt att redan nu bestämma vid vilken tidpunkt avtalet skall träda i kraft. I förslaget till lag har därför föreskrivits att lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

3.1.3.1 Avtalet med Norge om beskattningen i samband med byggande, underhåll och drift av den nya Svinesundsförbindelsen

Enligt 1996 års skatteavtal mellan de nordiska länderna får inkomst, vinst och förmögenhet under vissa omständigheter beskattas i den stat där verksamhet bedrivs. Källstaten får således beskatta inkomsten, vinsten eller förmögenheten och det åligger sedan hemviststaten att undanröja eventuell dubbelbeskattning. Innebörden i det avtal om särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen är att vissa undantag skall göras från de regler som gäller enligt det nordiska skatteavtalet. Inkomst, vinst eller förmögenhet som enligt bestämmelserna i det nordiska avtalet får beskattas i verksamhetsstaten skall i stället beskattas endast i hemviststaten i de fall inkomsten, vinsten eller förmögenheten har samband med byggandet, underhållet eller driften av broförbindelsen över Svinesund.

3.1.3.2 Avtalet om den nya Svinesundsförbindelsen

Sveriges och Norges regeringar undertecknade den 7 augusti 2002 ett avtal om den nya Svinesundsförbindelsen. I avtalet sägs bl.a. att Sverige och Norge skall bygga och driva en ny avgiftsfinansierad broförbindelse på Europaväg 6 mellan Nordby i Västra Götalands län och Svingenskogen i Östfold. Vidare sägs att utgångspunkten för avtalet är att inom ramen för vad som är möjligt enligt bl.a. andra internationella överenskommelser söka få till stånd en ordning innebärande likvärdiga villkor i de båda staterna för mervärdesskatt samt för tull- och skattefrågor i övrigt, som har samband med projektering och byggande samt drift och underhåll av bron.

4 Tolkning av skatteavtal

**Prop. 1989/90:33
s. 42**

Innan jag närmare går in på avtalets och protokollets bestämmelser vill jag något beröra frågan om tolkning av dubbelbeskattningsavtal.

**Prop. 1989/90:33
s. 43**

Som redan framgår av rubriken till dubbelbeskattningsavtalen har dessa tillkommit för att förhindra att samma inkomst, egendom etc. beskattas fullt ut i två eller flera stater. Genom avtalen underlättas på detta sätt utbytet av kapital, varor och tjänster. Andra och lika viktiga syften med dubbelbeskattningsavtal och t.ex. handräckningsavtal är att förhindra skatteflykt och att total skattefrihet uppkommer. Ett övergripande syfte med avtal av nu ifrågavarande slag är således att tillhandahålla ett instrument som tillser att var och en erlägger rätt skatt vid rätt tidpunkt och på rätt plats, dvs. ett avtal för att på ett skäligt sätt fördela skatteintäkterna mellan stater.

Dubbelbeskattningsavtalen – och då framförallt inkomstskatteavtalen – har emellertid i viss utsträckning kommit att utnyttjas för att på ett inte avsett sätt helt eller delvis undgå beskattning i den ena eller i båda de avtalsslutande staterna (vilket medfört eller bidragit till att ett stort antal avtal omförhandlats eller är under omförhandling). Sätten att uppnå detta är många och kan innebära att t.ex. tjänsteinkomst artificiellt delas upp mellan en eller flera stater i syfte att uppnå skattefördelar i form av sänkt marginalsatt.

Icke avsedda skattefördelar kan också uppkomma på grund av att dubbelbeskattningsavtalens bestämmelser ofta saknar den exakthet som liknande bestämmelser i intern skattelagstiftning har. Detta sammanhänger bland annat med att de avtalsslutande staternas rättssystem sinsemellan uppvisar en rad olikheter vilket ställer stora krav på formuleringen av

enskilda avtalsbestämmelser. Detta kan medföra att dessa bestämmelser, sett ur den ena statens synvinkel, inte alltid har kunnat ges en optimal utformning när det gäller att återge vad som avsetts. En annan svårighet hänför sig till det faktum att de flesta avtalsförhandlingar (dock inte de med de nordiska länderna) med nödvändighet måste föras på ett för de avtalslutande parterna främmande språk och att även avtalen som sådana ofta avfattas på det aktuella språket. Detta medför att ord och uttryck som på svenska eller det främmande språket har en exakt innebörd får lov att översättas och att exaktheten därvid kan gå förlorad. Detta kan även inträffa i fråga om bestämmelser som tillkommit på grund av en ensidig svensk begäran att en viss bestämmelse, med hänsyn till intern svensk rätt, skall tas in i ett avtal. Även om alla dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingår antingen avfattas såväl på ett eller flera främmande språk och svenska eller i vart fall översätts till svenska medför det ovan redovisade att den svenska texten i många fall inte kan formuleras med sådan exakthet som annan intern lagstiftning. Detta gäller också – trots att såväl skattesystemen som språken i de nordiska länderna i mångt och mycket är likartade – i fråga om det nordiska avtalet.

Genom att man vid upprättande av avtal utgår från de av organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) upprättade modellavtalen (se Model double taxation convention on income and on capital från 1977, Model convention for mutual administrative assistance in the recovery of tax claims från 1981 och Model double taxation convention on estates and inheritances and on gifts från 1982) har de svårigheter som behandlats ovan i viss mån undanröjts. Trots detta kvarstår dock de flesta av de ovan behandlade svårigheterna. Dessa svårigheter har också förutsetts då modellavtalen upprättades och har lett till att man i 1977 års modellavtal tagit in följande stadgande i art. 3 punkt 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 enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas.”

Vidare återfinns i art. 25 punkt 3 i 1977 års modellavtal en bestämmelse enligt vilken de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna genom ömsesidig överenskommelse skall söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkommer i fråga om tolkningen eller tillämpningen av avtalet. Mot-

svarande bestämmelser återfinns också i 1981 års modellavtal (art. 3 punkt 2 och art. 11 punkt 3) samt i den helt övervägande delen av de svenska inkomstskatte- resp. arvs- och gåvoskatteavtalen [se t.ex. art. 3 punkt 2 och art. 24 punkt 3 i avtalet med Storbritannien och Nordirland (SFS 1983:898)].

Vid tolkning 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 resp. 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 i s.k. tolkningsöverenskommelser, på sätt anges i t.ex. art. 25 punkt 3 i 1977 års modellavtal.

**Prop. 1992/93:177
s. 51, skatteavtalet
med Estland**

När det gäller tolkning av dubbelbeskattningsavtal och då bl.a. den i art. 3 punkt 2 intagna bestämmelsen får jag hänvisa till vad som anförts i propositionen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (prop. 1989/90:33 s. 42 ff., se även Riksskatteverkets (*numera Skatteverket; Skatteverkets anm.*) Handledning för internationell beskattning och Sveriges bidrag till IFA-kongressen i Florens i oktober 1993, jfr även avsnitt 4.5.3). Här skall endast framhållas att Wienkonventionen om traktaträtten tar sikte på att vid tvist mellan parterna om avtalets innebörd tolka parternas, dvs. staternas, avsikt med en bestämmelse i ett visst avtal och inte – beträffande dubbelbeskattningsavtal – att reglera förhållandet mellan skattskyldiga och staten. Dubbelbeskattningsavtalen skall i princip tolkas som annan svensk skattelagstiftning, dvs. enligt sin ordalydelse och med stöd av offentliga förarbeten.

5 Skatteavtalets innehåll

**Prop. 1983/84:19
s. 140 f**

Avtalet är som jag nämnt tidigare uppbyggt på grundval av OECD:s modellavtal från år 1977. En rad avvikelser från modellavtalet förekommer emellertid. Dessa är av både formell och materiell natur. De formella avvikelserna är huvudsakligen betingade av att förevarande avtal är multi-

lateralt medan OECD-avtalet är utformat som en modell för bilaterala avtal.

De materiella avvikelserna är i första hand föranledda av särdrag i de nordiska staternas skattelagstiftningar och i deras policy i fråga om dubbelbeskattningsavtal. Reglerna om beskattning av utdelning (art. 10), realisationsvinst (art. 13) och pensioner (art. 18) utgör exempel på sådana avvikelser. Andra bestämmelser i förevarande avtal saknar motsvarighet i modellavtalet, t.ex. beskattningsreglerna i fråga om affärsverksamhet och anställning utanför en avtalsslutande stats kust (art. 21) samt om dödsbon (art. 24). Reglerna om begränsning av beskattningsrätten (art. 26) är föranledda av avtalets multilaterala karaktär och saknas därför givetvis i modellavtalet. En särställning bland avvikelserna intar en del av bestämmelserna om förfarandet vid ömsesidig överenskommelse (art. 28). Även dessa bestämmelser får ses mot bakgrund av avtalets multilaterala karaktär. Slutligen har en del bestämmelser som finns i några av de nuvarande bilaterala avtalen införts i det multilaterala avtalet, t.ex. bestämmelser om möjlighet för de behöriga myndigheterna att i vissa fall ingå särskild överenskommelse (art. 28 punkt 3). Avtalsbestämmelserna har införts dels i själva avtalet och dels i protokollet. Avtalet innehåller i princip de beskattningsregler och andra bestämmelser som gäller mellan samtliga nordiska stater, medan i protokollet tagits in dels sådana bestämmelser som endast berör en del av staterna, t.ex. särregler som ansetts nödvändiga för att lösa skatteproblem som uppkommer mellan två stater på grund av att staterna har gemensam landgräns, och dels vissa tolkningsbestämmelser och andra bestämmelser som inte har den karaktär att de ansetts böra införas i själva avtalet.

Prop. 1989/90:33
s. 44

Avtlets innehåll överensstämmer i stor utsträckning med det i nu gällande avtal. Jag får därför beträffande avtalets uppbyggnad och huvudsakliga innehåll hänvisa till vad jag anförde om detta i prop. 1983/84:19 och 1986/87:94 när 1983 respektive 1987 års avtal presenterades. De flesta ändringar och tillägg till 1987 års avtal som gjorts i förevarande avtal är föranledda av att Färöarna tillträtt avtalet. Andra ändringar har vidtagits på grund av ändringar i de avtalsslutande staternas interna skattelagstiftningar. Ett exempel på detta är de ändrade reglerna om beskattning av utdelning i art. 10. Dessa har ändrats bl.a. med hänsyn till ändringar i finsk intern lagstiftning. Andra ändringar som gjorts syftar till att förhindra att avtalet missbrukas. I avsikt att förhindra sådan uppdelning av inkomsterna som nämnts ovan har t.ex. i art. 25 punkt 7

intagits en bestämmelse enligt vilken undanröjande av dubbelbeskattning såvitt avser inkomst av enskild tjänst i vissa fall skall ske med tillämpning av credit of tax (avräknings)-metoden. Slutligen har några ändringar i förhållande till gällande avtal vidtagits på grund av den utveckling som sker på detta avtalsområde. Ett exempel på en sådan ändring är definitionen av begreppet royalty (art. 12 punkt 3) av vilken det i förevarande avtal klart framgår att den inte innefattar leasingavgifter. Jag ämnar i det följande närmare presentera dessa och andra avvikelser från det gällande avtalet.

**Prop. 1996/97:44
s. 48**

Avtalets innehåll överensstämmer i stor utsträckning med det nu gällande avtalet. Beträffande avtalets uppbyggnad och huvudsakliga innehåll hänvisas därför till vad som anfördes om detta i prop. 1989/90:33 när 1989 års avtal presenterades. Vissa viktiga förändringar har emellertid gjorts i förhållande till det gällande avtalet. Bl.a. går Sverige, beträffande inkomst av rörelse som hänförs till fast driftställe i annan avtalsslutande stat, över från exemptmetoden till avräkning av utländsk skatt för att undvika dubbelbeskattning. Vidare upphör den s.k. gränsgångarregeln mellan Sverige och Danmark, vilket innebär att löneinkomst som person med hemvist i en av dessa stater uppbär på grund av arbete i den andra staten i de flesta fall kommer att beskattas endast i verksamhetsstaten. För person som den 1 januari 1997 är gränsgångare i avtalets mening införs emellertid en övergångsregel som innebär att så länge som personen uppfyller hittills gällande kriterier för att anses som gränsgångare så förblir han även enligt det nya avtalet gränsgångare.

I den följande redovisningen kommer de väsentliga ändringar som gjorts i förhållande till gällande avtal att kommenteras.

5.1 Avtalets tillämpningsområde

5.1.1 Personer som omfattas av avtalet

**Prop. 1996/97:44
s. 49**

Art. 1 anger de personer som omfattas av avtalet. I enlighet med denna bestämmelse, som överensstämmer med gällande avtal och i sak med motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal, skall avtalet tillämpas på personer som har hemvist i en eller flera av de avtalsslutande staterna. För att avtalet skall vara tillämpligt krävs dels att fråga är om sådan person som avses i art. 3 punkt 1 b eller c, dels att denna person i enlighet med bestämmelserna i art. 4 punkt 1 har hemvist i en avtalsslutande stat. På grund av dessa bestämmelser är avtalet således endast tillämpligt i fråga om person som enligt den interna

lagstiftningen i en avtalsslutande stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet samt under vissa i art. 4 punkt 1 b angivna villkor såvitt avser personsammanslutningar och dödsbon. Uttrycket inbegriper endast person som är oinskränkt skattskyldig, dvs. inte person som är skattskyldig i Sverige endast för inkomst härifrån (*och som inte heller är obegränsat skattskyldig i någon annan avtalsslutande stat; Skatteverkets anm.*). Den skattskyldighet som avses här är inte någon formell eller symbolisk skattskyldighet. Personen skall i princip vara skyldig att erlägga skatt enligt de reguljära inkomstskattetabeller som normalt tillämpas för personer hemmahörande i staten i fråga för de olika inkomster denne uppbär. 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.

5.1.1.1 Särskilt om Svinesundsbron

Prop. 2002/03:16
s. 9

I det avtal om särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen (härefter Svinesundsavtalet) som undertecknades den 22 oktober 2002 föreskrivs i *artikel 1* att bestämmelserna i detta avtal skall tillämpas utan hinder av bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet. Svinesundsavtalet skall tillämpas då person med hemvist i Sverige eller Norge bedriver verksamhet i den andra staten i samband med byggande, underhåll eller drift av den nya bron över Svinesund. Avtalets tillämpningsområde är således begränsat till att omfatta verksamhet i samband med byggande, drift och underhåll av bron och omfattar inte verksamhet i samband med de övriga delarna av Svinesundsförbindelsen.

5.1.2 Skatter som omfattas av avtalet

Prop. 1983/84:19
s. 141

I *art. 2* anges vilka skatter som omfattas av avtalet. Till skillnad från modellavtalet omfattas inte skatter som utgår på sammanlagda beloppet av företags löneutbetalningar. Detta är i enlighet med praxis i gällande svenska bilaterala avtal.

Prop. 1996/97:44
s. 49

I *art. 2 punkt 3* har uppräkningsen av de för närvarande utgående skatterna på vilka avtalet tillämpas ändrats för att avspegla förhållandena vid avtalets undertecknande.

Prop. 1983/84:19
s. 141

... Avtalet kan emellertid komma att gälla även senare införda skatter om dessa är av samma eller i huvudsak likartat slag som de uppräknade (*punkt 4*). ...

5.1.3 Särskilt om Svinesundsbron

Prop. 2002/03:16
s. 9

I artikel 2 (i Svinesundsavtalet; Skatteverkets anm.) anges att Svinesundsavtalet skall tillämpas på de norska och svenska skatter som omfattas av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

5.2 Definitioner m.m.

Prop. 1996/97:44
s. 49

Art. 3 innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Artikel 3 överensstämmer i stort sett med art. 3 i gällande avtal. Vissa ändringar av redaktionell art har dock gjorts genom att några uttryck som tidigare definierats i andra artiklar i avtalet har överförs till denna artikel (se punkt 1 d, f och i).

Liksom i de tidigare nordiska avtalen undantas även i det föreslagna avtalet det finska landskapet Åland såvitt avser den finska kommunalskatten. Meningen är dock att det föreslagna avtalet, liksom de tidigare avtalen, skall utvidgas till att omfatta finsk kommunalskatt även i denna del (*Genom notväxling har avtalet utvidgats till att omfatta Åland, se 1 § lagen; Skatteverkets anm.*).

**Skatteverkets
kommentar**
– ”företag” –

I artikel 3 punkt 1 e) definieras uttrycken ”företag i en avtalslutande stat” och ”företag i annan avtalsslutande stat”. Uttrycket ”företag” innefattar därvid fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse, se t.ex. RÅ 1991 not. 228 och RÅ 1997 ref. 35. Detta innebär att om en fysisk person med hemvist i Sverige bedriver rörelse i t.ex. Finland så är denna fysiska person vid tillämpningen av det nordiska skatteavtalet att anse som ”ett företag i Sverige”.

Prop. 1983/84:19
s. 142

Behörig myndighet i Sverige är enligt punkt 1 g) [punkt 1 j) i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.] finansministern eller den myndighet som får i uppdrag att handha frågor rörande avtalet. Frågor som rör tillämpningen av gällande bilaterala avtal och som enligt avtalen skall handläggas av behörig myndighet i Sverige, prövas av riksskatteverket [numera Skatteverket. Se förordning (1998:1314) om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna, s. 15 i detta häfte; Skatteverkets anm.]. Om ärendet emellertid bedöms vara av särskild betydelse eller annars av sådan beskaffenhet att det bör avgöras av regeringen, skall dock riksskatteverket (numera Skatteverket; Skatteverkets anm.) med eget yttrande överlämna ärendet till regeringen. Jag anser att motsvarande förfarande bör gälla vid tillämpningen av förevarande avtal.

**Prop. 1997/98:32
s. 61**

Definitionen av uttrycket "internationell trafik" är helt avgörande för tillämpningen av art. 8. Det är endast transport i internationell trafik som omfattas av den exklusiva beskattningsrätten som föreskrivs i art. 8. Definitionen framgår av art. 3 punkt 1 h). I 1996 års avtal definieras internationell trafik som alla transporter med skepp eller luftfartyg som utförs av person med hemvist i en avtalsslutande stat utom i de fall då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i en annan avtalsslutande stat, dvs. annan stat än den stat där den som använder skeppet eller luftfartyget har hemvist. Härigenom kommer användningen av skepp eller luftfartyg i hemviststaten att omfattas av definitionen av internationell trafik. Detta får betydelse vid beskattningen av ombordanställda på skepp enligt art. 15 punkt 3 och på skepp eller båt enligt art. 21 punkt 7 c).

... För att ändra dessa förhållanden har de nordiska länderna omförhandlat vissa bestämmelser i avtalet. Sedan överenskomelse träffats undertecknades den 6 oktober 1997 ett protokoll om ändring i 1996 års avtal. ...

Ändringar föreslås i art. 3 punkt 1 h) och i art. 21 punkt 7 c).

...

5.2.1 Särskilt om Svinesundsbron

**Prop. 2002/03:16
s. 9**

I *artikel 3 (i Svinesundsavtalet; Skatteverkets anm.)* återfinns definitionen på bro och i *artikel 4 (i Svinesundsavtalet; Skatteverkets anm.)* definitionerna på byggande, underhåll och drift.

5.2.2 Hemvist

**Prop. 1996/97:44
s. 49 f**

I *art. 4* ges bestämmelser om var en person skall anses ha hemvist i avtalets mening. Artikelns överensstämmer i sak med OECD:s modellavtal. I enlighet med den utformning som artikeln numera har i modellavtalet klargörs i punkt 1 av artikeln att uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" inbegriper denna stat själv samt politisk underavdelning, lokal myndighet och offentligrättslig institution i denna stat. Punkt 1 b av artikeln saknar motsvarighet i gällande avtal. Enligt denna punkt, som tagits in i avtalet på svenskt initiativ, inbegriper uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" person-sammanslutning (dvs. handelsbolag m.m.) och dödsbo endast till den del deras inkomst resp. förmögenhet tas till beskattning i denna stat på motsvarande sätt som inkomst som förvärfvas resp. förmögenhet som innehas av person med hemvist där.

**Skatteverkets
kommentar**

De i ett skatteavtal intagna hemvistreglerna har inte någon som helst betydelse för var en person i skattehänseende ska anses vara bosatt enligt intern svensk rätt. Såsom också framgår av punkt 1 – ”vid tillämpningen av detta avtal åsyftar” – reglerar artikel 4 endast frågan om var en person ska anses ha sitt hemvist vid tillämpningen av ett skatteavtal. Ett skatteavtals hemvistregler saknar således betydelse t.ex. när det gäller att avgöra huruvida kupongskatt ska tas ut på utdelning eller om utdelningen ska beskattas i enlighet med bestämmelserna i IL. Däremot inverkar bestämmelserna i de avtalsslutande staternas interna rätt på ett skatteavtals hemvistregler. Detta sammanhänger med att frågan om var en fysisk eller juridisk person vid tillämpning av ett skatteavtal ska anses ha sitt hemvist i första hand ska avgöras med ledning av den interna lagstiftningen i respektive stat, se t.ex. den numera upphävda lagen (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal, prop. 1995/96:121 och RÅ 1996 ref. 38.

**– handelsbolags
hemvist**

Som framgår av ovan redovisade propositionsuttalande innefattas handelsbolag m.fl. av uttrycket ”person med hemvist”, dock endast till den del deras inkomst respektive förmögenhet tas till beskattning i denna stat på motsvarande sätt som inkomst som förvärvas respektive förmögenhet som innehas av person med hemvist där. Motsvarande bestämmelser finns också i andra svenska skatteavtal. I proposition 1991/92: 11 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Barbados kommenteras en liknande bestämmelse på följande sätt, vilket även kan tjäna till vägledning vid tolkning och tillämpning av artikel 4 punkt 1 b) i 1996 års nordiska skatteavtal:

**Prop. 1991/92:11
s. 36 f, skatteavta-
let med Barbados**

Ett handelsbolag inregistrerat i en av de avtalsslutande staterna är med tillämpning av den angivna bestämmelsen berättigat att erhålla nedsättning av t.ex. källskatt på utdelning i enlighet med reglerna i art. 10 i den mån handelsbolagets inkomst är skattepliktig i denna stat på samma sätt som inkomst som tillfaller en person som har hemvist där. Det spelar därvid ingen roll om det är handelsbolaget eller dess delägare som är skattesubjekt. Har ett handelsbolag inregistrerat i en av de avtalsslutande staterna t.ex. tre delägare varav endast två har skatterättslig hemvist i staten i fråga medan den tredje har hemvist i en tredje stat, har handelsbolaget – om dess inkomster beskattas hos delägarna – rätt att erhålla de nedsättningar av källskatt som följer av avtalets regler beträffande två tredjedelar av den inkomst som uppbärs från den andra avtalsslutande staten.

**Skatteverkets
kommentar**

Att även stiftelser som inte beskattas fullt ut kan ha hemvist enligt denna artikel framgår av RÅ 2004 ref. 29. I detta fall uttalade RR, såvitt nu är av intresse, följande:

RÅ 2004 ref. 29

”NKS (en norsk stiftelse; Skatteverkets anm.) hör hemma i Norge och är skattesubjekt där. Skatteverket har gjort gällande att stiftelsen inte skall anses ha hemvist i Norge enligt det nordiska skatteavtalet eftersom den inte beskattas fullt ut. I artikel 10 punkt 7 i avtalet finns bestämmelser av innebörd att de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan komma överens om att en viss institution med allmänt välgörande eller annat allmännyttigt ändamål, vilken i den avtalsslutande stat där den har hemvist är undantagen från skatt på utdelning, i annan avtalsslutande stat skall vara befriad från skatt på utdelning från bolag i denna andra stat. Nämnda bestämmelse i avtalet visar tydligt att det förhållandet att en stiftelse åtnjuter undantag från skattskyldighet inte utgör något hinder för att den skall omfattas av avtalet och anses ha hemvist i en av staterna.”

5.2.3 Fast driftställe

**Prop. 1996/97:44
s. 50**

De i *art. 5* intagna bestämmelserna om vad som avses med uttrycket ”fast driftställe” har lämnats oförändrade. De särskilda bestämmelserna till *art. 5* punkt 3 i protokollet till nuvarande avtal har utgått. Detta innebär att tolv månadersperioden i *art. 5* punkt 3 även gäller i förhållande till Färöarna.

**Prop. 1989/90:33
s. 45**

De i *art. 5* intagna bestämmelserna om vad som avses med uttrycket ”fast driftställe” har lämnats oförändrade. ...

**Prop. 1986/87:94
s. 32 f**

Art. 5 innehåller regler för bestämmande av vad som avses med uttrycket ”fast driftställe”. Definitionen av detta uttryck är av avgörande betydelse för tillämpningen av reglerna om beskattning av inkomst av rörelse i *art. 7*. Innebörden av uttrycket har också betydelse för tillämpningen av reglerna om beskattning av inkomst av enskild tjänst i *art. 15*. Jämfört med gällande avtal har i förevarande avtal⁷³ *punkt 3* fått en ny utformning och en ny *punkt 4* införts. *Punkt 3* angav tidigare att plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsarbete utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår mer än tolv månader. I *punkt 3* i dess nya lydelse har nu bl.a. ordet ”plats” bytts mot ordet ”projekt”. Ändringen har skett för att markera att fast driftställe kan föreligga även om en verksamhet bedrivs på flera platser. Byggnads-, anläggnings-, installations- eller

⁷³ 1987 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

monteringsverksamhet bör anses såsom ett enda projekt, även om det grundar sig på flera avtal, under förutsättning att verksamheten kommersiellt och geografiskt utgör ett sammanhängande helt. (Jfr punkt 17 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.) Om ett sådant projekt pågår mer än tolv månader i en avtalsslutande stat skall enligt punkt 3 i dess nya lydelse fast driftställe anses föreligga. Vidare har angivits att verksamhet som består av planering, övervakning, rådgivning eller annan biträdande personalinsats i samband med sådant projekt också skall anses utgöra fast driftställe om verksamheten pågår mer än tolv månader i en avtalsslutande stat. Om samma företag t.ex. bedrivit såväl planering som övervakning, skall vid beräkningen av tolv månadersperioden hela den tid som företaget varit verksamt beaktas. I den nya punkt 4 har slutligen angivits att, vid beräkningen av den i punkt 3 angivna tiden som ett företags verksamhet pågår, skall i vissa fall inräknas också verksamhet bedriven av annat företag om företagen har intressegemenskap.

