

SVENSKA DUBBEL- BESKATTNINGS- AVTAL



3:e reviderade och
aktualiserade upplagan

Carl Olof Sandström

SNS FÖRLAG

SVENSKA DUBBEL-
BESKATTNINGS-
AVTAL

SVENSKA DUBBEL- BESKATTNINGS- AVTAL

En sammanställning av de
viktigaste reglerna

3:e reviderade och
aktualiserade upplagan

Carl Olof Sandström

SNS FÖRLAG

SNS FÖRLAG
Box 5629
114 86 Stockholm
Telefon 08-23 25 20

Carl Olof Sandström
Svenska dubbelbeskattningsavtal
3:e upplagan
1:a tryckningen

© 1986, 1988, 1993 Författaren, Handelsbanken och SNS Förlag
Omslag och typografi: Finn Nyebølle
Tryck: Kristianstads Boktryckeri AB 1993

ISBN 91-7150-491-5

Innehåll

Förord.....	7
1 Avtal för undvikande av internationell dubbelbeskattning.....	11
2 Bosättning och skattskyldighet	25
3 Inkomst av rörelse, inklusive sjö- och luftfart	34
4 Utdelning	120
5 Ränta	192
6 Royalty	228
7 Beskattning av realisationsvinst	265
8 Inkomst av enskild tjänst (arbetsanställning)	310
9 Styrelsearvode	337
10 Pension på grund av enskild tjänst samt livränta m.m.....	351
11 Inkomst för studerande och praktikanter samt professorer och lärare	374
12 Inkomst av fast egendom	401

Förord

Detta verk kan ses som en arvtagare till Handelsbankens skrift "Om beskattning i Sverige vid in- och utflyttning samt rörelse i utlandet m.m." av Erland Geijer. Tillkomsten av nya regler och många ändringar i äldre dubbelbeskattningsavtal har för länge sedan gjort Geijers arbete inaktuellt.

Handelsbanken gav därför år 1984 f.d. kammarrättslagmannen C O Sandström, som genom mångårig verksamhet inom området för internationell beskattning förvärvat god kännedom om dubbelbeskattningsavtalen och deras tillämpning, i uppdrag att utarbeta en sammanställning av reglerna i de dubbelbeskattningsavtal Sverige träffat med främmande stater. Hans arbete resulterade i verket *Svenska dubbelbeskattningsavtal* vars första upplaga utkom 1986 på SNS förlag. Andra upplagan utkom 1988.

Svenska dubbelbeskattningsavtal bygger på en helt ny idé om beskrivningen av regelsystemet. I stället för att traditionellt beskriva reglerna i avtal för avtal har här indelningen skett inkomstart för inkomstart. I det praktiska arbetet är det nämligen mera sällan som intresset knyts till behandling i ett och samma avtal av alla slags inkomster. Däremot är behovet ofta stort av en jämförelse mellan olika länder av hur en viss inkomst behandlas i dubbelbeskattningshänseende. Därför har framställningen byggts upp så att för varje inkomstart beskrivs land för land i bokstavsordning innehållet i det träffade dubbelbeskattningsavtalet beträffande just den inkomsten.

Tredje upplagan av *Svenska dubbelbeskattningsavtal* har disponerats på följande sätt: Efter två inledande kapitel, som beskriver bl.a. OECD:s modellavtal för dubbelbeskattning, principer och metoder för begränsning av dubbelbeskattning samt bosättningsbegreppet, följer nio kapitel som beskriver överenskommelserna beträffande beskattning av rörelse, utdelning, ränta, royalty, realisationsvinst, arbetsanställning i enskild tjänst, styrelsearvode, pension av enskild tjänst (samt livränta), studerande och praktikanter samt professorer och lärare. Sist kommer ett kapitel som kortfattat tar upp beskattning av inkomst av fast egendom.

För att något begränsa omfånget av framställningen redovisas inte avtalsbestämmelser avseende s.k. fria yrken, artister och idrottsmän, pension respektive lön i offentlig tjänst. Inte heller har de bestämmelser som förekommer i en del avtal om förmögenhetsbeskattningen tagits med.

En ambition har varit att göra framställningen så kortfattad som möjligt men ändå någorlunda fullständig. Ett sätt att åstadkomma detta har varit att inledningsvis i varje kapitel beskriva OECD:s modellavtal för den aktuella inkomstarten. I den därpå följande länderbeskrivningen har det då räckt att ange avvikelser från modellavtalet. Överensstämmer ett avtal med ett land helt med ett tidigare beskrivet hänvisas till detta tidigare. Som avslutning på de flesta kapitel finns en tabellarisk sammanställning av avtalsvillkoren för att ytterligare underlätta en internationell jämförelse.

Utvecklingen på beskattningsområdet – inte minst det internationella – är som bekant snabb. Dubbelbeskattningsavtal ändras eller omförhandlas, de svenska tillämpningsförfordningarna kan ändras. Den svenska interna skattelagstiftningen kan också ändras på ett sådant sätt som påverkar tillämpningen av ett dubbelbeskattningsavtal. Det är därför alltid nödvändigt att noga undersöka gällande bestämmelser in extenso innan mera omfattande dispositioner med internationella beskattningskonsekvenser företas. Ett noggrant studium av avtalsbestämmelsernas innehåll är nödvändigt redan med hänsyn till deras komplexitet, något som gör att deras rätta innebörd inte alltid är så entydig. Därför måste det förbehållet göras att, på en eller annan punkt, en annan tolkning än som här redovisats inte är helt utesluten. Avsikten är att föreliggande skrift ändå skall utgöra en användbar handledning.

I förhållande till andra upplagan har följande förändringar kunnat beaktas i denna upplaga:

Antalet avtal har utökats med avtal med Barbados, Botswana, Bulgarien, Indonesien, Mauritius, Mexico, Turkiet samt Zimbabwe. Med Cypern, Filippinerna, Frankrike, Indien, Irland, Nederländerna, Norden och Thailand har äldre avtal ersatts med nya. Det nya nordiska avtalet som undertecknats i september 1989 inkluderar även Färöarna. Vidare har ändringar gjorts i våra tidigare avtal med Österrike och Schweiz samt med Singapore och Sydkorea. Med Schweiz har fortsatta förhandlingar lett fram till vissa ytterligare förändringar i avtalet vad avser utdelningsbeskattningen. Ratifikation skedde under våren 1993 men överenskommelsen är tillämplig retroaktivt fr.o.m. 1 januari 1992. Även beträffande det nya avtalet med Irland har överenskommit om vissa ändringar rörande beskattning av aktieutdelning. Ändringarna avses träda i kraft den 1 januari 1994.

Nya avtal har även förhandlats fram med Belgien och det nya Tyskland samt Namibia.

I fråga om Belgien upphörde det tidigare gällande avtalet av år 1965 att gälla med utgången av 1990 efter uppsägning från svensk sida. Ett nytt avtal undertecknades den 5 februari 1991. Sedan ratificering skett trädde avtalet i kraft först den 24 februari 1993. Det skall dock tillämpas fr.o.m. den 1 januari 1991. Därmed kan effekterna av det avtalslösa tillståndet undanröjas.

Vad beträffar avtalet med Tyskland, som undertecknats den 14 juli 1992, har en svensk proposition (1992/93:3) framlagts för riksdagen i oktober 1992. Beroende på det tyska parlamentets senare behandling av avtalsförslaget kommer avtalet enligt vad som uppgivits från finansdepartementet att kunna tillämpas först fr.o.m. den 1 januari 1994. Vissa bestämmelser om utdelning har dock retroaktiv verkan.

Då man torde kunna utgå från att även det nya avtalet med Tyskland kommer att bli tillämpligt i sitt framförhandlade skick, har det ansetts mest praktiskt att redovisa avtalets innehåll här i relevanta delar även om det formellt inte skulle ha trätt i kraft vid tidpunkten för denna upplagas utgivning. Någon ikraftträdandeförfattning för avtalet med Tyskland har inte kunnat anges ännu. Detsamma gäller beträffande några andra av de nya avtalen.

Det kan i detta sammanhang framhållas att det tillsvidare är oklart

om och i vad mån vissa av de nya statsbildningar som uppkommit efter den förutvarande Sovjetunionens sönderfall är beredda att för sin del tillämpa det avtal som Sverige en gång träffat med det gamla Sovjetunionen. Eftersom avtalet ännu inte blivit formellt upphävt redovisas avtalet här i sitt gällande skick. Med Ryssland och de baltiska staterna Estland och Lettland har dock nya avtal undertecknats. De kan bli tillämpliga fr.o.m. 1994. Proposition om avtal med Estland och Lettland har redan lagts fram (prop. 1992/93:177 resp. 1992/93:252). Avtalen redovisas redan i denna upplaga. Med Ukraina och Litauen har avtal paraferats och med Vitryssland pågår förhandlingar. De oklarheter som föreligger beträffande avtalet med förutvarande Sovjetunionen gäller även beträffande avtalen med Jugoslavien och Tjeckoslovakien.

Även med Egypten, Gambia, Malaysia och Venezuela har parafering av nya avtal skett. Det är dock oklart när de kan börja tillämpas.

Sedan länge har man emotsett ett nytt avtal med Amerikas Förenta Stater, avsett att ersätta 1939 års ännu gällande avtal. Överenskommelse har träffats om ett nytt inkomstskatteavtal. Diskussioner pågår men någon färdig avtalstext finns inte tillgänglig.

I övrigt pågår diskussioner om avtal eller ändringar i befintliga avtal med ett dussintal stater.

Till sist riktas ett varmt tack till departementsrådet Stefan Ersson och hans medarbetare på finansdepartementets rättsenhet för internationella skattefrågor för de värdefulla upplysningar de lämnat under arbetets gång.

Stockholm i september 1993

Niclas Virin
Handelsbanken

1 Avtal för undvikande av internationell dubbelbeskattning

Om en i ett land bosatt person uppbär inkomst som härrör från ett annat land eller innehar förmögenhetstillgångar i det andra landet kan en tillämpning av de olika ländernas interna skattelagstiftning, om inga åtgärder vidtas, leda till att samma inkomst eller förmögenhet blir föremål för beskattning i båda länderna. Därigenom uppkommer s.k. internationell dubbelbeskattning. För att undvika en sådan effekt är det vanligt att länderna ingår avtal med varandra. Sverige har för sin del ingått nära ett sextiototal sådana avtal med andra stater. Här avses endast mera fullständiga avtal rörande inkomst- och förmögenhetsbeskattningen och bortses från begränsade avtal om sjö- och luftfartsinkomster och sådana tidigare ingångna avtal, som t.ex. med Storbritannien, som behållit sin giltighet i förhållande till förutvarande besittningar fastän de förlorat giltigheten i förhållande till det gamla moderlandet.

Som mönster för dubbelbeskattningsavtalen tjänar i flertalet fall OECD:s modellavtal, som antogs första gången 1963 och därefter i reviderat skick 1977.

En ny version av modellavtalet antogs av OECD:s ministerråd den 23 juli 1992. Den nya versionen skiljer sig från den tidigare huvudsakligen genom den tekniska redigeringen, medan utformningen av de olika artiklarnas materiella bestämmelser lämnats nästan oförändrade (här bortses från de kompletteringar som gjorts i OECD:s omfattande kommentar till avtalstexten). Två ändringar i avtalet av någon betydelse må nämnas här. Den ena gäller definitionen av royaltybegreppet i artikel 12. Den andra avser den s.k. 183-dagarsregeln i artikel 15. Eftersom flertalet här redovisade avtal av naturliga skäl i princip bygger på 1977 års modellavtal är det detta avtal som de olika avtalens artiklar i första hand jämförs med i den fortsatta framställningen, även om de bägge nyssnämnda ändringarna anmärkts i respektive sammanhang.

Även om Sverige såsom en av medlemmarna i OECD förväntas i princip följa de av OECD rekommenderade avtalsbestämmelserna vid ingåendet av de avtal som Sverige sluter med andra länder, utesluter detta inte att Sverige på enstaka punkter – särskilt i nyare avtal – funnit det angeläget att tillgodose sina beskattningsanspråk något längre än vad som följer av modellavtalet. Här åsyftas sådant som t.ex. ett vidhållande av beskattningsrätten enligt den nyligen införda s.k. femårsregeln, trots att den skattskyldige enligt avtalet kan anses ha sitt skatterättsliga hemvist i den andra avtalsslutande staten, låt vara att Sverige därvid är skyldigt att från den skattskyldiges svenska skatt avräkna den skatt som påförs honom i den andra staten (s.k. omvänd credit; jfr nedan). Motsvarande gäller i fråga om beskattningen av vis-

sa aktie- och fastighetsvinster inom viss tid efter avflyttning från Sverige. Vidare kan pekas på att Sverige i nyare avtal förbehållit sig rätten att beskatta vissa sociala förmåner som härifrån utbetalats till utomlands bosatta personer i form av ATP m.m. Omvänt har Sverige ofta nödgats acceptera liknande eller andra anspråk från den andra avtalsslutande staten.

I förhållande till utvecklingsländerna används ofta som förebild en av Förenta Nationerna utarbetad modellkonvention av 1979 som även den till stora delar baserar sig på OECD:s modellavtal.

Avtalens materiella bestämmelser går ut på att reglera vilken av de avtalsslutande staterna som skall ha beskattningsrätt till inkomst av vissa slag respektive förmögenhet av visst slag (i fortsättningen bortses för enkelhetens skull från förmögenhet). Som konkurrenser om beskattningsrätten står i regel å ena sidan den stat där den skattskyldige enligt avtalet anses ha sitt hemvist (hemviststaten) och å andra sidan den stat varifrån inkomsten härrör (källstaten). Alltefter parternas bestämmande kan beskattningsrätten till visst inkomstslag tillerkännas endast hemviststaten eller endast källstaten. Men beskattningsrätten kan också tillerkännas bägge staterna. Med utgångspunkt i att hemviststaten som sådan har en på förhand given "naturlig" rätt att beskatta all inkomst som den skattskyldige uppbär brukar, i sådana fall då beskattningsrätten avses tillkomma även den andra staten, dvs. källstaten, detta i avtalet uttryckas så att inkomsten i fråga "får" eller "må" beskattas i denna andra stat. Därmed anses hemviststaten oförhindrad att enligt sina interna regler inkludera samma inkomst i sin beskattning. Detta gäller dock under förutsättning att avtalet i övrigt inte – vilket kan förekomma – föreskriver att inkomst som sålunda får beskattas i den andra staten skall undantas från beskattning i hemviststaten. Då är läget givetvis detsamma som om i avtalet föreskrivits att inkomsten skall beskattas endast i källstaten.

Anmärkas bör att ingen kan göras skattskyldig för viss inkomst på grund av ett avtal om han på grund av den egna statens interna rätt inte är skattskyldig för inkomsten. Däremot kan avtalet inskränka en skattskyldighet som föreligger enligt den interna rätten.

Inkomstrubriceringarna i avtalen

Genom den från och med 1992 års taxering genomförda skattereformen har de hittillsvarande sex inkomstslagen i kommunalskattelagen slagits samman till tre. De nya inkomstslagen är inkomst av tjänst som omfattar löneinkomster, löneförmåner och pensioner, vidare inkomst av näringsverksamhet som omfattar övriga förvärvsinkomster avseende rörelse, jordbruk och hyreshus, slutligen inkomst av kapital som omfattar alla typer av kapitalavkastning, inklusive sådant som realisationsvinster.

Denna tekniska sammanslagning av inkomstslagen har fått till följd att den svenska inkomstrubriceringen kommit att delvis skilja sig från den i dubbelbeskattningsavtalen sedan gammalt använda indelningen av inkomstslagen.

Detta innebär emellertid inte att den nya interna inkomstrubriceringen skall medföra en annan bedömning på svensk sida av den i av-

talen föreskrivna fördelningen mellan staterna av beskattningsrätten till de olika inkomsterna. Även om t.ex. inkomst av hyresfastighet enligt de nya reglerna skall beskattas som inkomst av näringsverksamhet, skall inkomsten vid avtalens tillämpning alltså bedömas såsom inkomst av fastighet. En annan sak är att, i den mån avtalet, t.ex. på grund av fastighetens belägenhet, tillerkänner Sverige rätten att beskatta inkomsten i fråga, Sverige internt beskattar inkomsten såsom inkomst av näringsverksamhet i enlighet med de nya reglerna. Vidare skall t.ex. realisationsvinst behandlas som sådan vid avtalstillämpningen även om de svenska reglerna föreskriver beskattning som kapitalinkomst. Detsamma gäller beträffande aktieutdelningar, räntor och royalties. I fråga om dessa senare inkomstslag har man givetvis även att beakta de procentuella begränsningar av källstatens beskattningsrätt som kan vara föreskrivna i avtalet.

De tekniska metoderna

De problem som sammanhänger med dubbelbeskattningens undvikande är inte helt lösta genom enbart de materiella reglerna om beskattningsrättens fördelning mellan de avtalsslutande staterna. I den mån beskattningsrätten enligt avtalet skall tillkomma endast källstaten kvarstår t.ex. frågan om hur den från hemviststatens beskattning undantagna inkomsten skall påverka beskattningen i hemviststaten av den skattskyldiges övriga inkomster när det gäller sådant som skatteprogressionen. I den mån beskattningsrätten kan tillkomma bägge staterna måste ändå en faktisk dubbelbeskattning elimineras. Härför står olika metoder till buds. Som regel ankommer det på hemviststaten att vidta vad som erfordras. I vissa fall kan det dock i stället åligger den andra staten att sörja för dubbelbeskattningens undanröjande.

Sättet för dubbelbeskattningens undanröjande brukar regleras i en särskild artikel i avtalen, den s.k. metodartikeln.

Sedan gammalt har använts två huvudmetoder för att eliminera dubbelbeskattningen, nämligen exemptmetoden och credit of tax-metoden.

Exemptmetoden

I sin renaste form innebär exemptmetoden att inkomst uteslutande beskattas i en av de båda staterna utan att detta påverkar beskattningen i den andra staten. Vanligen är dock exemptmetoden utformad så att den andra staten, i allmänhet hemviststaten, vid sin skatteberäkning får ta viss hänsyn till den inkomst som undantagits från beskattningen. Ett sådant hänsynstagande är alltid aktuellt för de stater där progressiv beskattning förekommer så som t.ex. i fråga om den svenska statliga inkomstkatten före den fr.o.m. 1992 års års taxering genomförda skattereformen. Ett inslag av progressivitet kvarstår dock även efter reformen i så måtto att den statliga inkomstkatten om 20 procent på inkomst av tjänst och näringsverksamhet inträder först när inkomsten överstiger en viss skiktgräns (186 600 kr beskattningsbar inkomst vid 1993 års taxering). Avtal som bygger på exemptmetoden brukar därför i enlighet med modellavtalets artikel 23 A punkt 3 inne-

hålla en bestämmelse som innebär att inkomsttagarens hemviststat – trots att den från sin beskattning skall undanta den i källstaten beskattade inkomsten – ändå har rätt att vid beräkningen av skatten på den skattskyldiges övriga inkomster tillämpa den skattesats som skulle ha använts om även den undantagna inkomsten omfattas av beskattningen (progressionsförbehåll – exemption med progression).

Följande exempel skall belysa tekniken vid iakttagandet av progressionsförbehållet och vill visa hur detta förbehåll skulle beaktas vid avtalstillämpningen på svensk sida innan den progressiva inkomstbeskattningen avskaffades genom skattereformen. Tekniken är givetvis lika tillämplig för den utländska avtalspartner som använder progressiv inkomstbeskattning.

Exempel 1

Exemplet avser en i Sverige bosatt person som uppburit ett styrelsearvode om 80 000 kr som skall beskattas i den stat där det bolag som utbetalat arvodet har sin hemvist (källstaten).

Beräknad totalinkomst (inkl. arvodet)	250 000 kr
Därav arvode från utlandet	<u>80 000 kr</u>
Återstående i Sverige beskattad inkomst	170 000 kr

Statlig inkomstskatt på 250 000 kr beräknas till 70 000 kr = ca 28 %

Statlig inkomstskatt på 170 000 kr beräknas till 37 000 kr = ca 21 %

Om avtalet innehåller progressionsförbehåll enligt art. 23 A punkt 3 kan i Sverige skatten på 170 000 kr beräknas efter 28 procent i stället för 21 procent.

Motiven till modellavtalet tillåter även en alternativ metod för tillämpning av exmetoden.

Exempel 2 (alternativ exmet)

Samma förutsättningar som i exempel 1.

Beräknad totalinkomst	250 000 kr
Styrelsearvode = 1/3	= <u>80 000 kr</u>
Återstående inkomst	170 000 kr

Beräknad skatt på 250 000 kr	= ca 70 000 kr
Avgår 1/3 av skatten	= <u>ca 23 000 kr</u>
Skatt på 170 000 kr	= ca 47 000 kr

Credit of tax-metoden

Den numera vanligaste metoden för undvikande av dubbelbeskattning är den s.k. credit of tax-metoden. Enligt denna beskattas den skattskyldige efter vanliga regler i sin hemviststat för *all* inkomst han uppburit. Men, om och i den mån källstaten enligt avtalet har rätt att beskatta viss inkomst – t.ex. styrelsearvode – är hemviststaten skyldig att från den uträknade skatten avräkna den skatt som erlagts i källstaten på den där beskattade inkomsten. Ibland kan hemviststaten räkna av hela den i källstaten uttagna skatten mot den inhemska skatten så långt den räcker till (full credit). Men i regel är avräkningskyldighe-

ten begränsad till att avse högst den andel av skatten i hemviststaten som faller på den i källstaten beskattade inkomsten (ordinary credit). Är källstatens skatt på inkomsten högre än hemviststatens skatt på samma inkomst kan den överskjutande delen alltså inte avräknas.

Exempel 3 (ordinary credit)

Tillämpat på omständigheterna i exempel 1 skall från den på totalinkomsten 250 000 kr uträknade svenska skatten – vars storlek efter skattereformen är beroende av vilka olika inkomstslag som ingår i totalinkomsten – avräknas skatten på de i utlandet beskattade 80 000 kr. Om denna skatt, i svenska pengar räknat, utgör 8 000 är det alltså i princip detta belopp som skall avräknas från den totala svenska skatten. Förutsatt att den svenska skatten på styrelsearvodet (i form av kommunal och ev. statlig inkomstskatt) är högre än den utländska skatten får hela den utländska skatten avräknas. Skulle till äventyrs den utländska källstatens skatt på styrelsearvodet överstiga den svenska skatten på arvodet, får avräkning i princip ske med högst beloppet av den svenska skatten. De närmare reglerna för skatteavräkningen enligt den svenska lagstiftning med de ”spärrar” för avräkningen som gäller förbigås här. En antydning om avräkningsreglernas innebörd lämnas i efterföljande avsnitt.

Särskilt i utvecklingsländer är det vanligt att landet i fråga för att främja önskvärda investeringar med utländskt kapital medger utländska företagare vissa skattelättnader. Vid en tillämpning av creditmetoden skulle emellertid det investeringsfrämjande syftet motverkas om företagarens hemviststat nedsatte det avräkningsbara beloppet i den mån sådan skattelättnad hade medgetts i källstaten. I avtalen med utvecklingsländer är det därför vanligt att den andra avtalsslutande staten åtar sig att vid skatteberäkningen medge avräkning av skatt som om skattelättnaden i fråga inte medgetts (matching credit).

I den mån det – vilket undantagsvis förekommer – är källstaten som medger credit för skatt i hemviststaten talar man om ”omvänd credit”. Så skall t.ex. enligt avtalet med Spanien Sverige medge avräkning för spansk skatt på ATP som beskattas i Sverige, även om inkomsttagaren har hemvist i Spanien enligt avtalet.

Om t.ex. beträffande utdelning hemviststaten medger avräkning för inte endast den vanliga inkomstskatt som i källstaten uttages för utdelningsinkomsten, utan även för den del av bolagets inkomstskatt som belöper på utdelningen, talar man om s.k. underlying credit.

De nu berörda exempt- och creditmetoderna är de metoder som regelmässigt anvisas i avtalen. I den efterföljande redogörelsen för avtalen och tillhörande tabeller är det därför dessa metoder som redovisas som tillämpliga.

Svenska regler angående utländska skatter

I detta sammanhang kan det vara av intresse att kort redovisa de svenska reglerna angående utländska skatter.

Utländska skatter beaktas i Sverige antingen genom omkostnadsavdrag eller genom avräkning från den svenska skatten på den totala

inkomsten inklusive den inkomst som härrör från utlandet.

Avdrag medges såsom omkostnad för utländsk allmän skatt om den är erlagd men oavsett om den är preliminär eller slutlig. Allmän skatt är skatt på inkomst eller förmögenhet, dock inte sådan förmögenhetsskatt som har karaktär av engångsskatt. Omkostnadsavdrag för allmän skatt medges om skatten hänför sig till intäkt i den främmande staten på grund av att förvärvskällan anses lokaliserad där. Avdrag medges för statsskatter, delstatsskatter, provinsskatter och kommunalskatter.

Tidigare gällde att denna avdragsrätt förelåg så länge det inte fanns något dubbelbeskattningsavtal. Från och med 1990 års taxering har rätten till omkostnadsavdrag utsträckts till samtliga fall då en skattskyldig är berättigad till avräkning av utländsk skatt enligt intern rätt eller enligt dubbelbeskattningsavtal. Det är endast i de fall då inkomst på grund av exemptavtal (vanlig exempt eller alternativ exempt) är undantagen från beskattning i Sverige som den utländska skatten inte är avdragsgill.

Vidare finns i särskild lag (1986:468) bestämmelser om *avräkning* från svenska skatter av utländsk skatt. Avräkningsreglerna är framför allt av intresse för den i Sverige hemmahörande skattskyldige om han har flera inkomster från utlandet.

Före tillkomsten av de nya reglerna innebar en tillämpning av den i avtalen vanligen anvisade ordinary credit-metoden att man genomgående följde den s.k. per item-principen. Detta betydde att den utländska skatt på viss årsinkomst fick avräknas endast mot den svenska skatt som belöpte på samma inkomst och som alltså utgjorde det spärrbelopp som gällde vid avräkningen, dvs. det högsta belopp varmed avräkning fick ske.

De nya reglerna följer i stället den s.k. overall-principen, vilket innebär att som regel alla utländska skatter får avräknas mot all svensk skatt på inkomster från utlandet. I samband med den fortsatta reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen har avräkningsreglerna ytterligare anpassats till det nya skattesystemet med verkan fr.o.m. 1992 års taxering.

Med utländsk skatt avses i detta sammanhang allmän slutlig skatt på inkomst samt skatt som är jämförlig med den statliga fastighets-skatten och skatt som beräknats på schablonintäkt eller liknande på privatbostad i utlandet. Avräkningsrätten gäller skatter av dessa slag som erlagts till utländsk stat, delstat eller lokal myndighet samt – beträffande internationell sjö- eller luftfart – även annan utländsk skatt som beräknats på frakt- eller biljettintäkter o.dyl.

Avräkning sker från i första hand statlig inkomstskatt. I den mån den statliga inkomstskatten understiger den utländska skatt som enligt reglerna får avräknas skall avräkning ske från statlig fastighets-skatt. Och i den mån de avräkningsbara utländska skatterna överstiger både den statliga inkomstskatten och den statliga fastighetsskatten skall avräkning ske från kommunal inkomstskatt.

Avräkning skall ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat medtagits vid taxering här. När fråga är om avräkning av en utländsk skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten eller som beräknats på scha-

blonintäkt eller liknande skall avräkning ske från svensk skatt som tas ut på grund av taxering samma år som den utländska skatten fastställts.

Avräkningsreglerna föreskriver ett spärrbelopp varmed avräkning högst får medges. Spärrbeloppet består i princip av summan av fyra delbelopp, nämligen 1) den statliga respektive 2) den kommunala inkomstskatt som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna, 3) den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska kapitalinkomsterna och 4) den statliga fastighetsskatt som hänför sig till i utlandet belägna privatbostäder.

Avräkning ett visst år medges högst med ett belopp som motsvarar spärrbeloppet för detta år. Man kan alltså även med de nya reglerna tala om "ordinary credit" enligt svensk lag. Om avräkning yrkas för utländska skatter hänförliga till olika år skall skatter hänförliga till tidigare år alltid avräknas före sådana som är hänförliga till senare år. Utländsk skatt som inte kunnat avräknas det år då avräkning enligt huvudregeln skall ske kan på den skattskyldiges begäran avräknas under de närmast efterföljande tre åren.

Rätten till nedsättning för utländsk skatt gäller enligt de nya reglerna även i förhållande till den nya avkastningsskatten på pensionsmedel. Normalt kan med avräkningsreglerna all utländsk skatt avräknas fullt ut, så länge den utländska skattesatsen är lägre än den svenska. Rätten till avräkning omfattar även s.k. matching credit, dvs. de fall då avtalen föreskriver avräkning för högre skattebelopp än som faktiskt erlagts, något som ofta förekommer i avtalen med utvecklingsländerna.

I ett speciellt fall medges enligt avräkningslagen avräkning för utländsk skatt med ett schablonmässigt bestämt belopp. Det fall som avses är det då ett svenskt företag (aktiebolag eller ekonomisk förening) uppbär sådan utdelning på aktier i ett "utländskt bolag" som inte är skattefritt i Sverige därför att det utländska bolaget inte är föremål för en med svensk beskattning "jämförlig beskattning" (ang. innebörden härav, se redogörelserna för utdelningsbeskattning enligt avtalen med t.ex. Danmark och Nederländerna). Om det svenska företaget inte kan visa att det utländska bolaget är underkastat en "jämförlig beskattning" i sitt hemland men de övriga förutsättningarna för skattefrihet för utdelning enligt 7 § 8 mom. sjätte stycket lagen om statlig inkomstskatt är uppfyllda (minst 25 procent av röstetalet och ett innehav som är betingat av verksamheten) har företaget rätt att – utöver sådan avräkning som följer av de vanliga reglerna enligt ovan – få avräkning från statlig inkomstskatt med 10 procent av utdelningens bruttobelopp.

Ibland föreskriver dubbelbeskattningsavtalet en motsvarande avräkningsrätt på svensk sida. I sådana fall brukar i anslutning till avtalet föreskrivas att avräkning enligt avtalet inte medges i de fall då avräkning medges enligt den svenska avräkningslagen. Så har skett i samband med t.ex. avtalet med Nederländerna.

De nya reglerna för avräkning av utländsk skatt har närmare redovisats jämte belysande exempel av Roland Gustafsson, finansdepartementet, i *Svensk Skattetidning* 1991 häfte 1–2, s. 95 ff.

Från Riksskatteverket kan rekvireras de särskilda blanketter som erfordras för ansökan om undanröjande av dubbelbeskattning genom antingen alternativt exempt eller credit of tax (skatteavräkning).

För tillämpning på svensk sida av vanlig exempt finns däremot ingen särskild ansökningsblankett. Det räcker därför att i självdeklarationen under särskilda upplysningar uppge storleken och arten av den inkomst som skall undantas från svensk beskattning samt grunden härför.

Om den skattskyldige inte fått avräkning av utländsk skatt som han enligt här redovisade regler är berättigad till, har han enligt taxeringslagens bestämmelser möjlighet att skriftligen begära omprövning hos skattemyndigheten före utgången av det femte året efter taxeringsåret (det kalenderår då taxering i första instans verkställs).

Även skattemyndigheten kan på eget initiativ meddela omprövningsbeslut till den skattskyldiges förmån inom nämnda femårstid. Beträffande beslut om utländsk skatt kan skattemyndigheten meddela sådant omprövningsbeslut även efter utgången av det femte året efter taxeringsåret.

Om en skattskyldig som fått avräkning av utländsk skatt enligt dubbelbeskattningsavtal eller enligt bestämmelserna i lagen om avräkning av utländsk skatt därefter får den utländska skatten nedsatt, är han skyldig anmäla detta till skattemyndigheten inom tre månader från det han fått del av beslutet om nedsättningen. Anmälan skall göras på fastställt formulär till vilket skall fogas beslutet om nedsättningen.

Avslutningsvis kan nämnas att de avtal om undvikande av dubbelbeskattning som Sverige ingår med andra stater enligt numera gällande ordning publiceras i *Svensk författningssamling* såsom lag utfärdad av riksdagen. Dessa lagar om dubbelbeskattning träder emellertid inte i kraft förrän ratifikationshandlingarna utväxlats och regeringen utfärdat en särskild förordning om ikraftträdande av lagen. I denna förordning meddelas från vilken tidpunkt avtalets bestämmelser skall tillämpas. I förordningen kungjordes tidigare också de anvisningar till avtalsbestämmelserna som man på svensk sida funnit lämpligt meddela angående tillämpningen i Sverige av avtalsbestämmelserna. Förordningen innehöll också, i den mån inte särskild författning utfärdats därom, anvisningar om kupongskatt på aktieutdelning och om statlig inkomstskatt på utdelning från svensk ekonomisk förening. Enligt uttalande i prop. 1986/87:77 angående avtal med Irland kommer i fortsättningen sådana särskilda tillämpningsanvisningar inte att meddelas. Stundom kan dock särskilda omständigheter påkalla avsteg från den intagna ståndpunkten, som t.ex. i fråga om det nya nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

Vad avser vissa avtal – t.ex. med USA, Belgien, Danmark, Frankrike, Tyskland, Irland, Nederländerna, Schweiz, Spanien, Storbritannien och Österrike – finns särskilda blanketter som huvudsakligen berör ansökningar om nedsättning eller återbäring av skatt på utdelningar, räntor och royalties. Dessa blanketter och uppgift om var de kan rekvireras återfinns i en av Riksskatteverket årligen utgiven särskild blankettförteckning.

Beträffande förteckning över avtalen med tillhörande författningar och propositioner, se bilaga 1. I förteckningen anges också numret på respektive häfte av den av finansdepartementet tidigare utgivna publikationen *Svenska skatteavtal* som innehåller den svenska texten i

respektive avtal jämte eventuella anvisningar och andra tillämpliga författningar. Tyvärr utkommer publikationen inte längre fr.o.m. 1988, varför man i fråga om det fullständiga innehållet i senare avtal är hänvisad till *Svensk författningssamling* och riksdagstrycket. Avtalet återfinns även i Roland Dahlmans och Lars Fredborgs bok *Internationell beskattning*, del II (Norstedts förlag, lösbladssystem).

Bilaga 1

Förteckning över dubbelbeskattningsavtal som omfattas av denna redogörelse

<i>Sveriges avtal med</i>	<i>Författningar</i>	<i>Proposition</i>	<i>Svenska skatteavtal</i>
Amerikas förenta stater	1965:38–40 1972:545 ändring 1972:543 kupongskatt	1939:267 1964:22	6
Argentina	1963:324	1962:192	1
Australien	1981:1006 1981:1007	1980/81:197	42
Bangladesh	1983:534 1983:858	1982/83:96	46
Barbados	1991:1510 1991:1742	1991/92:11	—
Belgien	1991:606 1993:117	1990/91:173	—
Botswana	1992:1197 1993:65	1992/93:94	—
Brasilien	1975:1427 1976:1428 kupongskatt 1986:23	1975/76:9	2
Bulgarien	1988:1614 1989:97	1988/89:44	—
Canada	1984:175 1984:931	1983/84:106	10
Cypern	1989:686 1989:901	1988/89:61	—
Danmark	1989:933 1989:957 1991:939	1989/90:33	—
Egypten	1959:22 1973:52 ändring 1973:53 kupongskatt	1958:B 47	12
Estland		1992/93:177	

<i>Sveriges avtal med</i>	<i>Författningar</i>	<i>Proposition</i>	<i>Svenska skatteavtal</i>
Filippinerna	1987:1183 1989:900	1987/88:19	—
Finland	1989:933 1989:957	1989/90:33	—
Frankrike	1991:673 1992:154	1990/91:174	—
Grekland	1963:497 1972:540 ändring 1972:539 kupongskatt 1988:336	1962:7	7
Indien	1988:1495 1988:1496	1988/89:49	—
Indonesien	1989:691 1989:813	1988/89:145	—
Irland	1987:103 1988:988	1986/87:77	—
Island	1989:933 1989:957	1989/90:33	—
Israel	1960:617 1974:26 kupongskatt	1960:23	17
Italien	1983:182 1983:857	1982:83:81	18
Jamaica	1986:76 1986:733	1985/86:69	50
Japan	1983:203 1983:769 även kupongskatt	1982/83:109	8
Jugoslavien	1982:70 1982:71 kupongskatt	1981/82:7	43
Kenya	1974:69 1974:70 kupongskatt 1987:982	1973:183	19
Kina	1986:1027 1986:1083 1988:335	1986/87:17	51

<i>Sveriges avtal med</i>	<i>Författningar</i>	<i>Proposition</i>	<i>Svenska skatteavtal</i>
Korea (Syd-)	1982:707 1982:984 1991:1884 1991:1885	1981/82:107 1991/92:45	44 — — —
Lettland		1992/93:252	
Luxemburg	1984:174 1985:132	1983/84:18	49
Malaysia	1971:1252 1977:763 ändring 1971:1253 kupongskatt 1972:573 ändring 1986:673 ändring	1971:24	13 —
Malta	1976:850 1979:839 ändring 1982:1226 ändring 1976:851 kupongskatt 1987:1042 omtryck	1975/76:10	33 —
Marocko	1961:521 1975:851 ändring 1975:850 kupongskatt	1961:148	23
Mauritius	1992:1195 1993:63	1992/93:24	—
Mexiko	1992:1196 1993:64	1992/93:45	—
Nederländerna	1992:17 1992:946 1992:1194	1991/92:62 1992/93:24	—
Norge	1989:933 1989:958	1989/90:33	—
Nya Zeeland	1980:1131 1980:1132 kupongskatt	1979/80:164	40
Pakistan	1986:595 1986:732	1985/86:172	24
Peru	1968:745	1967:26	4

<i>Sveriges avtal med</i>	<i>Författningar</i>	<i>Proposition</i>	<i>Svenska skatteavtal</i>
Polen	1977:475 1979:836 ändring 1980:802 ändring 1977:476 kupongskatt	1975/76:212	34
Rumänien	1979:57 1979:834 ändring 1979:58 kupongskatt	1976/77:154	39
Ryska Federationen			
Schweiz	1966:554 1986:66 1987:1182 1988:178 1988:337 och 1033 1992:856 1993:960	1965:177 1987/88:56, 132	5 — — — —
Singapore	1969:190 1983:1012 ändring 1975:853 kupongskatt 1985:789 1991:1886 1992:857	1968:148 1983/84:35 1991/92:45 1991/92:114	25 — — —
Sovjetunionen	1982:708 1982:1227	1981/82:108	45
Spanien	1977:75 1979:838 ändring 1980:742 ändring 1980:743 1977:76 kupongskatt	1976/77:2	35 — — — 35
Sri Lanka	1983:912 1984:809	1983/84:2	9
Storbritannien och Nordirland	1983:898 1984:932 1987:35	1983/84:5	26 —
Sydafrika	1956:51	1955:200	31
Tanzania	1977:580 1979:837 ändring 1977:581 kupongskatt 1987:983	1975/76:8	36 —
Thailand	1989:676, 814	1988/89:120	—

<i>Sveriges avtal med</i>	<i>Författningar</i>	<i>Proposition</i>	<i>Svenska skatteavtal</i>
Tjeckoslovakien	1980:864 1980:863 kupongskatt	1979/80:65	41
Trinidad och Tobago	1984:246 1985:49 kupongskatt	1983/84:134	48
Tunisien	1983:476 1984:145 ändring 1983:477 kupongskatt	1981/82:69	47
Turkiet	1988:782 1990:990	1987/88:111	—
Tyskland	1992:1193	1992/93:3	—
Ungern	1982:709 1982:985	1981/82:147	28
Zambia	1975:1393 1975:1394 kupongskatt	1974:119	29
Zimbabwe	1989:894 1991:2	1988/89:146	—
Österrike	1992:858 1993:136	1991/92:154	—

2 Bosättning och skattskyldighet

Frågan om någon är skattskyldig i Sverige för inkomst eller förmögenhet bestäms i första hand av de svenska skattelagarna.

För juridiska personer är skattskyldighetsfrågan i princip beroende av om det är en svensk eller utländsk juridisk person. Detta beror i sin tur på om den juridiska personen är hemmahörande i Sverige genom registrering enligt svensk lagstiftning eller av annan anledning skall betraktas som svensk (jfr 3 § tredje stycket och 16 § 2 mom. lagen om statlig inkomstskatt) eller om den juridiska personen enligt registrering eller på annan grund är hemmahörande i annat land. Frågan om var en juridisk person är hemmahörande erbjuder som regel inga problem.

I detta sammanhang erinras om att juridiska personer (utom dödsbon) fr.o.m. 1986 års taxering inte längre är skattskyldiga för svensk kommunal inkomstskatt.

För en fysisk person är frågan om hans skattskyldighet i Sverige beroende av om och när han varit bosatt här.

Men även när det gäller att tillämpa dubbelbeskattningsavtalen är bosättningsfrågan av avgörande betydelse för beskattningsrättens fördelning länderna emellan, eftersom avtalen förutsätter att det är fråga om en person med hemvist i den ena staten som har inkomst eller förmögenhet av visst slag i den andra. Enligt avtalen är det i princip hemviststatens lagstiftning som bestämmer skattskyldigheten på grund av personens hemvist, bosättning etc. i den staten. Först om personen i fråga kan sägas ha hemvist i båda avtalsslutande staterna anger avtalen vissa riktlinjer för bedömningen av vilkendera staten som bör få företräde i hemvistfrågan vid tillämpningen av ett avtal.

Eftersom de svenska reglerna är av betydelse när det gäller att avgöra det skatterättsliga hemvistet även för dem som flyttar utomlands och för vilka det kan bli fråga om en tillämpning av dubbelbeskattningsavtal kan det vara av intresse att i korthet redogöra för de svenska reglerna och de huvudfaktorer som inverkar på bedömningen av bosättningsfrågan. Det måste dock understrykas att bedömningen ofta måste göras på grundval av en sammanvägning av olika omständigheter. Det går inte alltid att avgöra bosättningsfrågan enbart med ledning av en eller ett par faktorer. Inför en utflyttning kan det därför i mera tveksamma fall vara tillrådligt att hos Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden begära förhandsbesked i skattskyldighetsfrågan mot bakgrund av de föreliggande omständigheterna. Ett sådant besked är belagt med avgift och lämnas bara om nämnden själv bedömer frågan vara av synnerlig vikt för sökanden.

Svenska regler

Som förut nämnts är skattskyldighetens omfattning beroende av om och när en person varit bosatt i Sverige. I fråga om skattskyldighet

för inkomst är huvudregeln att en person

- 1) *för tid under vilken han varit bosatt i Sverige* är skattskyldig för *all* inkomst som han förvärvat här eller utomlands
- 2) *för tid under vilken han inte varit bosatt i Sverige* är skattskyldig endast för *vissa* angivna slag av inkomster som han haft här i riket. Till dessa inkomstslag återkommes i det följande.

Beträffande oskift dödsbo gäller att för det beskattningsår då dödsfallet inträffade dödsboet skall taxeras såväl för inkomst som den avlidne haft som för inkomst som ingått till dödsboet efter dödsfallet. Frågan om dödsboet är obegränsat eller begränsat skattskyldigt är beroende av vad som skulle ha gällt för den avlidne enligt det förut sagda.

För senare beskattningsår föreligger obegränsad skattskyldighet för dödsboet endast om den avlidne var bosatt i Sverige vid sitt frånfälle. I annat fall behandlas dödsboet vid inkomstbeskattningen som en utländsk juridisk person som är endast begränsat skattskyldigt för statlig inkomstskatt men inte för kommunal inkomstskatt.

I vissa fall skall dödsbo efter den som vid sitt frånfälle var bosatt i Sverige behandlas som handelsbolag.

I fråga om skattskyldighet för förmögenhet gäller att

- 1) *person som var bosatt i Sverige vid beskattningsårets utgång* liksom i regel oskift dödsbo efter person som vid dödsfallet var här bosatt är skattskyldig för all den förmögenhet som vederbörande ägt här eller utomlands
- 2) *person som inte var bosatt här vid beskattningsårets utgång* (liksom oskift dödsbo efter sådan person) är skattskyldig för i Sverige vid beskattningsårets utgång nedlagd förmögenhet. Dit räknas inte svenska aktier och andelar i svensk aktiefond, dock att skattskyldighet föreligger för sådana aktier och andelar som är nedlagda i rörelse som bedrivits från fast driftställe här i riket. Inte heller räknas dit t.ex. vad någon placerar i svenska obligationer eller i in-teckningar i här belägen fastighet eller vad han har inestående på svensk bankräkning.

Bosättningsbegreppet Vad är det då som avgör om någon är bosatt i Sverige på sådant sätt att han är skattskyldig i Sverige enligt det ovan sagda?

Enligt lagen räknas som bosatt här i riket den som här har "sitt egentliga bo och hemvist". Med i Sverige bosatt skattskyldig likställs den som "stadigvarande vistas" här.

Lagen preciserar inte uttryckligen vad som konstituerar den skattskyldiges "egentliga bo och hemvist". Att en bostad i och för sig talar för att bosättning föreligger är klart men en person kan i skatteavseende anses bosatt i Sverige även om han inte har någon bostad här. Detta framgår av att lagen använder ett utvidgat bosättningsbegrepp.

Den nya femårsregeln Genom lagstiftning som trätt i kraft den 1 juli 1985 har vissa förändringar genomförts i fråga om detta bosättningsbegrepp med verkan fr.o.m. 1987 års taxering (= inkomståret 1986).

Enligt de nya reglerna skall en person anses *bosatt* här om han har väsentlig anknytning till Sverige även om han *inte stadigvarande vistas* här men han *tidigare haft* sitt egentliga bo och hemvist i Sverige. För bedömningen av väsentlig anknytning skall beaktas sådant som

- 1) att han är svensk medborgare
- 2) den tidrymd under vilken han tidigare haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige
- 3) att han inte har varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort
- 4) att han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl
- 5) att han har en bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk
- 6) att han har familj i Sverige
- 7) att han bedriver näringsverksamhet i Sverige
- 8) att han är ekonomiskt engagerad i Sverige genom innehav av tillgångar som direkt eller indirekt ger honom ett väsentligt inflytande i sådan näringsverksamhet
- 9) att han har fastighet i Sverige och därmed jämförliga förhållanden.

Frågan om en person med hänsyn till de angivna omständigheterna har väsentlig anknytning till Sverige är sammankopplad med en bevis-skyldighet för den som flyttar ut från Sverige. Det åligger nämligen den utflyttande, om han är *svensk medborgare* eller om han under sammanlagt *minst tio år* haft sitt *egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas* här att under de första fem åren efter avresan från Sverige, visa att han *inte* under beskattningsåret haft väsentlig anknytning till Sverige. Kan han inte visa det – därför att t.ex. nyss angivna omständigheter föreligger – skall han anses bosatt här intill dess fem år förflutit från dagen för avresan. Sedan de fem åren förflutit är det i stället skattemyndigheternas sak att visa att den skattskyldige har sådan anknytning till Sverige att han alltså bör anses bosatt här. Därvid får bortses från kortvariga eller tillfälliga uppehåll i Sverige för semestrar eller dylikt.

Frågan om en person har anknytning till Sverige eller ej skall i princip bedömas med hänsyn till förhållandena under beskattningsåret (inkomståret). Detta betyder inte att ett helt år måste förflyta innan skattskyldighetsfrågan är klar. Om någon t.ex. utflyttar den 1 maj utan att därefter ha någon anknytning till Sverige blir han obegränsat skattskyldig i Sverige bara för tiden januari–april det året.

Den väsentliga anknytningen till Sverige kan i och för sig tänkas återuppstå även efter utflyttningen vid en förnyad bedömning av den skattskyldiges förhållanden mot bakgrund av de ovan uppräknade omständigheterna. Då kan det bli fråga om en skattemässig "återbosättning" i Sverige även om någon faktisk återflyttning inte ägt rum och kanske avsevärd tid förflutit sedan den ursprungliga bosättningen här upphört. Som hemortskommun anses enligt de allmänna principerna även i fall som detta den kommun till vilken den skattskyldige genom bosättning eller annan likvärdig omständighet haft den starkaste anknytningen under det aktuella beskattningsåret.

Från och med 1988 års taxering gäller att all svensk beskattning i princip knutits till den skattskyldiges hemortskommun. Förutom den statliga inkomsttaxeringen som alltid skett i hemortskommunen skall

även den kommunala taxeringen hänförs till en enda kommun, nämligen hemortskommunen i stället för att som tidigare ha varit fördelad på olika kommuner beroende på inkomstslag (t.ex. kommun där fastighet är belägen, kommun där rörelse bedrivs från fast driftställe etc.). Enligt den nya bestämmelsen i 56 § KL gäller alltså generellt att skatt för inkomst skall utgöras i hemortskommunen "om den skattskyldige har varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket under någon del av året för taxeringsåret". Endast om så inte varit fallet skall beskattning ske i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål. Skattesatsen är fr.o.m. inkomståret 1991 25 procent. Även vid den statliga beskattningen sker taxeringen i Stockholm i det för riket gemensamma distriktet, om den skattskyldige saknar hemortskommun. De utlandsbosatta undantas dock från taxering till statlig inkomstskatt för inkomster hänförliga till inkomst av tjänst. I stället skall de utlandsbosatta för inkomst av tjänst från Sverige erlägga en statlig definitiv källskatt om 25 procent (särskild inkomstskatt) efter beslut av skattemyndigheten i Stockholms län.

Som synes kan bestämmelsen i 56 § KL ha praktisk betydelse även för den som under ett visst år flyttat ut från Sverige eller flyttar in till Sverige om han under mellantiden haft skatterättslig hemvist i annat land. Även under denna mellantid kan frågan om den rätta beskattningsorten i Sverige vara aktuell. Så är nämligen fallet om Sverige enligt tillämpligt dubbelbeskattningsavtal tillerkänts bibehållen beskattningsrätt till viss inkomst trots vederbörandes utflyttning – det kan t.ex. gälla sommarstugan på landet eller inom viss tid efter utflyttningen gjorda aktievinster. I sådana fall gäller därför att den svenska beskattningen skall ske i vederbörandes svenska hemortskommun om inkomsten är hänförlig till utflyttningsåret resp. inflyttningsåret och under förutsättning att den skattskyldige under någon del av året bott i Sverige. Endast för de år då han inte alls bott här skall beskattning för sådana i Sverige skattepliktiga inkomster ske i det gemensamma distriktet.

Det bör påpekas att, även om dubbelbeskattningsavtal inte ingåtts, skattskyldighet föreligger i Sverige för vissa inkomster som förvärfvas under tid när vederbörande inte är här bosatt enligt vad som förut antytts, se mera härom i det följande. Vad som sagts om beskattningsorten gäller givetvis även i sådana fall.

Den nya sexmånaders- resp. ettårsregeln

Sedan gammalt har funnits ett undantag från den allmänna regeln att den som har sitt bo och hemvist i Sverige är skattskyldig för all inkomst vare sig den är förvärvad här eller utomlands. Här åsyftas den tidigare s.k. ettårsregeln.

Enligt denna regel ansågs en person bosatt i Sverige inte skattskyldig för avlöning eller annan jämförlig förmån på grund av anställning utomlands under förutsättning

- dels att vistelsen och anställningen utomlands (ev. i mer än ett land) varar minst ett år eller enligt anställningsavtal eller annan grund kan antas komma att vara minst ett år
- dels att inkomsten *inte* härrör från svenska staten eller svensk kommun eller intjänats genom anställning ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg.

Även den regeln har fått nytt innehåll genom den från och med inkomståret 1991 genomförda skattereformen. Skattefrihet föreligger enligt de nya reglerna om anställningen (privat eller offentlig) och vistelsen utomlands varat minst sex månader i den mån inkomsten beskattats i verksamhetslandet. Det förutsätts givetvis att fråga är om en person som skatterättsligt är bosatt i Sverige. Om dessa förutsättningar inte är för handen gäller ändå skattefrihet för anställningsinkomsten om anställningen och vistelsen varat minst ett år i samma land, dock endast om arbetsgivaren inte varit svenska staten, svensk kommun, svensk landstingskommun eller svensk församling. Skattebefrielse medges i detta fall även om inkomsten inte beskattats i verksamhetslandet på grund av lagstiftning eller administrativ praxis i detta land eller annat avtal än avtal för undvikande av dubbelbeskattning som detta land ingått.

Från skattefrihet undantas alltså inkomst av anställning ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg. Vid anställning ombord på utländskt fartyg gäller tillsvidare vid 1986–1993 års taxeringar – om inte bestämmelsernas giltighet förlängs ytterligare – att skattefrihet föreligger om anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader och avsett anställning hos arbetsgivare som är en svensk juridisk person eller en i Sverige bosatt fysisk person, och anställningen utövats ombord på utländskt fartyg som huvudsakligen går i sådan oceanfart som avses i 1 kap. 7 § fartygssäkerhetsförordningen (1988:594).

I sexmånaders- respektive ettårstiden får inräknas kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande som inte är förlagda till början eller slutet av anställningen utomlands. Uppehåll i Sverige för ändamål av dessa slag får inte sträcka sig längre än som motsvarar högst sex dagar för varje hel månad som anställningen utomlands varar eller högst 72 dagar under ett och samma anställningsår.

Slutligen kan nämnas en säkerhetsventil till den skattskyldiges fördel för det fall en utlandsvistelse, som planerats så att full skattefrihet skall erhållas, inte kan genomföras som planerat. Denna skall tillämpas när under anställningstiden ändrade förhållanden inträffar som medför att villkoren för skattefrihet inte längre föreligger. Om de ändrade förhållandena beror av omständigheter som den skattskyldige inte själv kunnat råda över och det skulle te sig uppenbart oskäligt om inkomsten inte blev skattefri, skall inkomsten ändå undantas från beskattning i Sverige.

Begränsad skattskyldighet för i Sverige inte bosatta personer

Även om man inte är bosatt här är man ändå skattskyldig i Sverige för vissa slag av inkomst (begränsad eller inskränkt skattskyldighet). Regler om skattskyldigheten finns i lagen om statlig inkomstskatt (SI), kommunalskattelagen (KL) samt i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Vidare är den som inte är bosatt eller som inte stadigvarande vistas i Sverige skyldig att erlägga kupongskatt för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag enligt kupongskattelagen (1970:624) med 30 procent av utdelningen.

Det kan erinras om att enligt det fr.o.m. 1991 års ingång reformerade skattesystemet är inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet un-

derkastade både kommunal och statlig inkomstskatt medan inkomst av kapital (inkl. t.ex. realisationsvinst) är underkastad endast en procentuell statlig inkomstskatt (30 procent vid 1992–1995 års taxeringar).

Enligt såväl SI som KL är en fysisk person för tid under vilken han inte varit bosatt i Sverige skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe i Sverige respektive sådan inkomst av näringsverksamhet som utgör intäkt när bostadsrätt eller liknande som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus i Sverige övergår till privatbostad eller avyttras.

Enligt SI är den utlandsbosatte vidare skattskyldig för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar samt för löpande inkomster som hänför sig till privatbostadsfastighet och privatbostad i Sverige. Däremot är t.ex. vanlig ränta på svenska banktillgodohavanden inte skattepliktig efter utflyttningen.

Skattskyldigheten enligt SI för den utlandsbosatte omfattar även vissa särskilt angivna försäljningsvinster även om de uppkommit efter utflyttningen från Sverige. Fråga är om vinst vid

- a) avyttring av fastighet i Sverige respektive bostadsrätt el. dyl. som innefattar nyttjanderätt till hus eller del av hus i Sverige
- b) avyttring av aktier och andelar i sådana svenska aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar som inte är bostadsaktiebolag och bostadsföreningar eller därmed likställda bolag och föreningar (t.ex. garageföreningar).
- c) avyttring av konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis utgivna av svenska aktiebolag
- d) avyttring av optionsrätter utfästa av svenska aktiebolag som avser rätt till nyteckning eller köp av aktie och som blivit utfästa i förening med skuldebrev
- e) avyttring av optioner och terminer som avser något av nu nämnda finansiella instrument,

allt (under a–e) förutsatt att överlåtaren vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistats här.

Samma ”vinstkatalog” har inskrivits i 53 § 1 mom. KL, med undantag dock för fastighetsvinster under a) ovan. Eftersom de angivna vinster i allmänhet beskattas som inkomst av kapital som är underkastad endast statlig inkomstskatt torde förekomsten i KL närmast vara motiverad av att realisationsvinst vid avyttring av aktier och andelar i fåmansföretag liksom även av andra av företaget utgivna finansiella instrument i vissa fall skall till viss del tas upp som intäkt av tjänst (se SI 3 § 12 mom. 3 och följ. stycken) och därmed enligt 53 § 1 mom. KL underkastas även kommunal inkomstskatt. Även för en utlandsbosatt kan regeln om skattskyldighet enligt KL för dessa slags vinster således bli tillämplig.

Härutöver är den utlandsbosatte enligt 53 § 1 mom. KL skattskyldig för egenavgifter och vissa andra avgifter i den mån avdrag återförts eller avdrag medgetts för restituerade, avkortade eller avskrivna sådana avgifter.

Enligt lagen om särskild (statlig) inkomstskatt skall fysiska personer som är bosatta utomlands erlägga sådan skatt med 25 procent av den skattepliktiga inkomsten när fråga är om

1. statliga eller kommunala löner och andra förmåner
2. löner och förmåner i enskild tjänst i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet i Sverige
3. arvode och liknande ersättning som uppburits av någon i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person, oavsett var verksamheten utövats
4. pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring till den del beloppet överstiger uppburen folkpension och pensionstillskott som uppburits enligt 2 § lagen (1969:205) om pensionstillskott eller, för den som uppburit folkpension i form av förtidspension, till den del beloppet överstiger uppburen folkpension och 52 procent av pensionstillskott som uppburits enligt 2 a § sistnämnda lag, eller, om folkpension enligt bestämmelserna i 17 kap. 2 § lagen om allmän försäkring samordnats med yrkesskadelivränta eller annan i nämnda lagrum angiven livränta, till den del beloppet överstiger den pension som skulle ha utgått om sådan samordning inte skett, och för annan ersättning enligt lagen om allmän försäkring
5. pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun
6. belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i en i Sverige bedriven försäkringsrörelse
7. pension på grund av tjänstepensionsförsäkring samt annan pension eller förmån, om förmånen utgår från Sverige på grund av förutvarande tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats i Sverige
8. ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare samt enligt annan lag eller författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän
9. dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa enligt lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring och kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd
10. korttidsstudiestöd enligt studiestödslagen (1973:349)
11. annan från Sverige uppburen, genom verksamhet i Sverige förvärvad inkomst av tjänst
12. de förut nämnda återförda eller avdragna egenavgifterna m.m.

Som folkpension behandlas även tilläggspension i den mån den enligt lagen om pensionstillskott föranlett avräkning av pensionstillskott. Däremot räknas inte barnpension eller vårdbidrag som folkpension.

Verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad

i Sverige även om tjänsteinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig där under kringresande (t.ex. handelsresande).

Skattepliktig inkomst enligt lagen är dock endast sådan inkomst som är skattepliktig inkomst enligt kommunalskattelagen.

Från skatteplikt enligt lagen undantas bl.a. lön m.m. i enskild tjänst om

- a) den utlandsbosatte inkomstagaren vistas i Sverige under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod och
- b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige eller på dennes vägnar, samt
- c) ersättningen inte belastar fast driftställe som arbetsgivaren har i Sverige.

Vidare undantas från skatteplikten vissa kostnadsersättningar vid tillfällig anställning i Sverige. Detsamma gäller beträffande vissa kostnadsersättningar till styrelseledamot m.fl. i svensk juridisk person som utbetalas av företaget i samband med förrättning i Sverige. Vidare görs undantag för sådana inkomster för vilka bevillningsavgifter eller artistskatt skall betalas. Sak samma gäller beträffande lön eller pension som av svenska staten betalas till lokalanställda medborgare i anställningslandet som anställts för fältprojekt för bilateral biståndssamhet. Slutligen görs generellt undantag från lagen för inkomst som är undantagen från beskattning på grund av dubbelbeskattningsavtal eller beslut enligt 72 § kommunalskattelagen.

Beslut om särskild inkomstskatt meddelas av beskattningsmyndigheten (i allmänhet skattemyndigheten i Stockholms län). Skatteavdrag görs av utbetalaren försåvitt denne inte är hemmahörande i utlandet.

Dubbel bosättning

En person som flyttar ut kan ibland råka ut för att han anses bosatt både i det land som han lämnat och i det nya landet. Dubbelbeskattningsavtalen brukar innehålla bestämmelser om hur hemvistfrågan skall lösas i sådana fall. I bestämmelserna räknas upp de olika kriterier som i tur och ordning skall tjäna till ledning vid bedömningen: bostad, personliga och ekonomiska förbindelser (centrum för levnadsintressena), stadigvarande vistelse, medborgarskap. Om hemvistfrågan inte kan lösas med ledning av dessa faktorer får de behöriga myndigheterna avgöra frågan genom ömsesidig överenskommelse.

Enligt OECD:s modellavtal, som i regel står som förebild för dubbelbeskattningsavtalen, gäller följande riktlinjer för lösande av bosättningsfrågan mellan länderna:

- 1) Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i den-

na stat endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där.

- 2) Då fysisk person enligt föreskrifterna i punkt 1 har hemvist i båda avtalsslutande staterna, bestäms hans hemvist på följande sätt:
 - a) Han anses ha hemvist i den stat där han har en bostad (eng. *home*) som stadigvarande står till hans förfogande; om han har en sådan bostad i båda staterna, anses han ha hemvist i den stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena)
 - b) om det inte kan avgöras i vilken stat han har centrum för sina levnadsintressen eller om han inte i någondera staten har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist i den stat där han stadigvarande vistas
 - c) om han stadigvarande vistas i båda staterna eller om han inte vistas stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist i den stat där han är medborgare
 - d) om han är medborgare i båda staterna eller om han inte är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna frågan genom ömsesidig överenskommelse.
- 3) Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 annan person än fysisk person (dvs. juridisk person) har hemvist i båda avtalsslutande staterna, anses personen i fråga ha hemvist i den stat där den har sin verkliga ledning.

3 Inkomst av rörelse inklusive sjö- och luftfart

OECD:s modellavtal

Bestämmelserna i OECD:s modellavtal angående de avtalsslutande staternas rätt att beskatta inkomst av rörelse behandlas i OECD:s modellavtal artikel 7.

Dessa bestämmelser måste emellertid ses mot bakgrund av bestämmelserna i artikel 5 om fast driftställe. I det följande redovisas därför dessa senare bestämmelser före bestämmelserna om rätten att beskatta rörelseinkomst.

Fast driftställe

5:1 Uttrycket *fast driftställe* åsyftar vid tillämpning av avtalet en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs.

, Enligt modellavtalets kommentarer till artikeln innebär definitionen följande villkor:

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

Uttrycket "plats för affärsverksamhet" omfattar enligt kommentaren lokal, anordning eller anläggning som används för att bedriva företagets rörelse, antingen den används uteslutande för detta syfte eller inte. Plats för affärsverksamhet kan även föreligga när lokal inte står till förfogande eller inte behövs för att bedriva företagets rörelse och företaget helt enkelt endast förfogar över visst utrymme. Det saknar betydelse om företaget äger eller hyr eller på annat sätt förfogar över lokalen, anordningen eller anläggningen. Ett marknadsstånd eller visst område som stadigvarande används i ett tullupplag (t.ex. för lagring av tullpliktiga varor) kan sålunda utgöra plats för affärsverksamhet. Platsen för affärsverksamhet kan också vara belägen i ett annat företags affärsutrymme som t.ex. när det utländska företaget varaktigt förfogar över viss lokal eller viss del därav som tillhör det andra företaget.

I kommentaren framhålls bl.a. att för att en plats för affärsverksamhet skall utgöra fast driftställe måste det företag som använder platsen

bedriva sin rörelse från denna helt eller delvis. Som förut nämnts behöver verksamheten inte vara av produktiv karaktär. Verksamheten behöver vidare inte vara varaktig i den betydelsen att något avbrott i den inte förekommer, men verksamhet måste bedrivas regelbundet.

Vidare sägs att i fall då materiella tillgångar, såsom anordning, utrustning och byggnad, eller immateriella tillgångar, såsom patent, tillverkningsmetod och liknande egendom, hyrs ut till tredje person från en stadigvarande plats för affärsverksamhet som ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra staten, denna verksamhet i allmänhet medför att platsen för affärsverksamhet blir fast driftställe. Detsamma gäller om kapital tillhandahålls från en stadigvarande plats för affärsverksamhet.

Om ett företag i en stat däremot hyr ut anordningar, utrustning, byggnader eller immateriella tillgångar till ett företag i den andra staten utan att för sådan uthyrningsverksamhet ha en stadigvarande plats för affärsverksamhet i denna andra stat, utgör den uthyrda anordningen, utrustningen, byggnaden eller immateriella tillgången inte som sådan fast driftställe för uthyraren, under förutsättning till verksamheten avser endast uthyrningen av utrustningen osv. Detta gäller även i fall då exempelvis uthyraren efter installation av utrustningen tillhandahåller personal för att sköta denna, under förutsättning att personalen svarar uteslutande för skötsel eller underhåll av utrustningen under hyrestagarens ledning, ansvar och uppsikt.

Om personalen har mer omfattande uppgifter, t.ex. att delta i besluten om de arbeten för vilka utrustningen används, kan uthyrarens verksamhet gå utöver ren uthyrning av utrustning och utgöra entreprenadverksamhet. I sådant fall kan fast driftställe anses föreligga, om varaktighetskriteriet är uppfyllt. När sådan verksamhet har samband eller är likartad med verksamhet som avses i artikelns punkt 3, dvs. plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet, tillämpas en tolv månadersfrist. Övriga fall måste avgöras efter omständigheterna.

5:2 Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt

- a) plats för företagsledning
- b) filial
- c) kontor
- d) fabrik
- e) verkstad
- f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar.

5:3 Plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår mer än tolv månader. (I vissa avtal som Sverige ingått anses fast driftställe föreligga om verksamheten pågår mer än sex månader.)

5:4 Uttrycket "fast driftställe" anses *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 från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet på grund av denna kombination är av förberedande eller biträdande art.

5:5 Om person, som inte är sådan oberoende representant som avses i nästa punkt, 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 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 5:4 ovan och som – om den bedrevs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet – inte skulle göra denna stadigvarande plats för affärsverksamhet till fast driftställe enligt 5:4 ovan.

5:6 Företag anses inte ha fast driftställe i en avtalsslutande stat endast på den grund att företaget bedriver affärsverksamhet i denna stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, under förutsättning att sådan person därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet.

5:7 Den omständigheten att ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat kontrollerar eller kontrolleras av ett bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten eller ett bolag som bedriver affärsverksamhet i denna andra stat (antingen från fast driftställe eller på annat sätt), medför inte i och för sig att någotdera bolaget utgör fast driftställe för det andra.

Inkomst av rörelse

Modellavtalets regler i artikel 7 om inkomst av rörelse innehåller följande:

7:1 Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i den andra staten, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället.

7:2 Om företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe, hänförs, om inte bestämmelserna i punkt 7:3 föranleder annat, i vardera avtalsslutande staten till det fasta driftstället den inkomst som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat, om det varit ett fristående företag, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör.

7:3 Vid bestämmandet av fast driftställes inkomst medges avdrag för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället, inklusive utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes.

7:4 I den mån inkomst hänförlig till fast driftställe brukar i en avtalsslutande stat bestämmas på grundval av en fördelning av företagets hela inkomst på de olika delarna av företaget, hindrar bestämmelserna i punkt 7:2 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.

7:5 Inkomst hänförs inte till fast driftställe endast av den anledningen att varor inköps genom driftställets försorg för företaget.

7:6 Vid tillämpningen av föregående punkter bestäms inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället genom samma förfarande från år till år, såvida inte goda och tillräckliga skäl föranleder annat.

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

Företag med intresse- gemenskap

Av intresse i samband med reglerna om rörelsebeskattningen är även de regler i modellavtalets artikel 9 som bestämmer i vilken mån hänsyn skall tas till att intressegemenskap föreligger mellan företag i den ena och den andra avtalsslutande staten.

Reglerna innehåller följande:

9:1 I fall då

- a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital, eller
- b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital, iakttas följande:

Om mellan företagen i fråga avtalas eller föreskrivs villkor om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser 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.

9:2 I fall då inkomst, för vilken ett företag i en avtalsslutande stat beskattas i denna stat, även inräknas i inkomsten för ett företag i den andra avtalsslutande staten och beskattas i överensstämmelse därmed 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 den andra staten genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten i denna stat. Vid sådan justering iaktas övriga bestämmelser i detta avtal, och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

Inkomst av sjöfart och luftfart

I artikel 8 av modellavtalet ges en specialregel för inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik. Enligt 8:1 beskattas sådan inkomst endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning. Enligt 8:4 tillämpas denna bestämmelse även på inkomst som förvärvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation. (Bestämmelserna i artikel 8:2 och 8:3 handlar om beskattningsrätten i fall då fråga är om trafik på inre farvatten. Dessa bestämmelser brukar inte återfinnas i de avtal som Sverige ingått.)

Vid tolkningen av avtalen bör beaktas att den stat där sjö- eller luftfartsföretaget har sin verkliga ledning är att anse som "källstat" i sådana fall då företaget har sin hemvist i den andra avtalsslutande staten. I dessa fall ankommer det alltså i regel på denna hemviststat att eliminera eventuell dubbelbeskattning genom att tillämpa exempt- eller creditmetoden. I de flesta fall torde "ledningsstaten" dock sammanfalla med företagets hemviststat och då aktualiserar en tillämpning av den angivna huvudregeln inte någon dubbelbeskattning som påkallar åtgärd. Regelns huvudsyfte är att koncentrera beskattningen av detta slags inkomster till en enda stat.

Avtalen för de olika länderna

Inkomst av rörelse beskattas i första hand i den stat där företagaren har sitt hemvist eller om rörelsen bedrivs av en juridisk person, t.ex. ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, i den stat där den juridiska personen är hemmahörande exempelvis på grund av registrering eller därför att den verkliga ledningen finns där. I den mån rörelseverksamheten sträcker sig utanför "hemviststatens" gränser aktualiseras emellertid frågan om rätt för den eller de andra stater som berörs

av verksamheten att beskatta rörelseinkomsten, åtminstone till den del denna inkomst kan hänföras dit.

Som framgår av redovisningen för OECD-reglerna gör modellavtalet beskattningsrätten för annan stat än den där det rörelsedrivande företaget hör hemma beroende av att verksamheten i denna andra stat är så pass utvecklad och påvisbar att den utövas genom ett där beläget fast driftställe. Denna princip har också blivit allmänt accepterad i avtalen. Påpekas bör att med fast driftställe i detta sammanhang givetvis inte avses verksamhet som bedrivs av juridiskt självständigt dotterbolag i form av t.ex. aktiebolag eller ekonomisk förening. Med fast driftställe förstås i stället en filial eller en rörelsegren enligt den definition av begreppet som framgår av innehållet i modellavtalets artikel 5 (se ovan) och som utgör en i sig osjälvständig del av hela bedrivna rörelseverksamheten.

Det är således den inkomst som belöper på det fasta driftstället som kan bli föremål för internationell dubbelbeskattning till följd av konkurrensen om beskattningsrätten mellan företagarens eller företagens hemviststat å ena sidan och å andra sidan den stat där det fasta driftstället är beläget och som i detta sammanhang – med den terminologi som genomgående används i denna bok – får betecknas som källstat.

Modellavtalet har löst konkurrensfrågan så att rätten att beskatta inkomsten från det fasta driftstället i princip tillkommer såväl "hemmastaten" som källstaten enligt respektive intern lagstiftning. Uppkommande dubbelbeskattning får då elimineras av hemmastaten genom användande av den metod som enligt avtalet är tillämplig, antingen denna är creditmetoden eller exemptmetoden.

Som framgår av här lämnad redogörelse innehåller modellavtalets artiklar 7 och 9 vissa bestämmelser även till ledning för beräkningen av hur stor del av företags inkomst som bör hänföras till det fasta driftstället, en fråga som i sig lätt kan ge upphov till tvist staterna emellan.

I det följande redogörs i korthet för beskattningen av rörelseinkomst enligt avtalen med de olika länderna. I detta sammanhang kan påpekas att inkomst genom utövande av fritt yrke eller annan självständig yrkesutövning och därtill hörande stadigvarande anordning för verksamhetens bedrivande – i den mån den regleras i avtalen, vilket mestadels är fallet – genomgående behandlas på samma sätt som inkomst av rörelse och dess fasta driftställe.

Av praktiska skäl redovisas reglerna om sjöfarts- och luftfartsinkomst som en del av reglerna för rörelseinkomst enligt avtalen.

Amerikas förenta stater (art. II, III och IV)

Det fasta driftställets rörelseinkomst (inkomster av "industri och handel") beskattas endast i källstaten och är således undantagen från beskattning i företags "hemviststat".

Trots denna regel framgår emellertid av artikel XIV (metodartikeln) att USA som företags hemviststat ändå kan inräkna rörelseinkomsten bland de skattepliktiga inkomsterna (jämför kap. 4 om utdelning).

Det sägs uttryckligen i artikel II att vid fastställande av skatt i en av staterna hänsyn ej skall tagas till enbart inköp av varor som där verkställts av ett företag i den andra staten. Föreskriften, som har sin mot-

svarighet i OECD:s modellavtal artikel 7:5, torde få ses mot bakgrund av den bestämning av begreppet "fast driftställe" som kommer till uttryck i punkt 1 av protokollet till avtalet. Denna bestämning överensstämmer så gott som helt med den bestämning av begreppet som framgår av OECD:s modellavtal artikel 5 för vilken redogörelse lämnats i det föregående.

Myndigheterna i båda staterna kan genom överenskommelse fastställa regler för uppdelningen av rörelseinkomsten.

Artikel III om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag har sin motsvarighet i bestämmelserna i modellavtalets artikel 9:1 med avseende på fall under a).

Enligt artikel IV skall inkomst, som företag hemmahörande i en av staterna erhåller genom verksamhet medelst där registrerade fartyg eller luftfartyg, beskattas endast i den stat där fartygen registrerats. Har fartygen inte där registrerats, skall inkomsten behandlas enligt reglerna i artikel II, dvs. beskattning sker i den stat där företaget hör hemma såvida inte inkomsten är hänförlig till fast driftställe i den andra staten. I detta senare fall beskattas driftställets inkomst endast i källstaten.

Om beskattning av rörelseinkomst sker i källstaten kan dubbelbeskattning elimineras på olika sätt.

Är Sverige företagarens eller företags hemviststat och rörelse bedrivs i Förenta Staterna genom fast driftställe (respektive genom ett där registrerat fartyg) tillämpar Sverige exemptmetoden – i förekommande fall med progression – på den inkomst som undantas från beskattning i Sverige.

Om Förenta Staterna är hemviststaten för företagare eller företag med fast driftställe i Sverige (respektive där registrerat fartyg) tillämpar Förenta Staterna ordinary credit i enlighet med amerikansk lagstiftning. Angående den amerikanska tillämpningen, se kap. 4 om utdelning.

Se i övrigt kungörelse 1965:38.

Argentina (art. II, III och IV)

Det fasta driftställets rörelseinkomst beskattas endast i källstaten och är således undantagen från beskattning i företags "hemviststat".

Uttrycket "inkomst av rörelse" innefattar enligt avtalet inkomst av fabriksrörelse, handelsrörelse, jordbruksdrift, gruvsdrift eller bank- eller annan penningrörelse. Uttrycket innefattar däremot inte inkomst i form av ersättning för nyttjanderätt till egendom eller royalty, ränta, utdelning, ersättning för personligt arbete eller inkomst av sjöfarts- eller luftfartsrörelse.

I övrigt innehåller artikel III bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7:2–5.

Bestämningen i artikel II av begreppet fast driftställe och därtill hörande bestämmelser överensstämmer i stort sett med motsvarande föreskrifter i OECD-avtalets artikel 5.

Som en avvikelse från OECD-modellens artikel 5 kan dock nämnas att avtalet inte innehåller någon motsvarighet till modellens bestämmelse i artikel 5:3, om plats för byggnadsverksamhet o.d. Vidare gäller utan hinder av övriga bestämmelser i avtalet att företag i ena sta-

ten skall anses ha ett fast driftställe i den andra staten, om företaget där i syfte att inköpa jordbruksprodukter har en stadigvarande affärsanordning, eller en sådan (osjälvständig) representant som har fullmakt att sluta avtal i företagets namn. – Slutligen kan även nämnas att de bestämmelser som motsvarar OECD-modellens föreskrifter i artikel 5:4 om när fast driftställe inte skall anses föreligga för de under a) och b) angivna fallen i avtalet försetts med den uttryckliga förutsättningen att inga försäljningar utförs i det land där anordningarna respektive varulagret finns.

Artikel IV om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag motsvarar bestämmelserna i modellavtalets artikel 9:1.

Beträffande beskattningsrätten till inkomst av sjöfarts- och luftfartsrörelse gäller enligt särskild överenskommelse mellan regeringarna att denna rätt förbehållits den stat i vilken inkomsttagaren är bosatt eller, då fråga är om bolag, den stat enligt vars lagstiftning bolaget bildats.

Om beskattning sker i källstaten av rörelseinkomst som är undantagen från beskattning i inkomsttagarens hemviststat skall hemviststaten eliminera dubbelbeskattning genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Se i övrigt kungörelse 1963:234.

Australien

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

Även i övrigt motsvarar reglerna i artikel 7 i stort sett dem som finns i OECD-avtalets artikel 7. Dock saknas bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 7:4 och 7:6. Ett viktigt undantag är vidare att artikel 7 inte är tillämplig på inkomst av försäkringsrörelse såvitt avser inkomst från försäkring i fråga om person som inte har hemvist i försäkringsföretagets stat. Beskattningen av sådan inkomst får därför ske enligt intern lagstiftning i respektive stat.

Angående beskattningen av svenskt bolags fasta driftställe i Australien enligt punkt 6 av artikel 10, se även kap. 4 om utdelning.

Föreskrifterna i avtalets artikel 5 om fast driftställe motsvarar på det hela taget dem som återfinns i OECD-avtalets motsvarande artikel. Ett par skillnader kan dock nämnas.

Utöver de anordningar som enligt uppräknningen i modellavtalets artikel 5:2 konstituerar fast driftställe anses enligt artikel 5:4 i det förevarande avtalet ett företag ha fast driftställe i en av staterna och bedriva affärsverksamhet genom detta fasta driftställe om

- a) företaget bedriver övervakande verksamhet i denna stat i mer än tolv månader i samband med byggnads-, anläggnings-, installations- eller sammansättningsarbete som pågår i denna stat eller
- b) väsentlig utrustning används i denna stat i mer än tolv månader av företaget, för dess räkning eller enligt avtal med detta för att utforska eller utvinna naturtillgångar eller för verksamhet som har samband med sådan utforskning eller utvinning.

Vidare är enligt artikel 5:5 förutsättningarna för att en osjälvständig representant för företag i den ena staten skall anses utgöra fast driftställe i den andra staten, "källstaten", följande, nämligen att

- a) han har och i denna stat regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal på företagets vägnar, såvida inte verksamheten begränsas till inköp av varor för företagets räkning eller
- b) han vid sådan verksamhet för företagets räkning i denna stat tillverkar eller bearbetar varor som tillhör företaget.

Artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag innehåller samma bestämmelser som artikel 9:1 och 9:2 i OECD:s modellavtal. Dessutom finns en föreskrift enligt vilket dessa bestämmelser, om de upplysningar, som är tillgängliga för beskattningsmyndigheten i en stat inte är tillräckliga för att avgöra vilken inkomst som skall hänföras till ett företag, inte hindrar tillämpningen av sådan lagstiftning i denna stat som avser bestämmandet av en persons skattskyldighet. Förutsättning härför är att denna lagstiftning, så långt tillgängliga upplysningar tillåter tillämpas i överensstämmelse med de principer som anges i denna artikel.

Beträffande inkomst av sjöfart eller luftfart gäller enligt artikel 8 att inkomsten beskattas endast i den stat där den person som uppbär inkomsten har sitt hemvist. Dock får sådan inkomst beskattas även i den andra staten om inkomsten uppkommer på grund av sjö- eller luftfart som är begränsad uteslutande till platser i denna andra stat (källstaten). Till inkomst av sjö- eller luftfart som begränsats på detta sätt räknas inkomst, som uppbärs genom befordran med fartyg eller luftfartyg av passagerare, kreatur, post eller varor, vilka tas ombord i en stat för att lossas på annan plats i denna stat.

Det ovan sagda tillämpas även på andel i inkomst av sjöfart eller luftfart som person med hemvist i en av staterna uppbär genom deltagande i en pool, ett gemensamt transportföretag eller en internationell driftsorganisation.

I den mån rörelseinkomst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av företagarens eller företagets hemviststat genom ordinary credit.

Se i övrigt förordning 1981:1006.

Bangladesh

(art. 5, 7, 8, 9 och 10)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

Även i övrigt innehåller artikel 7 i det väsentliga samma bestämmelser som motsvarande artikel i OECD:s modellavtal. Dessutom finns emellertid en bestämmelse om att det fasta driftställets inkomst kan bestämmas uppskattningsvis med stöd av endera statens lagstiftning om tillräckliga upplysningar saknas för inkomstberäkningen.

Likaså motsvarar föreskrifterna i avtalets artikel 5 om fast driftställe på det hela taget dem som finns i OECD-avtalets motsvarande artikel. Några skillnader kan dock nämnas.

Utöver de anordningar som uppräknas i modellavtalets artikel 5:2

anges i det förevarande avtalet såsom fast driftställe även "lagerbyggnad i fråga om person som tillhandahåller lagerutrymme åt utomstående".

Vidare anses plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsarbete utgöra fast driftställe endast om verksamheten pågår mer än 183 dagar.

Uppräkningen i modellavtalets artikel 5:4 av vad som inte anses innefatta fast driftställe är under e) i det förevarande avtalet modifierad såtillvida att dit inte heller räknas "innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att för företaget ombesörja reklam, meddela upplysningar, bedriva vetenskaplig forskning eller utöva liknande verksamhet som är av förberedande eller biträdande art".

Bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 5:5 om när företags osjälvständiga representant i den andra staten kan anses innebära fast driftställe för företaget är något modifierad i det förevarande avtalets motsvarande artikel. Enligt avtalet anses han utgöra sådant driftställe om

- a) han i den andra staten har och där regelbundet använder en generell fullmakt att sluta avtal i företagets namn samt verksamheten inte begränsas till inköp av varor för företagets räkning, eller
- b) han regelmässigt i den andra staten disponerar ett företag tillhörigt varulager från vilket han för företaget eller på dess vägnar regelbundet levererar varor, eller
- c) han i den andra staten regelbundet införskaffar order rörande försäljning av varor uteslutande eller nästan uteslutande för företaget i fråga eller för företaget och andra företag, över vilka förstnämnda företag har ett bestämmande inflytande eller vilka själva har ett bestämmande inflytande över det förstnämnda företaget.

När en person regelbundet har införskaffat order på sätt som anges i artikel 5:5 c) i avtalet skall han enligt en i protokollet till avtalet intagen tolkning anses ha införskaffat order nästan uteslutande för företaget eller företagen i fråga, om 75 procent eller mer av de uppburna provisionerna är hänförliga till order som införskaffats för företaget eller företagen eller om 75 procent eller mer av bruttot av den sammanlagda totala kontraktssumman är hänförlig till order som införskaffats för företaget eller företagen i fråga.

Artikel 10 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag innehåller samma bestämmelser som artikel 9:1 och 9:2 i OECD:s modellavtal.

Beträffande inkomst av luftfart i internationell trafik gäller enligt artikel 8 att den beskattas endast i den stat där företaget som bedriver verksamheten har hemvist.

För Sveriges del gäller denna artikel beträffande inkomst som förvärfvas av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS) endast i fråga om den del av inkomsten som motsvarar den andel i konsortiet som innehas av den svenske delägaren i SAS, nämligen AB Aerotransport ("SAS-regeln").

Beträffande inkomst som förvärfvas av företag i ena staten genom sjöfart i internationell trafik gäller att inkomsten, om den härrör från

befordran av passagerare, post, kreatur eller gods som utskeppas från den andra staten (källstaten), även får beskattas där. Emellertid ned-sätts skatten i denna stat i sådant fall till hälften.

I fråga om såväl luftfart som sjöfart gäller vad som motsvarar be-stämmelsen i OECD-avtalets artikel 8:4 om inkomst genom deltagan-de i en pool etc.

I den mån inkomst som här berörts beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av företagarens eller företagets hem-viststat genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Se i övrigt författningar 1983:534 och 858.

Barbados

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företaga-rens eller företagets hemviststat som i källstaten.

Avtalets artikel 7:2 innehåller samma föreskrift som motsvarande artikel i avtalet med Jamaica (jämför även avtalet med Kenya).

I övrigt återfinns i artikeln samma bestämmelser som i OECD-av-talets art. 7:2, 7:3, 7:4, 7:5, 7:6 och 7:7.

Därutöver finns i avtalets artikel 7:7 en bestämmelse om inkomst-beräkningen vid otillräckliga upplysningar av samma innebörd som enligt artikel 7 i avtalet med Bangladesh.

Enligt avtalspropositionen skall, om ett företag hemmahörande i Barbados bedriver rörelse från fast driftställe i Sverige, i första hand tillämpas svenska regler vid inkomstberäkningen. Beräkningen får dock inte stå i strid med bestämmelserna i avtalet. Vidare skall vid för-delningen av inkomster mellan fast driftställe och huvudkontor den s.k. arm's length-principen användas, dvs. till driftstället skall hänföras den inkomst som detta driftställe skulle ha förvärvat om driftstället – i stället för att avsluta affärer med huvudkontoret – hade avslutat affä-rer med ett helt fristående företag på de villkor och till de priser som gäller under vanliga marknadsförhållanden.

Bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 5 om fast driftställe åter-finns i stort sett även i förevarande avtal. Några skillnader kan dock nämnas.

Utöver de anordningar som uppräknas i OECD-avtalets artikel 5:2 under a)–f) såsom utgörande fast driftställe, räknas dit enligt det före-varande avtalet även

- 1) lagerbyggnad i fråga om personen som tillhandahåller andra per-soner lagerutrymme
- 2) affär eller annat försäljningsställe
- 3) plats för byggnads-, anläggnings-, monterings-, installations- eller muddringsverksamhet, borrhjull eller skepp som används för utforskning eller utveckling av naturtillgångar i en stat, men endast om verksamheten pågår under en tidrymd av mer än sex månader (inkl. tid för därmed sammanhängande övervakande verksamhet),
- 4) innehavet av avsevärd maskinell eller annan utrustning, om denna innehas under en tidrymd av mer än sex månader (oavsett om ut-rustningen använts eller inte).

Även uppräknningen av vad som enligt OECD-avtalets artikel 5:4 inte anses utgöra fast driftställe återfinns i det förevarande avtalets artikel 5:3 (dock att orden "eller utlämnande" under a) och b) inte medtagits).

De i OECD-avtalets artikel 5:5 angivna förutsättningarna för att ett företags "osjälvständige" representant skall anses utgöra fast driftställe är i det förevarande avtalets artikel 5:4 modifierade på samma sätt som i motsvarande artikel i avtalet med Jamaica, se Jamaica.

Likså gäller enligt avtalets artikel 5:5 samma villkor som enligt motsvarande artikel i avtalet med Jamaica för att en av företaget oberoende representant *inte* skall anses utgöra fast driftställe.

Bestämmelsen i OECD-avtalets artikel 5:7 återfinns i det förevarande avtalets artikel 5:6.

Innehållet i avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag motsvarar bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 9.

Enligt avtalets artikel 8:1 beskattas inkomst av sjöfart och luftfart endast i företagets hemviststat.

Avtalets artikel 8:2 innehåller den s.k. SAS-regeln, se Bangladesh.

Avtalets artikel 8:3 motsvarar OECD-avtalets artikel 8:3.

I den mån inkomst beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av inkomsttagarens hemviststat genom ordinary credit i enlighet med lagstiftningen i respektive stat. Sverige medger därvid i förekommande fall matching credit, dvs. skatteavräkning som om skattelättnader inte medgetts i Barbados enligt vissa angivna författningar eller andra bestämmelser om skattelättnader som senare kommer att införas efter överenskommelse mellan staternas myndigheter. Matching credit kommer inte ifråga om skattelättnadsbestämmelsen ändrats efter avtalets undertecknande om ändringen är väsentlig. Myndigheterna kan emellertid komma överens om matching credit trots ändringen. Bestämmelserna om matching credit tillämpas under de första tio åren efter avtalets ikraftträdande, om inte förlängning avtalas. (Eventuellt beaktas den s.k. remittance-regeln, se t.ex. Storbritannien under utdelning.)

Angående begränsningar i rätten att utnyttja avtalets förmåner t.ex. på grund av s.k. treaty shopping, se under ränta.

Se i övrigt författningar 1991:1510 och 1742.

Belgien

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i källstaten.

I övrigt innehåller avtalets artikel 7 om inkomst av rörelse samma bestämmelser som i OECD-avtalets art. 7:2, 7:3, 7:4, 7:5, 7:6 och 7:7.

I artikel 7:4 har dock tillagts att, om ordnad bokföring saknas eller annat bevisunderlag för att bestämma beloppet av den inkomst som är hänförlig till ett företags fasta driftställe i källstaten, skatten i denna stat får bestämmas att utgå på ett enligt den statens lagstiftning skönsmässigt bestämt inkomstbelopp. Jämförelse får då göras med den normala inkomsten för liknande företag i samma stat som bedriver verksamhet av samma eller liknande slag på jämförliga villkor. I fråga om försäkringsföretag får den skönsmässigt beräknade inkomsten be-

stämmas med utgångspunkt från de bruttopremier som företaget erhållit genom det fasta driftstället.

Avtalets artikel 5 om fast driftställe innehåller samma bestämmelser som motsvarande artikel i OECD-avtalet. Dock har i avtalets artikel 5:7 tillagts att, utan hinder av bestämmelserna i punkt 6 (=OECD), anses försäkringsbolag i en stat ha fast driftställe i den andra staten, om bolaget uppbär premier i denna andra stat eller försäkrar där belägna risker genom förmedling av en oberoende representant som har och regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn.

Avtalets artikel 9 om inkomstberäkning för företag med intressegemenskap överensstämmer med OECD-avtalets artikel 9:1.

I avtalets artikel 8 om sjöfart och luftfart återfinns bestämmelserna i OECD-avtalets motsvarande artikel (dock sägs i avtalet inget om "inre farvatten"). Avtalets artikel 8:4 innehåller den s.k. SAS-regeln (se Bangladesh).

Om en företagare eller ett företag med hemvist i Belgien förvärvar rörelseinkomst av här berörda slag som får beskattas i Sverige, skall Belgien undantaga inkomsten från beskattning genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

I fall då enligt belgisk lagstiftning ett företag som bedrivs av någon med hemvist i Belgien vid beskattningen där erhållit ett faktiskt avdrag från intäkterna för förlust som uppkommit i fast driftställe i Sverige, skall skatteundantagande enligt det nyss sagda inte medges i Belgien beträffande sådan vinst som uppkommit under andra beskattningsperioder och som är hänförlig till det fasta driftstället, i den mån vinsten undantagits från skatt även i Sverige på grund av avräkning mot nämnda förlust.

Om person med hemvist i Sverige förvärvar rörelseinkomst som får beskattas i Belgien skall Sverige i regel eliminera dubbelbeskattning genom att tillämpa ordinary credit enligt svensk lag.

Är fråga om sådan inkomst av sjöfart eller luftfart som enligt artikel 8 får beskattas endast i Belgien skall Sverige som hemviststat i stället eliminera dubbelbeskattning genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Se i övrigt författningar 1991:606 och 1993:117.

Botswana

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i källstaten, dvs. där det fasta driftstället är beläget.

I övrigt innehåller artikel 7 om rörelseinkomst bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7.

Dock har till bestämmelsen i artikel 7:3 om beräkningen av det fasta driftställets omkostnadsavdrag gjorts tillägg av samma innehåll som enligt motsvarande artikel i t.ex. avtalet med Sri Lanka. Det gäller här icke avdragsgilla utbetalningar till företagets huvudkontor eller annat företaget tillhörigt kontor respektive belopp som det fasta driftstället debiterat dessa kontor, se härom avtalet med Sri Lanka.

Bestämningen i artikel 5 av begreppet fast driftställe och därtill hörande föreskrifter överensstämmer i stort sett med OECD-avtalets artikel 5. Några skillnader finns dock.

Som en avvikelse från OECD-avtalet kan nämnas att avtalet inte innehåller någon motsvarighet till OECD-avtalets bestämmelse i artikel 5:3 om plats för byggnadsverksamhet m.m. Vidare saknas i uppräknningen under artikel 5:4 av vad som inte anses innefatta fast driftställe det som i OECD-avtalets artikel 5:4 anges i punkten f), dvs. en plats för att kombinera verksamheter enligt punkterna a)–e). I punkterna a) och b) till artikel 5:4 har i förhållande till OECD-avtalen orden "eller utlämnande" inte medtagits.

Ett företags "osjälvtändiga" representant i källstaten anses enligt avtalets artikel 5:5 som fast driftställe där om

- a) han har och i denna stat regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn
- b) han inte har sådan fullmakt men ändå regelmässigt i källstaten innehar varulager från vilket han för företagets räkning regelbundet levererar varor; detta såvida inte verksamheten är begränsad till sådan verksamhet som anges i artikel 5:4 och som – om den bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet – inte skulle göra denna stadigvarande plats för affärsverksamhet till fast driftställe enligt nämnda artikel 5:4.

I avtalets artikel 5:6 har i förhållande till OECD-avtalets motsvarande artikel gjorts tillägget att en representant inte anses som oberoende om han bedriver sin verksamhet uteslutande eller nästan uteslutande för företaget.

Avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med motsvarande i artikel i OECD-avtalet.

Beträffande inkomst av sjöfart och luftfart i internationell trafik gäller att inkomsten beskattas endast i företagets hemviststat. Angående SAS-regeln, se Bangladesh.

I fråga om såväl sjöfart som luftfart gäller vad som motsvarar OECD-avtalets artikel 8:4 om inkomst genom deltagande i en pool etc.

I den mån rörelseinkomst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av inkomsttagarens hemviststat genom ordinary credit i enlighet med lagstiftningen i denna stat. Sverige medger i förekommande fall matching credit under avtalets första fem år (om ej förlängning avtalas).

Se i övrigt författningar 1992:11 97 och 1993:65.

Brasilien

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst får beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

I övrigt innehåller artikel 7 om rörelseinkomst i förevarande avtal föreskrifter motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7:2, 7:3, 7:5 och 7:7.

Likåså motsvarar föreskrifterna i avtalets artikel 5 om fast driftställe på det hela taget dem som finns i OECD-avtalets motsvarande artikel. Några skillnader kan dock nämnas.

Plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsarbete anses utgöra fast driftställe om den varar mer än sex månader.

OECD-avtalets artikel 5:4 under e) är modifierad så tillvida att "fast driftställe" inte anses innefatta innehavet av en stadigvarande af-färsanordning, avsedd uteslutande för att för företagets räkning om-besörja reklam, meddela upplysningar, bedriva vetenskaplig forsk-ning eller utöva liknande verksamhet, under förutsättning att verk-samheten är av förberedande eller biträdande art.

Vidare anses en "osjälvständig" representant utgöra fast driftställe om han i den stat där han är verksam regelbundet använder en full-makt att sluta avtal för företaget i den andra staten samt verksamhe-ten inte begränsas till inköp av varor för företagets räkning.

Än vidare anses försäkringsföretag i den ena staten ha fast drift-ställe i den andra staten om företaget uppbär premier eller försäkrar risker i denna andra stat genom ombud andra än sådana personer som avses i avtalets artikel 5:5 (dvs. motsvarande OECD-avtalets arti-kel 5:6).

Innehållet i avtalets artikel 9:1 om intressegemenskap mellan före-tag överensstämmer med föreskriften i OECD-avtalets artikel 9:1.

I likhet med OECD-avtalets artikel 8:1 föreskriver artikel 8:1 i fö-revarande avtal att inkomst genom sjö- eller luftfart i internationell trafik beskattas endast i den stat i vilken företaget har sin verkliga led-ning ("källstat" om företaget har hemvist i den andra staten). Avtalets artikel 8:2 innehåller den s.k. SAS-regeln (se Bangladesh).

I den mån rörelseinkomst beskattas i källstaten skall dubbelbe-skattning elimineras av företagarens eller företagets hemviststat ge-nom ordinary credit. Beträffande inkomst av sjö- och luftfart gäller detsamma som enligt avtalet med Belgien (exemptmetoden).

Se i övrigt författning 1975:1427.

Bulgarien

(art. 4, 6 och 7)

Det fasta driftställets rörelseinkomst får i princip beskattas såväl i fö-retagarens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

I övrigt innehåller avtalets artikel 6 om inkomst av rörelse bestäm-melser motsvarande dem som finns i OECD-avtalets artikel 7:2, 7:3, 7:5 och 7:7.

Härutöver föreskrivs i avtalets artikel 6:5 att bestämmelserna i rö-relseartikeln tillämpas oavsett om ett företag i den ena staten bedriver rörelse i den andra staten ensamt eller tillsammans med annan person eller andra personer. Detta gäller också när denna andra person eller dessa andra personer har hemvist i denna andra stat. Bestämmelser-nas syfte är att klargöra att artikel 6 även skall tillämpas på ett "joint venture" bildat enligt bulgarisk lagstiftning. Därmed förstås företag i Bulgarien som delvis ägs av utländska företag. Bestämmelserna gäller alltså även för den svenske deltagaren i ett "joint venture" också i de fall då det finns andra inhemska eller utländska deltagare.

I avtalet återfinns OECD-avtalets uppräknings i artikel 5:1 och 5:2 av de vanligaste anordningarna för fast driftställe. Som smärre avvikelser kan dock nämnas att kontor anges vara fast driftställe när fråga är om "kontor för handelsverksamhet, turism, transporter, planering,

service eller annat kontor". Vidare nämns som fast driftställe jämsides med fabrik och verkstad även "affär".

Plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet anses utgöra fast driftställe redan efter sex månaders verksamhet enligt avtalets artikel 4:3.

Enligt avtalets artikel 4:4 anses ett svenskt företag som deltar i ett "joint venture", bildat enligt bulgarisk lagstiftning, ha fast driftställe i Bulgarien.

I avtalet återfinns även uppräknningen i OECD-avtalets artikel 5:4 av vad som inte utgör fast driftställe. Som fast driftställe anses enligt avtalet inte heller "varulager som företaget ställer ut på en mäsas eller utställning och som säljs efter mäsans eller utställningens slut".

I avtalets artikel 4:6 och 4:7 finns bestämmelser om företags osjälvständiga resp. oberoende representant motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 5:5 och 5:6.

Avtalet saknar bestämmelser om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 9. Detta torde dock inte utesluta att myndigheterna i de båda staterna kan träffa överenskommelse om en riktig tillämpning av avtalet.

Enligt avtalets artikel 7 beskattas inkomst genom användningen av skepp, luftfartyg eller landsvägsfordon i internationell trafik endast i transportföretagets hemviststat. Beträffande inkomst som förvärfvas av SAS gäller bestämmelsen endast i fråga om den del av inkomsten som belöper på den svenska delägaren i SAS (den s.k. SAS-regeln). Artikeln gäller även inkomst som förvärfvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

I den mån inkomstbeskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av företagarens eller företagets hemviststat. Om Bulgarien är hemviststat sker detta genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression. Detsamma gäller om hemviststaten är Sverige. Detta förutsätter dock att den övervägande delen av inkomsten från det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen i Bulgarien härrör från rörelse eller fritt yrke som inte avser förvaltning av värdepapper och annan liknande lös egendom, samt att verksamheten i Bulgarien bedrivits från driftstället eller anordningen. Brister förutsättningarna tillämpar Sverige i stället ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1988:1684 och 1989:97.

Canada

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst får beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

I övrigt innehåller artikel 7 om rörelseinkomst i förevarande avtal motsvarande föreskrifter som dem i OECD-avtalets artikel 7:2, 7:3, 7:5, 7:6 och 7:7.

Likaså motsvarar föreskrifterna i avtalets artikel 5 om fast driftställe på det hela taget dem som finns i OECD-avtalets motsvarande artikel. Ett par skillnader kan dock nämnas.

OECD-avtalets artikel 5:4 under e) är modifierad så tillvida att "fast driftställe" inte anses innefatta innehavet av en stadigvarande affärsanordning, avsedd uteslutande för att för företagets räkning om-

besörja reklam, meddela upplysningar, bedriva vetenskaplig forskning eller utöva liknande verksamhet, under förutsättning att verksamheten är av förberedande eller biträdande art.

Vidare anses en "osjälvständig" representant utgöra fast driftställe om han i den stat där han är verksam regelbundet använder en fullmakt att sluta avtal för företaget i den andra staten samt verksamheten inte begränsas till inköp av varor för företagets räkning.

Innehållet i avtalets artikel 9:1 om intressegemenskap mellan företag motsvarar bestämmelsen i OECD-avtalets artikel 9:1.

I likhet med motsvarande föreskrift i OECD-avtalets artikel 8:1 föreskriver artikel 8:1 i förevarande avtal att inkomst genom skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i den stat i vilken företaget har sin verkliga ledning ("källstat" om företaget har hemvist i den andra staten).

Enligt avtalets artikel 8:2 får inkomst genom användningen av skepp som huvudsakligen nyttjas för att transportera passagerare eller gods uteslutande mellan orter inom ena staten beskattas även i denna stat (källstat). Avtalets artikel 8:3 innehåller den s.k. SAS-regeln (se Bangladesh). Avtalets artikel 8:4 motsvarar OECD-avtalets artikel 8:4 om deltagande i en pool m.m. och är tillämplig beträffande såväl företag i ena staten som SAS.

I den mån rörelseinkomst beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av företagarens eller företagets hemviststat genom ordinary credit. Om inkomst av sjö- eller luftfart beskattas endast i Canada som "källstat" tillämpar Sverige i stället exemptmetoden, eventuellt med progression.

Av särskild föreskrift i avtalets artikel 23:1 under b) framgår att bolag med hemvist i Canada får avdrag vid beräkningen av bolagets beskattningsbara vinst för utdelning från dotterbolag med hemvist i Sverige.

Angående eventuell tillämpning av "den s.k. treårsregeln i svensk lag", se kap. 4 om utdelning.

Se i övrigt författningar 1984:175 och 931.

Cypern

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst får i princip beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

I övrigt innehåller avtalets artikel 7 om rörelseinkomst bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7:2, 7:3, 7:4, 7:5, 7:6 och 7:7.

Likaså motsvarar föreskrifterna i avtalets artikel 5 om fast driftställe på det hela taget dem som finns i OECD-avtalets motsvarande artikel. Dock gäller att plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet anses utgöra fast driftställe om verksamheten pågår mer än sex månader.

Avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med OECD-avtalets motsvarande artikel.

Beträffande inkomst genom sjöfart och luftfart i internationell trafik gäller enligt avtalets artikel 8:1 att inkomsten i princip beskattas

endast i företagets hemviststat. Detta gäller även inkomst som förvärvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation. Angående SAS-regeln, se Bangladesh.

Emellertid får Sverige enligt artikel 8:3 beskatta inkomst av sjöfart i internationell trafik som förvärvas av ett bolag eller handelsbolag med hemvist i Cypern, detta under förutsättning att det cypriotiska bolagets eller handelsbolagets kapital till mer än 25 procent, behärras, direkt eller indirekt, av personer som inte har hemvist i Cypern. Den svenska beskattningsrätten bortfaller dock om inkomsten i fråga visas vara underkastad den cypriotiska skatt som skulle ha utgått på denna inkomst om skatten hade beräknats utan iakttagande av skattebestämmelserna i den cypriotiska lagen om handelssjöfart.

I den mån inkomst av rörelse från fast driftställe beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning i princip elimineras av företagarens eller företagets hemviststat genom ordinary credit.

Sverige tillämpar emellertid som hemviststat i stället exemptmetoden, ev. med progression, men endast under samma förutsättning som angetts beträffande utdelning som är hänförlig till fast driftställe. Föreligger inte förutsättningen använder Sverige ordinary credit.

Angående den s.k. remittanceregeln, se beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1989:686 och 901.

Danmark och Färöarna

(art. 5, 7, 8, 9 och 21 i
nordiska avtalet)

Det fasta driftställets rörelseinkomst får i princip beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

Även i övrigt innehåller avtalets artikel 7 om rörelseinkomst i förevarande avtal samma föreskrifter som dem i OECD-avtalets motsvarande artikel. Enligt protokollet till avtalet gäller att inkomst som företag i Danmark eller Sverige förvärvar i samband med byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund skall beskattas endast i den stat där företaget har hemvist.

Likaså överensstämmer avtalets artikel 5 om fast driftställe med OECD-avtalets motsvarande artikel, dock med följande kompletteringar.

Sålunda gäller enligt artikel 5:3 att ett byggnads-, anläggnings-, installations- eller monteringsprojekt, eller en verksamhet som består av planering, övervakning, rådgivning eller annan biträdande personalinsats i samband med sådant projekt, utgör fast driftställe endast om projektet eller verksamheten pågår mer än tolv månader i en avtalsslutande stat. I förhållandet mellan Färöarna å ena sidan och Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige å andra sidan tillämpas i stället en sexmånadersperiod.

Enligt uttalande av departementschefen markerar bestämmelsen bl.a. att fast driftställe kan föreligga även om en verksamhet bedrivs på flera platser. Vidare bör angivna projektverksamhet kunna anses såsom ett enda projekt, även om det grundar sig på flera avtal, under förutsättning att verksamheten kommersiellt och geografiskt utgör en sammanhängande helhet. Om samma företag bedriver såväl planering som övervakning skall vid beräkningen av tolv månadersperioden hela den tid som företaget varit verksamt beaktas.

Enligt artikel 5:4 gäller vidare att vid beräkningen av den i 5:3 angivna tiden som ett företags verksamhet pågår i vissa fall skall inräknas också verksamhet bedriven av annat företag om företagen har intressegemenskap. Här åsyftas fall då företagets verksamhet i väsentlig mån är av samma slag och avser samma projekt. Intressegemenskap föreligger i fall som anges i artikel 9.

I artikel 21 har intagits speciella regler angående verksamhet som har samband med utforskning eller utnyttjande av olje- och gasförekomster (kolväteförekomster). Verksamhet av detta slag är i sig hänförligt till antingen inkomst av rörelse eller inkomst av självständig yrkesutövning. För beskattningsrätten till sådan inkomst gäller därför i princip reglerna i artiklarna 7 och 14. De speciella reglerna i artikel 21 avser bl.a. att närmare reglera i vad mån fast driftställe eller stadigvarande anordning för sådan verksamhet skall anses vara för handen i källstaten.

I punkt 2 a) av artikel 21 har således angetts att person med hemvist i en stat som bedriver detta slags verksamhet utanför kusten i annan stat skall anses bedriva denna från fast driftställe eller stadigvarande anordning i denna andra stat (källstaten). I punkten 2 b) har fastslagits att motsvarande skall gälla verksamhet inom utforsknings- eller utvinningsområde som sträcker sig från plats utanför kusten i en stat och in på denna stats landområde, om inte verksamheten uteslutande bedrivs 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 enligt punkt 2 c) anses bedriven från fast driftställe även om verksamheten på land ingår i ett projekt som sträcker sig från en plats utanför kusten i källstaten och in på denna stats landområde. Utvidgningen av tillämpningsområdet har skett därför att det ansetts lämpligt att – i det fall verksamhet pågår inom ett utvinningsområde eller, i de 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.

En förutsättning för tillämpningen av de nämnda föreskrifterna i punkt 2 är att verksamheten pågår under en tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger 30 dagar under en tolv månaders period. För beräkningen av tiden för verksamheten när fråga är om olika företag i intressegemenskap gäller detsamma som enligt artikel 5:4 (se ovan).

Enligt artikel 21:5 gäller att inkomst som företag i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av transport av personal eller material med skepp eller luftfartyg till eller innanför område som avses i punkt 2 a) och 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 avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.

Innehållet i avtalets artikel 9:1 om intressegemenskap mellan företag överensstämmer med föreskriften i OECD-avtalets artikel 9:1. Enligt avtalets artikel 9:2 skall fråga enligt 9:1 som uppkommer i den

ena staten meddelas till behörig myndighet i den andra staten för övervägande av den inkomstjustering som kan vara påkallad.

I likhet med OECD-avtalets artikel 8:1 föreskriver artikel 8:1 i förrevarande avtal att inkomst genom skepp eller luftfart i internationell trafik beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning ("källstat" om företaget har hemvist i den andra staten).

Enligt protokollet till avtalet är SAS-regeln (som avser inkomster förvärvade av konsortierna SAS, Scanair och SAS Commuter) tillämplig på denna artikel i förhållandet mellan Danmark, Norge och Sverige. Delägaren beskattas i förhållande till sin andel i konsortiet.

Enligt avtalets artikel 8:2 gäller att om sjöfartsföretaget har sin verkliga ledning ombord på ett skepp anses ledningen belägen i den stat där redaren har hemvist.

Inkomst som företag i en stat förvärvar genom nyttjande, underhåll eller uthyrning av containrar (inkl. släpvagn och annan utrustning för transport av containrar) som används för transport av gods eller varor, beskattas enligt artikel 8:3 endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning (eventuell källstat, se ovan). Undantag görs för det fall att containern används uteslutande mellan platsen i en av staterna.

Avtalets artikel 8:4 motsvarar OECD-avtalets artikel 8:4.

Beträffande inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik enligt artikel 8:1 har i punkt V i protokollet intagits en bestämmelse om att beskattningsrätten under vissa villkor kan delas upp mellan hemviststaterna om sjö- eller luftfartygsföretag har flera delägare med hemvist i olika nordiska stater.

I punkten V föreskrivs således att andel i inkomst av detta slag som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar eller innehar på grund av delägarskap i företag, beskattas endast i denna stat, om

- a) delägarna har hemvist i olika avtalsslutande stater, och
- b) företaget drivs av bolag eller annan sammanslutning med solidariskt ansvariga delägare, av vilka minst en tillika är obegränsat ansvarig, samt
- c) det inte är uppenbart, att företaget har sin verkliga ledning endast i en avtalsslutande stat.

De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan träffa överenskommelse om tillämpning av de angivna beskattningsprinciperna även i fall då där angivna förutsättningar inte föreligger.

I den mån rörelseinkomst (inkl. inkomst enligt art. 21) beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av företagarens eller företagens hemviststat.

Om Danmark eller Färöarna är hemviststaten sker detta genom ordinary credit. Beträffande inkomsten enligt artikel 21:5 se dock nedan. Är Sverige hemviststat undantas inkomsten från beskattning genom full exempt. Detta förutsätter dock att den övervägande delen av inkomsten från det fasta driftstället i Danmark eller Färöarna härrör från affärsverksamhet eller industriell verksamhet som inte utgörs av förvaltning av värdepapper och annan liknande lös egendom. I annat fall beskattar Sverige inkomsten och tillämpar då ordinary credit.

Är fråga om sådan inkomst av sjöart och luftfart som enligt artikel

8:1 och 21:5 skall beskattas endast i källstaten gäller att, om Danmark eller Färöarna är företagets hemviststat, dubbelbeskattningen där elimineras genom den alternativa exemptmetoden. Om Sverige är hemviststaten tillämpar Sverige även här full exempt.

Angående "subject to tax-regeln", se under utdelning, kap. 4.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Egypten

(art. 2, 3, 4 och 6)

Det fasta driftställets rörelseinkomst beskattas endast i källstaten och är således undantagen från beskattning i företagets hemviststat.

I övrigt innehåller artikel 3 om rörelseinkomst regler som motsvarar dem som finns i OECD-avtalets artikel 7:2, 7:3, 7:4 och 7:5.

Uttrycket "inkomst av rörelse" inbegriper även hyresavgifter eller royalties för kinematografisk film.

För övrigt innehåller artikel 2 föreskrifter angående fast driftställe som i stort sett motsvarar dem i OECD-avtalets artikel 5:2, 5:4 d och 5:6.

Dock gäller att plats för byggnadsföretag räknas som fast driftställe om verksamheten bedrivs under en tidrymd av minst sex månader. Uttrycket "fast driftställe" inbegriper även en agent som har och regelbundet utnyttjar en fullmakt att förhandla att sluta avtal för ett företag i en av staterna eller har ett varulager från vilket han regelbundet effektuerar order på företagets vägnar.

Artikel 4:1 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag motsvarar innehållet i OECD-avtalets artikel 9. Avtalets artikel 4:2 ger myndigheterna möjlighet att göra en skönsmässig uppskattning av ett företags inkomst i den ena staten om tillräckligt underlag för en riktig beräkning inte finns.

Inkomst av sjöfart eller luftfart beskattas enligt artikel 6:1 endast i företagarens eller företagets hemviststat. Vidare gäller att, om den som förvärvar inkomsten är ett bolag i den ena staten som i sin tur verkställer utdelning, inte heller utdelningen får beskattas i den andra staten (dvs. där trafik utövas) annat än om utdelningsmottagaren är bosatt där.

Enligt artikel 6:2 skall artikel 6:1 tillämpas även i fall då egyptiska eller svenska luftfarts- eller sjöfartsföretag deltar i en pool av något slag.

Vid beskattning i källstaten av det fasta driftställets rörelseinkomst skall dubbelbeskattning elimineras av företagarens eller företagets hemviststat genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Se i övrigt författning 1959:22.

Estland

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten, dvs. den stat där driftstället är beläget. Med inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället likställs inkomst som är hänförlig till försäljning i källstaten av varor av samma eller liknande slag som de som säljs genom det fasta driftstället. Likaså likställs inkomst hänförlig till annan affärsverksamhet i källstaten av samma eller liknande slag som den som bedrivs genom det fasta driftstället. "Likställigheten" tillämpas dock inte om företaget kan visa att försälj-

ningen eller verksamheten rimligen inte hade kunnat bedrivas av det fasta driftstället.

I övrigt innehåller avtalets artikel 7 om rörelseinkomst samma bestämmelser som OECD-avtalets artikel 7:2–7.

Definitionen av uttrycket ”fast driftställe” i artikel 5 överensstämmer i huvudsak med motsvarande definition i OECD-avtalets artikel 5.

Som en skillnad kan nämnas att enligt artikel 5:3 plats för byggnads-, anläggnings-, monterings- eller installationsverksamhet eller verksamhet som består av övervakning eller rådgivning i anslutning därtill utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår under en tidrymd som överstiger sex månader. OECD talar om tolv månader.

Artikel 9 innehåller sedvanliga regler om omräkning av inkomst vid obehörig vinstöverföring mellan företag med intressegemenskap och överensstämmer i princip med motsvarande artikel i OECD:s modellavtal.

Av avtalets artikel 8 om sjöfart och luftfart framgår att inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i företagets hemviststat. Detta gäller även när inkomsten förvärvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation. När bolag från olika länder bedriver internationell luftfart i konsortium, tillämpas nyssnämnda bestämmelser i fråga om konsortiets inkomst endast beträffande respektive bolags andel i konsortiet i den avtalsslutande staten. För SAS del reglerar bestämmelsen den del av SAS inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren.

I avtalsprotokollet framhålls att inkomst genom användningen av skepp i internationell trafik inte i något fall innefattar inkomst från verksamhet som avser ägande av hamnar, lagerlokaler, terminalanordningar, lastnings- eller lossningsutrustning eller annan liknande egendom på land, med undantag dock för de fall då inkomsten är direkt hänförlig till företags användning av sådana skepp.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit, dvs. genom avräkning av den i källstaten erlagda skatten med belopp som högst motsvarar hemviststatens skatt på samma inkomst. I förekommande fall medger Sverige matching credit om den estniska skatten nedsatts enligt estnisk lagstiftning avsedd att främja ekonomisk utveckling. Detta gäller under avtalets första tio år om inte förlängning avtalas. För Estland såsom hemviststat har gjorts det förbehållet att ”inte förmånligare behandling ges enligt intern lagstiftning”.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Filippinerna (art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst får i princip beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

Till det fasta driftställets rörelseinkomst räknas endast den del av företagets hela inkomst som är hänförlig till

- a) det fasta driftstället, eller
- b) försäljning i källstaten av varor av samma eller liknande slag som de som säljs genom det fasta driftstället; likaså inkomst hänförlig

till annan affärsverksamhet av samma eller liknande slag som den som bedrivs genom det fasta driftstället såvida inte företaget visar att försäljningen eller verksamheten inte är hänförlig till det fasta driftställets verksamhet.

I övrigt innehåller artikel 7 om rörelseinkomst regler motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7 dock med följande kompletteringar.

Beträffande beräkningen av det fasta driftställets omkostnadsavdrag enligt avtalets artikel 7:3 gäller enligt artikel 7:4 att avdrag inte medges för belopp som det fasta driftstället betalat till eller debiterat företagets huvudkontor eller något annat företaget tillhörigt kontor (om beloppen inte utgör ersättning för faktiska kostnader) i form av

- a) royalty, avgift eller annan liknande betalning för nyttjandet av patent eller annan rättighet.
- b) ersättning för särskilda tjänster eller för företagsledning, samt
- c) ränta på kapital utlånat till det fasta driftstället utom då fråga är om bankinrättning.

(För närmare förklaring, se kommentarer till OECD-avtalets artikel 7 punkterna 10–22.)

I avtalets artikel 5 om fast driftställe återfinns OECD-avtalets motsvarande föreskrifter enligt artikel 5:1 och 5:2 a)–f). Som fast driftställe anges härutöver

- g) plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsarbete eller övervakningsverksamhet i samband därmed om arbetet eller verksamheten pågår mer än sex månader
- h) anläggning använd som försäljningsställe
- i) lagerbyggnad, i fråga om person som tillhandahåller utomstående lagerutrymme
- j) tillhandahållandet av tjänster, inklusive, konsulttjänster, om sådan verksamhet utövas av person, med hemvist i den ena staten, genom anställda eller annan personal och om verksamheten pågår – för ett och samma projekt eller för projekt som har samband med varandra – i den andra staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger 183 dagar under ett beskattningsår.

I avtalets artikel 5:3 återfinns även uppräknningen av vad som enligt OECD-avtalets artikel 5:4 a)–d) inte anses utgöra fast driftställe. Som fast driftställe anses enligt avtalet inte heller innehavet av en stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att ombesörja reklam, meddela upplysningar, bedriva vetenskaplig forskning eller utöva liknande verksamhet som är av förberedande eller biträdande art för företaget.

Förutsättningarna enligt OECD-avtalets artikel 5:5 för att ett företags ”osjälvständige” representant i källstaten skall anses utgöra fast driftställe är i avtalets artikel 5:4 modifierade såtillvida att han anses utgöra fast driftställe för företaget om

- a) han har och i källstaten regelbundet använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn samt verksamheten inte begränsas till inköp av varor för företagets räkning, eller
- b) han inte har sådan fullmakt men regelmässigt i källstaten innehar varulager från vilket han för företagets räkning regelbundet levererar varor.

Vidare föreskrivs i avtalets artikel 5:5 att försäkringsbolag i en stat anses – utom då fråga är om återförsäkring – ha fast driftställe i den andra staten (källstaten), om bolaget uppbär premiär eller försäkrar risker inom denna stat genom anställd eller genom ombud som inte är oberoende representant enligt artikel 5:6.

I övrigt finns i artikel 5:6 och 5:7 samma bestämmelser som i OECD-avtalets motsvarande artikel. Bestämmelsen i artikel 5:6 angående en av företaget oberoende representant i källstaten innehåller dock följande komplettering: När sådan representant bedriver sin verksamhet uteslutande eller nästan uteslutande för företagets räkning, skall han emellertid inte anses som sådan oberoende representant som avses i denna punkt, om det visas att mellanhavandet mellan representanten och företaget inte skett på de villkor som gäller mellan av varandra oberoende parter. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 5:4 ovan.

Innehållet i avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer så gott som helt med motsvarande artikel i OECD-avtalet.

Beträffande inkomst genom sjöfart eller luftfart i internationell trafik gäller att sådan inkomst enligt artikel 8:1 i regel beskattas endast i företagets hemviststat. Enligt artikel 8:2 får dock inkomsten beskattas även i den andra staten om inkomsten har källa där. Skatten i denna stat får emellertid inte överstiga det lägsta av följande två belopp, nämligen antingen 1,5 procent av bruttointäkterna från källa i denna stat eller den lägsta filippinska skatt som får tas ut på inkomst av samma slag vilken en person med hemvist i en tredje stat förvärvat under liknande förhållanden.

Enligt avtalets artikel 8:3 tillämpas bestämmelserna i 8:1 och 8:2 även beträffande inkomst som förvärvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell organisation.

I den mån inkomster som här avses beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning i princip elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Om Sverige är hemviststat gäller dock beträffande inkomst av rörelse från fast driftställe i Filippinerna att Sverige tillämpar exemptmetoden, eventuellt med progression, men endast under samma förutsättning som angetts beträffande utdelning som är hänförlig till fast driftställe. Föreligger inte förutsättningen använder Sverige ordinary credit.

När fråga är om sådan inkomst av sjöfart och luftfart som enligt artikel 8:2 får beskattas även i källstaten tillämpar Sverige såsom hemviststat ordinary credit enligt huvudregeln ovan.

Angående eventuell tillämpning på filippinsk sida av bestämmelsen i artikel 26:2, se beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1987:1183 och 1989:900.

Finland

(art. 5, 7, 8, 9 och 21 i nordiska avtalet)

De materiella reglerna angående rätten att beskatta rörelseinkomst m.m. är – frånsett "Öresundsregeln" och "SAS-regeln" – desamma som dem som gäller i förhållande till Danmark.

I den mån rörelseinkomst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av företagarens eller företags hemviststat. Om Finland är hemviststaten sker detta genom ordinary credit. Är Sverige hemviststat undantas inkomsten från beskattning genom full exempt. Här för gäller samma förutsättning som i förhållande till Danmark.

Är fråga om sådan inkomst av sjöfart och luftfart som enligt artikel 8:1 eller artikel 21:5 skall beskattas endast i källstaten gäller att, om Finland är företags hemviststat, dubbelbeskattningen där elimineras genom den alternativa exemptmetoden. Om Sverige är hemviststaten tillämpar Sverige även här full exempt.

Se i övrigt författningar 1989: 933 och 957.

Frankrike

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företags hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

Även i övrigt innehåller artikel 7 om inkomst av rörelse samma bestämmelser som motsvarande artikel i OECD-avtalet.

Avtalets artikel 5 om fast driftställe överensstämmer helt med OECD-avtalets motsvarande artikel.

Därutöver innehåller avtalsprotokollet följande:

När ett företag i den ena staten säljer varor eller utövar verksamhet i den andra staten från där beläget fast driftställe skall, såvitt angår bestämmelserna om beräkningen av det fasta driftställets inkomst i artikel 7 punkterna 1 och 2, detta fasta driftställes vinst inte beräknas på grundval av det totala beloppet som detta företag har erhållit (t.ex. genom proportionering) utan endast på grundval av den ersättning som är hänförlig till den faktiska verksamhet som detta fasta driftställe utövat vid denna försäljning eller för denna verksamhet.

Då fråga är om kontrakt, särskilt kontrakt avseende utbildning, leverans, installation eller konstruktion av utrustning eller industriella, kommersiella eller vetenskapliga anläggningar eller offentliga arbeten, och då ett företag har ett fast driftställe i den ena staten skall detta fasta driftställes vinst inte bestämmas på grundval av hela kontraktssumman utan endast på grundval av den del av kontraktet som faktiskt utförts av detta fasta driftställe. Vinst som är hänförlig till den del av kontraktet som utförts i den stat där den verkliga ledningen finns beskattas endast i denna stat.

Om lagstiftningen i den ena staten tillåter bolag med hemvist i denna stat att bestämma sin skattepliktiga vinst genom en konsoliderad beräkning som särskilt innefattar resultatet i filialer belägna i den andra staten eller fasta driftställen belägna i denna andra stat, hindrar inte avtalets bestämmelser och i synnerhet inte artiklarna 7 och 23 (metodartikeln) tillämpningen av denna lagstiftning.

I det fall den ena staten enligt sin lagstiftning bestämmer vinsten i företag med hemvist i denna stat genom att dra av underskott i filialer belägna i den andra staten eller fasta driftställen belägna i denna and-

ra stat och genom att ta med senare vinster i dessa filialer eller fasta driftställen intill ett belopp som motsvarar de avdragna underskotten, hindrar inte avtalets bestämmelser tillämpningen av denna lagstiftning (s.k. claw back).

När det gäller tolkningen eller tillämpningen av avtalet kan de behöriga myndigheterna särskilt överlägga med varandra för att lösa svårigheterna. Detta gäller bl.a. om syftet är att komma överens om

- a) samma fördelning i de båda staterna av vinst hänförlig till ett fast driftställe beläget i den ena staten som tillhör ett företag i den andra staten;
- b) samma fördelning av inkomst mellan en person med hemvist i den ena staten och person med hemvist i den andra staten som har sådan intressegemenskap med denna som avses i artikel 9.

De kan även överlägga i syfte att undvika dubbelbeskattning i fall som inte omfattas av detta avtal.

Artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag innehåller samma bestämmelser som OECD-avtalets artikel 9:1 och 9:2.

Beträffande inkomst av sjöfart och luftfart i internationell trafik gäller enligt artikel 8:1 att inkomsten beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning (källstat om företaget har hemvist i den andra staten). Till sådan inkomst räknas även inkomst med anknytning till denna verksamhet, t.ex. genom nyttjande, underhåll eller uthyrning av containrar för internationell transport av gods eller varor. Det sagda gäller även inkomst genom deltagande i en grupp, en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

Enligt artikel 8:2 gäller att, om ett sjöfartsföretag har sin verkliga ledning ombord på ett skepp, anses ledningen belägen i den stat där skeppet har sin hemmahamn, eller om sådan inte finns, i den stat där skeppets redare har hemvist.

I artikel 8:4 föreskrivs att ett företag som använder skepp eller luftfartyg i internationell trafik och vars verkliga ledning finns i Sverige erhåller, utan hinder av bestämmelserna i artikel 2, ex officio nedsättning av "la taxe professionnelle" som i Frankrike tas ut på grund av denna verksamhet. På samma sätt undantas ett företag som använder skepp eller luftfartyg i internationell trafik och vars verkliga ledning finns i Frankrike från samtliga skatter som motsvarar "la taxe professionnelle" och som i Sverige tas ut på grund av denna verksamhet. (Några svenska skatter av detta slag finns ännu inte.)

Vid tillämpningen av art. 8 gäller den s.k. SAS-regeln, se Bangladesh.

Om och i den mån inkomst av rörelse som här avses beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av inkomsttagarens hemviststat enligt följande.

Om Sverige är hemviststaten gäller att Sverige från den svenska skatten på inkomsttagarens inkomst skall genom ordinary credit avräkna den inkomstskatt som betalats i Frankrike på den inkomst som får beskattas där.

Om en företagare eller ett företag med hemvist i Sverige driver sjö-

eller luftfart i internationell trafik men företaget har sin verkliga ledning i Frankrike, som därför ensamt får beskatta inkomst av verksamheten, gäller i stället att Sverige genom exemptmetoden skall undanta inkomsten från beskattning, i förekommande fall med progression. Angående skatteberäkningen på svensk sida gäller härvid detsamma som för realisationsvinst på hithörande tillgångar.

Om Frankrike är hemviststaten gäller beträffande varje inkomst av här berört slag, som får beskattas (rörelseinkomst i allmänhet) eller beskattas endast (inkomst av sjö- eller luftfart om den verkliga ledningen är i Sverige) i Sverige, att de inkomster som härrör från Sverige skall tas med i beskattningsunderlaget vid beräkningen av fransk skatt (förutsatt att inkomsterna inte är undantagna från fransk bolagsskatt). Då är den svenska skatten inte avdragsgill från dessa inkomster utan inkomsttagaren har rätt att från den franska skatten avräkna den del av denna skatt som belöper på inkomster av här ifrågavarande slag (alternativ exempt).

Generellt gäller enligt avtalsprotokollet att var och en av staterna behåller sin rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta andra inkomster än utdelning som förvärfas av personer med hemvist i denna stat när beskattningsrätten enligt avtalet tillagts den andra staten men denna andra stat inte tagit med dessa inkomster i beskattningsunderlaget ("subject to tax-regeln").

Se i övrigt författningar 1991:673 och 1992:154.

Grekland (art. III, IV, V och VI)

Det fasta driftställets rörelseinkomst beskattas i källstaten, dvs. där driftstället är beläget. Om driftstället är beläget i Grekland och företagaren eller företaget har sitt hemvist i Sverige skall samma inkomst undantas från beskattning i Sverige. I det omvända fallet kan inkomsten beskattas i båda staterna.

I övrigt innehåller avtalets artikel IV om rörelseinkomst bestämmelser motsvarande dem som finns i OECD-avtalets artikel 7:2, 7:3, 7:4, 7:5 och 7:6.

Föreskrifterna i avtalets artikel III om fast driftställe motsvarar i stort sett dem som finns i OECD-avtalets artikel 5. Ett par skillnader kan dock nämnas.

OECD-avtalets artikel 5:4 under e) är modifierad på samma sätt som motsvarande bestämmelse i avtalet med Canada.

Likaså anses en "osjälvständig" representant enligt OECD-avtalets artikel 5:5 utgöra fast driftställe under samma förutsättningar som anges i avtalet med Canada.

Innehållet i avtalets artikel V om intressegemenskap mellan företag överensstämmer med föreskrifterna i OECD-avtalets artikel 9:1.

Såvitt avser inkomst genom sjöfart i internationell trafik avviker regeln i avtalets artikel VI:1 från den i OECD-avtalets artikel 8:1.

Enligt avtalets artikel VI:1 skall nämligen inkomst av detta slag som förvärfas med fartyg registrerade i en av staterna vara undantagen från beskattning i den andra staten, såvida inte företaget äger hemvist i denna andra stat. I det senare fallet, då "registreringsstaten" är "källstat", får även hemviststaten beskatta inkomsten. I fråga om svenskt företag som bedriver sjöfart på Grekland innebär regeln att grekisk

skatt inte skall utgå om fartygen är inregistrerade i Sverige. För inkomst förvärvad genom i Grekland inregistrerade fartyg medför regeln befrielse från svensk skatt utom i det fall företaget äger hemvist i Sverige, dvs. är ett svenskt företag. I detta senare fall kan inkomsten beskattas även i Sverige.

Beträffande inkomst genom luftfart i internationell trafik gäller enligt avtalets artikel VI:2 att inkomsten skall beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning (denna stat är "källstat" om företaget har sitt hemvist i den andra staten).

I den mån inkomst som här berörts beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten, av Sverige genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression, och av Grekland genom ordinary credit.

Se i övrigt författning 1963:497.

Indien

(art. 5, 7, 8, 9 och 10)

Det fasta driftställets rörelseinkomst får i princip beskattas såväl i företagarens eller företagens hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten). Till den inkomst som får beskattas i källstaten räknas, förutom den inkomst som är direkt hänförlig till det fasta driftstället, även inkomst som är hänförlig till försäljning i källstaten av varor av samma eller liknande slag som de som sålts genom det fasta driftstället. Hit räknas vidare inkomst av annan rörelse som bedrivs i källstaten och som är av samma eller liknande slag som den som bedrivs från det fasta driftstället.

I övrigt innehåller avtalets artikel 7 om inkomst av rörelse bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7:2, 7:4, 7:5, 7:6 och 7:7. Beträffande de kostnadsavdrag som får göras vid bestämmandet av det fasta driftställets inkomst enligt avtalets artikel 7:3 gäller samma begränsning som enligt avtalet med Filippinerna (i stället för uttrycket "ersättning för särskilda tjänster" används uttrycket "provision för särskilda tjänster").

Uttrycket "fast driftställe" enligt bestämmelserna i avtalets artikel 5 har fått en vidare innebörd än i OECD:s modellavtal men överensstämmer i allt väsentligt med rekommendationerna i Förenta Nationernas modellkonvention (som ju i sig till stora delar baserar sig på OECD:s modellavtal).

I avtalet återfinns således OECD-avtalets uppräkningslista i artikel 5:1 och 5:2 a)–f) av de vanligaste anordningarna för fast driftställe. Som fast driftställe anges emellertid även

- g) lagerbyggnad, i fråga om person som förser utomstående med lagerutrymme
- h) utrymme som används som försäljningsställe eller för att mottaga eller göra beställningar
- i) anläggning eller byggnad som används för utforskning av naturtillgångar.

Som fast driftställe anses enligt artikel 5:3 även plats för byggnads-, anläggnings-, sammansättnings- eller installationsverksamhet eller liknande verksamhet. Även övervakande verksamhet i samband här-

med räknas hit. Allt under förutsättning att verksamheten pågår under mer än sex månader. Om verksamheten i fråga sker i samband med försäljning av maskiner eller utrustning anses fast driftställe föreligga om den betalning som erläggs för verksamheten överstiger 10 procent av försäljningspriset för maskinerna och utrustningen, detta även när verksamheten inte pågår under längre tid än sex månader.

I avtalets artikel 5:4 återfinns uppräkningslistan av vad som enligt OECD-avtalets artikel 5:4 a)–d) inte anses innefatta fast driftställe (dock att orden "eller utlämnande" under a) och b) inte medtagits). OECD-avtalets artikel 5:4 under e) är här modifierad på samma sätt som enligt avtalet med Canada.

Ett företags "osjälvständiga" representant i källstaten anses enligt avtalets artikel 5:5 utöva verksamhet genom fast driftställe där under samma förutsättningar som anges i motsvarande artikel i avtalet med Pakistan.

Likaså innehåller avtalets artikel 5:6 samma föreskrift beträffande en av företaget oberoende representant i källstaten som den i artikel 5:7 i avtalet med Pakistan.

Vidare innehåller avtalets artikel 5:7 samma föreskrift som motsvarande artikel i OECD-avtalet.

Avtalets artikel 10 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med OECD-avtalets artikel 9:1.

Inkomst av luftfart i internationell trafik beskattas enligt avtalets artikel 8:1 endast i företagets hemviststat. Angående SAS-regeln, se Bangladesh. Nu nämnda bestämmelser tillämpas även när företaget förvärvar inkomst genom att delta i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

I avtalets artikel 8:4 klargörs att ränta som har samband med luftfart i internationell trafik inte skall behandlas som ränta enligt artikel 12. Räntan skall i stället beskattas som övriga luftfartsinkomster. Bakgrunden är att företag i Indien som bedriver internationell luftfart i vissa situationer är skyldiga att sätta in intjänade medel på räntebärande konton. För att inte osäkerhet skall uppstå om hur räntan på dessa medel skall behandlas enligt avtalet har en uttrycklig bestämmelse härom införts.

Vidare framgår av artikeln att även inkomst av viss verksamhet som inte omedelbart kan sägas vara inkomst av luftfart – t.ex. inkomst av tillfällig uthyrning av luftfartyg för befraktning – skall beskattas som inkomst genom användningen av luftfart i internationell trafik, dvs. endast i den stat där det företag som bedriver verksamheten har hemvist.

Enligt huvudregeln i avtalets artikel 9:1 beskattas inkomst genom användningen av skepp i internationell trafik endast i företagets hemviststat. Enligt artikel 9:2 får beskattning ske även i den andra staten, dvs. källstaten, om skeppet används i denna stat. Men vid skatteberäkningen där skall inkomsten anses inte överstiga 7,5 procent av företagets bruttointäkter på grund av transport av passagerare och frakt som tagits ombord i staten i fråga. Vidare gäller att den uträknade skatten i källstaten skall nedsättas med hälften. Vid beskattning i källstaten anses som sjöfartsinkomst sådan inkomst som erhålles genom befordran av passagerare, post, kreatur eller av gods som utskippas från källstaten. Även beträffande sjöfartsinkomst gäller, liksom i fråga

ga om luftfart, att reglerna tillämpas även när företaget deltar i en pool etc.

I den mån rörelseinkomst, inklusive inkomst av sjöfart, beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av företagarens eller företags hemviststat.

Om denna är Indien sker detta genom ordinary credit. Angående skatteavräkning i Indien gäller detsamma som sagts beträffande utdelning.

Sverige som hemviststat undantar i regel inkomsten från beskattning genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression. Detta förutsätter dock att den huvudsakliga delen av inkomsten från det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen härrör från annan verksamhet än förvaltning av värdepapper och annan liknande verksamhet. Som ytterligare förutsättning gäller att inkomsten underkastats den normala skatt som utgår i Indien vid avtalets undertecknande eller en därmed jämförlig skatt. Är förutsättningarna inte för handen tillämpar Sverige ordinary credit, därvid Sverige i förekommande fall medger matching credit i enlighet med vad som sagts beträffande utdelningsinkomst.

Se i övrigt författning 1988:1495 och 1496.

Indonesien

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företags hemviststat som den i stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

På samma sätt som det fasta driftställets inkomst behandlas även inkomst genom försäljning och annan affärsverksamhet som bedrivs vid sidan av ett fast driftställe i källstaten. Det förutsätts att fråga är om försäljning av varor av samma eller liknande slag eller också annan affärsverksamhet av samma eller liknande slag som bedrivs genom det fasta driftstället.

Avtalets artikel 7 om inkomst av rörelse innehåller i övrigt samma bestämmelser som motsvarande artikel i OECD-avtalet. Dock har i artikel 7:3 gjorts samma tillägg som gjorts i avtalet med Kina angående sådana avdrag som inte medges vid bestämmandet av det fasta driftställets inkomst. Av det till avtalet fogade protokollet framgår att Indonesien vid beräkningen av företagsinkomst har rätt att tillämpa viss i lag föreskriven avdragsbegränsning för ränta.

Vidare framgår av avtalets artikel 7:4 att, om den tillgängliga informationen för att bestämma det fasta driftställets inkomst är otillräcklig, detta inte hindrar tillämpningen av sådan intern lagstiftning som ger behörig myndighet möjlighet att genom skön eller uppskattning bestämma en persons skattskyldighet. En förutsättning är att lagstiftningen i fråga, "i den utsträckning den information som är tillgänglig för den behöriga myndigheten så tillåter" tillämpas i överensstämmelse med principen i denna artikel.

Avtalets artikel 5 om fast driftställe har fått en något vidare innebörd än enligt OECD:s och FN:s modellavtal.

Förutom de i OECD-avtalets artikel 5:2 angivna vanliga platserna anges i det förevarande avtalet som fast driftställe även jordbruk eller plantage.

Som fast driftställe räknas också plats för byggnads-, anläggnings-, installations- eller monteringsverksamhet eller därmed sammanhängande övervakande verksamhet, men endast om verksamheten pågår under en tidrymd som överstiger sex månader.

Vidare anses fast driftställe föreligga genom tillhandahållandet av tjänster, inklusive konsulttjänster, om verksamheten bedrivs av företag genom härför anlidade anställda eller annan personal (som inte är sådan oberoende representant som avses i artikel 5:6). Som förutsättning gäller dock att verksamheten pågår – för samma eller för därmed sammanhängande projekt – inom landet under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger tre månader under en tolv månadersperiod.

I avtalets artikel 5:3 återfinns uppräknningen i OECD-avtalets artikel 5:4 av de under a)–d) angivna anordningar som *inte* anses utgöra fast driftställe (dock att under a) och b) orden ”eller utlämnande” inte medtagits i avtalet). Enligt avtalets artikel 5:3 e) undantas från uttrycket fast driftställe även en sådan stadigvarande plats för affärsverksamhet som innehas uteslutande för att för företaget ombesörja reklam, meddela upplysningar, bedriva vetenskaplig forskning eller utöva liknande verksamhet som är av förberedande eller biträdande art.

Förutsättningar enligt avtalets artikel 5:4 för att ett företags ”osjälvständige” representant i källstaten skall anses utgöra fast driftställe för företaget överensstämmer i princip med OECD-avtalets artikel 5:5, om han har och i källstaten regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn.

Enligt avtalet anses emellertid representanten utgöra fast driftställe även när han inte har en fullmakt av nämnt slag men regelmässigt i källstaten innehar varulager från vilket han för företagets räkning regelbundet levererar varor.

Vidare gäller enligt avtalets artikel 5:5 att försäkringsföretag i en stat – utom då fråga är om återförsäkring – anses ha fast driftställe i den andra staten (källstaten), om företaget uppbär premier på källstatens område eller försäkrar där belägna risker genom person som inte är en av företaget oberoende representant enligt artikel 5:6.

I övrigt finns i avtalets artikel 5:6 och 5:7 samma bestämmelser som i OECD-avtalets motsvarande artikel. Bestämmelsen i artikel 5:6 om en av företaget oberoende representant i källstaten innehåller den kompletteringen att, när en sådan representant bedriver sin verksamhet uteslutande eller nästan uteslutande för företaget i fråga, han inte anses som sådan oberoende representant.

Innehållet i avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med motsvarande artikel i OECD-avtalet.

Inkomst genom sjöfart och luftfart i internationell trafik beskattas enligt artikel 8:1 endast i företagets hemviststat.

Enligt artikel 8:2 gäller den s.k. SAS-regeln. Artikel 8:3 innehåller den s.k. pool-regeln enligt artikel 8:4 OECD-avtalet.

I den mån rörelseinkomst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning enligt huvudregeln elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Sverige tillämpar dock i stället exemptmetoden, i förekommande fall med progression, om den huvudsakliga delen av inkomsten härrör

från självständig yrkesutövning eller affärsverksamhet som bedrivs i Indonesien och som inte avser förvaltning av värdepapper och annan liknande egendom. Vidare förutsätts för svensk skattebefrielse att inkomsten underkastats "den normala skatt" som utgår i Indonesien. Om villkoren för exempletmetoden inte är uppfyllda får Sverige tillämpa creditmetoden enligt huvudregeln.

Vid tillämpning av creditmetoden medger Sverige i förekommande fall matching credit. Enligt avtalspropositionen kommer dock bestämmelsen om sådan credit att få mycket ringa praktisk betydelse med hänsyn bl.a. till att den indonesiska lag om investeringsfrämjande åtgärder som åberopas i avtalet upphävs och endast kan tillämpas övergångsvis ("phantom credit").

Se i övrigt författningar 1989:691 och 813.

Irland (art. 7, 8, 9, 10 och 23)

Det fasta driftställets rörelseinkomst får i princip beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

Även i övrigt innehåller avtalets artikel 8 om rörelseinkomst samma föreskrifter som dem i OECD-avtalets artikel 7.

Likaså överensstämmer avtalets artikel 5 om fast driftställe med OECD-avtalets motsvarande artikel, dock med följande kompletteringar:

Utöver de i OECD-avtalets artikel 5:2 uppräknade vanligaste anordningarna för fast driftställe har i förevarande avtal även medtagits "anordning eller byggnad, som används för att utforska eller utvinna naturtillgångar". Vidare anges i avtalets artikel 5:4 att ett företag anses ha fast driftställe i en stat och bedriva rörelse från detta fasta driftställe om det bedriver övervakande verksamhet i denna stat i mer än tolv månader i samband med byggnadsanläggnings-, installations- eller sammansättningsarbete som utförs i denna stat.

I avtalets artikel 23 har intagits speciella regler angående verksamhet utanför kusten av liknande slag som finns i avtalet med Storbritannien och Nordirland artikel 28. Det är här alltså fråga om verksamhet i samband med utforskandet eller utnyttjandet av havsbotten eller dess underlag eller dessas naturtillgångar (i artikeln kallad "relevant verksamhet"), belägna i en avtalsslutande stat. Liksom enligt avtalet med Storbritannien och Nordirland kan verksamheten hänföras till antingen rörelse eller fritt yrke och annan självständig verksamhet. I fråga om beskattningsrätten till inkomst av verksamheten gäller därför i princip reglerna i artiklarna 8 och 15. De särskilda reglerna i artikel 23 avser bl.a. att närmare regler i vad mån fast driftställe för verksamheten kan vara för handen i källstaten.

De särskilda reglerna beträffande "relevant verksamhet" överensstämmer så gott som ordagrant med bestämmelserna enligt artikel 28 i avtalet med Storbritannien och Nordirland, varför hänvisning kan göras till redovisningen av detta avtal i detta kapitel. Dock saknas motsvarighet till bestämmelsen enligt artikel 28:5 i detta avtal om inkomster genom transport av förråd eller personal till patsen för relevant verksamhet m.fl. inkomster. Beträffande inkomst i form av lön m.m. i dessa sammanhang hänvisas till kap. 8.

Innehållet i avtalets artikel 10 om intressegemenskap mellan företag överensstämmer helt med motsvarande bestämmelser i OECD-avtalets artikel 9.

Av avtalets artikel 9 framgår att inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik får beskattas endast i den stat där företaget har hemvist. Till inkomst av detta slag räknas även inkomst genom uthyrning av skepp eller luftfartyg på s.k. bare boat basis, om uthyrningsinkomsten i jämförelse med den övriga inkomsten av verksamheten framstår som tillfällig.

Regeln om beskattning endast i företagets hemviststat tillämpas även beträffande inkomst som företaget förvärvar genom att delta i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

Angående den s.k. SAS-regeln, se Bangladesh.

I den mån rörelseinkomst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattningen elimineras av företagarens eller företagets hemviststat genom ordinary credit enligt statens egen lagstiftning. (Denna "ordinary credit" för båda staterna infördes genom 1993 års ändringsprotokoll.)

I fråga om tillämpningen på svensk sida gäller härvid (enligt de nya bestämmelserna i ändringsprotokollet), när fråga är om rörelseinkomst tillsvidare under tiden till och med 2000, att, om ett irländskt bolags vinst befriats från irländsk skatt enligt bestämmelserna om skattestimulanser (tax incentives) i kapitel VI av del I i Finance Act 1980 (även i den lydelse dessa bestämmelser senare kan få), så skall vid den svenska avräkningen från svensk skatt av irländsk skatt på inkomsten från det svenska företagets fasta driftställe i Irland avräkning för irländsk skatt ske med hälften av den svenska skatten på inkomsten i fråga. Om emellertid den i Irland skattebefriade vinsten hänförs till av det irländska bolaget lämnade finansiella tjänster (financial services activities) skall det nu sagda tillämpas endast om de behöriga myndigheterna efter samråd kommit överens om att sådan avräkning får ske.

Angående "remittanceregeln", se kap. 4 om utdelning.

Se i övrigt författningar 1987:103 och 1988:988. Angående ikraftträdandet av ändringarna enligt 1993 års ändringsprotokoll, se förordet.

Island

(art. 5, 7, 8, 9 och 21 i nordiska avtalet)

De materiella reglerna angående rätten att beskatta rörelseinkomst m.m. är – fränsett "Öresundsregeln" och "SAS-regeln" – desamma som dem som gäller i förhållande till Danmark.

I den mån inkomst som här berörts beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av företagarens eller företagets hemviststat. Om Island är hemviststaten sker detta i allmänhet genom användande av exemptmetoden, i förekommande fall med progression. När det gäller inkomster som har samband med förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster (olja eller gas) tillämpar Island som hemviststat i stället ordinary credit.

Sverige tillämpar däremot som inkomsttagarens hemviststat genomgående full exempt beträffande rörelseinkomst som beskattas även i (fast driftställe) eller endast i (t.ex. sjö- eller luftfart) källstaten. I det förra fallet gäller dock förbehållet att den övervägande delen av inkomsten från det fasta driftstället i Island härrör från affärsverk-

samhet eller industriell verksamhet som inte utgörs av förvaltning av värdepapper och annan liknande lös egendom. I annat fall beskattar Sverige inkomsten och tillämpar då ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Israel (art. II, III, IV och V)

Om det fasta driftstället är beläget i Israel och företagaren eller företaget har hemvist i Sverige är inkomsten från driftstället undantagen från beskattning i Sverige. I det omvända fallet kan inkomsten däremot beskattas såväl i hemviststaten som i källstaten.

I övrigt innehåller artikel III föreskrifter av samma innehåll som OECD-avtalets artikel 7:2, 7:3 och 7:5. Dessutom föreskrivs i artikel III:6 att myndigheterna, med iakttagande av bestämmelserna i avtalet får komma överens om den närmare fördelningen av inkomst av rörelse.

Bestämningen i artikel II av uttrycket fast driftställe och därmed sammanhängande bestämmelser överensstämmer i stort sett med motsvarande föreskrifter i OECD-avtalets artikel 5. Ett par avvikelser kan dock nämnas.

OECD-avtalets artikel 5:4 under e) är modifierad på samma sätt som i avtalet med Canada.

Likaså anses en "osjälvständig" representant utgöra fast driftställe under samma förutsättningar som anges i avtalet med Canada.

Innehållet i avtalets artikel IV om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag motsvarar bestämmelsen i OECD-avtalets artikel 9:1.

Företag som utövar sjöfart eller luftfart i internationell trafik beskattas enligt avtalets artikel V endast i företagets hemviststat.

I den mån rörelseinkomst beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av företagarens eller företagets hemviststat, om denna är Israel genom ordinary credit och om hemviststaten är Sverige genom exemptmetoden i förekommande fall med progression.

Se i övrigt författning 1960:617.

Italien (art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens och företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

Även i övrigt motsvarar föreskrifterna i avtalets artikel 7 om rörelseinkomst dem som finns i OECD-avtalets artikel 7.

Likaså överensstämmer föreskrifterna i avtalets artikel 5 om fast driftställe på det hela taget med dem som finns i OECD-avtalets motsvarande artikel. Ett par skillnader kan dock nämnas.

OECD-avtalets artikel 5:4 under e) är modifierad på samma sätt som motsvarande bestämmelse i avtalet med Canada.

Likaså anses en "osjälvständig" representant enligt OECD-avtalets artikel 5:5 utgöra fast driftställe under samma förutsättningar som anges i avtalet med Canada.

Innehållet i avtalets artikel 9 om intressegemenskap mellan företag överensstämmer med föreskriften i OECD-avtalets artikel 9:1.

I likhet med OECD-avtalets artikel 8:1 föreskriver motsvarande ar-

tikel i förevarande avtal att inkomst genom sjöfart eller luftfart i internationell trafik beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning ("källstat" om företaget har hemvist i den andra staten). Om den verkliga ledningen för sjöfartsföretag utövas ombord på ett fartyg anses enligt avtalets artikel 8:2 ledningen utövad i den stat där fartyget har sin hemmahamn eller, om sådan hamn inte finns, i den stat där fartygets redare har hemvist.

Avtalets artikel 8:3 innehåller den s.k. SAS-regeln (se Bangladesh).

Enligt avtalets artikel 8:4 tillämpas bestämmelserna i 8:1 och 8:3 även beträffande inkomst som förvärvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller i en internationell driftsorganisation.

I den mån inkomst från fast driftställe beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit. I förekommande fall medges matching credit. Angående undantag från rätt till skatteavräkning genom credit på italiensk sida, se kap. 4 om utdelning.

Om inkomst av sjö- och luftfart beskattas i källstaten tillämpar hemviststaten den alternativa exemptmetoden för att eliminera dubbelbeskattningen.

Angående den svenska treårsregeln, se beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1983:182 och 857.

Jamaica

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

I övrigt innehåller avtalets artikel 7 om rörelseinkomst bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7:2–7.

Därutöver framgår av avtalets artikel 7:2 att, även inkomst av sådan rörelse som inte bedrivs av det fasta driftstället i källstaten men som är av samma eller liknande slag som den som bedrivs av det fasta driftstället, kan anses hänförlig till det fasta driftstället om inte företaget visar att verksamheten inte skäligen kunde ha bedrivits av det fasta driftstället.

Vidare anges i artikeln att inkomst av rörelse inbegriper uthyrning av lös egendom och tillhandahållandet av annans personliga arbete. Därunder faller dock inte inkomst av uthyrning av eller upplåtelse av rätt att använda biograffilm eller film eller band för radio- eller tv-sändning.

Bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 5 om fast driftställe återfinns i stort sett även i förevarande avtal. Några skillnader kan dock nämnas.

Utöver de anordningar som uppräknas i OECD-avtalets artikel 5:2 under a)–f) såsom utgörande fast driftställe, räknas dit enligt det förevarande avtalet även affär eller annat försäljningsställe samt lagerbyggnad i fråga om person som upplåter lagerutrymme åt andra.

Vidare räknas till fast driftställe plats för byggnads-, anläggnings-, monterings-, installations- eller muddringsverksamhet, borrhälsplattform eller skepp som används för utforskning eller utveckling av naturtillgångar i en stat men endast om verksamheten pågår inom denna stat

under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger 183 dagar under en tolv månaders period (däri ingbegripet tid för därmed sammanhängande övervakande verksamhet). Fast driftställe skall dock inte anses föreligga under ett beskattningsår då verksamheten pågår i denna stat under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt understiger 30 dagar under detta beskattningsår.

Likaså hänförs till fast driftställe innehavet av avsevärd maskinell eller annan utrustning i en avtalsslutande stat men endast om utrustningen innehas i denna stat under en tidrymd av mer än 120 på varandra följande dagar. Även här gäller att fast driftställe inte anses föreligga under ett beskattningsår då utrustningen innehas i denna stat under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt understiger 30 dagar under detta beskattningsår.

Även uppräknigen av vad som enligt OECD-avtalets artikel 5:4 inte anses utgöra fast driftställe återfinns i det förevarande avtalets artikel 5:3. I fallen under a) och b) har uttryckligt undantag dock gjorts för varor som företaget innehaft för försäljning i butik eller annat försäljningsställe.

De i OECD-avtalets artikel 5:5 angivna förutsättningarna för att ett företags "osjälvständige" representant i källstaten skall anses utgöra fast driftställe är i avtalets artikel 5:4 något modifierade. Fast driftställe i källstaten anses nämligen föreligga beträffande varje verksamhet som denna person bedriver för företaget om

- a) han i denna stat har och där regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn samt verksamheten inte är begränsad till sådan som anges i punkt 3 och som – om den bedrevs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet – inte skulle göra denna stadigvarande plats för affärsverksamhet till fast driftställe enligt bestämmelserna i denna punkt, eller
- b) han inte har sådan fullmakt men regelmässigt i källstaten innehar varulager från vilket han för företagets räkning regelbundet levererar varor.

Beträffande de av företaget oberoende representanterna, som i enlighet med OECD-avtalets artikel 5:6 inte anses utgöra fast driftställe i källstaten när de bedriver sin sedvanliga verksamhet, görs i det förevarande avtalets motsvarande artikel 5:5 förbehållet, att en sådan representant inte skall anses utgöra en oberoende representant av här avsett slag när han bedriver sin verksamhet uteslutande för företagets räkning. I sådant fall skall han i stället anses som en "osjälvständig" representant vilken kan utgöra fast driftställe enligt avtalets nyssnämnda artikel 5:4.

Bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 5:7 återfinns i det förevarande avtalets artikel 5:6.

Innehållet i avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag motsvarar bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 9.

Enligt avtalets artikel 8:1 beskattas inkomst av sjöfart och luftfart i internationell trafik endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning ("källstat" om företaget har sitt hemvist i den andra staten).

Avtalets artikel 8:2 innehåller den s.k. SAS-regeln (se Bangladesh). Enligt avtalets 8:3 tillämpas 8:1 även på inkomst genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

Avtalet tillämpas inte på bolag i Jamaica som erhåller speciella skattelättnader enligt lagen om inkomstskattelättnader för internationella finansbolag.

I den mån inkomst beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av inkomsttagarens hemviststat genom credit of tax-metoden, av Jamaica genom full credit och av Sverige, när fråga är om inkomst från fast driftställe i Jamaica, genom ordinary credit. I förekommande fall medger Sverige matching credit. Är fråga om inkomst av sjöfart eller luftfart som beskattas endast i Jamaica som "källstat" tillämpar Sverige i stället den alternativa exemptmetoden.

Se i övrigt författningar 1986:76 och 733.

Japan

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan i princip beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget.

Även i övrigt överensstämmer bestämmelserna i avtalets artikel 7 om rörelseinkomst med dem i OECD-avtalets motsvarande artikel.

Likaså innehåller avtalets artikel 5 om fast driftställe samma bestämmelser som OECD-avtalets artikel 5.

Avtalets artikel 9 om inkomstberäkning för företag med intressegemenskap överensstämmer med OECD-avtalets artikel 9:1.

Enligt avtalets artikel 8:1 får endast företagets hemviststat beskatta inkomst genom användning av skepp eller luftfartyg i internationell trafik. Enligt särskild överenskommelse gäller även här den s.k. SAS-regeln (se Bangladesh).

I avtalets artikel 8:2 föreskrivs att svenskt företag som bedriver internationell trafik av dessa slag är undantaget från företagsskatten i Japan ("enterprice tax" som är en lokal skatt). Ett japanskt företag är på motsvarande sätt undantaget från liknande skatt som framdeles kan komma att tas ut i Sverige.

Bestämmelsen i avtalets artikel 8:3 motsvarar OECD-avtalets artikel 8:4.

I den mån inkomst av rörelse från fast driftställe beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten, av Japan genom ordinary credit och av Sverige genom exemption med progression.

Se i övrigt författningar 1983:203 och 769.

Jugoslavien

(art. 5, 7, 8 och 9)

Om det fasta driftstället är beläget i Sverige och företagaren eller företaget har hemvist i Jugoslavien får inkomsten från driftstället beskattas i Sverige men är undantagen från beskattning i Jugoslavien. I det omvända fallet kan inkomsten däremot beskattas såväl i hemviststaten som i källstaten.

I övrigt innehåller avtalets artikel 7 om rörelseinkomst i stort sett samma bestämmelser som OECD-avtalets motsvarande artikel. I artikel 7:3 tilläggs dock att bestämmelserna i denna punkt inte medför

rätt till avdrag för kostnader som är av sådant slag att avdrag inte skulle kunnat medges om det fasta driftstället varit ett fristående företag.

Vidare gäller att bestämmelserna i denna artikel tillämpas även på inkomst som person med hemvist i Sverige förvärvar från Jugoslavien genom deltagande i ett s.k. blandat företag (joint venture) tillsammans med ett jugoslaviskt företag.

Föreskrifterna i avtalets artikel 5 om fast driftställe överensstämmer på det hela taget med dem som finns i OECD-avtalets motsvarande artikel. Ett par skillnader kan dock nämnas.

OECD-avtalets artikel 5:4 under e) är modifierad på samma sätt som i avtalet med Canada.

Likasa anses en "osjälvständig" representant enligt OECD-avtalets artikel 5:5 utgöra fast driftställe under samma förutsättningar som anges i avtalet med Canada.

Innehållet i avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med föreskriften i OECD-avtalets artikel 9:1.

I fråga om inkomst genom sjöfart och luftfart i internationell trafik gäller detsamma som enligt avtalet med Italien.

I den mån beskattning sker i källstaten av rörelseinkomst från fast driftställe skall dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten, av Jugoslavien genom exemptmetoden, eventuellt med progression, och av Sverige genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit. Detta gäller även när svenskt företag får inkomst genom ett s.k. blandat företag i Jugoslavien, om befrielse eller nedsättning meddelats beträffande jugoslavisk skatt på sådan inkomst.

Om inkomst av sjöfart eller luftfart beskattas endast i "källstaten", eliminerar Jugoslavien även här såsom hemviststat dubbelbeskattning genom exemptmetoden, eventuellt med progression. Sverige tillämpar i stället alternativ exempt.

Se i övrigt författning 1982:70. Angående frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Kenya (art. IV, V, VI och VII)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där driftstället är beläget (källstaten).

I övrigt innehåller artikel IV om rörelseinkomst regler av samma slag som dem i OECD-avtalets artikel 7:2, 7:3, 7:5, 7:6 och 7:7.

Därutöver framgår av avtalets artikel IV:4 att även inkomst genom försäljning av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker på annat sätt än genom företagets fasta driftställe i källstaten kan anses hänförlig till det fasta driftstället. Så kan nämligen vara fallet om varorna eller tjänsterna är av samma eller liknande slag som de som säljs eller tillhandahålls av det fasta driftstället, såvida inte företaget visar att försäljningen eller tillhandahållandet inte är hänförliga till det fasta driftstället. Enligt uttalande i prop. 1973:183 s. 4 avser bestämmelsen att förhindra att reglerna om beskattning av fast driftställe kringgås genom att varor eller tjänster tillhandahålls på annat sätt än genom det fasta driftstället (jämför Jamaica).

Bestämmelserna i avtalets artikel IV:5 om det fasta driftställets omkostnadsavdrag omfattar inte sådana omkostnader som enligt lagen i källstaten inte hade varit avdragsgilla för ett fristående företag där.

I avtalet återfinns OECD-avtalets föreskrifter om fast driftställe i artikel 5:1 och 5:2. Som fast driftställe anges i artikel V:2 även

- g) jordbruk, plantage eller annan plats där jordbruk, skogsbruk, plantage eller därmed sammanhängande verksamhet bedrivs
- h) plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsarbete som varar mer än sex månader och
- i) utövande av övervakande verksamhet under mer än sex månader på sådan plats.

I avtalets artikel V:3 återfinns även uppräknings av vad som enligt OECD-avtalets artikel 5:4 a)–d) inte anses innefatta fast driftställe (dock att orden ”eller utlämnande” under a) och b) inte medtagits). OECD-avtalets artikel 5:4 under e), är modifierad på samma sätt som i avtalet med Canada.

Ett företags ”osjälvständige” representant i källstaten anses enligt artikel V:4 som fast driftställe där under samma förutsättningar som enligt avtalet med Filippinerna.

Beträffande en av företaget oberoende representant överensstämmer regeln i avtalets artikel V:6 med motsvarande bestämmelse i OECD-avtalets artikel 5:6, dock med det förbehållet att, om han bedriver sin verksamhet uteslutande eller huvudsakligen för företags räkning, han inte anses såsom en sådan oberoende representant som här avses utan i stället som en ”osjälvständig” representant enligt artikel V:4.

Vidare gäller enligt avtalets artikel V:5 att ett försäkringsföretag i en stat anses ha fast driftställe i den andra staten om företaget uppbär premier eller försäkrar risker i denna andra stat genom en anställd eller genom ett ombud, som inte är en sådan oberoende representant som avses i artikel V:6.

Bestämmelsen i avtalets artikel V:7 motsvarar OECD-avtalets artikel 5:7.

Avtalets artikel VI om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag motsvarar bestämmelsen i OECD-avtalets artikel 9:1.

Beträffande inkomst av luftfart i internationell trafik gäller enligt avtalets artikel VII:1 att inkomsten beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning (källstat om den verkliga ledningen inte ligger i hemviststaten).

I fråga om inkomst av sjöfart i internationell trafik gäller enligt artikel VII:2 att inkomsten får beskattas såväl i företags hemviststat som i den stat där sjöfarten bedrivs (källstaten). I källstaten skall emellertid inkomsten beräknas till högst 5 procent av bruttointäkterna genom befordran av passagerare eller gods som tagits ombord i källstaten. Vidare skall skatten i källstaten nedsättas med 50 procent.

Bestämmelsen i avtalets artikel VII:3 motsvarar OECD-avtalets artikel 8:4.

I den mån rörelseinkomst eller inkomst av sjöfart beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av företags hemviststat genom

ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit. Beträffande inkomst av luftfart tillämpas i stället exemptmetoden.

Se i övrigt författning 1974:69.

Kina

(art. 5, 7, 8 och 9)

Om det fasta driftstället är beläget i Kina och företagaren eller företaget har hemvist i Sverige beskattas rörelseinkomsten från det fasta driftstället i Kina men är i regel undantagen från beskattning i Sverige. I det omvända fallet kan inkomsten däremot beskattas i såväl hemviststaten som i källstaten.

Avtalets artikel 7 om inkomst av rörelse innehåller i övrigt samma bestämmelser som OECD-avtalets artikel 7. I artikel 7:3 angående de avdrag som medges vid bestämmandet av det fasta driftställets inkomst gäller samma inskränkningar som enligt avtalet med Filippinerna.

I avtalets artiklar 5:1 och 5:2 återfinns samma bestämmelser som i OECD-avtalets motsvarande artiklar om fast driftställe. Enligt avtalets artikel 5:3 räknas till fast driftställe också

- a) plats för byggnads-, anläggnings-, sammansättnings- eller installationsverksamhet eller övervakande verksamhet i samband härmed men endast om verksamheten pågår mer än sex månader
- b) tillhandahållandet av tjänster, konsulttjänster däri inbegripna, som ett företag i en stat lämnar genom anställda eller annan personal i den andra staten, men endast om verksamhet av sådant slag pågår (för samma projekt eller för ett projekt som har samband därmed) inom landet under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger sex månader under en tolv månaders period.

Bestämmelserna i avtalets artikel 5:4–7 överensstämmer med OECD-avtalets motsvarande artikel.

Beträffande ett företags oberoende representant enligt artikel 5:6 har dock gjorts förbehållet att när en sådan representant bedriver sin verksamhet uteslutande eller nästan uteslutande för företagets räkning, han inte anses som en sådan oberoende representant som här avses.

Avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med OECD-avtalets motsvarande artikel.

Beträffande inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik gäller enligt avtalets artikel 8:1 att den beskattas endast i den stat där företaget har sitt huvudkontor. I protokollet till avtalet har intagits den s.k. SAS-regeln (se Bangladesh) samt påpekandet att vid avtalets tillämpning SAS anses ha sitt huvudkontor i Sverige. Bestämmelsen i avtalets artikel 8:2 motsvarar OECD-avtalets artikel 8:4.

I den mån rörelseinkomst beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning av rörelseinkomst elimineras av företagarens eller företagens hemviststat. Om Kina är hemviststaten tillämpar Kina ordinary credit. Om Sverige är hemviststat skall Sverige från beskattning undanta inkomsten från det fasta driftstället i Kina genom exemption med progression. Detta förutsätter dock att den övervägande delen av inkomsten härrör från rörelse (eller självständig yrkesutövning) som

bedrivs i Kina. I annat fall beskattar Sverige inkomsten och tillämpar då ordinary credit och medger i förekommande fall matching credit. Skulle svenskt företag för sjö- eller luftfart i internationell trafik ha sitt huvudkontor i Kina skall Sverige även här tillämpa exemption med progression.

Se i övrigt författningar 1986:1027 och 1083.

Korea (Syd-)

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

I övrigt innehåller avtalets artikel 7 om inkomst av rörelse samma bestämmelser som i OECD-avtalets artikel 7:2, 7:3, 7:5 och 7:7.

Avtalets artikel 5:1 och 5:2 innehåller samma uppräknings- och anordningar som vanligtvis anses utgöra fast driftställe enligt OECD-avtalets motsvarande bestämmelser.

Enligt avtalets artikel 5:3 utgör plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsarbete fast driftställe om verksamheten pågår mer än sex månader. Likaså anses enligt artikel 5:4 företag i ena staten ha fast driftställe i den andra staten om företaget bedriver övervakande verksamhet i denna andra stat under mer än sex månader i samband med arbeten av nämnda slag. Med övervakande arbete avses här löpande kontroll av arbetet och verksamhet av arbetsledande natur. Normalt företas sådant arbete av entreprenadföretaget självt men det kan också utföras av ett separat företag med specialiserad inriktning som tillhör samma koncern som entreprenadföretaget.

I övrigt motsvarar bestämmelserna i avtalets artikel 5:5, 5:6, 5:7 och 5:8 bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 5:4–5:7.

Avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag motsvarar OECD-avtalets artikel 9:1.

Inkomst genom sjöfart och luftfart i internationell trafik beskattas enligt avtalets artikel 8 endast i företagets hemviststat. Detta gäller även inkomst som förvärvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation. Även här gäller den s.k. SAS-regeln, se Bangladesh.