Skatteverkets kommentar

Punkt 2 innehåller en uppräkning – på intet sätt uttömmande – av exempel som vart och ett kan utgöra fast driftställe. Dessa exempel måste emellertid ses mot bakgrund av den allmänna definitionen i punkt 1 av uttrycket ”fast driftställe”. De väsentliga kännetecknen på fast driftställe är att det finns en plats för affärsverksamhet, att denna plats är stadigvarande samt att företaget bedriver rörelse från denna plats. För att t.ex. en filial ska anses som fast driftställe måste alltså de i punkt 1 uppställda villkoren vara uppfyllda.

5.3 Avtalets beskattningsregler

Prop. 1996/97:44 s. 50

Art. 6–24 innehåller avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster och förmögenhetstillgångar. Avtalets uppdelning i olika typer av inkomster har endast betydelse för tillämpningen av avtalet och således inte vid bestämmandet av till vilket inkomstslag och vilken förvärvskälla inkomsten skall hänföras enligt svensk skatterätt. Vidare gäller att beskattningen i Sverige av en viss inkomst sker med utgångspunkt i svensk rätt. Har rätten att beskatta viss inkomst här inskränkts genom avtalet måste denna begränsning iakttagas. Vidare bör observeras att i de fall en inkomst ”får beskattas” i en avtalsslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6–24 innebär detta inte att den andra staten frångästs rätten att beskatta inkomsten i fråga. Beskattning får ske även i den andra staten om så kan ske enligt dess interna beskattningsregler, men

denna stat måste i så fall – om den är den skattskyldiges hemviststat – undanröja den dubbelbeskattning som därvid uppkommer. Hur detta genomförs regleras i art. 25.

5.3.1 Inkomst av fast egendom

**Prop. 1996/97:44
s. 50**

Bestämmelserna om beskattning av fast egendom överensstämmer med gällande avtal och finns som tidigare i art. 6.

**Skatteverkets
kommentar**

Som framgår av punkt 1 är bestämmelserna i denna artikel endast tillämpliga då den fasta egendomen är belägen i en avtalsslutande stat och ägaren har hemvist i en annan avtalsslutande stat. Om den fasta egendomen är belägen i den stat där ägaren har hemvist eller i tredje stat är inte denna artikel utan artikel 22 (annan inkomst) tillämplig.

**Prop. 1986/87:94
s. 33**

Bestämmelserna om beskattning av inkomst av fast egendom återfinns liksom tidigare i art. 6. I punkt 2 b (i 1996 års nordiska skatteavtal finns definitionen av "fast egendom" i art. 3 punkt 1 f); Skatteverkets anm.) har "byggnader" nu tagits med i uppräknningen av de rättigheter och tillgångar som vid tillämpningen av avtalet alltid är att anse som fast egendom. Härigenom klargörs att byggnad, som enligt svensk rätt i vissa fall är lös egendom, vid tillämpning av avtalet skall anses som fast egendom. Detta innebär att inkomst av sådan i Sverige belägen byggnad enligt avtalet alltid kan beskattas i Sverige även om den skattskyldige enligt avtalet har hemvist i annan avtalsslutande stat.

**Prop. 1983/84:19
s. 142**

Bestämmelser om beskattning av fast egendom har tagits in i art. 6. Punkterna 1–3 och 5 överensstämmer med OECD:s modellavtal men har fått multilateral form. Bestämmelserna i punkterna 4 och 6 (punkt 3 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.) har införts på finskt initiativ. De tar särskilt sikte på en i Finland vanlig form för dispositionsrätt till bostadslägenhet, nämligen innehav av aktie i bostadsaktiebolag. Liknande bestämmelser finns i gällande avtal mellan Sverige och Finland⁷⁴.

**Skatteverkets
kommentar**

Bestämmelsen i punkt 3 i 1996 års nordiska skatteavtal omfattar bostadsrättsföreningar i Sverige samt borettslag och bostadsaksjeselskap i Norge. Observera att svenska bostadsrätter utgör "fast egendom" enligt definitionen i art. 3 punkt 1 f) och således även faller in under art. 6 punkt 1 (jfr RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91). Som framgår av ett uttalande i

⁷⁴ 1973 års svensk-finska skatteavtal, SFS 1977:812; Skatteverkets anm.

prop. 1983/84:19 s. 147 (se s. 136 nedan) kan en dubbelreglering som denna vara "svår att undvika och bör accepteras om man vid sidan av en generell bestämmelse även vill ha särskilda regler för att tillgodose vissa nationella intressen".

5.3.2 Inkomst av rörelse

**Prop. 1996/97:44
s. 50**

Art. 7 som reglerar beskattningen av rörelseinkomst överensstämmer med art. 7 i gällande avtal⁷⁵. ...

5.3.2.1 Särskilt om Öresundsbron

... De i punkterna II och III i protokollet till nu gällande avtal intagna specialbestämmelserna återfinns numera i punkterna I och II i protokollet till detta avtal. Av punkt 1 i protokollspunkt II framgår att den inkomst som företag i Danmark eller Sverige, vilket deltar i byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund, förvärfvar, i den mån inkomsten erhålls för byggandet och driften av bron resp. den därmed sammanhängande tunnelförbindelsen, beskattas endast i hemviststaten. Samma gäller för byggandet och underhållet av den konstgjorda ön. Begränsningen av dessa regler till att avse företag som deltar i byggandet och driften av den fasta förbindelsen över Öresund innebär att endast de företag som aktivt bedriver verksamhet på eller i anslutning till den fasta förbindelsen omfattas av dessa regler. Företag som t.ex. endast genomför leveranser till bygget omfattas således inte. Bestämmelserna i protokollspunkt II har utvidgats till att omfatta även vissa andra angränsande aktiviteter, se 5 § i den föreslagna lagen.

I punkterna 2 och 4 i protokollspunkt II finns motsvarande bestämmelser för sådant företag beträffande beskattning av realisationsvinst resp. förmögenhet.

5.3.2.2 Särskilt om uppsättande av renstängsel

**Prop. 1983/84:19
s. 143**

I nuvarande dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Norge⁷⁶ finns särskilda bestämmelser om beskattning av rörelseinkomst för företag vars verksamhet avser uppsättning och underhåll av spärrstängsel för renar längs den svensk-norska riksgränsen (SFS 1972:35, art. 16 §§ 2 och 3). Motsvarande bestämmelser har tagits in i *protokollet till förevarande avtal*⁷⁷, *punkt II:1 och 4 (punkt I:1 och I:4 i 1996 års nordiska skatte-*

⁷⁵ 1989 års nordiska skatteavtal, SFS 1989:933; Skatteverkets anm.

⁷⁶ 1971 års svensk-norska skatteavtal, SFS 1972:35; Skatteverkets anm.

⁷⁷ 1983 års nordiska skatteavtal, SFS 1983:913; Skatteverkets anm.

**Prop. 1971:172
s. 47 f, 1971 års
skatteavtal med
Norge**

avtal; Skatteverkets anm.). Samma regler gäller i förhållandet mellan Finland och Norge (punkt 3).

Art. 16 (*motsvarande bestämmelser finns i punkt 1 i protokollet till 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) innehåller regler om beskattning av arbetsinkomst och inkomst av rörelse som uppbärs vid uppsättning och underhåll av spärrstängsel för renar på vissa sträckor längs svensk-norska gränsen. Sådan inkomst föreslås, med avvikelse från bestämmelserna i art. 15 resp. art. 7, bli beskattad endast i arbetstagarens resp. företagets hemviststat. Bestämmelsen har tillkommit i anslutning till det förslag till ny konvention mellan Sverige och Norge om renbetning m.m. med tillhörande protokoll om uppförande och underhåll av spärrstängsel för renar som paraferats den 9 juni 1971 och som överlämnats till Kungl. Maj:t den 24 juni 1971 av den svenska förhandlingsdelegationen samt till ett särskilt protokoll mellan Sverige och Norge om uppförande och underhåll av renstängsel utmed vissa delar av riksgränsen (Jämtlands län och Nord-Trøndelag och Sör-Trøndelag fylker). Enligt vad jag erfarit avses sistnämnda protokoll skola undertecknas inom den närmaste tiden. Enligt art. 16 § 3 skall de behöriga myndigheterna träffa överenskommelse om de sträckor på vilka artikelns bestämmelser skall tillämpas. Sådan överenskommelse kommer att träffas, sedan konventionen med tillhörande protokoll och det särskilda protokollet trätt i kraft, och förutsätts anknyta till de däri angivna sträckorna. Konventionen och dess protokoll avses enligt uttryckliga bestämmelser i dessa träda i kraft den 1 maj 1972 medan det särskilda protokollet skall träda i kraft omedelbart efter utväxling av ratifikationshandlingarna, vilken beräknas komma att ske före nämnda datum.

5.3.2.3 Särskilt om Svinesundsbron

**Prop. 2002/03:16
s. 9**

Artikel 5 (i Svinesundsavtalet; Skatteverkets anm.) är den artikel som innehåller de materiella bestämmelserna i Svinesundsavtalet. Där sägs att inkomst ... som förvärfvas ... av person med hemvist i Norge eller Sverige under vissa omständigheter skall beskattas endast i hemviststaten. Detta gäller då en sådan person har inkomst på grund av ... självständig yrkesutövning eller annan verksamhet i samband med byggande, underhåll eller drift av bron. ... Innebörden av artikeln är att inkomst ... som enligt bestämmelserna i det nordiska avtalet i vissa situationer får beskattas i verksamhetsstaten i stället endast skall beskattas i hemviststaten.

**Prop. 2002/03:16
s. 9 f**

Härigenom undviks att t.ex. en inkomst måste proportioneras för att delvis beskattas i Sverige och delvis i Norge. ...

I 1996 års skatteavtal mellan de nordiska länderna föreskrivs i artikel 7 att inkomst av rörelse beskattas endast i hemviststaten såvida inte företaget bedriver rörelse i en annan avtalsslutande stat från fast driftställe som är beläget där. I sådant fall får den andra staten beskatta den del av inkomsten som är hänförlig till det fasta driftstället. ...

Genom Svinesundsavtalet föreskrivs undantag från de ovan angivna bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet. Inkomst ... som har samband med byggandet, underhållet eller driften av broförbindelsen över Svinesund skall i förhållandet mellan Sverige och Norge beskattas endast i hemviststaten.

5.3.2.4 Begreppet ”inkomst av rörelse”

**Skatteverkets
kommentar**

Begreppet ”inkomst av rörelse” i denna artikel överensstämmer inte med begreppet ”inkomst av näringsverksamhet” i intern rätt. Som framgår av punkt 7 är inte denna artikel tillämplig på inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar. Om t.ex. ett svenskt aktiebolag erhåller utdelning, ränta, royalty eller reavinst från Norge är inte artikel 7 tillämplig på dessa inkomster. Vid beskattningen i Sverige utgör dock dessa inkomster inkomst av näringsverksamhet.

5.3.3 Sjöfart och luftfart

**Prop. 1996/97:44
s. 50 f**

I art. 8 finns regler om beskattning av inkomst av sjöfart och luftfart i internationell trafik. Sådan inkomst beskattas med avvikelse från OECD:s modellavtal och gällande avtal endast i den avtalsslutande stat där den person som driver sjöfart eller luftfart har hemvist (punkt 1). Enligt modellavtalet och gällande nordiska avtal beskattas sådan inkomst i den avtalsslutande stat där sjöfarts- eller luftfartsföretaget har sin verkliga ledning. I så gott som samtliga fall innebär detta emellertid ingen förändring i sak.

**Prop. 1997/98:32
s. 60 f**

...
I 1989 års avtal föreskrivs att inkomst som företag i en avtalsslutande stat förvärvar genom användning av skepp eller luftfartyg i internationell trafik skall beskattas endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning (art. 8). Denna reglering överensstämmer med rekommendationen i OECD:s modellavtal.

Vid förhandlingarna om 1996 års avtal föreslogs att i stället för kriteriet verklig ledning i art. 8 skulle företags hemvist vara avgörande för i vilken avtalsslutande stat som den exklusiva beskattningsrätten skall föreligga. Oftast finns

hemvistet och den verkliga ledningen i samma stat varför ändringen i dessa fall saknar betydelse. Det är endast i de fåtal fall där ett företag med hemvist i en avtalsslutande stat väljer att förlägga sin verkliga ledning till en annan avtalsslutande stat som ändringen får betydelse. I svensk skattelagstiftning saknas kriteriet verklig ledning för att bestämma om obegränsad eller begränsad skattskyldighet föreligger varför Sverige under förhandlingarna saknade skäl att motsätta sig ändringen.

Definitionen av uttrycket "internationell trafik" är helt avgörande för tillämpningen av art. 8. Det är endast transport i internationell trafik som omfattas av den exklusiva beskattningsrätten som föreskrivs i art. 8. Definitionen framgår av art. 3 punkt 1 h). I 1996 års avtal definieras internationell trafik som alla transporter med skepp eller luftfartyg som utförs av person med hemvist i en avtalsslutande stat utom i de fall då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i en annan avtalsslutande stat, dvs. annan stat än den stat där den som använder skeppet eller luftfartyget har hemvist. Härigenom kommer användningen av skepp eller luftfartyg i hemviststaten att omfattas av definitionen av internationell trafik. Detta får betydelse vid beskattningen av ombordanställda på skepp enligt art. 15 punkt 3 och på skepp eller båt enligt art. 21 punkt 7 c).

... För att ändra dessa förhållanden har de nordiska länderna överförhandlat vissa bestämmelser i avtalet. Sedan överenskommelse träffats undertecknades den 6 oktober 1997 ett protokoll om ändring i 1996 års avtal (*SFS 1997:920, prop. 1997/98:32, bet. 1997/98:SkU12, rskr. 1997/98:34; Skatteverkets anm.*). ...

Ändringar föreslås i art. 3 punkt 1 h) och i art. 21 punkt 7 c).

**Prop. 1996/97:44
s. 51**

... Inkomst som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom nyttjande, underhåll eller uthyrning av containrar beskattas endast i denna stat (punkt 2). Denna regel tillämpas emellertid inte, då containrarna används uteslutande mellan platser i en avtalsslutande stat. Bestämmelserna i punkt 2 saknar motsvarighet i OECD:s modellavtal. Punkt 3 överensstämmer med art. 8 punkt 4 i gällande avtal. Punkt III i protokollet, som reglerar beskattningen av SAS och dess anställda, överensstämmer med punkt IV i protokollet till gällande avtal. Punkt V i protokollet till gällande avtal, enligt vilken rätten att beskatta sjöfarts- eller luftfartsföretag som har flera delägare med hemvist i olika nordiska länder under vissa villkor kan delas upp mellan hemviststaterna, har utgått.

**Prop. 1989/90:33
s. 46**

... I punkt IV i protokollet (*punkt III i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) har tagits in de speciella regler om inkomst som förvärfvas av Scandinavian Airlines System (SAS) som också finns i punkt IV till gällande avtal. I förhållande till gällande avtal har dessa regler i enlighet med vad som tidigare överenskommits mellan de behöriga myndigheterna i Danmark, Norge och Sverige (SFS 1989:249) nu angivits gälla också beträffande Scanair och SAS Commuter.

**Prop. 1986/87:94
s. 34**

...*Punkt IV:1 (punkt III:1 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.)* har kompletterats för att klargöra att bestämmelsen även skall tillämpas på inkomst som SAS förvärvar genom inrikes luftfart och därmed direkt sammanhängande verksamhet ...

5.3.4 Närstående företag

**Prop. 1996/97:44
s. 51**

Art. 9 innehåller sedvanliga regler om omräkning av inkomst vid obehörig vinstöverföring mellan närstående företag. Punkt 1 överensstämmer i sak med gällande avtal och med OECD:s modellavtal. En bestämmelse i huvudsak motsvarande punkt 2 i OECD:s modellavtal har numera tagits in i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

**Prop. 1983/84:19
s. 144**

Art. 9 ger myndigheterna möjlighet att ändra vinstfördelningen vid vissa transaktioner mellan företag med intressegemenskap. ... Artikelns bestämmelser har för svensk del betydelse vid tillämpningen av 43 § 1 mom. kommunal-skattelagen (1928:370) (*numera 14 kap. 19 § 1L; Skatteverkets anm.*).

5.3.5 Utdelning

**Prop. 1996/97:44
s. 51 f**

Art. 10 behandlar beskattningen av utdelningsinkomster. I överensstämmelse med gällande avtal och OECD:s modellavtal framgår det av punkt 3 att skatten i källstaten begränsats till 15 % av utdelningens bruttobelopp. Som ett förtydligande har angivits att denna begränsning i källstatens rätt att beskatta utdelning gäller endast då utdelningen tillfaller person som är "den verkliga innehavaren av förmånen av utdelningen". Av detta villkor, som uppställs också i fråga om ränta (art. 11) och royalty (art. 12), följer att begränsningen av skatten i källstaten inte tillämpas när en mellanhand, exempelvis en representant eller ställföreträdare, sätts in mellan den egentlige inkomsttagaren och utbetalaren. Avsikten med villkoret är att skattnedsättning i källstaten medges endast när den egentlige inkomsttagaren har hemvist i den andra avtalsslutande staten. Om den verkliga innehavaren av förmånen av utdelning är ett

**Uttrycket "den
verkliga innehava-
ren ..."**

bolag som direkt äger minst 10 % av det utbetalande bolagets kapital, är emellertid utdelningen undantagen från skatt i källstaten. Enligt gällande avtal medges motsvarande skattebefrielse, om kapitalinnehavet är minst 25 %. Bestämmelsen i gällande avtal om rätt för Färöarna att i detta fall påföra en skatt på högst 5 % har utgått. Skattelagstiftningarna i de nordiska länderna, uppbyggda i stor utsträckning efter likartade principer, har gjort det möjligt för länderna att finna enhetliga lösningar på de flesta problemen. Det föreligger dock viktiga nationella skillnader, särskilt i fråga om beskattning av bolagsvinst och utdelning. Det har därför inte varit möjligt att uppnå helt enhetliga bestämmelser i avtalet i fråga om utdelning, även om artikeln om utdelning i det nya avtalet har förkortats i förhållande till nuvarande avtal och reglerna i artikeln gjorts mer enhetliga. Sålunda får, utan hinder av punkt 3, isländsk skatt tas ut med högst 15 % i den mån utdelningen dragits av från det isländska bolagets inkomst vid beskattningen i Island (punkt 4) (*isländska bolag är inte längre – fr.o.m. den 1 januari 1998 – berättigade till avdrag för utdelad vinst, varför punkt 4 inte längre är tillämplig; Skatteverkets anm.*). Motsvarande bestämmelse i art. 10 punkt 5 i fråga om Norge i gällande avtal har utgått, eftersom norska bolag inte längre är berättigade till avdrag för utdelad vinst. Bestämmelserna i punkt 8 i gällande avtal rörande villkoren för skattefrihet hos det mottagande bolaget har, utom i fall då det mottagande bolaget har hemvist i Finland (den bestämmelsen återfinns nu i art. 25 punkt 3 b), utgått. Svensk praxis har i nyare dubbelbeskattningsavtal varit att endast ta in en hänvisning till intern lagstiftning. I detta avtal har dock en dylik hänvisning inte ansetts nödvändig.

**Prop. 1983/84:19
s. 146**

Art. 10 punkt 4 i OECD:s modellavtal föreskriver att de begränsningar i källstatens beskattningsrätt till 5 resp. 15% som gäller enligt punkt 2 i artikeln inte behöver iaktas om utdelningsmottagaren har ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning för utövande av fritt yrke i källstaten och utdelningen har verkligt samband med rörelse resp. fritt yrke som bedrivs från driftstället eller anordningen. Motsvarande bestämmelse finns i förevarande avtal⁷⁸ i *punkt 2*. Bestämmelsen har emellertid formulerats om med hänsyn till avtalets multilaterala form.

⁷⁸ 1983 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

**Skatteverkets
kommentar**

Bestämmelserna i denna artikel är inte 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 nu angivna fall tillämpas i stället normalt bestämmelserna i artikel 22 (annan inkomst). Inte heller är begränsningsreglerna i denna artikel tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat om utdelningen är hänförlig till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning som det mottagande företaget har i den avtalsslutande stat där det utdelande bolaget har hemvist. Beskattningen i källstaten ska i sådant fall ske i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 eller artikel 14. Jfr punkterna 30 och 31 i kommentaren till artikel 10 i OECD:s modellavtal. Observera också att artikeln inte innehåller några bestämmelser om hur beskattningen i källstaten ska ske. Det står således källstaten fritt att tillämpa sin egen lagstiftning och att ta ut skatten t.ex. genom avdrag vid källan eller genom taxering. Huruvida Sverige såsom källstat ska ta ut kupongskatt på utdelning eller inkomstbeskatta den enligt IL är således något som ska bedömas med utgångspunkt i intern svensk lagstiftning. Avtalets hemvistregler har alltså inte någon betydelse vid denna bedömning.

**Prop. 1989/90:33
s. 46**

... Den i art. 10 punkt 7⁷⁹ (punkt 6 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.) intagna definitionen av uttrycket ”utdelning” har på norsk begäran ändrats så att ”samt inkomst av andra andelar i bolag” ersatts med ”samt annan inkomst från bolag”. Ändringen sammanhänger med bestämmelser i intern norsk rätt enligt vilka vissa ersättningar som ett bolag utbetalar betraktas som utdelning oavsett om mottagaren äger andelar i bolaget eller inte. ...

**Prop. 1983/84:19
s. 146**

Enligt art. 10 punkt 5 i gällande svensk-danska dubbelbeskattningsavtal⁸⁰ (punkt 7 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.) kan de behöriga myndigheterna komma överens om att institutioner, som på grund av sitt ändamål är undantagna från skatt på utdelning i sitt hemland, skall vara fria från källskatt på utdelning i den andra staten. ... Motsvarande bestämmelser med bemyndigande finns intagna i

⁷⁹ 1989 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

⁸⁰ 1973 års svensk-danska skatteavtal, se SFS 1974:27; Skatteverkets anm.

punkt 9 i förevarande avtal⁸¹ (punkt 7 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.).

**Skatteverkets
kommentar**

RR har i RÅ 2004 ref. 29 uttalat att en norsk stiftelse är en sådan institution som omfattas av art. 10 p. 7, se även under art. 4.

5.3.6 Ränta och royalty

**Prop. 1996/97:44
s. 52**

Reglerna om beskattning av ränta och royalty återfinns i art. 11 och 12. Bestämmelserna i artiklarna överensstämmer i sak med motsvarande bestämmelser i gällande avtal.

5.3.6.1 Ränta

**Prop. 1983/84:19
s. 146**

Beskattningen av *ränta* regleras i art. 11. Sådan inkomst beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat (*punkt 1*) om inte den fordran för vilken räntan betalas har verkligt samband med rörelse resp. fritt yrke som bedrivs från fast driftställe eller stadigvarande anordning som inkomsttagaren har i källstaten (*punkt 2*).

**Prop. 1989/90:33
s. 47 f**

... I konsekvens med den ändrade definitionen av uttrycket "utdelning" har den i art. 11 punkt 3 intagna definitionen av uttrycket "ränta" också ändrats varvid orden "och antingen den medför rätt till andel i gäldenärens vinst eller inte" utesluts ur punktens första mening.

**Skatteverkets
kommentar**

Artikel 11 behandlar endast ränta som härrör från en avtalslutande stat och som betalas till person med hemvist i annan avtalslutande stat. Artikeln är således inte tillämplig i fråga om ränta som har källa i tredje stat eller på ränta från en avtalslutande stat som betalas till en person med hemvist i samma stat eller till fast driftställe/stadigvarande anordning i den staten. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 22 eller inkomst av rörelse i artikel 7 respektive inkomst av självständig yrkesutövning i artikel 14.

5.3.6.2 Royalty

**Prop. 1983/84:19
s. 146**

Royalty beskattas enligt art. 12 endast i inkomsttagarens hemviststat (*punkt 1*) om inte den rättighet eller egendom i fråga om vilken royaltyn betalas har verkligt samband med rörelse resp. fritt yrke som bedrivs från fast driftställe eller stadigvarande anordning som inkomsttagaren har i källstaten (*punkt 2*).

⁸¹ 1983 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

**Prop. 1989/90:33
s. 48**

... Även dessa regler har i stort sett lämnats oförändrade bortsett från att den i punkt 3 intagna definitionen av begreppet "royalty" har ändrats så att det klart framgår att leasingavgifter inte faller in under denna artikel utan i stället i de flesta fall under inkomst av rörelse (art. 7). Denna nya definition av royaltybegreppet överensstämmer med de rekommendationer som OECD lämnat i den år 1985 avlämnade rapporten "Trends in International Taxation" (och även med definitionen i nu gällande version av OECD:s modellavtal; Skatteverkets anm.).

**Skatteverkets
kommentar**

Artikel 12 behandlar endast royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i annan avtalsslutande stat. Artikeln är således inte tillämplig i fråga om royalty som har källa i tredje stat eller på royalty från en avtalsslutande stat som betalas till en person med hemvist i samma stat eller till fast driftställe/stadigvarande anordning i den staten. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 22 eller inkomst av rörelse i artikel 7 respektive inkomst av självständig yrkesutövning i artikel 14.

5.3.7 Realisationsvinst

**Prop. 1983/84:19
s. 147**

I art. 13 finns regler om beskattning av *realisationsvinst*. ...

5.3.7.1 Överlåtelse av fast egendom

... Vinst på grund av överlåtelse av fast egendom får i enlighet med OECD:s modellavtal beskattas i den stat där egendomen är belägen (*punkt 1*). ...

**Prop. 1986/87:94
s. 34**

... Den tidigare omnämnda ändringen av definitionen av fast egendom i art. 6 punkt 2 b (*artikel 3 punkt 1 f*) i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.) får betydelse även vid tillämpningen av *punkt 1* i förevarande artikel. Sverige erhåller på så vis rätt att alltid beskatta vinst som person med hemvist i annan nordisk stat förvärvar på grund av överlåtelse av i Sverige belägen byggnad. ...

**Skatteverkets
kommentar**

Definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 3 punkt 1 f) omfattar även svenska bostadsrätter. Sverige kan således beskatta vinst vid försäljning av bostadsrätt som ägs av person med hemvist i annat nordiskt land enligt artikel 13 punkt 1 (jfr RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91). Observera att också artikel 13 punkt 2 ger Sverige en sådan rätt.

5.3.7.2 Överlåtelse av andel i "fastighetsbolag"

**Prop. 1996/97:44
s. 52**

Art. 13 behandlar beskattningen av realisationsvinst. Bestämmelsen i punkt 2 om vinst genom överlåtelse av aktie eller annan andel i fastighetsbolag har tagits in i avtalet på begäran av Finland. ...