Om det fasta driftställets rörelseinkomst beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Se i övrigt författningar 1982:707 och 984.

Lettland

(art. 5, 7, 8 och 9)

Här gäller samma bestämmelser som i motsvarande artiklar enligt avtalet med Estland.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Luxemburg

(art. 5, 7, 8 och 9)

Om det fasta driftstället är beläget i Sverige och företagaren eller företaget har hemvist i Luxemburg beskattas rörelseinkomsten från driftstället i Sverige men undantas från beskattning i Luxemburg. I det omvända fallet kan inkomsten däremot beskattas såväl i hemviststaten som i källstaten.

I övrigt överensstämmer bestämmelserna i avtalets artikel 7:2–7 med motsvarande bestämmelser i OECD-avtalets artikel 7.

Likaså överensstämmer bestämmelserna i avtalets artikel 5 om fast driftställe och i artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag med motsvarande bestämmelser i OECD-avtalets artiklar 5 och 9.

I likhet med OECD-avtalet föreskriver avtalets artikel 8:1 att inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning ("källstat" om företaget har hemvist i den andra staten).

Om sjöfartsföretag har sin verkliga ledning ombord på ett skepp, anses ledningen belägen i den stat där skeppet har sin hemmahamn eller, om sådan hamn inte finns, i den stat där skeppets redare har hemvist.

Föreskriften i avtalets artikel 8:3 motsvarar OECD-avtalets artikel 8:4 och avtalets artikel 8:4 innehåller den s.k. SAS-regeln (se Bangladesh).

I den mån inkomst som här berörts beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten. Om Luxemburg är hemviststaten får Luxemburg tillämpa exemption med progression. Sverige använder som hemviststat i stället ordinary credit beträffande rörelseinkomst från fast driftställe i Luxemburg och alternativt exempt för inkomst av sjö- eller luftfart som beskattas i Luxemburg som "källstat".

Se i övrigt författning 1984:174.

Malaysia (art. IV, VI, VII och VIII)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagets eller företagets hemviststat som i den stat där driftstället är beläget (källskatten).

I övrigt innehåller avtalets artikel VI om rörelseinkomst bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artiklar 7:2, 7:3, 7:5 och 7:7.

I avtalet återfinns OECD-avtalets föreskrifter i artikel 5:1 och 5:2 a)–f) om fast driftställe. Som fast driftställe anges i artikel IV:2 även

- g) plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsarbete som varar mer än sex månader
- h) jordbruk eller plantage
- i) plats för skogsavverkning eller utvinning av skogsprodukter.

Vidare anses företag i en av staterna enligt avtalets artikel IV:4 ha fast driftställe i den andra staten om

- a) företaget utövar övervakande verksamhet i denna "källstat" under mer än sex månader i samband med anläggnings- eller installationsarbete, som utföres i denna stat, eller
- b) företaget utövar verksamhet, som helt eller delvis består i att i denna stat tillhandahålla tjänster vilka utföres av skådespelare eller andra yrkesutövare som avses i artikel XIV § 1.

Ett företags "osjälvständige" representant i källstaten anses enligt avtalets artikel IV:5 som fast driftställe där om

- a) han innehar och i källstaten regelbundet använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn samt verksamheten icke begränsas till inköp av varor för företagets räkning, eller
- b) han innehar i denna stat ett företaget tillhörigt varulager, från vilket han regelbundet effektuerar beställningar på företagets vägnar.

I avtalets artikel IV:3 återfinns uppräknings av vad som enligt OECD-avtalets artikel 5:4 a)–d) inte anses innefatta fast driftställe. OECD-avtalets artikel 5:4 under e) är modifierad på samma sätt som i avtalet med Canada.

Bestämmelserna i avtalets artikel IV:6 och 7 motsvarar dem i OECD-avtalets artikel 5:6 och 5:7.

Föreskriften i avtalets artikel VII om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med bestämmelsen i OECD-avtalets artikel 9:1.

Beträffande inkomst som företag i den ena staten uppbär från den andra staten (källstaten) genom sjöfart eller luftfart i internationell trafik gäller enligt avtalets artikel VIII:1 att inkomsten får beskattas även i källstaten. Skatten i källstaten skall dock nedsättas med 50 procent. Det nedsatta beloppet får sedan avräknas från skatten i hemviststaten genom kreditförfarandet enligt nedan.

Enligt artikel VIII:2 förstås med inkomst av de slag varom här är fråga om inkomst genom befordran av passagerare, post, kreatur eller gods, som tagits ombord på fartyg eller luftfartyg i den andra staten. Däremot inbegrips inte inkomst, som är hänförlig till passagerare, post, kreatur eller gods, som befordrats till den andra staten endast för vidarebefordran med annat fartyg eller för omlastning från ett luftfartyg till ett annat eller från ett luftfartyg till ett fartyg eller från ett fartyg till ett luftfartyg, och inte heller inkomst som uppkommer genom att fartyg eller luftfartyg tillfälligt anlöper den andra staten.

Om inkomst genom utövande av sjöfart eller luftfart i internationell trafik uppbärs av företag i en av staterna från en annan stat än de avtalsslutande, dvs. från tredje stat, beskattas sådan inkomst enligt artikel VIII:3 endast i den avtalsslutande stat där företaget har hemvist.

De nämnda bestämmelserna i artikeln tillämpas även på inkomst som av företaget förvärvas genom deltagande i varje slag av sjöfarts- eller luftfartspool.

I den mån inkomst av de slag som här berörts beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författning 1971:1252.

Malta

(art. 5, 7, 8 och 9)

Om det fasta driftstället är beläget i Malta och företagaren eller företaget har hemvist i Sverige beskattas rörelseinkomsten från driftstället i Malta men är i regel undantagen från beskattning i Sverige. I det omvända fallet kan inkomsten däremot beskattas i såväl hemviststaten som i källstaten.

Avtalets artikel 7 om inkomst av rörelse innehåller i övrigt samma

bestämmelser som OECD-avtalets artikel 7. Av avtalets artikel 7:7 framgår dock att artikelns bestämmelser inte berör beskattningen av inkomst av försäkringsrörelse. Bestämmelserna kan därför frångås när fråga är om sådan inkomst.

I avtalet återfinns OECD-avtalets föreskrifter om fast driftställe i artikel 5:1, 5:2 och 5:3. Enligt avtalets artikel 5:3 anses fast driftställe vara för handen även när företag i ena staten utövar vakande verksamhet i källstaten under mer än tolv månader i samband med byggnads-, anläggnings- eller installationsarbete.

I avtalets artikel 5:4 återfinns uppräkningsen av vad som enligt OECD-avtalets artikel 5:4 a)–d) inte anses utgöra fast driftställe OECD-avtalets artikel 5:4 under e) är modifierad på samma sätt som i avtalet med Canada.

Vidare anses ett företags "osjälvständiga" representant i källstaten enligt avtalets artikel 5:5 som företagets fasta driftställe där under samma förutsättning som enligt avtalet med Canada.

Bestämmelserna i avtalets artikel 5:6 och 5:7 överensstämmer med OECD-avtalets motsvarande bestämmelser.

Avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag motsvarar OECD-avtalets artikel 9.

Avtalets artikel 8 om inkomst genom sjöfart och luftfart i internationell trafik innehåller samma bestämmelser som motsvarande artikel i avtalet med Luxemburg.

I den mån rörelse inkomstbeskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av företagarens eller företagets hemviststat. Om Malta är hemviststaten tillämpas ordinary credit. Om Sverige är hemviststat skall Sverige undanta inkomsten från det fasta driftstället i Malta genom exemption med progression. Detta förutsätter dock att den övervägande delen av inkomsten från det fasta driftstället härrör från affärsverksamhet som inte utgörs av förvaltning av värdepapper och annan liknande egendom och att verksamheten bedrivits i Malta från det fasta driftstället. I annat fall beskattar Sverige inkomsten och tillämpar då ordinary credit. Skulle inkomst av sjöfart eller luftfart beskattas endast i Malta därför att företaget har hemvist i Sverige men den verkliga ledningen eller fartygets hemmahamn är i Malta, skall Sverige även här tillämpa exemption med progression. I det omvända fallet får Malta tillämpa full exempt eftersom intet annat är sagt.

I vissa fall kan fysisk person som är svensk medborgare enligt svensk lagstiftning anses bosatt i Sverige (jfr den s.k. femårsregeln i punkt 1 tredje stycket anvisningarna till 53 f KL) trots hemvist i Malta enligt avtalet och maltesisk lagstiftning. En sådan person får oavsett övriga bestämmelser i avtalet beskattas i Sverige, därvid Sverige medger avräkning från den svenska skatten för erlagd maltesisk skatt.

Se i övrigt författningar 1976:850 och 1987:1042

Marocko

(art. 3, 4, 5 och punkt 3–6 i prot.)

Företag för utövande av industriell verksamhet, gruvidrift, handel eller finansieringsverksamhet, beskattas i envar av staterna för inkomster från där belägna fasta driftställen.

Anses bokföringen icke kunna läggas till grund för inkomstberäkningen, kan inkomsten fastställas till skälig procentsats av driftställets

bruttoinkomst, därvid procentsatsen skall fastställas med ledning av motsvarande uppgifter för liknande företag inom samma stat. Då så erfordras, skall finansmyndigheterna från fall till fall träffa särskilda överenskommelser i syfte att möjliggöra en beräkning av det skattebelopp, som får uttagas i envar av staterna.

Med "fast driftställe" förstås varje stadigvarande affärsanordning för företaget, där företagets verksamhet helt eller delvis utövas.

Som inkomst från ett företag för utövande av industriell verksamhet eller handel betraktas inkomst genom delägarskap i företag i form av bolag eller förening med undantag för inkomst av aktier, stiftarandelar och andra värdepapper.

I avtalets artikel 4 erinras om att svenska bolag med fast driftställe i Marocko kan vara underkastade den där utgående skatten på inkomst av kapital.

Avtalets artikel 3:5 innehåller en bestämmelse om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag motsvarande den i OECD-avtalets artikel 9:1.

Inkomst genom sjöfart eller luftfart beskattas enbart i den stat där företaget har sin verkliga ledning under förutsättning att fartygen för denna stats flagga eller luftfartygen har dess nationalitet. Uppfylls inte förutsättningen skall beskattningen ske enligt huvudregeln för beskattningen av rörelseinkomst, vilken i sin tur är beroende bl.a. av om inkomsten kan hänföras till fast driftställe i någondera staten eller inte.

I den mån inkomst som här berörts beskattas i källstaten (dvs. den stat som inte är företagets hemviststat) skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Se i övrigt författning 1961:521.

Mauritius

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i källstaten, dvs. där det fasta driftstället är beläget.

I övrigt innehåller artikel 7 om rörelseinkomst bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7, dock med följande kompletteringar:

I artikel 7:2, som ger anvisning om hur stor del av ett företags inkomst som skall hänföras till dess fasta driftställe i "den andra staten", har gjorts ett tillägg till OECD-texten i motsvarande artikel.

Tillägget innebär att – vid fördelningen av inkomster mellan fast driftställe och huvudkontor – arm's length-principen skall tillämpas. Till det fasta driftstället skall med andra ord hänföras den inkomst som detta driftställe skulle ha förvärvat om det – i stället för att avsluta affärer med huvudkontoret – hade avslutat affärer med ett helt fristående företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och avslutat affärer på normala marknadsmässiga villkor.

Vidare har till bestämmelsen i artikel 7:3 om beräkningen av det fasta driftställets omkostnadsavdrag gjorts tillägg av samma innehåll som enligt motsvarande artikel i t.ex. avtalet med Filippinerna. Det gäller här icke avdragsgilla utbetalningar till företagets huvudkontor

eller annat företaget tillhörigt kontor respektive belopp som det fasta driftstället debiterat dessa kontor, se härom avtalet med Filippinerna.

Föreskrifterna i avtalets artikel 5 om fast driftställe motsvarar på det hela taget dem som finns i OECD-avtalets artikel 5. Några skillnader kan dock nämnas.

Utöver de i OECD-avtalets artikel 5:2 uppräknade anordningar som anses utgöra fast driftställe medtas i förevarande avtal även

- 1) lagerbyggnad, i fråga om person som tillhandahåller andra personer lagerutrymme
- 2) en installation eller konstruktion som används för utforskning av naturtillgångar under förutsättning att installationen eller konstruktionen varar under en period inte understigande sex månader, och
- 3) lantbruk eller plantage.

I avtalspropositionen framhålls att uppräknningen i artikel 5:2 inte är uttömmande utan endast redovisar exempel.

Vidare gäller enligt artikel 5:3 att plats för byggnadsanläggnings- eller monteringsverksamhet, eller övervakande verksamhet i samband därmed utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår under en tidrymd som överstiger sex månader.

OECD-avtalets artikel 5:4 under e) är i förevarande avtal modifierad på samma sätt som motsvarande bestämmelse i avtalet med Kanada.

Av artikel 5:5 framgår att en "osjälvständig" representant för ett företag anses utgöra fast driftställe för företaget i den stat där han är verksam om

- a) han har och där regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn samt verksamheten inte är begränsad till inköp av varor för företagets räkning, eller
- b) han inte har sådan fullmakt, men regelmässigt i denna stat innehar varulager som tillhör företaget från vilket han för företagets räkning regelbundet levererar varor.

I avtalets artikel 5:6 har i förhållande till OECD-avtalets motsvarande artikel gjorts tillägget, att en representant inte anses oberoende om han bedriver sin verksamhet uteslutande eller nästan uteslutande för företaget.

Avtalets artikel 9 om inkomstberäkning vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med motsvarande artikel i OECD-avtalet.

Beträffande inkomst av sjöfart och luftfart i internationell trafik gäller att inkomsten beskattas endast i företagets hemviststat. Angående SAS-regeln, se Bangladesh.

I fråga om såväl sjöfart som luftfart gäller vad som motsvarar bestämmelsen i OECD-avtalets artikel 8:4 om inkomst genom deltagande i en pool etc.

I den mån rörelseinkomst beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av inkomsttagarens hemviststat genom ordinary

credit i enlighet med lagstiftningen i denna stat. Sverige medger i förekommande fall tills vidare (t.o.m. år 2002) matching credit (jämför beträffande utdelning).

Se i övrigt författningar 1992:1195 och 1993:63.

Mexiko

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftsstället är beläget (källstaten). På mexikansk sida har det ansetts angeläget att markera att bestämmelsen även omfattar inkomst som erhållits efter det att rörelsen upphört.

Vidare gäller att till det fasta driftstället i källstaten skall hänföras även vinst som uppkommer genom överlåtelse till andra personer av egendom som är identisk eller likartad med sådan egendom som överlåtits genom det fasta driftstället. Bestämmelsen tillämpas dock inte om företaget kan visa att försäljningen inte hade kunnat företas av det fasta driftstället inom ramen för dess sedvanliga affärsverksamhet.

I övrigt innehåller artikel 7 om rörelseinkomst bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7:2–7:7.

Dock har till bestämmelsen i artikel 7:3 om beräkningen av det fasta driftställets omkostnadsavdrag gjorts ett tillägg av liknande slag som enligt motsvarande artikel i t.ex. avtalet med Filippinerna. Det gäller här icke avdragsgilla utbetalningar till företagets huvudkontor eller något av dess andra kontor, se härom avtalet med Filippinerna.

Föreskrifterna i avtalets artikel 5 om fast driftställe motsvarar på det hela taget dem som finns i OECD-avtalets artikel 5. Några skillnader kan dock nämnas.

Enligt artikel 5:3 innefattar uttrycket ”fast driftställe” även byggnads-, anläggnings-, monterings- eller installationsverksamhet eller tillsynsverksamhet i anslutning därtill, men endast om verksamheten pågår under en tidrymd som överstiger sex månader.

OECD-avtalets artikel 5:4 under e) är i förevarande avtal modifierad på samma sätt som motsvarande bestämmelse i avtalet med Kanada, dock att uppräknningen av exempel på de verksamheter av förberedande och biträdande art som inte konstituerar fast driftställe på mexikanskt initiativ även innefattar ”förberedelser för placering av lån”.

Enligt avtalets artikel 5:5 anses försäkringsföretag i den ena staten (utom vad gäller återförsäkring) ha fast driftställe i den andra staten, om det uppbär premier från denna andra stats territorium eller försäkrar där belägna risker genom en anställd representant som bedriver rörelse i denna andra stat och som inte är en sådan oberoende representant på vilken artikel 5:7 tillämpas (OECD-avtalets art. 5:6).

I avtalets artikel 5:7 har i förhållande till OECD-avtalets artikel 5:6 gjorts tillägget att en representant inte anses oberoende om han bedriver sin verksamhet uteslutande eller nästan uteslutande för företagets räkning.

Avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer i princip med motsvarande artikel i OECD-avtalet.

Inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas enligt artikel 8:1 endast i den stat där företaget

har sin verkliga ledning (källstat om företaget har hemvist i den andra staten).

I artikel 8:2 framhålls att inkomst enligt 8:1 inte omfattar inkomst förvärvat genom tillhandahållande av logi eller transport genom andra transportmedel än användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik. På mexikansk sida har ansetts angeläget att begränsa tillämpningen av artikel 8:1 till den egentliga inkomsten av där angivna slag.

Artikel 8:3 innehåller den s.k. SAS-regeln, se Bangladesh.

Av artikel 8:4 framgår att om sjöfartsföretag har sin verkliga ledning ombord på ett skepp, anses ledningen belägen i den stat där skeppet har sin hemmahamn eller, om sådan hamn inte finns, i den stat där skeppets redare har hemvist.

I fråga om såväl sjöfart som luftfart gäller enligt artikel 8:5 detsamma som i OECD-avtalets artikel 8:4 om inkomst genom deltagande i en pool etc.

I avtalsprotokollet föreskrivs att, om den stat som enligt artikel 8:1 har rätt att beskatta inkomsten enligt sin lagstiftning är förhindrad att i dess helhet beskatta sådan inkomst, denna inkomst i stället endast beskattas i den skattskyldiges hemviststat.

I den mån rörelseinkomst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av inkomsttagarens hemviststat genom ordinarie credit i enlighet med dess egen lagstiftning.

Angående den mexikanska "assets tax", se under utdelning.

Se i övrigt författningar 1992:1196 och 1993:64.

Nederländerna (art. 5, 7, 8, 9 och 25)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagens hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

Även i övrigt är reglerna i artikel 7 desamma som de som finns i OECD-avtalets motsvarande artikel. Dock saknas bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 7:4. I stället föreskrivs i avtalsprotokollet följande:

Om ett företag med hemvist i den ena staten säljer varor eller bedriver rörelse i den andra staten från där beläget fast driftställe gäller beträffande artikel 7 punkterna 1 och 2 att vinsten från det fasta driftstället inte skall bestämmas på basis av den totala summan som mottagits av företaget utan endast på basis av den ersättning som är hänförlig till det fasta driftställets faktiska verksamhet avseende denna försäljning eller rörelse. Särskilt när det gäller kontrakt avseende undersökning, anskaffning, installation eller konstruktion av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning eller anläggning, eller avseende offentliga arbeten skall, när företaget har ett fast driftställe, vinsten i ett sådant fast driftställe inte bestämmas på basis av den totala kontraktssumman utan endast på basis av den del av kontraktet vilken faktiskt utförts av det fasta driftstället i den stat där det fasta driftstället är beläget. De vinster som är hänförliga till den del av kontraktet som utförts av företagens huvudkontor skall beskattas endast i den stat i vilken företaget har hemvist.

Bestämningen i artikel 5 av uttrycket fast driftställe och därmed sammanhängande bestämmelser överensstämmer helt med föreskrifterna i OECD-avtalets motsvarande artikel.

Rättigheter att utforska och utnyttja havsbotten m.m. skall i princip anses utgöra fast driftställe i den stat till vilken havsbotten och dess underlag hör.

Avtalets artikel 9:1 och 9:2 om intressegemenskap mellan företag innehåller samma bestämmelser som OECD-avtalets artikel 9.

Till OECD-avtalets artikel 9:1 andra stycket har dock i förevarande avtal gjorts följande tillägg:

Det råder emellertid enighet om att det förhållandet att företag med intressegemenskap har ingått avtal, såsom avtal om kostnadsfördelning eller allmänna serviceavtal, avseende eller baserade på fördelningen av kostnaderna för företagsledning, allmän administration, teknik, forskning och utveckling samt kommersiella och andra liknande kostnader, inte i sig utgör en sådan förutsättning som avses i föregående mening.

I likhet med OECD-avtalets artikel 8:1 föreskriver motsvarande artikel i förevarande avtal att inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning ("källstat" om företaget har hemvist i den andra staten). I fall då "ledningsstaten" på grund av sin lagstiftning inte kan beskatta inkomsten i sin helhet skall inkomsten beskattas endast i företagets hemviststat.

Om ett sjöfartsföretag har sin verkliga ledning ombord på ett skepp anses ledningen belägen i den stat där skeppet har sin hemmahamn eller, om sådan hamn inte finns, i den stat där skeppets redare har hemvist.

Avtalets artikel 8:3 innehåller den s.k. SAS-regeln (se Bangladesh).

Enligt artikel 8:4 innefattas i hithörande inkomst även inkomst genom uthyrning av obemannade skepp eller luftfartyg i internationell trafik, om sådan uthyrningsinkomst sammanhänger med inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik.

Bestämmelsen i avtalets artikel 8:5 motsvarar OECD-avtalets artikel 8:4.

I artikel 25 har intagits speciella regler angående "verksamhet utanför kusten". Därmed förstås sådan verksamhet som bedrivs utanför en av staternas kust i samband med utforskandet eller utnyttjandet av havsbotten och dess underlag samt dess naturtillgångar. Verksamhet av detta slag är i sig hänförlig till antingen inkomst av rörelse eller inkomst av självständig yrkesutövning. För beskattningsrätten till sådan inkomst gäller därför i princip reglerna i artikel 7 och 14. De speciella reglerna i artikel 25 avser bl.a. att närmare reglera i vad mån fast driftställe eller stadigvarande anordning för sådan verksamhet skall anses vara för handen i källstaten. För att de speciella bestämmelserna skall vara tillämpliga förutsätts att verksamheten i fråga inte utgör ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning redan på grund av de allmänna bestämmelserna i artikel 5 respektive artikel 14.

De speciella bestämmelserna i artikel 25 innebär bl.a. följande. Fö-

retag i den ena staten som bedriver verksamhet utanför kusten i den andra staten anses med avseende på dessa verksamheter bedriva rörelse i denna andra stat från där beläget fast driftställe, såvida inte den ifrågavarande verksamheten utanför kusten bedrivs i denna andra stat under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 30 dagar under en tolv månaders period. Härvid gäller följande:

- a) I fall då företag, som bedriver verksamhet utanför kusten i den andra staten, har intressegemenskap med ett annat företag och detta andra företag fortsätter, inom ramen för samma projekt, samma verksamhet utanför kusten som bedrivs eller bedrevs av det förstnämnda företaget och de förutnämnda verksamheterna som de båda företagen bedrivit sammanräknat överstiger en tidrymd av 30 dagar, skall båda företagen anses ha bedrivit verksamhet under en tidrymd som överstiger 30 dagar under en tolv månaders period.
- b) Ett företag anses ha intressegemenskap med ett annat företag om det ena företaget direkt eller indirekt äger minst en tredjedel av det andra företagets kapital eller om en person direkt eller indirekt äger minst en tredjedel i båda företagens kapital.

I detta sammanhang anses uttrycket "verksamhet utanför kusten" inte innefatta

- a) en eller flera av de kombinationer av verksamheter som anges i artikel 5:4 (= OECD-avtalets art. 5:4),
- b) bogsering eller assistans vid ankring som utförs med skepp vilka huvudsakligen är konstruerade för detta ändamål och annan verksamhet som utförs med sådana skepp,
- c) transport av utrustning eller personal med skepp eller luftfartyg i internationell trafik.

Person med hemvist i den ena staten som utanför den andra statens kust bedriver verksamhet som är att hänföra till fritt yrke eller annan verksamhet av självständig natur, anses bedriva verksamheten från en stadigvarande anordning i denna andra stat om den ifrågavarande verksamheten utanför kusten pågår under en sammanhängande tidrymd av 30 dagar eller mer.

I den mån rörelseinkomst beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten enligt följande.

Om Sverige är hemviststaten avräknar Sverige i regel från sin skatt den nederländska skatten genom ordinary credit. Bara när fråga är om sådan inkomst av sjöfart eller luftfart i internationell trafik som beskattas endast i Nederländerna såsom källstat tillämpar Sverige full exempt.

Nederländerna skall å sin sida som hemviststat eliminera uppkommande dubbelbeskattning av rörelseinkomst genom nedsättning av sin skatt med användande av alternativt exempt enligt nederländsk lag. Beträffande inkomst av "verksamhet utanför kusten", i den mån den enligt avtalet får beskattas även i Sverige, har enligt artikel 25:7 som förutsättning för den nämnda skattenedsättningen på neder-

ländsk sida uppställts att skriftligt bevis företetts om att skatt har erlagts i Sverige för inkomsten i fråga.

Se i övrigt författningar 1992:17 och 946.

Norge

(art. 5, 7, 8, 9 och 21 i nordiska avtalet)

De materiella reglerna angående rätten att beskatta rörelseinkomst m.m. är – frånsatt "Öresundsregeln" – desamma som dem som gäller i förhållande till Danmark.

I den mån inkomst som här berörts beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av företagarens eller företags hemviststat. Om Norge är hemviststaten sker detta i allmänhet genom full exempt. När det gäller inkomster som har samband med förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster (olja eller gas) tillämpar Norge som hemviststat i stället ordinary credit. (Detta gäller även inkomst enligt artikel 21:5 som beskattas endast i den stat där oljeföretaget m.m. har sin verkliga ledning.)

Sverige tillämpar däremot som inkomsttagarens hemviststat genomgående full exempt beträffande rörelseinkomst som beskattas även i (fast driftställe) eller endast i (t.ex. sjö- eller luftfart) källstaten. I det förra fallet gäller dock förbehållet att den övervägande delen av inkomsten från det fasta driftstället i Norge härrör från affärsverksamhet eller industriell verksamhet som inte utgörs av förvaltning av värdepapper och annan liknande lös egendom. I annat fall beskattar Sverige inkomsten och tillämpar då ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Nya Zeeland

(art. 4, 5, 6 och 7)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företags hemviststat som i den stat där driftstället är beläget (källstaten)

Även i övrigt innehåller avtalets artikel 5 om inkomst av rörelse regler av motsvarande slag som OECD-avtalets artikel 7 om sådan inkomst.

Ett viktigt undantag är att bestämmelserna i avtalets artikel 5 inte är tillämpliga på inkomst av försäkringsverksamhet. Frågan om inkomstkällan för sådan inkomst och därmed sammanhängande beskattningsrätt avgörs enligt intern lagstiftning i respektive stat och i sista hand, genom ömsesidig överenskommelse mellan myndigheterna.

När det gäller grunderna för bestämmandet av det fasta driftställets inkomst gäller utöver vad som framgår av OECD-avtalets artikel 7:2 att en skönsmässig uppskattning av inkomsten kan göras om tillräckliga upplysningar inte finns tillgängliga.

Vidare kan nämnas den skillnad som föreligger i förhållande till OECD-avtalets artikel 7:3 beträffande de kostnadsavdrag som är hänförliga till det fasta driftstället. Enligt OECD-avtalet skall den stat där det fasta driftstället är beläget medge avdrag för samtliga kostnader som uppkommit för driftställets räkning, oavsett var kostnaderna uppkommit. Enligt det förevarande avtalets artikel 5:4 medges avdrag för sådana omkostnader endast i den mån så kan ske enligt lagstiftningen i källstaten. Syftet med bestämmelsen är i första hand att enligt önskemål från nyzeeländsk sida förhindra avdrag för ränteutbetal-

ningar från ett svenskt företags fasta driftställe i Nya Zeeland till dess huvudkontor i Sverige.

Avtalets artikel 5:7 gör förbehåll för beskattning enligt nyzeeländsk lagstiftning av svenskt företags inkomst av rörelse från inkomstkällor i Nya Zeeland för visst fall då bestämmelserna i artikel 6 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag kunde varit tillämpliga men ändå inte tillämpats på grund av särskild överenskomelse.

Begreppet ”fast driftställe” regleras i avtalets artikel 4.

Avtalets artikel 4:1 samt uppräknings- i artikel 4:2 a)–f) av de vanligaste anordningarna för fast driftställe motsvarar OECD-avtalets artikel 5:1 och 5:2 a)–f).

I avtalets artikel 4:2 under g) anges därutöver som fast driftställe även plats för byggnads-, anläggnings-, montage- eller installationsarbete om arbetet där pågår mer än sex månader.

Enligt avtalets artikel 4:3 anses uttrycket ”fast driftställe” inte innefatta

- a) användningen av anordningar, avsedda uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av företaget tillhöriga varor
- b) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager, avsett uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande
- c) innehavet av stadigvarande affärsanordning, avsedd uteslutande för inköp av varor eller införskaffande av upplysningar för företagets räkning
- d) innehavet av stadigvarande affärsanordning, avsedd uteslutande för att bedriva verksamhet som för företaget är av förberedande eller biträdande art, såsom att ombesörja reklam, meddela upplysningar eller bedriva vetenskaplig forskning.

I uppräknings- saknas ”innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för bearbetning eller förädling genom annat företags försorg” enligt OECD-avtalets artikel 5:4 c) varför ett sådant innehav – i motsats till vad fallet är enligt OECD-avtalet – får anses utgöra fast driftställe enligt förevarande avtal.

Vidare anses enligt avtalets artikel 4:4 företag i en stat ha ett fast driftställe i den andra staten om

- a) företaget bedriver övervakande verksamhet i denna andra stat under mer än sex månader i samband med anläggnings-, montage- eller installationsarbete som pågår i denna andra stat eller
- b) avsevärd maskinell eller annan utrustning under mer än sex månader användes eller installeras av företaget, för dess räkning eller på grund av avtal med företaget.

Likaså anses enligt avtalets artikel 4:5 fast driftställe vara för handen i källstaten när en person – som inte är en sådan oberoende representant som avses i artikel 4:6 – är verksam i källstaten för ett företag i den andra staten och

- a) han innehar och i källstaten regelbundet använder en fullmakt att sluta avtal för företagets räkning; eller verksamheten begränsas till inköp av varor för företagets räkning eller
- b) han i denna stat innehar ett företag tillhörigt varulager från vilket han regelmässigt fullgör beställningar för företagets räkning eller
- c) han i denna sin verksamhet i källstaten tillverkar, bearbetar eller förädlar varor för företagets räkning.

Avtalets artikel 4:6 och 4:7 motsvarar OECD-avtalets bestämmelser i artikel 5:6 och 5:7.

I syfte att förhindra att reglerna om fast driftställe kringgås av företag i ena staten genom att i den andra staten utnyttja ett företag med intressegemenskap ges i avtalets artikel 4:8 en föreskrift av följande innehåll.

Då ett företag i den ena staten säljer varor, som har tillverkats, monterats, bearbetats, förädlats, packats eller distribuerats i den andra staten av ett industri- eller affärsföretag för det först nämnda företags räkning, hos detta företag eller på dess uppdrag och

- a) endera företaget direkt eller indirekt deltagar i ledningen eller övervakningen av det andra företaget eller äger del i detta företags kapital eller
- b) samma personer direkt eller indirekt deltagar i ledningen eller övervakningen av båda företagen eller äger del i detta företags kapital, anses vid tillämpningen av detta avtal det förstnämnda företaget ha fast driftställe i den andra staten och bedriva rörelse från detta fasta driftställe.

Innehållet i avtalets artikel 6:1 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med föreskriften i OECD-avtalets artikel 9:1.

Avtalets artikel 6:2 ger myndigheterna möjlighet att göra en skönmässig uppskattning av ett företags inkomst i den ena staten om tillräckligt underlag för en riktig inkomstberäkning inte finns. Om en omräkning skulle leda till att samma inkomst beskattas hos båda företagen kan lindring i beskattningen erhållas med stöd av de särskilda bestämmelserna i artikel 23:4.

Inkomst genom sjöfart eller luftfart i internationell trafik beskattas enligt avtalets artikel 7:1 endast i företagets hemviststat. Detta gäller även inkomst som förvärvas genom deltagandet i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation. Om inkomsten genom sjöfart eller luftfart uppburits genom verksamhet som begränsats uteslutande till platser i källstaten skall inkomsten vid avtalets tillämpande behandlas som inkomst från inkomstkälla i denna stat.

I den mån rörelseinkomst beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författning 1980:1131.

Pakistan

(art. 5, 7, 8 och 9)

Om det fasta driftstället är beläget i Pakistan och företagaren eller företaget har hemvist i Sverige beskattas rörelseinkomsten från drift-

stället i Pakistan men är i regel undantagen från beskattning i Sverige. I det omvända fallet kan inkomsten däremot beskattas såväl i hemviststaten som i källstaten.

Av avtalets artikel 7:1 framgår att till det fasta driftställets inkomst kan hänföras även inkomst genom

- 1) försäljning i källstaten av varor av samma eller liknande slag som de som säljs genom det fasta driftstället, eller
- 2) annan affärsverksamhet i källstaten av samma eller liknande slag som den som bedrivs genom det fasta driftstället, allt såvida inte företaget visar att sådan försäljning eller verksamhet inte rimligtvis kunnat bedrivas av det fasta driftstället.

Bestämmelsen i avtalets artikel 7:2 överensstämmer med motsvarande bestämmelse i OECD-avtalet.

Beträffande de kostnadsavdrag som får göras vid avräkningen av det fasta driftställets inkomst enligt avtalets artikel 7:3 a) gäller samma begränsning som enligt avtalet med Filippinerna.

Övriga föreskrifter i avtalets artikel 7 motsvarar föreskrifterna i OECD-avtalets artikel 7:4–7.

I avtalet återfinns OECD-avtalets föreskrifter i artikel 5:1 och 5:2 om fast driftställe. I avtalets artikel 5:3 anges som fast driftställe även plats för byggnads-, anläggnings-, monterings- eller installationsverksamhet eller därmed sammanhängande övervakande verksamhet, förutsatt att verksamheten pågår under en tidrymd som överstiger sex månader.

I avtalets artikel 5:4 återfinns även uppräkningslistan av vad som enligt OECD-avtalets artikel 5:4 a)–e) inte anses innefatta fast driftställe (dock har orden "eller utlämnande" under a) och b) inte medtagits).

Enligt särskilt protokoll till avtalet skall utöver vad som framgår av avtalets artikel 5:4 e) gälla även följande:

En stadigvarande plats för affärsverksamhet anses inte utgöra fast driftställe om den bidrar till företagets produktivitet men den verksamhet som bedrivs där har så ringa samband med den faktiska uppkomsten av vinst att det är svårt att hänföra någon vinst till den stadigvarande platsen för affärsverksamhet, till exempel reklam, annonsering eller vetenskaplig forskning etc. Den stadigvarande platsen för affärsverksamhet skall dock alltid utgöra fast driftställe om den verksamhet som bedrivs där utgör en väsentlig och betydande del av företagets verksamhet i dess helhet.

Ett företags "osjälvständige" representant i källstaten anses enligt avtalets artikel 5:5 som fast driftställe under i princip samma förutsättningar som enligt artikel 5:4 i avtalet med Jamaica.

Enligt avtalets artikel 5:6 anses vidare försäkringsföretag i en stat – utom då fråga är om återförsäkring – ha fast driftställe i källstaten, om bolaget uppbär premier på denna stats område eller försäkrar där belägna risker genom person, som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 7 tillämpas.

Beträffande en av företaget oberoende representant i källstaten innehåller avtalets artikel 5:7 samma föreskrift som OECD-avtalets artikel 5:6 – dock görs det förbehållet att om en sådan representant bedriver sin verksamhet uteslutande eller nästan uteslutande för företa-

gets räkning, han inte anses som en sådan oberoende representant som här avses. I stället tillämpas bestämmelserna i intern lagstiftning med iakttagande av övriga bestämmelser i avtalet.

Föreskrifterna i avtalets artikel 5:8 motsvarar den i OECD-avtalets artikel 5:7.

Avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer helt med OECD-avtalets motsvarande artikel.

Beträffande inkomst genom luftfart i internationell trafik gäller enligt avtalets artikel 8:1 att inkomsten beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning ("källstat" om företaget har hemvist i den andra staten). Angående SAS-regeln, se Bangladesh.

Inkomst av sjöfart i internationell trafik kan beskattas, förutom i företagets hemviststat, även i den stat från vilken inkomsten härrör, dvs. källstaten. Till inkomst som härrör från källstaten (och som ligger till grund för skatteavräkning i hemviststaten) räknas enligt vad som framgår av avtalets artikel 8:3 inkomst som förvärfvas genom befordran av passagerare, kreatur, post eller varor som tagits ombord i hamn i källstaten.

Bestämmelserna i avtalets artikel 8 tillämpas även på inkomst som förvärfvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

I den mån rörelseinkomst inklusive inkomst av sjöfart beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av företagarens eller företagets hemviststat. Om Pakistan är hemviststaten tillämpar Pakistan ordinary credit. Angående skatteavräkningen i Pakistan, se kap. 4 om utdelning. Även Sverige tillämpar ordinary credit (ev. matching credit) beträffande inkomst av sjöfart. Sverige tillämpar som hemviststat exemptmetoden, i förekommande fall med progression när fråga är om inkomst från fast driftställe för rörelse i Pakistan. Detta förutsätter dock att den huvudsakliga delen av det fasta driftställets inkomst härrör från annan affärsverksamhet än förvaltning av värdepapper och annan liknande egendom och att verksamheten bedrivits i Pakistan från det fasta driftstället. Är förutsättningen inte uppfylld beskattar även Sverige inkomsten och tillämpar då ordinary credit varvid i förekommande fall medges matching credit.

Är fråga om inkomst av luftfart i internationell trafik som skall beskattas endast i Pakistan tillämpar Sverige som företagets hemviststat exemptmetoden för att eliminera dubbelbeskattning, i förekommande fall med progression. Även Pakistan torde använda exemptmetoden i det omvända fallet.

Se i övrigt författning 1986:595.

Peru (art. II, III, IV och V)

Det fasta driftställets rörelseinkomst beskattas endast i den stat där driftstället är beläget, dvs. källstaten, och är således undantagen från beskattning i företagarens eller företagets hemviststat.

I övrigt innehåller avtalets artikel III om inkomst av rörelse bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7:2–6. (Angående undantag från OECD-regeln i 7:5, se nedan om jordbruk, fiske och gruvsdrift.)

I avtalets artikel II återfinns bl.a. bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 5:1–3 angående de anordningar som vanligtvis anses utgöra fast driftställe.

Likasa återfinns bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 5:4 a)–e) om vad som inte anses utgöra fast driftställe, dock att bestämmelsen enligt 4 e) modifierats på samma sätt som i avtalet med Canada.

Vidare är även motsvarigheten till OECD-avtalets artikel 4:5 angående ett företags "osjälvständiga" representant i den andra staten modifierad på samma sätt som i avtalet med Canada.

I avtalets artikel II återfinns även motsvarigheten till bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 5:6 och 5:7.

Oavsett de förut redovisade bestämmelserna gäller att ett företag i en av staterna skall anses inneha ett fast driftställe i den andra staten om företaget där har en stadigvarande affärsanordning eller en "osjälvständig" representant som förutsagts, allt i syfte inköpa produkter av jordbruk, fiske eller gruvdrift.

Avtalets artikel IV om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med OECD-avtalets artikel 9:1.

Inkomst genom sjöfart eller luftfart i internationell trafik beskattas enligt avtalets artikel V endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning ("källstat" om företaget har hemvist i den andra staten).

I den mån inkomst som här berörts beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Se i övrigt författning 1968:745.

Polen

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

Även i övrigt överensstämmer bestämmelserna i avtalets artikel 7 om inkomst av rörelse med dem i OECD-avtalets motsvarande artikel. Dock medför bestämmelserna i avtalets artikel 7:3 om kostnadsavdrag vid inkomstberäkningen för fast driftställe inte rätt till avdrag för sådana kostnader för vilka avdrag inte skulle kunnat medges om det fasta driftstället varit ett fristående företag.

Av protokollet till avtalet framgår att även inkomst som förvärfvas av ett försäkrings- eller återförsäkringsföretag skall beskattas enligt bestämmelserna i artikel 7.

Bestämmelserna i avtalets artikel 5 om fast driftställe överensstämmer i stort sett med dem i OECD-avtalets motsvarande artikel. Vissa skillnader kan påpekas.

Sålunda anges i avtalets artikel 5:2 som fast driftställe bl.a. "kontor där kommersiell verksamhet utövas" i stället för bara "kontor".

Beträffande plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsarbete har enligt protokollet till avtalet överenskommits att, så länge långtidsöverenskommelsen om handeln mellan Sverige och Folkrepubliken Polen den 25 oktober 1972 gäller, skall en sådan plats inte anses som fast driftställe med mindre arbetet pågår mer än 18 månader (i stället för mer än 12 månader enligt avtalet).

OECD-avtalets uppräkningsartikel 5:4 av vad som inte anses utgö-

ra fast driftställe har under e) modifierats på samma sätt som i avtalet med Canada. Likaså har OECD-avtalets artikel 5:5 om företagets "osjälvständige" representant modifierats på samma sätt som i avtalet med Canada.

Avtalets artikel 9 om inkomstberäkning vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med OECD-avtalets artikel 9:1.

I avtalets artikel 8 angående internationella transporter föreskrivs följande:

1. Inkomst som förvärfas genom utövande av sjöfart eller luftfart i internationell trafik beskattas endast i den stat, där företaget har sin verkliga ledning ("källstat" om företaget har hemvist i den andra staten).
2. Om företag, som beriver sjöfart i internationell trafik, har sin verkliga ledning ombord på ett fartyg, anses ledningen utövad i den stat, där fartyget har sin hemmahamn eller, om någon sådan hamn icke finns, i den där fartygets redare har hemvist.
3. Inkomst som förvärfas genom utövande av järnvägs- eller landsvägstransport i internationell trafik beskattas endast i den stat, där företaget har sin verkliga ledning (jämför under 1 ovan).
4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 3 anses innefatta:
 - a) Inkomst som förvärfas genom utövande av internationell trafik med förhyrda fartyg, luftfartyg eller järnvägs- eller landsvägsfordon
 - b) inkomst som förvärfas genom transport i internationell trafik av
 - 1) containrar i fartygs-, järnvägs-, landsvägs- eller flygtransport,
 - 2) läktare som används inom ramen för läktare-ombord-på-fartyg-system, eller
 - 3) annan utrustning som äger samband med fartygs-, luftfartygs-, järnvägs- eller landsvägstransport oavsett om sådan utrustning ägs eller hyrs av företaget.
 - c) inkomst som förvärfas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller i en internationell trafikorganisation.

Enligt protokollet till avtalet skall den s.k. SAS-regeln (se Bangladesh) tillämpas på punkten 1 ovan.

I den mån rörelseinkomst från fast driftställe beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Om inkomst av internationella transporter beskattas endast i källstaten och inte i den stat där företaget har sin hemvist skall dubbelbeskattningen elimineras av hemviststaten genom den alternativa exmetoden.

Se i övrigt författning 1977:475.

Rumänien

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

Även i övrigt överensstämmer bestämmelserna i avtalets artikel 7

om inkomst av rörelse med dem i OECD-avtalets motsvarande artikel. Dock har i avtalets artikel 7:3 om kostnadsavdrag vid inkomstberäkningen för fast driftställe gjorts samma förbehåll som i avtalet med Polen.

Bestämmelserna i avtalets artikel 5 om fast driftställe överensstämmer i stort sett med dem i OECD-avtalets motsvarande artikel. Vissa skillnader kan dock påpekas.

Sålunda gäller enligt OECD-avtalets artikel 5:4 a) att bl.a. anordning avsedd för utlämnande av varor inte anses som fast driftställe. Enligt det förevarande avtalet skall tvärtom en sådan anordning normalt anses som fast driftställe. Detta gäller dock inte om den upprättats med anledning av ett försäljningsavtal.

Vidare anses enligt avtalets artikel 5:3 d) fast driftställe inte vara för handen om företaget tillhöriga varor, som ställts ut i samband med en tillfällig mässa eller utställning, försäljs efter mässans eller utställningens upphörande.

De föreskrifter som motsvarar OECD-avtalets artikel 5:4 d) och 5:5 har modifierats på samma sätt som i avtalet med Canada.

Avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med OECD-avtalets artikel 9:1.

Avtalets artikel 8 om internationella transporter innehåller bestämmelser av samma innebörd som bestämmelserna i avtalet med Polen, artikel 8:1, 8:2, 8:3 och 8:4 c). Även här gäller den s.k. SAS-regeln.

I den mån rörelseinkomst från fast driftställe beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. (Föreskriften om matching credit på svensk sida har såvitt är känt inte förlängts efter 1987 års utgång, då föreskriften upphörde att gälla.)

Om inkomst av internationella transporter enligt artikel 8 beskattats endast i källstaten och inte i företagets hemviststat skall denna stat eliminera dubbelbeskattningen genom den alternativ exemptmetoden.

Se i övrigt författning 1979:57.

Ryska Federationen (art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i källstaten, dvs. den stat där driftstället är beläget.

Avtalets artikel 7 om inkomst av rörelse innehåller i övrigt samma bestämmelser som i OECD-avtalets motsvarande artikel. Dock må nämnas den modifikation att vid bestämmandet av fasta driftställets inkomst skall enligt artikel 7:3 avdrag medges "för dokumenterade och styrkta" utgifter.

Bestämningen i artikel 5 av uttrycket "fast driftställe" överensstämmer i stort sett med innehållet i OECD-avtalets artikel 5.

Reglerna i artikel 9 om omräkning av inkomst vid obehörig vinstöverföring mellan företag i intressegemenskap överensstämmer i princip med motsvarande artikel i OECD-avtalet.

Av avtalets artikel 8 om sjöfart och luftfart framgår att inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik, inklusive sådan inkomst som beräknas med avseende på totalt tonnage,

beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat. Inkomsttagaren förutsätts enligt artikel 8:2 vara den person som svarar för den egentliga driften av transportmedlen i fråga. Vidare förutsätts att inkomsten härrör från omedelbart brukande, uthyrning eller användning på annat sätt, inklusive användning, innehav eller uthyrning av containrar och därtill hörande utrustning.

Regeln om hemviststatens exklusiva beskattningsrätt gäller även när inkomsten förvärvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation. För SAS del reglerar de nu berörda bestämmelserna den del av SAS inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren.

I den mån rörelseinkomst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit enligt statens egen lagstiftning.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Schweiz

(art. 5, 7, 8 och 9)

Om det fasta driftstället är beläget i Sverige och företagaren eller företaget har hemvist i Schweiz kan rörelseinkomsten från driftstället beskattas i Sverige men skall då undantas från beskattning i Schweiz. I det omvända fallet kan inkomsten däremot beskattas i såväl hemviststaten som källstaten.

I fråga om rörelseinkomstens beräkning innehåller avtalets artikel 7:2, 7:3, 7:6, 7:7 och 7:8 bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7:2, 7:3, 7:5, 7:6 och 7:7.

Enligt avtalets artikel 7:4 gäller som ett alternativ till bestämmelsen i artikel 7:2 att inkomsten av verksamheten vid det fasta driftstället kan bestämmas genom en proportionell fördelning av företagets hela inkomst på de olika delarna av företaget sedan högst 10 procent av företagets inkomst tilldelats huvudkontoret.

Vidare gäller enligt avtalets artikel 7:5 beträffande försäkringsföretag att, om sådant företag i ena staten bedriver i rörelse i den andra staten genom ett där beläget fast driftställe, skall driftställets inkomst bestämmas genom en fördelning av företagets hela inkomst efter förhållandet mellan det fasta driftställets bruttopremieintäkter och företagets totala bruttopremieintäkter.

Föreskrifterna i avtalets artikel 5 om fast driftställe motsvarar i stort sett bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 5. Beträffande uppräknningen i OECD-avtalets artikel 5:4 av vad som inte anses innefatta fast driftställe har dock inte i avtalet med Schweiz medtagits innehavet av sådan stadigvarande plats för affärsverksamhet som i OECD-avtalet anges under e) och f).

Vidare anses en "osjälvständig" representant för ett företag enligt OECD-avtalets artikel 5:5 utgöra fast driftställe under samma förutsättningar som anges i avtalet med Canada.

Avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med föreskriften i OECD-avtalets artikel 9:1.

Enligt avtalets artikel 8 beskattas inkomst genom sjöfart eller luftfart i internationell trafik endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning ("källstat" om företaget har hemvist i den andra staten).

Detta gäller även vid deltagande i en pool, en gemensam trafikorganisation eller ett internationellt trafikföretag.

I den mån inkomst av rörelse eller av sjö- respektive luftfart beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten, av Schweiz genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression, och av Sverige genom ordinary credit.

Angående eventuell tillämpning för svensk medborgare av den s.k. treårsregeln, se kap. 4 om utdelning.

Se i övrigt författningar 1992:856 och 1993:960.

Singapore

(art. II, III, V, VA
och VI)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företags hemviststat som i den stat där driftstället är beläget (källstaten).

Till inkomst av rörelse räknas enligt uttrycklig föreskrift i avtalets artikel II inte hyresavgift eller royalty för kinematografisk film eller för inspelade band för televisions- eller radiosändningar eller för utnyttjandet av gruva, oljekälla, stenbrott eller annan naturtillgång eller inkomst i form av utdelning, ränta, hyresavgift, royalty eller realisationsvinst. Uttrycken innefattar vidare inte arvode eller annan ersättning för ledning eller övervakning av ett annat företags eller en annan koncerns handels- eller affärsrörelse eller annan verksamhet och inte heller ersättning för arbete eller personliga tjänster eller inkomst av sjö- eller luftfart.

I övrigt innehåller avtalets artikel III om inkomst av rörelse bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7:2, 7:3 och 7:5.

I avtalets artikel II återfinns föreskrifter om fast driftställe motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 5:1 och 5:2 a)–f). Som fast driftställe anges härutöver även jordbruk eller plantage samt plats för skogsavverkning. Vidare anges som fast driftställe plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsarbete som varar mer än sex månader liksom även när företag i ena staten utövar övervakande verksamhet i den andra staten under mer än sex månader i samband med sådana arbeten.

Ett företags "osjälvständige" representant i källstaten anses som företags fasta driftställe där under samma förutsättningar som anges i avtalet med Malaysia.

I avtalets artikel II återfinns uppräkningsen av vad som enligt OECD-avtalets artikel 5:4 a)–d) inte anses innefatta fast driftställe. OECD-avtalets artikel 5:4 under e) är modifierad på samma sätt som i avtalet med Canada. I avtalet finns även bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 5:6 och 5:7.

Föreskrifterna i avtalets artikel VI om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer helt med OECD-avtalets artikel 9.

Avtalets artikel V och artikel V A handlar om inkomst genom sjöfart respektive luftfart i internationell trafik. Med sådan trafik åsyftas transport av passagerare, post, kreatur eller gods med skepp eller luftfartyg som används i en av staterna, utom då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i den andra staten eller uteslutande mellan sådana platser och en eller flera anläggningar som används

för utforskandet eller utnyttjandet av naturtillgångar.

Beträffande inkomst som företag i ena staten förvärvar genom sjöfart i internationell trafik gäller att den får beskattas även i den andra staten om inkomsten uppburits där, dvs. i källstaten. Skatten i källstaten skall dock nedsättas med 50 procent. Det nedsatta beloppet får sedan avräknas från skatten i hemviststaten genom credit-förfarandet enligt nedan. Det sagda gäller även beträffande inkomst som förvärvats genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller internationell driftsorganisation.

Med inkomst som uppburits från den andra staten, källstaten, förstås i detta sammanhang inkomst genom befordran av passagerare, post, kreatur eller gods som tagits ombord i den staten. Däremot inbegrips inte inkomst som är hänförlig till passagerare, post, kreatur eller gods som befordrats till denna andra stat endast för vidarebefordran med ett annat skepp eller för omlastning från ett luftfartyg till ett skepp.

Inkomst genom luftfart i internationell trafik beskattas endast i företagets hemviststat. Även här gäller den s.k. SAS-regeln (se Bangladesh) samt den ovannämnda regeln om deltagande i en pool m.m.

Angående "remittance-regeln", se kap. 4 om utdelning.

I den mån inkomster som här avses beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit tillsvidare till och med år 2000.

Se i övrigt författningar 1991:1886 och 1992:857.

Sovjetunionen (art. 4, 5 och 6)

Om en person med hemvist i den ena staten förvärvar inkomst genom näringsverksamhet i den andra staten (källstaten) beskattas inkomsten enligt avtalets artikel 4:1 endast i denna stat. Förutsättning härför är att inkomsten förvärvas genom "representation" i källstaten och beskattningen får avse endast den del av inkomsten som är hänförlig till verksamhet som bedrivs vid representationen.

Vid bestämmandet av representationens inkomster medges avdrag från intäkterna för sådana utgifter som uppkommit för verksamhetens bedrivande, inkl. utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i källstaten eller annorstädes.

Enligt avtalets artikel 4:2 avser uttrycket "representation" varje stadigvarande inrättning genom vilken en person med hemvist i ena staten bedriver verksamhet i den andra staten.

Enligt avtalets artikel 4:3 anses följande slag av verksamhet inte bedriven genom representation:

- a) inköp av varor och produkter samt lagring av varor och i samband härmed förekommande hantering och leverans av varor och produkter
- b) demonstration av varor och produkter, visning av utställningsföremål på utställningar samt verksamhet i samband med deras försäljning vid utställningens slut
- c) bedrivande av reklamverksamhet, införskaffande och meddelande

- av upplysningar, marknadsundersökningar eller annan liknande verksamhet av förberedande eller biträdande art
- d) projekterings-, konstruktions- och forskningsarbeten (däribland även gemensamma), engineering, utprovning av varor, maskiner och utrustning samt teknisk service av maskiner och utrustning, om denna service är av förberedande eller biträdande art
 - e) genomförande av flera av ovan nämnda slag av verksamheter förutsatt att verksamheten huvudsakligen är av förberedande eller biträdande art
 - f) bedrivande av andra slag av verksamhet av förberedande eller biträdande art.

Person med hemvist i en stat anses enligt avtalets artikel 4:4 inte bedriva verksamhet genom representation i den andra staten endast på den grund, att han bedriver sin verksamhet i den andra staten genom mäklare, kommissionär eller genom annan agent med självständig ställning, under förutsättning att denna verksamhet inte strider mot sådan mäklares, kommissionärs eller annan agents normala affärsverksamhet.

I avtalets artikel 4:5 föreskrivs att vid tillämpning av avtalet anses sovjetisk utrikeshandelsorganisation uppträda som mäklare eller kommissionär för sovjetiska industriföretag och organisationer vid inköp av varor och tjänster från utländska leverantörer. Svenskt företag som säljer varor till en sovjetisk utrikeshandelsorganisation anses bedriva sådan verksamhet genom mäklare, kommissionär eller genom annan agent med självständig ställning.

Vidare framhålls i avtalets artikel 4:6 att det faktum att person med hemvist i ena staten kontrollerar eller kontrolleras av person med hemvist i den andra staten eller i någon tredje stat inte, vid tillämpningen av detta avtal, kommer att betraktas som något som ger anledning att anse att en av dem är representation för den andra.

I prop. 1981/82:108 lämnar departementschefen följande kommentar till avtalets artikel 4:

”Art 4 innehåller regler om inkomst av representation. Enligt punkt 1 kan inkomst som person med hemvist i den ena staten förvärfvar genom näringsverksamhet i den andra staten beskattas i denna andra stat endast om inkomsten förvärfvas genom en representation som finns i denna andra stat. Beskattningen begränsas till den del av inkomsten som är hänförlig till representationen. Uttrycket 'representation' definieras i punkt 2. Definitionen täcker vad som normalt brukar betecknas som ett 'fast driftställe'. Vid tillämpningen av avtalet i Sovjetunionen har uttrycket 'representation' dock en snävare innebörd. Ett 'fast driftställe' föreligger ju normalt om vissa förutsättningar är uppfyllda t.ex. om företaget bedriver verksamhet av viss omfattning i den andra staten eller har en agent där som tecknar kontrakt på företagets vägnar. En representation föreligger emellertid inte genom att vissa objektivt konstaterbara förhållanden är för handen utan företaget måste i enlighet med sovjetisk lagstiftning ha öppnat en representation i Sovjetunionen. För att få öppna en representation i Sovjetunionen krävs tillstånd för viss tid. Representationens uppgift är begränsad i förhållande till ett fast driftställes. Dess huvuduppgift

är att vara det svenska företagets representant i förhållande till sovjetiska företag och organisationer. Representationens befogenhet är begränsad. Den får t.ex. inte själv ingå avtal med sovjetiska företag utan detta skall ske direkt med det svenska företaget. Den får inte heller bedriva kommersiell verksamhet. Även om ett företag har en representation i Sojetunionen kan affärer göras endast genom förmedling av mäklare, kommissionär och annan agent. Av punkterna 4 och 5 framgår att i sådant fall någon beskattning normalt inte kommer att äga rum i Sovjetunionen. För svensk del skall denna artikel tillämpas som om med representation avsågs fast driftställe. Beskattning kan alltså äga rum i Sverige för eventuella fasta driftställen som sovjetiska företag har i Sverige. Genom punkterna 3–5 görs dock begränsningar som i praktiken lär innebära att endast fasta driftställen som bedriver tillverkning och montering av produkter o.dyl. blir beskattade i Sverige.”

Avtalets artikel 5 behandlar inkomst av anläggnings-, byggnads- och monteringsarbeten. Sådant arbete kan beskattas endast i den stat där arbetet utförs, om arbetet pågår i mer än 18 månader. Pågår arbetet i högst 18 månader, kan beskattning ske endast i hemviststaten (punkt 1). Av punkt 1 andra stycket framgår att det finns möjlighet för de behöriga myndigheterna att komma överens om förlängning av denna tidsfrist i särskilda fall. Arbeten av förberedande karaktär samt garantiarbeten, som pågår under högst 12 månader efter det att anläggnings-, byggnads- eller monteringsarbetet slutförts, skall inte räknas med vid tillämpningen av punkt 1 när det gäller att bestämma om arbetet pågått under mer än 18 månader eller ej (punkt 2).

Enligt avtalets artikel 6 kan inkomst genom utförande av internationella transporter beskattas endast i företagarens eller företagets hemviststat. Detta gäller även inkomst på grund av deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

I propositionen till avtalet erinras om att de avtal som Sverige och Sovjetunionen träffat angående ömsesidig skattebefrielse för luftfartsföretag och deras anställda (1971:130) och för sjöfartsföretag (1973:563) i princip alltså skall gälla.

I den mån inkomst som förvärvas genom en ”representation” beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom full exempt eftersom avtalet saknar särskild ”metodartikel”.

Se i övrigt författningar 1982:708 och 1227. Angående frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Spanien

(art. V, VII, VIII och IX)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där driftstället är beläget (källstaten).

I övrigt innehåller avtalets artikel VII om rörelseinkomst bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7:2, 7:3, 7:5, 7:6 och 7:7.

Bestämmelserna om icke diskriminering länderna emellan vid beräkning av det fasta driftställets inkomst medför inte förpliktelse för Sverige att vid beskattning av spanskt bolags fasta driftställe i Sverige

medge s.k. Annell-avdrag enligt lagen därom (1976:94).

Avtalets artikel V om fast driftställe överensstämmer i stort sett med OECD-avtalets artikel 5. Några påpekanden kan dock göras.

Beträffande plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsarbete, som enligt avtalets artikel V:2 g) anses utgöra fast driftställe om arbetet varar mer än tolv månader, har i protokollet till avtalet angivits att, i fall då företag i en stat samtidigt har flera byggnads-, anläggnings- eller installationsarbeten i den andra staten och varaktigheten av något av dessa arbeten överstiger en tidrymd av tolv månader, skall de behöriga myndigheterna genom överenskommelse söka avgöra, om alla arbetena tillsammans utgör ett fast driftställe i den andra staten.

Motsvarande skall gälla om ett företag i en stat har flera på varandra följande byggnads-, anläggnings- eller installationsarbeten i den andra staten och varaktigheten av dessa arbeten sammanlagt överstiger en tidrymd av tolv månader.

I fråga om de anordningar respektive varulagerinnehav som enligt OECD-avtalets artikel 5:4 under a) respektive b) i princip inte ugör fast driftställe sägs i det förevarande avtalet uttryckligen att om försäljning av varor sker från sådana anordningar direkt till kunder eller deras ombud respektive att om direktförsäljning sker från varulagret, anses anordningen respektive varulagret vara fast driftställe.

OECD-avtalets bestämmelse i artikel 5:4 e) är modifierad på samma sätt som i avtalet med Canada. Detsamma gäller beträffande OECD-avtalets föreskrift i artikel 5:5 om företagets "osjälvständige" representant i källstaten.

Avtalets bestämmelser i artikel IX om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer helt med bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 9.

Enligt avtalets artikel VIII beskattas inkomst genom sjöfart och luftfart endast i företagets hemviststat. Detsamma gäller beträffande inkomst som förvärfvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller i en internationell trafikorganisation. Även här gäller den s.k. SAS-regeln (se Bangladesh).

I den mån det fasta driftställets inkomst beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående eventuell tillämpning av den s.k. treårsregeln i svensk lagstiftning gäller motsvarande som enligt avtal med Canada.

Se i övrigt författning 1977:75.

Sri Lanka (art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där driftstället är beläget (källstaten).

I övrigt innehåller artikel 7 om rörelseinkomst regler motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7, dock med följande kompletteringar.

Av avtalets artikel 7:1 framgår att till det fasta driftställets inkomst kan hänföras även inkomst genom försäljning i källstaten av varor av samma eller liknande slag som de som säljs genom det fasta driftstället. Även inkomst genom annan affärsverksamhet i källstaten kan

räknas dit om verksamheten är av samma eller liknande slag som den som bedrivs genom det fasta driftstället. (Jämför avtalet med Kenya.) Företaget har dock rätt att visa att försäljningen eller verksamheten inte är hänförlig till det fasta driftstället.

Beträffande beräkningen av det fasta driftställets omkostnadsavdrag enligt avtalets artikel 7:3 gäller samma begränsningar av avdragsrätten för vissa kostnader som enligt artikel 7:4 i avtalet med Filippinerna.

De nu åsyftade bestämmelserna innebär enligt avtalspropositionen en inskränkning i principen att det fasta driftställets inkomst skall beräknas som om det fasta driftstället varit ett fristående företag. Har huvudkontoret ersatt utomstående för tjänster eller varor och har dessa tjänster eller varor kommit det fasta driftstället tillgodo, anses i regel belopp som driftstället med anledning härav betalat till företagets huvudkontor utgöra ersättning för faktiska kostnader.

I avtalets artikel 5 om fast driftställe återfinns OECD-avtalets motsvarande föreskrifter enligt artikel 5:1 och 5:2 a)–f). Som fast driftställe anges härutöver

- g) jordbruk eller plantage
- h) plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsarbete som varar mer än sex månader
- i) tillhandahållande av tjänster, inkl. tjänster av konsulter, om sådan verksamhet bedrivs av företag genom anställda eller annan personal och verksamheten pågår inom landet under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger sex månader under en period av tolv månader.

I avtalets artikel 5:3 återfinns även uppräknningen av vad som enligt OECD-avtalets artikel 5:4 a)–f) inte anses innefatta fast driftställe (dock har under a) och b) orden ” eller utlämnande ” inte medtagits).

Bestämmelsen i avtalets artikel 5:4 angående företagets ”osjälvständige” representant i källstaten är i förhållande till motsvarande bestämmelse i OECD-avtalets artikel 5:5 modifierad på samma sätt som i avtalet med Canada.

Beträffande en av företaget oberoende representant i källstaten gäller enligt avtalets artikel 5:6 detsamma som enligt avtalet med Kenya.

Vidare gäller enligt avtalets artikel 5:5 att ett försäkringsbolag i ena staten – utom då fråga är om återförsäkring – anses ha fast driftställe i den andra staten, om bolaget uppbär premier inom denna andra stats territorium eller försäkrar där belägna risker genom person som inte är sådan oberoende representant på vilken avtalets artikel 5:6 tillämpas.

Bestämmelsen i avtalets artikel 5:7 motsvarar bestämmelsen i OECD-avtalets artikel 5:7.

Bestämmelserna i avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer helt med dem i OECD-avtalets artikel 9.

Inkomst av sjöfart och luftfart i internationell trafik beskattas enligt avtalets artikel 8:1 i regel endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning (”källstat” om företaget har hemvist i den andra staten).

Enligt artikel 8:2 får emellertid sjöfartsinkomst beskattas i båda staterna och alltså även i företagets hemviststat. Om så sker skall den inkomst som förvärfvas genom fartygets användning i den andra staten, dvs. källstaten, beräknas till högst 6 procent av den bruttointäkt som företaget erhållit på grund av befordran av passagerare eller gods som tagits ombord i denna stat. Skatten på inkomsten i källstaten skall sättas ned med 50 procent.

Bestämmelserna om inkomst genom sjöfart och luftfart gäller även inkomst som förvärfvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller i en internationell driftsorganisation.

Om ett sjöfartsföretag har sin verkliga ledning ombord på ett fartyg, anses ledningen belägen i den stat där fartyget har sin hemmahamn eller, om någon sådan inte finns, i den stat där fartygets redare har hemvist.

Även här gäller den s.k. SAS-regeln, se Bangladesh.

I den mån inkomst från fast driftställe eller inkomst av sjöfart beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Är fråga om inkomst av sjöfart eller luftfart som beskattas endast i den stat som inte är företagets hemviststat gäller att dubbelbeskattning elimineras i företagets hemviststat, av Sverige genom den alternativa exemptmetoden och av Sri Lanka genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1983:912 och 1984:809.

Storbritannien och Nordirland (art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där driftstället är beläget (källstaten).

I övrigt innehåller avtalets artikel 7 om rörelseinkomst bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7:2, 7:3, 7:5, 7:6 och 7:7.

Avtalets artikel 5 om fast driftställe överensstämmer helt med OECD-avtalets motsvarande artikel.

Bestämmelserna i avtalets artikel 9:1 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med OECD-avtalets artikel 9:1. Föreskriften i avtalets artikel 9:2 beträffande det fall att ett företags inkomst i ena staten (rätteligen) inräknats i inkomsten för ett företag i den andra staten skiljer sig såtillvida från OECD-avtalets motsvarande artikel att den inte ålägger den förra staten att automatiskt genomföra vederbörlig justering av de skattebelopp som påförts för inkomsten i denna stat. I stället sägs att myndigheterna i de båda staterna kan överlägga med varandra för att träffa överenskomelse om jämkning av vinst och förlust i båda staterna.

I avtalets artikel 28 har intagits speciella regler angående verksamhet utanför kusten av liknande slag som dem som finns i det nordiska avtalets artikel 21. Det är här fråga om verksamhet i samband med utforskandet eller utnyttjandet av havsbotten eller dess underlag eller dessas naturtillgångar (i artikeln kallad "relevant verksamhet"), belägna i en avtalsslutande stat. Här avses verksamhet både på kontinentalsockeln och på den del av havsbotten som befinner sig inom en stats territorialvatten. Liksom enligt nordiska avtalet kan verksamheten hänföras till antingen rörelse eller fritt yrke och annan självständig

verksamhet. I fråga om beskattningsrätten till inkomst av verksamheten gäller därför i princip reglerna i artiklarna 7 och 14. De särskilda reglerna i artikel 28 avser bl.a. att närmare reglera i vad mån fast driftställe för verksamheten kan anses vara för handen i källstaten.

I artikeln föreskrivs således att företag i ena staten som bedriver "relevant verksamhet" i andra staten anses bedriva rörelse i denna andra stat från där beläget fast driftställe. På motsvarande sätt anses att verksamhet av detta slag som består av fritt yrke eller annan självständig verksamhet anses bedriven från stadigvarande anordning i den andra staten. En förutsättning härför är i bägge fallen att verksamheten bedrivs under en tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger 30 dagar under en tolv månadersperiod.

Om ett företag som på angivna sätt bedriver verksamhet i den andra staten har intressegemenskap med annat företag som bedriver väsentligen liknande verksamhet där anses all verksamhet bedriven av det förstnämnda företaget. Detta torde vara av betydelse för beräkningen av den sammanlagda tiden för verksamhetens bedrivande enligt ovan. Intressegemenskap mellan företag föreligger när sådana omständigheter som anges i artikel 9:1 är för handen.

Beträffande inkomst som företag i ena staten förvärvar genom transport av förråd eller personal med skepp eller luftfartyg till plats – i denna andra staten – där "relevant verksamhet" bedrivs gäller enligt artikel 28:5 att inkomsten beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning ("källstat" om företaget har hemvist i den andra staten). Detsamma gäller beträffande inkomst genom drift av bogserbåtar eller särskilda fartyg som assisterar vid ankring i samband med sådan verksamhet.

Även beträffande inkomst genom användningen av skepp och luftfartyg i sedvanlig internationell trafik gäller enligt avtalets artikel 8 att inkomsten beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning.

Detsamma gäller om inkomsten förvärfvas av företaget genom deltagande i en pool, en gemensamt bedriven verksamhet eller i en internationell driftsorganisation.

Även här gäller den s.k. SAS-regeln, se Bangladesh.

I den mån beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. För det fall att källstatens beskattning avser inkomst av sjö- eller luftfart enligt artikel 8 tillämpar dock Sverige som hemviststat i stället den alternativa exemptmetoden.

Beträffande den s.k. remittance-regeln, se kap. 4.

Se i övrigt författningar 1983:898 och 1984:932.

Sydafrika

(art. II, III, IV och V)

Det fasta driftställets rörelseinkomst får beskattas endast i den stat där driftstället är beläget (källstaten).

I övrigt innehåller avtalets artikel III om inkomst av rörelse bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7:2 och 7:5.

Dessutom föreskrivs i avtalets artikel III:5 att försäljningsinkomst i visst fall inte skall hänföras till ett företags fasta driftställe i källstaten. Det gäller fall då företag i ena staten haft sådan inkomst genom försälj-

ning – på grund av avtal som slutits i den stat där företaget hör hemma – av varor som företaget haft upplagda på lager eller i nederlag i källstaten för att underlätta leveranser och inte för att förevisa desamma. Detta gäller även om anbud av köp införskaffats av en företags agent i källstaten och av honom förmedlats till företaget för godkännande.

Avtalets artikel II innehåller bestämmelse om fast driftställe som delvis motsvarar bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 5. Bestämmelserna innehåller följande.

Uttrycket ”fast driftställe”, då det används beträffande ett företag i en av staterna, innefattar filial, ledningens säte, fabrik eller annat fast affärsställe samt gruva, stenbrott eller annan naturtillgång, som är föremål för bearbetning, men inbegriper däremot inte en agentur, med mindre agenten har och regelbundet utnyttjar en allmän fullmakt att förhandla och sluta avtal på företags vägnar eller har ett varulager, från vilket han regelbundet effektuerar order på företags vägnar. Med avseende härå märks följande

- a) ett företag i en av staterna anses inte ha ett fast driftställe i den andra staten bara därför, att företaget uppehåller affärsförbindelser i den andra staten genom förmedling av fullt fristående mäklare eller kommissionär som därvidlag endast fullgör uppdrag som tillhör hans vanliga affärsverksamhet
- b) den omständigheten, att ett företag i en av staterna har ett fast affärsställe i den andra staten uteslutande för inköp av varor, skall inte i och för sig medföra att detta affärsställe betraktas såsom ett fast driftställe för företaget
- c) den omständigheten, att ett bolag i en av staterna har ett dotterbolag, som är ett bolag i den andra staten eller som driver rörelse i denna andra stat (vare sig detta sker från ett fast driftställe eller annorledes), skall inte i och för sig medföra att dotterbolaget betraktas såsom ett fast driftställe för moderbolaget
- d) den omständigheten, att ett företag i en av staterna monterar maskiner eller andra inventarier i den andra staten, skall inte i och för sig medföra att ett fast driftställe anses uppkomma för företaget, om monteringsarbetet ingår såsom ett led i den kontraherade leveransen av dylika maskiner och inventarier.

Vidare föreskrivs i artikel II att uttrycket ”inkomst av rörelse” inbegriper inkomst av gruvdrift men inte royalty, ersättning för nyttjande av egendom (inbegripet royalty eller hyresavgifter för kinematografisk film), ränta, utdelning, gottgörelse för särskilda uppdrag, ersättning för tjänst eller inkomst genom utövande av sjöfart eller luftfart.

Föreskrifterna i avtalets artikel IV om inkomstberäkning vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med dem i OECD-avtalets artikel 9:1.

Inkomst som en av staterna eller en där bosatt person förvärvar genom sjöfart eller luftfart i internationell trafik får beskattas endast i denna stat (företagets hemviststat) och är alltså undantagen från beskattning (”inbegripet beskattning av bruttoinkomst eller omsättning”) i den andra staten.

När fråga är om det fasta driftställets rörelseinkomst som är under-

kastad beskattning endast i källstaten, dvs. där driftstället är beläget, gäller att dubbelbeskattning skall elimineras av företagets eller företagarens hemviststat. Som hemviststat tillämpar Sydafrika full exempt. Även Sverige tillämpar exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Inkomst av sjöfart eller luftfart, som beskattas endast i företagets hemviststat, blir inte föremål för dubbelbeskattning som behöver undanröjas.

Se i övrigt författning 1956:51.

Tanzania

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där driftstället är beläget.

I övrigt innehåller avtalets artikel 7 om inkomst av rörelse bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7:2–7 med följande kompletteringar.

Enligt avtalets artikel 7:3 gäller att, om ett företag har fast driftställe i den andra staten och även säljer varor som är av samma eller liknande slag som de som säljs av det fasta driftstället eller tillhandahåller tjänster som är av samma eller liknande slag som tillhandahålls av det fasta driftstället, kan inkomst av sådan verksamhet anses hänförlig till det fasta driftstället, såvida inte företaget visar att försäljningen eller tillhandahållandet av tjänsterna inte är hänförliga till den verksamhet som bedrivs vid det fasta driftstället.

Vidare har i den bestämmelse som motsvarar OECD-avtalets artikel 7:3 tillagts att bestämmelserna inte omfattar sådana kostnader som enligt lagen i källstaten inte hade varit avdragsgilla för ett fristående företag i den staten.

Föreskrifterna i avtalets artikel 5 om fast driftställe överensstämmer på det hela taget med dem som finns i OECD-avtalets motsvarande artikel. Några skillnader kan dock nämnas.

Plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsarbete utgör fast driftställe om den varar mer än sex månader.

OECD-avtalets artikel 5:4 under e) är modifierad på samma sätt som motsvarande bestämmelse i avtalet med Canada.

Likaså anses en "osjälvständig" representant enligt OECD-avtalets artikel 5:5 utgöra fast driftställe under samma förutsättningar som anges i avtalet med Canada.

Innehållet i avtalets artikel 9 om inkomstberäkning vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med föreskriften i OECD-avtalets artikel 9:1.

Bestämmelserna i avtalets artikel 8 om inkomst av luftfart och av sjöfart är desamma som dem som finns i artikel VII i avtalet med Kenya.

I den mån rörelseinkomst eller inkomst av sjöfart beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av företagarens eller företagets hemviststat genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit till och med inkomståret 1996 om ej förlängning avtalas. I fråga om inkomst av luftfart som beskattas endast i den stat som inte är företagets hemviststat tillämpar hemviststaten alternativ exempt.

Se i övrigt författning 1977:580.

Thailand

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst får enligt avtalets artikel 7:1 i princip beskattas såväl i företagarens eller företags hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

Beträffande ett svenskt företags fasta driftställe i Thailand är att märka att avtalet enligt det vid avtalet fogade protokollet inte anses hindra Thailand att enligt thailändsk lagstiftning beskatta inkomst som förs ut från eller används utanför Thailand av ett där beläget fast driftställe. Därmed torde åsyftas den särskilda skatt på vinstmedel som förs ut ur Thailand (remittance tax) och som utländska bolag vilka bedriver verksamhet i Thailand genom filial enligt vad som framgår av avtalspropositionen har att erlagga utöver bolagsskatten om 35 procent. Den särskilda skatten uppgår till 20 procent av nettoöverföringen (16,67 procent av överföringen före skatteavdrag).

Enligt avtalets artikel 7:2 gäller att vissa slags inkomster kan hänföras till det fasta driftstället även om de inte uppburits direkt av det fasta driftstället självt. Så är fallet om det företag som har det fasta driftstället

- a) säljer varor i källstaten av samma eller liknande slag som de som säljs genom det fasta driftstället, eller
- b) bedriver annan affärsverksamhet i källstaten som är av samma eller liknande slag som den som bedrivs genom det fasta driftstället.

Det sagda gäller dock inte om företaget kan visa att verksamheten inte skäligen kunde ha bedrivits av det fasta driftstället.

I övrigt innehåller avtalets artikel 7 om rörelseinkomst bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7:2, 7:3, 7:5, 7:6 och 7:7. I det förevarande avtalets artikel 7:6 har OECD-avtalets artikel 7:4 modifierats såtillvida att som bruklig metod för bestämmandet av det fasta driftställets inkomst kan godtagas även att inkomsten bestäms på grundval av en viss procent av företags eller driftställets bruttointäkter.

I avtalet återfinns OECD-avtalets föreskrifter om fast driftställe i artikel 5:1 och 5:2. Som fast driftställe anges i avtalet även "lagerbyggnad, i fråga om person som tillhandahåller andra personer lagerutrymme".

Vidare anses enligt artikel 5:3 uttrycket "fast driftställe" innefatta även

- a) plats för byggnads-, anläggnings-, montering- eller installationsverksamhet eller därmed sammanhängande övervakande verksamhet men detta bara om verksamheten pågår under en tidrymd som överstiger
 - 1) sex månader i fråga om installation eller montering av fabriksutrustning eller maskiner, inklusive därmed sammanhängande anläggningsarbeten som betingas av installationen
 - 2) tre månader i andra fall
- b) tillhandahållandet av tjänster, inklusive konsulttjänster, om verksamheten bedrivs av företag genom anställda eller annan personal som anlitas av företaget för sådana tjänster, dock bara om verksamheten pågår (för samma eller för därmed sammanhängande

projekt) inom landet under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger sex månader under en period av tolv månader.

I avtalets artikel 5:4 återfinns vidare uppräknningen av vad som enligt OECD-avtalets artikel 5:4 a)–e) inte anses innefatta fast driftställe (dock att orden ”eller utlämnande” under a) och b) inte medtagits).

Ett företags ”osjälvständige” representant i källstaten anses enligt avtalets artikel 5:5 som företagets fasta driftställe där beträffande varje verksamhet som han bedriver för företaget om

- a) han har och i källstaten regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn samt verksamheten inte är begränsad till sådan som anges i avtalets artikel 5:4 och som – om den bedrevs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet – inte skulle göra denna plats till fast driftställe enligt nämnda 5:4, eller
- b) han inte har sådan fullmakt men regelmässigt i källstaten har ett varulager från vilket han för företagets räkning regelbundet fullgör beställningar eller levererar varor, eller
- c) han inte har sådan fullmakt men regelmässigt i källstaten införskaffar order uteslutande eller nästan uteslutande för företaget i fråga (här kallat ”företaget A”) eller för detta företag och andra företag över vilka ”företaget A” har ett bestämmande inflytande eller vilka själva har ett bestämmande inflytande över ”företaget A”. Angående uttrycket ”nästan uteslutande”, se nedan.

Beträffande en av företaget oberoende representant överensstämmer regeln i avtalets artikel 5:6 med motsvarande bestämmelse i OECD-avtalets artikel 5:6, dock med det förbehållet att, om representanten bedriver sin verksamhet uteslutande eller nästan uteslutande för företaget i fråga (”företaget A”) eller för detta företag och andra företag över vilka ”företaget A” har ett bestämmande inflytande eller vilka själva har ett bestämmande inflytande över ”företaget A”, han inte anses som en sådan oberoende representant som här avses utan i stället som en ”osjälvständig” representant enligt artikel 5:5.

Tolkningen av uttrycket ”nästan uteslutande” som enligt ovan används både i artikel 5:5 c) och i artikel 5:6 har preciserats närmare i det vid avtalet fogade protokollet. Av protokollet framgår sammanfattningsvis följande.

En oberoende representant anses ha bedrivit verksamhet i den ena staten (källstaten) nästan uteslutande för ett eller flera företag (jämför ovan) i den andra staten under ett visst år – förutsatt att verksamheten varit regelbunden – om han tjänat in eller tagit upp minst 75 procent av det eller de ifrågavarande företagens totala orderstock under samma år. Jämförelse skall göras mellan antingen uppburna eller intjänade provisioner eller också bruttobeloppet av de sammanlagda kontraktssummorna. Har verksamheten varat under två år kan, för att bedöma om kvalifikationen ”nästan uteslutande” uppfyllts under det andra året, motsvarande procentjämförelser göras med det årliga genomsnittet under dessa två år. Även resultatet under enbart det andra året kan ligga till grund för jämförelsen. På motsvarande sätt kan förfaras om verksamheten pågått under tre eller flera år. Jämförelser av

samma slag kan då göras antingen mellan genomsnittet för de tre sista åren eller mellan det resultat som representanten uppnått under det sista eller näst sista året och företagets eller företagens samtliga order under samma tid. Kvalifikationsgränsen, minst 75 procent av den totala orderstocken, är gemensam för alla de alternativa beräkningssätten.

Uttrycket "provisioner" i detta sammanhang åsyftar alla slags ersättningar för arbetet med att ta upp order.

(I samband med avtalets ikraftträdande är att märka att de förut nämnda genomsnittsberäkningarna skall tillämpas även i fråga om provisioner och kontraktssummor på order som tagits upp under de två beskattningsår eller räkenskapsperioder som närmast föregår det beskattningsår eller den räkenskapsperiod varunder avtalsbestämmelserna börjar tillämpas.)

Avtalets artikel 5:7, som bl.a. talar om att ett moder- och dotterbolagsförhållande i sig inte grundar uppkomst av ett fast driftställe, motsvarar innehållet i OECD:s artikel 5:7.

Som undantag från huvudregeln i artikel 5:7 gäller enligt avtalets artikel 5:8 att företag med hemvist i den ena staten under vissa förutsättningar skall anses ha fast driftställe i den andra staten (källstaten) och där bedriva rörelse från det fasta driftstället.

Så är fallet när företaget till en person i källstaten säljer varor som tillverkats, sammansatts, bearbetats, förpackats eller distribuerats där av ett rörelsedrivande företag för eller vid eller på uppdrag av det förstnämnda företaget samt

- a) endera företaget direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrolleras av det andra företaget eller äger del i detta företags kapital, eller
- b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrolleras av båda företagen eller äger del i båda företagens kapital.

Avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med OECD-avtalets motsvarande artikel.

Beträffande inkomst genom luftfart i internationell trafik gäller enligt avtalets artikel 8:1 att inkomsten beskattas endast i företagets hemviststat. Angående SAS-regeln, se Bangladesh.

Inkomst genom sjöfart i internationell trafik kan enligt artikel 8:3 beskattas både i företagets hemviststat och i källstaten. I källstaten skall dock skatten sättas ned med 50 procent.

De här nämnda bestämmelserna tillämpas även på inkomst som förvärfvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

I den mån inkomst av rörelse från fast driftställe eller inkomst av sjöfart beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av företagets eller företagarens hemviststat i princip genom ordinary credit.

Som hemviststat använder Sverige emellertid i fråga om inkomst av rörelse i stället exemptmetoden, ev. med progression, men endast under samma förutsättning som angetts beträffande utdelning som är

hänförlig till fast driftställe. Föreligger inte förutsättningen använder Sverige ordinary credit.

Vid avräkningen i Sverige av thailändsk skatt enligt creditmetoden skall avräkningen ske om skattelättnader enligt thailändsk lag inte medgetts, se beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1989:676 och 814.

Tjeckoslovakien (art. 5, 7, 8 och 9)

Om det fasta driftstället är beläget i Sverige och företagaren eller företaget har hemvist i Tjeckoslovakien kan driftställets rörelseinkomst beskattas i Sverige och skall då undantas från beskattning i Tjeckoslovakien. I det omvända fallet kan däremot inkomsten beskattas i såväl hemviststaten som källstaten.

I fråga om rörelseinkomstens beräkning innehåller avtalets artikel 7 bestämmelser som motsvarar dem i OECD-avtalets artikel 7:2-7.

Föreskrifterna i avtalets artikel 5 om fast driftställe motsvarar i stort sett bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 5. Vissa skillnader kan dock påpekas.

Som ett undantag från den allmänna regeln att plats för installationsarbete som varar mer än tolv månader anses utgöra fast driftställe föreskrivs således i avtalets artikel 5:3 under f) att som fast driftställe inte skall anses plats för sådant installationsarbete som bedrivs av företag i den ena staten i samband med leverans av maskiner eller utrustning från denna stat till den andra staten.

Vidare gäller att de föreskrifter som motsvarar OECD-avtalets artikel 5:4 e) och 5:5 har modifierats på samma sätt som i avtalet med Canada.

Avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med OECD-avtalets artikel 9:1.

Reglerna i avtalets artikel 8 om inkomst av sjöfart eller luftfart är desamma som finns i avtalet med Italien.

I den mån inkomster som berörts här beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning i regel elimineras i hemviststaten, av Tjeckoslovakien genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression, och av Sverige genom ordinary credit. Om inkomst av sjöfart eller luftfart enligt artikel 8 skall beskattas endast i Tjeckoslovakien såsom källstat, skall Sverige i stället tillämpa den alternativa exemptmetoden.

Se i övrigt författning 1980:864. Angående frågan om avtalets fortsätta giltighet, se förordet.

Trinidad och Tobago (art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

Enligt avtalets artikel 7:2 gäller att även inkomst av sådan rörelse, som är av samma eller liknande slag som den som bedrivs av det fasta driftstället kan anses hänförlig till det fasta driftstället. Bestämmelsen är av samma innehåll som motsvarande artikel i avtalet med Jamaica. I prop. 1983/84:134 anmärks särskilt att hyra och annat belopp som betalas för nyttjandet av eller för rätten att nyttja lös egendom anses som

royalty och beskattas enligt bestämmelserna i artikel 12:3.

I övrigt innehåller avtalets artikel 7 om rörelseinkomst bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7:2–7.

Bestämmelserna i avtalets artikel 5 om fast driftställe innehåller i stort sett bestämmelserna i OECD-avtalets motsvarande artikel. Några skillnader kan dock nämnas.

Utöver de anordningar som räknas upp i OECD-avtalets artikel 5:2 under a)–f) såsom utgörande fast driftställe räknas enligt det förevarande avtalet även dit affär eller annat försäljningsställe samt lagerbyggnad i fråga om person som tillhandahåller lagerutrymme åt utomstående.

Vidare räknas till fast driftställe borrhälsform eller skepp som används för eller i samband med utforskandet eller utvecklandet av naturtillgångar liksom även plats för byggnads-, anläggnings-, monterings-, muddrings- eller installationsverksamhet – utan att det föreskrivits någon minsta tid som verksamheten skall ha pågått för att anses utgöra fast driftställe.

Även uppräknningen av vad som enligt OECD-avtalets artikel 5:4 a)–e) inte anses utgöra fast driftställe återfinns i det förevarande avtalets artikel 5:3. Dock har i fallen under a) och b) orden ”eller utlämnande” inte medtagits.

De i OECD-avtalets artikel 5:5 angivna förutsättningarna för att ett företags ”osjälvständige” representant i källstaten skall anses utgöra fast driftställe är i det förevarande avtalets artikel 5:4 modifierade på samma sätt som i avtalet med Jamaica.

Likasa är bestämmelsen i OECD-avtalets artikel 5:5 beträffande ett företags oberoende representant i källstaten modifierad på samma sätt som i avtalet med Jamaica.

Innehållet i avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag motsvarar bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 9.

Reglerna i avtalets artikel 8 om inkomst av sjöfart eller luftfart är desamma som finns i avtalet med Italien.

I den mån inkomster som berörts här beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit. Om inkomst av sjöfart eller luftfart enligt artikel 8 skall beskattas endast i Trinidad eller Tobago såsom ”källstat”, skall dock Sverige som företagets hemviststat i stället tillämpa den alternativa exemptmetoden.

Se i övrigt författning 1984:246.

Tunisien

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst får beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där driftstället är beläget (källstaten).

I övrigt innehåller avtalets artikel 7 om inkomst av rörelse föreskrifter motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7. Ett par kompletteringar kan dock nämnas.

Sålunda har i avtalets artikel 7:3 angående det fasta driftställets kostnadsavdrag tillagts att avdrag dock inte medges för belopp som det fasta driftstället betalar till företagets huvudkontor eller annat företa-

get tillhörigt driftställe i form av royalty, arvode eller annan liknande betalning för nyttjandet av patent eller annan rättighet eller i form av kommissionsarvode (om inte betalningen utgör ersättning för faktiska kostnader) för utförda tjänster eller för företagsledning, eller – utom i fråga om bankföretag – i form av ränta på kapital utlånat till det fasta driftstället. Förbudet gäller såväl betalade som debiterade be-
lopp.

Enligt avtalets artikel 7:7 gäller vidare att vinstandel, som erhålls av andelsägare i företag vilket drivs i form av "société de fait" eller "association en participation" i enlighet med övriga bestämmelser i artikeln får beskattas (även) i den stat där företaget har fast driftställe, dvs. i källstaten.

Begreppet "fast driftställe" regleras i avtalets artikel 5. Avtalets artikel 5:1 samt uppräkningslistan av de vanligaste anordningarna för fast driftställe i artikel 5:2 a)–d) motsvarar OECD-avtalets artikel 5:1 och 5:2 a)–d).

I avtalets artikel 5:2 anges därutöver som fast driftställe även

- g) plats för byggnadsarbete, tillfälligt anläggningsarbete eller övervakande verksamhet som avser sådant arbete, när dessa arbeten eller denna övervakning pågår mer än sex månader, eller då sådant tillfälligt anläggningsarbete eller sådan övervakande verksamhet som utförs i anslutning till köp av maskiner eller utrustning understiger sex månader men kostnaderna för anläggningsarbetet eller övervakningen överstiger 10 procent av priset för maskinerna eller utrustningen, samt
- h) lager, magasin eller annan anordning för upprättandet av lager av företaget tillhöriga varor, varifrån varor tas för att effektivisera beställningar, om detta lager sköts av anställd eller av agent för företaget.

Uppräkningen i avtalets artikel 5:3 av vad som inte anses utgöra fast driftställe överensstämmer med uppräkningslistan i OECD-avtalets artikel 5:3 a)–d) dock att under a) och b) orden "eller utlämnande" inte medtagits. Inte heller återfinns i avtalet sådana platser för verksamhet som avses i OECD-avtalets artikel 5:3 under e) och f).

Ett företags "osjälvständige" representant i källstaten anses som fast driftställe där

- a) om han i denna stat har och där regelmässigt använder en fullmakt att underhandla om och sluta avtal för företaget eller för dess räkning, eller
- b) om han i den staten vanligtvis innehar ett varulager för vilket han regelbundet tar ut varor för att leverera dessa för företaget eller för dess räkning.

Vidare gäller enligt avtalets artikel 5:5 att försäkringsföretag i en stat anses ha fast driftställe i den andra staten (källstaten) om det uppbär premier i denna stat eller försäkrar där befintliga risker genom förmedling av annan representant än sådan oberoende representant som avses i avtalets artikel 5:6.

Avtalets artiklar 5:6 och 5:7 motsvarar bestämmelserna i OECD-avtalets motsvarande artiklar.

Innehållet i avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intresse-gemenskap mellan företag motsvarar föreskrifterna i OECD-avtalets artikel 9.

Reglerna i avtalets artikel 8 om inkomst av sjöfart och luftfart är de-samma som finns i avtalet med Italien.

I den mån inkomsten från fast driftställe beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary cred-it. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Om inkomst av sjöfart eller luftfart enligt artikel 8 skall beskattas endast i "källstaten", dvs. när företagets hemviststat är den andra sta-ten, gäller att hemviststaten i stället skall tillämpa den alternativa exemptmetoden.

Angående eventuell tillämpning av den svenska s.k. femårsregeln gäller detsamma som enligt avtalet med Malta.

Se i övrigt författning 1983:476.

Turkiet

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst får i princip beskattas såväl i fö-retagarens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten). Av metodartikeln framgår dock att i praktiken inkomsten i flertalet fall genom tillämpning av exemptme-toden för dubbelbeskattningens eliminerande torde bli beskattad en-dast i källstaten, härom se nedan.

I övrigt innehåller avtalets artikel 7 om inkomst av rörelse bestäm-melser motsvarande dem som finns i OECD-avtalets artikel 7:2, 7:3, 7:5 och 7:7.

I artikel 7:3 har dessutom tillagts att avdrag dock inte medges för an-del i huvudkontorets eller annat utomlands beläget fast driftställes om-kostnader eller förluster. Inte heller medges avdrag för belopp avseen-de royalty, ränta, provision eller annan liknande betalning som erläggs av det fasta driftstället till företagets huvudkontor eller något av dess andra kontor. Bestämmelserna kan enligt avtalspropositionen ses som uttryck för den s.k. armslängdsprincipen, dvs. att det fasta driftställets inkomst bör beräknas som om detta var ett fristående företag som självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör.

I avtalet återfinns OECD-avtalets uppräknings i artikel 5:1 och 5:2 av de vanligaste anordningarna för fast driftställe.

Byggnadsplats, anläggnings-, sammansättnings- eller installations-arbete eller övervakande verksamhet i samband därmed anses utgöra fast driftställe, men endast om arbetet eller verksamheten pågår mer än sex månader.

I avtalet återfinns även uppräknings i OECD-avtalets artikel 5:4 av vad som inte utgör fast driftställe.

I avtalets artikel 5:4 finns bestämmelser om att ett företags osjälv-ständige representant i den andra staten i vissa fall kan anses utgöra företagets fasta driftställe där som svarar mot bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 5:5. Enligt det förevarande avtalet med Tur-kiet anses en sådan representant vara fast driftställe för företaget i den andra staten (källstaten) även när han utan fullmakt regelmässigt i

källstaten innehar ett varulager från vilket han för företaget regelbundet levererar varor. Vidare finns i avtalet samma bestämmelser som i OECD-avtalets artikel 5:6 och 5:7.

Innehållet i avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med OECD-avtalets motsvarande artikel.

Beträffande inkomst av sjöfart i internationell trafik gäller enligt avtalets artikel 8:1 att i inkomsten i princip beskattas endast i företagets hemviststat. Inkomsten får emellertid beskattas även i den andra staten (källstaten) men endast i den mån inkomsten uppbärs på grund av transport av varor *från* denna stat. Skatten där skall sättas ned till hälften.

För inkomst genom användningen av luftfartyg eller landsvägsfordon i internationell trafik gäller enligt avtalets artikel 8:2 att inkomsten beskattas endast i företagets hemviststat. Avtalets artikel 8:3 innehåller den s.k. SAS-regeln (se Bangladesh).

Enligt avtalets artikel 8:4 tillämpas bestämmelserna i 8:1 och 8:2 även beträffande inkomst som förvärfvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

I den mån inkomst av rörelse från fast driftställe beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten enligt följande:

Om Turkiet är hemviststat använder Turkiet exemptmetoden, i förekommande fall med progression. Sverige tillämpar som hemviststat också exemptmetoden, eventuellt med progression, men endast under samma förutsättning som angetts beträffande utdelning hänförlig till fast driftställe. Föreligger inte förutsättningen använder Sverige ordinary credit.

Vidare använder Sverige ordinary credit när fråga är om sådan inkomst av sjöfart som får beskattas i källstaten enligt artikel 8:1.

Se i övrigt författningar 1988:782 och 1990:990.

Tyskland

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

Även i övrigt innehåller artikel 7 i avtalet om rörelseinkomst samma bestämmelser som motsvarande artikel i OECD-avtalet.

Likaså motsvarar föreskrifterna i avtalets artikel 5 om fast driftställe dem som finns i OECD-avtalets artikel 5. Dock är uppräknningen i artikel 5:4 under e) modifierad i förhållande till OECD-avtalet såttillvida att till fast driftställe inte räknas "innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att för företaget ombesörja reklam, ge upplysningar, bedriva vetenskaplig forskning eller liknande verksamhet av förberedande eller biträdande art".

Artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag innehåller samma bestämmelser som artikel 9 i OECD-avtalet. I det förevarande avtalets artikel 9:2 har dock för den där omnämnda inkomstjusteringen föreskrivits den ytterligare begränsningen att justeringen skall vara nödvändig för att förhindra (ekonomisk) dubbelbeskattning.

Inkomst av sjöfart och luftfart i internationell trafik beskattas enligt artikel 8:1 endast i företagets hemviststat.

Detsamma gäller enligt artikel 8:2 beträffande inkomster som ett företag förvärvar genom användningen (eget nyttjande eller uthyrning) av containrar som används i internationell trafik samt därtill hörande utrustning för transport av sådana containrar. Bestämmelserna i artikel 8:1 och 8:2 tillämpas även på inkomst som förvärvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

Beträffande luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS) gäller enligt artikel 42 att bestämmelserna i artikel 8 tillämpas beträffande bl.a. rörelseinkomst som är hänförlig till den svenske delägaren i konsortiet. Detsamma gäller i motsvarande mån i det fall Tyskland eller Lufthansa AB bildar ett motsvarande konsortium.

I den mån inkomst från fast driftställe beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten, av Sverige genom ordinary credit enligt svensk lag och av Tyskland med användning av exemptionsmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående de speciella bestämmelserna i artikel 43, se under utdelning.

Se i övrigt författning 1992:1193. Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Ungern (art. 5, 7, 8 och 9)

Om det fasta driftstället är beläget i Sverige och företagaren eller företaget har hemvist i Ungern kan driftställets rörelseinkomst beskattas i Sverige och skall då undantas från beskattning i Ungern. I det omvända fallet kan däremot inkomsten beskattas i såväl hemviststaten som källstaten.

I övrigt återfinns i avtalets artikel 7 om rörelseinkomstens beräkning bestämmelser som motsvarar dem i OECD-avtalets artikel 7:2, 7:3, 7:6 och 7:7. Däremot saknas OECD-avtalets artikel 7:4. OECD-avtalets artikel 7:5 har här kompletterats med att inkomst inte heller anses hänförlig till fast driftställe endast av den anledningen att varor levereras till det fasta driftstället för att användas av detta.

Avtalets artikel 5 om fast driftställe överensstämmer helt med OECD-avtalets artikel 5. I protokollet till avtalet görs klart att uttrycket "plats för affärsverksamhet" i avtalet artikel 5:1 också avser plats för tillverkning.

Avtalets artikel 9 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med motsvarande artikel i OECD-avtalet.

Avtalets artikel 8 om inkomst av internationella transporter innehåller samma föreskrifter som motsvarande artikel i avtalet med Italien. Dock tillämpas bestämmelsen i avtalets punkt 1 även på landsvägstransport i internationell trafik. Vidare föreskriver avtalets artikel 8:5 att bestämmelserna i punkterna 1, 3 och 4 skall tillämpas även om företaget har en agentur i den andra staten för varu- eller persontransporter. Detta gäller emellertid endast verksamhet som har direkt samband med sjöfart, luftfart och landsvägstransport eller därmed sammanhängande verksamhet av biträdande art.

I den mån inkomster som berörts här beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning i regel elimineras i hemviststaten, av Ungern genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression, och av Sverige genom ordinary credit. Om inkomst av internationella transportmedel enligt artikel 8 skall beskattas endast i Ungern såsom "källstat", skall Sverige i stället tillämpa den alternativa exemptmetoden.

Se i övrigt författningar 1982:709 och 985.

Zambia

(art. V, VII, VIII och IX)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagens eller företagets hemviststat som i den stat där det fasta driftstället är beläget (källstaten).

Även i övrigt innehåller avtalets artikel VII om inkomst av rörelse bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 7. Dessutom finns emellertid i avtalets artikel VII:3 en bestämmelse om att det fasta driftställets inkomst kan bestämmas uppskattningsvis med stöd av endera statens lagstiftning om tillräckliga upplysningar saknas för inkomstberäkningen.

Föreskrifterna i avtalets artikel V om fast driftställe motsvarar på det hela taget dem som finns i OECD-avtalets artikel 5. Några skillnader kan dock nämnas.

Sålunda gäller att plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsarbete anses utgöra fast driftställe om den varar mer än sex månader. Likaså anses företag ha fast driftställe i källstaten om företaget där utövar övervakande verksamhet under mer än sex månader i samband med sådant arbete.

Vidare är de föreskrifter som motsvarar OECD-avtalets artikel 5:4 e) och 5:5 modifierade på samma sätt som i avtalet med Canada.

Avtalets artikel IX om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag överensstämmer med OECD-avtalets artikel 9:1.

Enligt avtalets artikel VIII beskattas inkomst genom sjöfart och luftfart i internationell trafik endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning ("källstat", om företaget har hemvist i den andra staten). Avtalets artikel VIII:2 innehåller den s.k. SAS-regeln, se Bangladesh.

I den mån inkomster som berörts här beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Se i övrigt författning 1975:1393.

Zimbabwe

(art. 5, 7, 8 och 9)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagens eller företagets hemviststat som i källstaten. Detsamma gäller beträffande inkomst genom försäljning i källstaten av varor av samma eller liknande slag som de som säljs genom det fasta driftstället eller inkomst genom annan affärsverksamhet i källstaten av samma eller liknande slag som den som bedrivs genom det fasta driftstället. Vad som sägs beträffande inkomst av dessa båda slag tillämpas inte om företaget visar att sådan försäljning eller verksamhet inte är hänförlig till det fasta driftstället.

Bestämmelsen i avtalets artikel 7:2 är densamma som den i OECD-avtalets motsvarande artikel.

Vid bestämmande av det fasta driftställets inkomst gäller enligt avtalets artikel 7:3 samma huvudregel om utgiftsavdrag som enligt motsvarande artikel i OECD-avtalet. Därutöver gäller samma inskränkningar beträffande driftställets rätt till avdrag för vissa utbetalningar till företagets huvudkontor eller annat företaget tillhörigt kontor respektive vissa beloppsdebiteringar på sådana kontor som gäller enligt artikel 7:4 i avtalet med Filippinerna.

I övrigt motsvarar bestämmelserna i avtalets artikel 7:4, 7:5 och 7:6 de bestämmelser som finns i OECD-avtalets artikel 7:4, 7:6 och 7:7.

Avtalet innehåller bestämmelser om de vanligaste platserna för fast driftställe motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 5:1 och 5:2.

Enligt artikel 5:3 räknas – utöver vad som uppräknats i OECD-avtalets artikel 5:1 och 5:2 – till fast driftställe även

- a) plats för byggnads-, anläggnings-, monterings- eller installationsverksamhet eller därmed sammanhängande verksamhet men endast om verksamheten pågår under en tidrymd som överstiger sex månader
- b) tillhandahållandet av tjänster, inklusive konsulttjänster, om sådan verksamhet utövas av ett företag genom anställda eller annan personal i syfte att tillhandahålla tjänster i anslutning till en plats för byggnadsarbete eller sådan verksamhet som nyss nämnts under a) men detta endast om tillhandahållandet av tjänster pågår – för ett och samma projekt eller för projekt som har samband med varandra – inom ett och samma land under en tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger sex månader under en tolv månadersperiod. Här innefattas såväl tjänster som utförs av anställda i det företag som utövar verksamheten, t.ex. en byggnadsentreprenad, som tjänster som utförs av ett fristående företag, t.ex. en underentreprenör, vid en byggnadsarbetsplats eller annat projekt.

I avtalets artikel 5:4 uppräknas på samma sätt som i OECD-avtalets motsvarande artikel vad som inte anses utgöra fast driftställe (dock att orden ”eller utlämnande” i OECD-avtalets artikel 5:4 under a) och b) inte medtagits).

I avtalets artikel 5:5 behandlas de fall då ett företags osjälvständige representant i den andra staten kan anses utgöra företagets fasta driftställe i denna andra stat. De förutsättningar härför som anges i avtalet är desamma som finns i artikel 5:4 i avtalet med Indonesien.

Av artikel 5:7 framgår att ett företag i ena staten inte anses ha fast driftställe i den andra staten endast därför att företaget där bedriver affärsverksamhet genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant som därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet. Men bedriver denne representant sin verksamhet uteslutande eller nästan uteslutande för företagets räkning anses han inte som en sådan oberoende representant.

Enligt artikel 5:5 anses försäkringsföretag i en stat – utom då fråga är om återförsäkring – ha fast driftställe i den andra staten, om bolaget uppbär premier på denna stats område eller försäkrar där belägna risker genom person som inte är oberoende representant enligt artikel 5:7.

I övrigt innehåller avtalets artikel 5:8 samma bestämmelse som OECD-avtalets artikel 5:7.

Avtalets artikel 9 om inkomstberäkning för företaget med intresse-gemenskap överensstämmer med motsvarande artikel i OECD-avtalet.

Inkomst genom sjöfart eller luftfart i internationell trafik beskattas enligt artikel 8:1 endast i företagens hemviststat.

Enligt artikel 8:2 gäller den s.k. SAS-regeln. Artikel 8:3 innehåller den s.k. pool-regeln enligt artikel 8:4 i OECD-avtalet.

I den mån rörelseinkomst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning enligt huvudregeln elimineras av hemvistaten genom ordinary credit. Sverige tillämpar dock i stället exemption, i förekommande fall med progression, om den huvudsakliga delen av inkomsten härrör från annan affärsverksamhet eller självständig yrkesutövning än förvaltning av värdepapper och annan liknande egendom. Något förbehåll om att inkomsten underkastats "normal" skatt i Zimbabwe har inte gjorts. Om villkoren för exemptmetoden inte är uppfyllda får Sverige tillämpa creditmetoden enligt huvudregeln.

Se i övrigt författningar 1989:894 och 1991:2.

Österrike

(art. 4, 5, 6 och 7)

Det fasta driftställets rörelseinkomst kan beskattas såväl i företagarens eller företagens hemviststat som i den stat där driftstället är beläget (källstaten).

Regeln tillämpas även på inkomst genom delägarskap i företag. Undantag görs för delägarskap genom aktier, delaktighetsbevis i gruvföretag (Kuxe), vinstandelsbevis (Genuss-scheine), obligationer med rätt till andel i vinst, andra värdepapper, eller andelar i ekonomiska föreningar (Genossenschaften) samt i bolag med begränsad ansvarighet (Gesellschaften mit beschränkter Haftung).

Av avtalets artikel 4:3 framgår att rörelseinkomst innefattar såväl inkomst, som förvärfvas genom rörelsens omedelbara bedrivande, som även inkomst genom uthyrning, utarrendring och varje annat slags nyttjande av rörelsen. Vidare inbegripes inkomst genom avyttring av rörelse i dess helhet, en andel i ett företag, en del av rörelsen eller av föremål, som används i rörelsen.

Enligt artikel 4:4 gäller i huvudsaklig överensstämmelse med OECD-avtalets artikel 7:2 att till det fasta driftstället skall hänföras sådana inkomster som det fasta driftstället skulle ha uppburit om det samma varit ett självständigt företag med samma eller liknande verksamhet, bedriven under samma eller liknande villkor samt utövat verksamheten såsom ett oberoende företag.

Enligt avtalets artikel 4:5 skall vid bestämmandet av det fasta driftställets inkomst i princip som utgångspunkt tas driftställets balansräkning. Därvid skall beaktas alla till driftstället hänförliga omkostnader, inklusive andel i kostnaderna för företagens allmänna förvaltning. Det understryks att konstlade vinstdispositioner skall lämnas utan avseende. Särskilt gäller detta överenskomelser om ränta eller royalty mellan ett och samma företags olika driftställen.

Enligt avtalets artikel 4:6 kan i särskilda fall vid inkomstens bestämmande en uppdelning göras av företagens hela vinst. I fråga om

försäkringsföretag får i sådana fall till grund för uppdelningen läggas förhållandet mellan det fasta driftställets bruttopremieintäkter och summan av företagets bruttopremieintäkter. Om det behövs skall de båda staternas "högsta finansmyndigheter" snarast möjligt komma överens i fördelningsfrågan.

Enligt avtalets artikel 4:7 gäller huvudregeln om rätten att beskatta det fasta driftställets inkomst också i fråga om den näringskatt som utgår på annat beskattningsunderlag än inkomst.

Bestämmelserna i avtalets artikel 5 om vad som är att anse som fast driftställe eller ej överensstämmer i stort med bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 5. Dock har de bestämmelser som svarar mot OECD-avtalets artikel 5:4 under e) och 5:5 modifierats på samma sätt som i avtalet med Canada.

Avtalets artikel 6 om inkomstberäkningen vid intressegemenskap mellan företag motsvarar OECD-avtalets artikel 9:1.

Inkomst av sjöfart eller luftfart i internationell trafik beskattas enligt artikel 7 endast i den stat där företagets verkliga ledning är belägen (källstat om företaget har hemvist i den andra staten). Detta gäller oavsett om rörelsen bedrivs med egna eller chartrade fartyg eller luftfartyg.

Bestämmelserna tillämpas även då ett sjöfarts- eller luftfartsföretag i den ena staten bedriver agenturverksamhet på den andra statens område för transport av personer eller varor, detta dock bara om verksamheten har omedelbart samband med sjöfart- eller luftfartsrörelsen, inklusive transporten till och från fartygen eller luftfartygen.

Bestämmelserna tillämpas även i fall då luftfartsföretag deltar i en pool eller en gemensam trafikorganisation, särskilt beträffande AB Aerotransports deltagande i konsortiet Scandinavian Airlines System.

Regeln om beskattningsrätten enligt ovan äger motsvarande tillämpning i fråga om den (österrikiska) näringskatt som utgår på annat beskattningsunderlag än inkomst.

I den mån det fasta driftställets rörelseinkomst beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Är däremot fråga om inkomst av sjöfart eller luftfart som beskattas endast i "källstaten" (dvs. den stat som inte är företagets hemviststat), elimineras dubbelbeskattningen av hemviststaten genom exemptmetoden, i förekommande fall för Österrikes del med progression.

Se i övrigt författningar 1992:858 och 1993:136.

Bilaga 2

Inkomst av rörelse från fast driftställe samt sjö- och luftfart

Sveriges avtal med:	Fast driftställe = FD		Sjöfart		Luftfart		Metod för undanröjande av dubbelbeskattnng					
	H=företagets hemviststat		H=företagets hemviststat		D:0		* = särsk. villkor X = båda staterna M = matching credit					
	K=stat där FD är beläget (källstat)		L=stat för företagets verkliga ledning R=stat där fartyg registrerats el. motsvarande K=annan källstat		D:0							
							ordi-nary credit	full credit	exemp-tion progr.	altern. exempt	full exempt	anm.
1	2		3		4		5	6	7	8	9	10
Amerikas förenta stater	H –	K=Sv K=A	H –	R=Sv R=A	H –	R=Sv R=A	A		Sv			
Argentina	–	K	H	–	H	–			X			
Australien	H	K	H	–*	H	–*			X			
Bangladesh	H	K	H	K*	H	–	X Sv M					
Barbados	H	K	H	–	H	–	X Sv M*					
Belgien	H	K	–	L	–	L	Sv		B X			
Botswana	H	K	H	–	H	–	X Sv M					
Brasilien	H	K	–	L	–	L	X		X			
Bulgarien	H	K	H	–	H	–			X(Sv*)			
Canada	H	K	–	L	–	L	X C		Sv			Sv ev "3-årsregeln"
Cypern	H	K	H	–	H	–	C		Sv*			
Danmark	H	K	–	L	–	L	Dk			Dk	Sv* Sv	
Egypten	–	K	H	–	H	–			X			
Estland	H	K	H	–	H	–	X Sv M					
Filippinerna	H	K	H	K*	H	K*	F X		Sv			
Finland	H	K	–	L	–	L	F			F	Sv* Sv	
Frankrike	H	K	–	L	–	L	Sv		Sv	F F		
Grekland	– H	K=G K=Sv	H* R		– L		G G G	*	Sv Sv Sv			*särskilda regler
Indien	H	K	H	–	H	–	I		Sv*			
Indonesien	H	K	H	–	H	–	I		Sv*			
Irland	H	K	H	–	H	–	I		Sv*			
Island	H	K	–	L	–	L			I I		Sv* Sv	

Bilaga 2

Inkomst av rörelse från fast driftställe samt sjö- och luftfart

Sveriges avtal med:

Fast driftställe
= FD

H=företagets
hemviststat

K=stat där FD
är beläget
(källstat)

Sjöfart

H=företagets
hemviststat

L=stat för före-
tagets verkliga
ledning
R=stat där far-
tyg registrerats
el. motsvarande
K=annan källstat

Luftfart

D:0

D:0

Metod för undanröjande av dubbelbeskattning

* = särsk. villkor

X = båda staterna

M = matching credit

ordi-
nary
credit

full
credit

exemp-
tion
progr.

altern.
exempt

full
exempt

anm.

1

2

3

4

5

6

7

8

9

10

Israel	– H	K=I K=Sv	H –	H –	I		Sv			
Italien	H	K	– L	– L	X M			X		
Jamaica	H	K	– L	– L	Sv M	J J		Sv		
Japan	H	K	H –	H –	J		Sv			
Jugoslavien	– H	K=Sv K=J	– L	– L	Sv M	J J		Sv		
Kenya	H	K	H K* halv skatt	– L	X Sv M		X			
Kina	– H	K=Ki K=Sv	H* –	H* –	Ki		Sv*			*om hu- vudkontor i H (kol. 3, 4)
Korea (Syd-)	H	K	H –	H –	X Sv M					
Lettland	H	K	H –	H –	X Sv M					
Luxemburg	– H	K=Sv K=L	– L	– L	Sv		L L	Sv		
Malaysia	H	K	H K halv skatt	H K halv skatt	X					
Malta	– H	K=M K=Sv	– L	– L	M		Sv* Sv		M	Sv 5-års- regeln
Marocko	–	K	– L*	– L*			X			
Mauritius	H	K	H –	H –	X Sv M					
Mexiko	H	K	– L	– L	X					
Nederländerna	H	K	– L	– L	Sv			N N	Sv	
Norge	H	K	– L	– L					X(Sv*)	
Nya Zeeland	H	K	H –	H –	X					
Pakistan	– H	K=P K=Sv	H K	– L	P X Sv M		Sv* Sv		P	
Peru	–	K	– L	– L			X			
Polen	H	K	– L	– L	X			X		

Bilaga 2

Inkomst av rörelse från fast driftställe samt sjö- och luftfart

Sveriges avtal med:

Fast driftställe
= FD
H=företagets
hemviststat

Sjöfart
H=företagets
hemviststat

Luftfart
D:0

Metod för undanröjande av dubbelbeskattnig

* = särsk. villkor
X = båda staterna
M = matching credit

K=stat där FD
är beläget
(källstat)

L=stat för före-
tagets verkliga
ledning
R=stat där far-
tyg registrerats
el. motsvarande
K=annan källstat

D:0

ordi-
nary
credit

full
credit

exemp-
tion
progr.

altern.
exempt

full
exempt

anm.

1	2		3		4		5	6	7	8	9	10
Rumänien	H	K	-	L	-	L	X					
Ryska Federationen	H	K	H	-	H	-	X					
Schweiz	- H	K=Sv K=Sch	-	L	-	L	Sv Sv		Sch Sch			
Singapore	H	K	H	K* halv skatt	H	-	X Sv M					
Sovjetunionen	-	K	H	-	H	-					X	
Spanien	H	K	H	-	H	-	X Sv M					
Sri Lanka	H	K	H	K* halv skatt L	-	L	X X SL				Sv	
Storbritannien och Nordirland	H	K	-	L	-	L	X S N			Sv		
Sydafrika	-	K	H	-	H	-			Sv		Sy	
Tanzania	H	K	H	K* halv skatt	-	L	X Sv M			X		
Thailand	H	K	H	K halv skatt	H	-	T T		Sv* Sv*			
Tjeckoslovakien	- H	K=Sv K=T	-	L	-	L	Sv		T T	Sv		
Trinidad och Tobago	H	K	-	L	-	L	X Sv M TT			Sv		
Tunisien	H	K	-	L	-	L	X Sv M			X		Sv 5-års- regel
Turkiet	H	K	H	K*	H	-	Sv		XSv* T			
Tyskland	H	K	H	-	H	-	Sv		T			
Ungern	- H	K=Sv K=U	-	L	-	L	Sv		U U	Sv		

Bilaga 2

Inkomst av rörelse från fast driftställe samt sjö- och luftfart

Sveriges avtal med:	<i>Fast driftställe = FD</i> <i>H=företagets hemviststat</i> <i>K=stat där FD är beläget (källstat)</i>	<i>Sjöfart</i> <i>H=företagets hemviststat</i> <i>L=stat för företagets verkliga ledning</i> <i>R=stat där fartyg registrerats el. motsvarande</i> <i>K=annan källstat</i>	<i>Luftfart</i> <i>D:0</i> <i>D:0</i>	<i>Metod för undanröjande av dubbelbeskattning</i> <i>* = särsk. villkor</i> <i>X = båda staterna</i> <i>M = matching credit</i>							
				<i>ordi- nary credit</i>	<i>full credit</i>	<i>exemp- tion progr.</i>	<i>altern. exempt</i>	<i>full exempt</i>	<i>anm.</i>		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
Zambia	H	K	–	L	–	L	X Sv M				
Zimbabwe	H	K	H	–	H	–	Z		Sv*		
Österrike	H	K	–	L	–	L	X		Ö		Sv

OBS att, när beskattning enl. kol. 3 och 4 sker i stat L (verkl. ledning) eller i stat R (registrering), aktualiseras eliminering av dubbelbeskattning i staten H (hemviststaten) enligt någon av kol. 5–9 endast om denna stat inte är samma stat som L eller R.

4 Utdelning

OECD:s modellavtal

OECD-avtalets bestämmelser i artikel 10 innebär i korthet följande:

10:1 I princip får utdelning från bolag i en stat beskattas i mottagarens hemviststat.

Anm: Enligt artikel 3 punkt 1 b åsyftar uttrycket "bolag" – om inte annat framgår av sammanhanget – juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person. Uttrycket kan alltså innefatta även svensk ekonomisk förening.

10:2 Emellertid har även det utdelande bolagets stat (källstaten) rätt att beskatta utdelningen, men denna beskattningsrätt är – om mottagaren verkligen har rätt till utdelningen – begränsad på så sätt att skatten inte får överstiga

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om mottagaren är ett bolag (dock inte handelsbolag) som direkt behärskar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital
- b) 15 procent av bruttobeloppet i övriga fall.

10:3 Med uttrycket "utdelning" förstås i detta sammanhang inkomst av aktier, andelsbevis eller andra liknande bevis med rätt till andel i vinst. Vidare förstås därmed gruvaktier, stiftarandelar eller andra rättigheter, som inte är fordringar, med rätt till andel i vinst. Hit räknas också inkomst av andra andelar i bolag som enligt lagstiftningen i den stat där det utdelande bolaget har hemvist vid beskattningen behandlas på samma sätt som inkomst av aktier.

10:4 Vad som ovan sagts om utdelningsbeskattningens fördelning mellan mottagarens hemviststat och källstaten tillämpas inte om utdelningsmottagaren med hemvist i den ena staten i den andra staten, där det utdelande bolaget har hemvist, bedriver rörelse från där beläget fast driftställe respektive utövar självständig yrkesverksamhet från där belägen stadigvarande anordning. Om nämligen den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen gäller i fråga om beskattningsrätten att utdelningen är skattepliktig även i källstaten som en del av den inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället (art. 7) respektive den stadigvarande anordningen (art. 14). Källstatens beskattningsrätt är i dessa fall inte begränsad på sätt som sägs i art. 10:2. Det är alltså här fråga om utdelning på aktier som har samband med mottagarens fasta driftställe i källstaten, där också det utdelande bolaget hör hemma.

10:5 Denna punkt avser att förhindra extraterritoriell beskattning av utdelning, dvs. den praxis enligt vilken en stat kan beskatta utdelning från bolag som inte har hemvist där uteslutande därför att bolagsvinst av vilken utdelning sker uppkommit inom dess område, t.ex. genom ett där beläget fast driftställe.

Avtalen för de olika länderna

Med uttrycket hemviststat förstås den stat där mottagaren av utdelning har sitt hemvist. Med uttrycket källstat förstås den stat där de bolag som verkställer utdelningen är hemmahörande.

Amerikas förenta stater (art. VII)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. Om mottagaren inte har fast driftställe i källstaten är källstatens beskattningsrätt dock begränsad enligt följande:

- 1) I fråga om utdelning från ett bolag till ett annat bolag är källstatens skatt maximerad till 5 procent av utdelningens bruttobelopp om följande villkor är uppfyllda, nämligen:
 - a) att under den före utbetalningen av utdelningen förflutna delen av det beskattningsår som gäller för det utbetalande bolaget ävensom under hela det nästföregående beskattningsåret minst 50 procent av de aktier i bolaget för vilka rösträtt kan utövas skall ha ägts av det mottagande bolaget eller av detta bolag tillsammans med högst tre andra bolag i det mottagande bolagets hemviststat, i vilket sistnämnda fall dock krävs att intet av bolagen ägt mindre än 10 procent av förenämnda aktier, samt
 - b) att högst 25 procent av den bruttointäkt som under samma nästföregående beskattningsår uppburits av det utbetalande bolaget (med undantag för ett bolag i vars verksamhet huvudsakligen ingår att lämna försträckning) utgörs av ränta och utdelning. Därvid bortses från ränta och utdelning från ett bolag, i vilket det utbetalande bolaget äger minst 50 procent av de aktier för vilka rösträtt får utövas.
- 2) I fråga om utdelning i andra fall, dvs. när mottagaren inte är bolag eller när mottagaren är bolag men villkoren under a) och b) ovan inte är uppfyllda, får källstatens skatt inte överstiga 15 procent av utdelningens belopp.

Om utdelningsmottagaren har *fast driftställe* i källstaten tillämpas avtalets regler om inkomst av rörelse på utdelningen. Beskattning sker då i källstaten utan begränsning. Detta innebär att när en fysisk eller juridisk person, som är bosatt i Sverige och innehar ett fast driftställe i Förenta staterna, uppbär utdelning från inkomstkälla där, utdelningen (liksom ev. annan inkomst från driftstället) är undantagen från beskattning i Sverige. Omvänt gäller att om en i Förenta staterna bosatt person uppbär utdelning från inkomstkälla i Sverige, där han har fast

driftställe, utdelningen skall beskattas i Sverige som en del av inkomsten från driftstället. I Förenta staterna beskattas visserligen inkomsten men beskattningen undanröjs genom credit (se nedan).

Vidare gäller att, om ett svenskt bolag eller annan svensk juridisk person får utdelning från ett bolag eller annan juridisk person i Förenta staterna, utdelningen är skattefri i Sverige om sådan skattefrihet skulle ha medgetts enligt svenska bestämmelser om båda bolagen varit svenska bolag eller juridiska personer.

Om beskattning sker i källstaten kan dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten på olika sätt.

Om Sverige är hemviststat och utdelningsmottagaren har fast driftställe el. dyl. i Förenta staterna tillämpar Sverige exemptmetoden på den från beskattning undantagna inkomsten. Har han inte fast driftställe el. dyl. där kan Sverige som utdelningsmottagarens hemviststat i enlighet med det förut sagda beskatta utdelningen men skall då också avräkna den i Förenta staterna uttagna skatten genom ordinary credit. När en i Sverige bosatt amerikansk medborgare uppbär utdelningen kan en större del av utdelningsbeloppet avräknas än förenämnda 5 eller 15 procent av utdelningen med hänsyn till den särskilda rätten att beskatta sina medborgare som Förenta staterna förbehållit sig, se här om nedan. En sådan person bör därför i sin deklaration för det beskattningsår då utdelningen blivit tillgänglig för lyftning förete bevis eller annan utredning om den amerikanska inkomstskatt som hänför sig till utdelningen.

När svenskt bolag uppbär utdelning som är undantagen från beskattning i Sverige tillämpar Sverige exemptmetoden.

Om Förenta staterna är hemviststat tillämpas genomgående ordinary credit, oberoende av om utdelningsmottagaren har fast driftställe i Sverige eller ej.

För Förenta staterna, som enligt egen lagstiftning i princip beskattar sina medborgare för inkomst oberoende av om de är bosatta där eller ej, gäller generellt enligt avtalet, oavsett vad som annars föreskrivits om rätten att beskatta inkomst, att Förenta staterna vid beskattning av sina medborgare eller av där boende fysiska personer eller där hemmahörande juridiska personer i det belopp på vilket skatten påförs enligt amerikansk skattelagstiftning får inräkna skattepliktig inkomst av alla slag som om avtalet inte gällt. Å andra sidan skall Förenta staterna från den så beräknade inkomstskatten avdra de svenska inkomstskatterna, dock högst så stor andel av den beräknade inkomstskatten som den skattskyldiges i Sverige skattepliktiga inkomst utgör i förhållande till hans hela nettoinkomst.

Se i övrigt kungörelse 1965:38, 1972:545 (tillämpningsföreskrifter) och 1972:543 (kupongskatt m.m.).

Argentina (art. V)

Utdelning beskattas endast i källstaten.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom exemption med progression.

Se i övrigt kungörelse 1963:234 (tillämpningsföreskrifter).

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga 15 procent av utdelningens brutobelopp.

Om utdelningen har samband med fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet som utdelningsmottagaren bedriver eller utövar i den stat där det utdelande bolaget har hemvist får utdelningen utan begränsning beskattas även i källstaten som en del av rörelseinkomsten eller yrkesverksamheten.

Punkt 6 av artikel 10 innehåller en särskild bestämmelse som innebär följande i fråga om beskattningen av ett svenskt bolags fasta driftställe i Australien. Driftstället påförs först den australiska bolagsskatt som skulle ha utgått om det svenska bolaget hade varit ett australiskt bolag. Vidare påförs driftstället en skatt som uppgår till högst 15 procent av skillnaden mellan driftställets beskattningsbara inkomst och nyssnämnda antagna australiska bolagsskatt. Om den beskattningsbara inkomsten uppgår till 1 000 kr och bolagsskatten – beräknad efter en skattesats av 46 procent – uppgår till 460 kr, utgör tilläggsskatten således $15 \cdot (1\,000 - 460) : 100 = 81$ kr. Total skatt alltså högst 541 kr. Ett motsvarande extra skatteuttag i Sverige på ett australiskt företags fasta driftställe i Sverige är inte möjligt enligt gällande lagstiftning (även om avtalstexten medger det).

Utdelning från bolag med hemvist i Australien till bolag med hemvist i Sverige är undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen enligt svensk lag skulle ha varit undantagen från beskattning om båda bolagen varit svenska bolag (frihet från s.k. kedjebeskattnings). Förutsättning är dock att huvuddelen av det utdelande bolagets vinst direkt eller indirekt härrör från affärsverksamhet av annat slag än förvaltning av värdepapper och annan liknande lös egendom samt att verksamheten bedrivs i Australien av det utdelande bolaget eller av bolag i vilket det äger minst 25 procent av det inbetalade aktiekapitalet. En motsvarande bestämmelse om nedsättning av australisk skatt på utdelning till australiskt bolag från bolag i Sverige finns i artikel 24:2. Skattenedsättningen medför i praktiken att ingen skatt utgår på den uppburna utdelningen (prop. 1980/81:197 s. 4).

Definitionen av uttrycket "utdelning" motsvarar ungefärligen den definition som ges i OECD-avtalets artikel 10:3.

Förbudet mot extraterritoriell beskattning enligt OECD-avtalets artikel 10:5 har i avtalet med Australien fått följande lydelse:

Utdelning från bolag med hemvist i en av de avtalsslutande staterna skall om den som har rätt till utdelningen inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten undantagas från beskattning i denna andra stat utom i den mån den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning i denna andra stat. Denna punkt tillämpas dock inte i fråga om utdelning, vilken betalas av ett bolag som vid beskattning i Australien har hemvist i Australien och som även vid beskattning i Sverige har hemvist i Sverige.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Dock tillämpar Sverige exemptmetoden när ett svenskt bolag upp-

bär utdelning som är undantagen från beskattning i Sverige.

Se i övrigt förordning 1981:1006 (tillämpningsföreskrifter) och 1981:1007 (kupongskatt m.m.).

Bangladesh (art. 11)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga

- a) 10 procent av utdelningens bruttobelopp om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (ej handelsbolag) som direkt eller indirekt behärskar minst 10 procent av det utbetalande bolagets kapital
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i andra fall.

Utdelning från bolag med hemvist i Bangladesh till bolag med hemvist i Sverige är undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk lagstiftning om båda bolagen hade varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattning).

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. I Sverige medges i förekommande fall matching credit under avtalets första tio år om inte förlängning avtalas.

Sverige tillämpar dock exemptmetoden när svenskt bolag uppbär utdelning som är undantagen från beskattning i Sverige.

Se i övrigt författningar 1983:534 och 858 (tillämpningsföreskrifter och kupongskatt m.m.).

Barbados (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i mottagarens hemviststat och i källstaten. I källstaten får skatten dock – om mottagaren har rätt till utdelningen – inte överstiga

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt innehar minst 10 procent av det utbetalande bolagets kapital,
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Med uttrycket ”utdelning” förstås enligt artikel 10:3 inkomst av aktier, som inte är fordringar, med rätt till andel i vinst, samt inkomst av andra andelar i bolag, som enligt lagstiftningen i den stat där det utdelande bolaget har hemvist vid beskattningen behandlas på samma sätt som aktier.

Enligt avtalets artikel 10:4 är utdelning från bolag i Barbados till bolag i Sverige skattefri i Sverige om så skulle ha varit fallet enligt svensk lagstiftning om båda bolagen varit svenska. Skattebefrielsen gäller dock endast om

- a) den vinst av vilken utdelningen betalas underkastats den normala bolagsskatten i Barbados eller en därmed jämförlig inkomstskatt, antingen i Barbados eller någon annanstats, eller,

- b) den utdelning som betalas av bolaget i Barbados uteslutande eller nästan uteslutande utgörs av utdelning, som bolaget under det aktuella året eller tidigare år mottagit på aktier eller andelar i bolag med hemvist i en tredje stat och vilken utdelning skulle ha varit skattefri om aktierna eller andelarna innehafts direkt av det svenska bolaget.

Till förtydligande av innebörden av punkterna a) och b) ovan anförde departementschefen i avtalspropositionen följande:

Vad först gäller det i punkt 4 a uppställda alternativa villkoret, att utdelning skall vara undantagen från beskattning i Sverige om den bakomliggande vinsten underkastats den normala bolagsskatten i Barbados eller en därmed jämförlig inkomstskatt i någon annan stat, kan detta belysas med följande exempel. Ett bolag hemmahörande i Barbados har under ett visst år haft en sammanlagd vinst om Bds\$ 1 000 000. Av denna vinst har Bds\$ 500 000 i någon stat underkastats en enligt avtalet godtagbar beskattning medan resterande Bds\$ 500 000 är obeskattade. Under angivna förhållanden kan de Bds\$ 500 000 som underkastats en godtagbar beskattning tas hem till Sverige i form av skattefri utdelning. Skulle hela årsvinsten tas hem till Sverige innebär detta att hälften enligt avtalet är att anse som skattefri utdelning och att hälften i princip skall beläggas med svensk inkomstskatt. Jag vill i detta sammanhang också framhålla att då det i punkt 4 a talas om en med den normala bolagsskatten i Barbados jämförlig inkomstskatt så skall denna jämförelse göras med utgångspunkt i det fall då Barbados tar ut full bolagsskatt och självfallet inte med de fall då skattebefrielse eller skattenedsättning medgivits enligt de investeringsfrämjande eller andra motsvarande bestämmelser i den interna lagstiftningen i Barbados. Vidare tar villkoret att en därmed jämförlig inkomstskatt skall ha uttagits på den bakomliggande vinsten sikte på inkomstbeskattning som skett i såväl stater med vilka Sverige har dubbelbeskattningsavtal som stater med vilka Sverige inte har något sådant avtal. Vad sedan gäller det i punkt 4 b uppställda villkoret för att utdelning skall undantas från svensk inkomstbeskattning kan inledningsvis konstateras att detta villkor är helt fristående från det i punkt 4 a. För att skattefrihet för utdelning skall föreligga i Sverige uppställs således vid tillämpning av punkt 4 b inget krav på att den bakomliggande vinsten skall ha underkastats den normala bolagsskatten i Barbados eller en därmed jämförlig inkomstskatt i någon annan stat. För att nu ifrågavarande villkor skall vara uppfyllt krävs däremot att den utdelning som bolaget i Barbados utbetalar uteslutande eller så gott som uteslutande består av sådan utdelning från tredje stat som enligt bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL eller enligt dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och den aktuella tredje staten eller staterna skulle ha varit skattefri om den betalats direkt till det svenska bolaget. Villkor motsvarande de nu behandlade återfinns i en rad andra svenska dubbelbeskattningsavtal.

Departementschefen anförde även:

Enligt artikel 23 punkt 1 d och f inbegrips under de första tio åren under vilka detta avtal tillämpas i det i punkt 4 a använda uttrycket "den normala bolagsskatten i Barbados" belopp som i Barbados skulle ha påförts såsom inkomstskatt eller bolagsskatt om inte skattebefrielse eller skattenedsättning medgivits enligt vissa i artikel 23 närmare angivna investeringsfrämjande bestämmelser i den interna lagstiftningen i Barbados. Avsikten är givetvis att skattefrihet skall medges endast i de fall befrielsen eller nedsättningen gjorts enligt någon eller några av de särskilt angivna bestämmelserna. Det räcker således inte att befrielsen eller nedsättningen skett enligt lagstiftning avsedd att vara investeringsfrämjande.

I övrigt innehåller avtalets artikel 10:5 och 10:6 bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artiklar 10:4 och 10:5.

Vidare finns i avtalets artikel 10:7 en bestämmelse som innebär att Barbados äger ta ut en transfereringsskatt med 5 procent på sådan inkomst som ett fast driftställe i Barbados förvärvat och som överförs till bolaget i Sverige. I Barbados utgår nämligen enligt den interna rätten sådan transfereringsskatt med 10 procent. För svenskt vidkommande är det enligt intern svensk lagstiftning inte möjligt att ta ut motsvarande skatt.

I den mån utdelning beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten enligt följande:

På svensk sida avräknas från den svenska skatten på utdelningsinkomsten genom ordinary credit enligt svensk lag ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i Barbados för inkomsten. Sverige medger härvid matching credit på samma sätt och under samma förutsättningar i fråga om tidsbegränsning m.m. som redovisas under inkomst av rörelse.

Barbados avräknar såsom hemviststat från sin skatt genom ordinary credit enligt sin lagstiftning den svenska inkomstskatten (kupongskatten) på utdelningen. Avräkningen innefattar även den på utdelningen belöpande svenska bolagsskatten (s.k. underlying credit) men endast om det mottagande bolaget i Barbados direkt eller indirekt behärskar minst 10 procent av kapitalet i det utbetalande svenska bolaget.

I den mån svenskt bolag uppbär skattefri utdelning från Barbados tillämpar Sverige givetvis exemptmetoden.

I förekommande fall beaktas den s.k. remittanceregeln, se t.ex. Storbritannien under utdelning.

Angående begränsningar i rätten att utnyttja avtalets förmåner på grund av t.ex. s.k. treaty shopping, se under ränta.

Se i övrigt författningar 1991:1510 och 1742.

Belgien (art. 10)

Utdelning kan beskattas såväl i mottagarens hemviststat som i källstaten. I källstaten får skatten dock – om mottagaren har rätt till utdelningen – inte överstiga

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är ett bolag som direkt behärskar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital

b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Begränsningen enligt a) tillämpas inte om den som har rätt till utdelningen är ett handelsbolag som har sin verkliga ledning i Sverige.

I övrigt återfinns bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5 även i förevarande avtal.

I avtalets artikel 10:3 med definitionen av uttrycket "utdelning" anges dock dessutom att uttrycket omfattar jämväl inkomst – även när denna betalas i form av ränta – som beskattas som avkastning av kapital tillskjutet av delägarna i bolag, som inte är aktiebolag, med hemvist i Belgien.

I den mån utdelning beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten enligt följande.

Om en person med hemvist i Belgien uppbär skattepliktig utdelning som ingår i den i Belgien beskattade totalinkomsten skall Belgien eliminera den dubbelbeskattning som skulle uppkomma genom Sveriges rätt att såsom källstat beskatta utdelningen. Belgien använder därvid kreditmetoden på så sätt att Belgien, på de villkor och i den omfattning som följer av belgisk lagstiftning, från den belgiska skatten på inkomsten avräknar en enligt denna lagstiftning schablonmässigt beräknad andel av den svenska skatten.

Utdelning som ett belgiskt bolag får från ett svenskt aktiebolag skall undantas från bolagsskatten i Belgien på de villkor och med de begränsningar som föreskrivs i belgisk lagstiftning.

Om en person med hemvist i Sverige uppbär sådan utdelning som får beskattas i Belgien gäller att Sverige får genom ordinary credit i enlighet med svensk lagstiftning från den svenska skatten avräkna den inkomstskatt som betalats i Belgien.

Utdelning som ett svenskt bolag får från ett belgiskt bolag skall undantas från svensk bolagsskatt på de villkor och med de begränsningar som föreskrivs i svensk lagstiftning. Detta förutsätter enligt avtalspropositionen dels att utdelningen skulle ha varit skattefri om båda bolagen varit svenska, dels att den inkomstbeskattning som det belgiska bolaget är underkastat är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag. Beträffande utdelning från s.k. Coordination Centres torde således skattefrihet inte kunna påräknas enligt propositionen.

Se i övrigt författningar 1991:606 och 1993:117.

Botswana (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i mottagarens hemviststat och i källstaten. I källstaten får skatten dock – om mottagaren har rätt till utdelningen – inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp. Då det utdelande bolaget har hemvist i Botswana, skall denna skatt avräknas mot den extra bolagsskatten enligt bestämmelserna i den botswanska inkomstskattelagen.

Det nu sagda berör inte beskattningen av bolaget för vinst av vilken utdelningen betalts.

Utan hinder av den nyssnämnda högsta tillåtna skattesatsen om 15 procent skall, om Botswana i framtiden ingår ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt med någon an-

nan stat än Sverige och det därvid föreskrivs en skattesats som understiger 15 procent, skall i stället denna lägre skattesats användas vid tillämpningen av det nu förevarande avtalet.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Utdelning från bolag i Botswana till bolag i Sverige är enligt artikel 23:2 c) undantagen från svensk skatt i den mån utdelningen enligt svensk lagstiftning skulle ha varit skattefri om båda bolagen varit svenska. Sådan skattefrihet medges enligt avtalet endast om

- 1) den vinst av vilken utdelningen betalas underkastats antingen den normala bolagsskatten i Botswana eller, i Mauritius eller någon annanstans, en inkomstskatt jämförlig med den svenska skatt som skulle ha utgått om vinsten hade förvärvats av ett svenskt bolag, eller
- 2) utdelningen, utöver den utdelning som avses i 1) ovan, utgörs av inkomst som hade varit skattebefriad om den hade förvärvats direkt av ett svenskt bolag.

Angående innebörden av de ovannämnda villkoren kan hänvisas till vad departementschefen anfört i propositionerna till avtalen med Barbados och Mauritius, se under dessa länder. Samma motivering jämte exempel anförs i propositionen till det nu förevarande avtalet. Detta gäller även beträffande ordet "utöver" som använts ovan under 2).

I nära likhet med Mauritiusavtalet innehåller förevarande avtal i artikel 23:2 d) en matching creditbestämmelse som vid skatteavräkning eller vid skattebefrielse som medges svenskt bolag för utdelning från Botswana, skall tillämpas på svensk sida tills vidare under avtalets första fem år (om ej förlängning avtalas). Där föreskrivs att uttrycken "skatt som erlagts i Botswana" och "den normala bolagsskatten i Botswana" skall anses innefatta botswansk skatt som skulle ha erlagts om inte befrielse från eller nedsättning av skatt medgivits enligt botswansk lagstiftning om skattelättnader avsedda att främja ekonomisk utveckling. Här åsyftas skattelättnader

- 1) enligt beslut i en "Development Approval Order", eller
- 2) enligt beslut i en "Tax Agreement Ratification Act".

Även i fråga om denna matching credit-bestämmelse kan hänvisas till departementschefens allmänna uttalanden i propositionen till Mauritiusavtalet.

I den mån utdelningsinkomst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten i regel genom ordinary credit i enlighet med dess egen lagstiftning. Sverige medger i förekommande fall matching credit. När svenskt bolag uppbär utdelning som är skattefri enligt ovan tillämpar Sverige i stället exemptmetoden.

Se i övrigt författningar 1992:1197 och 1993:65.

- a) 15 procent av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är ett bolag (men ej handelsbolag och enkelt bolag)
- b) 25 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Artikeln innehåller bestämmelser som motsvarar dem som finns i OECD-avtalets artikel 10:3 och 10:4 (endast beträffande fast driftställe).

Härutöver gäller att då svenskt bolag har fast driftställe i Brasilien får detta fasta driftställe underkastas skatt som innehålls vid källan i enlighet med brasiliansk lagstiftning. Skatten får dock inte överstiga 15 procent av det fasta driftställets vinst beräknad efter erläggandet av den bolagsskatt som hänför sig till vinsten.

Begränsningen till 15 procent av skatten på det fasta driftställets vinst respektive av utdelningens bruttobelopp, om mottagaren är ett bolag, tillämpas till och med 1995 om inte en ytterligare förlängd giltighetstid avtalas.

Avtalet innehåller (artikel 23:2) en bestämmelse om frihet på svensk sida från s.k. kedjebeskattnings av utdelning till svenskt bolag från bolag i Brasilien av motsvarande innehåll som i avtalet med Australien.

Dubbelbeskattnings elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

När svenskt bolag uppbär utdelning som är undantagen från beskattning i Sverige tillämpar Sverige exemptmetoden.

Vid avräkning i Sverige av brasiliansk skatt på utdelning från bolag i Brasilien till svenskt bolag som enligt avtalet begränsats till 15 procent av utdelningens bruttobelopp skall brasiliansk skatt ändå anses ha erlagts efter 25 procent (matching credit). Även denna bestämmelse tillämpas till och med 1995, om inte ytterligare förlängning avtalas.

Se i övrigt förordning 1975:1427 (tillämpningsföreskrifter) och 1975:1428 (kuponsskatt m.m.).

Bulgarien (art. 8)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga 10 procent av utdelningens bruttobelopp.

Utdelning från bolag med hemvist i Bulgarien till bolag med hemvist i Sverige är undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen skulle ha varit skattefri enligt svensk lag om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattnings).

I avtalets artikel 8 definieras uttrycket "utdelning" så att därmed förstås inkomst av aktier eller andra rättigheter, som inte är fordringar, med rätt till andel i vinst, samt inkomst av andra andelar i bolag som enligt lagstiftningen i den stat där det utdelande bolaget har hemvist vid beskattningen behandlas på samma sätt som inkomst av aktier.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattnings elimineras av inkomsttagarens hemviststat genom ordinary credit. Sverige tillämpar dock exemptmetoden när svenskt bolag uppbär sådan utdelning som är undantagen från beskattning i Sverige. Vidare tillämpar Sverige exemptmetoden, om utdelningen till övervägande del härrör från och har verkligt samband

med fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för fritt yrke, med undantag för förvaltning av värdepapper och annan liknande lös egendom, som inkomsttagaren utövar i källstaten. Brister förutsättningen tillämpar Sverige ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1988:1614 och 1989:97.

Canada (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga 15 procent av utdelningens brutobelopp.

Utdelning från kanadensiskt bolag till svenskt bolag är undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen enligt svensk lag skulle ha varit undantagen från beskattning om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattnings). Sådan skattebefrielse medges dock endast om

- 1) den vinst från vilken utdelningen härrör inkomstbeskattas i Canada efter en skattesats av lägst 25 procent eller
- 2) det utdelande bolagets vinst till huvudsaklig del härrör från utdelning som detta bolag erhållit från annat bolag
 - a) med hemvist i Canada
 - b) som bedriver rörelse i Canada av annat slag än förvaltning av aktier, värdepapper eller annan liknande egendom och
 - c) i vilket det förstnämnda bolaget äger aktier motsvarande minst 25 procent av röstetalet, eller
- 3) utdelningen från bolaget med hemvist i Canada till huvudsaklig del utgörs av utdelning
 - a) vilken detta bolag under samma eller tidigare år mottagit på aktier, som bolaget innehar i bolag i tredje stat och
 - b) vilken skulle ha varit undantagen från svensk skatt, om de aktier på vilka utdelningen betalats hade innehafts direkt av bolaget med hemvist i Sverige.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10.3, 10.4 och 10.5.

Punkt 6 av artikel 10 innehåller en särskild bestämmelse i fråga om beskattningen av ett svenskt bolags fasta driftställe i Canada. Bestämmelsen motsvarar punkt 6 av artikel 10 i avtalet med Australien.

Dubbelbeskattningselimineras av hemviststaten genom ordinary credit. När svenskt bolag uppbär utdelning som är undantagen från beskattning i Sverige tillämpar Sverige dock exemptionsmetoden.

Avtalet ger möjlighet för Sverige att tillämpa den s.k. treårsregeln i svensk lag (treårsregeln i svensk lag har som bekant ändrats till en femårsregel). Avtalet förutsätter att frågan om beskattningsrätten löses genom ömsesidig överenskommelse mellan myndigheterna. Tillämpas treårsregeln ger Sverige credit för kanadensisk skatt.

Se i övrigt förordning 1984:931 (tillämpningsföreskrifter m.m.).

Cypern (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp om utdelningsmottagaren är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt behärskar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Begränsningarna i källstatens beskattningsrätt enligt a) och b) förutsätter att mottagaren har rätt till utdelningen. Detta innebär enligt avtalspropositionen att skattebegränsningen i källstaten inte gäller t.ex. när en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, satts in mellan inkomstmottagaren och utbetalaren, om inte den som har rätt till utdelningen har hemvist i den andra staten.

Som undantag från källstatens beskattningsrätt gäller enligt avtalets artikel 10:4 att så länge någon källskatt på utdelning inte tas ut i Cypern är utdelning från cypriotiskt bolag till mottagare i Sverige undantagen från varje cypriotisk skatt bortsett från skatten på det utdelande bolagets vinst. Vidare stadgas att en i Sverige bosatt utdelningsmottagare har rätt att återfå cypriotisk skatt på det utdelande bolagets vinst i den mån den skatten överstiger vad mottagaren själv skulle haft att erlagga i skatt på utdelningen om han hade varit skattskyldig för den i Cypern.

Utdelning från ett cypriotiskt bolag till ett svenskt bolag är undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen skulle ha varit skattefri enligt svensk lag om båda bolagen varit svenska (frihet från kedjebeskattnings). Skattebefrielsen gäller dock endast om

- a) den vinst av vilken utdelningen betalas underkastats den normala cypriotiska inkomstskatten för bolag, eller därmed jämförlig skatt, eller
- b) den utdelning som betalas av det cypriotiska bolaget uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av utdelning som detta bolag under det aktuella året eller tidigare år mottagit på aktier eller andelar som bolaget innehar i bolag med hemvist i tredje stat och vilken utdelning skulle ha varit undantagen från svensk skatt om aktierna eller andelarna i det utdelande bolaget innehafts direkt av det svenska bolaget. Detta senare villkor för frihet från svensk skatt kan enligt vad som framgår av avtalspropositionen anses uppfyllt endast om Sverige med denna tredje stat avtalat om skattefrihet för utdelning från bolag i denna stat till svenskt bolag.

Som "normal" skatt enligt a) anses enligt avtalspropositionen inte den skattesats om 4,25 procent varmed vissa cypriotiska bolag som bedriver verksamhet utanför Cypern beskattas; jämför vad som anförs i avtalspropositionen till avtalet mellan de nordiska länderna.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3 (andelsbevis eller liknande nämns dock inte uttryckligen i avtalet med Cypern), 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattnings elimineras av hemviststaten i princip genom ordinary credit. För Sveriges del kan dock exemptmetoden bli tillämplig i vissa fall, se nedan.

På cypriotisk sida gäller att om ett cypriotiskt bolag, som direkt äger minst 25 procent av ett svenskt bolags kapital, får utdelning från

detta bolag skall från den cypriotiska skatten avräknas förutom den svenska skatten på utdelningen även den del av den svenska skatten på det svenska bolagets inkomst till den del den belöper på utdelningen (s.k. underlying credit).

Sverige tillämpar för sin del vid avräkning av cypriotisk skatt s.k. matching credit såtillvida att avräkning alltid skall ske som om skatt tagits ut i Cypern med 20 procent av utdelningens bruttobelopp (i stället för förenämnda högst 5 procent respektive 15 procent). Bestämelsen om matching credit gäller under avtalets första sju år om inte förlängning avtalas. Den gäller givetvis inte beträffande utdelning som är fri från kedjebeskattning.

På svensk sida bör i detta sammanhang beaktas även den s.k. remittanceregeln som finns inskriven i cypriotisk lag. Se härom avtalen med Storbritannien och Irland.

För Sveriges del används inte creditmetoden om utdelningen från Cypern är hänförlig till fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet som inkomsttagaren i Sverige har i Cypern. I sådant fall skall Sverige i stället tillämpa exemptmetoden, i förekommande fall med progression, och alltså på så sätt undanta utdelningen från svensk beskattning. Förutsättning härför är att den övervägande delen av inkomsten från det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen härrör från annan verksamhet än förvaltning av värdepapper eller annan liknande egendom. Det förutsätts också att verksamheten bedrivits i Cypern från driftstället eller anordningen. Är förutsättningarna inte för handen tillämpar Sverige ordinary credit enligt huvudregeln.

Likasa använder Sverige exemptmetoden när svenskt bolag uppbär sådan utdelning från ett cypriotiskt bolag som är skattefri i Sverige enligt vad förut sagts.

Se i övrigt författningar 1989:686 och 901.

Danmark och Färöarna

(art. 10 i nordiska avtalet)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten är beskattningsrätten, förutsatt att mottagaren är den som har rätt till utdelningen, dock begränsad enligt följande:

- a) Ingen skatt får tas ut om mottagaren är ett bolag (men ej personsammanslutning och dödsbo) som direkt äger minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital. I Färöarna får skatten i detta fall inte överstiga 5 procent av utdelningens bruttobelopp.
- b) Högst 15 procent av utdelningens bruttobelopp får tas i övriga fall.

Med "personsammanslutning" förstås i fråga om Danmark och Färöarna "interessentskab", "kommanditselskab" och "partrederi". I fråga om Sverige avser uttrycket handelsbolag, kommanditbolag och enkelt bolag i fall då dessa inte beskattas som självständiga skattesubjekt.

I fråga om frihet från s.k. kedjebeskattning gäller i förhållandet mellan Sverige och Danmark följande:

Utdelning från svenskt bolag till danskt bolag är undantagen från beskattning i Danmark enligt dansk lagstiftning.

Utdelning till bolag i Sverige från bolag i Danmark och Färöarna är skattefri i Sverige om så skulle ha varit fallet om båda bolagen varit svenska. Sådan skattefrihet medges dock endast

- a) om den vinst av vilken utdelningen betalas underkastats allmän inkomstskatt för bolag i Danmark respektive Färöarna eller i någon annan stat, eller
- b) om utdelningen från det danska respektive färöiska bolaget uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av sådan utdelning som bolaget under ifrågavarande år eller tidigare år fått på aktier eller andelar i bolag med hemvist i tredje stat – skattefrihet kan då medges i Sverige om utdelningen skulle ha varit fri från svensk skatt om dessa aktier eller andelar innehafts direkt av det svenska bolaget (t.ex. på grund av dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och den tredje staten).

Departementschefen har i avtalspropositionen (s. 47) anført:

Villkoret att den vinst av vilken utdelningen betalas skall ha underkastats allmän inkomstskatt innebär att bolaget skall vara skyldigt att erlägga den normala inkomstskatten för bolag i staten i fråga. Har vissa slags bolag, eller bolag som bedriver viss aktivitet, att i stället för den gängse inkomstskatten erlägga en speciell skatt eller skatt beräknad enligt andra regler än de som gäller för andra bolag kan villkoret inte anses uppfyllt om den ifrågavarande vinsten av detta skäl underkastats en skatt som är avsevärt lägre än den skatt som andra bolag i samma stat med motsvarande vinster haft att erlägga. Villkoret kan inte heller anses uppfyllt om den vinst av vilken utdelningen betalas består av realisationsvinst och skatt inte utgått på grund av innehavets längd eller att realisationsvinst överhuvudtaget inte beskattas.

Det sagda innebär bl.a. att villkoret inte kan anses uppfyllt i den mån utdelningen härrör från låg- eller icke-beskattade reavinster i det utländska dotterbolaget eller från låg- eller icke-beskattade filialinkomster från tredje land som behandlas enligt exemptmetoden i dotterbolagets hemvistland.

När fråga är om utdelning från bolag i Danmark eller på Färöarna till bolag i bl.a. Sverige gäller emellertid beträffande sådan utdelning, som härrör från tredje stat och som det utdelande bolaget uppburit direkt eller genom förmedling av juridisk person, att skattefrihet i Sverige medges för utdelningen endast om

- a) utdelningen på aktierna eller andelarna i bolaget med hemvist i tredje stat beskattats i Danmark respektive Färöarna, eller
- b) om så inte är fallet, utdelningen skulle ha varit skattefri i Sverige om aktierna eller andelarna i detta bolag innehafts direkt av det svenska bolaget.

I övrigt gäller bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5. Beträffande 10:4 gäller dock att, om utdelning

som där avses förvärvas av företag i Danmark eller Sverige i samband med byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund, sådan utdelning beskattas endast i den stat där företaget har hemvist.

Därutöver gäller att de avtalsslutande staterna ges möjlighet att efter överenskommelse utsträcka den skattefrihet för utdelning som i en stat kan tillkomma institutioner med allmänt välgörande eller annat allmännyttigt ändamål till att avse även utdelning från bolag i annan avtalsslutande stat.

I avtalets artikel 26 har intagits en generell s.k. subject to tax-regel. Den innebär att i sådana fall där beskattningsrätten till en inkomst enligt avtalet tillkommer annan stat än inkomsttagarens hemviststat och denna andra stat, dvs. i princip källstaten, på grund av sin lagstiftning inte kan ta med inkomsten i sin helhet i beskattningsunderlaget för taxeringen eller endast beaktar inkomsten för progressionsuppräknings eller annan skatteberäkning, då skall inkomsten beskattas endast i hemviststaten. Omvänt gäller att, om hemviststaten enligt avtalet fått ensamrätt att beskatta viss inkomst enligt artikel 14 och 15 men enligt sin lagstiftning inte kan beskatta inkomsten, beskattningsrätten övergår till källstaten, dvs. där verksamheten utövas.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten i allmänhet genom ordinary credit.

När utdelning från bolag i den ena staten till bolag i den andra staten är undantagen från beskattning i det mottagande bolagets stat tillämpar dock Danmark respektive Färöarna såsom mottagarens hemviststat den alternativa exemptmetoden. Detsamma gäller i fråga om utdelning till institution med allmännyttigt ändamål varom överenskommelse träffats.

Sverige tillämpar i bägge dessa fall full exempt.¹ Likaså tillämpar Sverige full exempt när en person med hemvist i Sverige uppbär utdelning som är hänförlig till fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesutövning som inkomsttagaren har i Danmark respektive Färöarna, dvs. källstaten. Detta senare gäller dock endast om den övervägande delen av inkomsten härrör från i källstaten bedriven yrkesverksamhet, affärsverksamhet eller industriell verksamhet som inte utgörs av förvaltning av värdepapper och annan liknande lös egendom. Om så inte är fallet tillämpar Sverige ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Egypten (art. 5)

Utdelning beskattas i princip i mottagarens hemviststat. Viss beskattning är dock medgiven i Egypten såsom källstat. Reglerna innebär följande:

Utdelning från svenskt bolag till person bosatt i Egypten är undantagen från svensk skatt och beskattas alltså endast i Egypten.

Utdelning från ett egyptiskt bolag till en person med hemvist i Sverige får beskattas i Sverige. Utdelningen får emellertid beskattas även i Egypten genom skatten på inkomst av kapital, tilläggsskatterna och

¹ Enligt avtalet har Sverige rätt att tillämpa exemption med progression. Enligt propositionsuttalande skall Sverige dock i allmänhet tillämpa full exempt vid användande av exemptmetoden i förhållande till de andra nordiska länderna.

värnskatten, däremot inte den allmänna inkomstskatten. Dessa skatter avdras vid källan. De får uttas endast under förutsättning att – om utdelningen sker med ianspråktagande av den beskattningsbara inkomsten under samma beskattningsår och inte med uppsamlade vinstmedel eller andra förmögenhetstillgångar – utdelningen i Egypten är avdragsgill vid fastställandet av bolagets till skatten på inkomst av rörelse beskattningsbara inkomst.

Utdelning från ett svenskt bolag vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen är förlagd till Egypten skall i Egypten behandlas på samma sätt som nyss sagts beträffande utdelning från ett egyptiskt bolag. Ett sådant svenskt bolag betraktas alltid såsom ett egyptiskt bolag. Följaktligen skall utdelningen från det svenska bolaget – liksom utdelningen från det egyptiska bolaget – inte vara underkastad den allmänna inkomstskatten i Egypten.

Detsamma gäller utdelning som anses utbetalad med ianspråktagande av årsvinsten av ett fast driftställe som i Egypten innehas av ett svenskt bolag, vars verksamhet bedrivs även i andra stater än Egypten.

Beträffande sålunda ansedd utdelning gäller att det fasta driftstället skall anses ha inom 60 dagar efter räkenskapsårets utgång i Egypten utdelat 90 procent av den del av driftställets nettovinst som utgör skattepliktig inkomst av rörelse. Återstående 10 procent av nettovinsten skall avsättas till en särskild fond, som upptas i den balansräkning som årligen skall inges till de egyptiska skattemyndigheterna. Sistnämnda belopp är endast underkastat skatten på inkomst av rörelse. Om detta belopp senare används för annat ändamål än för att täcka förlust i det fasta driftställets rörelse i Egypten anses beloppet ha utdelats i Egypten och beskattas i överensstämmelse därmed.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 (endast beträffande fast driftställe) och 10:5.

Angående utdelning som har samband med inkomst av sjö- och luftfart, se kapitel 3 om inkomst av rörelse.

Dubbelbeskattning, som uppkommer när det är fråga om utdelning från Egypten till Sverige, elimineras av hemviststaten Sverige genom avräkning från den svenska skatten av den egyptiska skatt som uttas på utdelningen. Avräkning sker från den efter en genomsnittlig skattesats beräknade svenska skatten på utdelningen. Motsvarande avräkning av svensk skatt från egyptisk skatt sker i Egypten när det är fråga om utdelning från Sverige till Egypten.

När det är fråga om utdelning, som är hänförlig till fast driftställe och som därför beskattas i källstaten som en del av det fasta driftställets rörelseinkomst elimineras dubbelbeskattningen i hemviststaten genom exemptmetoden, eventuellt med progression.

Se i övrigt kungörelserna 1959:22, 1973:52 (tillämpningsföreskrifter) och 1973:53 (kupon-skatt m.m.).

Estland (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i mottagarens hemviststat och i källstaten.

I källstaten får skatten dock – förutsatt att mottagaren är den som har rätt till utdelningen (alltså inte t.ex. den som bara är mellanhand) – inte överstiga

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om mottagaren är ett bolag (utom handelsbolag) som direkt innehar minst 25 procent av det utdelande bolagets kapital,
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Härutöver gäller att utdelning från estniskt bolag till svenskt bolag är skattefri i Sverige i den mån utdelningen skulle ha varit skattefri enligt svensk lagstiftning om båda bolagen varit svenska. Skattebefrielse medges dock endast om

- 1) den vinst av vilken utdelningen betalas underkastats den normala bolagsskatten i Estland eller en inkomstskatt jämförlig därmed, *eller*
- 2) utdelningen från det estniska bolaget uteslutande eller nästan uteslutande består av utdelning som det estniska bolaget under ifrågavarande år eller tidigare år mottagit på aktier som bolaget innehar i bolag med hemvist i tredje stat, vilken utdelning skulle ha varit skattebefriad i Sverige om de aktier för vilka utdelningen betalas hade innehafts direkt av det svenska bolaget (t.ex. på grund av dubbelbeskattningsavtal med den tredje staten).

Med uttrycket under 1) ovan "den normala bolagsskatten i Estland" etc. avses den estniska inkomstskatt som skulle ha erlagts om inte skatten nedsatts eller eftergetts enligt estnisk lagstiftning avsedd att främja ekonomisk utveckling. Det förutsätts vidare att skattenedsättningen avser andra inkomster än sådana som härrör från den "finansiella sektorn" samt att inte mer än 25 procent av inkomsterna härrör från ränteintäkter eller realisationsvinster vid försäljning av aktier, andra andelar eller obligationer (enligt avtalslagen skall man på svensk sida inte tillämpa avtalstextens avslutande passus "eller består av inkomster erhållna från tredje stat").

Det nu sagda som innebär att Sverige här tillämpar matching credit respektive matching exempt, gäller endast under avtalets första tio år om inte förlängning avtalas.

I detta sammanhang bör vidare nämnas att i avtalets artikel 28 intas särskilda bestämmelser som tillsammans med de nyss berörda bestämmelserna är avsedda att förhindra att avtalsförmåner ges för off-shoreverksamhet, coordination centres, huvudkontor eller liknande verksamhet, vars uppbyggnad huvudsakligen styrs av skatteskal.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom credit of tax-metoden. Här om se under inkomst av rörelse.

På estnisk sida gäller att, när ett estniskt bolag mottar utdelning från ett svenskt bolag i vilket det estniska bolaget äger minst 10 procent av de svenska aktier som har full rösträtt, avräkningen för svensk skatt skall inkludera inte endast den skatt som erlagts på utdelningen utan också den skatt som erlagts på bolagets bakomliggande vinst av vilken utdelningen betalas (s.k. underlygning credit).

Angående avtalets ikraftträdande, se även förordet.

Utdelning kan beskattas både i mottagarens hemviststat och i källstaten.

I källstaten får skatten dock inte överstiga

- a) 15 procent av utdelningens bruttobelopp, om mottagaren är ett bolag (utom handelsbolag) som ägt minst 10 procent av röstetalet av aktierna eller andelarna i det utdelande bolaget – detta ägande skall avse såväl den del av det utdelande bolagets beskattningsår som föregått dagen för utbetalningen av utdelningen som detta bolags hela föregående beskattningsår (om sådant funnits),
- b) 25 procent av utdelningens bruttobelopp i alla andra fall.

Utdelning från bolag i Filippinerna till svenskt bolag är undantagen från skatt i Sverige om utdelningen enligt svensk lag skulle ha varit skattefri i Sverige om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebesiktning).

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Enligt avtalets artikel 10:7 hindrar avtalsbestämmelserna inte någon av staterna att enligt sin lagstiftning påföra, utom bolagsskatt, även skatt på vinstöverföringar från en filial till dess huvudkontor. Denna skatt får dock inte överstiga 15 procent av det överförda beloppet. Genom denna bestämmelse tillförsäkras Filippinerna rätt att beskatta ett svenskt företag för vinstöverföring från en filial i Filippinerna till huvudkontoret i Sverige.

Vidare gäller enligt avtalets artikel 26:2 generellt att bestämmelserna i avtalet inte anses medföra hinder för Filippinerna att enligt sin lagstiftning beskatta sina medborgare med hemvist i Sverige. (Jämför avtalet med Amerikas förenta stater som innehåller en liknande regel.)

Huvudregeln är att, i den mån beskattning sker även i källstaten, dubbelbesiktning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Sverige medger vid skatteavräkningen matching credit såtillvida att skatt på utdelning som enligt avtalet skulle ha utgått med högst 15 procent i Filippinerna skall anses ha erlagts efter en skattesats av 20 procent. Detsamma gäller beträffande vinstöverföringar enligt artikel 10:7. Bestämmelsen om matching credit gäller under avtalets tio första år om inte förlängning avtalas.

Enligt artikel 21:2 b) gäller att Sverige inte skall genom creditförfarandet avräkna den filippinska skatt som uttas på grund av bestämmelsen i artikel 26:2 (se ovan) och som överstiger det belopp som skulle ha utgått enligt avtalet om denna bestämmelse inte funnits. Detta innebär att, om en filippinsk medborgare med hemvist i Sverige lyft aktieutdelning för vilken Filippinerna som källstat enligt artikel 10 ägt ta ut skatt med högst 25 procent av utdelningens bruttobelopp, Sverige som hemviststat skall från sin skatt avräkna den skatt som påförts av Filippinerna inom denna ram men däremot inte den ytterligare skatt som där kan ha påförts med stöd av bestämmelsen i artikel 26:2.

När svenskt bolag uppbär skattefri utdelning tillämpar Sverige exemptmetoden.

Likaså tillämpar Sverige exemptmetoden, om den andel på grund

av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med ett fast driftställe för rörelse eller en stadigvarande anordning för fritt yrke som inkomsttagaren har i Filippinerna. En förutsättning är att den övervägande delen av inkomsten från driftstället eller anordningen härrör från inkomst av annat slag än förvaltning av värdepapper eller annan liknande lös egendom och att verksamheten bedrivits i Filippinerna från driftstället eller anordningen i fråga. Om förutsättningen brister tillämpar Sverige i stället creditmetoden.

Se i övrigt författningar 1987:1183 och 1989:900.

Finland

(art. 10 i nordiska
avtalet)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten är beskattningsrätten, förutsatt att mottagaren är den som har rätt till utdelningen, dock begränsad enligt följande:

- a) Ingen skatt får tas ut om mottagaren är ett bolag (med undantag för personsammanslutning och dödsbo) som direkt äger minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital
- b) Högst 15 procent av utdelningens bruttobelopp får tas i övriga fall.

Med "personsammanslutning" förstås i fråga om Finland öppet bolag, kommanditbolag, partrederibolag och annan sammanslutning som avses i 5 § 1 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1240/88) och som inte beskattas såsom självständigt skattesubjekt. I fråga om Sverige avser uttrycket handelsbolag, kommanditbolag och enkelt bolag i fall då dessa inte beskattas som självständiga skattesubjekt.

I fråga om frihet från s.k. kedjebeskattnings gäller att utdelning från bolag i Sverige till bolag i Finland är undantagen från beskattning i Finland om mottagaren direkt behärskar minst 10 procent av röstetalet i det svenska bolaget.

Utdelning från bolag i Finland till svenskt bolag är skattefri i Sverige om så skulle ha varit fallet om båda bolagen varit svenska. Sådan skattefrihet medges dock endast under samma förutsättningar som gäller för utdelning från bolag i Danmark (se Danmark).

Angående utdelning till institution med allmännyttigt ändamål, se Danmark.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Angående "subject to tax-regeln", se Danmark.

I fråga om sättet för dubbelbeskattnings eliminering gäller det samma som i förhållande till Danmark.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Frankrike

(art. 10)

Utdelning kan i princip beskattas såväl i mottagarens hemviststat som i källstaten.

I källstaten får – förutsatt att mottagaren i den andra staten är den som "har rätt till utdelningen" – skatten dock inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp (artikel 10:2 första meningen). Mottagaren anses inte vara den som har verklig rätt till utdelningen, om han t.ex. utan att själv ha hemvist i denna andra stat satt in en representant

eller ställföreträdare med hemvist i mottagarstaten som mellanhand mellan sig och det utbetalande bolaget.

Ingen skatt får emellertid tas ut i källstaten, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för personsammanslutning) som direkt eller indirekt behärskar minst 10 procent av det utbetalande bolagets kapital (artikel 10:2 andra meningen).