5.3.7.3 Särskilt om Svinesundsbron

**Prop. 2002/03:16
s. 9**

Artikel 5 (i Svinesundsavtalet; Skatteverkets anm.) är den artikel som innehåller de materiella bestämmelserna i Svinesundsavtalet. Där sägs att ... vinst som förvärfvas ... av person med hemvist i Norge eller Sverige under vissa omständigheter skall beskattas endast i hemviststaten. ... Detta gäller ... beträffande vinst vid avyttring av tillgångar som finns på eller i anslutning till bron och som används vid byggande, underhåll och drift av bron. ... Innebörden av artikeln är att ... vinst ... som enligt bestämmelserna i det nordiska avtalet i vissa situationer får beskattas i verksamhetsstaten i stället endast skall beskattas i hemviststaten. Härigenom undviks att t.ex. en inkomst måste proportioneras för att delvis beskattas i Sverige och delvis i Norge.

**Prop. 2002/03:16
s. 10**

... Artikel 13 (*i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) innehåller bestämmelser om realisationsvinst. Bestämmelserna innebär att den stat där viss egendom är belägen under vissa omständigheter får beskatta vinst på grund av överlåtelse av egendomen, även om den som förvärvar vinsten har hemvist i en annan avtalsslutande stat. ...

Genom Svinesundsavtalet föreskrivs undantag från de ovan angivna bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet. ... vinst ... som har samband med byggandet, underhållet eller driften av broförbindelsen över Svinesund skall i förhållandet mellan Sverige och Norge beskattas endast i hemviststaten.

5.3.7.4 Överlåtelse av skepp och luftfartyg

**Prop. 1996/97:44
s. 52**

... Vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik beskattas enligt punkt 4 endast i den stat där överlåtaren har hemvist. Vinst på grund av överlåtelse av containrar beskattas endast i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist, utom då containrarna används uteslutande mellan platser i annan avtalsslutande stat (punkt 5).
...

5.3.7.5 Överlåtelse av annan egendom

... Vinst vid överlåtelse av annan egendom än sådan som avses i punkterna 1–5 beskattas i regel endast i överlåtarens hemviststat (punkt 6). ...

5.3.7.6 Överlåtelse av värdepapper efter byte av hemvist

... Undantag från denna regel föreskrivs i punkt 7. Där återfinns en bestämmelse som möjliggör för Sverige att beskatta fysisk person, som har haft sitt hemvist i Sverige men som har tagit hemvist i annan avtalsslutande stat, för realisationsvinst som härrör från överlåtelse av tillgång om överlåtelsen inträffar vid något tillfälle under de fem år som följer närmast efter det att personen i fråga upphört att ha hemvist i Sverige. Bestämmelsen har fått en något vidare omfattning än vad som är fallet i nuvarande avtal⁸² så till vida att den även är tillämplig på fall då en person säljer aktier i ett bolag i annan avtalsslutande stat, under förutsättning naturligtvis att tillgångarna i detta bolag till huvudsaklig del direkt eller indirekt består av sådana tillgångar som anges i punkt 7. För svensk del kan emellertid denna utvidgade beskattningsrätt endast utnyttjas i fall av dubbel bosättning. I punkt IV i protokollet till avtalet har i enlighet med nuvarande reglering tagits in en bestämmelse i förtydligande syfte som innebär att bestämmelserna i art. 13 punkterna 6 och 7 inte berör Danmarks rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta aktievinst som en person som flyttar från Danmark anses ha erhållit i samband med utflyttningen. Bakgrunden till bestämmelsen är den danska lagstiftning enligt vilken personer som utflyttar från Danmark vid avflyttningen skall beskattas för den värdestegring som de vid avflyttningstillfället innehavda aktierna undergått under innehavstiden.

5.3.7.7 Särskilt om SAS, Scanair och SAS Commuter

**Prop. 1983/84:19
s. 147**

... Beträffande beskattning av SAS (samt numera även Scanair och SAS Commuter; Skatteverkets anm.) finns särskilda bestämmelser i punkt IV:1 i protokollet (punkt III:1 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.). Vinst vid överlåtelse av annan egendom beskattas i regel endast i överlåtarens hemviststat (punkt 5) (punkt 6 i 1996 års nordiska skatteavtal;

⁸² 1989 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

Skatteverkets anm.). Undantag från denna regel föreskrivs i punkterna 6 och 7 i avtalet (*motsvarande bestämmelse finns i punkt 7 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*). Dessa har oförändrade förts över från det svensk-norska dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1972:35, art. 13 §§ 5 och 6; se även prop. 1971:172 s. 44–45). Bestämmelsen i punkt 7 har motsvarighet i flera svenska dubbelbeskattningsavtal som ingåtts under senare år. Bestämmelsen har betydelse för tillämpningen av 35 § 3 mom. sjunde stycket kommunalskattelagen (*numera 3 kap. 19 § II; Skatteverkets anm.*). Såsom riks-skatteverket påpekat kan det undantagsvis förekomma att fall som omfattas av de särskilda bestämmelserna i punkterna 6 och 7 (*punkt 7 i 1996 års nordiska skatteavtal Skatteverkets anm.*) även täcks av den generella regeln i punkt 2. Denna situation är emellertid svår att undvika och bör accepteras om man vid sidan av en generell bestämmelse även vill ha särskilda regler för att tillgodose vissa nationella intressen.

5.3.8 Självständig yrkesutövning

**Prop. 1996/97:44
s. 52**

**Prop. 1989/90:33
s. 48**

**Prop. 1986/87:94
s. 35**

Art. 14 som behandlar inkomst av självständig yrkesutövning är oförändrad i förhållande till gällande avtal.

Art. 14, som behandlar beskattning av inkomst av självständig yrkesutövning, har i förhållande till nu gällande avtal⁸³ ändrats endast i så måtto att den i punkt 1 andra stycket intagna regeln om subsidiär beskattningsrätt (*subject to tax*) utgått och ersatts av bestämmelsen i art. 26 punkt 3 (*art. 26 punkterna 2 och 5 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*). Någon ändring i sak är således inte åsyftad.

Bestämmelserna i *art. 14* om beskattning av inkomst av självständig yrkesutövning har ändrats i vissa avseenden. Liksom tidigare är huvudregeln att sådan inkomst beskattas endast där yrkesutövaren har hemvist. Utövas verksamheten i annan avtalsslutande stat får dock inkomsten beskattas där om yrkesutövaren där har en stadigvarande anordning som regelmässigt står till hans förfogande för att utöva verksamheten. I förevarande avtal har införts en beskattningsrätt för verksamhetsstaten även i fall då sådan stadigvarande anordning inte finns men yrkesutövaren vistas i verksamhetsstaten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod. ...

⁸³ 1987 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

**Prop. 1983/84:19
s. 148**

Bestämmelserna i *art. 14* om beskattning av inkomst av *självständig yrkesutövning* överensstämmer i sak helt med OECD:s modellavtal. De principer som enligt *art. 7* tillämpas vid beskattning av inkomst av rörelse gäller även här. Bestämmelserna i *punkt III:3 i protokollet (punkt II:3 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.)* kan komma att beröra inkomst av förevarande slag.

5.3.8.1 Särskilt om Svinesundsbron

**Prop. 2002/03:16
s. 9**

Artikel 5 (i Svinesundsavtalet; Skatteverkets anm.) är den artikel som innehåller de materiella bestämmelserna i Svinesundsavtalet. Där sägs att inkomst ... som förvärfvas ... av person med hemvist i Norge eller Sverige under vissa omständigheter skall beskattas endast i hemviststaten. Detta gäller då en sådan person har inkomst på grund av ... självständig yrkesutövning ... i samband med byggande, underhåll eller drift av bron. ... Innebörden av artikeln är att inkomst ... som enligt bestämmelserna i det nordiska avtalet i vissa situationer får beskattas i verksamhetsstaten i stället endast skall beskattas i hemviststaten. Härigenom undviks att t.ex. en inkomst måste proportioneras för att delvis beskattas i Sverige och delvis i Norge.

**Prop. 2002/03:16
s. 10**

... Beträffande självständig yrkesutövning föreskrivs i artikel 14 (*i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) att inkomst som fysisk person förvärfvar genom att utöva självständig verksamhet skall beskattas i hemviststaten, men att inkomsten under vissa omständigheter får beskattas även i verksamhetsstaten. ...

Genom Svinesundsavtalet föreskrivs undantag från de ovan angivna bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet. Inkomst ... som har samband med byggandet, underhållet eller driften av broförbindelsen över Svinesund skall i förhållandet mellan Sverige och Norge beskattas endast i hemviststaten.

5.3.9 Enskild tjänst

**Prop. 1996/97:44
s. 52 f**

Art. 15 som reglerar beskattningen av inkomst av enskild tjänst följer huvudprinciperna i OECD:s modellavtal. Inkomsten får således i regel beskattas i den stat där arbetet utförs (punkt 1). Undantag gäller vid visst korttidsarbete enligt den s.k. 183-dagarsregeln. I fall då regeln är tillämplig, beskattas inkomsten endast i inkomsttagarens hemviststat. Bestämmelser om denna regel har tagits in i punkt 2. Av punkt 2 d framgår att bestämmelsen inte skall tillämpas då fråga är om uthyrning av arbetskraft, vilket innebär att inkomsten i

sådant fall beskattas endast i den stat där arbetet utförs. Uttrycket ”uthyrning av arbetskraft” förklaras i punkterna 1 och 2 i protokollspunkt V. Bestämmelserna är i sak oförändrade i jämförelse med gällande avtal⁸⁴.

**Skatteverkets
kommentar**

Enligt punkt 5 i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal ska man vid beräkningen av antalet dagar i arbetsstaten endast ta med de dagar som arbetstagaren i fråga rent faktiskt befunnit sig i arbetsstaten. Del av dag räknas som hel dag (se även punkt VI:4 i protokollet till 1996 års nordiska skatteavtal). I vistelsetiden inräknas ankomstdag, avresedag och andra dagar som tillbringas i arbetsstaten, inklusive lördagar, söndagar och helgdagar samt semestrar och sjukdagar. Vid beräkningen ska däremot inte mellanlandningar eller genomresa vid transport mellan två andra länder tas med. Viss flexibilitet är godtagbar i fråga om semester som tillbringas i arbetsstaten. Sådana dagar som den skattskyldige tillbringar i arbetsstaten pga. akut sjukdom eller olycksfall som inträffar när han står i begrepp att återvända till bosättningslandet inräknas inte.

**– uthyrd
arbetskraft**

I de fall uthyrning av arbetskraft föreligger enligt protokollspunkt VII:7 sätts bl.a. 183-dagarsregeln i punkt 2 a ur spel, och arbetsstaten äger beskatta arbetsinkomsterna från första dagen. Frågan om en anställd är uthyrd i avtalets mening bör inte sammanblandas med frågan om vem som enligt intern rätt är att betrakta som arbetsgivare.

5.3.9.1 Beskattning av anställd ombord på nordiskt skepp eller luftfartyg i internationell trafik⁸⁵

**Prop. 1996/96:44
s. 53**

Mellan de nordiska länderna gäller enligt det nuvarande avtalet⁸⁶ särskilda, från OECD-avtalet delvis avvikande, bestämmelser i fråga om personal som är anställd ombord på skepp eller luftfartyg. Motsvarande bestämmelser återfinns i det nya avtalet (punkterna 3 och 4). Inkomst av arbete som utförs ombord på nordiskt skepp i internationell trafik får beskattas i den avtalsslutande stat vars nationalitet skeppet har (punkt 3). Bestämmelsen avviker från gällande avtal, enligt vilket sådan inkomst beskattas endast i denna stat. Dessutom omfattar bestämmelsen i nuvarande avtal arbete ombord på

⁸⁴ 1989 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

⁸⁵ Ang. anställda på färjor i trafik mellan Sverige och Danmark, se avsnitt 5.3.9.3 nedan; Skatteverkets anm.

⁸⁶ 1989 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

skepp också i annan trafik än i internationell trafik. I art. 31 punkt 3 har intagits en övergångsbestämmelse, enligt vilken inkomst av arbete som utförs ombord på nordiskt skepp i internationell trafik beskattas endast i den avtalsslutande stat vars nationalitet skeppet har, dvs. i överensstämmelse med gällande avtal. Övergångsbestämmelsen avser de tre första åren under vilka det nya avtalet tillämpas. Bestämmelserna om beskattning av inkomst av arbete som utförs ombord på luftfartyg i internationell trafik och på fiske-, sälfångst- eller valfångstfartyg är däremot oförändrade. Sådan inkomst beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat (punkt 4).

**Prop. 1997/98:32
s. 61**

Art. 15 punkt 3 behandlar ombordanställda på skepp i internationell trafik. Enligt bestämmelserna i art. 15 punkt 3 [*hänvisningen ska rätteligen vara till art. 31 p. 3. Enligt art. 15 punkt 3 jämförd med art. 25 p. 6 a) 1) ska nämligen avräkningsmetoden tillämpas för att undvika dubbelbeskattning; Skatteverkets anm.*] beskattas ombordanställda *endast* i den stat vars nationalitet skeppet har under de tre första åren då det nya nordiska dubbelbeskattningsavtalet tillämpas (art. 31 punkt 3). Detta skulle t.ex. innebära att en anställd ombord på en svensk redares skepp som går i trafik mellan svenska hamnar inte skulle kunna beskattas i Sverige om skeppet seglar under dansk flagg. ... För att ändra dessa förhållanden har de nordiska länderna omförhandlat vissa bestämmelser i avtalet. Sedan överenskommelse träffats undertecknades den 6 oktober 1997 ett protokoll om ändring i 1996 års avtal. ...

Ändringar föreslås i art. 3 punkt 1 h) och i art. 21 punkt 7 c).

...

**Prop. 2006/07:1
s. 142**

I budgetpropositionerna för åren 2001–2006 föreslogs att den skattefrihet, som enligt den särskilda övergångsbestämmelsen i artikel 31.3 i 1996 års nordiska skatteavtal gäller t.o.m. 2001 års taxering för i Sverige obegränsat skattskyldiga sjömän som får ersättning för arbete ombord på danskt, färöiskt, finskt, isländskt eller norskt skepp i internationell trafik, skulle förlängas till att gälla också vid 2002–2007 års taxeringar (SFS 2000:1165⁸⁷, SFS 2001:1054⁸⁸, 2002:964⁸⁹, 2003:826⁹⁰, 2004:1053⁹¹ och 2005:891⁹²).

⁸⁷ Prop. 2000/01:1, bet. 2000/01:FiU1, rskr. 2000/01:36; Skatteverkets anm.

⁸⁸ Prop. 2001/02:1, bet. 2001/02:FiU1, rskr. 2001/02:34; Skatteverkets anm.

⁸⁹ Prop. 2002/03:1, bet. 2002/03:FiU1, rskr. 2002/03:24; Skatteverkets anm.

⁹⁰ Prop. 2003/04:1, bet. 2003/04:FiU1, rskr. 2003/04:42; Skatteverkets anm.

⁹¹ Prop. 2004/05:1, bet. 2004/05:FiU1, rskr. 2004/05:47; Skatteverkets anm.

⁹² Prop. 2005/06:1, bet. 2005/06:FiU1, rskr. 2005/06:34; Skatteverkets anm.

I budgetpropositionerna för åren 2002–2006 har även beskattningen av anställda ombord på färjor i reguljär trafik mellan Sverige och Danmark tagits upp. För denna grupp gäller att danska s.k. nettolöner som betalas till ombordanställda på danska färjor undantas från svensk skatt vid 2002–2007 års taxeringar. Skattefriheten är begränsad till att gälla personer som någon gång under januari månad 2001 var anställda ombord på ett danskt skepp.

Regeringen anser att det av de skäl som redovisats i tidigare budgetpropositioner (se bl.a. prop. 2005/06:1 avsnitt 5.2.10, *se avsnitt 5.3.9.3 nedan; Skatteverkets anm.*) fortfarande finns anledning att förlänga den skattefrihet för ombordanställda på nordiska skepp som hittills gällt till att gälla även vid 2008 års taxering (SFS 2006:1331)⁹³.

Förslaget har som tidigare år tagits in i övergångsbestämmelserna till lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

5.3.9.2 Begreppet ”internationell trafik”

**Prop. 1997/98:32
s. 61**

Definitionen av uttrycket ”internationell trafik” ... framgår av art. 3 punkt 1 h). I 1996 års avtal definieras internationell trafik som alla transporter med skepp eller luftfartyg som utförs av person med hemvist i en avtalsslutande stat utom i de fall då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i en annan avtalsslutande stat, dvs. annan stat än den stat där den som använder skeppet eller luftfartyget har hemvist. Härigenom kommer användningen av skepp eller luftfartyg i hemviststaten att omfattas av definitionen av internationell trafik. Detta får betydelse vid beskattningen av ombordanställda på skepp enligt art. 15 punkt 3 och på skepp eller båt enligt art. 21 punkt 7 c).

5.3.9.3 Anställda ombord på tåg och färjor mellan Sverige och Danmark

**Prop.
1999/2000:17 s. 8**

I 1996 års dubbelbeskattningsavtal (*protokollspunkt V:3; Skatteverkets anm.*) mellan de nordiska länderna föreskrivs att lön och liknande ersättning för arbete ombord på svenskt tåg i trafik mellan Sverige och Danmark som betalas till en person som har hemvist i Sverige skall beskattas endast i Sverige. Motsvarande gäller för en person med hemvist i Danmark.

⁹³ Prop. 2006/07:1, bet. 2006/07:FiU1, rskr. 2006/07:9; Skatteverkets anm.

Enligt avtalet får inkomst av arbete som utförs ombord på danskt, färöiskt, finskt, isländskt, norskt eller svenskt skepp i internationell trafik beskattas i den avtalsslutande stat vars nationalitet skeppet har. Denna bestämmelse hindrar inte den anställdes hemviststat från att också beskatta inkomsten. Hemviststaten skall i sådant fall undanröja dubbelbeskattningen. Enligt ikraftträdandebestämmelserna gäller dock att sådan inkomst beskattas *endast* i den avtalsslutande stat vars nationalitet skeppet har. Denna bestämmelse tillämpas emellertid endast t.o.m. utgången av år 2000.

Prop.
1999/2000:17 s. 9

Statens Järnvägar (SJ) och Danske Statsbaner (DSB) har ingått ett samarbetsavtal om att, i samband med öppnandet av den fasta Öresundsförbindelsen, gemensamt bedriva passagerartågtrafiken över Öresund. Det kan därför samtidigt vara både svensk och dansk personal anställd av SJ eller DSB på samma tåg. Enligt det nu gällande skatteavtalet mellan de nordiska länderna skulle därmed ... en person anställd ombord på ett sådant tåg kunna bli beskattad för en del av inkomsten i Sverige och en del i Danmark. För att undvika en sådan uppdelning av inkomsten har avtalet mellan Sverige och Danmark ingåtts. Ändringen innebär att beskattning av inkomst av arbete som uppbärs av person med hemvist i Danmark eller Sverige för arbete utfört på tåg får ske i den stat där arbetsgivaren har hemvist. Inkomsten får även beskattas i den stat där den anställda har hemvist. Hemviststaten skall i sådant fall undanröja eventuellt uppkommen dubbelbeskattning. En person med hemvist i Sverige som är anställd av DSB på ett tåg i reguljär trafik mellan Sverige och Danmark beskattas således i Danmark för hela inkomsten. Detta hindrar inte att även Sverige beskattar inkomsten men skall som hemviststat avräkna den danska skatten. Bestämmelserna gäller endast för anställning ombord på tåg i reguljär trafik uteslutande mellan Sverige och Danmark och avser således regionaltrafiken mellan länderna. En ytterligare förutsättning för tillämpning av de nya bestämmelserna är att den anställda utför arbetet på tåg i gränsöverskridande trafik och att arbetet utförs i båda länderna under en och samma dag. I normalfallet innebär de nya reglerna att beskattning sker endast i en av staterna eftersom de allra flesta anställda av SJ har hemvist i Sverige och de allra flesta anställda av DSB har hemvist i Danmark.

På motsvarande sätt som i fråga om tågtrafiken samarbetar danska och svenska rederier i fråga om färjetrafiken över Öresund. Besättningen på dessa färjor arbetar ömsom på dansk färja och ömsom på svensk färja och blir beskattad för en del

av lönen i Danmark och en del i Sverige. För att undvika detta har en bestämmelse införts som innebär att inkomst som person med hemvist i Danmark eller Sverige förvärfvar genom arbete ombord på danskt eller svenskt skepp i internationell färjetrafik beskattas endast i den stat där arbetsgivaren har hemvist. Är den anställdes hemviststat en annan än arbetsgivarens får även beskattning ske i den anställdes hemviststat som i sådant fall skall undanröja eventuell dubbelbeskattning. Denna nya bestämmelse är i princip utformad på samma sätt som i fråga om tågtrafiken och gäller internationell färjetrafik som avser befordran av gods och personer uteslutande mellan hamn i Danmark och hamn i Sverige. Även dessa regler innebär i normalfallet att beskattning sker endast i en av staterna.

**Prop. 2005/06:1
s. 128**

Ovan nämnda (*se under avsnitt 5.3.9.1 ovan; Skatteverkets anm.*) skattefrihet gäller emellertid inte för anställda ombord på färjor i reguljär trafik mellan Sverige och Danmark. För denna grupp undertecknades den 30 september 1999 ett bilateralt avtal mellan Sverige och Danmark som finns fogat som bilaga 2 till lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Avtalet innebär att Sverige kan beskatta sjömän med hemvist i Sverige som arbetar på danska färjor. I prop. 2000/01:89, Beskattningen av anställda ombord på färjor mellan Sverige och Danmark, föreslogs emellertid att danska s.k. nettolöner som betalas till ombordanställda på danska färjor skulle undantas från svensk skatt vid 2002 års taxering. Skattefriheten begränsades till att gälla personer som någon gång under januari månad år 2001 var anställda ombord på ett danskt skepp (SFS 2001:411). Skälet för förslaget var att anställda ombord på fartyg som är registrerade i Danskt Internationellt Skibsregister (DIS) är undantagna från dansk sjömansskatt och får i stället en nettolön som är ca 30 procent lägre än motsvarande bruttolön.

**Skatteverkets
kommentar**

I budgetpropositionerna för åren 2002–2007 föreslogs att skattefriheten skulle förlängas till att gälla också vid 2003–2008 års taxeringar (SFS 2001:1054, 2002:964, 2003:826, 2004:1053, 2005:891 och 2006:1331).

**Prop. 2005/06:1
s. 128**

Beskattningen av sjömännen i det nordiska skatteavtalet är en fråga som lämpligen borde lösas gemensamt inom Norden. Regeringen påbörjade under hösten 2001 en översyn av last-sjöfarten och färjenärings villkor. Syftet var att utreda möjligheterna till en gemensam nordisk uppfattning när det gäller den framtida utformningen av de Europeiska gemenskapernas riktlinjer för statligt stöd till sjötransport. Detta upp-

drag redovisades under hösten 2003. Den särskilde utredarens slutsats var att det inte förelåg några förutsättningar för att enas om en gemensam uppfattning i denna fråga med vare sig de nordiska länderna eller övriga länder runt Östersjön. En gemensam uppfattning om stödfrågorna hade kunnat leda till en lösning av den nu aktuella frågan. I den uppkomna situationen anser emellertid regeringen att det fortfarande finns anledning att förlänga den skattefrihet för ombordanställda på nordiska skepp som hittills gällt ...

Förslaget har som tidigare år tagits in i övergångsbestämmelserna till lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

5.3.9.4 Uppsättning och underhåll av renstängsel

Prop. 1983/84:19
s. 148

I *protokollet* till avtalet⁹⁴ har tagits in en rad särbestämmelser som berör tillämpningen av art. 15. Enligt *punkt II:2 och 4 (punkt I:2 och 4 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.)* gäller särskilda regler för beskattningen av inkomst av arbete som avser uppsättning och underhåll av spärrstängsel för renar längs riksgränsen mellan Sverige och Norge. Motsvarade bestämmelser gäller i förhållandet mellan Finland och Norge (*punkt II:3 (punkt I:3 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.)*). Som jag nämnt tidigare i samband med redogörelsen för art. 7 tillämpas här samma principer som vid beskattningen av de företag som är verksamma med uppsättning och underhåll av renstängsel (*punkt II:1 (punkt I:1 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.)*). ... Enligt *punkt IV:2 (punkt III:2 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.)* tillämpas bestämmelserna i art. 15 punkt 3 b) (*art. 15 punkt 4 a) i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) även i fråga om SAS (*samt Scanair och SAS Commuter; Skatteverkets anm.*).

5.3.9.5 Gränsgångare

Prop. 1996/97:44
s. 53

När det gäller avtalets regler om s.k. gränsgångare mellan Sverige och Danmark hänvisas till avsnitt 6 (*se s. 181 ff i detta häfte; Skatteverkets anm.*). I förhållande till Finland har en utvidgning av gränsgångarregeln införts. I nuvarande avtal gäller denna endast beträffande inkomst av enskild tjänst. I det nya avtalet har reglerna utvidgats till att gälla även beträffande offentlig tjänst (*punkt 2 i protokollspunkt VI*).

⁹⁴ 1983 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

**Prop. 1989/90:33
s. 49**

... I förtydligande syfte har dock vissa preciseringar skett. Dessa överensstämmer med den tolkningsöverenskommelse som tidigare träffats mellan de behöriga myndigheterna beträffande uttrycket "regelmässigt uppehåller sig", se SFS 1989:249.

**Prop. 1986/87:94
s. 35**

... Reglerna beträffande förhållandet mellan Sverige och Finland, Sverige och Norge samt Finland och Norge har oförändrade förts över från gällande avtal. ...

**Prop. 1983/84:19
s. 148 f**

I gällande svenska bilaterala avtal med Danmark, Finland och Norge har tagits in särskilda beskattningsregler i fråga om s.k. "gränsgångare". Sådana regler finns också i avtalet mellan Finland och Norge. Med gränsgångare avses vanligen person som har hemvist och regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i gränskommun i en stat och som utför arbete i sådan kommun i angränsande stat. Gränsgångare beskattas endast i hemviststaten för inkomst av anställning i angränsande stat. Även förevarande avtal innehåller motsvarande regler för beskattning av gränsgångare (*punkterna VII och VIII i protokollet*). De föreslagna reglerna avser emellertid endast förhållandet mellan Sverige och Finland, Sverige och Norge samt Finland och Norge. Avsaknaden av landgräns mellan Sverige och Danmark har medfört att nuvarande gränsgångarregel i Sveriges avtal med Danmark fått en särskild utformning.