Utdelning från franskt bolag till svenskt bolag är undantagen från svensk skatt i den mån utdelningen skulle ha varit skattefri enligt svensk lagstiftning om båda bolagen varit svenska. Detta gäller dock endast om

- 1) den vinst av vilken utdelningen betalas underkastats allmän bolagsskatt eller en skatt jämförbar med svensk skatt i Frankrike eller någon annanstats (som allmän bolagsskatt anses även fransk skatt på realisationsvinst eller därmed jämförbar skatt); eller
- 2) om den utdelning som betalas av det franska bolaget uteslutande eller så gott som uteslutande består av utdelning som detta bolag erhållit på grund av innehav av aktier, andelar eller andra rättigheter i ett bolag med hemvist i tredje stat och som skulle ha varit skattefri i Sverige (på grund av annat dubbelbeskattningsavtal), om aktierna, andelarna eller de andra rättigheterna på grund av vilka utdelningen betalas hade innehaft direkt av det svenska bolaget.

Vad som sägs under 1) och 2) ovan förutsätter dessutom att liknande bestämmelser tillämpas på samma gång i förhållande till Belgien och Nederländerna i kraft av svensk lagstiftning eller ett skatteavtal mellan Sverige och dessa stater. Den svenska lagstiftning som avses är bestämmelsen i 7 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt i dess fr.o.m. 1992 års taxering gällande lydelse.

Som en med svensk skatt "jämförbar" utländsk bolagsskatt torde enligt uttalanden i förarbetena kunna accepteras en skatt på 15 procent på ett underlag beräknat enligt svenska regler. Kan det svenska bolaget inte visa att den utländska bolagsskatten är jämförlik vad beträffar underlaget gäller att det svenska bolaget i stället – om övriga förutsättningar för befrielse är uppfyllda – är berättigat till avräkning med 10 procent av utdelningens bruttobelopp enligt lagen om avräkning av utländsk skatt.

Sådan utdelning från ett bolag i Frankrike som skulle ha medfört rätt till skattegottgörelse ("avoir fiscal") om den hade uppburits av en person med hemvist i Frankrike skall ge rätt till betalning från franska staten av ett belopp motsvarande denna skattegottgörelse, detta under förutsättning att skatten i Frankrike sätts ned enligt vad förut sagts. En förutsättning är också att utdelnings- och betalningsmottagaren beskattas i Sverige för utdelningen och betalningen.

Den angivna rätten till skattegottgörelse tillämpas endast på person med hemvist i Sverige som är

- 1) en fysisk person, eller
- 2) ett bolag som direkt eller indirekt äger mindre än 10 procent av kapitalet i det franska bolag som betalar utdelningen.

Den franska statens betalning av ett belopp som motsvarar skatte-gottgörelsen anses i sin helhet utgöra utdelning vid tillämpningen av avtalet.

En person, fysisk eller juridisk, med hemvist i Sverige, som uppbär utdelning från ett franskt bolag och som *inte* har rätt till belopp motsvarande skatte-gottgörelsen från franska staten, har rätt att av den franska staten få återbetalning av sådan till utdelningen hänförlig förskottsskatt (*précompte*) som i förekommande fall erlagts av det utdelande bolaget. Även denna återbetalning räknas som utdelning vid tillämpningen av avtalet.

Som bakgrund till den särskilda förskottsskatten kan nämnas att franska bolag enligt fransk skattelag skall betala sådan skatt till den franska staten i de fall då utdelad vinst inte varit underkastad full bolagsskatt hos det utdelande bolaget, t.ex. därför att utdelningen i sin tur härrör från skattefri utdelning från annat bolag. Förskottsskatten utgör hälften av den utdelning som verkställts och motsvarar den skatte-gottgörelse (*avoir fiscal*) som kan tillkomma utdelningsmottagaren.

I övrigt finns bestämmelser som i princip motsvarar dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Uttrycket "utdelning" har i avtalet getts en något vidare innebörd i avtalets artikel 10:5 än i OECD-avtalets artikel 10:3. I stället för att som i OECD-avtalet tala om "inkomst av andra andelar i bolag, som etc." är det enligt det förevarande avtalet även fråga om "inkomst, som i den stat där det utdelande bolaget har hemvist, behandlas på samma sätt som utdelning enligt tillämplig lagstiftning vid tidpunkten för avtalets ikraftträdande". Utdelningsbegreppets utvidgning siktar bl.a. på räntebetalningar som görs när s.k. tunnkapitalisering av bolag förekommer, se närmare härom under ränta.

Vidare gäller att det i OECD-avtalets artikel 10:4 föreskrivna undantaget från huvudreglerna om utdelningsbeskattningens fördelning mellan hemviststat och källstat när utdelningen äger verkligt samband med utdelningsmottagarens fasta driftställe eller stadigvarande anordning i källstaten även omfattar de fall då de förut redovisade bestämmelserna om skatte-gottgörelse respektive förskottsbetalning är tillämpliga. När en sådan utdelningsmottagare har rätt till skatte-gottgörelse eller till återbetalning av förskottsskatt är alltså källstatens, dvs. i detta fall Frankrikes, beskattningsrätt inte maximerad enligt avtalet.

I avtalsprotokollet berörs den situationen, att ett bolag eller en investeringsfond i en stat inte är underkastad fransk inkomstskatt eller fransk bolagsskatt respektive svensk statlig inkomstskatt men får utdelning från källa i den andra staten. Bolaget eller fonden kan då kräva att få hela nedsättningen av eller befrielsen från skatt eller andra fördelar enligt avtalet för den del av utdelningen som motsvaras av de andelar i bolaget eller fonden som innehas av personer med hemvist i bolagets eller fondens stat och som beskattas i dessa personers namn. Dessa personer torde i princip ha rätt till skatte-gottgörelse efter avdrag för fransk källskatt.

Om beskattning sker även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten enligt följande.

Om Sverige är utdelningsmottagarens hemviststat skall Sverige ge-

nom ordinary credit enligt svensk lag avräkna den franska inkomstskatten.

Om ett svenskt bolag uppbär utdelning som är skattefri i Sverige tillämpar Sverige exmetoden.

Om Frankrike är hemviststaten skall i normalfallen, då Sveriges rätt att som källstat beskatta utdelningen är begränsad enligt artikel 10:2 (se ovan), utdelningen medtas i beskattningsunderlaget vid beräkningen av fransk skatt, förutsatt att utdelningen inte är undantagen från fransk bolagsskatt. Den svenska skatten är då inte avdragsgill från utdelningsinkomsten men utdelningsmottagaren har rätt att från den franska skatten genom ordinary credit avräkna den svenska skatten.

Se i övrigt författningar 1991:673 och 1992:154.

Grekland (art. VII)

Utdelning från bolag i Sverige till person med hemvist i Grekland får beskattas endast i Grekland.

Utdelning från bolag i Grekland till person med hemvist i Sverige får beskattas i Sverige. Utdelningen beskattas dock även i Grekland under förutsättning att det utdelande bolaget får avdrag för utdelningen från det belopp av bolagets sammanlagda nettoinkomst som är föremål för den grekiska inkomstskatten på juridiska personer.

Utdelning från bolag med hemvist i Grekland till bolag med hemvist i Sverige är undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen enligt svensk lag skulle ha varit skattefri om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattnings).

I övrigt finns en bestämmelse som motsvarar den i OECD-avtalets artikel 10:4 (dock endast beträffande fast driftställe).

Dubbelbeskattnings elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

När svenskt bolag uppbär utdelning som är undantagen från beskattning i Sverige eller när fråga är om utdelning som har samband med fast driftställe i Grekland tillämpar Sverige exmetoden.

Se i övrigt kungörelser 1963:497 (tillämpningsföreskrifter) och 1972:539 (kuponingskatt m.m.).

Indien (art. VIII)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får dock skatten inte överstiga

- a) 15 procent av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt behärskar minst 10 procent av det utdelande bolagets kapital, till den del utdelningen är hänförlig till "nytillskjutet kapital"
- b) 25 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Uttrycket "nytillskjutet kapital" åsyftar enligt avtalet "kapital fördelat på aktier, andra än gratisaktier, som efter ikraftträdandet av detta avtal utges av bolag som har hemvist i en avtalsslutande stat och till vilket person med hemvist i den andra avtalsslutande staten är den verkliga ägaren". Bestämmelsen om utdelningar som är hänförliga till "nytillskjutet kapital" tar alltså sikte på nyinvesteringar.

Utdelning från bolag i Indien till bolag i Sverige är undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen enligt svensk lag skulle ha varit skattefri om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattnng). Denna skattefrihet gäller dock endast om

- 1) den vinst av vilken utdelningen betalas underkastats den normala bolagsskatt som utgår i Indien vid tidpunkten för avtalets under-tecknande eller därmed jämförlig inkomstskatt, eller
- 2) den utdelning som betalas av det indiska bolaget uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av utdelning vilken detta bolag under ifrågavarande år eller tidigare år mottagit på aktier eller andelar, som bolaget innehar i bolag med hemvist i en tredje stat, och vilken utdelning skulle ha varit undantagen från svensk skatt om de aktier eller andelar på vilka utdelningen betalas hade innehafts direkt av det svenska bolaget. Det senare villkoret för frihet från svensk skatt kan enligt vad som framgår av avtalspropositionen anses uppfyllt endast om Sverige med denna tredje stat avtalat om skattefrihet för utdelning från bolag i denna stat till svenskt bolag.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3 (andelsbevis eller liknande nämns dock inte uttryckligen i avtalet med Indien), 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten i princip genom ordinary credit. För Sveriges del kan dock exemptmetoden bli tillämplig framför creditmetoden, se nedan.

På indisk sida gäller härvid att, om utdelningsmottagaren i Indien är ett bolag som betalar både inkomstskatt och tilläggsskatt, avräknas den svenska skatten på utdelningen i första hand från inkomstskatten och i andra hand, till överskjutande del, från tilläggsskatten.

Sverige tillämpar för sin del vid avräkning av indisk skatt i förekommande fall matching credit. Detta innebär enligt avtalet att, även om i Indien medgetts befrielse från eller nedsättning av skatt enligt vissa angivna bestämmelser i den indiska inkomstskattelagen, avräkning i Sverige skall ske för indisk skatt på utdelningen som om sådan befrielse eller nedsättning inte hade medgetts. De bestämmelser av nämnda slag som avtalet hänvisar till är i första hand sådana som var i kraft vid avtalets undertecknande. Men även andra bestämmelser om skattelättnader som införts i Indien efter den 10 november 1986 kan bli aktuella, om de är ägnade att främja Indiens ekonomiska utveckling. Bestämmelserna om matching credit på svensk sida gäller under avtalets första tio år om inte förlängning avtalas.

För Sveriges del används dock inte creditmetoden om utdelningen från Indien är hänförlig till fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesutövning som inkomsttagaren i Sverige har i Indien. I sådant fall skall Sverige i stället tillämpa exemptmetoden genom att undanta utdelningen från svensk beskattning. Förutsättning härför är att den huvudsakliga delen av inkomsten från det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen härrör från annan verksamhet än förvaltning av värdepapper och annan liknande egendom. Den svenska skattebefrielsen medges dock endast om inkomsten un-

derkastats den normala skatt som utgår i Indien vid avtalets under-tecknande eller en därmed jämförlig skatt. Är förutsättningarna inte för handen tillämpar Sverige ordinary credit enligt huvudregeln.

Likåså används exemptmetoden när svenskt bolag uppbär sådan utdelning från indiskt bolag som är skattefri i Sverige enligt vad förut sagts.

Se i övrigt författningar 1988:1494 och 1495.

Indonesien (art. 10)

Utdelning kan beskattas såväl i mottagarens hemviststat som i källstaten.

I källstaten får skatten dock inte överstiga

- a) 10 procent av utdelningens bruttobelopp, om mottagaren är ett bolag (utom handelsbolag) som direkt innehar minst 25 procent av det utdelande bolagets kapital
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Utdelning från bolag i Indonesien till svenskt bolag är undantagen från skatt i Sverige om utdelningen skulle ha varit skattefri i Sverige om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattning). Skattebefrielsen gäller dock endast under samma förutsättning som enligt avtalet med Indien gäller i samma situation.

Avtalets artikel 10:3, 10:5 och 10:6 motsvarar innehållet i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Avtalets artikel 10:7 handlar om beskattningen av ett bolags fasta driftställe i den "andra" staten, dvs. källstaten. I praktiken kan bestämmelsen tillämpas endast beträffande svenskt bolags fasta driftställe i Indonesien och innebär då följande. Driftstället påförs först den indonesiska bolagsskatt som skulle ha utgått om det svenska bolaget varit ett indonesiskt bolag. Vidare påförs driftstället en tilläggsskatt (branch profits tax) som uppgår till högst 15 procent av skillnaden mellan driftställets beskattningsbara inkomst och den nyssnämnda antagna indonesiska bolagsskatten. I avtalspropositionen ges följande belysande exempel:

Driftställets beskattningsbara inkomst antas uppgå till 80 miljoner Rupiah (Rp). Indonesisk bolagsskatt utgår med 22 miljoner Rp (11,5 miljoner för de första 50 miljoner Rp i beskattningsbar inkomst + 35 procent av 30 miljoner Rp). Inkomsten efter bolagsskatt uppgår då till 58 miljoner Rp. Tilläggsskatten får enligt avtalet utgå med högst 15 procent av 58 miljoner Rp, dvs. med 8,7 miljoner Rp. Total skatt alltså högst 30,7 miljoner Rp. I exemplet innebär det ett skatteuttag på totalt 38,375 procent. Ett motsvarande extra skatteuttag i Sverige på indonesiskt fast driftställe här är inte möjligt enligt gällande svensk lagstiftning.

Enligt avtalets artikel 10:8 påverkar de nu nämnda bestämmelserna om tilläggsskatt enligt artikel 10:7 inte tillämpningen av bestämmelser som kan finnas i sådant kontrakt om uppdelning av produktionen och kontrakt som avser verksamhet (eller annat liknande kontrakt) inom

olja-, gas- eller gruvsektorn som med person med hemvist i Sverige ingått senast den 31 december 1983 av indonesiska staten, någon av dess underlydande myndigheter, dess vederbörliga statliga olje- och gasbolag eller något annat av dess organ.

I den mån utdelning beskattas även i källstaten skall enligt huvudregeln dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinarie credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Är fråga om utdelning som grundar sig på andel som äger verkligt samband med fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet – det är alltså fråga om sådan utdelning som enligt avtalet skall beskattas såsom inkomst av rörelse eller av självständig yrkesutövning – gäller att Sverige i stället tillämpar exemptmetoden, i förekommande fall med progression. Förutsättning härför är att den huvudsakliga delen av inkomsten härrör från sådan rörelse (affärsverksamhet) eller yrkesutövning som inte avser förvaltning av värdepapper och annan liknande egendom. Dessutom förutsätts att "inkomsten", dvs. rörelseinkomsten, underkastats "den normala skatt" som utgår i Indonesien. Om förutsättningarna inte är uppfyllda använder Sverige creditmetoden enligt huvudregeln.

Se i övrigt författningar 1989:691 och 813.

Irland (art. 11)

Rätten att beskatta utdelning tillkommer i princip mottagarens hemviststat. Även källstaten kan dock ha beskattningsrätt. Vid beskattningen av utdelning från irländskt bolag till aktieägare med hemvist i Sverige gäller särskilda regler med hänsyn till det i Irland tillämpade systemet med skattetillgodohavande.

Utdelning från svenskt bolag till mottagare i Irland kan beskattas i båda staterna men i Sverige får skatten inte överstiga

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är ett irländskt bolag som direkt behärskar minst 10 procent av röstetalet för aktierna i det svenska bolaget
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Av den s.k. remittanceregeln i avtalets artikel 6 framgår att, i den mån en fysisk person är skattskyldig i mottagarstaten för inkomst endast till den del inkomsten överförs till eller mottages i denna stat – vilket enligt irländsk lagstiftning gäller när fråga är om inkomst som tillfaller person som är "resident" eller "ordinarily resident" i Irland (däremot inte en person som är "domiciled") – skall skattelindring som medges i källstaten enligt avtalet (genom nedsättning av eller undantagande från skatt) avse endast den del av inkomsten som sålunda överförs till eller mottagits i mottagarstaten. I den mån utdelning från Sverige inte remitterats till Irland får Sverige följaktligen i de nyssnämnda fallen ta ut 30 procent kupongskatt på den oremitterade delen i stället för bara 5 procent respektive 15 procent. Eftersom svensk intern lagstiftning saknar motsvarande skattskyldighetsregel är avtalsbestämmelsen tills vidare tillämplig endast på betalningar från Sverige till Irland.

I fråga om utdelning i omvänd riktning, dvs. från irländskt bolag till

mottagare med hemvist i Sverige, får utdelningen enligt huvudprincipen beskattas i Sverige. Dock gäller att om mottagaren är svenskt bolag utdelningen är skattefri om utdelningen skulle ha varit undantagen från svensk skatt om båda bolagen varit svenska (frihet från kedjebeskattnings).

Som förutsättning för skattefriheten uppställs – enligt 1993 års ändringsprotokoll – samma slags villkor som enligt avtalet med Barbados (dock att här inte som där sägs något om när det utdelande bolaget självt mottagit de medel som använts för utdelningen). När det gäller förutsättningen att den vinst som föranlett utdelningen från det irländska bolaget underkastats den normala bolagsskatten i Irland eller annan jämförlig skatt framgår av ändringsprotokollet att man skall bortse från skattebefrielse som kan ha medgetts det irländska bolaget enligt de särskilda bestämmelserna om skattestimulanser (jämför kapitlet om rörelseinkomst).

Irlands rätt att såsom källstat beskatta utdelningen är i första hand beroende av om mottagaren med hemvist i Sverige har rätt till skattetillgodohavande enligt irländsk lagstiftning eller inte. Endast för det fall att han har sådan rätt får beskattning ske även i Irland på summan av utdelningens belopp eller värde och skattetillgodohavandet. Skattesatsen får dock inte överstiga 15 procent. Föreligger inte rätt till skattetillgodohavande är utdelningen undantagen från all skatt i Irland på utdelning. Utdelningen beskattas då endast i Sverige.

I fråga om rätten till skattetillgodohavande gäller enligt avtalet att person med hemvist i Sverige som får utdelning från ett irländskt bolag är berättigad till sådant skattetillgodohavande på samma sätt som en fysisk person med hemvist i Irland om denne fått utdelningen liksom även till utbetalning av belopp varmed skattetillgodohavandet överstiger den i Irland påförda skatten (som enligt det förut sagda inte får överstiga 15 procent).

Det nu sagda om rätt till skattetillgodohavande gäller inte om utdelningsmottagaren med hemvist i Sverige är ett bolag som självt eller tillsammans med ett eller flera andra bolag direkt eller indirekt behärskar minst 10 procent av röstetalet för aktierna i det utdelande bolaget. Det förutsätts att intressegemenskap föreligger mellan de olika bolag som har ett sådant minst tioprocentigt intresse i det utdelande bolaget. Två bolag anses ha intressegemenskap om ett av dem kontrolleras direkt eller indirekt av det andra eller båda kontrolleras direkt eller indirekt av ett tredje bolag. När ett svenskt bolag har ett intresse av nämnda slag i det utdelande irländska bolaget gäller alltså att det svenska bolaget varken erlägger källskatt i Irland eller har rätt till skattetillgodohavande. Däremot beskattas utdelningen i Sverige enligt svenska regler, om inte utdelningen är skattefri enligt dessa regler.

Beträffande utdelningar från irländskt bolag till mottagare i Sverige som äger 10 procent eller mer av det slag av aktier för vilka utdelningen betalas gäller att avtalsförmånerna för den svenske mottagaren vid beskattningen i Irland enligt artikel 11:1 (reducerad eller ingen källskatt) och 11:2 (rätt till skattetillgodohavande) inte skall tillämpas i ett speciellt fall. Så skall nämligen enligt artikel 11:7 inte ske i fråga om utdelning ”i den mån denna kan ha utbetalats endast av vinst som det

utdelande bolaget har förvärvat eller annan inkomst som bolaget uppburit under en tidrymd som slutar minst tolv månader före den relevanta tidpunkten". Med den "relevanta" tidpunkten avses den då den som har rätt till utdelningen blev ägare till 10 procent eller mer av ifrågavarande slag av aktier. Vad nu sagts tillämpas dock inte om aktierna förvärvades av bona fide affärsmässiga skäl och inte främst i syfte att erhålla förmån enligt denna artikel 11. Enligt avtalspropositionen har den berörda bestämmelsen tillkommit för att förhindra ett obehörigt utnyttjande av avtalet. Enligt propositionen har därför undantag gjorts för överlåtelse av aktieposter i irländska bolag som äger rum utan skatteundandragande syfte t.ex. i samband med fusion av svenska bolag.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras av utdelningsmottagarens hemviststat genom ordinary credit.

Vid avräkning i Irland för svensk skatt på utdelning som tillfaller ett irländskt bolag som direkt eller indirekt kontrollerar minst 10 procent av röstetalet för aktierna i det utdelande svenska bolaget gäller att vid avräkningen skall medräknas även den svenska skatt som det utdelande bolaget betalar på sin vinst till den del den belöper på utdelningen (underlying credit).

När det gäller utdelning från Irland skall den svenska skatten beräknas på summan av utdelningen och skattetillgodohavandet. Från den svenska skatten avräknas den irländska skatten på samma underlag, dock högst 15 procent av detsamma. Här bortses då från det fall att utdelningens mottagare i Sverige är ett bolag som inte skattar för den mottagna utdelningen. Inte heller aktualiseras någon avräkning för irländsk skatt på utdelningen när mottagaren är ett svenskt bolag som kontrollerar minst 10 procent av rösterna i det irländska bolaget på förut angivna sätt, eftersom utdelningen då är undantagen från irländsk skatt.

En specialregel för skatteavräkningen i Sverige ges för det fall att irländsk skatt eftergivits enligt de förut berörda bestämmelserna om skattestimulanser i kapitel VI av del I i Finance Act 1980. Enligt denna specialregel – i den lydelse densamma fått genom 1993 års ändringsprotokoll – skall den som uppbär utdelning som härrör från vinstmedel av det slag som avses i de nämnda stimulansbestämmelserna, vara berättigad till avräkning från den svenska skatten på det totala underlag som är förmål för beskattning (utdelningen plus skattetillgodohavandet) med en procentuell andel som motsvarar tre femtedelar av den svenska skattesats som är tillämplig på underlaget i fråga. Det förutsätts att utdelningsmottagaren om han haft hemvist i Irland skulle varit berättigad till reducerad skatt på utdelningen. Den nämnda specialregeln gäller tillsvidare inte för utdelningar som betalas efter år 2000. Även här gäller för regelns tillämpning det i fråga om rörelseinkomst redovisade förbehållet för det fall att den skattebefriade vinsten varmed utdelning gjorts hänförs till av det utdelande bolaget lämnade finansiella tjänster.

Se i övrigt författningar 1987:103 och 1988:988. Beträffande 1993 års ändringsprotokoll, se förordet.

Island
(art. 10 i nordiska
avtalet)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten är beskattningsrätten, förutsatt att mottagaren är den som har rätt till utdelningen, dock begränsad enligt följande:

- a) ingen skatt får tas ut om mottagaren är ett bolag (med undantag för personsammanslutning och dödsbo) som direkt äger minst 25 procent av det utdelande bolagets kapital
- b) högst 15 procent av utdelningens belopp får tas i övriga fall.

I fall som avses under a) ovan får dock 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.

Med "personsammanslutning" förstås i fråga om Island "sameignarfélög" och "samlög" som inte beskattas såsom självständiga skattesubjekt. I fråga om Sverige avser uttrycket handelsbolag, kommanditbolag, och enkelt bolag i fall då dessa inte beskattas som självständiga skattesubjekt.

I fråga om frihet från s.k. kedjebeskattnings gäller att utdelning från bolag i Sverige till bolag i Island är undantagen från beskattning i Island i den mån så skulle ha varit fallet enligt lagstiftningen i denna stat om båda bolagen varit hemmahörande där. I fråga om utdelning från bolag med hemvist i Island till ett svenskt bolag gäller för undantag från beskattning i Sverige detsamma som i förhållandet till Danmark (se Danmark). Skattefrihet i Sverige medges dock endast i den mån utdelning vid beräkning av isländsk skatt inte får avdras från det isländska bolagets inkomst.

Angående utdelning till institution med allmännyttigt ändamål, se Danmark.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Angående "subject to tax-regeln", se Danmark.

Dubbelbeskattnings elimineras av hemviststaten genom ordinary credit, utom när fråga är om utdelning hänförlig till inkomsttagarens fasta driftställe el. dyl. i källstaten. I sådant fall tillämpar Sverige i stället full exempt. Angående förutsättningen härför för Sveriges del, se Danmark.

När bolag i ena staten uppbär skattefri utdelning från bolag i den andra staten tillämpar mottagarstaten den vanliga exemptmetoden. Detsamma gäller i fråga om utdelning till institutioner med allmännyttigt ändamål varom överenskommelse träffas.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Israel
(art. VI)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

När utdelning sker i Sverige får svensk kupongskatt inte överstiga 5 procent av utdelningen om mottagaren är ett bolag i Israel som direkt eller indirekt behärskar minst 50 procent av röstetalet för aktierna i bolaget. I andra fall får skatten inte överstiga 15 procent av utdelningen.

Är det fråga om utdelning från Israel till Sverige gäller att, om för utdelningen tagits i anspråk inkomst som underkastats israelisk inkomstskatt hos bolaget, utdelningen skall vara fri från ytterligare skatt

(t.ex. den särskilda skatten på bolagsvinst) i Israel. Om den ifrågavarande inkomsten inte underkastats inkomstskatt i Israel, får israelisk inkomstskatt tas ut på utdelningen efter en skattesats som inte överstiger den normala för bolagsinkomst.

Utdelning från bolag i en stat till bolag i den andra staten är undantagen från beskattning i denna andra stat om så skulle ha varit fallet enligt lagstiftningen i denna stat om båda bolagen varit hemmahörande där.

Föreskrift om rätten att beskatta utdelning som är hänförlig till fast driftställe saknas.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten som regel med tillämpning av ordinary credit-metoden.

På israelisk sida avräknas från den israeliska skatten på vanlig utdelning inte bara den svenska kupongskatten utan även den svenska skatt som det utdelande bolaget har att erlagga för sin inkomst till den del den belöper på utdelningen (underlying credit). Då det är fråga om utdelning på preferensaktier med särskild vinstandelsrätt (participating preference shares) och utdelningen består av dels ett belopp enligt fastställd procentsats, efter vilken aktierna är utdelningsberättigade, och dels en tilläggsandel i vinsten, skall vid avräkningen hänsyn tas även till den svenska skatt som *bolaget* har att erlagga för den del av den utdelade vinsten som överskjuter den fastställda procentsatsen.

På svensk sida gäller följande:

Om utdelningen uppbärs av svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening är utdelningen undantagen från beskattning under de förutsättningar som anges i 7 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt för befrielse från s.k. kedjebeskattnig. Här tillämpas alltså exempt-metoden.

I andra fall beräknas svensk skatt på utdelningens bruttobelopp och medges avräkning för israelisk skatt genom ordinary credit enligt samma regler som angetts gälla för Sverige enligt avtalet med Irland. Om Israel för en bestämd tidsperiod meddelat befrielse från eller nedsättning av skatten på utdelningen medger Sverige matching credit.

Se i övrigt kungörelserna 1960:617 (tillämpningsföreskrifter) och 1974:26 (kupongskatt m.m.).

Italien (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får dock skatten inte överstiga

- a) 10 procent av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är ett bolag (med undantag för handelsbolag och enkelt bolag) som direkt behärskar minst 51 procent av det utdelande bolagets kapital
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Utdelning från ett italienskt bolag till ett svenskt bolag är undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen skulle ha varit skattefri enligt svensk lag om båda bolagen varit svenska (frihet från kedjebeskattnig). Sådan skattebefrielse medges dock endast om den vinst av vilken utdelningen utbetalas i Italien underkastas sådan inkomstskatt som utgår vid tiden för avtalets undertecknande, annan därmed

likartad inkomstskatt eller inkomstskatt som utgår i stället för sådan inkomstskatt. Befrielse medges även när den huvudsakliga delen av det utbetalande bolagets inkomst direkt eller indirekt härrör från annan verksamhet än förvaltning av värdepapper och annan därmed likartad egendom samt verksamheten bedrivs i Italien av det utdelande bolaget eller av bolag i vilket det äger minst 25 procent av kapitalet.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary (matching) credit. För Italiens vidkommande har dessutom föreskrivits att skatteavräkning inte skall ske i det fall då inkomst på begäran av inkomstmottagaren är underkastad inkomstbeskattning i Italien enligt italiensk lagstiftning med dess möjligheter till vissa skattelättnader för inkomst från utlandet, t.ex. utdelning. Medges sådana lättnader kan den skattskyldige inte dessutom medges skatteavräkning enligt avtalet.

När ett svenskt bolag uppbär utdelning som enligt det förut sagda är skattefri i Sverige elimineras dubbelbeskattningen i Sverige genom exemptmetoden.

Angående den s.k. treårsregeln i svensk lag gäller detsamma som enligt avtalet med Canada.

Se i övrigt förordningar 1983:812 och 857 (tillämpningsföreskrifter och kupongskatt m.m.).

Jamaica (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i mottagarens hemviststat och i källstaten.

I källstaten får skatten dock inte överstiga

- a) 10 procent av utdelningens bruttobelopp, om mottagaren är ett bolag (utom handelsbolag) som direkt eller indirekt behärskar minst 25 procent av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i det utdelande bolaget,
- b) 22,5 procent av utdelningens bruttobelopp i alla övriga fall.

Utdelning från bolag i Jamaica till svenskt bolag är undantagen från skatt i Sverige om utdelningen skulle ha varit skattefri i Sverige om båda bolagen varit svenska (frihet från kedjebeskattning). Skattebefrielsen medges dock endast om den vinst av vilken utdelningen betalas varit föremål för den normala bolagsskatten i Jamaica vid tiden för avtalets undertecknande eller därmed jämförbar bolagsskatt. Befrielse medges även när den huvudsakliga delen av det utbetalande bolagets inkomst direkt eller indirekt härrör från annan verksamhet än förvaltning av värdepapper och därmed likartad egendom och verksamheten dessutom bedrivs i Jamaica av det utbetalande bolaget eller av ett bolag i vilket det äger aktier eller andelar motsvarande 25 procent av röstetalet för samtliga aktier eller andelar.

Avtalet tillämpas inte beträffande bolag i Jamaica som erhåller vissa speciella skattelättnader enligt lagstiftningen i Jamaica.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom credit of tax-metoden. På svensk sida gäller att, om utdelning från Jamaica uppbärs av person som inte är sådant bolag som är befriat från svensk skatt, svensk skatt skall påföras på utdelningsbeloppet *efter* avdrag för den jamaicanska skatten. Skatteavräkning genom ordinary credit görs från den sålunda påförda svenska skatten på (netto-) utdelningen. I fall då bolag i Jamaica erhåller utdelning från bolag i Sverige som direkt eller indirekt till minst 25 procent av röstetalet för aktierna behärskas av bolaget i Jamaica medges vid skatteavräkningen i Jamaica (hemviststaten) avräkning även för den svenska bolagsskatt som belöper på den vinst av vilken utdelningen betalas (s.k. underlying credit). Sverige medger i förekommande fall matching credit.

För det fall att utdelning från Jamaica enligt avtalet skall beskattas endast i Jamaica tillämpar Sverige den alternativa exemptmetoden.

Se i övrigt författningar 1986:76 och 733.

Japan (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga

- a) 10 procent av utdelningens bruttobelopp om den som har rätt till utdelningen är ett bolag som ägt minst 25 procent av röstetalet för aktierna i det utbetalande bolaget sedan minst 12 månader före utgången av den räkenskapsperiod för vilken vinstutdelning sker
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Utdelning från ett japanskt bolag till ett svenskt bolag är undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen skulle ha varit skattefri enligt svensk lag om båda bolagen varit svenska (frihet från kedjebeskattnings).

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten när det är fråga om vanlig utdelning genom ordinary credit. Detsamma gäller för Japans del i fråga om utdelning som är hänförlig till fast driftställe i Sverige.

För Japans del tillkommer att, om utdelningen uppbärs av ett japanskt bolag som äger minst 25 procent av antingen röstetalet för aktierna i det utdelande bolaget eller av samtliga aktier i detta bolag, vid avräkningen skall medtas – förutom den svenska kupongskatten – även den svenska skatt som det utdelande bolaget erlägger på sin inkomst till den del den belöper på utdelningen i fråga (underlying credit).

För Sveriges del tillkommer att, om ett svenskt bolag uppbär utdelning som enligt det förut sagda är skattefri i Sverige eller om utdelning som en person med hemvist i Sverige uppbär är hänförlig till fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet som mottagaren bedriver i Japan, dubbelbeskattningsen skall elimineras, i det förra fallet genom den vanliga exemptmetoden och i det senare fallet, dvs. då utdelningen hänförs till fast driftställe, genom den alternativa exemptmetoden.

Se i övrigt förordningar 1983:203 och 769 (tillämpningsföreskrifter och kupongskatt m.m.).

Jugoslavien (Art. 10)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får dock skatten inte överstiga

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt behärskar minst 25 procent av röstetalet för aktierna i det utdelande bolaget
- b) 15 procent av utdelningens belopp i övriga fall.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 (endast beträffande fast driftställe) och 10:5.

Enligt uttalande i propositionen (1981/82:7 s. 4) torde artikel 10 tills vidare ha betydelse endast för utdelning från svenskt bolag till mottagare i Jugoslavien då utdelning i egentlig mening från jugoslaviskt bolag enligt uppgift inte förekommer.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Har enligt jugoslavisk lag meddelats befrielse eller nedsättning beträffande jugoslavisk skatt på inkomst (inkl. utdelning) som förvärvats av svenskt företag genom fast driftställe eller s.k. blandat företag i Jugoslavien skall i Sverige tillämpas matching credit vid skatteavräkningen. Detta gäller under avtalets tio första år (1982–1991) om ej förlängning sker.

Om en person med hemvist i Jugoslavien uppbär utdelning som har samband med fast driftställe i Sverige tillämpar Jugoslavien exemption med progression för dubbelbeskattningens undvikande.

Se i övrigt förordningarna 1982:70 (tillämpningsföreskrifter) och 1982:71 (kupongskatt m.m.). Angående frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Kenya (art. VIII)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får dock skatten inte överstiga

- a) 15 procent av utdelningens bruttobelopp, om mottagaren är ett bolag som under minst sex månader omedelbart före dagen för utbetalning av utdelningen äger minst 25 procent av röstetalet för aktierna eller andelarna i det utbetalande bolaget
- b) 25 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Utdelning från bolag i Kenya till bolag i Sverige är undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen enligt svensk lag skulle ha varit skattefri om båda bolagen varit svenska (frihet från kedjebeskattnings). Sådan skattebefrielse förutsätter dock att

- a) den vinst av vilken utdelningen utbetalas i Kenya underkastats den vanliga inkomstskatt som utgår vid tiden för avtalets undertecknande eller därmed jämförlig inkomstskatt eller
- b) den huvudsakliga delen av det utbetalande bolagets inkomst direkt eller indirekt härrör från annan verksamhet än förvaltning av

värdepapper och därmed likartad egendom; verksamheten måste även bedrivas i Kenya av det utdelande bolaget eller av bolag i vilket det äger aktier eller andelar motsvarande minst 25 procent av rösttalet för samtliga aktier eller andelar.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 (endast beträffande fast driftställe) och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

När svenskt bolag uppbär utdelning som enligt det förut sagda är skattefri elimineras dubbelbeskattningen i Sverige genom exemptmetoden.

Se i övrigt kungörelserna 1974:69 (tillämpningsföreskrifter) och 1974:70 (kupongskatt m.m.).

Kina (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga 10 procent av utdelningens bruttobelopp.

Utdelning från bolag i Kina till bolag i Sverige är undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen enligt svensk lag skulle ha varit skattefri om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattnings).

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3 (gruvaktier och stiftarandelar m.m. nämns dock inte uttryckligen i avtalet med Kina), 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Vid avräkning i Sverige av skatt som erlagts eller skulle ha erlagts i Kina såsom källstat skall den kinesiska skatten alltid anses uppgå till 10 procent av utdelningens bruttobelopp. Denna bestämmelse gäller endast under avtalets första tio år, om ej förlängning avtalas.

Vidare gäller att, om utdelning är hänförlig till fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesutövning som inkomstagaren i Sverige har i Kina, utdelningen skall undantas från beskattning i Sverige. Förutsättning härför är att den övervägande delen av inkomsten härrör från rörelse eller yrkesutövning som bedrivs i Kina. Brister förutsättningen tillämpar Sverige ordinary credit enligt huvudregeln.

Vid avräkning i Kina av svensk skatt för utdelning från svenskt bolag till bolag i Kina som äger minst 10 procent av aktiekapitalet i det svenska bolaget gäller att den svenska inkomstskatt som detta bolag betalar skall medtas vid avräkningen till den del skatten belöper på utdelningen (underlying credit).

Se i övrigt författningar 1986:1027 och 1083.

Korea (Syd-) (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga

- a) 10 procent av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt behärskar minst 25 procent av det utdelande bolagets kapital
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Utdelning från bolag i Korea till bolag i Sverige är undantagen från beskattning i Sverige om utdelningen skulle ha varit skattefri enligt svensk lag om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattnings). Denna skattefrihet gäller endast om den vinst av vilken utdelningen betalas varit föremål för den normala bolagsskatt i Korea som gäller vid tidpunkten för avtalets undertecknande eller därmed jämförbar bolagsskatt. Skattebefrielsen gäller emellertid även om vinsten inte varit föremål för bolagsskatt på grund av att skattelättnader av tillfällig natur i särskild koreansk lagstiftning om investeringsfrämjande skatteförmåner tillämpats.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. I fråga om utdelning från Korea medger Sverige matching credit med 20 procent av utdelningens bruttobelopp under avtalets tio första år om ej förlängning avtalas.

Giltighetstiden har förlängts ytterligare fem år fr.o.m. den 1 januari 1991. I fråga om utdelning från Korea efter 1991 års utgång som avses under a) ovan gäller i enlighet med en den 7 juni 1991 träffad överenskommelse att den skatt på inkomsten som erlagts i Korea – för vilken avräkning enligt avtalet skall ske i Sverige – skall anses uppgå till endast 10 procent av utdelningens bruttobelopp, detta med tanke på den avräkning med 10 procent av bruttobeloppet som kan ske enligt 1 § tredje stycket lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

När det är fråga om utdelning till svenskt bolag som är skattefri enligt ovan, elimineras dubbelbeskattningen i Sverige genom exempt-metoden.

Se i övrigt författningar 1982:707 och 984 (tillämpningsföreskrifter och kupongskatt m.m.) samt 1991:1884 och 1885.

Lettland (art. 10)

Här gäller samma bestämmelser som i motsvarande artikel enligt avtalet med Estland.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Luxemburg (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt behärskar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Utdelning från bolag i Luxemburg till bolag i Sverige är undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen skulle ha varit skattefri enligt svensk lag om båda bolagen haft hemvist i Sverige (frihet från s.k. kedjebeskattningslag). Om utdelningen utgörs av utdelning som bolaget i Luxemburg under samma eller tidigare år självt mottagit på aktier som bolaget innehar i bolag i tredje stat, medges sådan skattebefrielse i Sverige endast om den vinst av vilken utdelningen betalas beskattats i Luxemburg med skatten på bolagsinkomst eller om utdelningen från tredje stat skulle ha varit undantagen från svensk skatt, om de aktier på vilka utdelningen betalats hade innehaft direkt av det svenska bolaget.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem som finns i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Enligt avtalets artikel 28 tillämpas inte avtalet beträffande de holdingbolag i Luxemburg som erhåller särskilda skattelättnader. Avtalet tillämpas inte heller på inkomster från sådant bolag eller på aktier eller andra andelar i sådant bolags förmögenhet.

Dubbelbeskattningslag elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Är det fråga om utdelning som har samband med fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för yrkesmässig verksamhet som den skattskyldige har i Sverige och som därför här beskattas som inkomst av respektive verksamhet medger Luxemburg vid sin beskattning av inkomsten exemption med progression.

När svenskt bolag uppbär utdelning som enligt det förut sagda är skattefri i Sverige tillämpar även Sverige eximptmetoden.

Se i övrigt förordning 1984:174 (tillämpningsföreskrifter och kungsskatt m.m.).

Malaysia (art. IX)

Utdelning beskattas endast i hemviststaten utom då utdelningen har samband med fast driftställe för rörelse som mottagaren har i källstaten. I sådant fall kan utdelningen såsom utgörande del av rörelseinkomsten beskattas både i mottagarens hemviststat och i källstaten.

Den omständigheten att utdelning från Malaysia till mottagare i Sverige i Malaysia är undantagen från varje skatt på utdelning utöver skatt på bolagets vinst berör inte de föreskrifter i malaysisk lag enligt vilka skatt, som belöper på utdelning från ett bolag med hemvist i Malaysia från vilken malaysisk skatt har avräknats eller anses vara avräknad, kan ändras att utgå efter den skattesats som gäller för det taxeringsår i Malaysia som följer omedelbart efter det år då utdelningen utbetalades. Enligt malaysisk lagstiftning gäller nämligen det samma som enligt singaporeansk lagstiftning angående bolags rätt att vid utbetalning till aktieägare dra av viss del av utdelningens bruttobelopp och om aktieägarens rätt till avräkning för det avdragna beloppet, se Singapore.

Utdelningsmottagare med hemvist i Sverige beskattas här för hela bruttoutdelningen utan avdrag för den malaysiska inkomstskatt som belöper på det utdelande bolagets vinst och som innehållits vid utbetalningen. Har bolaget underlåtit att dra av sådan skatt, trots att bolaget varit berättigat därtill, beräknas utdelningens bruttobelopp till faktiskt uppburen utdelning jämte skatt enligt malaysisk skattesats på summan av utdelningen och samma skatt.

Utdelning från bolag i Malaysia till svenskt bolag är skattefri om den enligt svensk lag skulle ha varit skattefri om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattnings). Sådan skattebefrielse inträder emellertid endast om det utdelande bolagets inkomst helt eller till huvudsaklig del härrör, direkt eller indirekt, från annan verksamhet än förvaltning av värdepapper och annan därmed likartad lös egendom. Dessutom måste verksamheten bedrivas i Malaysia av det utdelande bolaget eller av bolag i vilket detta äger minst 25 procent av aktiekapitalet.

I övrigt finns en bestämmelse motsvarande den i OECD-avtalets artikel 10:4 (endast beträffande fast driftställe).

Dubbelbeskattnings elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

I Malaysia avräknas när det är fråga om utdelning, som inte hänförs sig till fast driftställe i Sverige, den svenska skatt som det utdelande bolaget har att erlagga på sin vinst, till den del den belöper på utdelningen (underlying credit). Kupongskatt får inte tas ut i Sverige som källstat, varför det saknas anledning att avräkna sådan skatt.

När skatteavräkning genom ordinary credit skall tillämpas i Sverige på utdelning som inte är skattefri hos mottagaren enligt det förut sagda gäller följande: Svensk skatt påförs på ett belopp som är så beräknat att om från beloppet avdrages malaysisk skatt, som belöper på beloppet enligt tillämplig skattesats, återstoden motsvarar den av utdelningsmottagaren uppburna utdelningen. Från den i enlighet härmed påförda svenska skatten avräknas den malaysiska skatt som belöper på beloppet i fråga.

När bolag i Sverige uppbär utdelning som är skattefri enligt det förut sagda, elimineras dubbelbeskattnings i Sverige genom exemptmetoden.

I slutprotokoll till avtalet ges föreskrifter om huruvida utdelning som verkställts av bolag med hemvist i såväl Malaysia som Singapore skall anses ha betalats av bolag med hemvist i Malaysia eller inte. Svaret är beroende av i vilkendera staten bolagsstämman hölls som beslöt utdelningen eller av om bolag med hemvist i ena staten vid tiden för utbetalningen enligt avtal mellan staterna förklarat sig ha hemvist i den andra staten.

Se i övrigt kungörelserna 1971:1252, 1977:763 (tillämpningsföreskrifter) och 1971:1253, 1972:573 (kupongskatt m.m.).

Malta (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. Om källstaten är Sverige får skatten dock inte överstiga

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är bolag (med undantag för handelsbolag och enkelt bolag) som direkt behärskar minst 25 procent av det utdelande bolagets kapital
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Om källstaten är Malta gäller

- a) att maltesisk skatt på utdelningen inte får överstiga den skatt som tas ut av det utbetalande bolaget på utdelad vinst, dvs. skatt utgår inte utöver den skatt som bolaget innehåller vid utbetalning av utdelningen såsom kompensation för tidigare erlagd bolagsskatt
- b) att maltesisk skatt likväl, utan hinder av det under a) sagda, får tas ut med högst 15 procent av utdelningens bruttobelopp om bolagsskatten på den utdelade vinsten utgått efter reducerad skattesats eller eftergivits enligt den särskilda maltesiska lagstiftningen om stöd till industriföretag i Malta i investeringsfrämjande syfte samt aktieägaren ger in deklarationer och räkenskaper till Maltas skattemyndigheter avseende den inkomst för vilken han skall erlägga maltesisk skatt för motsvarande beskattningsår.

Utdelning från bolag i Malta till bolag i Sverige är undantagen från beskattning i Sverige i den mån den skulle ha varit skattefri enligt svensk lag om båda bolagen varit svenska. Sådan skattebefrielse medges dock inte om maltesisk skatt på utdelningen uttagits efter lägre skattesats än 15 procent enligt föregående stycke under b).

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten i regel genom ordinary credit.

Utan hinder av övriga bestämmelser i avtalet gäller att svensk medborgare med hemvist enligt avtalet i Malta, vilken enligt svensk lagstiftning även anses bosatt i Sverige (jfr den s.k. femårsregeln i punkt 1 tredje st. anvisningarna till 53 § KL) får beskattas i Sverige. Sverige skall därvid ge ordinary credit för den maltesiska skatt som erlagts på inkomsten i fråga.

När svenskt bolag uppbär utdelning som är skattefri enligt det förut sagda elimineras dubbelbeskattningen av Sverige genom exemptmetoden.

Vidare tillämpar Sverige exemption, eventuellt med progression, när en person med hemvist i Sverige uppbär utdelning som är hänförlig till fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för fritt yrke som han har i Malta. Förutsättning härför är att den övervägande delen av utdelningen från det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen härrör från affärsverksamhet eller fritt yrke som inte utgörs av förvaltning av värdepapper och annan liknande egendom. Vidare förutsätts att affärsverksamheten eller yrket bedrivs i Malta från det fasta driftstället eller anordningen. Om villkoren inte uppfylls tillämpar Sverige ordinary credit.

Se i övrigt förordningarna 1976:850, 1979:839, 1982:1226 (tillämpningsföreskrifter) och 1976:851 (kuponpgskatt m.m.) samt 1987:1042.

Marocko (art. 8)

Utdelning beskattas endast i hemviststaten.

Utdelning från bolag i den ena staten till bolag i den andra staten är undantagen från beskattning i det mottagande bolagets stat om utdelningen enligt lagstiftningen i denna stat skulle ha varit skattefri för det fall att båda bolagen haft sin skatterättsliga hemvist där (frihet från s.k. kedjebeskattnings). Med aktiebolag jämställs i detta sammanhang

svenska ekonomiska föreningar respektive marockanska bolag med begränsad ansvarighet.

Ytterligare bestämmelser om utdelning har inte meddelats.

I och med att beskattningsrätten för vanlig utdelning tillkommer endast hemviststaten, uppkommer ingen dubbelbeskattning. När fråga är om utdelning som är skattefri i det mottagande bolagets stat tillämpar denna stat exemptmetoden på den mottagna utdelningen.

Se i övrigt kungörelserna 1961:521, 1975:851 (tillämpningsföreskrifter) och 1975:850 (kuponsskatt m.m.).

Mauritius (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i mottagarens hemviststat och i källstaten. I källstaten får skatten dock – om mottagaren har rätt till utdelningen – inte överstiga

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt innehar minst 10 procent av det utbetalande bolagets kapital,
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Det nu sagda berör inte beskattningen av bolaget för vinst av vilken utdelningen betalas. I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Utdelning från bolag i Mauritius till bolag i Sverige är enligt artikel 22:3 c) undantagen från svensk skatt i den mån utdelningen enligt svensk lagstiftning skulle ha varit skattefri om båda bolagen varit svenska. Sådan skattebefrielse medges enligt avtalet endast om

- 1) den vinst av vilken utdelningen betalas underkastats antingen den normala bolagsskatten i Mauritius eller, i Mauritius eller annorstädes, en inkomstskatt jämförlig med den svenska skatt som skulle ha utgått om vinsten hade förvärvats av ett svenskt bolag, eller
- 2) utdelningen, utöver den utdelning som avses i 1) ovan, betalas av inkomst som hade varit skattebefriad om den hade förvärvats direkt av ett svenskt bolag.

Motsvarande villkor för skattebefrielse återfinns i avtalet med Barbados. I avtalspropositionen till det förevarande avtalet med Mauritius upprepar departementschefen nästan ordagrant vad han i propositionen till Barbados-avtalet anfört till förtydligande av innebörden av de punkter som där motsvarar de ovannämnda villkoren. Här kan därför hänvisas till den redovisning av departementschefens uttalanden som i boken lämnas angående utdelningsbeskattningen enligt Barbados-avtalet. I propositionen till Mauritius-avtalet används för övrigt samma sifferexempel, dock att siffrorna givetvis i stället avser Mauritiusvaluta (rupies). Det kan tilläggas att uttrycket "utöver" i punkt 2) ovan enligt propositionen tillkommit för att markera att det inte finns något hinder mot att utdelning för att vara skattefri är "blandad", dvs. vid ett och samma utdelningstillfälle består av såväl utdelning enligt punkt 1) som punkt 2) ovan.

I avtalspropositionen erinras bl.a. om de svenska bestämmelserna

om skattefrihet för utdelning från utländska bolag i 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). Skulle en tillämpning av SIL:s bestämmelser vara mer gynnsam, hindrar givetvis inte de förenämnda avtalsbestämmelserna att SIL:s bestämmelser tillämpas, framhålls det.

I avtalspropositionen berörs även den matching-creditbestämmelse som enligt avtalets artikel 22:3 d) skall tillämpas på svensk sida (tills vidare t.o.m. den 31.12.2002). Där föreskrivs bl.a. att uttrycken "skatt som erlagts i Mauritius" och "den normala bolagsskatten i Mauritius" skall anses innefatta skatt i Mauritius som skulle ha erlagts om inte befrielse eller nedsättning av skatt medgivits enligt närmare angivna investeringsfrämjande bestämmelser i den interna lagstiftningen i Mauritius. Enligt departementschefen är avsikten givetvis att skattefrihet skall medges endast i de fall befrielsen eller nedsättningen gjorts i syfte att befrämja ekonomisk utveckling i Mauritius. För att säkerställa att så är fallet föreskriver avtalet att hänsyn endast skall tas till sådana fall som behörig myndighet i Mauritius intygat är av detta slag.

Till ytterligare belysning av vad som menas med en med svensk skatt "jämförbar" bolagsskatt kan även hänvisas till uttalanden i förarbetena till avtalet med Frankrike (även de redovisade i denna bok).

På tal om matching credit kan nämnas att vissa av de skattelättnader som medges enligt lagstiftningen i Mauritius inte riktar sig till företag som bedriver näringsverksamhet i Mauritius i egentlig mening, utan till företag vars inkomster uteslutande härrör från verksamhet utanför Mauritius ("off-shoreverksamhet"). Eftersom det inte ansetts angeläget att medge sådana företag förmåner genom dubbelbeskattningsavtal, föreskrivs i artikel 22:3 g) att detta avtal inte tillämpas på bolag som är berättigat till särskild skattelättnad enligt "Sections 59 and 59 C of the Income Tax Act 1974" eller enligt någon i huvudsak likartad lagstiftning i Mauritius som tillkommit efter undertecknandet av detta avtal.

I den mån utdelningsinkomst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten enligt följande. Om Mauritius är inkomsttagarens hemviststat skall Mauritius i allmänhet eliminera dubbelbeskattningen genom ordinary credit i enlighet med de bestämmelser som gäller i Mauritius.

Om det är fråga om utdelning från ett svenskt bolag till ett bolag i Mauritius som direkt kontrollerar minst 10 procent av kapitalet i det svenska bolaget, skall Mauritius medge s.k. "underlying credit", eller med andra ord medge, förutom skatteavräkning enligt ovan, även avräkning för den svenska skatt som det utbetalande bolaget erlagt på den vinst av vilken utdelningen betalats.

Om Sverige är inkomsttagarens hemviststat medger Sverige ordinary credit enligt svensk lag. I förekommande fall medges matching credit enligt vad som förut sagts. När svenskt bolag uppbär utdelning som är skattefri enligt ovan tillämpar Sverige exemptmetoden.

Se i övrigt författningar 1992:1195 och 1993:63.

Utdelning kan beskattas både i mottagarens hemviststat och i källstaten. I källstaten får skatten dock – om mottagaren är den som har rätt till utdelningen – inte överstiga

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är ett bolag (med undantag för handelsbolag, undantaget inbegriper inte bolag med begränsat ansvar för delägarna, "la sociedad de reponsibilidad limitada") som direkt innehar minst 10 procent av det utbetalande bolagets sammanlagda röstvärde
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Av vad som sägs under a) ovan framgår att med handelsbolag avses här inte den i Mexiko vanliga bolagsformen "Sociedad de responsibilidad limitada". Denna bolagsform motsvarar till sin funktion ett svenskt aktiebolag, dvs. delägarna är endast ansvariga för insatt kapital.

Emellertid gäller enligt artikel 10:3 att källskatt inte alls skall tas ut om utdelningen tas emot av ett bolag (med undantag för handelsbolag som ovan) i den andra staten som äger minst 25 procent av det utbetalande bolagets sammanlagda röstvärde och om minst 50 procent av det sammanlagda röstvärdet i det bolag som har rätt till utdelningen innehas av personer med hemvist i denna andra stat. Att "röstvärde" i stället för "kapital" angetts som krav sammanhänger med att det i Mexiko – liksom i Sverige – finns möjlighet att tillämpa ett differentierat röstvärde på aktier. Enligt avtalspropositionen uppfylls de nu nämnda villkoren för skattefrihet i källstaten av så gott som alla svenska börsbolag med dotterbolag utomlands. Detta innebär, framhålls det i propositionen, att de allra flesta svenska bolag med dotterbolag i Mexiko inte kommer att behöva erlagga någon källskatt vid vinsthemtagning från Mexiko.

I avtalspropositionen framhålls att de i avtalet redovisade begränsningarna i källstatens beskattningsrätt gäller endast då "mottagaren har rätt till utdelningen". Av detta villkor, vilket även uppställs i fråga om ränta och royalty, följer att den angivna begränsningen av skatten i källstaten inte gäller när en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, sätts in mellan inkomsttagaren och utbetalaren. Villkoret tar sikte på fall där den som har rätt till utdelningen inte har hemvist i den andra staten.

I det föregående har redovisats framför allt olika begränsningar i källstatens beskattningsrätt när det gäller utdelningar. Men avtalet innehåller en begränsning även i mottagarstatens beskattningsrätt. Här åsyftas den i avtalen vanligen förekommande bestämmelsen till förhindrande av s.k. kedjebeskattnings på svensk sida av utdelning mellan bolag. Enligt artikel 22:2 c) gäller nämligen att utdelning från bolag med hemvist i Mexiko till bolag med hemvist i Sverige skall vara undantagen från svensk skatt enligt bestämmelserna i svensk lag om skattebefrielse för utdelning som erhålles av svenska bolag från dotterbolag utomlands. För den svenska skattefriheten krävs enligt dessa bestämmelser dels att skattefrihet förelegat om det utdelande bolaget varit svenskt och dels att den inkomstbeskattnings som det utländska företaget underkastats är jämförlig med motsvarande svenska in-

komstbeskattning. Med "jämförlig" avses enligt avtalspropositionen en skatt på 15 procent beräknad på ett underlag enligt svenska regler för beskattning.

Till yttermera visso anges i avtalets artikel 22:5 att vid tillämpning- en av nyssnämnda artikel 22:2 c) en skatt om 15 procent skall anses ha erlagts på den vinst av vilken utdelning betalas. Detta gäller i vissa an- givna fall, nämligen om det mexikanska bolaget förvärvat vinsten hu- vudsakligen från landtransporter inom mexikanskt territorium, likväl som i en industriell process, tillverkningsverksamhet, lantbruk (inkl. boskapsuppfödning), skogsbruk, fiske, turism (inkl. restaurang- och hotellverksamhet), allt under förutsättning att verksamheten har be- drivits i Mexiko. Beträffande nämnda 15 procent framgår av avtals- propositionen att avtalsparterna är överens om att detta skall tolkas som "15 procent beräknad på ett underlag enligt svenska regler för be- skattning". Bestämmelsen i artikel 22:5 innebär enligt avtalsproposi- tionen att Sverige medger skattefrihet enligt artikel 22:2 c) för den mottagna utdelningen även om det normala kravet för skattefrihet – en beskattning på minst 15 procent – inte har uppfyllts (matching exempt). Bestämmelsen tillämpas endast under avtalets tio första år (om ej förlängning avtalas).

I övrigt innehåller avtalets artikel 10 bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5. Vad som sägs i OECD-avtalets artikel 10:4 gäller givetvis också beträffande regeln i det förevarande avtalets artikel 10:3.

I den mån utdelningsinkomst beskattas även i källstaten skall dub- belbeskattning elimineras av hemviststaten enligt följande.

Om Mexiko är utdelningsmottagarens hemviststat skall Mexiko ge- nom ordinary credit avräkna den svenska skatten på utdelningen. Är utdelningsmottagaren ett bolag skall från den mexikanska skatten på utdelningen dessutom avräknas den svenska skatten på den vinst av vilken det svenska bolaget betalat utdelningen (underlying credit).

Om Sverige är hemviststaten skall Sverige genom ordinary credit avräkna den mexikanska skatten på utdelningen i enlighet med svensk lag. Av avtalets artikel 22:3 framgår att som mexikansk inkomstskatt skall anses även den mexikanska "assets tax" (minimiskatten på bo- lagstillgångar).

Då det gäller svenskt bolag som erhåller skattefri utdelning enligt ovan tillämpar Sverige exemptmetoden i enlighet med förut angivna regler.

Se i övrigt författningar 1992:1196 och 1993:64.

Nederländerna (art. 10)

Utdelning kan beskattas såväl i mottagarens hemviststat som i källsta- ten. I källstaten får skatten dock inte överstiga 15 procent av utdel- ningens bruttobelopp, förutsatt att mottagaren är den som verkligen har rätt till utdelningen (angående innebörden härav, se motsvarande artikel i avtalet med Frankrike).

Ingen skatt får emellertid tas ut i källstaten om utdelningsmottaga- ren är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt eller in- direkt behärskar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital.

Enligt avtalsprotokollet skall, om källstaten tagit ut mer skatt än av-

talet tillåter, ansökan om restitution av det överskjutande beloppet göras hos vederbörande myndighet i källstaten inom tre år efter utgången av det kalenderår, då skatten påförts.

I övrigt finns bestämmelser som motsvarar dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Till skillnad från OECD-avtalets artikel 10:3 inkluderar dock förevarande avtal i uttrycket "utdelning" även inkomst av fordringar med rätt till andel i vinst.

Om beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten enligt följande.

Om Sverige är inkomsttagarens hemviststat skall Sverige i enlighet med lagen om avräkning av utländsk skatt från den svenska skatten avräkna ett belopp motsvarande den nederländska skatten på inkomsten i fråga (ordinary credit).

Om ett svenskt bolag uppbär utdelning från ett nederländskt bolag är utdelningen undantagen från svensk skatt i den mån utdelningen skulle ha varit skattefri enligt svensk lag om båda bolagen varit svenska. Sådan skattebefrielse medges dock – såvida inte övergångsregeln tillämpas, se nedan – endast om

- 1) den vinst av vilken utdelningen betalas har, i Nederländerna eller annorstädes, underkastats en beskattning som motsvarar minst 15 procent av nettovinsten beräknad i enlighet med svensk lag, *eller*
- 2) denna utdelning utgörs av inkomst eller realisationsvinst som hade varit skattebefriad i Sverige om den hade förvärvats direkt av bolaget med hemvist i Sverige, *eller*
- 3) denna utdelning utgörs av realisationsvinst på grund av överlåtelse av aktier i ett bolag till den del tillgångarna i detta bolag, om dessa i stället överlåtits, hade resulterat i en realisationsvinst som, om den hade förvärvats direkt av det svenska bolaget, hade varit undantagen från beskattning i Sverige, *eller*
- 4) denna utdelning utgörs av realisationsvinst på grund av överlåtelse av aktier i ett bolag med hemvist i Nederländerna, till den del tillgångarna i detta bolag inte direkt eller indirekt utgörs av ett fast driftställe eller fast egendom i en tredje stat, eller av aktier i ett bolag med hemvist i en tredje stat och till den del vinstmedel i bolaget med hemvist i Nederländerna inte utgörs av inkomst eller realisationsvinst hänförlig till sådana tillgångar. (Skattefriheten gäller här alltså utdelning bara till den del den hänför sig till bolagets nederländska tillgångar.)

I fall då utdelning inte uppfyller de nu nämnda villkoren för skattebefrielse i Sverige, skall Sverige emellertid – utöver den avräkning för nederländsk skatt som kan följa av den allmänna huvudregeln enligt vad som förut angetts – från skatten på utdelningen avräkna ett belopp motsvarande 10 procent av utdelningens bruttobelopp (artikel 24 punkt 1 d andra stycket). Sådan 10-procentsavräkning ("garantiavräkning") enligt avtalet medges emellertid endast om motsvarande avräkning inte medges enligt 1 § tredje stycket lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (härom, se inledningskapitlet om svenska regler angående utländska skatter).

Som en kommentar till de i avtalet angivna förutsättningarna för skattefrihet för utdelning som ett svenskt bolag erhåller från ett bolag i Nederländerna framhålls i avtalsprotokollet bl.a. att

- a) det faktum att vinster inte beskattas med inkomst- eller bolags-skatt på grund av att tidigare eller senare års underskott kvittats mot dessa vinster, inte diskvalificerar utdelningar som består av sådana vinster från skattebefrielse i Sverige, samt att
- b) utdelning i första hand skall anses ha skett av vinster som kvalificerar utdelningen för skattebefrielse i Sverige, om sådana vinster finns tillgängliga; detta såvida inte det bolag som tar emot utdelningen begär annat.

En särskild övergångsregel i avtalsprotokollet gäller beträffande utdelning som verkställts från bolag i Nederländerna t.o.m. den 31 december 1993 och som hänför sig till inkomst eller realisationsvinst som bolaget haft före avtalets ikraftträdande. Sådan utdelning skall kunna vara undantagen från svensk skatt enligt reglerna i det gamla avtalet av 1968.

Om inkomsttagaren har hemvist i Nederländerna gäller att Nederländerna tillämpar ordinary credit enligt nederländsk lag (i princip avräkning av den svenska skatten).

Är fråga om sådan utdelning som äger verkligt samband med ett fast driftställe för rörelse, eller en stadigvarande anordning för självständig yrkesutövning som utdelningsmottagaren har i Sverige tillämpar Nederländerna i stället alternativ exempt, dvs. man avräknar i princip den del av den nederländska skatt som belöper på utdelningen efter dess förhållande till den totala i Nederländerna beskattade inkomsten.

Se i övrigt författningar 1992:17 och 946 samt 1194.

Norge
(art. 10 i nordiska
avtalet)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten är beskattningsrätten, förutsatt att mottagaren är den som har rätt till utdelningen, begränsad enligt följande

- a) ingen skatt får tas ut om mottagaren är ett bolag (med undantag för personsammanslutning och dödsbo) som direkt äger minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital; norsk skatt får emellertid höjas till högst 15 procent så länge norska bolag är berättigade till avdrag vid statsbeskattningen för utdelad vinst
- b) högst 15 procent av utdelningens bruttobelopp får tas i övriga fall.

Med "personsammanslutning" förstås i fråga om Norge varje sammanslutning utom "aksjeselskap". I fråga om Sverige avser uttrycket handelsbolag, kommanditbolag och enkelt bolag i fall då dessa inte beskattas som självständiga skattesubjekt.

I fråga om frihet från s.k. kedjebeskattnings gäller följande.

Utdelning från bolag i Sverige till bolag i Norge är skattefri i Norge om så skulle ha varit fallet om bägge bolagen varit hemmahörande där.

Utdelning till bolag i Sverige från bolag i Norge är skattefri i Sverige om så skulle ha varit fallet om båda bolagen varit svenska. Sådan

skattefrihet medges dock endast under samma förutsättningar som gäller för utdelning från bolag i Danmark (se Danmark).

Angående utdelning till institution med allmännyttigt ändamål, se Danmark.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Angående "subject to tax-regeln", se Danmark.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten i regel genom ordinary credit. När utdelning från bolag i den ena staten till bolag i den andra staten är undantagen från beskattning i det mottagande bolagets stat tillämpas dock exemptmetoden. Detsamma gäller i fråga om utdelning till institution med allmännyttigt ändamål varom överenskommelse träffats. Vidare tillämpar Sverige full exempt när Sverige från beskattning undantar utdelning hänförlig till fast driftställe el.dyl. i den andra staten. Angående förutsättningen härför för Sveriges del, se Danmark.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Nya Zeeland (art. 8)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp.

Utdelning från bolag i Nya Zeeland till bolag i Sverige är skattefri i Sverige om så skulle ha varit fallet enligt svensk lag om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattnings). Sådan skattebefrielse förutsätter dock att den huvudsakliga delen av det utdelande bolagets inkomst härrör, direkt eller indirekt, från annan affärsverksamhet än förvaltning av värdepapper och annan liknande lös egendom och att sådan verksamhet bedrivs i Nya Zeeland av det bolag som betalar utdelningen eller av ett bolag i vilket det äger minst 25 procent av aktiekapitalet.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. När svenskt bolag uppbär skattefri utdelning tillämpar Sverige exemptmetoden.

Se i övrigt förordningarna 1980:1131 (tillämpningsföreskrifter) och 1980:1132 (kuponbeskattning m.m.).

Pakistan (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i mottagarens hemviststat och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp, om mottagaren är ett bolag som har rätt till utdelningen och som äger minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital. Vid tillämpningen av skattebegränsningen beaktas inte sådana förhöjda skattebelopp som utgår på grund av att skatt inte erlagts i tid, liksom inte heller böter, avgifter eller andra belopp som utgår på grund av skattebrott.

Utdelning från bolag i Pakistan till svenskt bolag är undantagen från skatt i Sverige om utdelningen skulle ha varit skattefri i Sverige om båda bolagen varit svenska (frihet från "kedjebeskattnings").

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. I Pakistan avräknas svensk skatt med belopp som inte överstiger den andel av den pakistanska skatten som inkomsten i fråga utgör av hela den inkomst på vilken pakistansk skatt skall utgå. Sverige medger i förekommande fall matching credit tills vidare under avtalets tio första år. Dock gäller, om utdelningen är hänförlig till fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig verksamhet i Pakistan, att utdelningen skall undantas från beskattning i Sverige om den huvudsakliga delen av det fasta driftställets eller den stadigvarande anordningens inkomst härrör från annan affärsverksamhet än förvaltning av värdepapper och annan liknande egendom. Vid utdelningens undantagande från svensk skatt tillämpar Sverige exemption, i förekommande fall med progression. Om ”huvudsakligheten” inte föreligger får Sverige beskatta utdelningen men skall då tillämpa ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1986:595 och 732.

Peru
(art. VI)

Utdelning beskattas endast i källstaten. I övrigt saknas uttryckliga bestämmelser om utdelning.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom exemption med progression.

Se i övrigt kungörelse 1968:745 (tillämpningsföreskrifter).

Polen
(art. 10)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt behärskar minst 25 procent av röstetalet för aktierna i det utdelande bolaget
- b) 15 procent av bruttoutdelningens belopp i övriga fall.

Utdelning från bolag i Polen till bolag i Sverige är undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen enligt svensk lag skulle ha varit skattefri om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattnings).

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. När svenskt bolag uppbär utdelning som är skattefri elimineras dubbelbeskattning i Sverige genom exemptionmetoden.

Se i övrigt förordningarna 1977:475, 1980:802 (tillämpningsföreskrifter) och 1977:476 (kuponbeskattning m.m.).

Rumänien
(art. 10)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga 10 procent av utdelningens bruttobelopp.

Utdelning från bolag i Rumänien till bolag i Sverige är undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen enligt svensk lag skulle ha varit skattefri om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattnings).

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 (endast beträffande fast driftställe) och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. När svenskt bolag uppbär utdelning som är skattefri enligt ovan elimineras dubbelbeskattning i Sverige genom exemptmetoden.

Se i övrigt förordningarna 1979:57 (tillämpningsföreskrifter) och 1979:58 (kuponingskatt m.m.).

Ryska Federationen (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i mottagarens hemviststat och i källstaten.

I källstaten får skatten dock – förutsatt att mottagaren är den som har rätt till utdelningen (alltså inte t.ex. en mellanhand) inte överstiga

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om mottagaren är ett bolag (utom handelsbolag) som direkt innehar 100 procent av det utdelande bolagets kapital, eller, såvitt avser ett joint venture, inte mindre än 30 procent av kapitalet i ett sådant joint venture – i båda dessa fall krävs det vidare att det utländska kapitalet som investerats överstiger 100 000 US dollars eller motsvarande summa i någon av de avtalsslutande staternas valuta vid tidpunkten för den faktiska utbetalningen av utdelningen,
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

I övrigt finns i artikeln samma bestämmelser som i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5. Dock har i avtalets definition av uttrycket utdelning orden ”andelsbevis eller andra liknande bevis med rätt till andel i vinst” överhoppats.

Härutöver gäller enligt artikel 22:2 c) att utdelning från ett ryskt bolag till ett svenskt bolag är skattefri i Sverige enligt bestämmelserna i svensk lag om skattebefrielse för utdelning som erhålles av svenska bolag från dotterbolag utomlands.

I den mån utdelning beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattningen av hemviststaten genom ordinary credit i enlighet med statens egen lagstiftning.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Schweiz (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp. Utdelningen skall dock vara helt undantagen från beskattning i källstaten om mottagaren är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt behärskar minst 25 procent av kapitalet i det utdelande bolaget. Vad särskilt beträffar utdelning från bolag i Schweiz till bolag i Sverige gäller att den är undantagen från svensk skatt i den mån utdelningen enligt svensk lag skulle ha varit skattefri om båda bolagen varit svenska. Sådan skattefrihet förutsätter dock enligt avtalets

artikel 25:5 att det utbetalande bolagets inkomst huvudsakligen härrör, direkt eller indirekt, från annan verksamhet än förvaltning av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Verksamheten måste bedrivas i Schweiz av det utbetalande bolaget eller av ett bolag i vilket det äger minst 25 procent av de aktier för vilka rösträtt får utövas.

Den svenska lagen förutsätter för skattefrihet, förutom att aktieinnehavet är "näringsbetingat", även att den vinst av vilken utdelningen betalats har underkastats normal schweizisk inkomstskatt för bolag eller därmed jämförlig inkomstskatt.

Avtalets regler om avstående av källskatt såvitt gäller utdelning från dotter- till moderbolag tillämpas på utdelning som betalas eller blivit tillgänglig för lyftning efter den 31.12.1991. Även för det fall att utdelningsmottagaren genom dubbelbeskattningsavtalet befriats från att erlagga källskatt (kupongskatt) skall fortsättningsvis s.k. Annullationsavdrag kunna medges enligt lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning, framhålls det i avtalspropositionen.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 (endast beträffande fast driftställe) och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras av Sverige såsom hemviststat genom ordinary credit. När svenskt bolag uppbär utdelning som enligt vad förut sagts är skattefri undviks dock dubbelbeskattningen genom exemptionmetoden. När person i Schweiz uppbär utdelning som har samband med fast driftställe i Sverige tillämpar Schweiz exemption med progression.

Om en person som enligt avtalet har hemvist i Schweiz fått utdelning på vilken skatt i Sverige uttagits med 15 procent gäller att Schweiz på ansökan skall medge honom skattelättnad. Enligt avtalet kan Schweiz välja mellan tre olika former av skattelättnad, nämligen genom att

- a) medelst ordinary credit avräkna den svenska skatten från den schweiziska, eller
- b) nedsätta den schweiziska skatten med ett schablonmässigt bestämt belopp, eller
- c) delvis undanta utdelningen från schweizisk beskattning, därvid dock minst avdrag för i Sverige uttagen skatt skall medges från bruttobeloppet av de från Sverige uppburna inkomsterna.

Angående förfarandet vid nedsättning av schweizisk respektive svensk skatt på utdelning enligt avtalet, se SFS 1986:66.

Emellertid gäller oavsett övriga bestämmelser i avtalet, att svensk medborgare (som inte är schweizisk medborgare) med hemvist i Schweiz, som dessutom enligt svensk lagstiftning anses bosatt i Sverige, får – förutsatt att han inte avrest från Sverige för mer än tre år sedan – beskattas i Sverige. Sverige skall därvid ge ordinary credit för samtliga i Schweiz erlagda skatter på inkomst respektive förmögenhet. (Skulle i sådant fall kupongskatt ha uttagits, trots skattskyldighet för inkomst i Sverige, torde den skattskyldige ha rätt att i föreskriven ordning – se 27 § kupongskattelagen – ansöka om restitution av kupongskatten.)

Se i övrigt författningar 1966:544, 1992:856 och 1993:960.

Rätten att beskatta utdelning tillkommer i princip mottagarens hemviststat. Även källstaten kan dock ha en viss beskattningsrätt. Här om gäller följande:

I fråga om utdelning från Sverige till Singapore får den svenska skatten inte överstiga

- a) 10 procent om utdelningsmottagaren är ett bolag med hemvist i Singapore som direkt eller indirekt äger minst 25 procent av aktiekapitalet i det utbetalande bolaget
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Om den från Sverige erhållna utdelningsinkomsten på sätt nu angetts skall beskattas där med nedsatt skattesats och om inkomsten enligt gällande lagstiftning i Singapore skall beskattas där endast till den del den överförs till eller mottas i Singapore och inte till hela sitt belopp, gäller att den i Sverige medgivna skattenedsättningen skall avse endast den del av inkomsten som överförs till Singapore (remittance-regeln).

Utdelning från Singapore till Sverige är i Singapore undantagen från varje skatt som tas ut på utdelning utöver skatt på bolagets vinst.

Av prop. 1968:148 s. 36 framgår att bolag i Singapore, som delar ut vinst, är berättigat att vid utbetalning till aktieägare dra av 40 procent (numera 27 procent) av utdelningens bruttobelopp, motsvarande den bolagsskatt som bolaget erlägger för den utdelade vinsten. Aktieägare, som är skattskyldig i Singapore för utdelningen, skall redovisa bruttoutdelningen till beskattning, men har rätt att från sin personliga inkomstskatt på utdelningen avräkna det skattebelopp som bolaget dragit av vid utbetalningen. (Utdelningsmottagare i utlandet erlägger ingen ytterligare skatt på utdelningen utöver det av bolaget avdragna beloppet.)

Mot nu angiven bakgrund skall ses följande två föreskrifter i avtalet:

- a) Bestämmelsen om skattefrihet i Singapore för utdelning till Sverige berör inte de föreskrifter i singaporeansk lag enligt vilka skatt, som belöper på utdelning från ett bolag med hemvist i Singapore från vilken singaporeansk skatt har avräknats eller anses vara avräknad, kan ändras att utgå efter den skattesats som gäller för det taxeringsår i Singapore som följer omedelbart efter det då utdelningen utbetalades.
- b) Om Singapore efter avtalets undertecknande inför en skatt på utdelning som ett bolag med hemvist i Singapore har verkställt från sin vinst eller inkomst, kan denna skatt tas ut, men skattesatsen får, om mottagaren har rätt till utdelningen, inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp. Då utdelningen utbetalas till moderbolag (i förut angiven mening, dvs. bolag som direkt eller indirekt äger minst 25 procent av aktiekapitalet i det utdelande bolaget) med hemvist i Sverige, får skattesatsen, om mottagaren har rätt till utdelningen, inte överstiga 10 procent av utdelningens bruttobelopp.

Singapores regering och vissa angivna finansiella myndigheter beskattas inte i Sverige för utdelning på aktier i svenska aktiebolag, i den mån överenskommelse därom träffats.

Överenskommelse har numera träffats om att – med tillämpning på utdelning som blir tillgänglig för lyftning efter utgången av 1992 – Singapores regering, "the Monetary Authority of Singapore", "the Board of Commissioners of Currency" och "the Government of Singapore Investment Corporation Pte Ltd." häri inbegripna, inte skall beskattas i Sverige för utdelning på aktier i svenska aktiebolag som är officiellt registrerade vid Stockholms fondbörs om

- 1) aktierna för vilka utdelningen betalas innehas endast i det allmännas intresse, och
- 2) innehavaren eller innehavarna av aktierna tillsammans inte direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av *eller* innehar mer än 5 procent av aktiekapitalet i det svenska aktiebolag som betalar utdelningen.

Utdelning från bolag i Singapore till bolag i Sverige är undantagen från svensk skatt i den mån detta skulle ha varit fallet enligt svensk lag, om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattningslag). Sådan skattebefrielse medges dock endast

- a) om den vinst av vilken utdelningen betalats underkastats den normala singaporeanska inkomstskatten för bolag eller därmed jämförlig inkomstskatt, eller
- b) om den utdelning som betalas av bolaget i Singapore uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av utdelning som bolaget under ifrågavarande år eller tidigare år mottagit på aktier eller andelar, som bolaget innehar i ett bolag med hemvist i en tredje stat, och vilken skulle ha varit undantagen från svensk skatt om de aktier eller andelar på vilka utdelningen betalas hade innehafts direkt av det svenska bolaget.

Uttrycket "normal" inkomstskatt för bolag eller en "därmed jämförlig inkomstskatt" under a) ovan ansågs enligt en till och med år 1991 gällande lydelse av avtalet innefatta singaporeansk inkomstskatt som skulle ha erlagts, om inte befrielse från eller nedsättning av skatt medgivits enligt singaporeansk lagstiftning för att främja ekonomisk utveckling. Genom en år 1991 träffad överenskommelse har denna matching credit-bestämmelse bytts ut mot en hänvisning till vissa uppräknade skattelättnadsbestämmelser i den singaporeanska lagstiftningen. För sådan verksamhet som inte omfattas av de uppräknade bestämmelserna medges avräkning endast med belopp motsvarande den faktiskt erlagda utländska skatten respektive medges skattefrihet endast om villkoren enligt huvudregeln ovan är uppfyllda (jfr prop. 1991/92:45 s. 47). Det sagda gäller tillsvidare till och med år 2000.

Dubbelbeskattningslag elimineras i hemviststaten enligt följande:

I fråga om utdelning från Singapore medges i Sverige avräkning från den svenska skatten genom ordinary credit med 15 procent av utdelningens nettobelopp (även om ingen skatt utgått i Singapore ut-

över skatt på bolagsvinsten). Om emellertid Singapore övergår till att ta ut skatt på utdelning utöver skatt på det utdelande bolagets vinst, medges avräkning med 15 procent av utdelningens bruttobelopp enligt vad som förut sagts. Dessa avräkningsbestämmelser tillämpas efter förlängning tills vidare av giltighetstiden till och med utgången av 2000.

Det nettobelopp som enligt dessa bestämmelser ligger till grund för skatteavräkningen i Sverige avser bruttoutdelningen efter avdrag för förvaltningskostnader och ränta på skuld som belöper på utdelningen samt den av bolaget innehållna singaporeanska inkomstskatten (se ovan). Om utdelningen skulle komma att beskattas i Singapore utöver vinsten får avdraget från bruttoutdelningen inte innefatta den singaporeanska inkomstskatten.

I fråga om avräkning från svensk skatt på utdelning från Singapore har enligt 1991 års överenskommelse föreskrivits en begränsning av den svenska avräkningen såtillvida att, såvitt avser utdelning som sker efter 1991 års utgång, i sådana fall då en generell avräkning medges från svensk skatt med 10 procent av utdelningens bruttobelopp enligt svensk lag (1 § tredje stycket lagen [1986:468] om avräkning av utländsk skatt), ytterligare avräkning skall ske med endast 5 procent av utdelningens nettobelopp.

När svenskt bolag uppbär utdelning som enligt vad som förut sagts är skattefri undviks dubbelbeskattningen genom exemptmetoden.

När det är fråga om utdelning hänförlig till fast driftställe i Singapore, skall avräkningen i Sverige av singaporeansk skatt innefatta s.k. matching credit.

I fråga om utdelning från Sverige till Singapore avräknas i Singapore den svenska skatten på utdelningen från den singaporeanska skatten på samma inkomst. Är utdelningsmottagaren ett bolag i Singapore som äger minst 25 procent av aktiekapitalet i det utdelande svenska bolaget medräknas vid avräkningen även den svenska skatt som det svenska bolaget har att erlagga för sin vinst i den mån den belöper på utdelningen (underlying credit).

Se i övrigt förordningarna 1983:1012 (tillämpningsföreskrifter) samt 1975:853 (kupongskatt m.m.). Se även 1991:1886 och 1992:857.

Sovjetunionen (art. 8)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp.

Uttrycket *utdelning* betecknar enligt avtalet inkomst av aktier eller andra liknande värdepapper samt varje annan utbetalning som enligt lagstiftningen i den stat där den utdelande personen har hemvist i skattehänseende behandlas som avkastning av aktier. Enligt anvisningarna till avtalsbestämmelserna (SFS 1982:1227) förekommer inte utdelning i angiven bemärkelse i Sovjetunionen, varför en person med hemvist i Sverige inte kan uppbära utdelning från Sovjetunionen.

I övrigt innehåller avtalet inga uttryckliga bestämmelser om utdelning.

Med hänsyn till att utdelning enligt det sagda inte förekommer i Sovjetunionen, kan lindring i dubbelbeskattningen i praktiken åstad-

kommas endast genom den nedsättning av den svenska skatten som skall tas ut när Sverige är källstat. Svensk kupongskatt skall alltså tas ut med endast 15 procent av utdelningens bruttobelopp. Utdelning från svensk ekonomisk förening beskattas enligt 6 § 1 mom. a eller c lagen om statlig inkomstskatt, men den statliga inkomstskatten får inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp. I Sovjetunionen kan hela utdelningen beskattas enligt sovjetisk lag.

Avtalet saknar särskild artikel om sättet för dubbelbeskattningens undanröjande.

Se i övrigt förordningar 1982:708 och 1277 (tillämpningsföreskrifter och kupongskatt). Angående frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Spanien (art. X)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga

- a) 10 procent av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som äger direkt minst 50 procent av det utbetalande bolagets kapital, dock endast under förutsättning att denna del utgörs av aktier eller andelar, vilka innehafts sedan minst ett år före den tidpunkt då utdelningen blev tillgänglig för lyftning
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Utdelning från bolag i Spanien till bolag i Sverige är undantagen från svensk skatt i den mån detta skulle ha varit fallet enligt svensk lag om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattnings). Sådan skattebefrielse inträder dock endast om

- a) den vinst av vilken utdelningen utbetalas i Spanien underkastats den vanliga inkomstskatt som utgår vid tiden för avtalets under-tecknande eller därmed jämförlig inkomstskatt, eller
- b) den huvudsakliga delen av det utdelande bolagets inkomst direkt eller indirekt härrör från annan verksamhet än förvaltning av värdepapper och därmed likartad egendom; dessutom skall verksamheten bedrivas i Spanien av det utdelande bolaget eller av bolag i vilket det utdelande bolaget äger aktier eller andelar motsvarande minst 25 procent av röstetalet för samtliga aktier eller andelar.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattnings elimineras i hemviststaten genom ordinary credit. Om befrielse från eller nedsättning av spansk skatt meddelats för begränsad tid skall Sverige tillämpa matching credit.

När svenskt bolag uppbär utdelning enligt ovan elimineras dubbelbeskattnings i Sverige genom exemptmetoden.

Angående ev. tillämpning av den s.k. treårsregeln i svensk lagstiftning gäller motsvarande som enligt avtalet med Canada.

Se i övrigt förordningarna 1977:75, 1980:742–743 (tillämpningsföreskrifter) och 1977:76 (kupongskatt m.m.).

Sri Lanka
(art. VI)

Utdelning får beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga 15 procent av utdelningens brutobelopp.

Utdelning från bolag i Sri Lanka till bolag i Sverige är undantagen från svensk skatt i den mån detta skulle ha varit fallet enligt svensk lag om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattning).

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 (endast beträffande fast driftställe) och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit. Om lankesisk skatt på utdelning nedsatts enligt lankesisk investeringsfrämjande skattelagstiftning, skall vid avräkning i Sverige tillämpas matching credit, så att lankesisk skatt anses ha erlagts med 15 procent. Detta gäller under avtalets första tio år om inte förlängning sker. I Sri Lanka gäller att om utdelningsmottagaren är ett bolag som innehar minst 25 procent av röstetalet av aktierna eller andelarna i det utdelande svenska bolaget, vid avräkningen skall beaktas även den svenska skatt som utgår på det svenska bolagets vinst till den del den belöper på utdelningen (underlying credit).

När svenskt bolag uppbär skattefri utdelning enligt ovan elimineras dubbelbeskattningen i Sverige genom exemptmetoden.

Se i övrigt förordning 1984:809 (tillämpningsföreskrifter och kupongskatt m.m.).

**Storbritannien och
Nordirland (UK)**
(art. 10)

Rätten att beskatta utdelning tillkommer i princip mottagarens hemviststat. Även källstaten kan dock ha beskattningsrätt. Vid beskattningen i Sverige gäller emellertid särskilda regler med hänsyn till det brittiska systemet med skattetillgodohavande.

Utdelning från bolag i Sverige till bolag i Storbritannien och Nordirland (UK) som direkt eller indirekt behärskar minst 10 procent av röstetalet på aktierna i det utdelande bolaget, beskattas endast i UK. I övriga fall kan utdelning från Sverige till mottagare i UK beskattas i båda staterna men den svenska skatten får inte överstiga 5 procent.

I UK gäller enligt intern lagstiftning att utländsk fysisk person med hemvist där i vissa fall inte blir inkomstbeskattad för inkomst från utlandet med mindre inkomsten faktiskt remitterats till och uppburits av honom i UK. Detta gäller bl.a. i fråga om utdelningar. Med hänsyn härtill har i avtalet föreskrivits att, när svensk beskattning av inkomst enligt avtalet lindras men beskattning i UK sker endast till den del den överförs till eller mottagits i UK, skattelindringen i Sverige skall avse endast den till UK överförda inkomstdelen (remittanceregeln). På den oremitterade delen av utdelningen får Sverige följaktligen ta ut 30 procent kupongskatt i stället för bara 5 procent.

I fråga om utdelning från UK till mottagare i Sverige gäller det omvända förhållandet i fråga om beskattningsrätten, men detta endast under förutsättning att UK frångått sitt nuvarande system med skattetillgodohavande. Så länge UK inte frångått detta system, gäller i fråga om utdelning från UK till Sverige följande:

Utdelningen kan beskattas i båda staterna.

Vid beskattningen i Sverige är utdelningsmottagaren (fysisk eller juridisk person) berättigad till skattetillgodohavande med f.n. 25/75 av

utdelningen) på samma sätt som en fysisk person med hemvist i UK. Med rätten till skattetillgodohavande är också förenad rätt till utbetalning av belopp varmed skattetillgodohavandet överstiger den skatt som skall erläggas i UK. Om utdelningsmottagaren är ett svenskt bolag som direkt eller indirekt behärskar minst 10 procent av röstetalet för samtliga aktier i det utdelande bolaget har bolaget rätt till skattetillgodohavande med hälften av det skattetillgodohavande som skulle ha tillkommit en fysisk person med hemvist i UK liksom även motsvarande rätt till utbetalning enligt det nyss sagda.

Vid beskattningen "vid källan" i UK får skatten på utdelningen och skattetillgodohavandet, om mottagaren inte är bolag som nyss sagts, inte överstiga 15 procent. Om mottagaren är ett sådant bolag, får skatten inte överstiga 5 procent. Om utdelningsmottagaren inte hör till någon av de kategorier som har rätt till skattetillgodohavande enligt det sagda, får ingen källskatt uttas i UK.

För att belysa tillämpningen av det brittiska systemet med skattetillgodohavande i samband med utdelning från UK hänvisas till bilaga 3 i slutet av kapitlet.

Ett bolag är "härskande" i förut angiven mening även när det har intressegemenskap med ett eller flera andra bolag som direkt eller indirekt behärskar minst 10 procent av röstetalet för aktierna i det utdelande bolaget. Två bolag anses ha intressegemenskap om ett av dem kontrolleras direkt eller indirekt av det andra eller båda kontrolleras direkt eller indirekt av ett tredje bolag. Ett bolag anses vara kontrollerat av ett annat bolag om detta senare behärskar mer än 50 procent av röstetalet för aktierna i det förra bolaget.

De regler som angivits i det föregående, såvitt avser utdelning från UK till bolag i Sverige som direkt eller indirekt behärskar minst 10 procent av röstetalet för aktierna i det utdelande bolaget, gäller i princip inte om utdelningen kan ha utbetalats endast av bolagsinkomst som uppkommit 12 månader eller mer före den tidpunkt då det svenska bolaget blev ägare till 10 procent eller mer av aktierna i fråga. Det sagda gäller både de regler som bygger på att systemet med skattetillgodohavande är tillämpligt i UK och de regler som förutsätter att systemet inte är tillämpligt. Det nu behandlade undantaget skall likväl inte tillämpas om aktierna förvärvades av "bona fide" affärsmässiga skäl och inte främst i syfte att erhålla förmån enligt artikeln om utdelningar.

Utdelning från bolag i UK till bolag i Sverige är undantagen från svensk beskattning om utdelningen enligt svensk lag skulle ha varit skattefri om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattning).

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Om bolag i UK, som direkt eller indirekt behärskar minst en tiondel av röstetalet för aktierna i ett svenskt bolag, uppbär utdelning från det svenska bolaget, skall från den brittiska skatten avräknas även den svenska skatten på det svenska bolagets inkomst till den del den belöper på utdelningen (s.k. underlying credit).

När svenskt bolag uppbär utdelning från UK som är skattefri enligt

ovan elimineras dubbelbeskattningen i Sverige genom exemptmetoden.

Se i övrigt förordningar 1983:898 och 1984:932 (tillämpningsföreskrifter och kupongskatt m.m.)

Sydafrika (art. VI och XVI)

Utdelning från bolag i Sverige till person med hemvist i Sydafrika beskattas endast i Sverige (källstat), dvs. kupongskatt kan uttas i vanlig ordning.

Utdelning från bolag i Sydafrika till person med hemvist i Sverige kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I Sydafrika (källstat) får skatt uttas i enlighet med sydafrikansk lagstiftning. I Sverige beräknas, om inkomsttagaren inte är bolag, svensk skatt på utdelningens bruttobelopp (utan avdrag för i Sydafrika uttagen skatt, men med avdrag för på utdelningen belöpande förvaltningskostnader och gäldränta). Från den svenska skatten avdras ett belopp motsvarande 7,5 procent av bruttobeloppet (utan avdrag för sydafrikansk skatt, förvaltningskostnader och gäldränta).

Utdelning från bolag i den ena staten till bolag i den andra staten är undantagen från beskattning i den mottagande staten i den mån utdelningen enligt denna senare stats lagar skulle ha varit skattefri om båda bolagen varit hemmahörande där (frihet från s.k. kedjebesiktning).

I övrigt finns en bestämmelse som ungefärligen motsvarar den i OECD-avtalets artikel 10:5 mot s.k. extraterritoriell beskattning.

Dubbelbesiktning elimineras av hemviststaten, av Sydafrika genom full exempt och av Sverige genom avräkning av ett belopp motsvarande 7,5 procent av utdelningens bruttobelopp enligt ovan, dock inte med belopp överstigande utdelningens nettobelopp.

När det är fråga om utdelning till bolag som är skattefri, elimineras dubbelbesiktningen i den mottagande staten genom exemptmetoden.

Se i övrigt kungörelse 1956:51 (tillämpningsföreskrifter).

Tanzania (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga

- a) 15 procent av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är ett bolag som under minst sex månader omedelbart före dagen för utbetalning av utdelningen äger minst 25 procent av röstetalet för aktierna eller andelarna i det utbetalande bolaget
- b) 25 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Utdelning från ett bolag i Tanzania till bolag i Sverige är undantagen från beskattning i Sverige om utdelningen varit skattefri enligt svensk lag om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebesiktning). Skattebefrielsen inträder dock endast under samma förutsättningar som angetts beträffande utdelning från Spanien enligt avtalet med detta land.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Dubbelbesiktning elimineras av hemviststaten genom ordinary

credit. Om vid inkomstbeskattningen i Tanzania medgetts investeringsavdrag enligt vissa bestämmelser i inkomstskattelagen skall Sverige medge matching credit, dvs. avräkning för skatt som om avdraget ej medgetts, under tiden till och med 1996 om ej förlängning avtalas. Även när skattebefrielse eller skattenedsättning medges enligt senare lagstiftning och som enligt överenskommelse mellan myndigheterna i båda staterna har till syfte att främja ekonomisk utveckling, skall Sverige medge matching credit.

När svenskt bolag uppbär utdelning som är skattefri enligt ovan elimineras dubbelbeskattningen av Sverige genom exemptmetoden.

Se i övrigt förordningarna 1977:580, 1979:837 (tillämpningsföreskrifter) och 1977:581 (kuponbeskattning m.m.) samt 1987:983.

Thailand (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i mottagarens hemviststat och i källstaten.

Om emellertid mottagaren har rätt till utdelningen och är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt behärskar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital, är källstatens beskattningsrätt begränsad på så sätt att skatten i källstaten inte får överstiga

- a) 15 procent av utdelningens bruttobelopp om bolaget som betalar utdelningen bedriver industriell verksamhet
- b) 20 procent av bruttobeloppet i övriga fall.

Om mottagaren inte är ett bolag med ett minst 25-procentigt intresse eller om han är en fysisk person är källstatens beskattningsrätt inte begränsad. Beträffande förutsättningen att mottagaren "har rätt till utdelningen", se t.ex. avtal med Cypern.

Uttrycket "industriell verksamhet" här ovan åsyftar

- 1) verksamhet innebärande
 - a) tillverkning, montering, bearbetning eller förädling
 - b) byggnadsarbete, väg- och vattenbyggnadsverksamhet eller skeppsbyggnad
 - c) produktion av elektricitet, hydraulisk kraft och gas eller tillhandahållande av vatten, eller
 - d) jordbruk, skogsbruk, fiske eller växtodling, och
- 2) annan verksamhet som åtnjuter förmånlig behandling enligt den thailändska lagstiftningen om främjande av industriella investeringar, samt
- 3) annan verksamhet som den behöriga myndigheten i Thailand förklarar vara industriell verksamhet för tillämpningen av denna artikel.

Utdelning från ett bolag i Thailand till svenskt bolag är undantagen från skatt i Sverige i den mån utdelningen enligt svensk lag skulle ha varit skattefri i Sverige om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattnings).

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten i princip genom ordinary credit. För Sveriges del kan dock exemptmetoden bli tillämplig i vissa fall, se nedan.

Vid avräkning av thailändsk skatt enligt creditmetoden tillämpar Sverige s.k. matching credit såtillvida att, om svenskt bolag (utom handelsbolag) uppbär utdelning som inte skulle ha varit skattefri enligt svenska regler, avräkning alltid skall ske som om thailändsk skatt uttagits med 25 procent av utdelningens bruttobelopp.

För avräkning i Sverige i andra fall enligt creditmetoden av thailändsk skatt på utdelning från Thailand gäller att "den skatt som erlagts i Thailand" skall anses innefatta det thailändska skattebelopp som skulle ha erlagts om inte befrielse från eller nedsättning av thailändsk skatt hade medgetts enligt de särskilda lagar, avsedda att främja ekonomisk utveckling, som är tillämpliga vid avtalets undertecknande eller som efter överenskommelse mellan de båda staternas myndigheter senare införts. Även här kan alltså bli fråga om s.k. matching credit.

För Sveriges del används emellertid inte creditmetoden om utdelningen från Thailand är hänförlig till fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesutövning som inkomsttagaren i Sverige har i Thailand. I sådant fall skall Sverige i stället tillämpa exemptmetoden, i förekommande fall med progression, och alltså på så sätt undanta utdelningen från svensk beskattning. Förutsättning härför är att den huvudsakliga delen av utdelningen härrör från annan självständig affärsverksamhet eller självständig yrkesutövning än förvaltning av värdepapper och annan liknande egendom. Är förutsättningarna inte för handen tillämpar Sverige ordinary credit enligt huvudregeln.

Likaså använder Sverige exemptmetoden när svenskt bolag uppbär sådan utdelning från ett thailändskt bolag som är skattefri i Sverige enligt vad förut sagts.

Se i övrigt författningar 1989:676 och 814.

Tjeckoslovakien (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får dock

- a) ingen skatt uttas om mottagaren är ett bolag vars kapital helt eller delvis är fördelat på aktier och som direkt behärskar minst 25 procent av det utdelande bolagets kapital
- b) skatten inte överstiga 10 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Utdelning från bolag i en stat till bolag i den andra staten är undantagen från skatt i denna senare stat om utdelningen skulle ha varit skattefri om båda bolagen haft hemvist där.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit. I fråga om utdelning hänförlig till fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet tillämpar

dock Tjeckoslovakien såsom mottagande stat exemption med progression. I fråga om skattefri utdelning mellan bolag tillämpar den mottagande staten exemptmetoden.

Se i övrigt förordningarna 1980:864 (tillämpningsföreskrifter) och 1980:863 (kupongskatt m.m.). Angående frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Trinidad och Tobago (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga

- a) 10 procent av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt eller indirekt behärskar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital
- b) 20 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Utdelning från bolag i Trinidad och Tobago till bolag i Sverige är undantagen från beskattning i Sverige om den enligt svensk lag skulle ha varit skattefri (frihet från s.k. kedjebeskattnings).

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 (endast beträffande fast driftställe) och 10:5.

Dubbelbeskattnings elimineras i hemviststaten genom ordinary credit. När det är fråga om utdelning från bolag i Sverige till bolag i Trinidad och Tobago som direkt eller indirekt behärskar minst 25 procent av röstetalet för aktierna i det utbetalande bolaget, avräknas i Trinidad och Tobago även den svenska skatten på bolagets vinst till den del den belöper på utdelningen (underlying credit).

Sverige medger matching credit, om befrielse från eller nedsättning av trinidadisk skatt meddelats för en begränsad tidsperiod i syfte att främja ekonomisk utveckling. Detta gäller under avtalets första tio år om inte förlängning avtalas.

När bolag i Sverige uppbär utdelning som är skattefri enligt ovan, undviker Sverige dubbelbeskattnings genom exemptmetoden.

Se i övrigt författningar 1984:246 och 1985:49 (tillämpningsföreskrifter och kupongskatt m.m.).

Tunisien (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga

- a) 15 procent av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är ett bolag som direkt behärskar minst 25 procent av det utdelande bolagets kapital
- b) 20 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Om bolag i Sverige har ett eller flera fasta driftställen i Tunisien, får Tunisien påföra skatt på inkomst av kapital med högst 15 procent av skillnaden mellan den inkomst som driftstället eller driftställena förvärvat och skatten på inkomst av rörelse (härom, se mera nedan).

Sverige medger befrielse från s.k. kedjebeskattnings när bolag i Sverige uppbär utdelning från bolag i Tunisien under samma förut-

sättningar som anges i avtalet med Spanien, dock att den verksamhet från vilken utdelningen härrör i Tunisien kan bedrivas, förutom av det utdelande bolaget, även av bolag i vilket det utdelande bolaget har "minst 25 procent av kapitalet".

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3 och 10:4.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall även matching credit.

När svenskt bolag uppbär utdelning som är skattefri enligt ovan, undviker Sverige dubbelbeskattning genom exemptmetoden.

Den extra skatt som i Tunisien uttas på inkomst av kapital enligt ovan innebär följande i fråga om beskattningen av svenskt bolags fasta driftställe i Tunisien: Driftstället påförs först den tunisiska skatten på inkomst av rörelse. Vidare påförs driftstället den tunisiska skatten på inkomst av kapital med högst 15 procent av skillnaden mellan driftställets inkomst och skatten på inkomst av rörelse. Om den inkomst som driftstället förvärvat uppgår till 1 000 kr och skatten på inkomst av rörelse uppgår till 450 kr, utgör tilläggsskatten högst 15 procent $\cdot (1\,000 - 450) = 82:50$. Total skatt är alltså högst $(450 + 82:50) = 532:50$. Uppkommer dubbelbeskattning vid artikelns tillämpning undanröjs denna genom skatteavräkning enligt ovan.

Emellertid gäller oavsett övriga bestämmelser i avtalet att fysisk person (svensk medborgare) som har hemvist i Tunisien och som dessutom även enligt svensk lagstiftning anses bosatt i Sverige (jfr den s.k. femårsregeln i punkt 1 tredje st. anvisningarna till 53 § KL) får beskattas i Sverige. Sverige skall därvid ge ordinary credit för tunisisk skatt som erlagts för den i Tunisien förvärvade inkomsten.

Se i övrigt förordningarna 1984:145 (tillämpningsföreskrifter) och 1983:477 (kuponingskatt m.m.).

Turkiet (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga

- a) 15 procent av utdelningens bruttobelopp om utdelningsmottagaren är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt behärskar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital
- b) 20 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Begränsningarna i källstatens beskattningsrätt enligt a) och b) förutsätter att mottagaren är den som har rätt till utdelningen. Detta skall enligt ett uttalande i protokollet förstås så att en person med hemvist i tredje stat inte kan komma i åtnjutande av förmånerna enligt avtalet. I sådant fall tillämpas med andra ord inte de nämnda begränsningarna.

Av avtalets artikel 10:4 framgår att om ett bolag i den ena staten bedriver rörelse i den andra staten genom ett fast driftställe där, denna stat, dvs. källstaten, får ta ut – förutom vanlig bolagsskatt – ytterligare skatt om högst 15 procent av vad som återstår av inkomsten sedan bolagsskatten erlagts. Denna beskattningsrätt kan inte för närvarande utnyttjas av Sverige. Om dubbelbeskattning uppkommer skall denna

elimineras genom avräkning av skatt enligt nedan.

Utdelning från ett turkiskt bolag till ett svenskt bolag är undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen skulle ha varit skattefri, enligt svensk lag om båda bolagen varit svenska (frihet från kedjebeskattnings).

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3 och 10:5. Till definitionen enligt artikel 10:3 av uttrycket "utdelning" görs i avtalet det tillägget att uttrycket innefattar också inkomst från svenska aktiefonder och från turkiska investeringsfonder och investeringstruster.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten enligt följande:

Om Turkiet är utdelningsmottagarens hemviststat använder Turkiet exemption med progression men endast under förutsättning att mottagaren direkt innehar minst 10 procent av kapitalet och röstetalet för aktierna i det utdelande svenska bolaget. I annat fall tillämpar Turkiet ordinary credit.

Sverige tillämpar som hemviststat i regel ordinary credit. I förekommande fall medges matching credit såtillvida att i begränsningsfallen under a) och b) ovan avräkning genom ordinary credit alltid skall ske som om skatt tagits ut i Turkiet med 15 procent respektive 20 procent. Detta gäller under avtalets första tio år, om inte förlängning avtalas.

När svenskt bolag uppbär utdelning som är skattefri enligt det förut sagda elimineras dubbelbeskattningen av Sverige genom exemptmetoden. Vidare tillämpar Sverige exemptmetoden, eventuellt med progression, när en person med hemvist i Sverige uppbär utdelning som är hänförlig till fast driftställe för rörelse som han har i Turkiet. Förutsättning härför är att den övervägande delen av utdelningen härör från en i Turkiet bedriven rörelse som inte utgörs av förvaltning av värdepapper och annan liknande egendom. Om förutsättningen brister tillämpar Sverige ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1988:782 och 1990:990.

Tyskland (art. 10, 23 och 46)

Med uttrycket "utdelning" förstås enligt artikel 10:4 inkomst av aktier, andelsbevis eller andra liknande bevis med rätt till andel i vinst, gruvaktier, stiftarandelar eller av andra andelar i bolag, om inkomsten av dessa andelar enligt lagstiftningen i den stat där det utdelande bolaget har hemvist i beskattningshänseende jämföras med inkomst av aktier.

Uttrycket "utdelning" omfattar också

- a) för *Tysklands* del: inkomst som bolagsman i s.k. tysk bolag uppbär i denna egenskap, inkomst av vinstandelslån, inkomst av obligationer på vilka avkastning utgår i förhållande till vinsten och liknande vinstberoende ersättningar samt utdelning på andelsbevis i en "Investmentvermögen"
- b) för *Sveriges* del: utdelning på andelar i aktiefond.

Dessutom behandlas (för båda staterna) som utdelning inkomst som enligt lagstiftningen i den stat där gäldenären har hemvist i beskatt-

ningshänseende jämföras med inkomst av andelar i bolag.

Huvudregeln för utdelningsbeskattningen enligt avtalet är att utdelning kan beskattas både i mottagarens hemviststat och i källstaten.

I källstaten får skatten dock – om mottagaren har rätt till utdelningen – inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp.

Härifrån gäller emellertid – när fråga är om utdelning som betalas efter 1992 års ingång – enligt artikel 10:3 följande undantag:

- 1) Ingen skatt får tas ut i Sverige som källstat om utdelningen tillfaller ett tyskt bolag som har rätt till utdelningen och som direkt äger minst 10 procent av det utdelande bolagets kapital.
- 2) I Tyskland som källstat får skatten på utdelning till ett svenskt bolag som direkt äger minst 10 procent av det tyska bolagets kapital inte överstiga 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om det utdelande bolagets delägare inte personligen svarar för bolagets förbindelser (Kapitalgesellschaft); detta gäller dock endast så länge skillnaden i bolagsskattesats mellan den tyska skatten på utdelad vinst och på icke utdelad vinst uppgår till minst 5 procentenheter. Uppgår skillnaden till mindre än 5 procentenheter skall ingen skatt tas ut i Tyskland (t.o.m. 1993 utgår skatt med 50 procent på icke utdelad inkomst och med 36 procent av utdelad sådan. Från och med 1994 har dessa skattesatser sänkts till 44 procent respektive 30 procent.)

Anm: Trots att systemet med skattetillgodohavande (jfr Frankrike och Storbritannien) har man på tysk sida hittills inte varit beredd att låta utländska aktieägare få räkna sig tillgodo någon del av den av bolaget erlagda skatten.

I ett av förhandlingsordförandena den 4.5.1990 undertecknat protokoll har angetts att, i det fall Tyskland skulle medge hel skattebefrielse för utdelning som betalas till bolag i en EG-stat, skall förnyade förhandlingar äga rum med syfte att medge sådan befrielse också för svenska bolag.

Artikel 10:5 innehåller en bestämmelse som enligt avtalspropositionen innebär att de avtalsslutande staterna har rätt att beträffande vissa inkomster (i enlighet med källstatens lagstiftning) ta ut en högre skatt än som följer av det föregående om inkomsten varit avdragsgill vid beräkningen av gäldenärens vinst. Det är här fråga om inkomst av rättigheter eller fordringar med rätt till andel i vinst (för Tysklands del inklusive inkomst som tyst bolagsman uppbär enligt definitionen under a) ovan, inkomst av vinstandelslån och av obligationer på vilka avkastning utgår i förhållande till vinsten).

I avtalspropositionen framhålls att bestämmelsen i artikel 10:5 inte avser utdelning på aktier och att den givetvis inte omfattar utdelning för vilken avdrag medgetts enligt lagen (1967:94) om avdrag för viss aktieutdelning (den s.k. Annell-lagen).

I likhet med vad som föreskrivs i OECD-avtalets artikel 10:4 gäller enligt avtalets artikel 10:6 att de förut redovisade utdelningsbestämmelserna inte är tillämpliga om person med hemvist i en av staterna förvärvar utdelningen genom ett fast driftställe för rörelse eller en sta-

digvarande anordning för utövande av självständig yrkesverksamhet som han har i den andra staten. I sådana fall gäller om beskattningsrätten i stället reglerna om beskattning av inkomst av rörelse (artikel 7) respektive inkomst av yrkesverksamheten (artikel 14).

De ovan redovisade reglerna för beskattning av utdelning i sådana fall då det mottagande bolaget äger minst 10 procent av det utdelande bolagets kapital avsåg som framgått endast utdelning som betalas efter 1992 års ingång. Avtalets ikraftträdandebestämmelser i artikel 46:3 innehåller emellertid regler som i *fråga om utdelningar som betalas under åren 1990 och 1991* innebär att skatten på sådan utdelning i motsvarande situation, dvs. när det mottagande bolaget äger minst 10 procent av det utdelande bolagets kapital, inte får överstiga, i Sverige som källstat 5 procent av utdelningens belopp och i Tyskland som källstat 10 procent av utdelningens bruttobelopp.

Utdelning från ett tyskt aktiebolag ("Kapitalgesellschaft") till svenskt bolag är enligt artikel 23:3 undantagen från svensk skatt i den mån utdelningen enligt svensk lag skulle ha varit undantagen från svensk skatt om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattningslag). Detta innebär bl.a. – jämför 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt – att utdelningen skall ha avsett s.k. näringsbetingade aktier (ej omsättningsaktier) för vilka det mottagande svenska bolaget har minst 25 procent av röstetalet för samtliga aktier i det tyska bolaget och att det görs sannolikt att aktieinnehavet betingats av bolagets eller av närstående företags verksamhet. Därutöver kräver avtalet för svensk skattebefrielse att den vinst av vilken utbetalas uteslutande eller nästan uteslutande utgörs av

- a) vinst som underkastats den normala bolagsskatten i Tyskland eller en med svensk bolagsskatt jämförligt inkomstskatt i Tyskland eller i annan stat (av departementsuttalande i prop. 1990/91:107 s. 29, framgår att man som "jämförlig inkomstskatt" numera bör kunna acceptera en skatt på 15 procent på ett underlag beräknat enligt svenska regler för beskattning), eller
- b) utdelning, vilken det tyska bolaget under utdelningsåret eller tidigare år mottagit på bolagsandelar som bolaget innehar i bolag med hemvist i tredje stat och vilken hade varit undantagen från svensk skatt, om bolagsandelarna för vilka utdelningarna betalas innehafts direkt av det svenska bolaget (t.ex. enligt 7 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt eller på grund av dubbelbeskattningsavtal).

Förenämnda svenska skattebefrielse medges dock inte beträffande utdelning från investeringsfonder ("Investmentfonds") eller utdelning av belopp för vilket avdrag medgetts vid fastställandet av det utdelande bolagets beskattningsbara vinst i Tyskland.

Enligt artikel 23:4 gäller att om ett tyskt bolag använder inkomst från Sverige för utdelning, hindrar detta inte tillämpningen av de tyska reglerna om utdelningsbeskattningslag ("Ausschüttungsbelastung"). Bakgrunden är att om bolaget använder obeskattad inkomst för utdelning till aktieägare i Tyskland denne normalt inte är berättigad att få skattetillgodohavande, även om han är oinskränkt skattskyldig i

Tyskland. Då det visat sig svårt att vägra ge skattetillgodohavande även i dessa fall, har problemet i Tyskland lösts på så sätt att en särskild skatt tas ut på sådan utdelning. Skatten avräknas sedan mot aktieägarens personliga inkomstskatt. Avtalet håller alltså möjligheten att tillämpa dessa regler öppna.

I övrigt kan nämnas att artikel 10:7 innehåller förbud mot s.k. extra-territoriell beskattning, motsvarande bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 10:5.

I den mån utdelning beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av utdelningsmottagarens hemviststat i regel genom ordinary credit. Dock används i stället exemptmetoden när ett tyskt bolag får utdelning på andelar i ett svenskt bolag vars kapital till minst 10 procent innehas direkt av det tyska bolaget. Sådan tysk skattebefrielse medges dock inte beträffande utdelning från investeringsfonder eller utdelning för vilken avdrag medgetts vid fastställandet av det svenska bolagets beskattningsbara vinst. På motsvarande sätt tillämpar Sverige som utdelningsmottagarens hemviststat exemptmetoden när fråga är om utdelning från tyskt "Kapitalgesellschaft" i sådana fall då utdelningen enligt svensk lagstiftning skulle ha varit skattefri, om båda bolagen haft hemvist i Sverige, enligt vad som förut redovisats här. Även här görs – som framgått av det föregående – undantag från skattefriheten beträffande utdelningar från investeringsfonder och avdragsgilla utdelningar.

Beträffande sättet för dubbelbeskattningens undvikande innehåller avtalets art. 43:1 en specialbestämmelse som anger att hemviststaten i vissa fall skall använda avräkningsmetoden (credit of tax-metoden) även om exemptmetoden i andra artiklar (företrädesvis art. 23) angetts som tillämplig metod beträffande inkomst av visst slag. Ett sådant användande av avräkningsmetoden skall ske när de båda staterna tillämpar olika bestämmelser i avtalet eller tillgodoräknar olika personer viss inkomst (eller förmögenhetstillgång) (utom i fall som avses i art. 9, dvs. vid inkomstjustering på grund av intressegemenskap mellan företag) och inkomsten (resp. tillgången) på grund av dessa olikheter i tillämpningen skulle bli dubbelbeskattad, obeskattad eller för lågt beskattad. Det förutsätts också att frågan inte kunnat lösas genom ömsesidig överenskommelse enligt avtalets kapitel V. Hemviststaten kan också välja att – efter konsultationer med den andra staten och efter underrättelse på diplomatisk väg – beträffande visst inkomstslag gå över till att använda avräkningsmetoden i stället för den i avtalet föreskrivna exemptmetoden. Bestämmelsens syfte är att förhindra skatteflykt och total skattefrihet.

Avtalets art. 43:2 innehåller bl.a. en allmän "tolkningsregel" som enligt avtalspropositionen tillkommit för att understryka att avtalet måste tolkas med beaktande av syftet att förhindra skatteflykt och att den omständigheten att avtalet fått en från intern lagstiftning avvikande utformning inte får leda till en tolkning som innebär att någon kan undgå skattskyldighet i en avtalsslutande stat.

Avtalets artikel 43:2 innehåller även bestämmelser som enligt avtalspropositionen medger en stat rätt att tillämpa intern lagstiftning innebärande att delägare direkt beskattas för inkomst som förvärvats av en utländsk sammanslutning. I detta sammanhang framhålls att i

den tyska särskilda utlandsskattelagen ("Aussensteuergesetz") finns regler enligt vilka i Tyskland hemmahörande skattskyldiga i vissa fall beskattas för icke-remitterad vinst i bolag i lågskatteländer. Bestämmelserna i avtalets artikel 43:2 b) och c) anger att avtalet inte skall tolkas så att det hindrar en tillämpning av dessa regler eller av motsvarande svenska bestämmelser (jfr 53 § 2 mom. KL, p. 10 andra st. anv. till 53 § KL och 6 § 2 mom. SIL – dvs. reglerna om beskattning av delägare i handelsbolag m.m. för bolagets inkomst).

Se författning 1992:1193. Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Ungern (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt behärskar minst 25 procent av det utdelande bolagets kapital
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Utdelning från bolag i Ungern till bolag i Sverige är undantagen från beskattning i Sverige om utdelningen enligt svensk lag skulle ha varit skattefri om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattnings).

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit, dock att om person med hemvist i Ungern uppbär utdelning som är hänförlig till fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet i Sverige dubbelbeskattning skall undanröjas i Ungern genom exemption med progression.

När svenskt bolag uppbär utdelning som är skattefri enligt ovan, undviks dubbelbeskattning i Sverige genom exemptmetoden.

Se i övrigt förordningar 1982:709 och 985 (tillämpningsföreskrifter och kupongskatt m.m.).

Zambia (art. X)

Utdelning kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är ett bolag (med undantag för handelsbolag och enkelt bolag) som direkt behärskar minst 25 procent av det utdelande bolagets kapital
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Sverige medger befrielse från s.k. kedjebeskattnings när bolag i Sverige uppbär utdelning från bolag i Zambia under samma förutsättningar som anges i avtalet med Spanien.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 (endast beträffande fast driftställe) och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary cre-

dit. Vid skatteavräkningen i Zambia medräknas även den svenska skatt som det utdelande bolaget erlägger för sin vinst till den del den belöper på utdelningen (underlying credit). Sverige medger vid sin skatteavräkning matching credit.

När svenskt bolag uppstår utdelning som är skattefri enligt ovan, elimineras dubbelbeskattningen i Sverige genom exemptmetoden.

Se i övrigt förordningarna 1975:1393 (tillämpningsföreskrifter) och 1975:1394 (kuponngskatt m.m.).

Zimbabwe (art. 10)

Utdelning kan beskattas såväl i mottagarens hemviststat som i källstaten. I källstaten får skatten dock – om mottagaren verkligen har rätt till utdelningen – inte överstiga

- a) 15 procent av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som äger minst 25 procent av det utdelande bolagets kapital
- b) 20 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Utdelning från bolag i Zimbabwe till svenskt bolag undantas från skatt Sverige om utdelningen skulle ha varit skattefri i Sverige om båda bolagen varit svenska (frihet från s.k. kedjebeskattnings). För skattebefrielsen gäller dock samma förutsättningar som enligt avtalet med Indien.

Avtalets artikel 10:3, 10:5 och 10:6 motsvarar innehållet i OECD-avtalets artikel 10:3, 10:4 och 10:5.

I den mån utdelning beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattnings enligt huvudregeln elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige tillämpar dock, när utdelningen äger verkligt samband med fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet, i stället exemptmetoden, i förekommande fall med progression, se härom under inkomst av rörelse.

Se i övrigt författningar 1989:894 och 1991:2.

Österrike (art. 10)

Utdelning kan beskattas både i mottagarens hemviststat och i källstaten. I källstaten får dock skatten – om mottagaren har rätt till utdelningen – inte överstiga

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt behärskar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital
- b) 10 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Definitionen i artikel 10:8 av uttrycket "utdelning" överensstämmer i stort sett med definitionen i OECD-avtalets artikel 10:3.

Med uttrycket "bolag (Kapitalgesellschaft)" förstås juridisk person eller rättssubjekt, som i beskattningshänseende behandlas som juridisk person.

Enligt artikel 10:3 gäller att, om i en av staterna skatt på inländsk utdelning uttages genom avdrag vid källan, berör detta inte statens rätt att i ovannämnda fall verkställa sådant avdrag med fullt belopp. Om skatt uttages genom sådant avdrag, skall på ansökan av utdelningsmottagaren med hemvist i den andra staten skatten restitueras i den mån den överstiger 10 procent av utdelningens bruttobelopp. Ansökan om restitution skall inges till vederbörande myndighet i mottagarens hemviststat inom två år efter utgången av det kalenderår under vilket det skattepliktiga beloppet blivit tillgängligt för lyftning. Enligt avtalspropositionen kan skatterestitution givetvis även erhållas i den mån uttagen källskatt överstiger 5 procent av utdelningens bruttobelopp. Restitutionsföreskrifterna finns i SFS 1972:476. (Särskilda bestämmelser gäller i detta sammanhang för personal vid beskickningar och konsulat samt för internationella organisationer, deras organ och tjänstemän.)

Utdelning från bolag (Kapitalgesellschaft) i en stat till bolag i den andra staten är enligt artikel 10:6 i denna andra stat undantagen från beskattning i den mån utdelningen enligt lagstiftningen där skulle ha varit skattefri om båda bolagen haft hemvist där (frihet från kedjebeskattnings). Härvid skall i Sverige ett österrikiskt bolag med begränsad ansvarighet (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) anses som ett aktiebolag. Skattebefrielsen är villkorad av bestämmelserna i intern lagstiftning som syftar till att förhindra skatteflykt. Härom anför departementschefen i avtalspropositionen följande:

”Det nya villkoret för skattebefrielse för mottagen utdelning i artikel 10 paragraf 6 i avtalet är föranlett av vissa bestämmelser i Österrikes lagstiftning, som gör det möjligt för österrikiska holdingbolag att skattefritt mottaga utdelning från utlandet bestående av obeskattade eller lågt beskattade vinstmedel och därefter vidareutdelna dessa till moderbolaget i Sverige efter avdrag endast för källskatt. För att förhindra att ett sådant förfarande medför skattefrihet i Sverige för mottagen utdelning enades parterna vid förhandlingarna om att skattefriheten i denna paragraf skulle villkoras av bestämmelserna i 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL. Detta innebär att utdelning som utbetalas av ett bolag i Österrike till ett bolag i Sverige är undantagen från beskattning i Sverige endast om de förutsättningar som anges i 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL är uppfyllda. Skattebefrielse bör dock alltid medges för utdelning som utgörs av inkomst som hade varit skattefri i Sverige om den hade förvärvats direkt av bolaget med hemvist i Sverige. Denna typ av bestämmelser brukar regelmässigt förekomma i dubbelbeskattningsavtal med andra länder och det är lämpligt att motsvarande regler även gäller beträffande utdelning från österrikiska bolag.”

Den närmare innebörden av bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL har kommenterats av departementschefen i bl.a. avtalspropositionen angående det nya avtalet med Barbados, se Barbados. Se även det nya avtalet med Belgien.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 10:4 (endast beträffande fast driftställe) och 10:5.

Dubbelbeskattning elimineras av inkomsttagarens hemviststat genom ordinary credit.

När bolag uppbär utdelning som är skattefri enligt ovan elimineras dubbelbeskattningen genom exemptmetoden.

Se i övrigt författningar 1992:858 och 1993:136.

Exempel 1

Utdelning till person med rätt till helt skattetillgodohavande

Erhållen utdelning	75
Skattetillgodohavande i UK $25/75 \cdot 75$	+ 25
Bruttoutdelning	= 100
Källskatt i UK 15 %	- 15
Utdelning minus skatt i UK	= 85
I Sverige erhållen utdelning	- 75
Att erhålla från UK av skattetillgodohavande	= 10

I Sverige upptas till beskattning bruttobeloppet av utdelningen och tillgodohavandet, $75 + 25 = 100$. Avräkning från den svenska skatten medges för källskatten i UK, 15.

Exempel 2

Utdelning till bolag med rätt till "halvt" skattetillgodohavande (bolag med minst 10 procent av röstetalet i det utbetalande bolaget)

<i>Brittiskt dotterbolag</i>	
Bolagets vinst före skatt	100
Brittisk bolagsskatt 33 %	- 33
Att utdela till aktieägarna	= 67

<i>Svenskt moderbolag</i>	
Skattetillgodohavande $1/2 \cdot 25/75 \cdot 67$	11,17
Brittisk källskatt 5 % $\cdot (67 + 11,17)$	- 3,94
Att erhålla från UK av skattetillgodohavande	= 7,23

Brittisk bolagsskatt	33,000
Avgår erhållen del av skattetillgodohavande	- 7,23
Summa brittisk skatt på vinst och utdelning	= 25,770

Det svenska bolaget uppbär:

Utdelning	67,000
Skattetillgodohavande	+ 7,23
Total inkomst	= 74,230

Om utdelningen (inklusive återbetalat skattetillgodohavande) är skattefri enligt svensk lag (7 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt) undantas den från beskattning i Sverige och medges ingen avräkning för brittisk källskatt. I annat fall upptas ett bruttobelopp av $74,230 + 11,17 = 85,40$ till beskattning och medges avräkning från svensk skatt med 3,94. (För bolag som har mindre än 10 procents aktieinnehav och som inte är berättigat till nämnda skattefrihet tillämpas exempel 1.)

Anm. Den "normala" skattesatsen i Storbritannien för bolagsvinster är t.v. 33 procent. För bolagsvinster upp till 250 000 pund är skatten dock 25 procent.

Bilaga 4

Beskattning av utdelning

Sveriges avtal med	Beskattning i		Max skatt i % av utdelning för källstat:		Hemviststatens metod för undanröjande av dubbelbeskattning			
	1) utdeln. mottag.:s hemviststat = H		1) vid utdeln. till bolag	2) vid utdeln. i andra fall	1) credit oft tax = ordinary credit	2) exempt a) med progr. förbehåll	b) full ex. Bol. avser skattefri utd. för mottag. bol. * särsk. villkor	c) alt. exempt anm.
	2) Utdelande bolags stat (källstat) = K		* markerar särsk. villkor för skattebegränsning		* särsk. villkor			
	3) mottag.:s fasta driftställe i källstaten = D							
	1	2	3	4	5	6	7	8
Amerikas förenta stater	H H	K D	5 %* –	15 % –	X A	 Sv	Sv bol.	
Argentina	–	K				X		
Australien	H H	K D	15 % –	15 % –	X X		Bol: Sv * A skat- teneds.	
Bangladesh	H H	K D	10 %* –	15 % –	X Sv M X Sv M		Sv bol.	
Barbados	H H	K D	5 % –	15 % –	X Sv M X Sv M		Sv bol.*	B avräknar även sv bol. sk.
Belgien	H H	K D	5 %* –	15 % –	X Sv	B	X bol.	
Botswana	H H	K D	15 % –	15 % –	X Sv M X Sv M		Sv bol.	
Brasilien	H H (ang. skatt på vinst på D i B se art. 10:5)	K D	15 % –	25 % –	X X		Sv bol.*	
Bulgarien	H H	K D	10 % –	10 % –	X B	Sv*	Sv bol.	
Canada	H H (ang. skatt på ink. av D i C se art. 10:6)	K D	15 % –	15 % –	X X		Sv bol.*	Sv ev. 3-års regel därvid Sv ger credit
Cypern	H H	K D	5 %* –	15 % –	X C	Sv*	Sv bol.	0 % i C om 0 källskatt i C
Danmark och Färöarna	H H	K D	0 %* –	15 % –	X DK, F		Sv bol.* Sv*	Dk bol.
Egypten	H = E H = Sv –	– K D	vissa skatter i E		– Sv	X		
Estland	H H	K D	5 %* –	15 % –	X Sv M E avräknar äv. sv. bol. sk. X Sv M		Sv bol*	
Filippinerna	H H	K D	15 %* –	25 % –	X Sv M F	Sv*	Sv bol.	
Finland	H H	K D	0 %* –	15 % –	X F		Sv bol.* Sv*	F bol.*

Bilaga 4

Beskattning av utdelning

Sveriges avtal med	Beskattning i		Max skatt i % av utdelning för källstat:		Hemviststatens metod för undanröjande av dubbelbeskattning				
	1) utdeln. mottag.:s hemviststat = H	2) Utdelande bolags stat (källstat) = K	3) mottag.:s fasta driftställe i källstaten = D	1) vid utdeln. till bolag	2) vid utdeln. i andra fall	1) credit of tax = ordinary credit	2) exempt a) med progr. förbehåll	b) full ex. Bol. avser skattefri utd. för mottag. bol. * särsk. villkor	c) alt. exempt anm.
	1	2	3	4	5	6	7	8	
Frankrike	H H	K D	0 % * –	15 % –	X F	Sv*	Sv bol.*	I fr om utdeln. fr. F finns rätt till skattetillgodohavande (avoir fiscal) enl. fr lag	
Grekland	H = G H = Sv H	– K D	– –	– –	Sv M G	Sv	Sv bol.		
Indien	H H	K D	15 % * –	25 % –	X Sv M I	Sv*	Sv bol.*		
Indonesien	H H	K D	10 % * –	15 % –	X Sv M I	Sv*	Sv bol.*		
Irland								Särsk. regler	
Island	H H	K D	0 % * –	15 % –	X	I	X bol. Sv*		
Israel	H	K	Sv 5 % * Ang. I se art. VI:2	Sv 15 %	I äv. bol. sk. Sv M		X bol.		
Italien	H H	K D	10 % * –	15 % –	X M X M		Sv bol.*	Sv 3-års-regel	
Jamaica	H H	K D	10 % * –	22,5 % –	X Sv M X Sv M		Sv bol.		
Japan	H H	K D	10 % * –	15 % –	X (J + Sv bol. sk. *) J		Sv bol.	Sv	
Jugoslavien	H H	K D	5 % * –	15 % –	X Sv M	J			
Kenya	H H	K D	15 % * –	25 % –	X X		Sv bol.*		
Kina	H H	K D	10 % –	10 % –	X Sv M K+Sv bol.sk.*	Sv*	Sv bol.		
Korea (Syd-)	H H	K D	10 % * –	15 % –	X Sv M X Sv M		Sv bol.*		
Lettland	H H	K D	5 % * –	15 % –	X Sv M E avräknar äv. sv. bol. sk. X Sv M		Sv bol.*		
Luxemburg	H H	K D	5 % * –	15 % –	X Sv	L	Sv bol.*	*Skattebefr. för Sv bol. även när utdeln. härrör fr. 3:e stat	

Bilaga 4 Beskattning av utdelning

Sveriges avtal med	Beskattning i		Max skatt i % av utdelning för källstat:		Hemviststatens metod för undanröjande av dubbelbeskattning			
	1) utdeln. mot- tag.:s hemviststat = H	2) Utdelande bolags stat (källstat) = K	1) vid ut- deln. i bolag	2) vid ut- deln. i andra fall	1) credit of tax = ordinary credit	2) exempt a) med progr. förbe- håll	b) full ex. Bol. avser skattefri utd. för mottag. bol. *särsk. villkor	c) alt. exempt anm.
	I	2	3	4	5	6	7	8
Malaysia	H	–	–	–	M avräk- nar Sv bol.skatt. X		Sv bol.*	
	H	D	–	–				
Malta	H	K	Sv 5 %* M 15 % *	Sv 15 % M 15 % *	M Sv M M		Sv bol.*	Sv 5-års- regel
	H	D	–	–		Sv		
Marocko	H	–	–	–	–	–	X bol.	–
Mauritius	H	K	5 % *	15 %	X Sv M		Sv bol.*	
	H	D	–	–	X Sv M			
Mexiko	H	K	5 % 0 % *	15 %	X		Sv bol.*	
	H	D	–	–	X			
Nederländerna	H	K	0 % *	15 %	X		Sv bol.*	
	H	D	–	–	Sv			N
Norge	H	K	0 % *	15 %	X		X bol.	
	H	D	–	–			X Sv*	
Nya Zeeland	H	K	15 %	15 %	X		Sv bol.*	
	H	D	–	–	X			
Pakistan	H	K	15 % *	–	X Sv M		Sv Bol.	
	H	D	–	–	P	Sv*		
Peru	–	K	–	–		X		
Polen	H	K	5 % *	15 %	X		Sv bol.	
	H	D	–	–	X			
Rumänien	H	K	10 %	10 %	X		Sv bol.	
	H	D	–	–	X Sv M			
Ryska Federationen	H	K	5 % *	15 %	X		Sv bol.	
	H	D	–	–	X			
Schweiz	H	K	5 %	5 %	X alt. andra me- toder i Schweiz		Sv bol.*	Sv 3-årsregel
	H	D	–	–	Sv	Schw		
Singapore	H	K = Sv	Sv 10 % *	Sv 15 %	Si äv. bol. sk.*			Särsk. regler i Si
	H	K = Si	Si 0 %	Si 0 %	Sv M.		Sv bol.*	
	H	D	–	–	X Sv M			
Sovjetunionen	H	K	15 %	15 %				Utdeln. förekom. mer ej i Sovj.
Spanien	H	K	10 % *	15 %	X Sv M		Sv bol.*	Sv 3-års- regel
	H	D	–	–	X Sv M			

Bilaga 4 Beskattning av utdelning

Sveriges avtal med	Beskattning i	Max skatt i % av utdelning för källstat:	Hemviststatens metod för undanröjande av dubbelbeskattning				
	1) utdeln. mottag:s hemviststat = H	1) vid utdeln. till bolag	2) vid utdeln. i andra fall	1) credit of tax = ordinary credit	2) exempt a) med progr. förbehåll	b) full ex. Bol. avser skattefri utd. för mottag. bol.	c) alt. exempt
	2) Utdelande bolags stat (källstat) = K	* markerar särsk. villkor för skattebegränsning		* särsk. villkor		* särsk. villkor	anm.
	3) mottag:s fasta driftställe i källstaten = D						

1	2		3	4	5	6	7	8
Sri Lanka	H	K	15 %	15 %	X Sv M SL avräknar även sv bol.-skatt.* X Sv M		Sv bol.	
	H	D	–	–				
Storbritannien och Nordirland								Särsk. regler
Sydafrika	H=Sv –	K=Sy K=Sv			Sv avräkn. 7.5 % av bruttoutd.		X bol. Sy full. ex.	
Tanzania	H H	K D	15 % * –	25 % –	X Sv M X Sv M		Sv bol.*	
Thailand	H H	K D	15,20 % * –	100 % –	X Sv M T	Sv*	Sv bol.*	
Tjeckoslovakien	H H	K D	0 % * –	10 % –	X Sv	Tj	X bol.	
Trinidad och Tobago	H H	K D	10 % * –	20 % –	X Sv M TT äv. sv. bol.skatt. X Sv M		Sv bol.	
Tunisien	H H	K D	15 % * –	20 % –	X Sv M X Sv M		Sv bol.*	Sv. 5-års-regel Särsk. regel för besk. av utd. fr. fast. dt. i T
Turkiet	H H	K D	15 % * –	20 % –	Sv M T	T* Sv*	S. bol.*	Särsk. reg. betr. ink. fr. fast dt. i T
Tyskland	H H	K D	0 % i Sv.* 5 % i T*	15 % –	X Sv	T	Sv bol.* T bol.*	
Ungern	H H	K D	5 % * –	15 % –	X Sv	U	Sv bol.	
Zambia	H H	K D	5 % * –	15 % –	X Sv M (Z sv. bol.-skatt) X Sv M		Sv bol.*	
Zimbabwe	H H	K D	15 % * –	20 % –	X Z	Sv*	Sv bol.*	
Österrike	H H	K D	5 % * –	10 % –	X X		X bol.*	

Anmärkningar:

Kolumn 2:

- H = utdelningsmottagarens hemviststat har beskattningsrätt
- K = det utbetalande bolagets stat (källstat) har beskattningsrätt
- D = fast driftställe som mottagaren har i källstaten, varför källstaten har beskattningsrätt

I kolumn 3 och 4 anges de begränsningar i procent av utdelningens bruttobelopp som kan gälla för källstatens beskattningsrätt – om mottagaren är bolag (kolumn 3) kan ibland som villkor för begränsningar gälla att mottagaren behärskar viss andel av det utdelande bolaget. Detta markeras med *. Beträffande utdelning som avses vid ink. vid D gäller inte sådana begränsningar. Sådan utdelning från D. beskattas enligt reglerna för inkomst av rörelse eller av självständig yrkesverksamhet. Streck (–) i kolumn 2 anger att ingen beskattningsrätt föreligger för respektive H eller K.

I kolumn 5–8 anges vilken metod H använder för att eliminera dubbelbeskattning (Sv = Sverige – motsvarande begynnelsebokstav eller -bokstäver för övriga stater; om båda staterna använder samma metod, markeras detta med X. "Bol." i kolumn 7 eller 8 anger befrielse från kedjebeskattnig vid utdelning mellan bolag. M = matching credit.

Obs. att enligt den fr.o.m. 1992 års taxering genomförda skattereformen beskattas utdelningsinkomst i Sverige t.v. endast med 30 procent statlig inkomstskatt. Progressiv skatt uttas alltså ej även om avtalet skulle innehålla ett progressionsförbehåll, vilket oftast är fallet för Sveriges vidkommande i de äldre avtalen. Tabblån över utdelningsbeskattningen utgår från avtalens progressionsförbehåll.

5 Ränta

OECD:s modellavtal

Beskattning av ränta regleras i avtalets artikel 11. Genom dessa regler har man sökt tillgodose både räntemottagarens hemviststat och utbetalarstaten (källstaten). Reglerna i artikelns olika punkter innebär följande:

11:1 Ränta som härrör från en avtalsslutande stat får i första hand beskattas i mottagarens hemviststat. Röntan får emellertid beskattas även i källstaten om statens egen lagstiftning medger det.

11:2 Förutsatt att röntan verkligen tillkommer mottagaren får dock skatten i källstaten inte överstiga 10 procent av röntans bruttobelopp. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall träffa överenskommelse om sättet att genomföra denna begränsning.

11:3 Med uttrycket "ränta" förstås i artikeln inkomst av varje slags fordran, vare sig den in-tecknats i fast egendom eller inte och antingen den medför rätt till andel i gäldenärens vinst eller inte. Uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper som utfärdats av staten och inkomst av obligationer eller debentures, inklusive agiobelopp och vinster som hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures. Straffavgift på grund av sen betalning anses inte som ränta vid tillämpning av artikeln.

11:4 Vad som här sagts om hemviststatens och källstatens beskattningsrätt gäller inte om den som har rätt till röntan bedriver rörelse i källstaten från ett där beläget fast driftställe eller om han där utövar självständig yrkesverksamhet från en där belägen stadigvarande anordning. Om nämligen den fordran för vilken röntan betalas har verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen gäller att röntan skall behandlas på samma sätt som inkomst av rörelse enligt reglerna i artikel 7 respektive inkomst av självständig yrkesutövning enligt artikel 14. Det innebär att röntan i dessa fall får beskattas även i den stat där driftstället eller anordningen finns, detta utan begränsning enligt 11:2.

Det bör observeras att, i den mån avtalen tillerkänner källstaten rätt att beskatta ränta, kan Sverige på grund av sin egen lagstiftning utnyttja denna rätt endast om röntan har samband med fast driftställe för rörelse som räntemottagaren har i Sverige.

11:5 I denna punkt fastslås principen att källstaten är den stat där utbetalaren har "hemvist". Utbetalaren kan vara den staten själv, en politisk underavdelning, en lokal myndighet eller en (fysisk eller juridisk) person med hemvist i denna stat. Om emellertid utbetalaren av röntan har fast driftställe eller stadigvarande anordning i den andra

staten och lånet upptagits för driftställets behov och räntan belastar detta, anses räntan härröra från den stat där driftstället (anordningen) är beläget. (Anm: I detta läge är denna stat källstat och detta även om det fasta driftställets ägare har hemvist i en tredje stat.)

11:6 Om räntan framstår som onormalt stor och alltså överstiger den ränta som skulle avtalats mellan parterna om inte särskilda förbindelser förlegat dem emellan, gäller att bestämmelserna i ränteartikeln skall tillämpas endast på vad som kan anses vara normal ränta. Överskjutande belopp får då beskattas enligt lagstiftningen i vardera staten med iakttagande av övriga avtalsbestämmelser.

Avtalen för de olika länderna

I det följande redogörs i korthet för beskattningen av ränteinkomster enligt avtalen. Med uttrycket hemviststat förstås den stat där mottagaren av räntan har sitt hemvist. Med uttrycket källstat förstås den stat där utbetalaren av räntan är hemmahörande.

Amerikas förenta stater (art. VIII)

Rätten att beskatta ränta tillkommer endast inkomsttagarens hemviststat. Källstaten kan dock beskatta räntan om inkomsttagaren har fast driftställe för rörelse där (oavsett om räntan har samband med driftstället).

I det senare fallet skall hemviststaten eliminera dubbelbeskattning. USA använder ordinary credit. (Angående den amerikanska tillämpningen av avtalet, se kapitel 4 om utdelning.) I Sverige undantas inkomsten från beskattning genom exemption, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1965:38

Argentina (art. VI)

Beskattning av ränta sker endast i källstaten. Sverige saknar möjlighet enligt sin interna rätt att beskatta ränta som utbetalas till någon som inte är bosatt i Sverige. I Sverige sker därför ingen beskattning annat än om räntan har samband med rörelse som räntemottagaren bedriver genom fast driftställe i Sverige.

Hemviststaten eliminerar dubbelbeskattning genom exemption, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1963:234.

Australien (Art. 11)

Ränta kan beskattas utom i hemviststaten även i källstaten om den egna lagstiftningen medger det. Källstatens skatt får dock inte överstiga 10 procent av räntans bruttobelopp.

Ränta som har samband med fast driftställe för rörelse eller med stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet som inkomsttagaren bedriver i källstaten behandlas enligt reglerna för dessa inkomstslag. Beskattning får då ske även i källstaten utan någon maximering av skatten.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets

artikel 11:3, 11:5, 11:6.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1981:1006.

Bangladesh (art. 12)

Ränta kan beskattas utom i hemviststaten även i källstaten om den egna lagstiftningen medger det.

Källstatens skatt får dock, om mottagaren verkligen har rätt till ränta, inte överstiga

- a) 10 procent av räntans bruttobelopp, om räntan uppbärs av bank eller annat kreditinstitut (inkl. försäkringsinstitut)
- b) 15 procent av räntans bruttobelopp i övriga fall, dock att
- c) ingen skatt får tas på ränta från Sverige till Bangladeshs regering eller Bangladeshs bank respektive ränta från Bangladesh till Sveriges regering, Sveriges riksbank eller riksgäldskontoret.

Angående ränta som har samband med inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse eller med hans stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet som han bedriver i källstaten gäller motsvarande som enligt avtalet med Australien.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:5, 11:6.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1983:534 och 858.

Barbados (art. 11)

Ränta kan beskattas såväl i inkomsttagarens hemviststat som i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga 5 procent av räntans bruttobelopp.

Emellertid gäller att räntan i vissa fall inte alls skall beskattas i källstaten utan endast i mottagarens hemviststat om dess lagstiftning medger det. De fall som åsyftas är när fråga är om ränta som betalas till

- a) en avtalsslutande stat eller något av dess organ, däri inbegripet "The Central Bank of Barbados", "The Barbados Development Bank", Sveriges riksbank, Riksgäldskontoret, Exportkreditnämnden och AB Svensk Exportkredit samt sådana andra institutioner i endera staten som myndigheterna kommit överens om, eller
- b) person med hemvist i ena staten på grund av skuld garanterad eller försäkrad av denna stat eller något av dess organ, inklusive nyssnämnda institutioner.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:4, 11:5 och 11:6. Det undantag från huvudreglerna för beskattningsrättens fördelning mellan hemviststaten och källstaten som föreskrivits i avtalets artikel 11:5 (motsvarande OECD-avtalets 11:4) gäller även i de nyssnämnda fallen då räntan är undantagen från skatt i källstaten. Vidare tillämpas undantagsregeln även när räntan har

samband med sådan affärsverksamhet som i enlighet med avtalets artikel 7:2 bedrivs vid sidan av det fasta driftstället och som är av samma eller liknande slag som den som bedrivs av det fasta driftstället.

I den mån ränta beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten på samma sätt som gäller i fråga om utdelning (frånsett att någon "underlying credit" inte aktualiseras).

I detta sammanhang skall beröras de särskilda bestämmelserna i avtalets artikel 24. Här om sägs i avtalspropositionen följande:

Dessa bestämmelser avser främst att hindra att personer som inte omfattas av avtalet eller som inte har egentlig anknytning till någon av de avtalsslutande staterna otillbörligen söker utnyttja de förmåner som ett avtal berättigar till, s.k. treaty shopping.

Bestämmelserna om begränsningar av förmåner innebär bl.a. följande: Enligt punkt 1 är en person med hemvist i en avtalsslutande stat som förvärvar inkomst som härrör från den andra avtalsslutande staten under i punkterna a resp. b angivna förhållanden inte berättigad till de förmåner som anges i avtalets artiklar 6-23. Punkt a behandlar därvid det fallet då 50 procent eller mindre av det verkliga intresset i en sådan person (eller, i fråga om bolag, 50 procent eller mindre av antalet aktier inom varje aktieslag) direkt eller indirekt ägs av en eller flera fysiska personer med hemvist i en av de avtalsslutande staterna. Det fall som här åsyftas är således det då personer med hemvist i tredje stat äger 50 procent eller mer av det verkliga intresset i en person med hemvist i Sverige eller Barbados. I punkt b behandlas det fallet då en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst som härrör från den andra avtalsslutande staten och personens inkomst till väsentlig del används, direkt eller indirekt, för att infria förpliktelser (inkl. förpliktelser att erlägga ränta och royalty) till personer med hemvist i en tredje stat.

Avtalets bestämmelser, såvitt dessa medför förmåner, kan även begränsas på andra grunder än de som anges i punkt 1. I punkt 2 återfinns nämligen en bestämmelse som tar sikte på det fall då ett bolag i enlighet med den interna lagstiftningen i Barbados där medges skattelättnader som är av sådant slag att några förmåner enligt avtalet inte kan komma i fråga. Enligt den nu aktuella bestämmelsen i punkt 2 gäller att ett bolag som är berättigat till någon särskild skattelättnad enligt "Exempt Insurance Act", Cap. 308A, "Off-shore Banking Act", Cap. 325, "International Business Companies (Exemption from Taxes) Act", Cap. 77 eller någon annan huvudsakligen likartad lagstiftning i Barbados inte är berättigat till några förmåner enligt avtalet. I förhållande till bestämmelserna i punkt 1 innebär detta en ytterligare begränsning i så måtto att inte heller avtalets bestämmelser rörande förbud mot diskriminering (art. 25) resp. förfarandet vid ömsesidig överenskommelse (art. 26) är tillämpliga på bolag som avses i punkt 2. Däremot omfattas även dessa bolag av avtalets bestämmelser rörande utbyte av upplysningar (art. 27).

Om den person som förvärvar inkomsten är ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat och bolagets viktigaste aktieslag är föremål för en betydande och regelbunden omsättning på en erkänd

aktiebörs skall enligt punkt 3 bestämmelserna i punkt 1 inte tillämpas. Anledningen är att det beträffande ett sådant bolag inte behöver befaras att det används för treaty shopping. Vidare skall de behöriga myndigheterna enligt punkt 4, om fråga uppkommer om att vägra någon med hemvist i Sverige eller Barbados skattelättnader med stöd av nu behandlade bestämmelser, överlägga med varandra. Syftet med dessa överläggningar är bl.a. att avgöra huruvida den bedrivna verksamheten kan anses innefatta ett otillbörligt utnyttjande av avtalets bestämmelser (punkt 1) resp. att fastställa om bolaget i fråga är berättigat till någon sådan i punkt 2 angiven särskild skattelättnad.

Avslutningsvis vill jag i detta sammanhang också peka på att en i Sverige hemmahörande delägare i en utländsk juridisk person – som inte utgör utländskt bolag – i vissa fall skall beskattas här i riket för den del av den utländska juridiska personens vinst som belöper på delägaren (jfr 53 § 2 mom. KL, punkt 10 andra stycket av anvisningarna till nämnda lagrum samt 6 § 1 mom. d, 6 § 2 mom. och 16 § 2 mom. SIL). Såsom framgår av 16 § 2 mom. SIL kan dessa bestämmelser vara tillämpliga på person som omfattas av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 i denna artikel, dvs. person på vilken ett dubbelbeskattningsavtals regler om begränsning av beskattningsrätten inte tillämpas.

Se i övrigt författningar 1991:1510 och 1742.

Belgien (art. 11)

Ränta kan beskattas såväl i inkomsttagarens hemviststat som i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga 10 procent av räntans bruttobelopp.

Emellertid gäller att räntan inte alls skall beskattas i källstaten utan endast i den ränteberättigades hemviststat då fråga är om

- a) ränta på kommersiella fordringar – däri inbegripna sådana som representeras av växlar – som uppkommit genom att företag levererat varor eller produkter eller tillhandahållit tjänster på kredit
- b) ränta på lån av varje slag som medgivits av bankföretag och som inte kommit till uttryck i innehavarpapper
- c) ränta på penninginsättningar som inte har kommit till uttryck i innehavarpapper och som gjorts i bankföretag, allmänna kreditinstitut däri inbegripna.

Bestämmelserna om ränta i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:4, 11:5 och 11:6 återfinns även i förevarande avtal (under nr 11:4–11:7), dock med följande modifikationer:

Bestämmelsen i avtalets artikel 11:5 om beskattningsrättens fördelning mellan hemviststaten och källstaten enligt reglerna för inkomst av rörelse när räntan har samband med fast driftställe (respektive stadigvarande anordning) som inkomsttagaren har i källstaten gäller även om det skulle vara fråga om ränta enligt a), b) eller c) ovan.

I fråga om den inkomstjustering som enligt artikel 11:7 får göras när onormala villkor avtalats mellan utbetalaren och den som har rätt till

räntan på grund av särskilda förbindelser dem emellan eller mellan dem båda och annan person föreskrivs i förevarande avtal att "överskjutande belopp" får beskattas enligt lagstiftningen i den avtalslutande stat varifrån räntan härrör, alltså inte lagstiftningen i vardera avtalslutande staten vilket OECD-avtalet föreskriver i OECD-avtalets artikel 11:6. Skälet härtill är att begreppet "förtäckt utdelning", vartill det överskjutande beloppet normalt brukar hänföras, inte förekommer i Belgien och att Belgien önskar beskatta "överränta" enligt belgisk lagstiftning.

I den mån ränta beskattas även i källstaten skall hemviststaten eliminera dubbelbeskattning genom skatteavräkning enligt creditmetoden på samma sätt som gäller för Belgien respektive Sverige beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1991:606 och 1993:117.

Botswana (art. 11)

Ränta kan beskattas såväl i inkomsttagarens hemviststat som i källstaten. I källstaten får skatten dock, förutsatt att mottagaren är den som har rätt till räntan, inte överstiga 15 procent av räntans bruttobelopp. (Om emellertid Botswana i framtiden ingår ett dubbelbeskattningsavtal med annat land än Sverige och det därvid föreskrivs en skattesats som understiger 15 procent skall i stället denna lägre skattesats användas vid tillämpningen av avtalet.)

Ingen skatt uttas i källstaten enligt artikel 11:3 om mottagaren av räntan i den andra staten är

- a) regeringen, centralbanken eller en lokal myndighet, eller
- b) en finansiell institution av offentligrättslig natur med syfte att främja export och utveckling, "i fall då villkoren för det beviljade eller garanterade lånet innehåller ett visst mått av subvention".

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:4, 11:5 och 11:6. Regeln i avtalets artikel 11:5 (OECD-avtalets artikel 11:4) om ränta på sådan fordran som har ett verkligt samband med fast driftställe o.dyl. gäller också beträffande de nyssnämnda bestämmelserna i artikel 11:3.

I de fall sådant samband med fast driftställe m.m. föreligger skall, enligt vad som framhålls i avtalspropositionen, beskattningsrätten till räntan i stället fördelas med tillämpning av artikel 7 respektive artikel 14 som behandlar inkomst av rörelse respektive inkomst av självständig ytkesutövning, dvs. sådant som enligt svensk lag i allmänhet utgör inkomst av näringsverksamhet. Källstatens beskattningsrätt i dessa fall kan, enligt vad som framgår av propositionen, bli tillämplig i Sverige – i de fall bosättning i Sverige enligt svenska regler inte föreligger – endast om räntan enligt punkt 2 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (KL) skall hänföras till intäkt av näringsverksamhet. Dessutom fordras att fast driftställe föreligger enligt intern svensk rätt eller att inkomsten hänför sig till en i Sverige belägen fastighet (53 § 1 mom. a) KL och 6 § 1 mom. SIL).

I den mån ränteinkomst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit i enlighet

med dess egen lagstiftning. Sverige medger i förekommande fall matching credit tills vidare under avtalets första fem år om ej förlängning avtalas (härom, se under utdelning).

Se i övrigt författningar 1992:1197 och 1993:65.

Brasilien (art. 11)

Ränta kan beskattas utom i hemviststaten även i källstaten enligt dess lagstiftning. Källstatens skatt får dock inte överstiga

- a) 25 procent av räntans bruttobelopp om mottagaren är fysisk person, handelsbolag eller enkelt bolag
- b) 15 procent av räntans bruttobelopp i övriga fall. Begränsningen under b gäller inte om räntan härrör från den ena staten och betalas till fast driftställe som företag i den andra staten har i en tredje stat. Begränsningen till 15 procent gäller, efter avtalad förlängning, t.o.m. 1995 om inte ytterligare förlängning avtalas.

I källstaten får skatt inte uttas på ränta till regering, politisk underavdelning eller lokal myndighet, inte heller på ränta till därunder lydande organ (inkl. penninginrättning) eller till centralbanken i den andra staten.

Ränta som har samband med inkomstagarens fasta driftställe för rörelse som bedrivs i källstaten får beskattas även i källstaten enligt reglerna för inkomst av rörelse utan någon maximering av skatten.

I övrigt gäller samma bestämmelser som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:5, 11:6.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit. I fråga om ränta enligt b) ovan medger Sverige avräkning för brasiliansk skatt med 20 procent t.o.m. 1995 (om ej förlängning avtalas).

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1975:1427.

Bulgarien (art. 9)

Rätten att beskatta ränta tillkommer endast inkomstagarens hemviststat. Dock kan även källstaten beskatta räntan om inkomstagaren där har ett fast driftställe för rörelse eller en stadigvarande anordning för utövande av fritt yrke och den fordran för vilken räntan betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen.

I övrigt återfinns samma definition av uttrycket "ränta" som i OECD-avtalets artikel 11:3.

Om beskattning sker i källstaten skall Bulgarien såsom hemviststat eliminera dubbelbeskattning genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression. Detsamma gäller för Sverige om Sverige är hemviststaten och om den övervägande delen av inkomsten härrör från en av inkomstagaren genom det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen bedriven verksamhet i Bulgarien som inte avser förvaltning av värdepapper eller liknande lös egendom. I annat fall tillämpar Sverige ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1988:1614 och 1989:97.

Canada
(art. 11)

Ränta kan beskattas utom i hemviststaten även i källstaten enligt dess lagstiftning. Källstatens skatt får dock inte överstiga 15 procent av räntans bruttobelopp. I vissa fall tillkommer beskattningsrätten endast mottagarens hemviststat, nämligen i den mån räntan utgör

- a) straffavgift på grund av sen betalning
- b) betalning från den ena statens centralbank till den andra statens centralbank eller
- c) betalning från ett företag som inköpt varor till det företag som sålt varorna, i samband med kreditförsäljning av utrustning eller varor, utom då försäljningen skett mellan företag med intressegemenskap (där onormala villkor kan föranleda inkomstjustering, se artikel 9 a och b).

Vidare sker beskattning endast i hemviststaten när

- a) ränta från en stat utbetalas på grund av obligation, debenture eller liknande skuldförbindelse utfärdad av denna stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter – allt under förutsättning att räntan tillkommer mottagaren
- b) ränta från Sverige betalas på grund av lån givet, garanterat eller försäkrat eller kredit given, garanterat eller försäkrat av "the Export Development Corporation" i Canada, och
- c) ränta från Canada betalas på grund av lån givet, garanterat eller försäkrat eller kredit given, garanterat eller försäkrat av Exportkreditnämnden eller Sveriges Investeringsbank.

Angående ränta som har samband med inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse eller hans stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet i källstaten gäller motsvarande som enligt avtalet med Australien.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:5, 11:6.

Dubbelbeskattning i den mån räntan beskattas i källstaten elimineras i hemviststaten genom ordinary credit.

Angående eventuell tillämpning av den s.k. treårsregeln i svensk lag, se kapitel 4.

Se i övrigt författningar 1984:175 och 931.

Cypern
(art. 11)

Ränta kan beskattas utom i inkomsttagarens hemviststat även i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga 10 procent av räntans bruttobelopp. Även här förutsätts att mottagaren har rätt till inkomsten. Angående betydelsen härav se beträffande utdelning.

Ingen skatt får emellertid tas ut i källstaten för ränta som uppbärs av den andra statens regering, inklusive dess politiska underavdelningar och lokala myndigheter, riksbank eller statlig finansinrättning.

Uttrycken "riksbank" och "statlig finansinrättning" betyder

- 1) Cyperns riksbank respektive Sveriges riksbank eller riksgäldskontoret och

- 2) statlig finansinrättning som de behöriga myndigheterna i de båda staterna kommit överens om. Enligt avtalspropositionen har någon överenskommelse i denna del ännu inte träffats.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 11:5, 11:6, 11:7 och 11:8.

I den mån beskattning sker även i källstaten skall dubbelbeskattning i regel elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

När Sverige tillämpar creditmetoden medger Sverige matching credit såtillvida att, för det fall Cypern enligt avtalet har rätt att som källstat beskatta räntan med högst 10 procent av räntans bruttobelopp, Sverige alltid från den svenska skatten avräknar cypriotisk skatt med 15 procent av räntans bruttobelopp. Detta gäller under avtalets första sju år om inte förlängning avtalas.

Emellertid tillämpar Sverige i stället exemptmetoden, i förekommande fall med progression, när en person med hemvist i Sverige uppbär ränta som är hänförlig till fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet som han bedriver i Cypern. Härvid gäller samma förutsättning som beträffande utdelning i motsvarande läge. Brister förutsättningen tillämpar Sverige ordinary credit.

Angående den s.k. remittanceregeln, se beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1989:686 och 901.

Danmark och

Färöarna

(art. 11 i nordiska
avtalet)

Rätten att beskatta ränta tillkommer endast inkomsttagarens hemviststat. Även källstaten får dock beskatta ränta som har samband med inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse eller hans stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet där. Om denna ränta har samband med fasta förbindelser över Öresund gäller det samma som beträffande utdelning i motsvarande sammanhang.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:6.

Angående "subject to tax-regeln", se beträffande utdelning.

Om beskattning sker i källstaten skall Danmark respektive Färöarna såsom hemviststat eliminera dubbelbeskattning genom ordinary credit. Sverige tillämpar i stället full exempt, men detta förutsätter att den övervägande delen av inkomsten härrör från i Danmark respektive Färöarna bedriven yrkesverksamhet, affärsverksamhet eller industriell verksamhet, som inte utgörs av förvaltning av värdepapper och annan liknande löseegendom. I annat fall tillämpar Sverige ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Egypten

(art. 7)

Rätten att beskatta ränta tillkommer i princip endast inkomsttagarens hemviststat. Såsom källstat får dock Egypten ta ut skatten på inkomst av kapital, tilläggsskatterna och värnskatten.

Ränta som är hänförlig till inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse i källstaten beskattas endast i källstaten.

När det är fråga om vanlig, till fast driftställe inte hänförlig, ränta som i Sverige uppburits från Egypten skall Sverige såsom hemviststat avräkna de i Egypten uttagna skatterna genom ordinary credit för den

efter en genomsnittlig skattesats beräknade skatten på räntan. Motsvarande ränta från Sverige till Egypten beskattas endast i Egypten. I fråga om ränta hänförlig till fast driftställe i källstaten tillämpar hemviststaten exemption, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1959:22.

Estland (art. 11)

Ränta kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i källstaten. I källstaten får skatten dock – förutsatt att mottagaren är den som har rätt till räntan – inte överstiga 10 procent av räntans bruttobelopp.

I vissa fall får ingen skatt tas i källstaten.

Beträffande ränta från Estland gäller detta i fråga om ränta som betalas till

- a) svenska staten, dess politiska underavdelningar, lokal myndighet eller offentligrättsliga organ,
- b) Sveriges riksbank,
- c) SWEDECORP, eller
- d) annan institution liknande den som angetts under c) varom de båda staterna kommit överens om.

Omvänt gäller motsvarande beträffande ränta från Sverige som betalas till

- a) estniska staten respektive dess underlydande organ enligt a) ovan,
- b) Estlands riksbank
- c) annan med SWEDECORP likartad organisation som bildas i Estland efter avtalets undertecknande (och som godkänts av staternas behöriga myndigheter), eller
- d) annan liknande organisation, varom staterna kommit överens.

Än vidare gäller att ränta beskattas endast i mottagarens stat när räntan betalas med anledning av lån som garanteras av något av alla de ovannämnda organen.

Detsamma gäller beträffande ränta som betalas till företag i mottagarstaten med anledning av skuld som uppkommit vid företagets försäljning på kredit av varor eller vetenskaplig utrustning till företag i räntans källstat. Undantag härifrån gäller dock i fall då försäljningen sker mellan närstående personer eller fordran uppkommer mellan sådana personer. En person anses enligt avtalsprotokollet som ”närstående” till en annan person när han ensam eller tillsammans med en eller flera närstående direkt eller indirekt har ett inflytande överstigande 50 procent i den andra personen. Ett ”närståendeförhållande” föreligger också när en eller flera personer, ensamma eller tillsammans med en eller flera närstående personer direkt eller indirekt har ett inflytande på mer än 50 procent i båda dessa personer.

I övrigt finns beträffande ränta bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:4, 11:5 och 11:6.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom credit of tax-metoden. Här om se under inkomst av fast egendom.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Ränta kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i källstaten. I källstaten får skatten dock i allmänhet inte överstiga 15 procent av räntans bruttobelopp.

Om räntan härrör från Filippinerna och betalas på obligationer, debentures eller liknande skuldförbindelser utgivna på den allmänna marknaden av bolag med hemvist i Filippinerna till person med hemvist i Sverige gäller att den filippinska skatten är begränsad till högst 10 procent av bruttobeloppet. Ingen skatt får tas i källstaten utan endast i inkomsttagarens hemviststat i följande fall, nämligen om

- a) räntan betalas på obligation, debenture eller annan liknande skuldförbindelse som utfärdats av regeringen eller av politisk underavdelning eller lokal myndighet i källstaten
- b) räntan härrör från Filippinerna och betalas till person med hemvist i Sverige när fråga är om lån givet eller garanterat respektive kredit given eller garanterad av Exportkreditnämnden, AB Svensk Exportkredit eller Sveriges Investeringsbank eller av annan kreditinstitution som anges i överenskommelse som träffats genom skriftväxling mellan de båda staternas myndigheter
- c) räntan härrör från Sverige och betalas till person med hemvist i Filippinerna när fråga är om lån givet, garanterat eller försäkrat respektive kredit given, garanterad eller försäkrad av Filippinska centralbanken (The Central Bank of the Philippines), Filippinska nationalbanken (The Philippine National Bank), Filippinska utvecklingsbanken (The Development Bank of the Philippines) eller av annan kreditinstitution varom överenskommit enligt ovan.

Ränta som har verkligt samband med inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet i källstaten får beskattas även i källstaten utan någon maximering eller befrielse enligt ovan. Räntan beskattas då såsom inkomst av rörelse respektive yrkesverksamhet.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:5 och 11:6. Enligt definition i avtalets artikel 11:3 innefattar uttrycket "ränta" även inkomst som enligt källstatens skattelagstiftning jämföras med inkomst av försträckning inklusive ränta på grund av kreditförsäljning.

Huvudregeln är att, i den mån beskattning sker även i källstaten, dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Sverige medger vid skatteavräkningen matching credit såtillvida att skatt på ränta som enligt avtalet skulle ha utgått med högst 15 procent i Filippinerna skall anses ha erlagts med 20 procent.

Likaså gäller vid den svenska skatteavräkningen att filippinsk skatt skall anses ha erlagts med 15 procent på ränta som bolag i Filippinerna betalar till person med hemvist i Sverige på obligationer, debentures eller liknande skuldförbindelser utgivna på den allmänna marknaden.

De nu nämnda bestämmelserna om matching credit gäller under avtalets tio första år om inte förlängning avtalas.

Om bestämmelsen i artikel 26:2 tillämpas på filippinsk sida gäller beträffande den svenska skatteavräkningen detsamma som sägs i fråga om utdelning.

· Om den fordran för vilken en person med hemvist i Sverige uppbär ränta äger verkligt samband med fast driftställe för rörelse eller med stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet som inkomstagaren bedriver i Filippinerna, gäller att Sverige tillämpar exempt-metoden, i förekommande fall med progression, för att undvika dubbelbeskattningen. Härför gäller dock samma förutsättning som för utdelning i motsvarande situation. Om förutsättningen brister tillämpar Sverige i stället ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1987:1183 och 1989:900.

Finland

(art. 11 i nordiska
avtalet)

Se Danmark (utom såvitt avser fasta förbindelser över Öresund).

Om Sverige beträffande ränta från Finland skulle tillämpa ordinary credit – därför att förutsättningarna för exemptmetoden inte föreligger – kan Sverige i förekommande fall få medge matching credit.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Frankrike

(art. 11)

Rätten att beskatta ränta tillkommer i princip endast inkomstagarens hemviststat under förutsättning att mottagaren är den som har rätt till räntan. (Angående "rätt" mottagare, se under utdelning.)

Endast för det fall att den fordran för vilken räntan betalas äger verkligt samband med ett fast driftställe för rörelse eller en stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet som inkomstagaren har i källstaten kan det bli fråga om rätt för denna stat att beskatta ränta enligt de regler som gäller för sådan rörelse eller verksamhet. Här gäller alltså detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 11:4.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:5 och 11:6.

Därutöver gäller i fråga om ränta som tillfaller icke beskattade bolag eller investeringsfonder detsamma som beträffande utdelning i motsvarande situation.

Enligt avtalsprotokollet gäller att en av staterna kan, utan hinder av övriga bestämmelser i avtalet, begränsa tillämpningen av bestämmelserna i ränteartikeln till den del av ett företags skulder som inte överstiger två gånger kapitalet i detta företag i fall då intressegemenskap föreligger, direkt eller indirekt, antingen mellan gäldenären och fordringsägaren eller mellan var och en av dem och en annan person eller grupp av personer.

En sådan begränsning av artikelns tillämpning torde närmast föräledas av att det i den franska skattelagstiftningen finns bestämmelser om s.k. tunnkapitalisering av bolag. En sådan föreligger när företaget lånefinansierat för högt i förhållande till sitt eget kapital. Ett franskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag anses enligt fransk skatterätt "tunnkapitaliserat" i den mån det belopp moderbolaget lånat ut är mer än två gånger så stort som dotterbolagets eget kapital. Det överskjutande beloppet betraktas som aktiekapital och den ränta som betalas på denna del anses som icke avdragsgill utdelning. Eftersom räntebetalningarna i princip är helt skattepliktiga hos det svenska moderbolaget men inte helt avdragsgilla hos det "tunnkapitaliserade" franska dotterbolaget kan ekonomisk dubbelbeskattning av koncernen

uppkomma. Med den definition av begreppet "utdelning" som ges i artikel 10 kan emellertid dubbelbeskattningen lindras genom att den "överskjutande" räntan i stället kallas utdelning. Denna utdelning kan då vara skattefri hos det svenska moderbolaget under de förutsättningar som avtalet anger för att utdelning från det franska bolaget skall vara skattefri hos det svenska bolaget.

Eftersom källstatsbeskattning och därmed dubbelbeskattning kan aktualiseras endast när ränta betalas från fast driftställe eller stadigvarande anordning som inkomstagaren har i källstaten hänvisas beträffande sättet för dubbelbeskattningens undanröjande till kapitel 3 om inkomst av rörelse.

Se i övrigt författningar 1991:673 och 1992:154.

Grekland (art. VIII)

Ränta kan beskattas utom i hemviststaten även i källstaten om dess egen lagstiftning medger det. Källstatens skatt får dock inte överstiga 10 procent av räntans belopp.

Ränta som har samband med inkomstagarens fasta driftställe för rörelse i källstaten beskattas enligt rörelsereglerne även i källstaten utan maximering av skatten.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:5, 11:6.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten i regel genom ordinary credit (i Sverige matching credit). När det gäller ränta hänförlig till fast driftställe i Grekland tillämpar Sverige dock exemption, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1963:497.

Indien (art. 12)

Ränta kan beskattas såväl i hemviststaten som i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga 15 procent av räntans bruttobelopp om räntan betalas för lån eller skuld som första gången tillkom efter avtalets ikraftträdande. (I Sverige började avtalet tillämpas på inkomst fr.o.m. 1.1. 1989.)