**Prop. 1971:172
s. 46 f, 1971 års
skatteavtal med
Norge**

I art. 15 § 4 (*1971 års svensk-norska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) har införts regler om beskattning av arbetsinkomst som förvärvas av s.k. gränsgångare. Enligt nuvarande avtal beskattas sådan inkomst efter huvudregeln, dvs. i den stat där arbetet utförs. Den nya bestämmelsen föreskriver däremot, att hemviststaten skall under de i bestämmelsen angivna förutsättningarna ha rätt att ensam beskatta inkomsten. Skälen till detta undantag från huvudregeln är att söka i de speciella förhållanden som gäller för gränsgångare. Sådan person har oftast sin starkaste personliga anknytning till den kommun där han har sin bostad och sin familj. Ibland kan förhållandena vara sådana att han återvänder dagligen till sin bostad efter arbetets slut. I andra fall kan det av praktiska skäl vara lämpligt att han själv har tillfällig bostad nära arbetsplatsen i grannstaten, medan familjen kvarbor i den fasta bostaden och han reser hem vid veckoslut, semester etc. Det har hävdats, främst från norsk sida, att hemvistikommunens sociala och andra utgifter för arbetstagaren och hans familj i här avsedda fall uppgår till samma belopp som för andra personer med hemvist i kommunen. Det synes därför rimligt att arbetsinkomsten får beskattas i den stat där hemvistikommunen ligger.

Jag delar denna uppfattning. I punkt 2 av slutprotokollet till art. 8 i det svensk-finska dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1950:198) finns i detta hänseende särregler av innebörd att gränsgångares arbetsinkomst beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat. I detta avtal har uppräknats namnen på de svenska resp. finska gränskommunerna. Med hänsyn till det stora antalet kommuner längs den svensk-norska gränsen, namnbyten i samband med kommunsammanslagningar etc. har denna teknik bedömts vara opraktisk. I stället har i art. 15 § 4 införts en generell regel, som gäller för personer som har hemvist i kommun som direkt gränsar till riksgränsen mellan Sverige och Norge och som arbetar i sådan kommun i den andra staten. Det krävs inte för att bestämmelsen skall vara tillämplig att kommunerna har gemensam gräns. Däremot förutsätts, att arbetstagaren regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i hemviststaten. Vid förhandlingarna om avtalet var förhandlingsdelegationerna ense om att begreppet ”regelmässigt” i normalfallet skulle innebära, att arbetstagaren minst en gång i veckan uppehöll sig i sin fasta bostad (*OBS en definition av begreppet finns numera i prot. p. VI:4; Skatteverkets anm.*). Man underströk emellertid också, att denna presumtion avsåg normalfallet och att undantag givetvis kunde gälla om arbetstagaren på grund av sjukdom, särskild tjänstgöring etc. vid enstaka tillfällen var förhindrad att besöka hemmet inom angiven tid. Bakgrunden till villkoret om regelmässighet är en strävan att från tillämpningen utesluta vissa fall som, i strid med bestämmelsens syfte, annars skulle komma att omfattas av denna. Detta gäller exempelvis fall där en person, som har hemvist i gränskommun i södra Norge, tar anställning och under lång tid arbetar i gränskommun i norra Sverige utan att förvärva hemvist där. Sådana fall skall inte omfattas av en undantagsbestämmelse, som bygger på den personliga anknytningen till den stat där den fasta bostaden ligger. Jag anser, att den uppfattning om innebörden av uttrycket ”regelmässigt” som förhandlingsdelegationerna enats om medför en rimlig avgränsning av de fall på vilka bestämmelsen bör tillämpas. Mot denna bakgrund vill jag föreslå, att bestämmelsen antas i föreliggande utformning.

**Skatteverkets
kommentar**

I detta sammanhang kan framhållas att en person som under en längre tid arbetar i Sverige, men som alltid tillbringar sin dygnsvila i sin fasta bostad i t.ex. Norge, enligt intern svensk rätt inte är bosatt i Sverige (se RÅ 1981 Aa 4). Personen i fråga är således begränsat skattskyldig. Vid beskattningen av tjänsteinkomster ska då SINK tillämpas. Om personen däremot

tillbringar endast veckosluten i den fasta bostaden i Norge och övrig tid i Sverige anses han bosatt här. Vid beskattningen tillämpas i sådant fall reglerna i IL.

Kommuner i Norge som gränsar mot Sverige:

- i Östfold fylke

Aremark
Halden
Hvaler
Marker
Römskog

- i Akershus fylke

Aurskog-Höland

- i Hedmark fylke

Eidskog
Engerdal
Grue
Kongsvinger
Trysil
Våler
Åsnes

- i Sör Trøndelag fylke

Röros
Tydal

- i Troms fylke

Bardu
Målselv
Storfjord

- i Nordland fylke

Ballangen
Fauske
Hamarøy
Hattfjelldal
Hemnes
Narvik
Rana

Kommuner i Sverige som gränsar mot Norge:

- i Värmlands län

Arvika
Eda
Torsby
Årjäng

- i Västra Götalands län

Dals-Ed
Strömstad
Tanum

- i Jämtlands län

Berg
Härjedalen
Krokom
Strömsund
Åre

- i Dalarnas län

Malung
Älvdalen

- i Västerbottens län

Sorsele
Storuman
Vilhelmina

- i Norrbottens län

Arjeplog
Gällivare
Jokkmokk
Kiruna

*Saltdal
Sörfjord
Tysfjord*

- i Nord-Trøndelag fylke

*Lierne
Meråker
Røyrvik
Snåsa
Verdal*

5.3.9.6 Särskilt om Öresundsbron

**Prop. 1996/97:44
s. 53**

... Person med hemvist i Danmark eller Sverige som uppbär löneinkomst från företag som deltar i byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund beskattas enligt punkt 3 i protokollspunkt II likaledes endast i hemviststaten om arbetet avser byggandet och driften av bron resp. den därmed sammanhängande tunnelförbindelsen. Motsvarande gäller om arbetet avser byggandet och underhållet av den konstgjorda ön. Bestämmelserna i protokollspunkt II har genom en ömsesidig överenskommelse mellan svensk och dansk behörig myndighet utvidgats till att omfatta även vissa andra angränsande aktiviteter, se 5 § i den föreslagna lagen.

5.3.9.7 Särskilt om Svinesundsbron

**Prop. 2002/03:16
s. 9**

Artikel 5 (i Svinesundsavtalet; Skatteverkets anm.) är den artikel som innehåller de materiella bestämmelserna i Svinesundsavtalet. Där sägs att inkomst ... som förvärfvas ... av person med hemvist i Norge eller Sverige under vissa omständigheter skall beskattas endast i hemviststaten. Detta gäller då en sådan person har inkomst på grund av anställning ... i samband med byggande, underhåll eller drift av bron. ... Innebörden av artikeln är att inkomst ... som enligt bestämmelserna i det nordiska avtalet i vissa situationer får beskattas i verksamhetsstaten i stället endast skall beskattas i hemviststaten. Härigenom undviks att t.ex. en inkomst måste proportioneras för att delvis beskattas i Sverige och delvis i Norge.

**Prop. 2002/03:16
s. 10**

... I artikel 15 (*i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*), beträffande enskild tjänst, föreskrivs att lön och annan liknande ersättning för arbete, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, beskattas endast i hemviststaten såvida inte arbetet utförs i annan avtals-

slutande stat. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där. ...

Genom Svinesundsavtalet föreskrivs undantag från de ovan angivna bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet. Inkomst ... som har samband med byggandet, underhållet eller driften av broförbindelsen över Svinesund skall i förhållandet mellan Sverige och Norge beskattas endast i hemviststaten.

5.3.9.8 Särskilt om det svensk-danska avtalet om vissa skattefrågor

**Prop. 2003/04:149
s. 13 f**

... Avtalet av den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark omfattar en rad frågor som avser beskattningen av personer som bor i den ena staten och som arbetar i den andra staten eller i tredje stat. ...

I *artikel 1* i avtalet regleras vad som skall gälla i förhållandet mellan Sverige och Danmark vid tillämpning av artikel 15:1 och 2 i det nordiska skatteavtalet då en person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär lön eller annan liknande ersättning på grund av anställning, som normalt utförs i den andra avtalsslutande staten. Om personen faktiskt utfört en del av arbetet i hemviststaten eller i en tredje stat skall arbetet under vissa förutsättningar anses vara utfört i den huvudsakliga arbetsstaten. Huvudregeln enligt artikel 15 i det nordiska skatteavtalet är att den stat där arbetet utförs får beskatta ersättningen. Om arbetet utförs i personens hemviststat eller i tredje stat beskattas ersättningen endast i hemviststaten.

Den första situationen då arbetet skall anses vara utfört i den huvudsakliga arbetsstaten är då arbetet i hemviststaten utförs av personen i dennes bostad. Den andra situationen då arbetet skall anses vara utfört i den huvudsakliga arbetsstaten är då arbetet i hemviststaten eller i en tredje stat utgör tjänsteresor eller annat arbete av tillfällig natur. En gemensam förutsättning för att arbetet i dessa båda situationer skall anses vara utfört i den huvudsakliga arbetsstaten är en tidsgräns som innebär att arbetet i den huvudsakliga arbetsstaten skall uppgå till minst hälften av den totala arbetstiden under varje tremånadersperiod.

**Prop. 2003/04:149
s. 14**

I artikel 1:2 anges att en förutsättning för att de ovan nämnda bestämmelserna skall gälla är att den lön eller liknande ersättning som personen uppbär antingen skall belasta en arbetsgivare med hemvist i arbetsstaten eller ett fast driftställe som arbetsgivaren har i arbetsstaten. Detta innebär att för att en person med hemvist i Sverige skall omfattas av bestämmelsen

**Prop. 2003/04:149
s. 15**

måste han ha en arbetsgivare med hemvist i Danmark och hans lön eller ersättning får inte belasta ett fast driftställe som arbetsgivaren har i Sverige. Personen kan också ha en arbetsgivare med hemvist utanför Danmark men lönen eller ersättningen måste i sådant fall belasta ett fast driftställe som arbetsgivaren har i Danmark.

Artikel 2 i avtalet behandlar avdrag för inbetalningar till pensionsordningar. ...

I artikel 2:1 sägs att en inbetalning som en fysisk person gör till en pensionsordning i den ena staten under vissa förutsättningar skall vara avdragsgill vid beskattningen i den andra staten. Detsamma gäller om personens arbetsgivare gör en inbetalning till en pensionsordning och arbetsgivaren får avdrag för inbetalningen och den inte anses som skattepliktig inkomst i arbetsstaten för den fysiska personen.

Artikel 2:2 begränsar rätten till avdrag till att endast omfatta inbetalningar inom de beloppsgränser som gäller för betalningar till en pensionsordning enligt lagstiftningen i båda avtalslutande staterna.

Artikeln gäller enligt 2:3 endast i fall då en person antingen har inkomster i arbetsstaten som uppgår till minst 75 procent av personens sammanlagda nettointäkt eller har flyttat från den ena staten till den andra och är ansluten till en pensionsordning i den tidigare hemviststaten.

Artikel 3 behandlar rätt till avdrag för resor över Öresundsbron. Rätt till avdrag föreligger för utgifter för kostnader för resor mellan permanentbostaden och arbetsplatsen. Sådana allmänna villkor som föreskrivs för avdragsrätt avseende utgifter för resor mellan bostad och arbete måste emellertid vara uppfyllda. I artikeln anges som exempel kravet på tidsvinst. Utgifterna skall beräknas med utgångspunkt i den billigaste biljetten. I den svenska lagstiftningen görs ingen skillnad mellan arbetsresor som innebär färd över Öresundsbron och andra resor. Avdrag för arbetsresor medges om allmänna villkor är uppfyllda, t.ex. att arbetsplatsen ligger på ett sådant avstånd från den skattskyldiges bostad att han behöver använda något transportmedel eller att erforderlig tidsvinst uppnåtts vid resa med egen bil. Avdragsrätt föreligger också för utgifter för väg-, bro- och färjeavgifter. I Danmark däremot är kostnaden för resor över Öresundsbron inte avdragsgill. Genom denna bestämmelse i avtalet införs en rätt till avdrag. Bestämmelsen berör således enbart beskattningen i Danmark.

...

I *artikel 5* regleras hur en stat som tillerkänts beskattningsrätten till vissa inkomster skall behandla dessa vid beskattningen. I 5:1 finns ett åtagande av de båda avtalsslutande staterna att beskatta tjänsteinkomster även om arbetet utförts i den skattskyldiges hemviststat eller i en tredje stat om arbetsstaten enligt artikel 1 tillerkänts beskattningsrätten. ...

**Prop. 2003/04:149
s. 16**

Pension eller livränta som skall beskattas i en avtalsslutande stat skall enligt artikel 5:2 beskattas enligt denna stats allmänna regler även om denna stat inte satt ned sin beskattning i samband med inbetalningar till pensionsordning, utan detta i stället skett i den andra staten. Detta innebär att en person med hemvist i Sverige som fått avdrag i Danmark för inbetalningar till en pensionsordning i Sverige med stöd av artikel 2 i avtalet, skall beskattas för den från Sverige utfallande pensionen enligt de allmänna reglerna i IL. Det förhållandet att avdraget medgivits i Danmark och inte i Sverige skall dock i dessa fall inte föranleda att pensionen vid beskattningen behandlas på ett annat sätt än om avdraget medgivits i Sverige.

Bestämmelserna i artikel 2 om avdrag för inbetalningar till pensionsordningar och artikel 3 om avdrag för utgift för resor över Öresundsbron gäller enligt artikel 5:3 endast om den skattskyldiges inkomst beskattas på nettobasis med möjlighet till avdrag för kostnader. Personer som beskattas enligt SINK kan alltså inte medges avdrag för pensionsinbetalningar eller resekostnader.

5.3.10 Styrelsearvode

**Prop. 1996/97:44
s. 53**

Reglerna i *art. 16* om beskattning av styrelsearvoden har överförts från gällande avtal⁹⁵ i oförändrat skick.

**Prop. 1989/90:33
s. 49**

Reglerna om beskattning av styrelsearvoden är oförändrade och finns i *art. 16*.

**Prop. 1986/87:94
s. 36**

Enligt *art. 16* får, liksom enligt gällande avtal⁹⁶, styrelsearvode och liknande ersättning, som betalas från bolag med hemvist i en stat, beskattas i denna stat. Samtliga nordiska stater använder avräkningsmetoden för att undanröja dubbelbeskattning av detta slags inkomst.

**Prop. 1983/84:19
s. 149**

Enligt *art. 16* får *styrelsearvode* och liknande ersättning, som betalas från bolag med hemvist i en stat, beskattas i denna stat. Bestämmelsen överensstämmer helt med motsvarande regel i OECD:s modellavtal.

⁹⁵ 1989 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

⁹⁶ 1983 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

**Skatteverkets
kommentar**

Enligt reglerna i SINK äger Sverige beskatta styrelsearvoden som svenska bolag betalar till i utlandet bosatt styrelseledamot oavsett om denne bevistat mötet eller inte.

5.3.11 Artister och sportutövare

**Prop. 1996/97:44
s. 53**

Bestämmelserna (*i; Skatteverkets anm.*) art. 17 som reglerar beskattningen av ersättning som artister eller sportutövare förvärvar i denna sin egenskap är i sak oförändrade.

**Prop. 1989/90:33
s. 49**

Beskattningen av ersättning som artister samt idrotts- och sportutövare förvärvar i denna sin egenskap behandlas i art. 17 och är såvitt avser de i punkterna 1 och 2 intagna bestämmelserna oförändrade. Däremot har den i punkt 3 i nu gällande avtal intagna subject to tax-regeln utgått och ersatts av den föreslagna generella subject to tax-regeln i artikel 26 punkt 2. Vidare har i punkt 3 i avtalsförslaget intagits en ny bestämmelse av innebörd att inkomst som artist eller idrotts- eller sportutövare förvärvar i denna sin egenskap endast skall beskattas i hemviststaten om hans besök i annan avtalsslutande stat huvudsakligen bekostats av offentliga medel i hemviststaten.

**Prop. 1986/87:94
s. 36**

Beskattningen av ersättning som artister samt idrotts- och sportutövare förvärvar i denna egenskap behandlas i art. 17. Bestämmelserna har ändrats i form men inte i sak. Liksom tidigare får sådan ersättning alltid beskattas i den stat där verksamheten bedrivs (*punkt 1*). Detta gäller även om inkomst genom sådan verksamhet inte tillfaller artisten eller idrotts- eller sportutövaren själv (*punkt 2*). Är inkomsten undantagen från beskattning i den stat där verksamheten bedrivs, beskattas den endast i utövarens hemviststat. Även beträffande detta slags inkomst använder Sverige avräkningsmetoden för att undanröja dubbelbeskattning.

**Prop. 1983/84:19
s. 149**

Ersättning som *artister* och *idrottsmän* förvärvar i denna egenskap får alltid beskattas i den stat där verksamheten bedrivs (*art. 17 punkt 1*). Detta gäller oavsett om inkomsttagaren är anställd eller är fri yrkesutövare. Bestämmelserna om stadigvarande anordning i art. 14 och 183-dagarsregeln i art. 15 gäller alltså inte. Bestämmelserna i *punkt 2* har till syfte att förhindra att beskattningsregeln i punkt 1 kringgås genom bildande av s.k. artistbolag e.d. Båda punkterna överensstämmer i sak med OECD:s modellavtal.

**Skatteverkets
kommentar**

RR har i RÅ 2002 ref. 89 funnit att: "Bestämmelserna i punkt 2 har till syfte att förhindra att beskattningsregeln i punkt 1 kringgås genom bildande av s.k. artistbolag eller dylikt (prop. 1991/92:62 s. 47). Den beskattning som kan ske enligt punkt 2

får därför anses subsidiär i förhållande till en beskattning enligt punkt 1 i artikeln och således träda in endast när en sådan beskattning inte kan ske. – Det förhållandet att beskattning av vissa artister inte har skett på grund av dubbelbeskattningsavtal med artistens hemland kan inte medföra att beskattning kan ske av bolaget. – Det har inte framkommit några omständigheter som tyder på att bolaget underlåtit att under tiden i Sverige betala ut den ersättning som artisterna varit berättigade till för föreställningarna här. Förutsättningar för att beskatta bolaget för uppburna entréintäkter m.m. föreligger därför inte.”

I utlandet bosatta artister och idrottsmän samt i utlandet hemmahörande artistföretag och arrangörer beskattas i Sverige enligt reglerna i A-SINK. Beskattningsmyndighet är i dessa fall Skatteverket, Skattekontoret Falun. Handläggningen sker i Ludvika. Besöksadress: Storgatan 19 och postadress: Box 23, 771 21 Ludvika.

5.3.12 Pension m.m.

**Prop. 1996/97:44
s. 53**

Reglerna i art. 18 rörande beskattningen av pension, livränta och utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen är också oförändrade.

**Prop. 1989/90:33
s. 49**

Reglerna i art. 18 rörande beskattningen av pension, livränta och utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen kvarstår i princip oförändrade. I förhållande till nu gällande avtal⁹⁷ har dock avvikelser skett dels genom att den i punkt 1 andra meningen intagna subject to tax-regeln utgått och ersatts av den föreslagna generella subject to tax-regeln i art. 26 punkt 2, dels genom att det i punkt IX i protokollet (*punkt VII i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) intagits en specialbestämmelse som endast berör förhållandet mellan Danmark och Färöarna.

**Prop. 1986/87:94
s. 36 f**

Pension, livränta och utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen beskattas liksom tidigare endast i den stat varifrån utbetalningen sker (*art. 18 punkt 1*). I punkt 1 (*art. 26 punkt 2 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) har emellertid tillagts att i fall då sådan inkomst inte kan beskattas i denna stat, beskattas inkomsten endast i den stat där mottagaren har hemvist. I Finland förekommer vissa utbetalningar enligt sociallagstiftningen som på grund av sin art inte utgör skattepliktig inkomst där, t.ex. vissa krigsinvalidpensioner. I de fall mottagaren har hemvist i Sverige har Sverige enligt avtalet

⁹⁷ 1987 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

rätt att beskatta sådan ersättning. Sverige har vid förhandlingarna klargjort för övriga avtalsslutande stater att Sverige inte ämnar beskatta detta slags utbetalningar. De övriga avtalsslutande staterna har inte haft något att erinra mot detta. I förslaget till lag har därför tagits in en föreskrift att bestämmelsen i fråga inte skall gälla beträffande sådana utbetalningar (2 §) (*denna bestämmelse finns i art. 26 punkt 3 a) i 1996 års nordiska skatteavtal, på s. 170 ff i detta häfte finns en lista med de finska utbetalningar som omfattas av denna bestämmelse; Skatteverkets anm.*). Av min redogörelse för art. 25 kommer att framgå att jag föreslår att pension, oavsett art, som inte skall beskattas här, inte skall medföra progressionsuppräknings. *Punkt 2 saknar motsvarighet i gällande avtal*⁹⁸. Enligt denna skall underhållsbidrag till make, förutvarande make eller till barn, som betalas från person med hemvist i en avtalsslutande stat till mottagare i annan avtalsslutande stat, undantas från beskattning i denna andra stat om bidraget skulle ha undantagits från beskattning i den stat från vilken det betalas om mottagaren hade haft hemvist där. Eftersom avdragsrätt för utbetalaren i alla de nordiska staterna i princip är förenad med skatteplikt för mottagaren, har denna metod valts för att förhindra att mottagare av sådan betalning blir beskattad för denna i fall då utbetalaren inte har rätt till avdrag.

Prop. 1983/84:19
s. 149

Beskattningen av *pension, livränta och utbetalning enligt sociallagstiftning* behandlas i *art. 18*. Sådan inkomst beskattas endast i den stat varifrån utbetalning sker. Artikelns omfattar även pension på grund av offentlig tjänst. Bestämmelsen innebär en ändring i jämförelse med flera av de nuvarande bilaterala avtalen och medför att de svenska interna reglerna om beskattning av sådana utbetalningar till person bosatt utomlands kan tillämpas till fullo.

5.3.13 Offentlig tjänst

Prop. 1996/97:44
s. 53 f

I *art. 19* behandlas beskattningen av inkomst av offentlig tjänst. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 överensstämmer med motsvarande bestämmelser i gällande avtal⁹⁹ och i väsentliga delar med OECD:s modellavtal. Punkt 3, som saknar motsvarighet i gällande avtal, överensstämmer i sak med modellavtalet.

⁹⁸ 1983 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

⁹⁹ 1989 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

**Prop. 1989/90:33
s. 49**

Art. 19 behandlar, liksom i gällande avtal¹⁰⁰, beskattningen av inkomst av offentlig tjänst. I bestämmelsen har, jämfört med nuvarande avtal, de i punkterna 1 och 2 c intagna subject to tax-reglerna utgått och i likhet med motsvarande bestämmelser i art. 18 ersatts av den generella bestämmelsen i art. 26 punkt 2. Även i fråga om beskattningen av inkomst av offentlig tjänst har i protokollet till avtalet (punkt X) (*punkt VIII i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) intagits vissa specialbestämmelser vad gäller förhållandet mellan Danmark och Färöarna. Pension på grund av offentlig tjänst beskattas liksom tidigare enligt art. 18.

**Prop. 1986/87:94
s. 37**

Art. 19 behandlar, liksom i gällande avtal¹⁰¹, beskattningen av inkomst av offentlig tjänst. I *punkt 1* anges som huvudregel att sådan inkomst beskattas endast i utbetalarsstaten. I bestämmelsen (*art. 26 punkt 2 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) har, jämfört med nuvarande avtal, tillagts att i det fall då ersättningen inte kan beskattas i denna stat, ersättningen beskattas endast i den stat där mottagaren har hemvist. *Punkt 2* har delvis fått en ny utformning men inte ändrats i sak.

Pension på grund av offentlig tjänst beskattas liksom tidigare enligt art. 18.

**Prop. 1983/84:19
s. 150**

Art. 19 behandlar beskattningen av inkomst av *offentlig tjänst*, dock inte pension. Bestämmelsen överensstämmer i huvudsak med motsvarande regel i OECD:s modellavtal. ...

**Skatteverkets
kommentar**

I förhållandet mellan Sverige och Finland respektive Norge är de i protokollspunkt VI intagna gränsgångarreglerna tillämpliga på inkomst av offentlig tjänst.

De mellan Sverige och Danmark gällande gränsgångarbestämmelserna i 1989 års nordiska skatteavtal – art. 31 punkt 5 i 1996 års skatteavtal och punkt 3 andra stycket i övergångsbestämmelserna till lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna, se även 4 § i lagen – gäller fr.o.m. beskattningsår som börjar den 1 januari 2005 endast personer med hemvist i Sverige, se övergångsbestämmelserna till SFS 2004:639.

¹⁰⁰ 1987 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

¹⁰¹ 1983 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

5.3.14 Studerande och praktikanter

**Prop. 1996/97:44
s. 54**

I art. 20 finns bestämmelser om skattefrihet i vissa fall för inkomst som förvärfvas av studerande och praktikanter. Artikeln överensstämmer i huvudsak med gällande avtal¹⁰² och med OECD:s modellavtal.

**Prop. 1989/90:33
s. 49**

Liksom i gällande avtal¹⁰³ innehåller art. 20 särskilda beskattningsregler för studerande och praktikanter. I förhållande till gällande avtal utgör den enda skillnaden att fiskeripraktik medtagits i den under b gjorda uppräknningen. I punkt XI i protokollet (*punkt IX i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) har tagits in stora delar av de bestämmelser som finns i punkt IX i protokollet till gällande avtal samt även vissa bestämmelser som endast rör förhållandet mellan Danmark och Färöarna resp. Island (punkterna XI:3 och 4) (*punkterna IX:3 och 4 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*). Vidare har i förhållande till gällande avtal "fiskeripraktikant" tillagts i punkt XI:1 b (*punkt IX:1 b i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*), sista stycket i punkt XI:1 tagits bort samt en ny punkt XI:7 (*punkt IX:5 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) om beskattningen i Danmark av personer som inom ramen för nordiskt program för utbyte av praktik- och feriearbete förmedlat av Nordjobb arbetat i Danmark.

**Prop. 1986/87:94
s. 37**

Liksom i gällande avtal¹⁰⁴ innehåller art. 20 särskilda beskattningsregler för studerande och praktikanter. Reglerna motsvarar dock endast punkt 1 i gällande avtal. I *punkterna IX:1 och 2 i protokollet* har tagits in de bestämmelser som återfinns i punkterna X:1 och 2 i protokollet till gällande avtal och enligt vilka studerande och praktikanter med hemvist i Island medges särskilt förmånlig skattebehandling vid arbete i annat nordiskt land.

5.3.15 Verksamhet i samband med förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster

**Prop. 1997/98:32
s. 61 f**

... Därutöver har överenskommits om en mindre ändring i art. 21 punkt 1. I nuvarande lydelse anges att art. 21 tillämpas i fall då en person med hemvist i en avtalsslutande stat bedriver viss verksamhet i annan avtalsslutande stat. Det finns

¹⁰² 1989 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

¹⁰³ 1987 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

¹⁰⁴ 1983 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

emellertid bestämmelser i senare punkter i artikeln som tar sikte även på fall där en person med hemvist i en avtalslutande stat bedriver verksamhet i denna stat. Detta kommer till uttryck i den nya lydelsen av art. 21 punkt 1.

**Prop. 1996/97:44
s. 54**

I *art. 21* ingår liksom i gällande avtal¹⁰⁵ särskilda bestämmelser om beskattningen av verksamhet som har samband med förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av olje- och gasförekomster. Bestämmelserna överensstämmer i sak med gällande avtal.

**Prop. 1989/90:33
s. 49 f**

I art. 21 har liksom i gällande avtal¹⁰⁶ intagits speciella regler avsedda att reglera beskattningen av verksamhet som har samband med utforskning eller utnyttjande av olje- och gasförekomster. Som jag redan tidigare redovisat har i art. 26 punkt 2 intagits en generell subject to tax-regel till förmån för hemviststaten. Med anledning därav har den i art. 21 punkt 5 intagna subject to tax-regeln utgått och ersatts av denna generella regel. I övrigt är bestämmelserna inte ändrade.

**Prop. 1986/87:94
s. 37 f**

I *art. 21* har liksom i gällande avtal¹⁰⁷ intagits speciella regler avsedda att reglera beskattningen av verksamhet som har samband med utforskning eller utnyttjande av olje- och gasförekomster. Principerna för beskattning av sådan verksamhet har bibehållits i stort sett oförändrade. Tillämpningsområdet har dock utvidgats. I gällande avtal omfattas t.ex. endast verksamhet utanför en avtalsslutande stats kust medan i det nya avtalet bestämmelserna i vissa fall tillämpas även på verksamhet som pågår på land. I *punkt 2 a* har angivits att person med hemvist i en avtalsslutande stat som bedriver detta slags verksamhet utanför kusten i annan avtalsslutande stat skall anses bedriva denna från fast driftställe eller stadigvarande anordning. I *punkt 2 b* har fastslagits att motsvarande skall gälla verksamhet inom utforsknings- eller utvinningsområde som sträcker sig från plats utanför kusten i en avtalsslutande stat och in på denna stats landområde, om inte verksamheten uteslutande bedrivits inom landområdet. Också verksamhet som avser byggande eller installation av rörledning för transport av oraffinerade kolväten eller byggnadsarbete i direkt samband med sådan verksamhet skall anses bedriven från fast driftställe även om verksamheten ingår i ett projekt som sträcker sig från en plats utanför kusten i en stat och in på denna stats landområde (*punkt 2 c*). Utvidgningen av

¹⁰⁵ 1989 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

¹⁰⁶ 1987 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

¹⁰⁷ 1983 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

tillämpningsområdet har skett därför att det ansetts lämpligt att – i det fall verksamhet pågår inom ett utvinningsområde eller, i fall då fråga är om byggande eller installation av rörledning, ingår i ett projekt – verksamheten skattemässigt behandlas på samma sätt även om denna delvis bedrivs på land. I *punkt 1* i förevarande avtal¹⁰⁸ har nu förhållandet till övriga bestämmelser i avtalet klargjorts. Bestämmelserna i art. 21 skall sålunda tillämpas utan hinder av övriga bestämmelser, med undantag för bestämmelserna i art. 8 om beskattning av inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik. Oavsett om verksamheten har samband med sådan verksamhet som behandlas i art. 21 skall sålunda inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik alltid beskattas enligt bestämmelserna i art. 8. Vidare framgår av punkt 1 att även förberedande undersökning av kolväteförekomster är sådan verksamhet som omfattas av bestämmelserna i art. 21. Liksom enligt gällande avtal tillämpas bestämmelserna i punkt 2 inte om verksamheten endast pågår under viss kortare tid, högst 30 dagar under en tolv månadersperiod. Beträffande anställda gäller särskilda regler för beskattningen av deras arbetsinkomst (*punkt 7*). ...

Prop. 1997/98:32
s. 61

Definitionen av uttrycket ”internationell trafik” ... framgår av art. 3 punkt 1 h). I 1996 års avtal definieras internationell trafik som alla transporter med skepp eller luftfartyg som utförs av person med hemvist i en avtalsslutande stat utom i de fall då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i en annan avtalsslutande stat, dvs. annan stat än den stat där den som använder skeppet eller luftfartyget har hemvist. Härigenom kommer användningen av skepp eller luftfartyg i hemviststaten att omfattas av definitionen av internationell trafik. Detta får betydelse vid beskattningen av ombordanställda på skepp enligt art. 15 punkt 3 och på skepp eller båt enligt art. 21 punkt 7 c).

... Art. 21 punkt 7 c) behandlar ombordanställda på vissa skepp eller båtar som används i samband med undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster. Även enligt bestämmelserna i art. 21 punkt 7 c) får ombordanställda beskattas i den stat vars nationalitet skeppet eller båten har. Detta skulle innebära att en svensk anställd ombord på norsk redares skepp eller båt som går i trafik mellan norsk hamn och oljefyndighet i norska delen av Nordsjön inte skulle kunna beskattas i Norge om skeppet eller båten seglar under dansk

¹⁰⁸ 1987 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

flagg. Beskattning får i sådant fall ske i Danmark, men även i Sverige, eftersom artikeln inte hindrar beskattning i den anställdes hemviststat. För att ändra dessa förhållanden har de nordiska länderna omförhandlat vissa bestämmelser i avtalet. Sedan överenskommelse träffats undertecknades den 6 oktober 1997 ett protokoll om ändring i 1996 års avtal. ...

Ändringar föreslås i art. 3 punkt 1 h) och i art. 21 punkt 7 c).

...

**Prop. 1986/87:94
s. 38**

... I *punkt 8* har intagits en regel som har sin bakgrund i dansk lagstiftning. Enligt denna anses i vissa fall en beskattningsbar vinst uppstå då en flyttbar borrhälsanläggning eller en hotellplattform som använts i verksamhet utanför den danska kusten flyttas till område utanför Danmark. I det fall en person med hemvist i en avtalsslutande stat bedriver verksamhet utanför kusten i annan avtalsslutande stat undantas nu genom bestämmelsen i *punkt 8* sådan vinst från beskattning i denna andra stat. Vinst på grund av överlåtelse av rätt till utnyttjande m.m. av kolväteförekomster får enligt *punkt 9* alltid beskattas i den avtalsslutande stat där förekomsten finns. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av aktier eller andelar, vilkas värde helt eller till väsentlig del hänför sig till sådan rätt.

**Prop. 1983/84:19
s. 151**

Under senare år har utforskning och utvinning av gas och olja utanför kusten ("offshore-verksamhet") fått en allt större betydelse för ekonomin, särskilt i Norge men även i Danmark. Utvinningen av dessa naturförekomster har givetvis attraherat utländska företag och utländsk arbetskraft. Därvid har också skattefrågorna kommit i blickpunkten. De särskilda förhållanden under vilka denna verksamhet bedrivs har medfört att de regler som normalt gäller i dubbelbeskattningsavtal beträffande beskattning av inkomst av rörelse, fritt yrke och tjänst endast i undantagsfall ger ett tillfredsställande resultat. I fråga om plats för utvinning av naturtillgångar föreskrivs i *art. 5 punkt 2 f)* att sådan plats utgör fast driftställe, medan plats för utforskning av sådana tillgångar inte omfattas av bestämmelsen. Problemet har observerats av OECD:s skattekommitté (punkt 14 i kommentaren till art. 5 i modellavtalet), som givit avtalsslutande stater stor frihet att bestämma vilka avtalsregler som skall gälla för beskattningen av sådan verksamhet. I förevarande avtal har samtliga regler om beskattning av inkomst av *affärsverksamhet och anställning utanför kusten* sammanförts i *art. 21*. Bestämmelserna saknar

motsvarighet i gällande avtal¹⁰⁹. Bestämmelserna har utformats i huvudsaklig överensstämmelse med de regler som finns i Norges dubbelbeskattningsavtal med Storbritannien. Företag som bedriver verksamhet av förevarande slag i annan stat anses ha fast driftställe där om inte verksamheten pågår högst 30 dagar under en tidrymd av 12 månader. Beträffande anställda gäller motsvarande regler för deras arbetsinkomst. Det bör påpekas, att bestämmelserna avser verksamhet både på kontinentalsockeln och på den del av havsbotten som befinner sig inom en stats territorialvatten (*punkt 7) (jfr art. 21 punkt 2 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.)*. Riksskatteverket förutser svårigheter med tolkningen av uttrycket ”affärsverksamhet som har samband med utforskning eller utnyttjande av naturtillgångar” i art. 21 punkt 1 och begär ett tolkningsuttalande i ett visst angivet exempel. Det är emellertid enligt min mening inte lämpligt att i detta sammanhang bedöma hur en avtalsregel skall tolkas och tillämpas i ett enskilt fall. Verksamhet av förevarande slag bedrivs i ett stort antal olika former och konstellationer. Frågan om tolkningen av artikeln i ett enskilt fall får behandlas av skattemyndigheter och domstolar på vanligt sätt. Uppkommer tvist med annan stat om tolkningen kan frågan lösas med hjälp av bestämmelserna i art. 28 om förfarandet vid ömsesidig överenskommelse.

5.3.16 Annan inkomst

**Prop. 1996/97:44
s. 54**

Inkomst som inte har behandlats i art. 6–21 beskattas enligt art. 22 punkt 1 endast i inkomsttagarens hemviststat. Bestämmelserna i artikeln överensstämmer med gällande avtal¹¹⁰ och i sak med OECD:s modellavtal.

5.3.17 Förmögenhet

**Prop. 1996/97:44
s. 54**

Art. 23 reglerar beskattning av förmögenhet. Även dessa bestämmelser är i huvudsak oförändrade.

**Prop. 1989/90:33
s. 50**

Bestämmelserna i art. 23 om beskattning av förmögenhet har ändrats något i förhållande till gällande avtal¹¹¹. Dels har den i punkt 3 i gällande avtal intagna subject to tax-regeln utgått och ersatts av den i art. 26 punkt 2 intagna generella bestämmelsen, dels har en särskild bestämmelse rörande förmögenhet bestående av containers intagits i punkt 4. I likhet med vad

¹⁰⁹ Syftar på svensk-danska, svensk-finska och svensk-norska skatteavtalen; Skatteverkets anm.

¹¹⁰ 1989 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

¹¹¹ 1987 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

som gäller i fråga om inkomst från nyttjande etc. av (art. 8 punkt 3) (*art. 8 punkt 2 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) resp. vinst på grund av överlåtelse av containers (art. 13 punkt 5) gäller enligt art. 23 punkt 4 att förmögenhet bestående av containers som används för transport av gods eller varor endast får beskattas i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning (*där ägaren har hemvist enligt 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*). Ett undantag härifrån görs dock för det fall containern används uteslutande mellan platser i annan avtalsslutande stat. En ytterligare förändring i förhållande till nu gällande avtal är att en ny bestämmelse (punkt 7) tillkommit enligt vilken bestämmelserna i art. 23 rörande fördelningen av beskattningsrätten till förmögenhet endast skall tillämpas i förhållande till annan avtalsslutande stat som tar ut allmän skatt på förmögenhet. Således skall de i art. 23 punkterna 1–6 intagna bestämmelserna för närvarande inte tillämpas i förhållande till Färöarna eftersom någon förmögenhetsskatt inte tas ut där (*numera tar inte heller Danmark ut någon förmögenhetsskatt; Skatteverkets anm.*).

**Prop. 1983/84:19
s. 152**

Förmögenhet beskattas enligt bestämmelserna i art. 23. Artikeln överensstämmer i allt väsentligt med motsvarande bestämmelser i modellavtalet. Beträffande bestämmelsen i punkt 2 hänvisas till den tidigare redogörelsen för art. 6 punkterna 4 och 6. ...

SAS

Även i fråga om förmögenhetsbeskattningen finns särskilda bestämmelser för SAS (*punkt IV i protokollet*) (*punkt III:1 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*).

5.3.17.1 Särskilt om Öresundsbron

... Vidare gäller de särskilda skattereglerna vid byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund även vid förmögenhetsbeskattningen (*punkt III:4 i protokollet*) (*punkt II:4 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*).

5.3.17.2 Särskilt om Svinesundsbron

**Prop. 2002/03:16
s. 9**

Artikel 5 (i Svinesundsavtalet; Skatteverkets anm.) är den artikel som innehåller de materiella bestämmelserna i Svinesundsavtalet. Där sägs att ... förmögenhet som innehas av person med hemvist i Norge eller Sverige under vissa omständigheter skall beskattas endast i hemviststaten. ... Det samma gäller slutligen förmögenhet som består av tillgångar som används vid byggande, underhåll och drift av bron. Inne-

**Prop. 2002/03:16
s. 10**

börden av artikeln är att ... förmögenhet som enligt bestämmelserna i det nordiska avtalet i vissa situationer får beskattas i verksamhetsstaten i stället endast skall beskattas i hemviststaten. Härigenom undviks att t.ex. en inkomst måste proportioneras för att delvis beskattas i Sverige och delvis i Norge.

... Artikel 23 (*i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) behandlar beskattning av förmögenhet. Bestämmelserna innebär bl.a. att under vissa omständigheter får förmögenhet, som består av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe i en annan avtalsslutande stat, beskattas i denna andra stat.

Genom Svinesundsavtalet föreskrivs undantag från de ovan angivna bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet. ... Förmögenhet som har samband med byggandet, underhållet eller driften av broförbindelsen över Svinesund skall i förhållandet mellan Sverige och Norge beskattas endast i hemviststaten.

5.3.18 Dödsbo

**Prop. 1996/97:44
s. 54**

Den skattemässiga behandlingen av dödsbo och dess delägare regleras i *art. 24*.

**Prop. 1989/90:33
s. 50**

Den skattemässiga behandlingen av dödsbo och dess delägare regleras i *art. 24*. Bestämmelserna är oförändrade förutom att ordet "förmögenhet" i förtydligande syfte byts ut mot "tillgång". Någon ändring i sak är således inte avsedd.

**Prop. 1986/87:94
s. 38**

Den skattemässiga behandlingen av dödsbo och dess delägare regleras i *art. 24*. Bestämmelserna är oförändrade.

**Prop. 1983/84:19
s. 152**

Bestämmelsen i *art. 24* avser att förhindra att inkomst eller förmögenhet som förvärfvas resp. innehas av *dödsbo* beskattas både hos dödsboet och hos dödsbodelägare. Motsvarande regel finns i nuvarande svenska avtal med Finland och Island.

5.4 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning

**Prop. 1996/97:44
s. 54**

Bestämmelserna om undanröjande av dubbelbeskattning finns såsom tidigare i *art. 25*. Vissa ändringar har skett i förhållande till gällande avtal¹¹². Norge har som huvudmetod för att undanröja dubbelbeskattning övergått från exemptmetoden till avräkningsmetoden (punkt 5 a).

För svenskt vidkommande har exemptmetoden ersatts av avräkningsmetoden när det gäller att undanröja dubbelbeskattning av inkomst av rörelse som hänför sig till fast

¹¹² 1989 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

driftställe i annan avtalsslutande stat, inkomst från självständig yrkesutövning som hänför sig till stadigvarande anordning i annan avtalsslutande stat samt sådan realisationsvinst som avses i art. 13 punkt 3. ...

**Skatteverkets
kommentar**

Inventarier, som ingått i verksamhet som bedrivits i annat nordiskt land och för vilken verksamhet det enligt 1989 års nordiska skatteavtal inte förelegat skyldighet att erlagga inkomstskatt i Sverige (pga. bestämmelserna om full exempt), ska tas upp till sina marknadsvärden vid tidpunkten för 1996 års nordiska skatteavtals ikraftträdande (se RÅ 1999 ref. 19). Numera finns särskilda värderingsregler i 20 a kap. IL.

**Prop. 1996/97:44
s. 54**

... Bestämmelsen i art. 25 punkt 6 b i gällande avtal¹¹³ om att avräkning i Sverige av finsk skatt i vissa fall skall ske även då den finska skatten helt eller delvis eftergivits, s.k. matching credit, har utgått.

Bestämmelserna i art. 25 punkt 7, som såvitt avser Sverige utgör ett undantag från art. 25 punkt 6 b), har utvidgats något. Av punkt 7:2 framgår att art. 25 punkt 6 b) inte skall tillämpas om personen i fråga förvärvat inkomsten från företag eller fast driftställe i verksamhetsstaten och han är eller omedelbart före anställningen i verksamhetsstaten varit anställd i företag utanför verksamhetsstaten vilket är ett företag med intressegemenskap med företaget i verksamhetsstaten, eller företag utanför verksamhetsstaten till vilket det fasta driftstället hör. Enligt motsvarande bestämmelse i art. 25 punkt 7:2 i 1989 års avtal skall art. 25 punkt 6 c) (motsvarigheten till punkt 6 b i det nya avtalet) inte tillämpas om fråga är om anställning i företag i hemvistlandet omedelbart före anställningen i verksamhetslandet.

**Prop. 1989/90:33
s. 50**

De nu gällande bestämmelser¹¹⁴ om undanröjande av dubbelbeskattning i art. 25 kvarstår oförändrade, dock att bestämmelser beträffande Färöarna enligt vilka Färöarna tillämpar credit of tax som huvudmetod tillkommit. I likhet med vad som gäller för närvarande anser jag att Sverige bör avstå från att utnyttja möjligheten till progressionsuppräknings. I samband med att regeringen förordnar om att den föreslagna lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna skall träda i kraft bör därför anges att någon sådan progressionsuppräknings inte skall ske.

¹¹³ 1989 års nordiska skatteavtal; Skatteverket anm.

¹¹⁴ 1987 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

**Prop. 1989/90:33
s. 51**

Ett viktigt tillägg till de i art. 25 intagna metodbestämmelserna har dock gjorts genom att en ny underpunkt (2) lagts till under Gemensamma bestämmelser i punkt 7. Bakgrunden till denna bestämmelse, vilken föreskriver att credit of tax-metoden i vissa fall skall tillämpas för att undanröja dubbelbeskattning vad avser inkomst av enskild tjänst, är att försök i vissa fall har gjorts att utnyttja 1987 års avtal på ett sätt som klart strider mot avtalets intentioner. Tillvägagångssättet har därvid varit att på konstlad väg söka skapa sådana anställnings- resp. inkomstförhållanden som leder fram till att den anställdes inkomst för ett visst år i beskattningshänseende blir uppdelad mellan två eller flera av de nordiska länderna. Sådan inkomstuppdelning har t.ex. tillgått på så sätt att en anställd i ett svenskt företag fått en tillfällig "anställning" vid ett norskt dotterbolag. Under denna "anställning" vid det norska företaget har emellertid personen i fråga fortsatt att utföra samma arbete som tidigare åt det svenska moderbolaget eller annat arbete vars kostnad rätteligen bort belasta moderbolaget i t.ex. dess egenskap av aktieägare. Syftet med denna "anställning" i Norge har därvid varit att skapa en möjlighet att bli beskattad i Sverige för en del av årsinkomsten och i Norge för en annan del och att därigenom minska den på den sammanlagda årsinkomsten belöpande skatten. Oavsett att nu beskrivna förfaranden ännu inte varit föremål för rättslig prövning i något av de nordiska länderna har det ändå befunnits nödvändigt att vidta åtgärder för att snarast stoppa ett fortsatt missbruk av avtalets bestämmelser. Detta allra helst som det ovan redovisade tillvägagångssättet av vissa skattekonsulter kommit att marknadsföras som ett sätt att nedbringa marginalskatten. Flera alternativa vägar har diskuterats för att komma till rätta med detta missbruk av avtalet, bl.a. har frågan om att återgå till credit of tax-metoden i enlighet med vad som gällde enligt 1983 års avtal eller att utnyttja det i nu gällande avtal intagna progressionsförbehållet diskuterats. Med hänsyn till att de i prop. 1986/87:94 (s. 39 ff) angivna skälen för att i det nordiska avtalet övergå till exempt-metoden och att därvid inte utnyttja progressionsförbehållet fortfarande äger giltighet har det bedömts angeläget att göra så små ändringar som möjligt i valet av metod för att undvika av dubbelbeskattning. Det alternativ som slutligen valts och som tagits in som underpunkt 2 i punkt 7 utgör enligt min mening därför en lämplig lösning. Bestämmelsen i fråga tar sikte på det fall då en person med hemvist i en avtalsslutande stat (hemviststaten) från annan avtalsslutande stat (verksamhets-

**Prop. 1989/90:33
s. 52**

staten) förvärvar inkomst som enligt artikel 15 punkt 1 eller artikel 21 punkt 7 får beskattas i verksamhetsstaten. Av de i art. 25 punkterna 1–6 intagna bestämmelserna följer därvid att dubbelbeskattning i ett sådant fall skall undanröjas med tillämpning av exempt (undantagande)-metoden. I enlighet med den i punkt 7 underpunkt 2 intagna bestämmelsen skall emellertid inte exemptmetoden utan credit of tax (avräknings)-metoden tillämpas om personen i fråga uppburit inkomsten från ett företag eller ett fast driftställe i verksamhetsstaten och han är eller omedelbart före anställningen i verksamhetsstaten varit anställd antingen i ett företag i hemviststaten vilket står i intressegemenskap med företaget i verksamhetsstaten eller i ett företag i hemviststaten till vilket det fasta driftstället hör. Exemptmetoden skall dock i enlighet med den i regelns andra stycke intagna bestämmelsen – oavsett om de ovan redovisade förutsättningarna är för handen – tillämpas om personen i fråga kan visa att han i och för arbetet vistats i verksamhetsstaten under en sammanhängande period under beskattningsåret i fråga som överstiger tre månader eller att arbetet i verksamhetsstaten utförts för, resp. kostnaderna rätteligen har belastat, företaget i denna stat eller det där belägna fasta driftstället. Bestämmelsens andra stycke är såsom framgått en bevisbörde-regel som innebär att det ankommer på den skattskyldige att visa att någon av de angivna förutsättningarna för att frånga credit of tax-metoden är för handen. Det torde i och för sig alltid åligga en skattskyldig som yrkar att han på grund av ett dubbelbeskattningsavtal skall undantas från beskattning att visa eller i vart fall göra sannolikt att sådana omständigheter föreligger att avtalets bestämmelser är tillämpliga. I detta fall är avsikten att ålägga den skattskyldige en mer långtgående bevisbörda. Den skattskyldige skall sålunda i detta fall faktiskt visa att någon av de angivna alternativa förutsättningarna föreligger. Syftet härmed är dels att skapa en ”ventil” så att bona fide-fallen inte träffas av detta undantag från huvudmetoden dels ock att tillförsäkra att skattemyndigheterna erhåller den information som är behövlig för att fatta korrekta beslut vad avser frågan dels om tillämplig metod dels om fördelningen av beskattningsrätten mellan staterna. Skulle den skattskyldige inte inkomma med fullgod bevisning skall således credit of tax-metoden tillämpas för att undvika dubbelbeskattning. I detta sammanhang vill jag också understryka att om en person med hemvist i t.ex. Sverige påstår att han utövar verksamheten från exempelvis Norge och det klart framgår att denna norska verksamhet varit fiktiv kommer denna undan-

tagbestämmelse överhuvudtaget inte i fråga utan skall inkomsten – i likhet med vad som gäller enligt 1987 års avtal – endast beskattas i Sverige.

Som framgått av det ovan anförda har övergången till exemptmetoden vad avser inkomst av enskild tjänst medfört vissa inte önskade effekter i form av skatteundandragande åtgärder. Genom det intima och väl fungerande samarbete på bl.a. skatteområdet som förekommer mellan de nordiska länderna kan emellertid motåtgärder snabbt sättas in, t.ex. som i detta fall genom att vidta ändringar i det nordiska avtalet. Med hänsyn till att det befunnits angeläget att redan nu vidta åtgärder för att förebygga resp. snabbt kunna möta ett fortsatt icke avsett utnyttjande av avtalet har i punkt XII:4 i protokollet (*punkt X:6 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) intagits en bestämmelse enligt vilken Sverige senare kan komma att ändra sina metodbestämmelser och efter notväxling övergå till credit of tax-metoden.

**Prop. 1986/87:94
s. 40**

I punkt 6 (*punkt 7:1 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) har intagits en regel som skall möjliggöra avräkning även i fall då överföring av skatt skall ske enligt särskild överenskommelse om uppbörd och överföring av skatt.

**Prop. 1986/87:94
s. 38**

Bestämmelserna om undanröjande av dubbelbeskattning finns såsom tidigare i art. 25. Island och Norge tillämpar liksom i gällande avtal exempt (undantagande)-metoden som huvudmetod att undanröja dubbelbeskattning beträffande inkomst av enskild tjänst (*punkterna 3 och 4*). Sverige, Danmark och Finland som enligt gällande avtal¹¹⁵ tillämpar credit of tax (avräknings)-metoden som metod för att undvika dubbelbeskattning beträffande detta slags inkomst kommer nu att i stället tillämpa exemptmetoden beträffande inkomst av enskild tjänst som avses i art. 15 eller art. 21 punkt 7. (*Danmark tillämpar numera åter credit of tax-metoden vid tillämpning av skatteavtalet för att undanröja dubbelbeskattning vad gäller nu aktuella inkomster; Skatteverkets anm.*).

**Prop. 1986/87:94
s. 38 ff**

Bakgrunden till detta är följande. Utbytet av arbetskraft har som bekant sedan lång tid varit omfattande mellan länderna. För att underlätta detta har ett flertal mellanstatliga överenskommelser ingåtts. Förutom de tidigare nämnda dubbelbeskattningsavtalen finns bl.a. en överenskommelse om en gemensam arbetsmarknad och en konvention om social trygghet. Enligt denna konvention skall i princip en person som är anställd för arbete i annat land än bosättningslandet erhålla s.k.