Följande undantag gäller:

- 1) Skatten i källstaten får inte överstiga 10 procent av bruttobeloppet om räntan betalas till ett finansieringsföretag i den andra staten som bedriver bona fide bankverksamhet.
- 2) Ingen skatt får tas i källstaten om räntan betalas till regeringen eller en politisk underavdelning, en lokal myndighet eller centralbanken i den andra staten, eller beträffande Sverige, till riksgäldskontoret.
- 3) Inte heller får skatt tas i källstaten om lånet eller krediten beviljats eller avtalats av en person som enligt överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna medgivits skattebefrielse.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:4, 11:5 och 11:6.

Det bör dock tilläggas beträffande definitionen av uttrycket "ränta" enligt nämnda artikel 11:3 att man enligt protokollet till avtalet enats om att inkomst av fordringar, i synnerhet obligationer och debentures

som medför rätt till andel i gäldenärens vinst, skall anses som ränta, om kontraktets allmänna karaktär tydligt visar att räntebärande lån föreligger. Däremot skall inkomst på grund av andel i vinst inte anses som ränta, om andelen uppkommit genom tillskott av medel som är underkastade företagets affärsrisker.

Vidare kan nämnas att OECD-avtalets bestämmelser i artikel 11:4 ovan enligt det förevarande avtalet också täcker undantagsfallet under 1) ovan. Detta innebär att rörelsereglerna i artikel 7 skall tillämpas om räntan hänför sig till räntemottagarens fasta driftställe i källstaten och att någon maximering av källstatens beskattningsrätt alltså inte heller i detta fall kommer i fråga.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten i princip genom ordinary credit.

Det som beträffande utdelning sagts angående skatteavräkningen i Indien gäller även beträffande ränta.

På svensk sida tillämpas i förekommande fall matching credit såttillvida att den indiska skatten på räntan alltid skall beräknas ha uppgått till 15 procent även om skatten i verkligheten varit lägre. Bestämmelsen om matching credit på svensk sida gäller under avtalets första tio år om inte förlängning avtalas.

För det fall att räntan från Indien är hänförlig till fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesutövning som räntemottagaren i Sverige har i Indien tillämpar Sverige i stället exemptmetoden, eventuellt med progression, under samma förutsättning som gäller för utdelning. Annars tillämpar även Sverige ordinary credit om förutsättningen inte är för handen.

Se i övrigt författningar 1988:1494 och 1495.

Indonesien (art. 11)

Ränta får beskattas förutom i inkomsttagarens hemviststat även i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga 10 procent av räntans bruttobelopp.

Ränta är emellertid skattefri i källstaten om den betalas till den andra statens regering eller dess lokala myndigheter.

Likaså är ränta skattefri i Sverige om den betalas till "Bank Indonesia" (Indonesiens centralbank) eller annan finansieringsinrättning i Indonesien som godkänts av de bägge staternas myndigheter. Omvänt är ränta skattefri i Indonesien om den betalas till Sveriges riksbank, Riksgäldskontoret och fonden för industriellt samarbete med utvecklingsländer ("Swedfund") eller annan godkänd finansieringsinrättning i Sverige.

I övrigt finns bestämmelser om ränta som i det väsentliga motsvarar dem i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:4, 11:5 och 11:6. Med fast driftställe enligt avtalets artikel 11:6 likställs sådan affärsverksamhet som är av samma eller liknande slag som den som bedrivs genom det fasta driftstället.

I den mån ränta beskattas även i källstaten gäller beträffande eliminering av dubbelbeskattning detsamma som gäller för utdelning.

Se i övrigt författningar 1989:691 och 813.

Irland
(art. 12)

Rätten att beskatta ränta tillkommer i princip endast inkomsttagarens hemviststat.

Ränta som har samband med inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet behandlas enligt reglerna för dessa inkomstslag. Beskattning får då ske även i källstaten. I Sverige kan sådan beskattning inte ske om räntan enligt svensk rätt skall hänföras till inkomst av kapital. Dessutom fordras att fast driftställe respektive stadigvarande anordning föreligger enligt intern svensk rätt.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3 (det anges särskilt att uttrycket ränta inte inbegriper inkomst som är att hänföra till utdelning enligt artikel 11), 11:5 och 11:6.

Artikeln sista punkt 6 ut säger uttryckligen att bestämmelserna i punkt 1 (om hemviststatens uteslutande beskattningsrätt) inte tillämpas, om den skuld för vilken räntan betalas tillkommit eller överlåtits huvudsakligen för att erhålla förmån enligt denna artikel och inte av bona fide affärsmässiga skäl.

Angående "remittanceregeln", se kapitel 4 om utdelning.

I den mån ränta blir föremål för beskattning i källstaten – något som kan ske endast om räntan är hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning enligt ovan – elimineras dubbelbeskattning, om Irland är inkomsttagarens hemviststat, genom ordinary credit och om Sverige är hemviststaten, genom exemption, eventuellt med progression. För Sveriges del förutsätts dock för tillämpning av exemptmetoden detsamma som beträffande rörelseinkomst från fast driftställe.

Se i övrigt författningar 1987:103 och 1988:988.

Island
(art. 11 i nordiska
avtalet)

I fråga om beskattningsrättens fördelning mellan staterna, se Danmark (utom såvitt avser fasta förbindelser över Öresund).

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:6.

Vid beskattning i källstaten för ränta hänförlig till inkomsttagarens fasta driftställe o.dyl. i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Island genom exemption med progression och av Sverige genom full exempt. För Sverige gäller härför dock samma förut sättningar som i förhållande till Danmark.

Se i övrigt författningar 1989:933, och 957.

Israel
(art. VII)

Ränta kan beskattas utom i hemviststaten även i källstaten. Källstatens skatt får dock inte överstiga 25 procent av räntans bruttobelopp.

Om räntan har samband med inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse i källstaten får den beskattas i källstaten utan maximering.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit, i Sverige tillämpas i förekommande fall matching credit. När det är fråga om ränta hänförlig till fast driftställe i Israel tillämpar Sverige dock exemption, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1960:617.

Italien
(art. 11)

I fråga om beskattningsrättens fördelning mellan staterna gäller det-samma som enligt avtalet med Canada. Dock skall ingen skatt uttas i källstaten om

- a) utbetalaren är denna stat eller en av dess lokala myndigheter eller
- b) räntan betalas till den andra staten eller till en av dess lokala myndigheter eller till institution eller organ (inklusive finansieringsinstitut) som uteslutande tillhör denna stat eller en av dess lokala myndigheter eller
- c) räntan betalas till andra institutioner eller organ (inklusive finansieringsinstitut) på grund av finansiering som dessa beviljat inom ramen för överenskommelser mellan de avtalsslutande staternas regeringar.

Ränta som har samband med inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse eller med hans stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet i källstaten beskattas utom i hemviststaten även i källstaten enligt dess interna lagstiftning utan någon maximering av skatten.

I övrigt gäller samma bestämmelser som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:5, 11:6.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary (matching) credit.

Angående den svenska "treårsregeln", se beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1983:182 och 857.

Jamaica
(art. 11)

Ränta kan beskattas såväl i mottagarens hemviststat som i källstaten.

I källstaten får skatten dock inte överstiga 12,5 procent av räntans bruttobelopp.

Ingen beskattning sker i källstaten om mottagaren i den andra staten (hemviststaten) är "the Bank of Jamaica", "the National Development Bank", "the Jamaican Mortgage Bank" respektive Sveriges riksbank, riksgäldskontoret, Exportkreditnämnden, AB Svensk Exportkredit och Sveriges investeringsbank eller sådana andra institutioner i endera avtalsslutande staten varom de behöriga myndigheterna kan komma överens enligt artikel 25.

Inte heller sker någon beskattning i källstaten om räntan betalas till person med hemvist i den andra staten på grund av skuld som garanterats av eller försäkrats av denna stat eller något av dess organ, inklusive institutioner av nyssnämnt slag.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:4, 11:5 och 11:6.

Avtalet tillämpas inte på bolag i Jamaica som erhåller speciella skattelättnader.

I den mån ränta beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten, av Jamaica genom full credit och av Sverige genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Se i övrigt författningar 1986:76 och 733.

Japan
(art. 11)

I fråga om beskattningsrättens fördelning mellan staterna, se Australien.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:5, 11:6.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1983:203.

Jugoslavien
(art. 11)

Rätten att beskatta ränta tillkommer endast hemviststaten. Även källstaten kan dock beskatta räntan om inkomsttagaren där har fast driftställe för rörelse och räntan har samband med driftstället.

I övrigt finns en bestämmelse om ränta motsvarande OECD-avtalets artikel 11:6.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattningen i hemviststaten, av Sverige genom ordinary (matching) credit och av Jugoslavien genom exemption med progression. (Föreskriften om tillämpning i Sverige av matching credit gäller de tio första åren för avtalet, om inte förlängning avtalas. För Sveriges del började avtalet tillämpas på inkomst fr.o.m. 1.1.1982.)

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1982:70. Angående frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Kenya
(art. IX)

I fråga om beskattningsrättens fördelning mellan staterna gäller det samma som enligt avtalet med Canada.

Dock skall ingen skatt uttas i källstaten när fråga är om ränta som betalas till regeringen eller till lokal myndighet i den andra staten eller till denna andra stats centralbank eller till verk eller annan myndighet som är underställd denna andra stat eller dess lokala myndighet.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:5, 11:6.

Om beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1974:69.

Kina
(art. 11)

Ränta kan beskattas utom i hemviststaten även i källstaten, om den egna lagstiftningen medger det. Källstatens skatt får dock inte överstiga 10 procent av räntans bruttobelopp.

Beskattning i källstaten sker emellertid inte om räntan betalas

a) beträffande Kina

- 1) till Folkrepubliken Kinas regering
- 2) till Kinas folkbank
- 3) för lån som direkt eller indirekt finansieras eller garanteras av Kinas bank eller Kinas internationella kredit- och investeringsbolag ("CITIC")
- 4) till finansinrättning utsedd av Folkrepubliken Kinas regering och ömsesidigt överenskommen av de behöriga staterna.

- b) beträffande Sverige
 - 1) till Sveriges regering
 - 2) till Sveriges riksbank
 - 3) för lån direkt eller indirekt finansierade eller garanterade av Exportkreditnämnden, riksgäldskontoret eller Fonden för industriellt samarbete med u-länder ("Swedfund")
 - 4) till finansinrättning utsedd av Sveriges regering och ömsesidigt överenskommen av de behöriga myndigheterna i båda staterna.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:4, 11:5 och 11:6.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Vid avräkning i Sverige av skatt som erlagts eller skulle ha erlagts i Kina såsom källstat skall den kinesiska skatten alltid anses uppgå till 10 procent av räntans bruttobelopp. Denna bestämmelse gäller under avtalets första tio år, om ej förlängning avtalas. Angående ränta hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning i Kina gäller motsvarande som beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1986:1027 och 1083.

Korea (Syd-) (art. 11)

Ränta kan beskattas utom i hemviststaten även i källstaten om dess egen lagstiftning medger det. Källstatens skatt på räntan får dock inte överstiga

- a) 10 procent av räntans bruttobelopp om mottagaren är en bank och lånet löper under mer än sju år
- b) 15 procent av räntans bruttobelopp i övriga fall.

Ingen skatt får uttas i källstaten på

- a) ränta som mottas av den andra statens regering, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter eller riksbanken i denna andra stat
- b) ränta som avser lån eller krediter vilka lämnats eller garanterats av Koreas Export- och Importbank respektive Exportkreditnämnden och som betalas till person med hemvist i den andra staten.

Ränta som har samband med inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse eller med hans stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet i källstaten behandlas enligt reglerna för dessa inkomstslag. Beskattning får alltså ske även i källstaten utan någon maximering av skatten.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:5, 11:6.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit.

Vid skatteavräkning i Sverige gäller att när beskattning i Korea sker med 10 procent respektive 15 procent av räntans bruttobelopp enligt ovan skall den koreanska skatten ändå anses ha uppgått till 20 procent av bruttobeloppet. Detta gäller efter förlängning av bestäm-

melserna ytterligare fem år efter 31.12.1990.

Se i övrigt författningar 1982:707 och 984 samt 1991:1884 och 1885.

Lettland
(art. 11)

Här gäller i princip samma bestämmelser som i motsvarande artikel enligt avtalet med Estland.

Dock gäller att ränta som härrör från Sverige är skattefri i Sverige om den betalas till:

- a) lettiska staten, dess politiska underavdelning, lokala myndighet eller offentligrättsliga organ,
- b) Lettlands riksbank,
- c) annan organisation som efter avtalets undertecknande bildas i Lettland och som är likartad med den svenska organisationen SWEDECORP och som godkänts av staternas behöriga myndigheter, eller
- d) annan liknande institution, varom staterna kommit överens.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Luxemburg
(art. 11)

I fråga om beskattningsrättens fördelning mellan staterna, se Danmark.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:5, 11:6.

Vid beskattning i källstaten för ränta hänförlig till inkomsttagarens fasta driftställe o.dyl. i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Sverige genom ordinary credit och av Luxemburg genom exemption med progression.

Beträffande vissa holdingbolag, se angående utdelning.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1985:132.

Malaysia
(art. X)

Ränta kan beskattas i såväl hemviststaten som källstaten. Någon maximering av skatten i källstaten är inte föreskriven.

Dock gäller att räntan skall vara helt undantagen från skatt i källstaten om det lån eller den förpliktelse på grund varav räntan betalas godkänts av regeringen i källstaten efter avtalets undertecknande.

Ränta som bestrids av inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse i källstaten för vilket lånet tagits kan beskattas även i källstaten; detta vare sig utbetalaren har hemvist i en av de båda staterna eller ej.

I övrigt finns en bestämmelse om ränta motsvarande den i OECD-avtalets artikel 11:5.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit. Om räntan är skattefri i källstaten enligt ovan gäller att hemviststaten ändå skall inom ramen för ordinary credit medge avräkning med 50 procent av den skatt som skulle ha utgått i källstaten om sådan skattebefrielse inte förelegat (gäller t.o.m. 1997 års taxering om ej förlängning avtalas).

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1971:1252.

Malta
(art. 11)

Ränta kan beskattas såväl i hemviststaten som i källstaten. Källstatens skatt får dock inte överstiga 10 procent av räntans bruttobelopp.

Ingen skatt får dock tas i källstaten om det är fråga om

- a) ränta som härrör från Malta och som betalas till svenska staten, Sveriges riksbank eller riksgäldskontoret, eller
- b) ränta som härrör från Sverige och som betalas till maltesiska staten, Maltas centralbank, Maltas utvecklingsbolag eller annan enligt lag bildad offentlig sammanslutning som är särskild juridisk person. (Anm: i Sverige utgår ändå ingen skatt.)

Ränta som har samband med inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesutövning i källstaten får beskattas även i källstaten utan någon maximering av skatten.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:5, 11:6.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten i regel genom ordinary credit.

Vid skatteavräkning i Sverige gäller att när beskattning i Malta sker med 10 procent av räntans bruttobelopp enligt ovan skall den maltesiska skatten ändå anses ha uppgått till det högsta av följande två belopp, nämligen antingen det faktiskt utbetalda skattebeloppet eller 25 procent av den nettointäkt som beskattas i Sverige.

Om en person med hemvist i Sverige uppbär ränta som är hänförlig till hans fasta driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesutövning i Malta tillämpar Sverige exemption, eventuellt med progression, under samma förutsättningar som gäller beträffande utdelning i motsvarande sammanhang.

Utan hinder av övriga bestämmelser i avtalet gäller att fysisk person som är svensk medborgare får beskattas i Sverige även om han enligt avtalet anses ha hemvist i Malta. Förutsättning härför är att han enligt svensk lag ändå anses bosatt i Sverige (jämför den s.k. femårsregeln i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL). Sverige skall därvid medge avräkning för erlagd maltesisk skatt.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordningarna 1976:850, 1982:1226 och 1987:1042.

Marocko
(art. 7)

Enligt artikel 7:1 gäller att skatt på inkomst av försträckning, deposition, depositionsräkning eller varje annat slags fordran, som ej grundar sig på värdepapper, utgörs endast i den stat där fordringsägaren har sin hemvist. Ränta enligt artikel 7:1 beskattas alltså endast i räntemottagarens hemviststat. Någon dubbelbeskattning aktualiseras således inte.

Om fordringsägaren har fasta driftställen för rörelseverksamhet i båda staterna och från ett av dessa beviljas ett lån eller verkställs en deposition, skall enligt artikel 7:2 skatt på inkomst därav utgöras i den av staterna inom vars område detta driftställe är beläget.

Beträffande bestämmelsen i artikel 7:2 sägs i de svenska anvisningarna till avtalet enligt kungörelsen 1961:521 att då en gäldenär med

hemvist i Sverige utbetalar ränta till en fysisk eller juridisk person med hemvist i Marocko kan räntan enligt gällande skatteförfattningar beskattas i Sverige, då densamma är att hänföra till intäkt av rörelse (fr.o.m. 1992 års taxering: intäkt av näringsverksamhet, jämför punkt 2 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen). I nämnda fall äger Sverige även enligt avtalet beskatta ränta, dock endast under förutsättning att fordringsägaren har fasta driftställen såväl i Sverige som i Marocko och att räntan avser lån eller deposition från driftstället i Sverige.

Om källstatsbeskattning sker under angivna förutsättningar skall dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom exemption med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se nämnda kungörelse 1961:521.

Mauritius (art. 11)

Ränta kan beskattas såväl i inkomsttagarens hemviststat som i källstaten. I källstaten får skatten dock, förutsatt att mottagaren är den som har rätt till räntan, inte överstiga 15 procent av räntans bruttobelopp.

Ingen skatt uttas emellertid i källstaten enligt artikel 11:3 om mottagaren med rätt till räntan i den andra staten är

- 1) regeringen där, riksbanken eller en politisk underavdelning eller lokal myndighet i denna stat
- 2) en bank som bedriver verklig bankverksamhet och som har hemvist där, eller
- 3) sådana andra offentliga finansiella institutioner som de behöriga myndigheterna i de två staterna kan komma överens om i varje enskilt fall.

Med "verklig bankverksamhet" avses för svensk del sådan verksamhet som faller in under bestämmelserna i bankrörelselagen (1987:617), bankaktiebolagslagen (1987:618), sparbankslagen (1987:619) och föréningsbankslagen (1987:520).

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:4, 11:5 och 11:6. I avtalets definition av uttrycket "ränta" i artikel 11:4. (OECD artikel 11:3) tilläggs uttryckligen att uttrycket inte innefattar sådana inkomster som är att anse som utdelning enligt artikel 10. Bestämmelsen i artikel 11:5 (OECD artikel 11:4) om när ränta har samband med fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet är enligt avtalet tillämplig också på ränta som avses i artikel 11:3 (se ovan).

Enligt avtalspropositionen kan källstatens beskattningsrätt enligt artikel 11:5, när ränta härrör från fast driftställe m.m., bli tillämplig i Sverige – i de fall bosättning i Sverige enligt interna beskattningsregler inte föreligger – endast om räntan enligt punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL skall hänföras till intäkt av näringsverksamhet. Dessutom fordras att fast driftställe föreligger enligt intern svensk rätt eller att inkomsten hänför sig till i Sverige belägen fastighet.

I den mån ränta beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av inkomsttagarens hemviststat genom ordinary credit i enlighet med lagstiftningen i denna stat. Sverige medger i förekomman-

de fall (tills vidare t.o.m. år 2002) matching credit (jämför beträffande utdelning).

Se i övrigt författningar 1992:1195 och 1993:63.

Mexiko (art. 11)

Ränta kan beskattas såväl i inkomsttagarens hemviststat som i källstaten. I källstaten får skatten – om mottagaren är den som har rätt till räntan – dock inte överstiga

- a) 10 procent av räntans bruttobelopp om räntemottagaren är en bank
- b) 15 procent av räntans bruttobelopp i andra fall.

Under avtalets första fem år gäller 15 procent även i fallet a) ovan (om ej förlängning avtalas).

Emellertid gäller enligt artikel 11:4 att ränta beskattas endast i mottagarens hemviststat om

- 1) räntan betalas till eller av den ena statens regering, centralbank, politisk underavdelning eller lokal myndighet eller
- 2) räntan betalas med anledning av ett lån beviljat eller garanterat för en tid inte understigande tre år av en finansiell institution av offentligrättslig karaktär med syfte att främja export och utveckling under förutsättning att den beviljade eller garanterade krediten innehåller ett element av subvention.

Enligt avtalsprotokollet är avtalsparterna överens om att uttrycket "finansiell institution av offentligrättslig karaktär" innefattar i *Sverige* SWEDECORP (Styrelsen för internationellt näringslivsbestånd) och Swedfund International AB eller varje svensk institution som upprättas av den svenska regeringen för att uppnå samma ändamål som de förut nämnda institutionerna, och i *Mexiko* BANCOMEXT S.N.C. (Banco Nacional de Comercio Exterior, Sociedad Nacional de Crédito), NAFIN, S.N.C. (Nacional Financiera, Sociedad Nacional de Crédito), NAFIN S.N.C. (Nacional Financiera, Sociedad Nacional de Crédito) och BANOBRAS, S.N.C. (Banco Nacional de Obras y Servicios, Sociedad Nacional de Crédito).

I övrigt finns bestämmelser som i stort sett motsvarar dem i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:4, 11:5 och 11:6.

I förhållande till OECD-avtalets definition i artikel 11:3 av uttrycket "ränta" med dess uppräknings av de olika slag av inkomst som anses utgöra ränta har i det förevarande avtalets artikel 11:5 tillagts "samt inkomst som är föremål för samma beskattning som inkomst från utlåning enligt den statens lagstiftning från vilken inkomsten härrör". Vidare tilläggs att uttrycket "ränta" dock inte innefattar inkomst på vilken bestämmelserna i artikel 10 (utdelning) är tillämpliga.

Beträffande källstatsdefinitionen i avtalets artikel 11:7 – som motsvarar OECD-avtalets artikel 11:5 – framgår att avtalsparterna är överens om att tillämpa bestämmelserna i fråga i överensstämmelse med lagstiftningen i de berörda staterna och i överensstämmelse med kommentarerna till artikeln i OECD-avtalet. Staterna är också över-

ens om att utsträcka tillämpningen till förhållanden som nämns i punkt 25 c i kommentaren till OECD-avtalets artikel 11. Det fall som där nämns är att lånet tagits upp av företagets huvudkontor och dess avkastning används för flera fasta driftställen som är belägna i olika länder.

I avtalets artikel 11:9 föreskrivs – på initiativ av Mexiko – att bestämmelserna i artikel 11 inte är tillämpliga om lånet beviljades med huvudsakligt syfte att uppnå fördelarna i artikeln. Enligt propositionen är de båda staterna överens om att endast uppenbara fall av skatteflykt skall omfattas av bestämmelsen. Av avtalsprotokollet framgår att de behöriga myndigheterna skall överlägga med varandra när någon av staterna överväger att neka en person med hemvist i den andra staten förmåner enligt denna artikel.

I den mån ränta beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av räntetagarens hemviststat genom ordinary credit i enlighet med lagstiftningen i denna stat.

Angående den mexikanska "assets tax", se under utdelning.

Se i övrigt författningar 1992:196 och 1993:64.

Nederländerna (art. 11)

Rätten att beskatta ränta tillkommer endast hemviststaten. Även källstaten får dock beskatta ränta som har samband med inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse, eller hans stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet där enligt reglerna för dessa verksamheter.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 11:3 och 11:6. Definitionen av uttrycket "ränta" i artikel 11:3 skiljer sig dock från den i OECD-avtalet däri att definitionen inte inkluderar sådan inkomst av fordran som medför andel i gäldenärens vinst.

Om källstaten tagit ut för mycket skatt gäller beträffande möjligheten till restitution detsamma som i fråga om utdelning.

I den mån ränteinkomst beskattas även i källstaten, dvs. då den är hänförlig till ett fast driftställe för rörelse eller en stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet, elimineras dubbelbeskattning enligt följande:

- 1) Om Sverige är inkomsttagarens hemviststat skall Sverige i enlighet med lagen om avräkning av utländsk skatt från den svenska skatten avräkna ett belopp motsvarande den nederländska skatten på inkomsten i fråga (ordinary credit).
- 2) Om Nederländerna är hemviststaten tillämpar Nederländerna alternativt exempt (se beträffande utdelning).

Se i övrigt författningar 1992:17 och 946.

Norge (art. 11 i nordiska avtalet)

Se Island. Emellertid gäller vid beskattning i källstaten för ränta hänförlig till inkomsttagarens fasta driftställe o.dyl. i källstaten att både Norge och Sverige såsom hemviststat eliminerar dubbelbeskattning genom full exempt. För Sveriges del gäller dock samma förutsättning som i förhållande till Danmark.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Nya Zeeland
(art. 9)

Se Australien.

Uttrycket *ränta* inbegriper inte sådan ränta som enligt lagstiftningen i vederbörande avtalsslutande stat behandlas som utdelning.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordnig 1980:1131.

Pakistan
(art. 11)

Ränta kan beskattas både i mottagarens hemviststat och i källstaten.

I källstaten får skatten dock inte överstiga 15 procent av räntans bruttobelopp. Liksom beträffande utdelning beaktas vid skattebegränsningen inte vissa förhöjda skattebelopp m.m.

Ingen beskattning sker i källstaten om mottagaren i den andra staten (hemviststaten) är svenska regeringen eller Sveriges riksbank respektive pakistanska regeringen eller Pakistans statsbank. Myndigheterna i de båda staterna kan komma överens om att detsamma skall gälla även beträffande andra institutioner.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:4, 11:5 och 11:6.

I den mån ränta beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit. Angående skatteavräkningen i Pakistan se beträffande utdelning. Sverige medger i förekommande fall matching credit tillsvidare under avtalets första tio år om inte förlängning avtalas. I fråga om ränta som härrör från fast driftställe eller stadigvarande anordning som mottagaren har i Pakistan gäller att räntan skall undantas från beskattning i Sverige genom exemption med progression på samma sätt som gäller för utdelning.

Se i övrigt författningar 1986:595 och 732.

Peru
(art. VII)

Se Argentina.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1968:745.

Polen
(art. 11)

Rätten att beskatta ränta tillkommer endast inkomsttagarens hemviststat. Även källstaten får dock beskatta ränta som har samband med inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse eller hans stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet där.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3 och 11:6.

Om beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1977:475, 1979:836 och 1980:802.

Rumänien
(art. 11)

Bestämmelserna om ränta överensstämmer med dem i OECD-avtalets artikel 11.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordningarna 1979:57 och 1979:834.

Ryska Federationen
(art. 11)

Ränta beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat, förutsatt att mottagaren är den som har rätt till räntan.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:4 och 11:6.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Schweiz
(art. 11)

Ränta kan beskattas utom i hemviststaten även i källstaten om den egna lagstiftningen medger det. Källstatens skatt får dock inte överstiga 5 procent av räntans belopp.

Ränta som har samband med inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse i källstaten får beskattas även i källstaten enligt dess lagstiftning utan någon maximering av skatten.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:5, 11:6.

Dubbelbeskattning kan elimineras i hemviststaten genom ordinary credit. Schweiz har dock förbehållit sig möjlighet att i stället förhindra dubbelbeskattningen genom att antingen schablonmässigt nedsätta den schweiziska skatten eller medge partiell skattebefrielse, varvid dock minst omkostnadsavdrag för svensk skatt skall medges från bruttobeloppet av de från Sverige uppburna inkomsterna (skattelättnaderna regleras i schweizisk lag). Angående förfarandet vid nedsättning av schweizisk källskatt på ränta enligt avtalet, se SFS 1986:66.

Utan hinder av övriga bestämmelser i avtalet gäller att fysisk person som är svensk medborgare (och icke schweizisk medborgare) får beskattas i Sverige även om han enligt avtalet anses ha hemvist i Schweiz. Förutsättning härför är att han enligt svensk lag ändå anses bosatt i Sverige (jämför punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL) och avrest från Sverige för inte mer än tre år sedan. Sverige skall därvid medge avräkning för samtliga i Schweiz erlagda skatter på inkomst eller förmögenhet.

Se i övrigt författningar 1992:856 och 1993:960.

Singapore
(art. VIII)

Ränta kan beskattas utom i hemviststaten även i källstaten. Källstatens skatt får dock i allmänhet inte överstiga 15 procent av räntans bruttobelopp, om mottagaren har rätt till inkomsten.

Emellertid får skatten inte överstiga 10 procent av räntans bruttobelopp om räntan uppbärs av ett kreditinstitut med hemvist i den andra staten och under förutsättning att mottagaren har rätt till inkomsten och att det företag som betalar räntan bedriver industriell verksamhet av nedan angivna slag, nämligen

- 1) tillverkning, sammansättning och förädling
- 2) byggnadsarbete, väg- och vattenbyggnad samt skeppsbyggnad
- 3) produktion av elektricitet, hydraulisk kraft, gas eller tillhandahållande av vatten, eller
- 4) fiske.

Ränta som har samband med inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse i källstaten får beskattas även i källstaten utan någon maximering av skatten.

Sverige respektive Singapores regeringar är befriade från skatt på ränta i källstaten.

Med *regering* likställs

a) beträffande Singapore:

- 1) "the Monetary Authority of Singapore" och "the Board of Commissioners of Currency"
- 2) "the Government of Singapore Investment Corporation Pte Ltd"
- 3) "the Export Credit Insurance Company of Singapore Limited", och
- 4) statliga organ.

b) beträffande Sverige:

- 1) Sveriges riksbank
- 2) riksgäldskontoret
- 3) exportkreditnämnden, och
- 4) kommuner.

I övrigt finns en bestämmelse om ränta motsvarande OECD-avtalets artikel 11:6.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit. Vid skatteavräkning i Sverige gäller tills vidare t.o.m. utgången av 2000 att avräkning inom ramen för sådan credit, i de fall då skatten i Singapore inte får överstiga 15 respektive 10 procent, skall medges med belopp motsvarande 15 procent av räntans bruttobelopp, oavsett om singaporeansk skatt utgått eller inte.

Även här gäller den s.k. remittanceregeln, se kapitel 4.

Se i övrigt författningar 1969:190, 1983:1012, 1991:1886 och 1992:857.

Sovjetunionen

(art. 9)

Ränta beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Uttrycket *ränta* avser inkomst av lån inklusive statliga lån, bankinsättningar, skuldförbindelser, samt annan inkomst, som enligt lagstiftningen i den stat där person som betalar ränta har hemvist i skattehänseende behandlas som ränta.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordningar 1982:708 och 1227. För frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Spanien

(art. XI)

Ränta kan beskattas utom i hemviststaten även i källstaten om dess lagstiftning medger det. Källstatens skatt får dock inte överstiga 15 procent av räntans bruttobelopp.

Ränta på värdepapper som utfärdats av staten får beskattas även i källstaten utan någon maximering av skatten.

Likaså får ränta som har samband med inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse eller hans stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet i källstaten beskattas även i källstaten utan sådan maximering.

I övrigt gäller samma bestämmelser som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:5, 11:6.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit. Sverige tillämpar matching credit om befrielse eller nedsättning av spansk skatt medgetts för begränsad tid.

Beträffande den svenska s.k. 3-årsregeln, se kapitel 4 (utdelning).

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1977:75.

Sri Lanka (art. 11)

Ränta kan beskattas utom i hemviststaten även i källstaten om dess lagstiftning medger det. Källstatens skatt får dock inte överstiga 10 procent av räntans bruttobelopp.

Ingen skatt får tas av källstaten, om

- a) den som erlägger räntan är statens regering eller lokal myndighet i denna stat, eller
- b) räntan betalas till den andra statens regering, lokal myndighet eller organ (inkl. kreditinstitut) som i sin helhet ägs av den andra staten eller en lokal myndighet.

Ränta som har samband med inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse i källstaten får beskattas även i källstaten utan någon maximering eller befrielse enligt ovan.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:6.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit. Vid skatteavräkning i Sverige gäller att avräkning skall ske som om skatt i Sri Lanka tagits ut med 10 procent även om den verkliga skatten varit lägre eller ingen alls. Bestämmelserna gäller tills vidare under avtalets första tio år.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1984:809.

Storbritannien och Nordirland (art. 11)

I fråga om beskattningsrättens fördelning mellan staterna, se Danmark (frånsett sambandet med fasta förbindelser över Öresund).

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:6.

Vidare föreskrivs att bestämmelse enligt en stats interna lagstiftning, vilken endast avser ränta som betalas till bolag som inte har hemvist i denna stat, inte skall tillämpas så att sådan ränta som betalas till person med hemvist i den andra staten behandlas som utdelning från det bolag som betalar räntan. Denna bestämmelse gäller dock inte för ränta som betalas till bolag i en avtalsslutande stat i vilket mer än 50 procent av röstetalet direkt eller indirekt kontrolleras av person eller personer som har hemvist i den andra avtalsslutande staten.

Även här gäller den s.k. remittanceregeln, se kapitel 4.

Om beskattningen sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1983:898 och 1984:932.

Sydafrika

Ränteinkomster behandlas inte uttryckligen i avtalet (frånsett ränta på vissa statsobligationer, se nedan).

Av bestämmelserna i artikel XVI framgår emellertid att beskattningsrätten i första hand tillkommer källstaten. Detta innebär beträffande ränta följande:

Ränta från Sverige till en i Sydafrika bosatt fysisk eller juridisk person kan inte beskattas i Sverige annat än om räntan är att hänföra till fast driftställe för rörelse som inkomsttagaren bedriver i Sverige (jfr punkt 2 av anvisningarna till 28 § KL).

Ränta som utbetalas från Sydafrika till en i Sverige bosatt fysisk eller juridisk person är undantagen från beskattning i Sverige eftersom den beskattas i Sydafrika.

Bestämmelsen (i artikel VII) angående ränta på vissa statsobligationer gäller endast ränta på obligationer eller skuldförbindelser som utfärdats av annan stat än Sydafrikanska republiken (tidigare unionen). Härom gäller enligt avtalet att en i Sverige bosatt person är, vare sig han bedriver rörelse i Sydafrika eller ej, undantagen från skatt där för sådan ränta för vilken han är underkastad svensk skatt.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom full exemption.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1956:51.

Tanzania (art. 11)

Ränta kan beskattas utom i hemviststaten även i källstaten, om dess lagstiftning medger det. Källstatens skatt får dock inte överstiga 15 procent av räntans belopp.

Ränta som har samband med inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse eller hans stadigvarande anordning för utövande av fritt yrke (självständig yrkesverksamhet) i källstaten får beskattas även i källstaten utan någon maximering av skatten.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:5, 11:6.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit t.o.m. utgången av 1996, om ej förlängning avtalas.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1977:580 och 1987:983.

Thailand (art. 11)

Ränta kan beskattas både i mottagarens hemviststat och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga

- a) 10 procent av räntans bruttobelopp, om mottagaren är en bank, ett försäkringsbolag eller annan finansieringsinrättning
- b) 25 procent av räntans bruttobelopp, om räntan uppbärs av annat bolag. "Bolag" åsyftar enligt avtalet juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person.

Begränsningsregeln är således inte tillämplig när mottagaren är en fysisk person. Regeln förutsätter vidare att det är mottagaren som verkligen har rätt till räntan. Härom, se beträffande utdelning.

Ingen skatt får emellertid tas ut i källstaten för ränta som betalas till den andra statens regering eller riksbank.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:4, 11:5 och 11:6.

Vad som gäller enligt OECD-avtalets artikel 11:4 när räntan från källstaten har verkligt samband med fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet som räntemottagaren bedriver i källstaten tillämpas enligt det förevarande avtalets artikel 11:5 även när räntan har verkligt samband med försäljningar eller annan affärsverksamhet som avses i artikel 7 punkt 2 av förevarande avtal. Härom, se närmare under inkomst av rörelse. Även ränta av detta slag skall alltså behandlas på samma sätt som inkomst av rörelse.

I den mån ränta beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning enligt huvudregeln elimineras av inkomsttagarens hemviststat genom ordinary credit.

Men om räntan hänför sig till ett fast driftställe för rörelse eller en stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet som inkomsttagaren har i Thailand tillämpar Sverige i stället exemptmetoden, eventuellt med progression, under samma förutsättning som gäller för utdelning i motsvarande situation. Detsamma gäller ränta som har samband med verksamhet i källstaten enligt artikel 7:2 b) i avtalet. Brister förutsättningen tillämpar Sverige ordinary credit.

Vid avräkning i Sverige av thailändsk skatt enligt creditmetoden gäller på samma sätt som vid utdelning att avräkning skall ske som om skattelättnader inte medgetts i Thailand (matching credit).

Se i övrigt författningar 1989:676 och 814.

Tjeckoslovakien (art. 11)

I fråga om beskattningsrättens fördelning mellan staterna, se Danmark (frånsett sambandet med fasta förbindelser över Öresund).

Av OECD-avtalets bestämmelser om ränta återfinns i övrigt den i artikel 11:5.

I den mån beskattning sker även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten, av Tjeckoslovakien genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression, och av Sverige genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1980:864. Beträffande frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Trinidad och Tobago (art. 11)

Ränta kan beskattas utom i hemviststaten även i källstaten, om dess lagstiftning medger det. Källstatens skatt får dock inte överstiga

- a) 10 procent av räntans bruttobelopp om den som har rätt till ränta är en bank med hemvist i den andra staten
- b) 15 procent av räntans bruttobelopp i andra fall.

Ränta som har samband med inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse i källstaten får beskattas även i källstaten enligt dess lagstiftning utan någon maximering av skatten. Detsamma gäller ränta som har samband med rörelse som bedrivs på annat sätt än genom det fasta driftstället, om rörelsen är av samma slag som den som bedrivs av det fasta driftstället.

Ingen skatt får tas i källstaten om räntan betalas till den andra statens regering eller till myndighet som lyder under regeringen eller till den andra statens centralbank.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:5, 11:6.

Dubbelbeskattning elimineras genom ordinary credit (i Sverige matching credit).

Se i övrigt författningar 1984:246 och 1985:49.

Tunisien (art. 11)

Ränta kan beskattas utom i hemviststaten även i källstaten om dess lagstiftning medger det. Källstatens skatt får dock inte överstiga 12 procent av räntans belopp.

Ränta som har samband med inkomsttagarens fasta driftställe eller hans stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet i källstaten får beskattas även i källstaten utan någon maximering av skatten.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:5, 11:6.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit (i Sverige matching credit).

Angående eventuell tillämpning av den svenska "femårsregeln", se kapitel 2.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1983:476.

Turkiet (art. 11)

Ränta kan beskattas utom i inkomsttagarens hemviststat även i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga 15 procent av räntans bruttobelopp. Även här förutsätts att mottagaren är den som har rätt till inkomsten. Angående betydelsen härav, se beträffande utdelning.

Ingen skatt får emellertid tas ut från källstaten för ränta från Sverige respektive Turkiet som betalas till Turkiets centralbank respektive Sveriges riksbank.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:4 (såvitt avser fast driftställe för rörelse), 11:5 och 11:6.

I den mån beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten.

Turkiet använder som hemviststat ordinary credit.

Även Sverige tillämpar som hemviststat i princip ordinary credit. Sverige medger därvid matching credit såtillvida att avräkning alltid skall ske som om skatt tagits ut i Turkiet med 15 procent. Detta gäller under avtalets första tio år om inte förlängning avtalas. Men om räntan hänför sig till ett fast driftställe för rörelse i Turkiet tillämpar Sverige i stället exemptmetoden, eventuell med progression, under samma förutsättning som gäller för utdelning i motsvarande situation. Om förutsättningen brister tillämpar Sverige ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1988:782 och 1990:990.

Tyskland (art. 11)

Rätten att beskatta ränta tillkommer i princip endast inkomsttagarens hemviststat, förutsatt att personen i fråga har rätt till räntan.

Om emellertid räntan är hänförlig till fordran som äger verkligt samband med fast driftställe för rörelse respektive stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet som räntemottagaren bedriver i utbetalarstaten – källstaten får även denna stat beskatta räntan enligt de regler i artikel 7 respektive 14 som gäller för inkomst av rörelsen respektive yrkesutövningen.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:4 och 11:6. Definitionen i artikel 11:2 av uttrycket "ränta" innehåller dock tillägget att uttrycket inte innefattar inkomst som behandlas som utdelning enligt artikel 10. Så kan vara fallet med "överränta" som avses i artikel 11:4 (= OECD 11:6).

I den mån ränta som har samband med fast driftställe m.m. beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Tyskland genom exemption med progression och av Sverige genom ordinary credit enligt svensk lag.

Angående de speciella bestämmelserna i artikel 43, se under "utdelning".

Se i övrigt författning 1992:1193. Angående frågan om avtalets ikraftträdande, se förordet.

Ungern (art. 11)

Angående beskattningsrättens fördelning mellan staterna, se Danmark.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:6.

Om beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Sverige genom ordinary credit och av Ungern genom exemption med progression.

Se i övrigt författningar 1982:709 och 985.

Zambia (art. XI)

Angående beskattningsrättens fördelning mellan staterna, se Australien.

Därutöver gäller att ingen skatt får uttas i källstaten på ränta som betalas till regeringen eller lokal myndighet i den andra staten eller till organ eller myndighet, inklusive penninginrättning, vilken lyder under regeringen eller den lokala myndigheten. Uttrycket *regering* omfattar i Sverige riksbanken och riksgäldskontoret och i Zambia Zambias bank ("Bank of Zambia").

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:5, 11:6.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit (i Sverige matching credit).

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelser 1975:1393 och 1394.

Zimbabwe (art. 11)

Ränta kan beskattas både i mottagarens hemviststat och i källstaten. I källstaten får skatten dock, om det är mottagaren som har rätt till räntan, inte överstiga 10 procent av räntans bruttobelopp.

Räntan är emellertid skattefri i källstaten om

- a) den som har rätt till räntan är en avtalsslutande stat, en politisk underavdelning eller lokal myndighet i denna stat eller ett organ, underavdelningen eller en myndighet i en avtalsslutande stat som inte är skattskyldig för räntan i denna stat
- b) den som har rätt till räntan har detta på grund av skuldförbindelser garanterade eller försäkrade av hans hemviststat, en politisk underavdelning eller lokal myndighet i denna stat eller ett organ, en underavdelning eller myndighet i denna stat, under förutsättning att lånet givits för utvecklingsändamål godkända av finansministern samt att den som har rätt till räntan inte är skattskyldig för denna i hemviststaten.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:4 (med fast driftställe likställs i detta sammanhang sådan affärsverksamhet som avses i artikel 7:1 c – dvs. försäljning av varor av samma eller liknande slag som de som säljs genom det fasta driftstället etc., se under inkomst av rörelse) 11:5 och 11:6.

I den mån ränteinkomst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten i regel genom ordinary credit. Sverige medger tills vidare under avtalets tio första år, om inte förlängning avtalas, avräkning med 15 procent av räntans bruttobelopp (matching credit).

Sverige tillämpar dock i stället exemptmetoden, i förekommande fall med progression, när räntan har verkligt samband med fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet och liknande, se härom under inkomst av rörelse.

Se i övrigt författningar 1989:894 och 1991:2.

Österrike (art. 10 A)

Rätten att beskatta ränta tillkommer endast inkomsttagarens hemviststat, utom då räntan förvärvas genom fast driftställe som inkomsttagaren har i källstaten. I sådant fall får räntan beskattas även i källstaten.

I övrigt gäller samma bestämmelser om ränta som i OECD-avtalets artikel 11:3, 11:6.

Härutöver hänvisas till att källstaten har samma rätt att verkställa källskatteavdrag som den som gäller beträffande utdelning. Restitutionsanspråket får då givetvis avse hela den innehållna skatten. Här om finns svenska bestämmelser i kungörelsen 1972:476. För sådan ränta som hänför sig till fast driftställe i källstaten får källstaten dock ta ut skatt i vanlig ordning utan källskatteavdrag. Inkomsttagaren får i stället kompensation i hemviststaten genom creditmetoden (ordinary credit).

Om beskattning sker i källstaten (utan rätt till restitution enligt ovan) elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1992:858 och 1993:136.

Bilaga 5

Besiktning av ränta

Sveriges avtal med	Besiktning i		Andel för källstat		Metod för undanröjande av		Anm.
	a) mottagarens hemviststat H		i allmänhet i vissa fall		dubbelbesiktning		
	b) utbetalarens stat (källstat) K, ev. p.g.a. fast driftst. = D		* särsk. villkor		1) ordinary credit		2) exempt m. progression
1	2		3	4	5	6	7
Amerikas förenta stater	H H –	– D=Sv D=A	–	–	A	Sv	
Argentina	– –	K D				X X	
Australien	H H	K D	10% –	–	X X		
Bangladesh	H H	K D	15% –	10% , 0% –	X X		
Barbados	H H	K D	5% –	0% –	X Sv M X Sv M		
Belgien	H H	K D	10% –		X X		
Botswana	H H	K D	15% –	0%	X Sv M X Sv M		
Brasilien	H H	K D	15% –	25% , 0% –	X X		
Bulgarien	H H	– D	– –	– –		X X Sv*	
Canada	H H	K (i vissa fall endast H) D	15% –	0%	X X		Ev. Sv "treårs-regel"
Cypern	H H	K D	10% –	0% –	X Sv M C	Sv*	
Danmark och Färöarna	H H	– D			Dk. F	Sv full*	
Egypten	H –	 D	Eg. vissa skatter		Sv	 X	
Estland	H H	K D	10% –	0%	X Sv M X Sv M		
Filippinerna	H H	K D	15% –	0% –	X Sv M F	Sv	
Finland	H H	– D			F	Sv full*	
Frankrike	H H	– D			Sv		F alt. ex.
Grekland	H H	K D	10% –		X Sv M G	Sv	
Indien	H H	K D	15% –	10% , 0% –	X Sv M I	Sv*	
Indonesien	H H	K D	10% –	0% –	X Sv M I	Sv*	
Irland	H H	– D			I	Sv*	

Bilaga 5

Beskattning av ränta

Sveriges avtal med		Beskattning i	Andel för källstat		Metod för undanröjande av		Anm.
		a) mottagarens hem- viststat H	i allmänhet i vissa fall		dubbelbeskattning		
		b) utbetalarens stat (källstat) K, ev. p.g.a. fast driftst. = D	* särsk. villkor		1) ordinary credit	2) exempt m. progression	
1	2	3	4	5	6	7	
Island	H – H D				1, Sv full*		
Israel	H K H D	25% –		X Sv M I	Sv		
Italien	H K H D	15% –	0% –	X M X M		Ev. sv ”tre- årsregel”	
Jamaica	H K H D	12.5% –	0% –	X Sv M X Sv M			
Japan	H K H D	10% –		X X			
Jugoslavien	H – H D			Sv M	J		
Kenya	H K H D	15% –	0%	X X			
Kina	H K H D	10% –	0% –	X Sv M K	Sv*		
Korea (Syd-)	H K (i vissa fall endast H)	15%	10%, 0%	X Sv M			
	H D	–	–	X			
Lettland	H K H D	10% –	0%	X Sv M X Sv M			
Luxemburg	H – H D			Sv	L		
Malaysia	H K H D	– –	0%* –	X* X		Credit för ränta i kol. 4 –50% av normal skatt	
Malta	H K H D	10% –	0% –	X Sv M M	Sv	Sv femårs- regeln	
Marocko	H – – D				X		
Mauritius	H K H D	15% –	0% –	X Sv M X Sv M			
Mexiko	H K H D	15% –	5%, 0%	X X			
Nederländerna	H – H D	–	–	Sv	N (alt. ex)		
Norge	H – H D				X full Sv*		
Nya Zeeland	H K H D	10% –		X X			
Pakistan	H K H D	15% –	0% –	X Sv M P	Sv		
Peru	– K – D				X X		

Bilaga 5 Beskattning av ränta

Sveriges avtal med	Beskattning i	Andel för källstat		Metod för undanröjande av		Anm.
	a) mottagarens hemviststat H	i allmänhet i vissa fall		dubbelbeskattning		
	b) utbetalarens stat (källstat) K, ev. p.g.a. fast driftst. = D	* särsk. villkor		1) ordinary credit		2) exempt m. progression
1	2	3	4	5	6	7

Polen	H H	– D			X		
Rumänien	H H	K D	10% –		X X		
Ryska Federationen	H	–	–	–			
Schweiz	H H	K D	5% –		X X		Sv "treårs"-regel
Singapore	H H	K D	15% –	10%, 0% –	X Sv M X Sv M		
Sovjetunionen	H	–					
Spanien	H H	K D	15% –	– –	X Sv M X Sv M		
Sri Lanka	H H	K D	10% –	0% –	X Sv M X Sv M		
Storbritannien och Nordirland	H H	– D			X		
Sydafrika	– –	K D		0%		X* X*	*full exempt
Tanzania	H H	K D	15% –		X Sv M X Sv M		
Thailand	H H	K D		10%, 25%, 0%	X Sv M T	Sv*	
Tjeckoslovakien	H H	– D			Sv	T	
Trinidad och Tobago	H H	K D	15% –	10%, 0% –	X Sv M X Sv M		
Tunisien	H H	K D	12% –		X Sv M X Sv M		Sv femårs-regel
Turkiet	H H	K D	15% –	0% –	X Sv M T	Sv*	
Tyskland	H H	– D			Sv	T	
Ungern	H H	– D			Sv	U	
Zambia	H H	K D	10% –	0%	X Sv M X Sv M		
Zimbabwe	H H	K D	10%	0%	X Sv M Z	Sv*	
Österrike	H H	– D			X		

Anmärkningar:

H = mottagarens hemviststat
K = utbetalarens stat (källstat)
D = mottagarens fasta driftställe i källstaten

– i kol. 2 markerar att ingen beskttningsrätt föreligger för resp. H eller K; obs! att K kan ha beskattningsrätt på grund av fast driftställe även om H annars har den uteslutande beskattningsrätten; sådan beskattningsrätt markeras med D. för denna beskattningsrätt gäller inte begränsningar enl. kol. 3 och 4.

Kol. 3 och 4 anger de begränsningar som gjorts i K:s beskattningsrätt (i allmänhet viss procent av räntans bruttobelopp).

Kol. 5 och 6 anger vilken metod som H använder för att eliminera dubbelbeskattning (Sv = Sverige el. motsv. begynnelsebokstav för övriga stater; om båda staterna använder samma metod markeras detta med X).

M = Matching credit

Vad som i bilaga 4 anmärkts beträffande beskattningen i Sverige efter skattereformen av utdelningsinkomst gäller även i fråga om ränteinkomst.

6 Royalty

Här är det fråga om royalty som härrör från en avtalsslutande stat (källstaten) och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten (hemviststaten).

OECD:s modellavtal

Beskattningen av royalty regleras i avtalets artikel 12 under punkterna 1-4. Reglerna innebär följande:

12:1 Royalty beskattas endast i mottagarens hemviststat, förutsatt att royaltyn verkligen tillkommer honom.

12:2 Med *royalty* förstås varje slags betalning som mottas såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, här i inbegripet biograf-film, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod. Hit hör även ersättning för nyttjandet av eller för rätten att utnyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning liksom även ersättning för upplysning om erfarenhets-rön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

Anm. I 1992 års OECD-avtal har från definitionen av royaltybegreppet sådan den utformats i 1977 års avtal uteslutits vad som där betecknades som "ersättning för nyttjande av eller för rätten att utnyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning". Sådana "leasingavgifter" anses numera böra behandlas såsom rörelseinkomst.

12:3 Huvudregeln om beskattning endast i mottagarens hemviststat tillämpas inte om mottagaren av royaltyn bedriver rörelse i den stat varifrån royaltyn utbetalas (källstaten) från ett där beläget fast driftställe samt den rättighet eller egendom för vilken royaltyn betalas har verkligt samband med det fasta driftstället. I sådant fall tillämpas i stället vad som sägs i artikel 7 beträffande inkomst av rörelse, nämligen att inkomsten till den del den har samband med det fasta driftstället får beskattas i den stat där det fasta driftstället är beläget, dvs. källstaten. Motsvarande gäller i fråga om royalty som har samband med en stadigvarande anordning för utövande av självständig yrkesverksamhet som mottagaren av royaltyn utövar i källstaten. Här hänvisas i fråga om beskattningsrätten till den liknande bestämmelsen i artikel 14 om inkomst av sådan verksamhet.

Anm. En person (fysisk eller juridisk) med hemvist i utlandet som uppbär royalty från Sverige och som enligt svenska regler skall beskattas för royaltyn kan alltså enligt modellavtalet beskattas här endast om royaltyn har samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som vederbörande har här.

I detta sammanhang bör nämnas att av modellavtalets artikel 6 om inkomst av fast egendom – som enligt artikeln får beskattas i den stat där egendomen är belägen – framgår att till sådan egendom räknas även bl.a. nyttjanderätt till fast egendom samt rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralförkomst, källa eller annan naturtillgång. I den mån royaltyersättning kan hänföras till rättigheter av dessa slag får de alltså enligt modellavtalet beskattas där egendomen är belägen.

12.4 Huvudregeln om royalty förutsätter att det är fråga om royalty av i branschen normal storlek. Om på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den som har rätt till royaltyn eller mellan dem båda och annan person royaltybeloppet överstiger vad som skulle ha avtalats om sådana förbindelser inte förelegat gäller att de i artikel 12 intagna bestämmelserna om beskattningen av royalty skall tillämpas endast på vad som kan anses vara "normal" royaltyersättning. Överskjutande belopp beskattas däremot enligt lagstiftningen i vardera avtalsslutande staten. Därvid skall beaktas övriga bestämmelser i avtalet, t.ex. den om det inkomstslag till vilket beloppet är hänförligt.

Tilläggsas kan att en del nyare svenska avtal innehåller följande definition av vad som skall anses vara källstat i fråga om royalty:

Royalty anses härröra från en avtalsslutande stat om utbetalaren är staten själv, lokal myndighet eller person med hemvist i denna stat. Om den person som betalar royaltyn, antingen han har hemvist i en avtalsslutande stat eller inte, i en avtalsslutande stat har fast driftställe eller stadigvarande anordning i samband varmed skyldigheten att betala royaltyn uppkommit och royaltyn belastar det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen, anses dock royaltyn härröra från den avtalsslutande stat där det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen finns.

Med hänsyn till att vissa stater inte medger avdrag för utgiven royalty med mindre mottagaren har hemvist i samma stat eller är där skattskyldig, föreskrivs i modellavtalets artikel 24 punkt 5 att royalty som företag i en avtalsslutande stat betalar till någon med hemvist i den andra avtalsslutande staten skall vara avdragsgill på samma villkor som om royaltyn betalats till någon med hemvist i utbetalarstaten.

Avtalen för de olika länderna

Nästan alla avtal reglerar på ett eller annat sätt de olika slag av royalty som förekommer. De tre huvudgrupper som alltefter den skattemässiga behandlingen kan särskiljas är:

- 1) royalty som kan hänföras till inkomst av fast egendom inklusive rättigheter på vilka bestämmelserna i civilrätten om fast egendom tillämpas; hit hör också nyttjanderätt till fast egendom och rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralfyndighet, källa eller annan naturtillgång (här kallat royalty av kategori 1)

- 2) royalty som kan härledas till ett fast driftställe för rörelse som mottagaren av royaltyn bedriver i källstaten respektive en stadigvarande anordning för en självständig yrkesverksamhet som han där utövar (här kallat royalty av kategori 2)
- 3) övrig royalty – härunder faller royalty i allmänhet, vare sig det är fråga om ersättning för utnyttjandet av upphovsrätter till litterära, konstnärliga eller vetenskapliga verk (inklusive t.ex. film och bandinspelningar) eller för rätten att utnyttja patent, varumärken, mönster, modeller m.m. eller industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning o.dyl. (här kallat royalty av kategori 3).

Anmärkas kan, när det gäller royalty av kategori 1, att i vissa avtal saknas i den artikel som reglerar den avtalsmässiga behandlingen av inkomst av fast egendom den närmare specificering av innebörden av detta uttryck som finns i OECD-avtalets artikel 6:2 och där det framhålls bl.a. att uttrycket fast egendom alltid inbegriper exempelvis "rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång". Exempel på avtal som saknar denna specificering är avtalet med Bulgarien. Där hänvisas endast till att uttrycket "fast egendom" har den betydelse som uttrycket har enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen. I fall som detta kan därför tvekan uppstå huruvida nämnda slag av royalty, som grundar sig på utnyttjande av fastighets naturtillgångar, vid avtalstillämpningen skall behandlas som inkomst av fast egendom eller som inkomst av rörelse (näringsverksamhet). På svensk sida torde enligt intern svensk lag sådan "fastighetsroyalty" efter skattereformens genomförande vara hänförlig till inkomst av näringsverksamhet, bedriven från fast driftställe i Sverige. Därmed torde i vilket fall som helst svensk beskattningsrätt vara för handen.

Amerikas förenta stater (art. VI)

Royalty av kategori 1 beskattas endast i källstaten, dvs. den stat där den fasta egendomen är belägen.

Trots denna regel framgår emellertid av artikel XIV (metodartikeln) att USA som inkomsttagarens hemviststat ändå kan inräkna inkomsten bland de skattepliktiga inkomsterna men skall då å andra sidan eliminera dubbelbeskattningen genom ordinary credit. Sverige å sin sida tillämpar som hemviststat exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Royalty av kategori 3 beskattas endast i mottagarens hemviststat.

Royalty av kategori 2 omnämns inte uttryckligen i avtalet (se reglerna för inkomst av rörelse).

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1965:38.

Argentina (art. VII och VIII)

Royalty av kategori 1 beskattas endast i källstaten, dvs. den stat där den fasta egendomen är belägen.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom exemption med progression.

Royalty av kategori 3 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten på sådan royalty dock inte överstiga 15 procent av royaltyns bruttobelopp.

I övrigt finns beträffande denna kategori bestämmelser som motsvarar dem i 1977 års OECD-avtal artikel 12:2 och 12:4.

Dubbelbeskattning elimineras i fråga om royalty av kategori 3 av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger matching credit om Argentina meddelat befrielse eller nedsättning av den argentinska skatten för en bestämd tidsperiod.

Royalty av kategori 2 omnämns inte uttryckligen i artikeln. I artikel III om inkomst av rörelse anges att uttrycket *inkomst av rörelse* inte skall anses innefatta inkomst i form av bl.a. ersättning för nyttjanderätt till egendom eller royalty.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1963:234.

Australien

(art. 6, 7, 12 och 14)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Även royalty av kategori 3 kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten på sådan royalty dock inte överstiga 10 procent av royaltyns bruttobelopp.

I övrigt finns beträffande denna kategori bestämmelser som motsvarar dem i 1977 års OECD-avtal artikel 12:2 (definitionen dock utförligare), 12:3 och 12:4. Dessutom finns den förut nämnda källstatsdefinitionen.

Dubbelbeskattning elimineras i fråga om samtliga royaltykategorier av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1981:1006.

Bangladesh

(art. 6, 7, 13 och 15)

Här gäller samma regler som enligt avtalet med Australien.

Vid avräkning i Sverige för skatt som betalas i Bangladesh medger Sverige i förekommande fall s.k. matching credit. Detta gäller under avtalets första tio år om ej förlängning avtalas.

Se i övrigt författningar 1983:534 och 858.

Barbados

(art. 6, 7 och 12)

Royalty av kategorierna 1 (fastigheter, inkl. fyndigheter) och 2 (fast driftställe samt likartad verksamhet vid sidan av driftstället) kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i källstaten.

Royalty av kategori 3 ("vanlig" royalty) kan likaledes beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten på denna kategori royalty, om mottagaren har rätt till royaltyn, dock inte överstiga 5 procent av royaltyns bruttobelopp. Från beskattning i källstaten undantas emellertid royalty för upphovsrätt för nyttjandet av eller för rätten att nyttja litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (inkl. royalty för biograf-film samt film och band för användning i radio eller television).

Definitionen av uttrycket "royalty" i avtalets artikel 12:3 överensstämmer med 1992 års OECD-avtal, artikel 12:2, såtillvida att däri inte inkluderas leasingavgifter och andra ersättningar för rätten att nyttja lös egendom ("industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning"). I fråga om sådana avgifter tillämpas i stället bestämmelserna om inkomst av rörelse enligt artikel 7.

Vad här sagts om beskattningsrätten vad avser royalty av kategori 3

gäller enligt artikel 12:5 inte om den rättighet eller egendom för vilken royaltyn betalas äger verkligt samband med fast driftställe för rörelse, stadigvarande anordning för självständig yrkesutövning resp. likartad verksamhet enligt artikel 7:2 som mottagaren av royaltyn bedriver i källstaten vid sidan av driftstället. I sådana fall tillämpas i stället de bestämmelser som gäller för sådana slag av verksamhet.

I övrigt finns beträffande royalty bestämmelser av samma slag som dem som finns i OECD-avtalets artikel 11:5 och 11:6 om ränta.

I den mån royalty beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit i enlighet med dess egen lagstiftning. Sverige medger i förekommande fall matching credit, se under inkomst av rörelse. Eventuellt beaktas den s.k. remittanceregeln, se t.ex. Storbritannien under utdelning.

Angående begränsningar i rätten att utnyttja avtalets förmåner på grund av t.ex. s.k. treaty shopping, se under ränta.

(art. 13)

I anslutning till bestämmelserna om royalty behandlar avtalet med Barbados i en särskild artikel vad som kallas "ersättning för företagsledning". Angående vad som därmed förstås, se avtalet med Jamaica i detta kapitel.

Om ersättning som här avses härrör från en av staterna (källstaten) och betalas till företag i den andra staten (hemviststaten) kan ersättningen beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten dock inte överstiga 5 procent av ersättningens bruttobelopp.

Det nu sagda gäller inte om ersättningsmottagaren har fast driftställe för rörelse som han bedriver i källstaten eller utövar likartad verksamhet enligt artikel 7:2 och de tjänster för vilka ersättningen betalas äger verkligt samband med driftstället eller verksamheten. Då tillämpas i stället reglerna för rörelsebeskattningen enligt artikel 7.

I övrigt finns beträffande ersättning av hithörande slag motsvarande bestämmelser som i OECD-avtalets artikel 11:6 om ränta.

I fråga om sättet för undvikande av dubbelbeskattning gäller det samma som beträffande rörelseinkomst.

Även här kan "remittanceregeln" och reglerna om s.k. treaty shopping vara tillämpliga.

Se i övrigt författningar 1991:1510 och 1742.

Belgien

(art. 6, 7 och 12)

Royalty av kategorierna 1 (fastigheter inkl. fyndigheter) och 2 (fast driftställe) kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i källstaten.

Dubbelbeskattning elimineras av Belgien som hemviststat genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression, och av Sverige som hemviststat genom ordinary credit enligt svensk lag.

Royalty av kategori 3 ("vanlig" royalty) beskattas endast i mottagarens hemviststat. Med uttrycket "royalty" av denna kategori förstås enligt definitionen i artikel 12:2 varje slags betalning som mottas såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biografifilm och film eller inspelning för radio- eller televisionssändning, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller

hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

I övrigt finns bestämmelser som motsvarar dem i OECD-avtalets artikel 12:3 och 12:4. I fråga om inkomstjustering på grund av onormala villkor gäller dock beträffande beskattningen av "överskjutande belopp" detsamma som sagts beträffande ränta i motsvarande situation. Dessutom finns den förut nämnda källstatsdefinitionen.

Vid beskattning av sådant "överskjutande belopp" avräknar Belgien som hemviststat genom creditmetoden från sin skatt en enligt den belgiska lagstiftningen schablonmässigt beräknad andel av den svenska skatten på samma belopp. Sverige ger å sin sida som hemviststat credit enligt svensk lag för belgisk skatt på beloppet i fråga.

Se i övrigt författningar 1991:606 och 1993:117.

Botswana

(art. 6, 7, 12 och 14)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas såväl i inkomsttagarens hemviststat som i källstaten.

Även royalty av kategori 3 kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten på sådan royalty dock, förutsatt att mottagaren är den som har rätt till royaltyn, inte överstiga 15 procent av royaltyns bruttobelopp. (Beträffande framtida eventuell skattesats gäller detsamma som anmärkts i fråga om ränta.)

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 12:2, 12:3 och 12:4. Dessutom finns i avtalets artikel 12:5 den källstatsdefinition som återges i inledningen till kapitlet om royalty.

Definitionen av uttrycket "royalty" i avtalets artikel 12:3 skiljer sig från definitionen i OECD-avtalets artikel 12:2 däri att den förstnämnda definitionen innefattar även film eller band för radio- eller televisionssändning.

I avtalspropositionen framhålls att definitionen i artikel 12:3 omfattar i likhet med OECD:s modellavtal i dess nuvarande lydelse normalt inte leasingavgifter och andra ersättningar för rätten att nyttja lös egendom. Endast då uthyrningen innefattar överföring av kunskap omfattas sådana ersättningar av reglerna i artikel 12. I annat fall skall beträffande sådana avgifter och ersättningar i stället bestämmelserna i artikel 7 (inkomst av rörelse) tillämpas.

I den mån royaltyinkomst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av inkomsttagarens hemviststat genom ordinary credit i enlighet med dess egen lagstiftning. Sverige medger i förekommande fall matching credit tills vidare under avtalets första fem år, om ej förlängning avtalas (se härom under utdelning).

I detta sammanhang kan nämnas att avtalet med Botswana i en särskild artikel (art. 21) behandlar vad som kallas "ersättning företagsledning, rådgivning och teknisk service". Bestämmelserna härom är praktiskt taget desamma som de som redovisats i samband med royaltireglerna i avtalet med Jamaica. Här hänvisas därför till denna redovisning. Ett par skillnader må dock nämnas. Enligt avtalet med Botswana får skatten i källstaten inte överstiga 15 procent av ersättningens bruttobelopp. Vidare ges ersättningstagaren enligt detta avtal inte någon möjlighet att själv välja att få skatten i källstaten beräknad som om han hade fast driftställe där.

Angående dubbelbeskattningens undvikande gäller detsamma som beträffande royaltyinkomst.

Se i övrigt författningar 1992:1197 och 1993:65.

Brasilien

(art. 6, 7 och 12)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Även royalty av kategori 3 kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten på sådan royalty dock inte överstiga

- a) 25 procent av bruttobeloppet av royalty som uppkommit genom nyttjandet av eller rätten att nyttja varumärke
- b) 15 procent i övriga fall. Begränsningen till 15 procent tillämpas efter avtalad förlängning t.o.m. 1995.

I övrigt finns beträffande royalty av kategori 3 bestämmelser som motsvarar dem i OECD-avtalets artikel 12:2, 12:3 (endast beträffande fast driftställe) och 12:4. Dessutom finns den förut nämnda källstatsdefinitionen.

Skulle Brasilien tillåta brasilianskt företag avdrag för royalty till företag med hemvist i tredje stat utanför Latinamerika som innehar minst 50 procent av det brasilianska företagets kapital skall motsvarande avdrag medges för royalty till svenskt företag.

Dubbelbeskattning elimineras i fråga om samtliga royaltykategorier av hemviststaten genom ordinary credit. I fall då källstatens skatt enligt ovan maximerats till 15 procent skall Sverige t.o.m. 1995 medge avräkning för 25 procent.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1975:1427.

Bulgarien

(art. 5, 6, 10 och 12)

Royalty av kategori 1 kan i princip beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i källstaten, dvs. där fastigheten är belägen.

Här förutsätts att royalty av denna kategori kan räknas till inkomst av fast egendom enligt avtalets artikel 5:1. Enligt artikel 5:2 har uttrycket "fast egendom" den betydelse som uttrycket har enligt lagstiftningen i den stat där egendomen är belägen. Däremot saknas i artikeln den närmare specificering av uttryckets innebörd som finns i OECD-avtalets artikel 6:2. Av avtalspropositionen framgår dock inte att denna avsaknad skulle utesluta att till inkomst av fast egendom räknas exempelvis rätt till "ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralfyndighet, källa eller annan naturtillgång" i överensstämmelse med specificeringen i OECD-avtalet. I vart fall gäller enligt svensk rätt att även sådan inkomst är att hänföra till inkomst av fast egendom (jämför 28 § andra st. KL).

Av det sagda torde följa att royalty av kategori 1 kan beskattas i Sverige vare sig fastigheten är belägen i Sverige eller i Bulgarien (låt vara att inkomsten i det senare fallet behandlas som inkomst av kapital vid den svenska taxeringen enligt 38 § 2 mom. KL).

Bulgariens rätt att som hemviststat respektive källstat beskatta sådan royalty är beroende av om royaltyn enligt bulgarisk lagstiftning kan innefattas under inkomst av fast egendom enligt avtalets artikel 5

eller under annat inkomstslag som Bulgarien enligt avtalet har rätt att beskatta.

I den mån royalty av kategori 1 beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten, om denna är Bulgarien genom exemptmetoden, eventuellt med progression, och om hemviststaten är Sverige genom ordinary credit.

Royalty av kategori 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. Någon maximering av källstatens beskattningsrätt till viss procent av bruttobeloppet gäller inte i detta fall.

Dubbelbeskattning elimineras av Bulgarien som hemviststat genom exemptmetoden, eventuellt med progression. Även Sverige tillämpar som hemviststat exemption, i förekommande fall med progression. Detta förutsätter att den övervägande delen av inkomsten härrör från en av inkomsttagaren genom det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen bedriven verksamhet i Bulgarien som inte avser förvaltning av värdepapper eller liknande lös egendom. I annat fall tillämpar Sverige ordinary credit.

Beträffande royalty av kategori 3 gäller att även den kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får skatten dock inte överstiga 5 procent av royaltyns bruttobelopp.

I övrigt finns i fråga om royalty av kategori 3 bestämmelser motsvarande dem i 1977 års OECD-avtal artikel 12:2, 12:3. Utöver de i 12:2 uppräknade rättigheterna har i förevarande artikel 10:3 medtagits även film- och bandinspelningar för radio- och televisionsutsändning samt såsom exempel på industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning även dataprogram. Härutöver finns i avtalets artikel 10:5 en källstatsdefinition av samma innebörd som i OECD-avtalets artikel 11:5 beträffande ränta.

Se i övrigt författningar 1988:1614 och 1989:97.

Canada

(art. 6, 7, 12 och 14)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Även royalty av kategori 3 kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten på sådan royalty dock inte överstiga 10 procent av royaltyns bruttobelopp.

Ingen skatt får tas i källstaten när det är fråga om royalty för nyttjandet av upphovsrätt samt andra liknande ersättningar för framställandet eller återgivandet av litterärt, dramatiskt, musikaliskt eller konstnärligt verk (med undantag för biograffilm och verk upptagna på film eller videoband för televisionsändamål). Royalty av hithörande slag beskattas alltså endast i hemviststaten.

I övrigt finns beträffande royalty av kategori 3 bestämmelser som motsvarar dem i 1977 års OECD-avtal artikel 12:2, 12:3 och 12:4. Dessutom finns den förut nämnda källstatsdefinitionen.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående eventuell tillämpning av den s.k. treårsregeln i svensk lagstiftning, se kapitel 4.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1984:931.

Cypern

(art. 6, 7, 12 och 14)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i källstaten.

Royalty av kategori 3 får beskattas endast i mottagarens hemviststat.

Definitionen enligt artikel 12:2 av uttrycket "royalty" såvitt avser royalty av kategori 3 överensstämmer med definitionen i 1992 års OECD-avtal artikel 12:2 (se inledningen till detta kapitel) med det undantaget att med biograffilm likställs även film eller inspelning för radio- eller televisionsutsändning.

I övrigt finns angående sådan royalty av kategori 3 som omfattas av avtalets artikel 12 bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 12:3 och 12:4.

Angående sättet för dubbelbeskattningens eliminerande gäller följande:

I den mån royalty av kategori 1 beskattas även i källstaten, dvs. där den fasta egendomen är belägen, tillämpar hemviststaten ordinary credit.

Även när fråga är om royalty av kategori 2 är huvudregeln att inkomsttagarens hemviststat tillämpar ordinary credit. Sverige använder dock i stället exemptmetoden, i förekommande fall med progression, när en person med hemvist i Sverige uppbär royalty av kategori 2 som härrör från fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet som han bedriver i Cypern. Härvid gäller samma förutsättning som beträffande utdelning och ränta i motsvarande läge. Brister förutsättningen tillämpar Sverige ordinary credit. Detsamma gäller för beträffande leasingavgifter o.dyl. som faller utanför royaltybegreppet, i den mån "royalty" av dessa slag kan hänföras till ett fast driftställe för rörelse.

För annan royalty av kategori 3 som omfattas av avtalets artikel 12 och som beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat aktualiseras ingen dubbelbeskattning som behöver elimineras.

Angående den s.k. remittanceregeln, se beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1989:686 och 901.

Danmark och Färöarna

(art. 6, 7, 12 och 14 i nordiska avtalet)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. Om royalty av kategori 2 har samband med fasta förbindelser över Öresund gäller dock detsamma som beträffande motsvarande utdelning.

Angående "subject to tax-regeln", se beträffande utdelning.

När fråga är om royalty av kategori 1 skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Är fråga om royalty av kategori 2 gäller att dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten, av Danmark respektive Färöarna genom ordinary credit och av Sverige genom full exempt. För Sveriges del förutsätts att den övervägande delen av inkomsten härrör från i Danmark respektive Färöarna bedriven yrkesverksamhet, affärsverksamhet eller industriell verksamhet som inte utgörs av förvaltning av värdepapper och annan liknande lös egendom. I annat fall tillämpar Sverige ordinary credit.

Royalty av kategori 3 beskattas endast i hemviststaten.

I övrigt finns beträffande sådan royalty bestämmelser som motsvarar dem i 1992 års OECD-avtal (se inledningen till detta kapitel), artikel 12:2, 12:3 och 12:4.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Egypten

(art. 3, 8 och 9)

Royalty av kategorierna 1 och 2 beskattas endast i källstaten, dvs. den stat där den fasta egendomen respektive det fasta driftstället är belägna.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Royalty av kategori 3 beskattas endast i hemviststaten.

Från begreppet royalty av denna kategori undantas uttryckligen hyresavgifter eller royalties för kinematografisk film. Sådana avgifter eller royalties beskattas i stället som inkomst av rörelse, dvs. i rörelseidkarens hemviststat eller, om inkomsten hänför sig till fast driftställe för rörelsen som inkomsttagaren har i den andra staten, endast i den stat där driftstället är beläget. I det senare fallet elimineras dubbelbeskattningen av hemviststaten genom exemption med progression.

Kapitalbelopp som uppbärs från inkomstkälla inom en av staterna genom försäljning av patenträttigheter av en person bosatt i den andra staten undantas från beskattning i källstaten.

Bestämmelserna angående royalty av kategori 3 enligt den i artikeln givna definitionen gäller inte i fall då stiftarandelar utfärdats i Egypten såsom ersättning för rättigheter enligt kategori 3 vilka beskattats enligt egyptisk lag.

I övrigt finns såvitt avser royalty av kategori 3, förutom royaltydefinitionen med ovan nämnda undantag, bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 12:3 och 12:4.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1959:22.

Estland

(art. 12)

Royalty från fast egendom eller för nyttjande av eller rätten att nyttja mineraldokument, källa eller annan naturtillgång – här kallad royalty av kategori 1 – behandlas som inkomst av fast egendom vid tillämpningen av avtalet. Sådan inkomst kan alltså beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Royalty som kan hänföras till ett fast driftställe för rörelse eller en stadigvarande anordning för en självständig yrkesverksamhet som mottagaren av royaltyn bedriver i källstaten, dvs. royalty som här kallas royalty av kategori 2, kan såsom inkomst av rörelse respektive yrkesverksamhet likaså beskattas i båda staterna.

Övrig royalty, dvs. royalty av kategori 3, kan beskattas både i mottagarens hemviststat och i källstaten. I källstaten får skatten dock – förutsatt att mottagaren är den som har rätt till royaltyn – inte överstiga

- a) 5 procent av bruttobeloppet om royaltyn avser betalning för nyttjandet av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning,
- b) 10 procent av bruttobeloppet i andra fall.

Avtalet innehåller i artikel 12:3, 12:4 och 12:6 bestämmelser som i stort sett motsvarar bestämmelserna i OECD-avtalets artikel 12:2, 12:3 och 12:4. Ett par skiljaktigheter må dock påpekas.

I definitionen i artikel 12:3 av uttrycket "royalty" tillkommer i förhållande till 1977 års OECD-avtal även ersättning för nyttjandet av eller rätten att nyttja "film eller band för radio- eller televisionsut-sändning". I överensstämmelse med 1977 års modellavtal, men i motsats till 1992 års reviderade OECD-avtal inkluderar definitionen av royaltybegreppet också ersättning för nyttjandet av eller rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning, dvs. de leasingavgifter som redan nämnts under a) ovan.

Enligt avtalsprotokollet innefattar uttrycket "royalty" inte betalningar för nyttjandet av borrhjull eller liknande anläggning som används för utforskande eller utnyttjande av kolväteförekomster.

I övrigt innehåller artikel 12:5 den i inledningen till royaltykapitlet nämnda källstatsdefinitionen.

Vidare innehåller avtalets artikel 12:7 en "mest gynnad nationsbestämmelse" som innebär att det förevarande avtalet skall anses i motsvarande mån ändrat om Estland senare med annan OECD-stat överenskommer att undanta någon rättighet eller tillgång från definitionen i artikel 12:3 eller att begränsa de förut angivna skattesatser som skall tillämpas av källstaten.

I den mån royaltyinkomst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom credit of tax-metoden. Härom se under inkomst av rörelse.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Filippinerna (art. 12)

Royalty av kategori 1 kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i källstaten, dvs. den stat där den fasta egendomen är belägen.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Även royalty av kategori 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Dubbelbeskattning elimineras i fråga om denna kategori av hemviststaten enligt följande.

Om Filippinerna är hemviststat tillämpas ordinary credit. Sverige tillämpar som hemviststat exemptmetoden, i förekommande fall med progression. Härför gäller dock samma förutsättning som för utdelning i motsvarande situation. Om förutsättningen brister tillämpar Sverige i stället ordinary credit.

Royalty av kategori 3 kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten på sådan royalty dock inte överstiga

- a) 15 procent av royaltyns bruttobelopp, om royaltyn betalas av bolag registrerat och verksamt inom prioriterade verksamhetsområden. Detsamma gäller royalty som utgår för biograffilm eller för inspelade band för television eller radiosändning eller för utnyttjandet av eller rätten att utnyttja upphovsrätt till litterära, konstnärliga eller vetenskapliga verk,
- b) 25 procent av royaltyns bruttobelopp övriga fall.

I övrigt finns beträffande royalty av kategori 3 bestämmelser som motsvarar dem i 1977 års OECD-avtal (se inledningen till detta kapitel), artikel 12:2, 12:3 och 12:4. Dessutom finns den i inledningen till royaltykapitlet nämnda källstatsdefinitionen. Definitionen av uttrycket "royalty" inkluderar enligt det förevarande avtalet varje slag av betalning för biografilm eller inspelning på film eller videoband för televisionsändamål.

I den mån royalty av kategori 3 beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger vid skatteavräkningen matching credit såtillvida att skatt på royalty som enligt avtalet skulle ha utgått med högst 15 procent i Filippinerna skall anses ha erlagts med 20 procent. Denna bestämmelse om matching credit gäller under avtalets tio första år om inte förlängning avtalas.

Om bestämmelsen i artikel 26:2 tillämpas på filippinsk sida gäller beträffande den svenska skatteavräkningen detsamma som i fråga om utdelning.

Se i övrigt författningar 1987:1183 och 1989:900.

Finland (art. 6, 7, 12 och 14 i nordiska avtalet)

Här gäller samma regler som i förhållandet med Danmark (utom såvitt avser fasta förbindelser över Öresund). Sverige medger i förekommande fall matching credit beträffande royalty av kategori 1 samt beträffande royalty av kategori 2 i de fall då creditmetoden eventuellt tillämpas.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Frankrike (art. 6, 7, 12 och 14)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i källstaten.

Royalty av kategori 3 beskattas endast i hemviststaten, om inkomsttagaren är den som har rätt till royaltyn och om inte royaltyn har verkligt samband med fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet som inkomsttagaren har i källstaten.

I övrigt finns beträffande royalty av kategori 3 bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 12:2, 12:3 och 12:4.

De leasingavgifter, som i enlighet med 1992 års OECD-avtal undantagits från definitionen av "royaltybegreppet" (se inledningen till detta kapitel), beskattas i stället enligt reglerna för rörelseinkomst enligt artikel 7. Vidare gäller enligt avtalsprotokollet att som ersättningar för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur anses inte sådana ersättningar som betalas för tekniska tjänster, inklusive analyser eller studier av vetenskaplig, geologisk eller teknisk natur för tekniskt arbete, inklusive till detta arbete hänförliga ritningar. Inte heller räknas hit ersättningar för konsulttjänster eller för övervakande verksamhet.

Dessutom finns i artikeln den förut omnämnda källstatsdefinitionen.

Dubbelbeskattning, i den mån inkomsten beskattas även i källstaten, elimineras av hemviststaten enligt följande.

Om Sverige är hemviststaten avräknas ett belopp motsvarande den franska inkomstskatten på inkomsten, dock ej mer än vad som motsvarar den svenska inkomstskatten, beräknad utan avräkning, på samma inkomst, dvs. ordinary credit i vanlig mening.

Om Frankrike är hemviststaten skall den "svenska" royaltyn tas med i beskattningsunderlaget vid beräkning av fransk skatt (förutsatt att inkomsten inte är undantagen från fransk bolagsskatt). Den svenska skatten är då inte avdragsgill, men inkomsttagaren har rätt till avräkning från den franska skatten av ett belopp som motsvarar den del av den franska skatten som belöper på inkomsten (alternativ exempt).

Se i övrigt författningar 1991:673 och 1992:154.

Grekland

(art. IV, IX och X)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Även royalty av kategori 3 kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten på royalty av denna kategori dock inte överstiga 5 procent av royaltyns bruttobelopp.

Inkomst genom avyttring av egendom eller rättighet som omfattas av kategori 3 beskattas endast i säljarens hemviststat.

I övrigt finns bestämmelser som motsvarar dem som finns i 1977 års OECD-avtal (se inledningen till detta kapitel), artikel 12:2, 12:3 (endast beträffande fast driftställe) och 12:4.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten i regel genom ordinary credit. I fråga om royalty av kategori 3 medger Sverige i förekommande fall matching credit. I fråga om royalty av kategori 1 och 2 tillämpar Sverige som hemviststat exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1963:497.

Indien

(art. 13)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Även royalty av kategori 3 kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten på royalty av denna kategori inte överstiga 20 procent av royaltyns bruttobelopp.

Med royalty av kategori 3 likställs i detta sammanhang "ersättning för teknisk service". Med sådan ersättning förstås varje slags betalning till någon för tjänster i egenskap av företagsledare, tekniker eller konsult, däri inbegripet tillhandahållande av tjänster av teknisk och annan personal. Uttrycket avser dock inte betalningar som sker till person som är anställd hos utbetalaren eller till fysisk person som bedriver självständig yrkesutövning (fritt yrke) enligt artikel 15. (Liknande ersättningar behandlas i avtalen med Jamaica och Pakistan.)

I övrigt innehåller förevarande artikel en bestämmelse motsvarande den i OECD-avtalets artikel 11:5 beträffande ränta liksom även dem i 1977 års OECD-avtal (se inledningen till detta kapitel), artikel 12:2, 12:3 och 12:4 beträffande royalty. Nu nämnda bestämmelser i OECD-avtalet är alltså enligt avtalet med Indien i lika mån tillämpliga på royalty av kategori 3 som på ersättningar för teknisk service.

I den mån royalty av kategori 1 och 3 respektive ersättning för tek-

nisk service beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning i regel av hemviststaten genom ordinary credit.

Det som beträffande utdelning sagts angående skatteavräkningen i Indien gäller även beträffande royalty.

Sverige medger i fråga om royalty av kategori 3 matching credit så tillvida att den indiska skatten på royaltyn alltid skall beräknas ha uppgått till 20 procent även om skatten i verkligheten varit lägre. Detsamma gäller i fråga om ersättning för teknisk service. I fråga om royalty av kategori 1 kan Sverige i förekommande fall tänkas få ge matching credit i den mån Indien medgett skattelindring enligt sina lagar på samma sätt som redovisats beträffande utdelning.