¹¹⁵ 1983 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

förvärvsanknutna förmåner i anställningslandet. Vidare skall enligt konventionen alla socialavgifter för anställda i sådant fall betalas i anställningslandet. I flera nordiska länder erläggs vissa sådana avgifter av arbetstagaren. I Norge är alla löntagare skyldiga att betala medlemsavgift till den s.k. folketrygden. Detta innebär att en i Sverige bosatt person som arbetar i Norge i de flesta fall måste erlägga, förutom norsk inkomstskatt, också sådan medlemsavgift. Vid tillämpning av credit of tax-metoden i Sverige innebär detta att arbetstagaren i fråga förutom sammanlagd skatt motsvarande den svenska skatten, också får erlägga folketrygdeavgift. Denna utgör inte en inkomstskatt och avräkning kan därför inte erhållas för erlagd folketrygdeavgift. För att lindra problemet för de berörda personerna infördes genom lagstiftning 1985 rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för obligatoriska socialavgifter som enligt den nämnda konventionen påförts i annat nordiskt land (prop. 1985/86:12, SkU 4, rskr. 8, SFS 1985:922–924). I propositionen framhölls att det var önskvärt att det ifrågasatt problemet löstes inom ramen för det nordiska samarbetet. Detta har blivit allt mer angeläget eftersom tendensen i Norge är att trygdeavgifterna, som beräknas på inkomsten före avdrag, ökar medan inkomstskatten sänks. Genom att samtliga avtalsslutande stater nu övergår till exemptmetoden får problemet sin lösning. För en i Sverige bosatt person som uppbär inkomst av enskild tjänst som avses i art. 15 eller art. 21 punkt 7 och som enligt dessa bestämmelser får beskattas i Norge, innebär detta att skatt på inkomsten kommer att tas ut endast i Norge. Den valda lösningen har blivit möjlig mot bakgrund av det intima samarbete på skatteområdet som pågår i Norden i form av utbyte av information på skatteområdet, hjälp med indrivning av skatt och överföring av uppburen preliminärskatt m.m. Detta samarbete utgör ett gott skydd mot skatteundandragande åtgärder som berör flera nordiska stater. Vidare har det förhållandet att det inte råder några större skillnader mellan de nordiska staterna i fråga om det samlade skatte- och avgiftsuttaget bidragit till att denna lösning kunnat accepteras. Övergången till exemptmetoden torde också innebära en väsentligt minskad arbetsbörda för skatteadministrationen. En viktig synpunkt är också att reglernas begriplighet ökar för de skattskyldiga. Såsom riksskatteverket framhållit i sitt remissvar torde det ur dessa synpunkter också vara önskvärt att Sverige inte utnyttjar det s.k. progressionsförbehållet, dvs. den rätt som avtalet ger att, i det fall en person uppburit en inkomst som inte skall beskattas här, höja skatteuttaget

på denna persons övriga inkomster (*punkt 5 d*). I ett progressivt skattesystem innebär detta, om en sådan omräkning inte sker, att skatten på de övriga inkomsterna kommer att bli något lägre än den skulle ha blivit om den icke beskattade inkomsten skulle ha beskattats här. Med hänsyn till den minskade arbetsbörda för skattemyndigheterna och den förenkling av regelsystemet som ett slopande av progressionsuppräknningen innebär har jag emellertid liksom riksskatteverket funnit att Sverige bör avstå från att utnyttja möjligheten att på detta sätt höja skatteuttaget på övriga inkomster. Detsamma bör gälla inte bara beträffande inkomst av enskild tjänst utan beträffande alla inkomster som enligt avtalet inte skall beskattas här, t.ex. beträffande pension som enligt art. 18 i avtalet skall beskattas endast i annan avtalsslutande stat. I de anvisningar för avtalets tillämpning som kommer att utfärdas bör därför anges att någon sådan progressionsuppräkning inte skall ske.

5.5 Särskilda bestämmelser

5.5.1 Allmänna beskattningsregler

**Prop. 1996/97:44
s. 54 f**

I art. 26 finns vissa allmänna beskattningsregler. Bestämmelserna i punkterna 1, 2 och 5 överensstämmer i sak med bestämmelserna i art. 26 punkterna 1–3 i gällande avtal¹¹⁶.

...

**Skatteverkets
kommentar**

Bestämmelsen i art. 26 punkt 2 om s.k. subsidiär beskattningsrätt har fått en delvis ny lydelse genom att orden "till den del den (= inkomsten eller tillgången; Skatteverkets anm.) inte medtas vid beskattningen i denna andra stat" lagts till. Detta tillägg, som tillkommit på danskt initiativ, innebär att hemviststaten numera endast ges rätten att beskatta den del av en inkomst eller en tillgång som den andra staten på grund av sin lagstiftning inte kunnat beskatta. Enligt den lydelse bestämmelsen hade enligt tidigare nordiska skatteavtal övergick beskattningsrätten i sin helhet (och inte bara till den del inkomsten/tillgången inte kunde beskattas i den andra staten) till hemviststaten (jfr prop.1986/87:94 s. 34).

**Prop. 1989/90:33
s. 52**

Art. 26 har dels fått en ny rubrik, Allmänna beskattningsregler, dels har de tidigare angivna subject to tax-reglerna tagits in under denna art. (punkterna 2 och 3) (*punkterna 2 och 5 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*). Art. 26 punkt 1 kvarstår dock oförändrad från gällande avtal. Den i punkt 2

¹¹⁶ 1989 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

intagna subject to tax-regeln är generell och omfattar de fall då beskattningsrätten till en inkomst eller tillgång enligt avtalet tillagts annan avtalsslutande stat än den där personen i fråga har hemvist. I enlighet med denna bestämmelse gäller att i de fall då denna andra stat på grund av sin lagstiftning inte medtar hela inkomsten eller hela tillgången vid taxeringen eller endast beaktar den för progressionsuppräknings eller annan skatteberäkning skall inkomsten eller förmögenheten endast beskattas i hemviststaten. I fall då hemviststaten tillagts den uteslutande beskattningsrätten enligt art. 14 punkt 1 eller art. 15 punkt 2 eller samma artikel punkt 3 b) eller c) (*punkterna 4 a) och b) i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) och på grund av sin lagstiftning inte kan beskatta inkomsten i fråga äger enligt art. 26 punkt 3 (*punkt 5 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) annan avtalsslutande stat på motsvarande sätt beskatta sådan inkomst. Syftet med dessa bestämmelser är att skapa en ordning som förhindrar att någon på grund av avtalets bestämmelser blir helt skattebefriad.

**Prop. 1986/87:94
s. 40**

**Prop. 1983/84:19
s. 153**

*Artiklarna 26 ... om begränsning av beskattningsrätten ... har oförändrade överförts från gällande avtal*¹¹⁷.

I vissa artiklar i avtalet föreskrivs att inkomst eller förmögenhet skall beskattas endast i en stat. Art. 11 föreskriver exempelvis, att ränta, som person med hemvist i en stat förvärvar från annan stat, beskattas endast i hemviststaten. Genom en sådan regel utesluts således samtliga andra avtalsslutande stater från beskattningsrätt. I andra artiklar föreskrivs emellertid att en stat får beskatta viss inkomst. Art. 6 föreskriver sålunda att inkomst, som person med hemvist i en stat förvärvar av fast egendom belägen i annan stat, får beskattas i denna andra stat. En person, som är bosatt i staten A enligt dess lagstiftning men även bosatt i staten B enligt dess lagstiftning, innehar en fastighet belägen i staten C. Inkomsten av fastigheten får enligt art. 6 beskattas i C men varken A eller B utesluts från beskattningsrätt. Om intern lagstiftning i A och B medger beskattning av inkomsten kan således beskattning i tre stater uppkomma. Avsikten med art. 26 (*punkt 1 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) om begränsning av beskattningsrätten är att förhindra sådan beskattning. Om B är hemviststat enligt avtalet medför art. 26 (*punkt 1 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.*) att inkomsten får beskattas i C och B medan A utesluts från beskattningsrätt. B undanröjer dubbelbeskattning genom credit of tax eller

¹¹⁷ 1983 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

exempt. En liknande situation kan uppkomma om en person är medborgare i A och bosatt i B och A kan beskatta sina egna medborgare för all deras inkomst. Bestämmelsen i art. 26 (punkt 1 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.) förhindrar A från att utnyttja sitt beskattningsanspråk.

5.5.1.1 Skattefria finska pensioner

**Prop. 1996/97:44
s. 55**

... I det nya avtalet har bestämmelser om vissa pensioner och livräntor tagits in i artikeln (punkterna 3 och 4). Enligt den nya bestämmelsen i punkt 3 tillämpas inte bestämmelserna i punkt 2 om s.k. subsidiär beskattningsrätt på finsk folkpension och vissa andra skattefria finska pensioner och socialförmåner samt inte heller på svensk folkpension. ...

**Skatteverkets
kommentar**

För att underlätta tillämpningen av denna bestämmelse har Skatteverket från den finska skatteförvaltningen inhämtat nedan redovisade uppgifter rörande finska utbetalningar på vilka subject to tax-bestämmelserna i artikel 26 punkt 2 inte är tillämpliga.

Bakgrund

1996 års nordiska skatteavtal (SFS 1996:1512) tillämpas på inkomster som förvärfvas den 1 januari 1998 eller senare. Enligt artikel 18 punkt 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 utbetalningsstaten. Av artikel 26 punkt 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 punkt 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.

Skatteverket har fått ett antal frågor rörande vilka utbetalningar det är som omfattas av bestämmelsen i artikel 26 punkt 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. I listan nedan återfinns såväl de svenska som de finska beteckningarna på de nu aktuella utbetalningarna.

92 § INKOMSTSKATTELAGEN	TVL 92 §
<i>Skattefria sociala förmåner</i> <i>Följande inkomster är inte skattepliktiga:</i> 1) barntillägg och vårdbidrag för pensionstagare enligt folkpensionslagen (347/1956), 2) fronttillägg och extra fronttillägg enligt lagen om frontmannapension (119/1977) samt fronttillägg enligt lagen om betalning av fronttillägg utomlands (988/1988), 3) begravningshjälp, 4) moderskapsunderstöd och stöd för kostnaderna för internationell adoption enligt lagen om moderskapsunderstöd (477/1993), 5) barnbidrag, 6) vårdbidrag enligt lagen om vårdbidrag för barn (444/69), 7) underhållsstöd enligt lagen om underhållsstrygghet (671/1998), 8) värnplikts dagspenning, militärunderstöd enligt militärunderstödslagen (781/93) och hemförlovningspenning enligt lagen om hemförlovningspenning (910/77), 9) särskilt stöd enligt lagen om särskilt stöd till invandrare (1192/2002), 10) avgångsbidrag och stöd för yrkesinriktad utbildning enligt lagen om utbildnings- och avgångsbidragsfonden (537/1990) och statstjänstemannalagen (750/1994) samt yrkesexamsstipendium enligt lagen om Utbildningsfonden (1306/2002), 11) ersättning för kostnader i anslutning till arbetskraftsservice som betalas till arbetslösa eller handikappade med stöd av lagen om offentlig arbetskraftsservice (1295/2002) samt ersättning för uppehälle enligt 10 kap. 3 och 6 §	<i>Verovapaat sosiaaliuudet.</i> <i>Veronalaista tuloa eivät ole:</i> 1) kansaneläkelain (347/1956) mukainen lapsikorotus ja eläkkeensaajien hoitotuki; 2) rintamasotilaseläkelain (119/1977) mukainen rintamalisä, ylimääräinen rintamalisä sekä ulkomaille maksettavasta rintamalisästä annetun lain (988/1988) mukainen rintamalisä; 3) hautausavustus; 4) äitiysavustuslain (477/1993) mukainen äitiysavustus ja tuki kansainvälisen lapseksiottamisen kustannuksiin; 5) lapsilisä; 6) lapsen hoitotuesta annetun lain (444/69) nojalla maksettu lapsen hoitotuki; 7) elatusturvalain (671/1998) mukainen elatustuki; 8) asevelvollisen päiväraha, sotilasavustuslain (781/93) mukainen sotilasavustus ja kotiuttamisrahalain (910/77) mukainen kotiuttamisraha; 9) maahanmuuttajan erityistuesta annetun lain (1192/2002) mukainen erityistuki; 10) koulutus- ja erorahastosta annetun lain (537/1990) ja valtion virkamieslain (750/1994) mukainen eroraha ja ammattikoulutustuki sekä Koulutusrahastosta annetun lain (1306/2002) mukainen ammattitutkintostipendi; 11) julkisesta työvoimapalvelusta annetun lain (1295/2002) nojalla työttömälle tai vajaakuntoiselle maksettavat työvoimapalveluihin liittyvät kustannusten korvaukset sekä saman lain 10 luvun 3 ja 6 §:ssä tarkoitettu ylläpitokorvaus

92 § INKOMSTSKATTELAGEN	TVL 92 §
och de förmåner som avses i 10 kap. 2 § 1 mom. i samma lag, 12) i lagen om läroavtal (422/67) nämnda ekonomiska fördelar som lärningar erhåller av statens medel, 13) sysselsättningsstöd som fysiska personer erhåller enligt lagen om offentlig arbetskraftsservice och inte heller det arbetsmarknadsstöd enligt 7 kap. 6 § lagen om utkomstskydd för arbetslösa (1290/2002) som betalas till arbetsgivare, om stödet används i annan verksamhet än näringsverksamhet, jordbruk eller skogsbruk, 14) ränteunderstöd som betalas av statens medel enligt lagen om studiestöd (65/1994), 15) bostadsbidrag enligt lagen om bostadsbidrag (408/75) och lagen om bostadsbidrag för pensionstagare (591/78) samt bostadstillägg enligt lagen om studiestöd (65/94), 16) understöd som en fysisk person för reparation av bostäder får av statens eller kommunens medel, 17) förmåner enligt lagen om service och stöd på grund av handikapp (380/87), 18) handikappbidrag enligt lagen om handikappbidrag (124/88), 19) förmåner enligt lagen om rehabilitering som ordnas av folkpensionsanstalten (610/1991) och motsvarande förmåner samt ersättning för uppehälle enligt 2 § lagen om rehabiliteringspenning (611/1991), 20 punkten har upphävts genom L 15.7.2005/528, som trädde i kraft den 20.7.2005. Den tidigare formen lyder: 20) ersättning enligt med lagen om bestridande av bevisningskostnader med statens medel (666/72) av statens medel för kostnader för	ja 10 luvun 2 §:n 1 momentissa tarkoitettut etuudet; 12) oppisopimuslaissa (422/67) tarkoitettut oppilaan valtion varoista saamat taloudelliset edut; 13) luonnollisen henkilön saama julkisesta työvoimapalvelusta annetun lain mukainen työllistämistuki eikä työttömyysturvalain (1290/2002) 7 luvun 6 §:ssä tarkoitettu työnantajalle maksettava työmarkkinatuki, jos tuki käytetään muussa kuin elinkeinotoiminnassa, maataloudessa tai metsätaloudessa; 14) opintotukilain (65/1994) mukainen valtion varoista maksettu korkoavustus; 15) asumistukilain (408/75) ja eläkkeensaajien asumistukilain (591/78) mukainen asumistuki sekä opintotukilain (65/94) asumislisä; 16) luonnollisen henkilön valtion ja kuntien varoista asunnonkorjaukseen saama avustus; 17) vammaisuuden perusteella järjestettävistä palveluista ja tukitoimista annetussa laissa (380/87) tarkoitettut edut; 18) vammaistukilain (124/88) mukainen vammaistuki; 19) kansaneläkelaitoksen järjestämästä kuntoutuksesta annetussa laissa (610/1991) tarkoitettut ja niitä vastaavat etuudet sekä kuntoutusrahalain (611/1991) 2 §:ssä tarkoitettu ylläpitokorvaus; 20 kohta on kumottu L:lla 15.7.2005/528, joka tuli voimaan 20.7.2005. Aiempi sanamuoto kuuluu: 20) valtion varoista maksettavista todistelukustannuksista annetun lain (666/72) nojalla valtion varoista saatu korvaus matka- ja

92 § INKOMSTSKATTELAGEN	TVL 92 §
resa och uppehålle samt för ekonomisk förlust, 21) sysselsättnings- eller brukspenning som betalas till fångar som avtjänar straff eller till häktade, 21-punkten har ändrats genom L 770/2005, som träder i kraft den 1.10.2006. Den tidigare formen lyder: 21) arbets- och brukspenning som betalas till fånge som avtjänar straff eller är internerad i tvångsinrättning, 22) utkomststöd enligt lagen om utkomststöd (1412/1997), 23) verksamhets- eller andra bidrag på i genomsnitt högst 12 euro per dag som betalas för arbets- eller dagverksamhet som kommunen eller andra offentliga samfund som bedriver social- eller hälsovård eller allmännyttiga samfund ordnar för utvecklingshämmande, psykiatriska patienter, klienter inom missbrukarvården eller andra klienter inom socialvården, när bidraget stöder klientens vård, rehabilitering eller anpassning till samhället, 23 punkten har ändrats genom L 1128/2005, som trädde i kraft den 1.1.2006. Den tidigare formen lyder: 23) verksamhets- eller andra bidrag på i genomsnitt högst 9 euro per dag som betalas för arbets- eller dagverksamhet som kommunen eller andra offentliga samfund som bedriver social- eller hälsovård eller allmännyttiga samfund ordnar för utvecklingshämmande, psykiatriska patienter, klienter inom missbrukarvården eller andra klienter inom socialvården, när bidraget stöder klientens vård, rehabilitering eller anpassning till samhället,	toimeentulokustannuksista sekä taloudellisesta menetyksestä; 21) rangaistusta suorittavan vangin tai tutkintavangin saama toimintatai käyttöraha; L:lla 770/2005 muutettu 21 kohta tuli voimaan 1.10.2006. Aiempi sanamuoto kuuluu: 21) rangaistusta suorittavan vangin tai pakkolaitokseen eristetyin saama työ- tai käyttöraha; 22) toimeentulotuesta annetun lain (1412/1997) mukainen toimeentulotuki; 23) kunnan, sosiaali- tai terveydenhuoltoa harjoittavan muun julkisyhteisön tai yleishyödyllisen yhteisön kehitysvammaiselle, mielenterveyspotilaalle, päihdehuollon asiakkaalle taikka muulle sosiaalihuollon asiakkaalle järjestämästä työ- tai päivätoiminnasta maksettu keskimäärin päivää kohden enintään 12 euron suuruinen toiminta- tai muun niminen avustus, jolla tuetaan asiakkaan hoitoa, kuntoutumista tai yhteiskuntaan sopeutumista; L:lla 1128/2005 muutettu 23 kohta tuli voimaan 1.1.2006. Aiempi sanamuoto kuuluu: 23) kunnan, muun sosiaali- tai terveydenhuoltoa harjoittavan julkisyhteisön tai yleishyödyllisen yhteisön kehitysvammaiselle, mielenterveyspotilaalle, päihdehuollon asiakkaalle taikka muulle sosiaalihuollon asiakkaalle järjestämästä työ- tai päivätoiminnasta maksettu keskimäärin päivää kohden enintään 9 euron suuruinen toiminta- tai muun niminen avustus, jolla tuetaan asiakkaan hoitoa, kuntoutumista tai yhteiskuntaan sopeutumista;

92 § INKOMSTSKATTELAGEN	TVL 92 §
24) stöd för skolresor som avses i lagen om stöd för skolresor för studerande i gymnasier och yrkesläroanstalter (48/1997) och som betalas till den studerande själv,	24) lukioiden ja ammatillisten oppilaitosten opiskelijoiden koulumatkatuesta annetussa laissa (48/1997) tarkoitettu opiskelijalle itselleen maksettu koulumatkatuki;
25) polisaspirants dagpenning.	25) poliisikokelaan päiväraha.

5.5.1.2 Det särskilda 20 000-kronorsavdraget

Prop. 1996/97:44
s. 55

... Den nya bestämmelsen i punkt 4 innebär att pension eller livränta som beskattas i mottagarens hemviststat enligt bestämmelserna om subsidiär beskattningsrätt beskattas endast till den del pensionen eller livräntan överstiger 20 000 svenska kronor per kalenderår eller motsvärdet i annat nordiskt myntslag, om mottagaren hade varit berättigad till ett särskilt avdrag för ålder eller invaliditet i utbetalarstaten.

Skatteverkets
kommentar

För att underlätta tillämpningen av denna bestämmelse har dåvarande RSV från den norska skatteförvaltningen inhämtat nedan redovisade uppgifter om vilka personer som enligt norsk intern lagstiftning är berättigade till särskilt avdrag för ålder eller invaliditet

Bakgrund

1996 års nordiska skatteavtal (SFS 1996:1512) tillämpas på inkomster som förvärvas den 1 januari 1998 eller senare. Enligt artikel 18 punkt 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. När det gäller sådana norska pensioner o.d. 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 punkt 2 i skatteavtalet, rätt att beskatta ersättningen.

När Sverige beskattar sådan norsk pension eller utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen har den skattskyldige, enligt artikel 26 punkt 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 grundavdrag som medges i Sverige.

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

Tillämpning av artikel 26 punkt 4 i det nordiska skatteavtalet

Frågan om en person som i Sverige beskattas för norsk pension har rätt till det i artikel 26 punkt 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 st. 1–3 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 punkt 4.

Enligt § 6–81 st. 1–3 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 punkt 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 punkt 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, 227 eller 229 (kod 229 har utgått fr.o.m. beskattningsåret 1999).

- 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 (uførepensjon) eller tillfälligt invaliditetsbidrag (foreløpig uførestønad) 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 punkt 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 punkt 4. Motsvarande utbetalningar från privata pensionsordningar berättigar däremot inte till avdrag.

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

I norska kontrolluppgifter redovisas invaliditetspension från folketrygden under koderna 218 och 219 (tillägg för gifta). Det tillfälliga invaliditetsbidraget (foreløpig uførestønad) 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 punkt 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 punkt 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 uppburit 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 punkt 4 i skatteavtalet berättigad till avdrag.

Enligt artikel 26 punkt 4 skall 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 utbetalarstaten (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 punkt 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 grundavdrag alltid medges och detta oavsett hur stora inkomster den skattskyldige har haft.

**Prop. 1989/90:33
s. 53**

... Vidare har i punkt XIII:2 (protokollspunkt XI i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.) intagits en regel om att bestämmelsen i art. 26 punkt 3 skall äga motsvarande tillämpning i fall som avses i protokollspunkt III punkterna 3 och 4 (punkterna II:3 och 4 i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.).

5.5.2 Förbud mot diskriminering

**Prop. 1996/97:44
s. 55**

**Prop. 1989/90:33
s. 53**

Bestämmelserna om förbud mot diskriminering (art. 27) ... överensstämmer i huvudsak med gällande avtal¹¹⁸.

Reglerna om förbud mot diskriminering finns liksom i gällande avtal¹¹⁹ i art. 27. Dessa bestämmelser kvarstår oförändrade. ...

¹¹⁸ 1989 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

**Prop. 1986/87:94
s. 40**

**Prop. 1983/84:19
s. 153**

*Artiklarna ... 27 ... om ... förbud mot diskriminering ... har oförändrade överförts från gällande avtal*¹²⁰.

Sedvanliga regler om *förbud mot diskriminering* har tagits in i *art. 27*. Bestämmelserna överensstämmer i huvudsak med motsvarande regler i OECD:s modellavtal. Bestämmelserna i *punkt 2 andra stycket andra meningen och tredje stycket* har dock överförts från de nuvarande svenska avtalen med Finland och Norge. I fråga om bakgrunden till dessa regler får jag hänvisa till vad dåvarande departementschefen anförde i samband med att avtalet med Norge förelades riksdagen för godkännande (prop. 1971:172, s. 51). ...

**Prop. 1971:172
s. 51; 1971 års
skatteavtal med
Norge**

... I *art. 25 § 2 andra stycket (art. 27 punkt 2 andra stycket i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.)* har sålunda som en sista mening införts ett förbehåll, som innebär att norskt bolags filial i Sverige inte kan åberopa den skattefrihet för utdelning från svenskt bolag som i regel gäller för utdelning mellan svenska bolag. Motsvarande regel finns i *art. XXVI (3)* i det svensk-brittiska dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1968:769). Även *tredje stycket av art. 25 § 2 (art. 27 punkt 2 tredje stycket i 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.)* utgör ett tillägg i förhållande till OECD-avtalet. Denna bestämmelse medför att Norge vid beskattning av ett fast driftställe som tillhör ett svenskt bolag inte behöver medge avdrag för driftställets andel av den vinst som kan ha utdelats av det svenska bolaget. ...

5.5.3 Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

**Prop. 1996/97:44
s. 55**

**Prop. 1989/90:33
s. 53**

**Prop. 1986/87:94
s. 40**

Bestämmelserna om ... förfarandet vid ömsesidig överenskommelse (*art. 28*) ... överensstämmer i huvudsak med gällande avtal¹²¹.

Art. 28 om förfarandet vid ömsesidig överenskommelse har oförändrad överförts från gällande avtal¹²².

*Artiklarna ... 28 ... om ... förfarandet vid ömsesidig överenskommelse ... har oförändrade överförts från gällande avtal*¹²³.

¹¹⁹ 1987 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

¹²⁰ 1983 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

¹²¹ 1989 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

¹²² 1987 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

¹²³ 1983 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

**Prop. 1983/84:19
s. 153**

Art. 28 behandlar förfarandet vid ömsesidig överenskommelse. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 överensstämmer i sak med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. Punkt 3 första stycket, första meningen, har i huvudsak oförändrad överförts från det (dåvarande; Skatteverkets anm.) multilaterala nordiska handräckningsavtalet (SFS 1982:909). Punkt 3 första stycket, andra meningen, är hämtad från gällande bilaterala svensk-finska avtal. Vid förhandlingarna har emellertid enighet rått om att ett multilateralt avtal kräver ett mer utbyggt system för lösning av tolknings- och tillämpningstvister än ettilateralt. Av särskild vikt är här att tolkning och tillämpning så långt möjligt blir enhetlig inom hela avtalsområdet. Bestämmelserna i punkt 3 andra stycket har införts i detta syfte. Innehållet överensstämmer i huvudsak med motsvarande bestämmelser i art. 20 andra stycket, andra meningen, och tredje stycket i det (dåvarande; Skatteverkets anm.) multilaterala nordiska handräckningsavtalet.

**Prop. 1973:179
s. 14, 1973 års
skatteavtal
med Finland**

Art. 26 innehåller sedvanliga regler om förfarandet vid ömsesidig överenskommelse om avtalets tolkning och tillämpning. I art. 26 punkt 3 har emellertid från gällande avtal överförts en regel som bemyndigar de behöriga myndigheterna att träffa överenskommelse i frågor som på grund av olikheter i de båda staternas lagstiftning kan uppkomma beträffande skattens beräkning. Motsvarande regel finns i dubbelbeskattningsavtalet med Norge (SFS 1972:35).

5.5.4 Utbyte av upplysningar

**Prop. 1983/84:19
s. 154**

OECD:s modellavtal (art. 26) innehåller bestämmelser om utbyte av upplysningar för taxeringsändamål. Förevarande avtal¹²⁴ saknar sådana bestämmelser. Anledningen härtill är att det multilaterala nordiska handräckningsavtalet, som ingicks år 1972¹²⁵, innehåller bestämmelser om utbyte av sådana upplysningar och om annan administrativ handräckning i skatteärenden.

**Skatteverkets
kommentar**

Enligt 4 § lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden ska handräckning med annan avtalsslutande stat ske via Skatteverket. Enligt 3 § förordning (1990:320) om ömsesidig handräckning i skatteärenden ska svensk myndighet

¹²⁴ 1983 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

¹²⁵ Nu gällande handräckningsavtal, se SFS 1991:171 och 1990:226, prop. 1989/90:98, bet. 1989/90:SkU28, rskr. 1989/90:175; Skatteverkets anm.

som vid utredning i ett svenskt skatteärende finner uppgift som kan antas beröra något skatteärende i en främmande stat snarast anmäla detta till Skatteverket.

5.5.5 Medlemmar av diplomatisk beskickning eller konsulat

**Prop. 1996/97:44
s. 55**

Bestämmelserna om ... medlemmar av diplomatisk beskickning eller konsulat (*art. 29*) ... överensstämmer i huvudsak med gällande avtal¹²⁶.

**Prop. 1989/90:33
s. 53**

I art. 29 har rubriken samt texten i bestämmelsen ändrats så tillvida att "diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän" ersatts med "medlemmar av diplomatisk beskickning eller konsulat". Någon ändring i sak är dock inte avsedd.

**Prop. 1986/87:94
s. 40**

Artiklarna ... 29 ... om ... diplomatiska företrädare ... har oförändrade överförts från gällande avtal¹²⁷.

**Prop. 1983/84:19
s. 153**

Artikel 29 innehåller sedvanliga regler om diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän.

5.5.6 Territoriell utvidgning

**Prop. 1996/97:44
s. 55**

Bestämmelserna om ... territoriell utvidgning (*art. 30*) överensstämmer i huvudsak med gällande avtal¹⁰⁵.

5.6 Slutbestämmelser

5.6.1 Ikraftträdande

**Prop. 1996/97:44
s. 55**

Avtalet träder enligt *art. 31* i kraft trettonde dagen efter den då samtliga stater meddelat det finska utrikesministeriet att avtalet godkänts. Sedan avtalet trätt i kraft tillämpas det i fråga om skatter som innehålls vid källan, på inkomst som förvärvas fr.o.m. den 1 januari året närmast efter ikraftträdandet. Vidare tillämpas detta avtal i fråga om övriga skatter på inkomst, på skatter som bestäms för beskattningsår som börjar den 1 januari året närmast efter ikraftträdandet eller senare. I fråga om skatt på förmögenhet tillämpas avtalet på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering andra kalenderåret efter ikraftträdandet eller senare. ...

**Prop. 1997/98:32
s. 61**

Definitionen av uttrycket "internationell trafik" ... framgår av art. 3 punkt 1 h). I 1996 års avtal definieras internationell trafik som alla transporter med skepp eller luftfartyg som utförs av person med hemvist i en avtalsslutande stat utom i de fall då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan

¹²⁶ 1989 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

¹²⁷ 1983 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

platser i en annan avtalsslutande stat, dvs. annan stat än den stat där den som använder skeppet eller luftfartyget har hemvist. Härigenom kommer användningen av skepp eller luftfartyg i hemviststaten att omfattas av definitionen av internationell trafik. Detta får betydelse vid beskattningen av ombordanställda på skepp enligt art. 15 punkt 3 och på skepp eller båt enligt art. 21 punkt 7 c) (och även på tillämpningen av art. 31 punkt 3; Skatteverkets anm.).

Art. 15 punkt 3 behandlar ombordanställda på skepp i internationell trafik. Enligt bestämmelserna i art. 15 punkt 3 (denna hänvisning skulle rätteligen ha varit till art. 31 p. 3 – enligt art. 15 punkt 3 jämförd med art. 25 p. 6 a) 1) ska nämligen avräkningsmetoden tillämpas för att undvika dubbelbeskattning; Skatteverkets anm.) beskattas ombordanställda endast i den stat vars nationalitet skeppet har under de tre första åren då det nya nordiska dubbelbeskattningsavtalet tillämpas (art. 31 punkt 3). Detta skulle t.ex. innebära att en anställd ombord på en svensk redares skepp som går i trafik mellan svenska hamnar inte skulle kunna beskattas i Sverige om skeppet seglar under dansk flagg. ... För att ändra dessa förhållanden har de nordiska länderna omförhandlat vissa bestämmelser i avtalet. Sedan överenskommelse träffats undertecknades den 6 oktober 1997 ett protokoll om ändring i 1996 års avtal. ...

Ändringar föreslås i art. 3 punkt 1 h) och i art. 21 punkt 7 c).

...

... Enligt art. 31 punkt 4 skall 1989 års avtal inte längre tillämpas i och med att förevarande avtal börjar tillämpas. I art. 31 punkt 5 som rör förhållandet mellan Sverige och Danmark finns övergångsbestämmelser beträffande beskattningen av s.k. gränsgångare. Dessa bestämmelser kommenteras i avsnitt 6.

Liksom 1989 års avtal påverkar inte förevarande avtal giltigheten av den särskilda överenskommelsen mellan Sverige och Finland om flottning i Torne och Muonio gränsälvar (SFS 1949: 183) (punkt 2 i protokollspunkt XII). Motsvarande gäller enligt punkt 3 i protokollspunkt XII beträffande avtalet mellan Sverige och Norge angående grunderna för fördelningen av beskattningen av LKAB:s inkomster (SFS 1979:26).

5.6.1.1 Särskilt om Svinesundsbron

Artikel 6 (i Svinesundsavtalet; Skatteverkets anm.) ... innehåller ikraftträdande- ... bestämmelser. Svinesundsavtalet träder i kraft den fjortonde dagen efter den dag då de båda avtalsslutande staterna meddelat varandra att avtalet är god-

**Prop. 1996/97:44
s. 55**

**Prop. 2002/03:16
s. 9**

känt. Avtalet tillämpas på skatt på inkomst eller förmögenhet som fastställs för varje beskattningsår som börjar den 1 januari året närmast efter ikraftträdandet eller senare. Avsikten är att avtalet skall tillämpas fr.o.m. den 1 januari 2003.

5.6.2 Upphörande

**Prop. 1996/97:44
s. 55**

Avtalet kan enligt *art. 32* sägas upp först sedan fem år förflutit sedan ikraftträdandet.

**Prop. 2002/03:16
s. 9**

... *artikel 7 (i Svinesundsavtalet; Skatteverkets anm.)* innehåller ... upphörandebestämmelser. ...

6 Gränsgångarregeln mellan Sverige och Danmark

**Prop. 1996/97:44
s. 55 f**

I det nuvarande nordiska dubbelbeskattningsavtalet gäller att inkomst av enskild och offentlig tjänst (*art. 15 och 19*) som person med hemvist i Danmark uppbär på grund av arbete som utförs i Sverige och som person med hemvist i Sverige uppbär på grund av arbete som utförs i Danmark i vissa fall beskattas endast i hemviststaten. Detta gäller om de särskilda villkor som föreskrivs i punkterna VII och VIII i protokollet är uppfyllda (den s.k. gränsgångarregeln). Motsvarande regler gäller och kommer även framdeles att gälla i Sveriges förhållande till Norge och Finland.

Danmark har under flera år önskat upphäva gränsgångarregeln och i stället låta löneinkomst även i dessa fall beskattas i den stat där arbetet utförs. Förhandlingar om denna fråga har förts bilateralt mellan Sverige och Danmark. För att ha samma ordning gentemot alla våra tre nordiska grannländer och för att uppnå största möjliga enkelhet i systemet med skattskyldighet endast i den stat där en person är bosatt hade Sverige helst velat behålla nuvarande ordning även gentemot Danmark. Det har också varit angeläget att villkoren för de skattskyldiga som inrättat sin tillvaro efter den nuvarande ordningen inte alltför drastiskt skall komma att ändras genom att en exklusiv beskattningsrätt för den ena staten helt plötsligt övergår till en exklusiv beskattningsrätt för den andra staten.

Det är emellertid en mycket klar och internationellt vedertagen princip att löneinkomst alltid får beskattas i den stat där arbetet utförs. Sveriges beskattningsanspråk enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta baseras på denna princip. Även OECD:s modellavtal är fullständigt klart i detta hänseende. Enligt *art. 15 punkt 1* beskattas lön och annan liknande ersättning i den stat där

arbetet utförs. Det ankommer sedan på hemviststaten att undanröja dubbelbeskattning antingen genom att inte alls beskatta löneinkomsten från den andra staten (exempt) eller att medge avräkning för den utländska skatt som belöper på löneinkomsten (credit of tax).

Den nuvarande ordningen bygger på ömsesidiga åtaganden. Sverige kan inte i längden, tvärt emot internationellt vedertagna principer, vägra Danmark rätten att beskatta löneinkomst som uppbärs på grund av arbete utfört i Danmark. Danmark önskar under inga omständigheter behålla en gränsgångarregel med Sverige. Detta står klart efter flera års förhandlingar.

Skattemässigt innebär det numera inte heller någon dramatisk skillnad för en skattskyldig att beskattas i Sverige eller att beskattas i Danmark. Danmark har nämligen infört vissa avdragsmöjligheter för fysiska personer som inte bor i Danmark men som uppbär löneinkomst därifrån. Avdrag medges för alla kostnader som den skattskyldige ådragit sig för de danska intäkternas förvärvande. Därutöver medges också avdrag för skuldräntor hänförliga till egna hem. Däremot är andra skuldräntor inte avdragsgilla i dessa fall.

Sverige och Danmark har enats om en kompromiss i denna fråga. Denna kompromiss har intagits i ett avtal mellan Sverige och Danmark den 28 juni 1996 om upphävande av gränsgångarregeln. Detta avtal bör fogas som bilaga till protokollet i detta ärende. Samma överenskommelse har sedermera bekräftats i art. 31 punkt 5 i det nya nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

Övergångsbestämmelsen innebär följande. Den nuvarande regleringen för gränsgångare upphör att gälla fr.o.m. den 1 januari 1997. För de personer som vid det datumet och därefter oavbrutet uppfyller villkoren i punkterna 2 och 3 i punkt VII resp. punkt VIII i protokollet till 1989 års nordiska dubbelbeskattningsavtal kommer emellertid de gamla gränsgångarreglerna att fortsätta att tillämpas så länge som den skattskyldige förblir gränsgångare. Om den skattskyldige efter den 1 januari 1997 av någon anledning upphör att vara gränsgångare kan han inte åter igen komma i åtnjutande av de särskilda gränsgångarreglerna. Några andra personer än de som per den 1 januari 1997 är gränsgångare kan inte heller efter detta datum bli gränsgångare i dubbelbeskattningsavtalets mening. Genom denna reglering har uppnåtts att de som är oavbrutet förblir gränsgångare inte kommer att påverkas av den nya ordningen. Detta framgår av art. 31 punkt 5 i det nya avtalet. Av lagtekniska skäl måste ändringen även göras i

lagen (1989:933) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

Sverige och Danmark har också kommit överens om att ”kortare avbrott” i vissa fall inte skall innebära att en skattskyldig upphör att vara gränsgångare i avtalets mening. Detta har angetts såväl i avtalet den 28 juni 1996 mellan Sverige och Danmark som i art. 31 punkt 5 i det nya nordiska dubbelbeskattningsavtalet. I dessa avtal uppdrogs uttryckligen åt de behöriga myndigheterna i de båda staterna att närmare komma överens om i vilka fall sådana korta avbrott skulle anses föreligga. En sådan ömsesidig överenskommelse har sedermera slutits mellan de behöriga myndigheterna. Innehållet i denna överenskommelse framgår av 4 § i den föreslagna lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. I huvudsak innebär detta att kortare avbrott på högst 18 månader per barn på grund av föräldraledighet och sammanlagt högst tolv månader under en period om 36 månader för annan ledighet än på grund av sjukdom (tjänstledighet för t.ex. studier, arbetslöshet etc.) inte ändrar en skattskyldigs skattesituation. Inte heller sjukfrånvaro påverkar skattesituationen i dessa fall. När det gäller sjukfrånvaro finns ingen tidsgräns angiven. I stället anges som enda villkor att den skattskyldige under hela sjukperioden behåller sin anställning.

**Prop. 1996/97:44
s. 58**

AVTAL MELLAN KONUNGARIKET SVERIGES REGERING OCH KONUNGARIKET DANMARKS REGERING OM UPPHÄVANDE AV GRÄNSGÅNGARREGELN

Bestämmelserna i punkterna 2 och 3 i protokollspunkt VII respektive i protokollspunkt VIII i 1989 års nordiska dubbelbeskattningsavtal skall upphöra att gälla den 1 januari 1997.

De upphävda bestämmelserna skall dock alltjämt tillämpas på person som den 1 januari 1997 uppfyller och för tid därefter alltjämt uppfyller villkoren i de upphävda bestämmelserna. Tid till och med den 30 juni 1997 får beaktas vid beräkning av sexmånadersregeln i punkt 4 i protokollspunkt VII respektive i protokollspunkt VIII i ovan nämnda avtal.

Från kortare avbrott såsom semester, föräldraledighet etc. skall därvid bortses. De närmare bestämmelserna för tillämpningen härav skall överenskommas genom ömsesidig överenskommelse mellan de avtalsslutande staterna.

Till bekräftelse härav har de vederbörligen befullmäktigade ombuden undertecknat detta avtal.

Som skedde i Stockholm den 28 juni 1996 i ett exemplar på svenska och danska språken.

För Konungariket
Sveriges regering

För Konungariket
Danmarks regering

Thomas Östros

Carsten Koch

7 Avtalet med Norge om beskattningen i samband med byggande, underhåll och drift av den nya Svinesunds- förbindelsen

**Prop. 2002/03:16
s. 8**

Enligt 1996 års skatteavtal mellan de nordiska länderna får inkomst, vinst och förmögenhet under vissa omständigheter beskattas i den stat där verksamhet bedrivs. Källstaten får således beskatta inkomsten, vinsten eller förmögenheten och det åligger sedan hemviststaten att undanröja eventuell dubbelbeskattning. Innebörden i det avtal om särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen är att vissa undantag skall göras från de regler som gäller enligt det nordiska skatteavtalet. Inkomst, vinst eller förmögenhet som enligt bestämmelserna i det nordiska avtalet får beskattas i verksamhetsstaten skall i stället beskattas endast i hemviststaten i de fall inkomsten, vinsten eller förmögenheten har samband med byggandet, underhållet eller driften av broförbindelsen över Svinesund.

7.1 Avtalet om den nya Svinesundsförbindelsen

Sveriges och Norges regeringar undertecknade den 7 augusti 2002 ett avtal om den nya Svinesundsförbindelsen. I avtalet sägs bl.a. att Sverige och Norge skall bygga och driva en ny avgiftsfinansierad broförbindelse på Europaväg 6 mellan Nordby i Västra Götalands län och Svingenskogen i Östfold. Vidare sägs att utgångspunkten för avtalet är att inom ramen för vad som är möjligt enligt bl.a. andra internationella överenskommelser söka få till stånd en ordning innebärande likvärdiga villkor i de båda staterna för mervärdesskatt samt för tull- och skattefrågor i övrigt, som har samband med projektering och byggande samt drift och underhåll av bron.

7.2 Avtalet om särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen

**Prop. 2002/03:16
s. 9**

I det avtal om särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen (härefter Svinesundsavtalet) som undertecknades den 22 oktober 2002 föreskrivs i *artikel 1* att bestämmelserna i detta avtal skall tillämpas utan hinder av bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet. Svinesundsavtalet skall tillämpas då person med hemvist i Sverige eller Norge bedriver verksamhet i den andra staten i samband med byggande, underhåll eller drift av den nya bron över Svinesund. Avtalets tillämpningsområde är således begränsat till att omfatta verksamhet i samband med byggande, drift och underhåll av bron och omfattar inte verksamhet i samband med de övriga delarna av Svinesundsförbindelsen.

I *artikel 2* anges att Svinesundsavtalet skall tillämpas på de norska och svenska skatter som omfattas av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

I *artikel 3* återfinns definitionen på bro och i *artikel 4* definitionerna på byggande, underhåll och drift.

Artikel 5 är den artikel som innehåller de materiella bestämmelserna i Svinesundsavtalet. Där sägs att inkomst eller vinst som förvärfvas eller förmögenhet som innehas av person med hemvist i Norge eller Sverige under vissa omständigheter skall beskattas endast i hemviststaten. Detta gäller då en sådan person har inkomst på grund av anställning eller självständig yrkesutövning eller annan verksamhet i samband med byggande, underhåll eller drift av bron. Detta gäller även beträffande vinst vid avyttring av tillgångar som finns på eller i anslutning till bron och som används vid byggande, underhåll och drift av bron. Detsamma gäller slutligen förmögenhet som består av tillgångar som används vid byggande, underhåll och drift av bron. Innebörden av artikeln är att inkomst, vinst och förmögenhet som enligt bestämmelserna i det nordiska avtalet i vissa situationer får beskattas i verksamhetsstaten i stället endast skall beskattas i hemviststaten. Härigenom undviks att t.ex. en inkomst måste proportioneras för att delvis beskattas i Sverige och delvis i Norge.

Artikel 6 och *artikel 7* innehåller ikraftträdande- och upphörandebestämmelser. Svinesundsavtalet träder i kraft den fjortonde dagen efter den dag då de båda avtalsslutande

staterna meddelat varandra att avtalet är godkänt. Avtalet tillämpas på skatt på inkomst eller förmögenhet som fastställs för varje beskattningsår som börjar den 1 januari året närmast efter ikraftträdandet eller senare. Avsikten är att avtalet skall tillämpas fr.o.m. den 1 januari 2003.

7.3 Nuvarande bestämmelser i det nordiska skatteavtalet

**Prop. 2002/03:16
s. 9 f**

I 1996 års skatteavtal mellan de nordiska länderna föreskrivs i artikel 7 att inkomst av rörelse beskattas endast i hemviststaten såvida inte företaget bedriver rörelse i en annan avtalsslutande stat från fast driftställe som är beläget där. I sådant fall får den andra staten beskatta den del av inkomsten som är hänförlig till det fasta driftstället. Artikel 13 innehåller bestämmelser om realisationsvinst. Bestämmelserna innebär att den stat där viss egendom är belägen under vissa omständigheter får beskatta vinst på grund av överlåtelse av egendomen, även om den som förvärvar vinsten har hemvist i en annan avtalsslutande stat. Beträffande självständig yrkesutövning föreskrivs i artikel 14 att inkomst som fysisk person förvärvar genom att utöva självständig verksamhet skall beskattas i hemviststaten, men att inkomsten under vissa omständigheter får beskattas även i verksamhetsstaten. I artikel 15, beträffande enskild tjänst, föreskrivs att lön och annan liknande ersättning för arbete, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, beskattas endast i hemviststaten såvida inte arbetet utförs i annan avtalsslutande stat. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där. Artikel 23 behandlar beskattning av förmögenhet. Bestämmelserna innebär bl.a. att under vissa omständigheter får förmögenhet, som består av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe i en annan avtalsslutande stat, beskattas i denna andra stat.

Genom Svinesundsavtalet föreskrivs undantag från de ovan angivna bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet. Inkomst, vinst eller förmögenhet som har samband med byggandet, underhållet eller driften av broförbindelsen över Svinesund skall i förhållandet mellan Sverige och Norge beskattas endast i hemviststaten.

8 Avtal mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor

8.1 Ärendet och dess beredning

Prop. 2003/04:149
s. 11

Det nordiska skatteavtalet¹²⁸ undertecknades den 23 september 1996. Det trädde i kraft den 11 maj 1997 och tillämpas från den 1 januari 1998. Avtalet är införlivat i svensk rätt genom lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

Den 29 oktober 2003 undertecknade Sverige och Danmark ett avtal om vissa skattefrågor. Avtalet föreskriver vissa undantag från bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet. Avtalet innehåller därutöver åtaganden från de båda staterna att medge avdrag för kostnader under vissa förhållanden samt ett åtagande om ett skatteutjämningsystem avseende personer som bor i det ena landet och arbetar i det andra. Avtalet har remitterats till *Kammarrätten i Jönköping* och *Riksskatteverket*. Remissinstanserna har tillstyrkt avtalet. Ett förslag till lag om ändring i lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna har utarbetats inom Finansdepartementet.

I ett avseende innebär avtalet att fördelningen av beskattningsrätten mellan Sverige och Danmark sker på ett sådant sätt att Sverige för närvarande inte enligt den interna skattelagstiftningen beskattar inkomst som Sverige enligt avtalet fått beskattningsrätten till. Detta gäller inkomst av arbete som utförs i den skattskyldiges hemviststat eller i en tredje stat men som trots detta under vissa förutsättningar skall beskattas i den stat som utgör den anställdes huvudsakliga arbetsstat. I en promemoria som upprättats inom Finansdepartementet, Ändring av lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med anledning av avtalet den 29 oktober 2003 om vissa skattefrågor (dnr Fi2004/832), föreslogs regler som innebär att den skattskyldighet som föreligger för inkomst som person som är bosatt utomlands uppbär på grund av anställning i Sverige utökas till att omfatta även vissa fall då personen till viss del utför arbetet utomlands. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*¹²⁹. Promemorian har remissbehandlats och yttranden inkommit från *Hovrätten för Skåne och Blekinge*, *Kammarrätten i Jönköping*, *Skåne läns landsting*, *Öresundskommittén* och *Skatteverket*. *Sydsvenska*

¹²⁸ 1996 års nordiska skatteavtal; Skatteverkets anm.

¹²⁹ Bilagan återges inte i detta häfte; Skatteverkets anm.

industri- och handelskammaren, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet och Föreningen Svenskt Näringsliv har inte yttrat sig. En sammanställning över remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2004/832). Ett förslag till lag om ändring i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta har upprättats inom Finansdepartementet.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 1 april 2004 att inhämta Lagrådets yttrande över det förslag till lag om ändring i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som finns i *bilaga 2*¹³⁰. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 3*¹³¹. Regeringen har följt Lagrådets förslag till ändring av utformningen av lagtexten.

**Prop. 2003/04:149
s. 12**

Förslaget till ändring i lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna innebär endast en ändring av mindre beskaffenhet. Regeringen anser på grund härav att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse. Lagrådets yttrande har därför inte inhämtats i denna del.

8.2 Gällande rätt

8.2.1 Det nordiska skatteavtalet

**Prop. 2003/04:149
s. 12**

I det avtal mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet som undertecknades den 23 september 1996 – det nordiska skatteavtalet – finns i artikel 15 bestämmelser om beskattning av enskild tjänst. Enligt denna artikel, som följer huvudprinciperna i det modellavtal som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) upprättat, får inkomst av enskild tjänst i regel beskattas i den stat där arbetet utförs (punkt 1). Undantag gäller enligt punkt 2 för visst korttidsarbete enligt den s.k. 183-dagarsregeln. Detta gäller då den som mottar ersättningen vistas i den andra staten under en tidsperiod som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod och ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i denna andra stat och inte heller ett fast driftställe som arbetsgivaren har i denna andra stat. I fall då denna regel är tillämplig beskattas inkomsten endast i mottagarens hemviststat. Av punkt 2 d framgår att bestämmelsen inte skall tillämpas i fråga om uthyrning av arbetskraft, vilket innebär att inkomsten i sådant fall får beskattas i den stat där arbetet utförs. I punkterna 3 och 4 finns bestämmelser om

¹³⁰ *Bilagan återges inte i detta häfte; Skatteverkets anm.*

¹³¹ *Bilagan återges inte i detta häfte; Skatteverkets anm.*

beskattning av inkomst av arbete som utförs ombord på skepp och luftfartyg i internationell trafik samt vissa andra fartyg.

Det nordiska skatteavtalet i sin helhet är i hög grad uppbyggt på samma sätt som OECD:s modellavtal. Detta innebär bl.a. att det nordiska skatteavtalet huvudsakligen behandlar fördelningen av beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna. Därutöver finns bl.a. bestämmelser om metoder för undvikande av dubbelbeskattning. Något som däremot inte annat än i undantagsfall regleras i avtalet är frågor om avdragsrätt för kostnader.

...

8.3 Avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor

**Prop. 2003/04:149
s. 13 f**

Avtalet den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor (nedan kallat "avtalet") innehåller bestämmelser om vad som skall gälla mellan Sverige och Danmark i vissa fall i förhållande till avtalet den 23 september 1996 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet – det nordiska skatteavtalet. Det nordiska skatteavtalet finns införlivat i svensk rätt genom lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Avtalet av den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark omfattar en rad frågor som avser beskattningen av personer som bor i den ena staten och som arbetar i den andra staten eller i tredje stat. I ett avseende innebär avtalet att fördelningen mellan de båda staterna sker på ett sådant sätt att Sverige för närvarande inte enligt den interna skattelagstiftningen beskattar inkomst som Sverige enligt avtalet fått beskattningsrätten till. Detta gäller inkomst av arbete som utförs i den skattskyldiges hemviststat eller i en tredje stat men som trots detta under vissa förutsättningar skall beskattas i den stat som utgör den anställdes huvudsakliga arbetsstat. På grund av detta åtagande i avtalet föreslås i avsnitt 6.2 (*avsnitt 8.4.2 i detta häfte; Skatteverkets anm.*) nedan en ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK).

I *artikel 1* i avtalet regleras vad som skall gälla i förhållandet mellan Sverige och Danmark vid tillämpning av artikel 15:1 och 2 i det nordiska skatteavtalet då en person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär lön eller annan liknande ersättning på grund av anställning, som normalt utförs i den andra avtalsslutande staten. Om personen faktiskt utfört en del av arbetet i hemviststaten eller i en tredje stat skall arbetet under

vissa förutsättningar anses vara utfört i den huvudsakliga arbetsstaten. Huvudregeln enligt artikel 15 i det nordiska skatteavtalet är att den stat där arbetet utförs får beskatta ersättningen. Om arbetet utförs i personens hemviststat eller i tredje stat beskattas ersättningen endast i hemviststaten.

Den första situationen då arbetet skall anses vara utfört i den huvudsakliga arbetsstaten är då arbetet i hemviststaten utförs av personen i dennes bostad. Den andra situationen då arbetet skall anses vara utfört i den huvudsakliga arbetsstaten är då arbetet i hemviststaten eller i en tredje stat utgör tjänsteresor eller annat arbete av tillfällig natur. En gemensam förutsättning för att arbetet i dessa båda situationer skall anses vara utfört i den huvudsakliga arbetsstaten är en tidsgräns som innebär att arbetet i den huvudsakliga arbetsstaten skall uppgå till minst hälften av den totala arbetstiden under varje tremånadersperiod.

Prop. 2003/04:149
s. 14

Tidsgränsen på tre månader har samband med den överenskommelse som träffats mellan Riksförsäkringsverket och Den Sociale Sikringsstyrelse i Danmark den 4 december 2001 om tillämpning av artikel 17 i förordningen (EEG) 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet. Av överenskommelsen framgår bl.a. följande. Huvudregeln enligt EG-förordningen är att den enskilde skall vara försäkrad i ett land. Man är försäkrad i det land där arbetet utförs. Från detta utbetalas förmånerna och till detta skall socialavgifter betalas. Om man arbetar i två länder och är bosatt i det ena, är man försäkrad i bosättningslandet. Behöriga myndigheter kan avtala om undantag från huvudregeln för vissa personer eller grupper av personer. Riksförsäkringsverket och Den Sociale Sikringsstyrelse har kommit överens om att tillstånd kommer att ges, efter ansökan i varje enskilt fall, för en person att omfattas av lagstiftningen i arbetsgivarens eller huvudarbetsgivarens hemland i följande två situationer:

1. Personer anställda av en arbetsgivare med säte i ett land, som arbetar både en väsentlig del på arbetsplatsen hos arbetsgivaren (minst hälften av arbetstiden under en sammanhängande period av tre månader) och på distans i bosättningslandet.
2. Personer som är anställda för arbete i ett land av en arbetsgivare med säte i detta land och samtidigt har arvoderade förtroendeuppdrag i ett annat land.

Eftersom både avtalet om vissa skattefrågor och överenskommelsen mellan Riksförsäkringsverket och Den Sociale Sikringsstyrelse innehåller ett krav som innebär att minst

hälften av arbetstiden under tre månader skall utföras i arbetsgivarens verksamhetsstat kommer förutsättningarna för att beskattning och socialförsäkring skall ske i samma stat att vara desamma. Kortare perioder av arbete i exempelvis hemviststaten kommer därför inte att påverka vare sig beskattningen eller socialförsäkringen.

I artikel 1:2 anges att en förutsättning för att de ovan nämnda bestämmelserna skall gälla är att den lön eller liknande ersättning som personen uppbär antingen skall belasta en arbetsgivare med hemvist i arbetsstaten eller ett fast driftställe som arbetsgivaren har i arbetsstaten. Detta innebär att för att en person med hemvist i Sverige skall omfattas av bestämmelsen måste han ha en arbetsgivare med hemvist i Danmark och hans lön eller ersättning får inte belasta ett fast driftställe som arbetsgivaren har i Sverige. Personen kan också ha en arbetsgivare med hemvist utanför Danmark men lönen eller ersättningen måste i sådant fall belasta ett fast driftställe som arbetsgivaren har i Danmark.

Artikel 1 i avtalet är nära förknippad med artikel 5:1 i samma avtal. I artikel 5:1 åtar sig de avtalsslutande staterna att beskatta den del av tjänsteinkomsten som de med stöd av artikel 1 får beskattningsrätten till. Den andra staten kommer inte att beskatta ifrågavarande inkomst. Eftersom svensk rätt för närvarande inte medger beskattning av begränsat skattskyldiga för arbete som utförs i den skattskyldiges hemviststat eller i en tredje stat i den utsträckning som är nödvändig enligt avtalet måste en bestämmelse med denna innebörd införas i svensk lagstiftning.

Artikel 2 i avtalet behandlar avdrag för inbetalningar till pensionsordningar. Med pensionsordning avses för Sveriges vidkommande en ordning som omfattas av 28 eller 58 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. I 28 kap. IL finns bestämmelser om arbetsgivares pensionskostnader. I 58 kap. IL finns bestämmelser om pensionsförsäkringar, kapitalförsäkringar och pensionssparkonton. Uttrycket pensionsordning innebär för Danmarks vidkommande en ordning som omfattas av pensionsbeskattningens avsnitt I.

I artikel 2:1 sägs att en inbetalning som en fysisk person gör till en pensionsordning i den ena staten under vissa förutsättningar skall vara avdragsgill vid beskattningen i den andra staten. Detsamma gäller om personens arbetsgivare gör en inbetalning till en pensionsordning och arbetsgivaren får avdrag för inbetalningen och den inte anses som skattepliktig inkomst i arbetsstaten för den fysiska personen.

Artikel 2:2 begränsar rätten till avdrag till att endast omfatta inbetalningar inom de beloppsgränser som gäller för betalningar till en pensionsordning enligt lagstiftningen i båda avtalslutande staterna.

Artikeln gäller enligt 2:3 endast i fall då en person antingen har inkomster i arbetsstaten som uppgår till minst 75 procent av personens sammanlagda nettointäkt eller har flyttat från den ena staten till den andra och är ansluten till en pensionsordning i den tidigare hemviststaten.

Artikel 3 behandlar rätt till avdrag för resor över Öresundsbron. Rätt till avdrag föreligger för utgifter för kostnader för resor mellan permanentbostaden och arbetsplatsen. Sådana allmänna villkor som föreskrivs för avdragsrätt avseende utgifter för resor mellan bostad och arbete måste emellertid vara uppfyllda. I artikeln anges som exempel kravet på tidsvinst. Utgifterna skall beräknas med utgångspunkt i den billigaste biljetten. I den svenska lagstiftningen görs ingen skillnad mellan arbetsresor som innebär färd över Öresundsbron och andra resor. Avdrag för arbetsresor medges om allmänna villkor är uppfyllda, t.ex. att arbetsplatsen ligger på ett sådant avstånd från den skattskyldiges bostad att han behöver använda något transportmedel eller att erforderlig tidsvinst uppnåtts vid resa med egen bil. Avdragsrätt föreligger också för utgifter för väg-, bro- och färjeavgifter. I Danmark däremot är kostnaden för resor över Öresundsbron inte avdragsgill. Genom denna bestämmelse i avtalet införs en rätt till avdrag. Bestämmelsen berör således enbart beskattningen i Danmark.

Artikel 4 innebär att de särskilda reglerna i artikel 31 punkt 5 i det nordiska skatteavtalet beträffande gränsgångare med hemvist i Danmark inte längre skall gälla. Gränsgångare med hemvist i Sverige berörs däremot inte. De personer med hemvist i Sverige som omfattas av bestämmelserna i artikel 31 punkt 5 i det nordiska skatteavtalet skall därmed även fortsättningsvis beskattas i hemviststaten Sverige. Bestämmelserna i artikel 1 om att arbete skall anses vara utfört i arbetsstaten trots att det faktiskt utförts i hemviststaten eller i tredje stat påverkar inte dessa sistnämnda personer, eftersom de beskattas i hemviststaten för inkomst enligt artikel 15 även om arbetet utförs i arbetsstaten eller i tredje stat.

**Prop. 2003/04:149
s. 16**

I *artikel 5* regleras hur en stat som tillerkänts beskattningsrätten till vissa inkomster skall behandla dessa vid beskattningen. I 5:1 finns ett åtagande av de båda avtalsslutande staterna att beskatta tjänsteinkomster även om arbetet utförts i den skattskyldiges hemviststat eller i en tredje stat om arbetsstaten enligt artikel 1 tillerkänts beskattningsrätten. Det är bl.a. på grund av detta åtagande som en ändring av 5 § SINK är nödvändig.

Pension eller livränta som skall beskattas i en avtalsslutande stat skall enligt artikel 5:2 beskattas enligt denna stats allmänna regler även om denna stat inte satt ned sin beskattning i samband med inbetalningar till pensionsordning, utan detta i stället skett i den andra staten. Detta innebär att en person med hemvist i Sverige som fått avdrag i Danmark för inbetalningar till en pensionsordning i Sverige med stöd av artikel 2 i avtalet, skall beskattas för den från Sverige utfallande pensionen enligt de allmänna reglerna i IL. Det förhållandet att avdraget medgivits i Danmark och inte i Sverige skall dock i dessa fall inte föranleda att pensionen vid beskattningen behandlas på ett annat sätt än om avdraget medgivits i Sverige.

Bestämmelserna i artikel 2 om avdrag för inbetalningar till pensionsordningar och artikel 3 om avdrag för utgift för resor över Öresundsbron gäller enligt artikel 5:3 endast om den skattskyldiges inkomst beskattas på nettobasis med möjlighet till avdrag för kostnader. Personer som beskattas enligt SINK kan alltså inte medges avdrag för pensionsinbetalningar eller resekostnader.

Artikel 6 innehåller bestämmelser om det system för utjämning som Sverige och Danmark skall tillämpa beträffande skatt som tas ut av skattskyldiga som pendlar över Öresund. Om en person med hemvist i den ena avtalsslutande staten förvärvar inkomst från anställning i den andra avtalsslutande staten skall ett utjämningsbelopp betalas av arbetsstaten till hemviststaten. Detta gäller om inkomsten överstiger 150 000 danska kronor eller motsvarande belopp i svensk valuta. Utjämningsbeloppet uppgår för Sveriges vidkommande till den genomsnittliga kommunalskatten som tas ut för kommunernas räkning för inkomst som beskattas i Sverige med stöd av artikel 15 i det nordiska skatteavtalet. Utjämningsbeloppet omfattar således inte landstingsskatten. En motsvarande regel finns för Danmark.

Inkomst som en person förvärvar genom arbete utfört ombord på ett svenskt eller danskt skepp i internationell trafik omfattas inte av utjämnningssystemet. Skälet för detta är att

sådan inkomst enligt de regler som för närvarande gäller i Danmark inte beskattas. I Sverige beskattas utomlands bosatta för sjöinkomst med 15 procent av bruttoinkomsten.

I artikel 6 föreskrivs vidare att de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan ingå en överenskommelse om den närmare utformningen av ordningen för utjämning. Med ”behörig myndighet” avses den myndighet åt vilken enligt det nordiska skatteavtalet uppdragits att vara behörig myndighet, vilket för Sveriges del innebär finansministern eller det befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdragits att handha frågor enligt avtalet. I Sverige är det enligt förordningen (1998:1314) om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna Skatteverket som skall pröva ärenden som skall handläggas av behörig myndighet.

Artikel 6 innehåller slutligen en överenskommelse om att efter två år utvärdera ordningen för utjämning, särskilt såvitt avser nivån för utjämningen och det faktum att utjämningen endast avser den del av kommunalskatten som tas ut för primärkommunernas räkning och inte för den del som tas ut för landstingskommunernas räkning. Därutöver sker en utvärdering av hela systemet vart femte år eller vid väsentliga förändringar av skattesystemen.

Artiklarna 7 och 8 innehåller bestämmelser om ikraftträdande och upphörande av avtalet. Enligt artikel 7:1 träder avtalet i kraft den tjugoförsta dagen efter den dag när de två avtalsslutande staterna skriftligen har meddelat varandra att de konstitutionella åtgärder som krävs i respektive stat har vidtagits. Artiklarna 2, 3, 5:2, 5:3 och 6 tillämpas såvitt avser skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari 2004 eller senare. Artiklarna 1, 4 och 5:1 skall tillämpas såvitt avser skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari det år som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare. Skälet för att vissa bestämmelser skall tillämpas först efter det att avtalet träder i kraft är det förbud som gäller enligt 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen mot att ta ut skatt i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten. Övriga bestämmelser skall tillämpas retroaktivt fr.o.m. den 1 januari 2004, dvs. på omständigheter som inträffade före det att avtalet träder i kraft, eftersom dessa bestämmelser inte kan innebära en ökad skattskyldighet.

Danmark har meddelat att förutsättningarna för ikraftträdande av avtalet är uppfyllda enligt dansk författning.

8.4 Överväganden och förslag

8.4.1 Lagen om det nordiska dubbelbeskattningsavtalet

Regeringens förslag: Riksdagen godkänner avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor och antar en lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Ändringen av lagen innebär att avtalet fogas som en bilaga till lagen.

Skälen för regeringens förslag: De svenska och danska regeringarna har fört förhandlingar för att lösa vissa problem som kan uppstå vid tillämpningen av det nordiska skatteavtalet beträffande personer som pendlar mellan Sverige och Danmark. Förhandlingarna har resulterat i avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor (nedan kallat "avtalet").

Enligt förslaget skall ett nytt femte stycke läggas till i 1 § lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. I det nya stycket föreskrivs att avtalet skall gälla som lag här i landet. Avtalet i dess svenska lydelse fogas som en ny bilaga till lagen, bilaga 4.

Enligt artikel 7 i avtalet träder detta i kraft den tjugoförsta dagen efter den dag när de båda avtalsslutande staterna skriftligen har meddelat varandra att de konstitutionella åtgärder som krävs i respektive stat har vidtagits. Danmarks regering har underrättat den svenska regeringen om att nödvändiga konstitutionella åtgärder vidtagits i Danmark. Avtalet kommer att träda i kraft den tjugoförsta dagen efter den dag Sveriges regering lämnat motsvarande underrättelse till Danmark. I förslaget till lag har därför föreskrivits att lagen träder i kraft den 1 augusti 2004. Enligt avtalet skall dock vissa artiklar och punkter tillämpas i fråga om skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari 2004 eller senare. Avtalet skall därmed beträffande dessa artiklar och punkter tillämpas retroaktivt. Det gäller artikel 2 (avdrag för pensionsinbetalningar), artikel 3 (avdrag för utgift för arbetsresor över Öresundsbron), artikel 5 punkterna 2 och 3 (åtagandet att beskatta pensionsinkomst enligt allmänna regler trots att avdrag inte medgivits för pensionsinbetalningarna samt att avdrag enligt artiklarna 2 och 3 endast ges om inkomst beskattas på nettobasis) och artikel 6 (skatteutjämning). I övriga delar skall avtalet tillämpas först efter det att avtalet träder i kraft.

8.4.2 Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Regeringens förslag: Tillämpningsområdet utvidgas för bestämmelsen i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta om att avlöning eller annan därmed jämförlig förmån utgör skattepliktig inkomst på grund av att verksamheten i sin helhet skall anses utövad här i riket även om den anställda under vissa omständigheter faktiskt utfört en del av arbetet utomlands.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inga erinringar mot förslaget. *Skatteverket* föreslår dock i förtydligande syfte en annan utformning av lagtexten.

Skälen för regeringens förslag: Sverige har i artikel 5:1 i avtalet av den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor (nedan kallat ”avtalet”) åtagit sig att beskatta den del av tjänsteinkomsten som Sverige med stöd av artikel 1 i samma avtal får beskattningsrätten till. Detta innebär att Sverige måste säkerställa att det i intern svensk lagstiftning finns grund för beskattning av de personer med hemvist i Danmark som huvudsakligen utför arbete i Sverige för en svensk arbetsgivare eller vid ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning som en utländsk arbetsgivare har i Sverige, även i de fall då personen delvis faktiskt utför arbetet antingen i sin bostad eller vid tjänsteresor eller annat arbete av tillfällig natur i Danmark eller i en tredje stat.

Regler om beskattning av utomlands bosatta finns i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). För att en person skall vara skattskyldig krävs att han eller hon uppburit en inkomst som är skattepliktig enligt den uppräkningslista som finns i 5 § SINK. Det är därför lämpligt att i uppräkningslistan lägga till en bestämmelse som medför att sådan inkomst som omfattas av artikel 1 i avtalet är skattepliktig.

Det finns flera alternativa möjligheter för att i 5 § SINK lägga till den nödvändiga regeln. Ett sätt är att i bestämmelsen direkt hänvisa till artikel 1 i avtalet och ange att sådan inkomst som omfattas av bestämmelsen också skall vara skattepliktig i Sverige. Denna metod skulle innebära att exakt den inkomst som avses i artikeln också blev skattepliktig i Sverige, vilket skulle medföra att åtagandet i avtalet fullgjorts.

**Prop. 2003/04:149
s. 19**

Ett annat sätt är att mer generellt beskriva de situationer som avses omfattas av skatteplikten. Därmed skulle alla utomlands bosatta personer under angivna förutsättningar, inte bara de med hemvist i Danmark, vara skattskyldiga för inkomster som de uppburit vid hemarbete eller tjänsteresor i utlandet.

Att bestämmelsen trots den generella ordalydelsen i praktiken ändå endast skulle få betydelse för personer med hemvist i Danmark är följderna av de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater. De flesta skatteavtal som Sverige ingått bygger på den modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) utarbetat. I OECD:s modellavtal anges i artikel 15 beträffande inkomst av enskild tjänst att lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, beskattas endast i hemviststaten, såvida arbetet inte utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning för arbetet beskattas där. Detta innebär att Sverige enligt skatteavtalen endast kan beskatta personer som inte har hemvist i Sverige för ersättning av arbete som dessa personer har utfört här. Det nu ingångna avtalet med Danmark utgör ett undantag i detta avseende.

När det gäller personer som är bosatta utomlands i en stat med vilken Sverige inte har ett skatteavtal innebär en generell bestämmelse att skattskyldigheten utvidgas. Sverige har för närvarande skatteavtal med nästan 80 stater. De stater med vilka Sverige inte har skatteavtal är sådana stater som geografiskt är belägna på så sätt att det är förenat med vissa svårigheter för en anställd att i någon större utsträckning utföra arbete i bostaden. Det ekonomiska utbytet mellan Sverige och dessa stater är också mycket begränsat. Antalet fall när en utvidgad skattskyldighet kan komma att bli aktuell är därför mycket få. Skattskyldigheten avser dessutom tjänsteresor. Detta fall skiljer sig principiellt sett inte nämnvärt från de fall som redan finns reglerade i 5 § tredje stycket SINK beträffande tjänsteinnehavare som gör tillfälliga besök utomlands eller under en längre tid uppehåller sig utomlands under kringresande. Det framstår som ändamålsenligt att utvidga skattskyldigheten till att omfatta den del av inkomsten som hänförs sig till i utlandet faktiskt utfört arbete dels om detta utförs i bostaden om den anställda utför huvuddelen av arbetet i Sverige, dels om detta utförs i samband med tjänsteresor i utlandet.

Vid en samlad bedömning är det att föredra att i SINK införa en generell bestämmelse beträffande skattskyldighet för inkomst som förvärvas i samband med hemarbete och

tjänsteresor i utlandet framför en direkt hänvisning till en artikel i avtalet med Danmark.

För att säkerställa att även inkomst som uppbärs från en begränsat skattskyldig arbetsgivare med fast driftställe i Sverige med anledning av arbete som är hänförligt till det fasta driftstället omfattas av skattskyldigheten måste det nuvarande kravet på att anställningen skall vara i ett svenskt företag kompletteras i detta avseende.

Förslaget föranleder en ändring i 5 § SINK. Den närmare utformningen av bestämmelsen behandlas i författningskommentaren.

**Prop. 2003/04:149
s. 20**

Enligt artikel 7 i avtalet träder avtalet i kraft den tjugoförsta dagen efter den dag när de två staterna underrättat varandra om att de konstitutionella åtgärder som krävs i respektive stat har vidtagits och skall tillämpas, såvitt avser artikel 1, i fråga om skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare. Danmarks regering har redan underrättat den svenska regeringen om att nödvändiga konstitutionella åtgärder vidtagits i Danmark. Efter att avtalet och förslaget till lagändring godkänts av riksdagen kommer den svenska regeringen att på motsvarande sätt underrätta Danmarks regering. Eftersom detta avses ske i samband med att lagen utfärdas föreslås att förslaget till lag skall träda i kraft den 1 augusti 2004 och tillämpas på avlöning eller därmed jämförlig förmån som utgår efter utgången av år 2004.

8.5 Författningskommentar

8.5.1 Lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna

1§

**Prop. 2003/04:149
s. 21**

I ett nytt femte stycke föreskrivs att avtalet den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor skall gälla som lag här i landet. Den för Sverige utfärdade texten framgår av bilaga 4 till lagen.

8.5.2 Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

5§

I paragrafen föreskrivs i *tredje stycket* att verksamhet anses utövad här i riket även om den enskilde under vissa omständigheter utfört arbetet utomlands. Bestämmelsen omfattar sedan tidigare situationer då en enskild är anställd i ett svenskt företag.

Enligt den nya lydelsen, som utformats i enlighet med Lagrådets förslag, skall bestämmelsen även omfatta personer med anställning vid ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige.

Dessutom skall tredje stycket också tillämpas i fall då inkomst som utgått av annat uppdrag än anställning är skattepliktig enligt första stycket 2. Genom detta tillägg uppnås överensstämmelse mellan första och tredje styckenas tillämpningsområden. I förhållande till olika skatteavtal kan emellertid inträffa att denna utvidgning av tillämpningsområdet för tredje stycket i praktiken inte kommer att medföra någon förändring i förhållande till vad som tidigare gällt. Exempelvis är artikel 15:1 i det nordiska skatteavtalet endast tillämplig på ersättning som uppbärs på grund av anställning.

**Prop. 2003/04:149
s. 22**

Bestämmelsen har vidare delats upp i två strecksatser. I den första regleras fallet då en enskild gör tjänsteresor utomlands. De ändringar som föreslås är till stor del redaktionella. Begreppet tjänsteinnehavare har bytts ut mot enskild. Den tidigare skrivningen ”tillfälliga besök” har strukits eftersom begreppet tjänsteresa enligt den terminologi som används i inkomstskattelagen (1999:1229) innefattar tillfälliga besök i utlandet som en skattskyldig företar i sin tjänst. Detsamma gäller skrivningen om en längre tids kringresande utomlands. Begreppet tjänsteresor omfattar därmed både då den enskilde i och för sin tjänst gör tillfälliga besök utomlands och då den enskilde under längre tid uppehåller sig där under kringresande. Bestämmelsen får ett något vidare tillämpningsområde än tidigare i och med att tjänsteresor även kan avse vistelser i utlandet som varar under längre tid men som inte innebär kringresande. Något tidskrav avseende tjänsteresans längd i förhållande till den tid som arbete utförs i Sverige ställs inte upp.

Den andra strecksatsen innebär att verksamhet anses utövad här om arbetet utförs i bostaden utomlands. En förutsättning för att verksamheten skall anses utövad här i de fall arbetet utförs i bostaden är dock att tiden för arbetet utomlands uppgår till högst hälften av den enskildes totala arbetstid under varje tremånadersperiod. Den verksamhet som faktiskt utövas i Sverige måste alltså utgöra hälften eller en övervägande del av den anställdes sammanlagda arbetstid. Eftersom jämförelsen skall göras för varje tremånadersperiod kan villkoret att tiden för arbetet i Sverige skall uppgå till minst hälften av den totala arbetstiden vara uppfyllt beträffande en del av året även om villkoret inte är uppfyllt sett över ett helt år. För sådan verksamhet utomlands som omfattas av bestämmelsens första strecksats, tjänsteresor, gäller inte detta villkor.

Skatteavtal finns med följande länder och områden **Beställningsnummer**

Albanien ¹	
Amerikas Förenta Stater ¹	RSV 360-840 utgåva 1
Argentina ¹	
Australien ²	
Bangladesh ²	
Barbados	RSV 360-052 utgåva 1
Belgien	RSV 360-056 utgåva 1
Bolivia	RSV 360-068 utgåva 1
Botswana	RSV 360-072 utgåva 1
Brasilien ³	
Bulgarien	RSV 360-100 utgåva 1
Chile ¹	
Cypern	RSV 360-196 utgåva 1
Danmark	Se Norden
Egypten	RSV 360-818 utgåva 1
Estland	RSV 360-233 utgåva 1
Filippinerna ¹	
Finland	Se Norden
Frankrike	RSV 360-250 utgåva 1
Färöarna	Se Norden
Gambia	RSV 360-270 utgåva 1
Grekland	RSV 360-300 utgåva 1
Hong Kong ¹	
Indien	RSV 360-356 utgåva 1
Indonesien	RSV 360-360 utgåva 1
Irak ⁴	
Iran ⁴	
Irland	RSV 360-372 utgåva 1
Island	Se Norden
Israel ²	
Italien	RSV 360-380 utgåva 1
Jamaica ²	
Japan ²	
Jugoslavien ⁵	
Kanada	RSV 360-124 utgåva 1
Kazakstan ¹	
Kenya ³	
Kina ³	
Korea ³	
Kuwait ⁴	
Lettland	RSV 360-428 utgåva 1
Libanon ⁴	

Skatteavtal finns med följande länder och områden **Beställningsnummer**

Litauen	RSV 360-440 utgåva 1
Luxemburg	RSV 360-442 utgåva 1
Makedonien ¹	
Malaysia ¹	
Malta	RSV 360-470 utgåva 1
Marocko ²	
Mauritius	RSV 360-480 utgåva 1
Mexico	RSV 360-484 utgåva 1
Namibia	RSV 360-516 utgåva 1
Nederländerna	RSV 360-528 utgåva 1
Norge	Se Norden
Norden (Danmark, Färöarna, Finland, Island, Norge)	RSV 360-208 utgåva 3
Nya Zeeland ²	
Oman ¹	
Pakistan ²	
Peru ⁶	
Polen ¹	
Portugal ¹	
Rumänien ²	
Ryssland	RSV 360-643 utgåva 1
Schweiz	RSV 360-756 utgåva 1
Singapore	RSV 360-702 utgåva 1
Slovakien ¹	
Spanien ¹	RSV 360-724 utgåva 1
Sri Lanka ²	
Storbritannien och Nordirland	RSV 360-826 utgåva 1
Sydafrika	RSV 360-710 utgåva 1
Taiwan ⁴	
Tanzania ³	
Thailand	RSV 360-764 utgåva 1
Tjeckien ¹	
Trinidad och Tobago ²	
Tunisien ²	
Turkiet	RSV 360-792 utgåva 1
Tyskland	RSV 360-276 utgåva 1
Ukraina	RSV 360-804 utgåva 1
Ungern	RSV 360-348 utgåva 1
Uruguay ¹	
Venezuela ¹	
Vietnam	RSV 360-704 utgåva 1
Vitryssland	RSV 360-112 utgåva 1

Skatteavtal finns med följande länder och områden	Beställningsnummer
---	--------------------

Zambia ²	
Zimbabwe	RSV 360-716 utgåva 1
Österrike ¹	RSV 360-040 utgåva 1

¹ Aktuella författningar framgår av Skatte- och taxeringsförfattningarna.

² Det gamla avtalshäftet (senaste upplagan) kan användas.

³ Det gamla avtalshäftet kan användas med de kompletteringar och ändringar som framgår av Skatte- och taxeringsförfattningarna.

⁴ Aktuella författningar eller beslut framgår av Skatte- och taxeringsförfattningarna.

⁵ Det gamla avtalshäftet kan tillämpas på de tidigare delrepublikerna utom Makedonien.

⁶ 1966 års avtal upphörde att gälla vid utgången av 2006 (SFS 2006:642).