Angående royalty av kategori 2 respektive ersättning för teknisk service i motsvarande situation gäller för Sverige såsom inkomsttagarens hemviststat detsamma beträffande inkomstens undantagande från beskattning som redovisats angående utdelning från Indien som är hänförlig till fast driftställe respektive stadigvarande anordning som inkomsttagaren har i Indien. Indien tillämpar här genomgående ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1988:1494 och 1495.

Indonesien

(art. 6, 7, 12 och 14)

Royalty av kategori 1 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten, dvs. den stat där den fasta egendomen är belägen.

Royalty av kategori 2 kan likaså beskattas både i hemviststaten och källstaten, dvs. den stat där inkomsttagaren har fast driftställe för rörelse respektive stadigvarande anordning för självständig yrkesutövning. Med fast driftställe likställs sådan affärsverksamhet som är av samma eller liknande slag som den som bedrivs genom det fasta driftstället.

Även royalty av kategori 3 (dvs. royalty i allmänhet) kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten dock – förutsatt att mottagaren verkligen har rätt till royaltyn – inte överstiga

- a) 15 procent av royaltyns bruttobelopp när fråga är om ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk – inkl. biograffilm och film eller band för radio- eller televisionssändning – patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod, samt
- b) 10 procent av royaltyns bruttobelopp när fråga är om ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i 1977 års OECD-avtal (se inledningen till detta kapitel), artikel 12:2, 12:3 och 12:4. Även t.ex. leasing av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning omfattas av royaltybegreppet. Dessutom finns den tidigare (i royaltykapitlets inledning) nämnda källstatsdefinitionen.

I den mån royalty beskattas även i källstaten gäller beträffande eliminering av dubbelbeskattning detsamma som gäller för utdelning.

Se i övrigt författningar 1989:691 och 831.

Irland
(art. 7, 8, 13 och 15)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten, av Irland genom ordinary credit och av Sverige likaledes genom ordinary credit när fråga är om royalty av kategori 1. Är däremot fråga om royalty av kategori 2 tillämpar Sverige i stället exemptmetoden, i förekommande fall med progression medan Irland även här tillämpar ordinary credit. För Sveriges del gäller dock för tillämpning av exemptmetoden detsamma som beträffande rörelseinkomst från fast driftställe.

Angående "remittanceregeln", se kapitel 4 om utdelning.

Royalty av kategori 3 beskattas endast i mottagarens hemviststat.

I övrigt finns beträffande royalty av sistnämnda kategori bestämmelser som motsvarar dem i 1977 års OECD-avtal (se inledningen till detta kapitel), artikel 12:3 (dock att uttrycket "royalty" anges inbegripa även ersättningar som hänför sig till bandupptagning, annat medium som används för video- eller televisionssändning eller annat medel för återgivning eller överföring) och 12:4. Dessutom finns den förut nämnda källstatsdefinitionen liksom även en punkt 6 som motsvarar punkten 6 i artikel 12 om ränta.

Se i övrigt författningar 1987:103 och 1988:988.

Island
(art. 6, 7, 12 och 14 i nordiska avtalet)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten, av Island genom exemption med progression och av Sverige genom ordinary credit såvitt avser royalty av kategori 1 och full exempt såvitt avser royalty av kategori 2. För denna kategori gäller dock samma förutsättning som i förhållande till Danmark.

Royalty av kategori 3 beskattas endast i hemviststaten.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 12:2, 12:3 och 12:4. Angående dessa bestämmelser, se även Danmark.

Angående "subject to tax-regeln", se Danmark beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Israel
(art. III, VIII och XI)

Royalty av kategori 1 får beskattas endast i källstaten, dvs. den stat där fastigheten är belägen.

Royalty av kategori 2 kan, om den är hänförlig till fast driftställe för rörelse i Sverige, beskattas i båda staterna. Är den hänförlig till fast driftställe i Israel får den beskattas endast där.

Royalty eller hyresavgift som utgår för nyttjanderätt eller ensamrätt i en av de avtalsslutande staterna till kinematografisk film eller televisionsfilm anses enligt särskild föreskrift utgöra inkomst från inkomstkällor i denna stat. I fråga om rätten att beskatta sådan royalty eller avgift gäller detsamma som för royalty av kategori 2. Inkomstkällan avgör frågan om vilken stat som har beskattningsrätten på samma sätt som det fasta driftstället.

Dubbelbeskattning elimineras, i fråga om sistnämnda slags royalty

eller avgift samt royalty av kategori 1 och 2, av Israel såsom hemviststat genom ordinary credit. När Sverige är hemviststat elimineras dubbelbeskattning av inkomst som skall beskattas i Israel såsom källstat genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Annan royalty av kategori 3 får beskattas endast i hemviststaten, om inte royaltyn har direkt samband med fast driftställe för rörelse som inkomsttagaren har i källstaten.

I övrigt finns beträffande royalty av kategori 3 bestämmelser som motsvarar dem i OECD-avtalets artikel 12:2 (definitionen motsvarar närmast lydelsen enligt det OECD-avtal som sedermera antogs 1992, se inledningen till detta kapitel), 12:3 (endast beträffande fast driftställe) och 12:4.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1960:17.

Italien

(art. 6, 7 och 12)

Royalty av kategori 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och källstaten.

Även royalty av kategori 3 kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten på royalty av denna kategori dock inte överstiga 5 procent av royaltyns bruttobelopp.

I övrigt finns bestämmelser som motsvarar dem i 1977 års OECD-avtal (se inledningen till detta kapitel), artikel 12:2, 12:3 (endast beträffande fast driftställe) och 12:4. Dessutom finns den förut nämnda källstatsdefinitionen.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit (vid avräkning i Italien av svensk skatt får avräkningsbeloppet inte överstiga den kvotdel av den italienska inkomstskatten som royaltyn i fråga utgör av den totala inkomsten). I förekommande fall medges matching credit.

På italiensk sida medges inte avräkning om den skattskyldige begärt särskilda skattelättnader enligt italiensk lagstiftning för inkomst från utlandet.

Angående den svenska "treårsregeln", se beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1983:182 och 857.

Jamaica

(art. 6, 7, 12 och 15)

Royalty av kategori 1 och 2 kan beskattas såväl i mottagarens hemviststat som i källstaten.

Även royalty av kategori 3 kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten dock inte överstiga 10 procent av royaltyns bruttobelopp.

Artikeln om royalty innehåller en bestämmelse motsvarande den i OECD-avtalets artikel 11:5 beträffande ränta liksom även motsvarande dem i 1977 års OECD-avtal (se inledningen till detta kapitel), artikel 12:2, 12:3 och 12:4 beträffande royalty.

Avtalet tillämpas inte på bolag i Jamaica som erhåller speciella skattelättnader.

I den mån royalty beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten, av Jamaica genom full credit och av Sverige genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

(art. 13)

I nära anslutning till bestämmelserna om royalty behandlar avtalet med Jamaica i en särskild artikel vad som kallas "ersättning för företagsledning". Med uttrycket förstås ersättning av varje slag till person som inte är anställd av den som erlägger ersättningen (ersättningens mottagare är t.ex. ett företag), för eller på grund av rådgivning på det industriella eller kommersiella området som mottagaren av ersättningen tillhandahåller. Uttrycket avser också ersättning som utbetalas för tillhandahållandet av tjänster av företagsledande eller teknisk natur eller av liknande tjänster eller bistånd. Däremot avser uttrycket inte ersättning för sådan självständig yrkesverksamhet som anges i artikel 15 (fritt yrke o.dyl.).

Om ersättning som här avses härrör från en av staterna (källstaten) och betalas till person med hemvist i den andra staten (hemviststaten) kan ersättningen beskattas i båda staterna.

I källstaten får skatten dock inte överstiga 10 procent av ersättningens bruttobelopp.

Vad nu sagts om beskattningsrättens fördelning mellan källstaten och mottagarstaten gäller inte om ersättningens mottagare bedriver rörelse i källstaten från ett där beläget fast driftställe och skyldigheten att erlagga ersättningen har verkligt samband med det fasta driftstället eller med annan sådan rörelseverksamhet som bedrivs i samma stat som det fasta driftstället och som är av samma eller liknande slag som den som bedrivs från det fasta driftstället (se artikel 7:2). I sådana fall tillämpas i fråga om beskattningsrättens fördelning de regler som gäller beträffande inkomst av rörelse (vilket innebär att ersättningen anses hänförlig till det fasta driftstället och kan beskattas i båda staterna).

Härutöver gäller att mottagaren i den ena staten av ersättning för företagsledning från den andra staten kan, om han så önskar, få den skatt som utgår på ersättningen i källstaten beräknad som om han hade fast driftställe där och beskattad enligt rörelsereglerna (artikel 7). Framställning härom måste göras inom tre år efter mottagandet av ersättningen.

I övrigt finns i fråga om ersättning för företagsledning regler motsvarande dem som finns i OECD-avtalets artikel 11:5 och 11:6 beträffande ränta.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. I fråga om inkomst som är hänförlig till fast driftställe i Jamaica medger Sverige i förekommande fall matching credit.

Se i övrigt författningar 1986:76 och 733.

Japan

(art. 6, 7, 12 och 14)

Här gäller samma regler som enligt avtalet med Australien.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1983:203.

Jugoslavien

(art. 6, 7 och 12)

Royalty av kategori 1 och 2 kan beskattas såväl i mottagarens hemviststat som i källstaten. Källstatens rätt att beskatta royalty av kategori 1 framgår av tillämpningsföreskrifterna i SFS 1982:70.

Om beskattning sker även i källstaten skall dubbelbeskattning eli-

mineras av Sverige såsom hemviststat genom ordinary credit. I förekommande fall medger Sverige, såvitt avser sådan royalty av kategori 2 som har samband med fast driftställe för rörelse eller med s.k. blandat företag (joint venture) tillsammans med ett jugoslaviskt företag, s.k. matching credit under avtalets första tio år (t.o.m. 1991) om ej förlängning avtalas. Jugoslavien tillämpar som hemviststat exemption med progression.

Royalty av kategori 3 beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Se i övrigt förordning 1982:70. Angående frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Kenya
(art. IV, X och XII)

Här gäller samma regler som enligt avtalet med Australien, dock att skatten i källstaten för royalty av kategori 3 inte får överstiga 20 procent av royaltyns bruttobelopp.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1974:69.

Kina
(art. 6, 7, 12 och 14)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och källstaten.

Även royalty av kategori 3 kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten på royalty dock inte överstiga 10 procent av royaltyns bruttobelopp.

I övrigt finns beträffande royalty av kategori 3 bestämmelser motsvarande dem i 1977 års OECD-avtal (se inledningen till detta kapitel), artikel 12:2, 12:3 och 12:4. Dessutom finns den inledningsvis nämnda källstatsdefinitionen. Enligt det till avtalet fogade protokollet förutsätts beträffande royaltybetalningar avseende ersättning för nyttjandet av eller rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning att skatt tas ut på endast 70 procent av bruttobeloppet av sådana betalningar, alltså inte på hela bruttobeloppet.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Vid avräkning i Sverige av skatt som erlagts eller skulle ha erlagts i Kina såsom källstat för royalty av kategori 3 skall den kinesiska skatten alltid anses uppgå till 20 procent av royaltyns bruttobelopp. Denna bestämmelse gäller under avtalets första tio år om ej förlängning avtalas. Angående royalty hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning som inkomsttagaren i Sverige har i Kina gäller motsvarande som beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1986:1027 och 1083.

Korea (Syd-)
(art. 6, 7, 12 och 14)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Även royalty av kategori 3 kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten på royalty av denna kategori dock inte överstiga:

- a) 15 procent av bruttobeloppet om royaltyn avser upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, inklusive biograf-film

- b) 10 procent av bruttobeloppet om royaltyn avser patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod samt nyttjandet av eller rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning eller upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

I övrigt finns beträffande royalty av kategori 3 bestämmelser som motsvarar dem i 1977 års OECD-avtal (se inledningen till detta kapitel), artikel 12:2, 12:3 och 12:4. Dessutom finns den förut nämnda källstatsdefinitionen.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i fråga om royalty av kategori 3 matching credit såtillvida att den koreanska skatt som skall avräknas från svensk skatt anses uppgå till 20 procent av royaltyns bruttobelopp. Detta gäller efter förlängning tills vidare ytterligare fem år efter 31.12.1990.

Se i övrigt författningar 1982:707 och 984 samt 1991:1884 och 1885.

Lettland (art. 12)

Här gäller samma bestämmelser som i motsvarande artikel enligt avtalet med Estland.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Luxemburg (art. 6, 7, 12 och 14)

Här gäller i fråga om beskattningsrättens fördelning mellan staterna samma regler som enligt avtalet med Filippinerna.

Dubbelbeskattning elimineras i den mån beskattning sker i källstaten av hemviststaten, i Sverige genom ordinary credit och i Luxemburg genom exemption med progression.

Angående vissa holdingbolag i Luxemburg, se beträffande utdelning.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1985:132.

Malaysia (art. V, VI och XI)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Royalty av kategori 3 får beskattas endast i hemviststaten. Beträffande royalty från Malaysia får den dock undantas från beskattning där endast om Malaysias regering godkänt royaltyn.

Från kategori 3 undantas i definitionen av uttrycket "royalty" enligt 1977 års OECD-avtal (se härom inledningen till detta kapitel) royalty eller annat belopp som utbetalas för upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk, för kinematografisk film, för band inspelade för televisions- eller radiosändning. Den sålunda undantagna royaltyn kan därför beskattas i båda staterna.

I övrigt finns beträffande denna kategori bestämmelser som motsvarar dem i OECD-avtalets artikel 12:3 (endast beträffande fast driftställe) och 12:4. Dessutom finns den förut nämnda källstatsdefinitionen.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit.

I fråga om royalty av kategori 3 gäller – trots att royaltyn enligt avtalet i princip kan beskattas endast i hemviststaten – att avräkning skall ske från hemviststatens skatt genom ordinary credit med belopp motsvarande 50 procent av den skatt som skulle ha utgått om skattebefrielse inte förelegat i källstaten. (Denna avräkning medges t.o.m. 1997 års taxering om förlängning inte avtalas, se förordning 1986:673.)

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1971:1252 och förordningen 1977:763 och 1986:673.

Malta

(art. 6, 7, 12 och 14)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Royalty av kategori 3 beskattas endast i hemviststaten om royaltyn utgör betalning för nyttjandet av eller rätten att nyttja upphovsrätt till litterära, konstnärliga eller vetenskapliga verk, inklusive biograffilm och inspelade band för television eller radiosändning.

Övrig royalty av kategori 3 (för patent, varumärke etc.) kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten på denna kategori dock inte överstiga 10 procent av räntans bruttobelopp.

I övrigt finns bestämmelser som motsvarar dem i OECD-avtalets artikel 12:3 och 12:4. Dessutom finns den förut nämnda källstatsdefinitionen.

Dubbelbeskattning elimineras i den mån källstaten har beskattningsrätt enligt ovan av hemviststaten genom ordinary credit. Om en person med hemvist i Sverige uppbär royalty från Malta av kategori 2 tillämpar Sverige exemption, eventuellt med progression under samma förutsättningar som för motsvarande utdelning.

Maltesisk skatt på royalty av kategori 3 som erlagts med lägst 10 procent av bruttobeloppet skall vid avräkningen från svensk skatt anses utgöra det högsta av antingen det faktiskt utbetalade skattebeloppet eller 25 procent av den nettointäkt som beskattas i Sverige.

Svensk medborgare som enligt avtalet har hemvist i Malta men som enligt svensk lag (jfr den s.k. femårsregeln i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL) anses bosatt i Sverige får beskattas i Sverige oavsett övriga bestämmelser i avtalet och skall då medges avräkning för maltesisk skatt enligt ovan.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1976:850, samt 1987:1042.

Marocko

(prot. punkt 7 och 8)

Royalty av kategori 1 får beskattas endast i källstaten, dvs. där den fasta egendomen eller fyndigheterna är belägna.

Royalty av kategori 2 beskattas även den endast i källstaten.

Royalty av kategori 3 – som definieras såsom ”författararvoden och vinster genom försäljning eller upplåtelse av rätt till nyttjande av patent, varumärken, modeller, fabrikationsmetoder och recept” – beskattas endast i hemviststaten. Emellertid tilläggs: ”Om härigenom uppkommer vinst av industriell verksamhet eller handel sker beskattning enligt bestämmelserna i artikel 3.” Detta innebär att inkomsten beskattas som inkomst av rörelse i hemviststaten om den inte är hänförlig till fast driftställe som inkomsttagaren har i den andra staten, i

vilket fall beskattning sker i källstaten enligt vad som gäller för kategori 2.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten, i den mån beskattningsrätten enligt ovan tillkommer källstaten, genom exemption med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1961:521.

Mauritius

(art. 6, 7, 12 och 14)

Royalty av kategori 1 kan beskattas såväl i inkomsttagarens hemviststat som i källstaten, dvs. där fastigheten är belägen. Härvid är att märka att, om royaltyn förvärvas av ett företag som bedriver jordbruk, skogsbruk eller plantageverksamhet, inkomsten enligt artikel 6:5 behandlas som inkomst av rörelse enligt artikel 7.

Även royalty av kategori 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Likåså kan royalty av kategori 3 beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten dock inte överstiga 15 procent av royaltyns bruttobelopp.

Artikel 12:7 innehåller en "mest gynnad nationsbestämmelse" som innebär att en lägre skattesats än den nu föreskrivna kan komma att tillämpas om Mauritius i ett framtida avtal med en annan OECD-stat än Sverige avtalar en lägre skattesats än 15 procent.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 12:2, 12:3 och 12:4. Dessutom finns i avtalets artikel 12:5 den källstatsdefinition som återges i inledningen till kapitlet om royalty.

Beträffande definitionen av uttrycket "royalty" i artikel 12:3 (OECD-artikel 12:2) framhålls i avtalspropositionen att definitionen i likhet med nuvarande lydelse av OECD-avtalet inte omfattar leasingavgifter och andra ersättningar för rätten att nyttja lös egendom. I fråga om sådana avgifter och ersättningar skall i stället bestämmelserna i artikel 7 om inkomst av rörelse tillämpas.

Angående sättet för dubbelbeskattningens eliminerande, i den mån royalty beskattas även i källstaten, gäller detsamma som beträffande ränta.

Se i övrigt författningar 1992:1195 och 1993:63.

Mexiko

(art. 6, 7, 12 och 14)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i källstaten.

Även royalty av kategori 3 kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten på sådan royalty inte överstiga 10 procent av royaltyns bruttobelopp, förutsatt att mottagaren är den som har rätt till royaltyn.

I övrigt finns beträffande denna kategori bestämmelser motsvarande dem i 1977 års OECD-avtal (se inledningen till detta kapitel), artikel 12:2 (dock tilläggs i det förevarande avtalets definition av uttrycket "royalty" att detta även innefattar vinst erhållen vid överlåtelse av en sådan rättighet eller egendom som är en följd av användningen därav), artikel 12:3 och 12:4. Dessutom finns den förut nämnda källstatsdefinitionen.

I likhet med artikel 11:9 om ränta innehåller artikel 12:9 en föreskrift om att artikelns bestämmelser inte är tillämplig om den rätt el-

ler egendom, för vilken royaltyn utbetalats, avtalats eller bestämts med det huvudsakliga syftet att uppnå fördelarna i denna artikel. Se beträffande ränta.

I den mån royaltyn beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit i enlighet med bestämmelserna i den interna lagen. På svensk sida medges i vissa angivna fall matching credit såtillvida att avräkning från svensk skatt sker för, förutom den mexikanska skatt som faktiskt erlagts, även ytterligare 5 procent av royaltyns bruttobelopp. Avräkning med 5 procent får ske även om ingen mexikansk skatt erlagts. Fråga är här om royaltyn som erhållits som ersättning för nyttjandet av patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur, när denna har använts inom ramen för landtransporter inom mexikanskt territorium, likväl som i en industriell process, tillverkningsverksamhet, lantbruk (boskapsuppfödning däri inbegripen), skogsbruk, fiske, turism (restaurang- och hotellverksamhet däri inbegripen) och telekommunikationer, allt under förutsättning att verksamheten har bedrivits i Mexiko.

Den nu nämnda matching credit-bestämmelsen gäller endast under avtalets tio första år, om inte förlängning avtalas.

Av avtalsprotokollet framgår att matching credit-bestämmelsen också skall tillämpas på forsknings- och utvecklingsverksamhet som utförs i Mexiko av ett företag som ingår i en företagsgrupp vilken i Mexiko i betydande omfattning bedriver verksamhet av sådant slag som angetts här ovan.

Angående den mexikanska "assets tax", se under utdelning.

Se i övrigt författningar 1992: 1196 och 1993:64.

Nederländerna (art. 6, 7, 12 och 14)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Royalty av kategori 3 beskattas endast i hemviststaten om inkomsttagaren är den som har rätt till royaltyn.

Enligt definitionen i artikel 12:2 förstås i nära överensstämmelse med 1992 års OECD-avtal (se inledningen till detta kapitel) med uttrycket "royalty" (av kategori 3) varje slags betalning som mottages som ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, inklusive biograffilm samt film eller band för radio- eller televisionsutsändning, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

I övrigt finns beträffande royalty av kategori 3 bestämmelser som motsvarar dem i OECD-avtalets artikel 12:3 och 12:4.

Om källstaten tagit ut för mycket skatt gäller beträffande möjligheten till restitution detsamma som i fråga om utdelning.

I den mån royaltyinkomst beskattas även i källstaten – dvs. då fråga är om royalty av kategori 1 och 2 samt sådan royalty av kategori 3 som äger verkligt samband med inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse eller hans stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet

som därför beskattas som inkomst av dylika verksamheter – gäller att hemviststaten skall eliminera dubbelbeskattning på samma sätt som föreskrivs i fråga om utdelning i motsvarande situation.

Se i övrigt författningar 1992:17 och 946.

Norge

(art. 6, 7, 12 och 14 i nordiska avtalet)

Här gäller samma regler som enligt nordiska avtalet i förhållandet till Island, dock att Norge tillämpar full exempt i stället för exemption med progression.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Nya Zeeland

(art. 5, 10, 11 och 15)

Här gäller samma regler som i avtalet med Australien.

Därutöver föreskrivs att inkomst genom försäljning av patenträttighet skall beskattas endast i säljarens hemviststat, såvida inte säljaren har fast driftställe i källstaten med vilket patenträttigheten har verkligt samband. I det senare fallet gäller vad som sägs om royalty av kategori 2.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1980:1131.

Pakistan

(art. 6, 7, 12 och 15)

Royalty av kategori 1 och 2 kan beskattas såväl i mottagarens hemviststat som i källstaten.

Även royalty av kategori 3 kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten dock inte överstiga 10 procent av royaltyns bruttobelopp.

Artikeln om royalty innehåller en bestämmelse motsvarande den i OECD-avtalets artikel 11:5 beträffande ränta liksom även den i 1977 års OECD-avtal (se inledningen till detta kapitel), artikel 12:2, 12:3 och 12:4 beträffande royalty.

I den mån royalty beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit. Angående skatteavräkningen i Pakistan, se kapitel 4 om utdelning. Sverige medger i förekommande fall matching credit tills vidare under avtalets första tio år. Angående royalty som härrör från fast driftställe eller stadigvarande anordning som mottagaren har i Pakistan gäller detsamma om undantagande från beskattning i Sverige som för motsvarande utdelning eller ränta.

(art. 13)

I anslutning till bestämmelserna om royalty behandlar avtalet med Pakistan i en särskild artikel vad som kallas "ersättning för tekniska tjänster". Med uttrycket förstås ersättning av varje slag, inklusive engångsersättningar, för tillhandahållandet av tjänster av företagsledande, tekniska eller rådgivande natur (inkl. företagets tillhandahållande av tjänster utförda av teknisk eller annan personal). Uttrycket inbegriper inte ersättning för anläggnings-, installations- eller liknande verksamhet som bedrivs av mottagaren eller ersättning som räknas som inkomst av fritt yrke eller annan självständig verksamhet.

Om ersättning som här avses härrör från en av staterna (källstaten) och betalas till företag i den andra staten (hemviststaten) kan ersättningen beskattas i båda staterna.

I källstaten får skatten dock inte överstiga 10 procent av ersättningens bruttobelopp. Rätten för källstaten att beskatta sådan ersättning även när företaget inte har fast driftställe i källstaten utgör alltså ett undantag från de allmänna reglerna om beskattning av inkomst av rörelse.

Vad som nu sagts om beskattningsrättens fördelning mellan källstaten och mottagarstaten gäller inte om mottagaren bedriver rörelse i källstaten från ett där beläget fast driftställe respektive utövar självständig verksamhet från en där befintlig stadigvarande anordning. Om den överenskommelse på grund av vilken ersättning betalas äger varaktigt samband med driftstället eller anordningen eller med annan affärsverksamhet i källstaten av samma eller liknande slag som den som bedrivs genom det fasta driftstället tillämpas i stället i fråga om beskattningsrätten de regler som gäller beträffande inkomst av rörelse respektive inkomst av den självständiga yrkesverksamheten. Detta innebär att ersättningen såsom hänförlig till det fasta driftstället kan beskattas i båda staterna.

I övrigt finns i fråga om ersättning för tekniska tjänster bestämmelser motsvarande dem som finns i OECD-avtalets artikel 11:5 och 11:6 beträffande ränta.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Angående skatteavräkningen i Pakistan, se kapitel 4 om utdelning. Sverige medger i förekommande fall matching credit tills vidare under avtalets första tio år. Angående sådan ersättning som härrör från fast driftställe eller stadigvarande anordning som mottagaren i Sverige har i Pakistan gäller detsamma om undantagande från beskattning i Sverige som för utdelning eller ränta i motsvarande fall.

Se i övrigt författningar 1986:595 och 732.

Peru

(art. III, VIII och IX)

Royalty av kategorierna 1 och 2 får beskattas endast i källstaten.

Dubbelbeskattning elimineras beträffande dessa kategorier av hemviststaten genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Royalty av kategori 3 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får dock skatten på sådan royalty inte överstiga 20 procent av royaltyns bruttobelopp.

I övrigt finns beträffande denna kategori bestämmelser som motsvarar dem i OECD-avtalets artikel 12:2 (definitionen av uttrycket "royalty" ansluter sig nära till den nya definitionen enligt 1992 års OECD-avtal, se inledningen till detta kapitel) och 12:4.

Dubbelbeskattning elimineras beträffande royalty av kategori 3 av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1968:745.

Polen

(art. 6, 7, 12 och 14)

Här gäller samma regler som enligt avtalet med Australien.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordningar 1977:475 och 1980:802.

Rumänien
(art. 6, 7 och 13)

Här gäller samma regler som enligt avtalet med Australien, dock att här inte talas om royalty hänförlig till stadigvarande anordning för självständig yrkesutövning.

I fråga om inkomst av fast driftställe i Rumänien medger Sverige i förekommande fall matching credit under avtalets första tio år (t.o.m. inkomståret 1987) om inte förlängning avtalas. Sådan förlängning har ännu inte avtalats.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1979:57.

**Ryska
Federationen**
(art. 12)

Angående beskattningsrätten gäller beträffande royalty av kategori 1 och 2 detsamma som enligt avtalet med Estland (beskattning i båda staterna).

Beträffande royalty av kategori 3 gäller detsamma som enligt artikel 12:1 i OECD-avtalet (endast mottagarens hemviststat).

I definitionen av uttrycket "royalty" av kategori 3 i artikel 12:2 tillkommer i förhållande till 1977 års OECD-avtal även ersättning för nyttjandet av eller rätten att nyttja "film eller band för radio- eller televisionsutsändning" liksom även "programvara för datorer". Vidare överensstämmer avtalets definition med 1992 års reviderade OECD-avtal såtillvida att definitionen inte inkluderar ersättning för nyttjandet av eller rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning, dvs. s.k. leasingavgifter. Dessa behandlas i stället som inkomst av rörelse eller av självständig yrkesutövning.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 12:4.

I den mån royalty enligt ovan kan beskattas även i källstaten, dvs. då fråga är om royalty som är hänförlig till inkomst av fast egendom, till inkomsttagarens fasta driftställe för rörelse eller självständig yrkesverksamhet respektive till leasingavgifter, skall dubbelbeskattning elimineras av inkomsttagarens hemviststat genom ordinary credit enligt statens egen lagstiftning.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Schweiz
(art. 6, 7 och 12)

Här gäller i fråga om beskattningsrättens fördelning mellan staterna samma regler som enligt det nordiska avtalet i förhållandet till Danmark, dock att här inte talas om royalty hänförlig till stadigvarande anordning för självständig yrkesutövning.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i 1977 års OECD-avtal (se inledningen till detta kapitel), artikel 12:2, 12:3 (endast fast driftställe) och 12:4.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten, i Sverige genom ordinary credit och i Schweiz genom exemption med progression.

Svensk medborgare, som enligt avtalet har hemvist i Schweiz, kan emellertid beskattas i Sverige oavsett övriga bestämmelser i avtalet. Förutsättning härför är att han enligt svensk lag anses alltjämt bosatt i Sverige (jämför punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL) och avrest från Sverige för inte mer än tre år sedan. Sverige skall därvid medge avräkning för schweizisk skatt.

Se i övrigt författningar 1992:856 och 1993:960.

Singapore
(art. III, IV och IX)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Royalty av kategori 3 får beskattas endast i hemviststaten. Från denna kategori – sådan den definieras enligt 1977 års OECD-avtal (se indelningen till detta kapitel) – undantas royalty eller annat belopp som utbetalas för upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk, för kinematografisk film och för inspelade band för televisions- eller radiosändningar. Sålunda undantagen royalty kan därför beskattas i båda staterna.

Endast i hemviststaten får vidare beskattas belopp som uppbärs vid överlåtelse av varje rättighet eller egendom för vilken royalty som omfattas av kategori 3 erhålls eller kan erhållas.

I övrigt finns beträffande royalty av kategori 3 bestämmelser som motsvarar dem i OECD-avtalets artikel 12:3 (endast beträffande fast driftställe) och 12:4.

Angående remittanceregeln tillämpning för Singapores del, se kapitel 4 om utdelning.

Dubbelbeskattning elimineras, i den mån beskattning sker i källstaten, av hemviststaten genom ordinary credit. I fråga om royalty av kategori 2 medger Sverige i förekommande fall matching credit.

I fråga om royalty som omfattas av kategori 3 enligt ovan gäller, oavsett ovanstående regler, t.o.m. 2000 om inte förlängning avtalas att, om sådan royalty från källa i Singapore uppbärs av person med hemvist i Sverige, endast 50 procent av royaltybeloppet skall utgöra skattepliktig inkomst i Sverige, medan återstående 50 procent skall vara undantagen från svensk skatt (därvid omkostnadsavdrag skall reduceras i motsvarande grad).

I den mån royalty enligt det sagda är undantagen från beskattning i Sverige medger Sverige full exemt.

Se i övrigt författningar 1969:190, 1983:1012, 1991:1886 och 1992:857.

Sovjetunionen
(art. 7, 10, 11 och 14)

Royalty av kategori 1 kan – i den mån den kan betecknas som ”inkomst som förvärfvas genom omedelbart brukande, genom uthyrning eller annan användning av fast egendom” – beskattas endast i källstaten, dvs. där den fasta egendomen är belägen.

Royalty av kategori 2 berörs inte i avtalet.

Royalty av kategori 3 – sammanfattad såsom ”ersättning på grund av upphovsrätt och licens” och något utförligare definierad än i OECD-avtalets artikel 12:2 – kan beskattas endast i hemviststaten.

Även inkomst genom överlåtelse av royaltyrättigheter o. dyl. kan beskattas endast i hemviststaten.

Avtalet innehåller ingen metodartikel, dvs. bestämmelser om sättet för undvikande av dubbelbeskattning. Detta innebär att hemviststaten, i den mån beskattningsrätten tillkommer källstaten, får tillämpa exemtmetoden. Något förbehåll om tillgodoseende av skatteprogressionen har inte inskrivits i avtalet.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordningar 1982:708 och 1277. Beträffande frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Spanien
(art. VI, VII, XII och XIV)

Här gäller samma regler som enligt avtalet med Australien.
Sverige medger vid sin skatteavräkning i förekommande fall matching credit.
Beträffande den svenska "3-årsregeln" se kapitel 4 om utdelning.
Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1977:75.

Sri Lanka
(art. 6, 7 och 12)

Här gäller samma regler som enligt avtalet med Australien.
Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1984:809.

Storbritannien och Nordirland
(art. 6, 7, 12 och 14)

Här gäller i fråga om beskattningsrättens fördelning mellan staterna samma regler som enligt avtalet med Belgien.
I den mån royalty av kategori 1 och 2 beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av inkomsttagarens hemviststat genom ordinary credit.
I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i 1977 års OECD-avtal (se inledningen till detta kapitel), artikel 12:2, 12:3 och 12:4.
Beträffande den s.k. remittanceregeln se kapitel 4 om utdelning.
Se i övrigt författningar 1983:898 och 1984:932.

Sydafrika
(art. III, VIII och IX)

Royalty av kategori 1 får beskattas endast i källstaten, dvs. i den stat där fastigheten är belägen.

Royalty av kategori 2 – med undantag för royalty för utnyttjande av författarrätt – får beskattas endast i källstaten.

I fråga om royalty av kategori 3 gäller följande:

- a) Royalty för utnyttjande av författarrätt får beskattas endast i hemviststaten.
- b) Annan royalty (dvs. för patent, ritning, fabrikationsmetod etc.) får beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten skall dock skatten på royaltyn nedsättas med 50 procent av den normala skatten.

Kapitalbelopp som uppbärs från inkomstkällor inom en av staterna genom försäljning av patenträttigheter av person bosatt i den andra staten och som inte bedriver rörelse i källstaten från fast driftställe får beskattas endast i hemviststaten.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 12:2 (angående definitionen gäller detsamma som anmärkts beträffande avtalet med Peru), 12:3 (endast beträffande fast driftställe) och 12:4.

Dubbelbeskattning elimineras när beskattning sker endast i källstaten, dvs. för kategori 1 och 2 enligt ovan, av hemviststaten genom exemptmetoden. Sverige tillämpar exemptmetoden, i förekommande fall med progression, Sydafrika däremot full exemption.

När det är fråga om sådan royalty av kategori 3 som ovan betecknats såsom "annan royalty" gäller vid debiteringen i Sverige att den i Sydafrika såsom källstat med 50 procent nedsatta skatten skall avräknas från varje svensk skatt som belöper på inkomst som uppburits av eller gott-

skrivits den skattskyldige under det år då skatten i Sydafrika betalats (full s.k. efterföljande credit). När Sverige såsom källstat nedsatt sin skatt på royaltyn med 50 procent, får Sydafrika som hemviststat påföra inkomsttagaren skatt med belopp som inte överstiger 50 procent av den skatt som skulle ha påförts om royaltyn helt beskattats i Sydafrika.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1956:51.

Tanzania

(art. 6, 7, 12 och 15)

Här gäller samma regler som enligt avtalet med Australien med följande undantag:

I källstaten får skatten på royalty av kategori 3 inte överstiga 20 procent av royaltyns bruttobelopp.

Sverige medger i förekommande fall matching credit till och med inkomståret 1996 om inte förlängning avtalas.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1977:580 och 1987:983.

Thailand

(art. 6, 7 och 12)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i källstaten. Royalty av kategori 2 kan hänföra sig, utom till fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet, även till verksamhet enligt artikel 7:2 b) som är likartad med det fasta driftställets verksamhet.

Även royalty av kategori 3 kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten på royalty av denna kategori dock inte överstiga 15 procent av royaltyns bruttobelopp. Också här förutsätts att mottagaren är den som har rätt till royaltyn. Angående betydelsen härav, se beträffande utdelning.

Definitionen enligt artikel 12:3 av uttrycket "royalty" såvitt avser royalty av kategori 3 överensstämmer med definitionen i 1977 års OECD-avtal artikel 12:2 (se inledningen till detta kapitel) utom på ett par punkter. Med biograffilm likställs film eller band för radio- eller televisionsutsändning. Att märka är vidare att med "royalty" förstås även ersättning för *överlåtelse* av de uppräknade upphovsrätterna av olika slag. Detta är en utvidgning i förhållande till vad som är brukligt i svenska dubbelbeskattningsavtal.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 12:3 och 12:4. Dessutom finns den i inledningen till royaltykapitlet nämnda källstatsdefinitionen.

Angående sättet för dubbelbeskattnings eliminering gäller följande:

I den mån royalty av kategorierna 1, 2 eller 3 kan beskattas i Sverige som källstat skall dubbelbeskattning elimineras av Thailand såsom inkomsttagarens hemviststat genom ordinary credit.

I den mån royalty av kategori 1 och 3 kan beskattas i Thailand som källstat skall Sverige såsom inkomsttagarens hemviststat eliminera dubbelbeskattning av inkomsten genom ordinary credit. Vid skatteavräkningen tillämpar Sverige i fråga om royalty av kategori 3 matching credit såtillvida att avräkning alltid skall ske som om thailändsk skatt uttagits med 20 procent av royaltyns bruttobelopp. Vidare skall beaktas att avräkning av thailändsk skatt i förekommande fall skall ske som

om skattelättnader inte medgetts i Thailand, se beträffande utdelning.

Beträffande royalty av kategori 2 gäller att Sverige såsom hemviststat eliminerar dubbelbeskattning av royaltyn från det fasta driftstället i Thailand genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression. Härvid gäller samma förutsättning som för utdelning i motsvarande situation. Detsamma gäller royalty som har samband med verksamhet enligt artikel 7:2 b) i avtalet. Brister förutsättningen tillämpar Sverige ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1989:676 och 814.

Tjeckoslovakien

(art. 6, 7, 12 och 14)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten, dvs. där den fasta egendomen respektive det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen är belägna.

Royalty av kategori 3 får, om den avser upphovsrätt till litterära, konstnärliga eller vetenskapliga verk, inklusive biograffilmer samt band för radio- eller televisionsutsändningar, beskattas endast i hemviststaten.

Royalty i övrigt av kategori 3 (patent, varumärke etc.) kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får dock skatten inte överstiga 5 procent av royaltyns bruttobelopp.

I övrigt finns bestämmelser som motsvarar dem i 1977 års OECD-avtal artikel 12:2 (angående definitionen se inledningen till detta kapitel), 12:3 och 12:4. Dessutom finns den förut nämnda källstatsdefinitionen.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten, av Sverige genom ordinary credit för royalty av alla tre kategorier och av Tjeckoslovakien genom sådan credit om det är fråga om "övrig" royalty av kategori 3 enligt ovan. Är det däremot fråga om royalty av kategori 1 och 2 elimineras dubbelbeskattningen av Tjeckoslovakien genom exemption med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1980:864. Angående frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Trinidad och Tobago

(art. 6, 7 och 12)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Royalty av kategori 3 får, om den avser upphovsrätt, framställning eller återgivning av litterärt, dramatiskt, musikaliskt eller konstnärligt verk (med undantag av royalty o. dyl. för biograffilm samt film och inspelning på band för användning i television och inspelning på band för användning i radio) beskattas endast i hemviststaten.

Royalty i övrigt av kategori 3 (patent, varumärke etc. samt film o.dyl. enligt ovan) kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten. I källstaten får dock skatten inte överstiga 20 procent av royaltyns bruttobelopp.

I övrigt finns bestämmelser som motsvarar dem i 1977 års OECD-avtal artikel 12:2 (se inledningen till detta kapitel), 12:3 (dock endast beträffande fast driftställe) och 12:4. Till inkomst av det fasta driftstället hänförs även inkomster av rörelse som i källstaten bedrivs på annat sätt än genom det fasta driftstället och som är av samma eller liknan-

de slag som den som bedrivs av det fasta driftstället. Om royaltyn har verkligt samband med sådan rörelse gäller i fråga om rätten att beskatta royaltyn detsamma som för royalty hänförlig till det fasta driftstället. Dessutom finns den förut nämnda källstatsdefinitionen.

Dubbelbeskattning elimineras, i den mån beskattning sker i källstaten, av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit under avtalets första tio år (t.o.m. inkomstår 1994) om inte förlängning avtalas.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1984:246.

Tunisien

(art. 6, 7, 12 och 14)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Även royalty av kategori 3 kan beskattas i båda staterna. I källstaten får dock skatten inte överstiga

- a) 5 procent av royaltyns bruttobelopp då den avser nyttjandet av eller rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk med undantag för biograf- och televisionsfilm
- b) 15 procent av royaltyns bruttobelopp i övriga fall.

I övrigt finns bestämmelser som motsvarar dem i 1977 års OECD-avtal artikel 12:2 (se inledningen till detta kapitel), 12:3 och 12:4. Dessutom finns den förut nämnda källstatsdefinitionen.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Oavsett övriga bestämmelser i avtalet gäller att svensk medborgare som enligt avtalet har hemvist i Tunisien men som enligt svensk lag anses bosatt i Sverige (jämför femårsregeln i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL) får beskattas i Sverige. Sverige skall därvid medge avräkning från svensk skatt för tunisisk skatt som erlagts på inkomsten i fråga. Även här tillämpas matching credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1983:476.

Turkiet

(art. 6, 7 och 12)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i källstaten.

Även royalty av kategori 3 kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten på royalty av denna kategori dock inte överstiga 10 procent av royaltyns bruttobelopp. Också här förutsätts att mottagaren är den som har rätt till inkomsten. Angående betydelsen härav, se beträffande utdelning.

Bestämmelserna i artikeln om royalty av kategori 3 gäller även beträffande alla slags betalningar som mottas som ersättning för överlåtelse av upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk. Häri inräknas även biograffilm och inspelningar för radio och television. Vidare gäller bestämmelserna även beträffande ersättningar för överlåtelse av patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i 1977 års OECD-avtal

artikel 12:2 (se inledningen till detta kapitel), 12:3 (såvitt avser fast driftställe för rörelse) och 12:4. Dessutom finns den i inledningen till detta kapitel omnämnda källstatsdefinitionen (såvitt avser fast driftställe).

Angående det sätt på vilket hemviststaten skall eliminera dubbelbeskattning av sådan royaltyinkomst som är hänförlig till kategori 3 gäller detsamma som beträffande ränteinkomst. Dock skall Sverige vid sin skatteavräkning medge matching credit som om skatt tagits ut i Turkiet med 10 procent.

Beträffande royalty av kategorierna 1 och 2 skall hemviststaten, i den mån royaltyn beskattas i källstaten, eliminera dubbelbeskattning enligt följande:

Om Turkiet är hemviststaten tillämpar Turkiet exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Sverige tillämpar som hemviststat i princip ordinary credit. Men om royalty av kategori 2 hänförs till fast driftställe för rörelse i Turkiet använder Sverige i stället exemptmetoden, eventuellt med progression, under samma förutsättning som gäller för utdelning i motsvarande situation.

Se i övrigt författningar 1988:782 och 1990:990.

Tyskland

(art. 3, 6, 7, 12 och 14)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Royalty av kategori 3 kan beskattas endast i hemviststaten, förutsatt att inkomsttagaren är den som har rätt till royaltyn.

Definitionen av uttrycket "royalty" av denna kategori innefattar utöver vad som framgår av den allmänna definitionen i OECD-avtalets artikel 12:2 även ersättning för bandupptagning för television eller radio. Å andra sidan har i likhet med 1992 års OECD-avtal inte medtagits ersättning för "nyttjandet av eller för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning", dvs. leasingavgifter o. dyl. för rätten att nyttja lös egendom. För sådana avgifter tillämpas i stället reglerna om inkomst av rörelse.

I övrigt finns bestämmelser motsvarande dem i OECD-avtalets artikel 12:3 och 12:4.

I den mån royalty av kategorierna 1 och 2 beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras enligt följande:

Om Tyskland är hemviststaten tillämpar Tyskland exemptmetoden, i förekommande fall med progression, medan Sverige såsom hemviststat med tillämpning av ordinary credit enligt svensk lag avräknar den tyska skatten.

Angående de speciella bestämmelserna i artikel 43, se under utdelning.

Se i övrigt författning 1992:1193. Angående frågan om avtalets ikraftträdande, se förordet.

Ungern

(art. 6, 7, 12 och 14)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten, av Ungern genom exemption med progression och av Sverige genom ordinary credit.

Royalty av kategori 3 beskattas endast i hemviststaten.

I övrigt finns beträffande sådan royalty bestämmelser som motsvarar dem i 1977 års OECD-avtal artikel 12:2 (se inledningen till detta kapitel), 12:3 och 12:4.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1982:985.

Zambia

(art. VI, VII och XII)

Här gäller samma regler som enligt avtalet med Australien. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Se i övrigt författningar 1975:1393 och 1394.

Zimbabwe

(art. 6, 7, 12, 13 och 15)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Även royalty av kategori 3 kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten på sådan royalty dock inte överstiga 10 procent av royaltyns bruttobelopp.

I övrigt finns beträffande royalty av kategori 3 bestämmelser som motsvarar dem i OECD-avtalets artikel 12:2 (enligt definitionen i 1977 års OECD-avtal – se inledningen till detta kapitel – uppräkningsen inkluderar dock även ”film eller band använda i radio- eller televisionssändning”), 12:3 (angående med fast driftställe likställd affärsverksamhet, se under ränta) och 12:4. Dessutom finns den i kapitlets inledning omnämnda källstatsdefinitionen.

I den mån royalty beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten i regel genom ordinary credit. Sverige medger tills vidare matching credit med 15 procent av royaltyns bruttobelopp, se beträffande ränta. Sverige tillämpar dock under vissa förutsättningar i stället exemptmetoden, i förekommande fall med progression om royaltyn har verkligt samband med fast driftställe för rörelse m.m., se härom under inkomst av rörelse.

I anslutning till bestämmelserna om royalty behandlar avtalet med Zimbabwe i artikel 13 ”ersättning för tekniska tjänster”. Med uttrycket förstås varje slag av ersättning till person som inte är anställd hos utbetalaren för tjänster av administrativ, teknisk, företagsledande eller rådgivande natur (även på det kommersiella området). Ersättningen kan beskattas i båda staterna. I källstaten får skatten emellertid inte överstiga 10 procent av ersättningens bruttobelopp. Vid avräkningen i Sverige skall skatten anses uttagen med 15 procent under avtalets första tio år om inte förlängning avtalas.

För begränsningen förutsätts att mottagaren är skattskyldig i hemviststaten för ersättningen. Begränsningen gäller inte om ersättningen har samband med fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesutövning som det mottagande företaget har i källstaten. Detsamma gäller om ersättningen har samband med annan affärsverksamhet i källstaten av samma eller liknande slag som den som bedrivs genom det fasta driftstället. I dessa fall behandlas ersättningen på samma sätt som inkomst av rörelse.

I övrigt finns i fråga om ersättning för tekniska tjänster bestämmelser motsvarande dem som finns i OECD-avtalets artikel 11:5 och 11:6 beträffande ränta.

I den mån ersättning för tekniska tjänster beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten i regel genom ordinary credit i form av skatteavräkning med 10 procent (Zimbabwe) respektive 15 procent (Sverige) enligt ovan. Om ersättningen har samband med fast driftställe m.m. som mottagaren har i källstaten kan Sverige som hemviststat i stället komma att tillämpa exemptmetoden, i förekommande fall med progression, se härom under inkomst av rörelse.

Se i övrigt författningar 1989:894 och 1991:2.

Österrike

(art. 3, 4 och 9)

Royalty av kategorierna 1 och 2 kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Royalty av kategori 3 får beskattas endast i hemviststaten. Utbetalas sådan royalty av ett aktiebolag eller annat bolag vars delägare inte personligen ansvarar för bolagets förbindelser (Kapitalgesellschaft) till en person med hemvist i den andra staten som äger mer än halva aktie- eller insatskapitalet i det utbetalande bolaget får dock även källstaten beskatta royaltyn, men skatten får då inte överstiga 10 procent av bruttobeloppet.

Även inkomst genom avyttring av sådan egendom som avses med royalty av denna kategori behandlas på nu angivna sätt liksom hyresavgifter och liknande ersättningar för överlåtelse av kinematografisk film, för nyttjande av utrustning avsedd för industriell, kommersiell eller vetenskaplig verksamhet (dvs. leasingavgifter) eller för överlåtelse av i rörelsen gjorda erfarenhetsrön.

I övrigt finns bestämmelser som motsvarar dem i OECD-avtalets artikel 12:3 (dock endast beträffande fast driftställe) och 12:4.

Dubbelbeskattning elimineras, i den mån beskattning sker i källstaten enligt ovan, av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1992:858 och 1993:136.

Bilaga 6

Beskattning av royalty

Sveriges avtal med	Beskattning i		Max andel för källstat		Metod för undanröjande av dubbelbeskattning		Anm.
	a) mottagarens hemviststat H b) utbetalarens stat (källstat) K c) stat där fast egendom (F) el. fast driftst. är beläget (D)		a) i allmänh. b) i vissa fall *särsk. villkor		1) credit ordinary 2) exempt med progr. om ej annat anges		
1	2		3	4	5	6	7
Amerikas förenta stater	H H=A –	– F=Sv F=A	– –		A	– Sv	
Argentina	H –	K F	15 % –		X Sv M	X	
Australien	H H	K F D	10 % –		X X		
Bangladesh	H H	K F D	10 % –		X Sv M X Sv M		
Barbados	H H	K F D	5 % –	0 %	X Sv M X Sv M		
Belgien	H H	– F D			– Sv	B	
Botswana	H H	K F D	15 % –		X Sv M X Sv M		Äv. ers. för tekn. service
Brasilien	H H	K F D	15 % –	25 % –	X Sv M* X Sv		* M end. för kol. 3
Bulgarien	H H	K F D	5 % –		Sv	B B Sv*	
Canada	H H	K F D	10 % –	0 % –	X X		Sv ev. 3-årsregel
Cypern	H H H	– F D			X C	Sv*	
Danmark och Färöarna	H H H	– F D			– X D	Sv full ex.*	
Egypten	H –	– F D				– X	
Estland	H H	K F D	10 % –	5 % –	X Sv M X Sv M		
Filippinerna	H* H H	K* F D	25 % – –	15 % – –	X Sv M X F	Sv*	
Finland	H H H	– F D			– X Sv M F	Sv full ex.*	
Frankrike	H –	– F D			Sv	– F alt. ex.	
Grekland	H H	K F D	5 % –		X Sv M G	Sv	
Indien	H H H	K F D	20 % –		X Sv M X Sv M I	Sv*	Äv. ers. för tekn. service
Indonesien	H H	K F D	15 % –	10 % –	X Sv M X Sv M		

Bilaga 6

Beskattning av royalty

Sveriges avtal med	Beskattning i		Max andel för källstat		Metod för undanröjande av dubbelbeskattning		Anm.
	a) mottagarens hemviststat H b) utbetalarens stat (källstat) K c) stat där fast egendom (F) el. fast driftst. är beläget (D)		a) i allmänh. b) i vissa fall *särsk. villkor		1) credit ordinary 2) exempt med progr. om ej annat anges		
1	2		3	4	5	6	7
Irland	H H H	– F D			X I	Sv*	
Island	H H H	– F D			– Sv	– I I Sv full ex.*	
Israel	H H – –	– D=Sv D=I F			I I	Sv Sv	
Italien	H H	K F D	5 % –		X M X M		Sv ev. 3-årsregel
Jamaica	H H	K F D	10 % –		X Sv M X Sv M		
Japan	H H	K F D	10 % –		X X		
Jugoslavien	H H	– F D			– X Sv M*		* end. D
Kenya	H H	K F D	20 % –		X X		
Kina	H H H	K F D	10 % – –		X Sv M X Sv M K	Sv	
Korea (Syd)	H H	K F D		10 %, 15 % –	X Sv M X		
Lettland	H H	K F D	10 % –	5 % –	X Sv M X Sv M		
Luxemburg	H H	– F D			– Sv	L	
Malaysia	H H	–* F D			X X		*vissa auk-torsrätter beskattas i både H och K
Malta	H H H H	–* K F D	10 % – –		X Sv M X Sv M M	Sv	Sv femårs-regel *vissa auk-torsrätter
Marocko	H –	– F D				– X	
Mauritius	H H	K F D	15 % –		X Sv M X Sv M		
Mexiko	H H	K F D	10 % –		X Sv M X Sv M		
Nederländerna	H H	– F D			– Sv	N alt. ex.	
Norge	H H H	– F D			– Sv	– N full ex. X full ex.	

Bilaga 6

Beskattning av royalty

Sveriges avtal med	Beskattnings i		Max andel för källstat		Metod för undanröjande av dubbelbeskattnings		Anm.
	a) mottagarens hemviststat H b) utbetalarens stat (källstat) K c) stat där fast egendom (F) el. fast driftst. är beläget (D)		a) i allmänh. b) i vissa fall *särsk. villkor		1) credit ordinary 2) exempt med progr. om ej annat anges		
1	2		3	4	5	6	7
Nya Zeeland	H H	K F D	10 % –		X X		
Pakistan	H H H	K F D	10 % – –		X Sv M X Sv M P	– Sv*	Särsk. regler ang. ersättn. för tekniska tjänster
Peru	H –	K F D	20 % –		X Sv M	X	
Polen	H H	K F D	10 % –		X X		
Rumänien	H H	K F D	10 % –		X X		
Ryska Federationen	H H	– F D	–	–	X		
Schweiz	H H	– F D			– Sv	Sch	Sv treårs-regel
Singapore	H ^{1) 3)} H H	– K ²⁾ F D			– X X Sv M		1) ej auktors-rätter o.d. 2) auktors-rätter 3) till 50 % reducerad skatteplikt i Sv * end. D
Sovjetunionen	H –	– F				X full ex.	
Spanien	H H	K F D	10 % –		X Sv M X Sv M		Sv ev. treårs-regel
Sri Lanka	H H	K F D	10 % –		X X		
Storbritannien och Nordirland	H H	– F D			X		
Sydafrika	H H* –	K – F D**	50 %		Sv	Sv Sy full ex.	Sy påför 50 % skatt *förf.rätt **ej förf.rätt
Tanzania	H H	K F D	20 % –		X Sv M X Sv M		
Thailand	H H H	K F D	15 % – –		X Sv M X Sv M T	Sv*	
Tjeckoslovakien	H H* H	K – F D	5 % –		X – Sv	T	*auktors-rätter o.d.
Trinidad och Tobago	H H* H	K – F D	20 % –		X Sv M – X Sv M		*auktors-rätter o.d.

Bilaga 6

Beskattning av royalty

Sveriges avtal med	Beskattning i		Max andel för källstat		Metod för undanröjande av dubbelbeskattning		Anm.
	a) mottagarens hemviststat <i>H</i>		a) i allmänh. b) i vissa fall		1) credit	2) exempt	
	b) utbetalarens stat (källstat) <i>K</i>		*särsk. villkor		ordinary	med progr. om ej annat anges	
	c) stat där fast egendom (<i>F</i>) el. fast driftst. är beläget (<i>D</i>)						
1	2		3	4	5	6	7
Tunisien	H	K	15 %	5 %	X Sv M		Sv. femårs-regel
	H	F D	–	–	X Sv M		
Turkiet	H	K	10 %		X Sv M		
	H	F	–		Sv	T	
	H	D	–			X	
Tyskland	H	–					
	H	F			Sv	T	
	H	D			Sv	T	
Ungern	H	–					
	H	F D			Sv	U	
Zambia	H	K	10 %		X Sv M		
	H	F D	–		X Sv M		
Zimbabwe	H	K	10 %		X Sv M		
	H	F	–		X Sv M		
	H	D	–		Z	Sv*	
Österrike	H	–		10 %			*royalty från bol. till deläg. med mer än 50 % i bol.
	H	K*			X		
	H	F D	–		X		

Anmärkningar:

H = beskattning i mottagarens hemviststat
K = beskattning i utbetalarens hemviststat (källstat)
D = beskattning i stat för fast driftställe (källstat)
F = beskattning i stat för fastighet (källstat)
Sv = Sverige; motsvarande begynnelsebokstav för andra stater; X = båda staterna
M = matching credit

– i kol. 2 markerar att ingen beskattningsrätt föreligger.
Kol 5–6 anger metod för undvikande av dubbelbeskattning.

7 Beskattning av realisationsvinst

OECD:s modellavtal

OECD-avtalets bestämmelser finns i artikel 13. Artikeln behandlar överlåtelse av fyra olika kategorier av egendom:

- 1) fast egendom
- 2) lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i ett fast driftställe eller som är hänförlig till en stadigvarande anordning för utövande av självständig yrkesverksamhet; till denna grupp hör också överlåtelse av det fasta driftstället som sådant (för sig eller tillsammans med hela företaget) eller av den stadigvarande anordningen
- 3) skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik, båtar som går i trafik på inre farvatten liksom även sådan lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp, luftfartyg eller båtar (anmärkning: kategorin "båtar . . . på inre farvatten" förekommer veterligen inte i något av Sverige ingånget avtal; i den fortsatta redogörelsen bortses därför från denna kategori när hänvisning sker till OECD:s modellavtal)
- 4) annan egendom än under 1–3 ovan.

Artikelns bestämmelser reglerar frågan om vilken stat som har rätt att beskatta vinst som uppkommer när person eller företag med hemvist i den ena av de avtalsslutande staterna (hemviststaten) överlåter egendom av ovan angivna slag som finns i den andra staten (källstaten). Av bestämmelserna framgår följande:

13:1 Vinst vid överlåtelse av fast egendom får beskattas i den stat där egendomen är belägen, dvs. i källstaten. Detta utesluter alltså inte att vinsten kan beskattas även i överlåtarens hemviststat. Dubbelbeskattning som uppkommer skall undanröjas i hemviststaten med tillämpning av någon av de huvudmetoder härför som står till buds (credit eller exempt).

I fråga om begreppet *fast egendom* hänvisas till definitionen i artikel 6. Enligt denna har uttrycket fast egendom den betydelse som det har enligt lagstiftningen i den stat där egendomen är belägen. Uttrycket inbegriper dock alltid tillbehör till fast egendom, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, rättigheter på vilka bestämmelserna i privaträtten om fast egendom tillämpas, nyttjanderätt till fast egendom samt rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång. Skepp, båtar och luftfartyg anses inte vara fast egendom. (Anm. Nyttjanderätt till fast egendom kan föreligga genom innehav av svensk bostadsrätt.)

13:2 I fråga om vinst vid överlåtelse av sådan egendom som hör till kategori 2 ovan gäller på motsvarande sätt som beträffande fast egendom att vinsten kan beskattas både i överlåtarens hemviststat och i källstaten, dvs. där egendomen finns.

13:3 Vinst på grund av överlåtelse av transportmedel enligt 3 ovan får beskattas endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning (denna stat är "källstat" om företaget har hemvist i den andra staten).

13:4 Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom som inte hör till kategorierna 1–3 ovan får beskattas endast i överlåtarens hemviststat. Hit hör alltså t.ex. aktier och annan "vanlig" lös egendom.

Det kan erinras om att realisationsvinst på svensk sida – efter den skattereform som genomfördes i och med 1992 års taxering – kan beskattas antingen som inkomst av kapital eller som inkomst av näringsverksamhet samt i vissa fall (närmast i samband med avyttring av aktier i fåmansföretag) som inkomst av tjänst.

Avtalen för de olika länderna

I det följande redogörs i korthet för beskattningen av försäljningsvinster (realisationsvinster). Med uttrycket *hemviststat* förstås den stat där överlåtaren har hemvist. Med uttrycket *källstat* förstås den stat där den överlåtna egendomen finns.

Amerikas förenta stater

(art. V och IX)

Vinst på grund av försäljning av fast egendom kan beskattas endast i källstaten, det vill säga i den stat där egendomen är belägen.

Trots denna regel framgår emellertid av artikel XIV (metodartikeln) att USA som inkomsttagarens hemviststat ändå kan inräkna vinsten bland de skattepliktiga inkomsterna (jämför kapitel 4 om utdelning).

Vinst på försäljning eller byte av "kapitaltillgångar", dvs. egendom som inte är fast egendom, skall undantas från beskattning i den stat där vinsten erhållits. Beskattning skall med andra ord ske i överlåtarens hemviststat. Detta gäller för såvitt inte vederbörande har fast driftställe i den andra staten. I så fall kan vinsten beskattas endast i källstaten. Därvid gäller om beskattning i USA detsamma som för fast egendom.

I den mån beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten, av Sverige genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression och av USA genom ordinary credit (angående den amerikanska tillämpningen av avtalet, se kapitel 4 om utdelning).

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1965:38.

Argentina

(art. IX)

Vinst som härrör av försäljning, byte eller överlåtelse av förmögenhetstillgång – vare sig den utgörs av lös eller fast egendom – får beskattas endast i källstaten, dvs. i den stat i vilken tillgången är belägen vid tidpunkten för försäljningen, bytet eller överlåtelsen.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1963:234.

Australien (art. 13 och 22)

Inkomst genom överlåtelse av fast egendom kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Uttrycket *fast egendom* inbegriper

- 1) arrenderad mark eller annan direkt andel i eller rätt till mark
- 2) rättighet att utvinna eller utforska naturtillgångar
- 3) aktier och jämförbara andelar i bolag, vars tillgångar helt eller huvudsakligen består av direkt andel i eller rätt till mark i en av de avtalsslutande staterna eller av rättighet att utvinna eller utforska naturtillgångar i en av de avtalsslutande staterna.

Fast egendom anses belägen

- 1) i de fall den består av direkt andel i eller rätt till mark, i den av staterna där marken är belägen
- 2) i de fall den består av rätt att utvinna eller utforska naturtillgångar, i den stat där tillgången är belägen eller där utforskningen äger rum
- 3) i de fall den består av aktier eller jämförbara andelar i bolag, vars tillgångar helt eller huvudsakligen består av direkt andel i eller rätt till mark i en av staterna eller av rätt att utvinna eller utforska naturtillgångar i en av staterna, i den stat där bolagets tillgångar eller dess huvudsakliga tillgångar är belägna.

Vidare gäller att, om inte annat följer av vad som sägs om fast egendom, inkomst genom överlåtelse av förmögenhetstillgångar som tillhör ett företag i den ena av de båda staterna eller förmögenhetstillgångar som person med hemvist i den ena av de båda staterna innehar för att utöva fritt yrke eller annan självständig verksamhet skall beskattas endast i denna stat (företagets eller personens hemviststat). I de fall då sådana tillgångar ingår i fast driftställe eller i stadigvarande anordning belägna i den andra staten, får dock sådan inkomst beskattas i denna andra stat (källstaten). I det sistnämnda fallet kan inkomsten alltså beskattas även i överlåtarens hemviststat.

När det är fråga om annan egendom än som nu sagts, till exempel vanlig lös egendom, gäller enligt artikel 22 att överlåtelseinkomsten får beskattas, utom i överlåtarens hemviststat, även i den andra staten om den härrör från "källa" i denna andra stat. Om överlåtarens inkomst härrör från "källa" utanför de båda avtalsslutande staterna eller från "källa" i hans egen hemviststat beskattas inkomsten endast i hemviststaten, försovitt inte inkomsten har verkligt samband med fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet i den andra staten. I så fall får inkomsten i den delen beskattas även i källstaten. Begreppet inkomstkälla definieras i artikel 23. Definitionen går ut på att inkomst som uppbärs av person med hemvist i ena staten och som enligt avtalet får beskattas i den andra staten skall anses som inkomst från källa i den andra staten.

I den mån beskattning sker i källstaten undanröjs dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1981:1006.

Bangladesh (art. 14)

Vinst på grund av överlåtelse av fast egendom kan beskattas både i överlåtarens hemviststat och i källstaten, dvs. där den fasta egendomen är belägen. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av aktier i ett bolag vars huvudsakliga tillgångar utgörs av fast egendom.

Uttrycket *fast egendom* definieras på samma sätt som i OECD:s modellavtal.

I fråga om vinst på grund av överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i ett fast driftställe och tillhörande egendom gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:2 (beskattning både i hemviststat och i källstat).

Beträffande vinst på grund av överlåtelse av fartyg eller luftfartyg i internationell trafik med tillhörande egendom gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:3. Om vinsten förvärfvas av det svenska, danska och norska luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS) gäller beskattningsregeln endast den del av vinsten som motsvarar den andel i konsortiet som innehas av den svenska delägaren, dvs. AB Aerotransport (ABA).

I fråga om vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än förut sagts gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:4 (endast hemviststaten).

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit. Om person med hemvist i Sverige beskattas i Bangladesh för vinst genom överlåtelse av fartyg m.m. i internationell trafik skall Sverige i stället tillämpa exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Se i övrigt författningar 1983:534 och 858.

Barbados (art. 14)

Vinst på grund av överlåtelse av fast egendom eller av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe respektive är hänförlig till stadigvarande anordning för utövande av självständig yrkesverksamhet kan beskattas både i överlåtarens hemviststat och i källstaten. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av driftstället (för sig eller tillsammans med hela företaget) eller av anordningen.

Vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg i internationell trafik och därtill hörande lös egendom beskattas endast i det överlåtande företags hemviststat. Här gäller den s.k. SAS-regeln, se Bangladesh.

Vinst på grund av överlåtelse av andelar i bolag med hemvist i en av staterna får beskattas, förutom i överlåtarens hemviststat, även i den stat där bolaget har hemvist (källstat om ej samma som överlåtarens hemviststat). Detta möjliggör för Sverige att enligt 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt beskatta realisationsvinster på andelar i svenska bolag även efter säljarens avflyttning från Sverige.

Vinst på grund av överlåtelse av all annan egendom beskattas endast i överlåtarens hemviststat.

Eventuellt beaktas den s.k. remittanceregeln, se t.ex. Storbritannien under utdelning.

I den mån realisationsvinst beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit i enlighet med dess lagar. Sverige medger i förekommande fall matching credit (under avtalets tio första år om ej förlängning avtalas).

Angående begränsningar i rätten att utnyttja avtalets förmåner på grund av t.ex. "treaty shopping", se under ränta.

Se i övrigt författningar 1991: 1510 och 1742.

Belgien (art. 13)

Vinst på grund av överlåtelse av fast egendom eller av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe respektive är hänförlig till stadigvarande anordning för utövande av självständig yrkesverksamhet kan beskattas både i överlåtarens hemviststat och i källstaten. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av driftstället (för sig eller tillsammans med hela företaget) eller av anordningen. (Den enligt tidigare avtal gällande skattefriheten i källstaten för vinst vid avyttring av annan fastighet än sådan som är att hänföra till anläggningskapital i fast driftställe är alltså slopad i förevarande avtal.)

Vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg i internationell trafik och därtill hörande lös egendom beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning (källstat om företaget har hemvist i den andra staten). Här gäller den s.k. SAS-regeln, se Bangladesh.

Vinst på grund av överlåtelse av all annan egendom beskattas endast i överlåtarens hemviststat.

Denna sistnämnda bestämmelse hindrar inte att en fysisk person, som flyttat från den ena staten till den andra och som därigenom fått ny hemviststat i denna andra stat, kan bli beskattad i den förra staten för vinst som han efter utflyttningen gör genom överlåtelse av aktier i bolag med hemvist i den tidigare staten. Föresättning för den tidigare statens beskattningsrätt är att personen är medborgare i denna stat och att han haft hemvist där vid något tillfälle under en femårsperiod omedelbart före dagen för aktieöverlåtelsen. Inom denna tidsperiod kan Sverige alltså tillämpa regeln om beskattning av aktievinster efter avflyttning från Sverige enligt 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt. Detsamma gäller även beträffande vinst på grund av överlåtelse av andra slags rättigheter i bolaget som enligt lagstiftningen i bolagets hemviststat behandlas på samma sätt som aktievinster.

I den mån beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten enligt följande:

Belgien undantar som hemviststat från sin beskattning den realisationsvinst som enligt avtalet får beskattas (även eller endast) i Sverige och tillämpar alltså exemptmetoden, i förekommande fall med progression. Sverige avräknar som hemviststat i enlighet med svensk lag från sin skatt den belgiska skatten på vinsten (ordinary credit).

När fråga är om vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg m.m. i internationell trafik tillämpar även Sverige exemptmeto-

den, om företaget har hemvist i Sverige men den verkliga ledningen finns i Belgien.

Se i övrigt författningar 1991:606 och 1993:117.

Botswana (art. 13)

Vinst genom överlåtelse av fast egendom kan beskattas både i överlåtarens hemviststat och i källstaten, dvs. där fastigheten är belägen. Detsamma gäller beträffande andelar i bolag vars tillgångar huvudsakligen består av sådan egendom.

Även realisationsvinst på grund av överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe eller som är hänförlig till stadigvarande anordning för utövande av självständig yrkesverksamhet får beskattas i båda staterna. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av det fasta driftstället (för sig eller tillsammans med hela företaget) respektive av den stadigvarande anordningen.

Däremot får vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik och tillhörande lös egendom beskattas endast i överlåtarens hemviststat. Angående SAS-regeln, se Bangladesh.

I fråga om vinst vid överlåtelse av annan egendom än förut sagts gäller i likhet med OECD-avtalets artikel 13:4 att den beskattas endast i överlåtarens hemviststat.

Det sistnämnda hindrar inte att en fysisk person, som haft hemvist i den ena staten men som sedan fått hemvist i den andra staten, kan beskattas i den förra hemviststaten för vinst på grund av avyttring av andelar (t.ex. aktier) eller andra rättigheter i bolag med hemvist i den förra staten, detta under förutsättning att avyttringen skett vid något tillfälle under de tio år som följt närmast efter det att överlåtaren upphört att ha hemvist i den tidigare hemviststaten. Jämför den svenska "tioårsregeln" i 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

I detta sammanhang erinras i avtalspropositionen att enligt avtalets artikel 28 Sverige får beskatta all inkomst som en person haft från annan källa än Botswana, oberoende av att sådan inkomst enligt någon annan bestämmelse i avtalet är undantagen från beskattning i Sverige. Denna bestämmelse har enligt propositionen tillkommit mot bakgrund av att Botswana i regel inte beskattar inkomster (inklusive realisationsvinst) från källor i utlandet.

Ett exempel på hur bestämmelsen kan bli tillämplig anges i avtalspropositionen:

En person som enligt svensk skattelagstiftning är bosatt i Sverige uppbär inkomst (annan inkomst enligt artikel 22) från försäljning av en fastighet i ett land vilket inte omfattas av detta avtal och med vilket Sverige inte har något dubbelbeskattningsavtal. Personen anses enligt reglerna i artikel 4 ha sin hemvist i Botswana. Eftersom inkomsten inte härrör från Botswana beskattas denna inte i Botswana. Enligt reglerna i artikel 22 punkt 1 skall i detta fall inkomsten beskattas endast i Botswana men enligt bestämmelsen i artikel 28 får denna inkomst ändå beskattas i Sverige om personen enligt svenska regler är skattskyldig i Sverige.

Om realisationsvinst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av inkomsttagarens (aktuella) hemviststat genom ordinary credit i enlighet med dess lagstiftning. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Se i övrigt författningar 1992:1197 och 1993:65.

Brasilien (art. 13)

Avtalets bestämmelser om rätten att beskatta realisationsvinst överensstämmer med reglerna i OECD:s modellavtal artikel 13.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit. Om överlåtaren beskattas för vinst genom överlåtelse av fartyg m.m. i internationell trafik i den stat där företaget har sin verkliga ledning, tillämpar hemviststaten i stället exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1975:427.

Bulgarien (art. 11)

Vinst på grund av överlåtelse av fast egendom kan beskattas både i överlåtarens hemviststat och i källstaten, dvs. där den fasta egendomen är belägen. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av aktier eller liknande rättigheter i bolag vars tillgångar huvudsakligen består av fast egendom. Angående betydelsen av uttrycket "fast egendom", se under royalty.

I fråga om vinst på grund av överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i ett fast driftställe eller som är hänförlig till en stadigvarande anordning för utövande av fritt yrke gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:2, dvs. beskattning kan ske både i hemviststat och i källstat.

Vinst på grund av överlåtelse av skepp, luftfartyg eller landsvägsfordon i internationell trafik med tillhörande egendom beskattas endast i företagens hemviststat.

I fråga om vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än förut sagts gäller att beskattningsrätten i princip tillkommer överlåtarens hemviststat. Den sistnämnda bestämmelsen påverkar inte en avtalslutande stats rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta vinst som en fysisk person med hemvist i den andra staten haft genom överlåtelse av aktier och andra liknande rättigheter om han haft hemvist i den förra staten vid något tillfälle under den tioårsperiod som närmast föregått överlåtelsen. Jämför den svenska tioårsregeln i 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt. I avtalspropositionen framhålls att det för beräkning av den nämnda tioårsperioden saknar betydelse när personen i fråga anmält utflyttning från Sverige eller rent faktiskt avflyttat från landet. Däremot skall bedömningen huruvida vinsten kan tas upp till beskattning i Sverige eller inte ske utifrån den interna svenska skattelagstiftningen och då bl.a. nämnda bestämmelserna i lagen om statlig inkomstskatt.

I den mån beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten. Om denna är Bulgarien tillämpas exemptmetoden, eventuellt med progression (detta gäller även när Sverige begagnar sin rätt att beskatta aktieförsäljningar som skett efter utflyttning). Sverige såsom hemviststat tillämpar ordinary credit. Dock tillämpar Sverige exemptmetoden, eventuellt med progression, om

vinsten avser lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i ett fast driftställe m.m. Härvid gäller samma förutsättning som beträffande utdelning som har samband med fast driftställe.

Se i övrigt författningar 1988:1614 och 1989:97.

Canada (art. 13)

I fråga om rätten att beskatta realisationsvinst såvitt avser fast egendom och sådan lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe och motsvarande egendom samt skepp och luftfartyg i internationell trafik med tillhörande lös egendom gäller detsamma som enligt OECD-avtalets regler i artikel 13:1, 13:2 (beskattning i båda staterna) och 13:3 (beskattning endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning).

Beskattning såväl i överlåtarens hemviststat som i källstaten kan vidare ske i fråga om vinst som uppkommer genom överlåtelse av

- a) aktier i bolag vars tillgångar huvudsakligen utgörs av fastighet belägen i ena staten och
- b) andel i handelsbolag eller trust vars tillgångar huvudsakligen utgörs av fastighet belägen i ena staten.

I detta sammanhang inbegriper uttrycket *fastighet* inte fastighet (med undantag för hyresfastighet) på vilken bolagets, handelsbolagets eller trustens verksamhet bedrivs. Aktier och andelar som avses i a) eller b) ovan inbegrips dock i uttrycket.

Vinst som uppkommer vid överlåtelse av annan egendom än som nämnts ovan beskattas endast i överlåtarens hemviststat.

Den sistnämnda bestämmelsen påverkar inte en avtalsslutande stats rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta vinst som en fysisk person med hemvist i den andra staten haft genom egendomsöverlåtelse för det fall att han haft hemvist i den förra staten under någon del av de sex senaste åren före överlåtelsen. Denna bestämmelse innebär bland annat att de svenska reglerna i 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt om beskattning av vinst vid aktieförsäljning i samband med utflyttning i vissa fall kan tillämpas inom sexårstiden beträffande person som enligt avtalet har hemvist i Canada.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit. Om en person med hemvist i Sverige beskattas i Canada för vinst genom överlåtelse av skepp m.m. som används i internationell trafik tillämpar Sverige dock exempt-metoden, i förekommande fall med progression.

För det fall att Sverige med tillämpning av sin lagstiftning beskattar vinst som uppburits av person med hemvist i Canada inom sex år efter utflyttning dit gäller att Sverige med användandet av ordinary credit från vederbörandes svenska inkomstskatt får avräkna den inkomstskatt som erlagts i Canada för vinsten.

Angående eventuell tillämpning av den s.k. treårsregeln i svensk lagstiftning, se kapitel 4.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1984:931.

Beträffande rätten att beskatta realisationsvinster som uppkommer genom överlåtelse av fast egendom – varmed likställs aktier i bolag vars huvudsakliga tillgångar utgörs av fast egendom – gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:1 (beskattning i båda staterna).

Likasa överensstämmer vad som i avtalet sägs om rätten att beskatta vinst på grund av överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe och därmed likställd egendom med motsvarande bestämmelse i OECD-avtalets artikel 13:2 (även här beskattning i båda staterna).

Vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik och därtill hörande lös egendom får beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat. Angående SAS-regeln, se Bangladesh.

Beträffande vinst på grund av överlåtelse av övriga slag av egendom gäller att beskattningsrätten tillkommer endast överlåtarens hemviststat.

Regeln hindrar dock inte att, om en person efter att ha haft hemvist i den ena staten fått hemvist i den andra staten, den tidigare hemviststaten – såsom källstat – har rätt att beskatta vinst som uppkommer genom egendomsöverlåtelse under något av de sju år som följer närmast efter hemvistbytet. Under denna tidsperiod tillkommer beskattningsrätten alltså båda staterna. Detta ger Sverige möjlighet att inom nämnda tidsperiod enligt 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt beskatta bl.a. vinst genom avyttring av svenska aktier även om avyttringen skett efter avflyttningen. I avtalspropositionen framhålls att avgörande för beskattningsfrågan är hemvistet enligt avtalet. När en person anmält avflyttning från Sverige eller rent faktiskt avflyttat från landet saknar således i allmänhet betydelse för beräkning av föreskrivna sjuårsperioden. Däremot skall bedömningen huruvida realisationsvinsten över huvud taget kan tas upp till beskattning i Sverige givetvis ske utifrån den interna svenska skattelagstiftningen.

I den mån realisationsvinst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Detta gäller för den aktuella hemviststaten även när den tidigare hemviststaten såsom källstat beskattar t.ex. aktievinster som gjorts efter avflyttningen.

Angående den s.k. remittanceregeln, se beträffande utdelning.
Se i övrigt författningar 1989:686 och 901.

Reglerna i OECD-avtalets artikel 13 återfinns även i det nya nordiska avtalet. Några kompletteringar har dock gjorts.

I enlighet med OECD-avtalet gäller således att realisationsvinst genom överlåtelse av fast egendom får beskattas både i överlåtarens hemviststat och i källstaten, dvs. den stat där fastigheten är belägen.

Uttrycket "fast egendom" inkluderar även "byggnader", alltså även sådan byggnad som enligt svensk rätt är lös egendom. I övrigt har uttrycket "fast egendom" den betydelse uttrycket har enligt lagstiftningen i den stat där egendomen är belägen. Uttrycket inbegriper bl.a. nyttjanderätt till fast egendom.

Samma regel som beträffande rätten att beskatta vinst genom över-

låtelse av fastighet gäller också i fråga om vinst genom överlåtelse av aktie eller annan andel i bolag vars huvudsakliga ändamål är att inneha fast egendom.

I enlighet med OECD-avtalet gäller vidare att vinst på grund av överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe för rörelse eller motsvarande egendom hänförlig till stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet, som överlåtaren med hemvist i den ena staten bedriver i den andra staten, får beskattas såväl i hemviststaten som i källstaten. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av sådant fast driftställe (för sig eller tillsammans med hela företaget) eller av sådan stadigvarande anordning.

I överenskommelse med OECD-avtalet gäller att vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik eller av därtill hörande lös egendom beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning (källstaten om företaget har hemvist i den andra staten). Regeln gäller även i fråga om vinst genom överlåtelse av skepp, båtar eller luftfartyg som i enlighet med avtalets artikel 21:5 (se redogörelsen för rörelsebeskattningen) används i verksamhet med syfte på gas- eller oljeutvinning.

Även beträffande vinst på grund av överlåtelse av containrar (inklusive släpvagn och annan utrustning för transport av containrar) som används för transport av gods eller varor gäller att beskattningsrätten tillkommer endast den stat där företaget har sin verkliga ledning. Undantag görs dock för de fall då containern används uteslutande mellan platser i annan stat än företags stat.

Reglerna om överlåtelse av luftfartyg m.m. – vare sig de används i internationell eller inrikes trafik – gäller för delägarna i SAS, Scanair eller SAS Commuter endast i förhållande till den andel de har i konsortiet.

Artikel 21 punkt 8 innehåller en regel som har sin bakgrund i dansk lagstiftning. Enligt denna anses i vissa fall en beskattningsbar vinst uppstå då en flyttbar borranläggning 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, dvs. källstaten. Med vinst i denna punkt förstås belopp med vilket handelsvärdet vid tidpunkten för överflyttningen överstiger restvärdet vid denna tidpunkt med tillägg av företagna avskrivningar.

Däremot får enligt artikel 21 punkt 9 vinst som person med hemvist i en stat förvärvar på grund av överlåtelse av

- a) rätt till förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster i annan avtalsslutandes stat, häri inbegripet rätt till andel i eller förmån av sådana förekomster, eller
- b) aktier eller andra andelar, vilkas värde helt eller till väsentlig del, direkt eller indirekt, hänförs till sådan rätt,

beskattas även i denna andra stat, dvs. källstaten.

Beträffande rörelsetillgångar och motsvarande tillgångar som används vid byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund beskattas realisationsvinst endast i den stat där överlåtaren har hemvist.

Vinst som uppkommer vid överlåtelse av annan egendom än som nämnts ovan beskattas endast i överlåtarens hemviststat.

Den sistnämnda bestämmelsen berör inte någondera statens rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta vinst som förvärvats av en person med hemvist i den andra staten på grund av överlåtelse (t.ex. efter utflyttning) av aktier eller andelar i bolag med hemvist i den förstnämnda staten. Detsamma gäller beträffande vinst på grund av överlåtelse av annat värdepapper som vid beskattningen i denna stat behandlas på samma sätt som aktievinst eller motsvarande andelsvinst. Sverige kan alltså tillämpa regeln i 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt om beskattning av aktievinst inom tio år efter avflyttning från Sverige.

Danmark har dessutom enligt avtalsprotokollet förbehållit sig rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta aktievinst som en person som flyttar från Danmark *anses* ha erhållit i samband med utflyttningen. Bakgrunden är att Danmark infört lagstiftning om beskattning av den värdestegring som de vid avflyttningstillfället innehavda aktierna undergått under innehavstiden.

Angående "subject to tax-regeln", se beträffande utdelning.

I den mån beskattning sker även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten i regel genom ordinary credit. Dock gäller att, om beskattning för vinst genom överlåtelse av skepp eller luftfartyg m.m. skall ske endast i Sverige såsom källstat, Danmark respektive Färöarna såsom överlåtarens hemviststat tillämpar den alternativa exemptmetoden. Sverige såsom överlåtarens hemviststat tillämpar i stället full exempt när fråga är om vinst av nyss nämnt slag som skall beskattas endast i Danmark respektive Färöarna såsom källstat. Detsamma gäller när fråga är om vinst på grund av överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe och liknande egendom som får beskattas i Danmark respektive Färöarna såsom källstat. I detta sistnämnda fall förusätts dock att den övervägande delen av vinsten härrör från i Danmark respektive Färöarna bedriven yrkesverksamhet, affärsverksamhet eller industriell verksamhet, som inte utgjorts av förvaltning av värdepapper och annan liknande lös egendom. Är förutsättningen inte uppfylld tillämpar Sverige ordinary credit enligt huvudregeln.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Egypten (art. 10)

I artikeln föreskrivs befrielse från skatt i källstaten på "vinst på grund av försäljning, överlåtelse eller byte av förmögenhetstillgångar". Därav följer att realisationsvinster kan beskattas endast i överlåtarens hemviststat. Om vinsten är hänförlig till fast driftställe som överlåtaren har i källstaten får dock vinsten beskattas endast i källstaten.

Om beskattning sker i källstaten skall hemviststaten eliminera dubbelbeskattning genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1959:22.

Estland
(art. 13)

Vinst på grund av överlåtelse av fast egendom eller av andelar i bolag vars tillgångar huvudsakligen består av fast egendom kan beskattas både i överlåtarens hemviststat och i källstaten.

Likaså får båda staterna beskatta vinst genom överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe eller som är hänförlig till en stadigvarande anordning för utövande av självständig yrkesverksamhet. Detsamma gäller beträffande överlåtelse av driftstället (för sig eller tillsammans med hela företaget) eller av den stadigvarande anordningen.

Däremot beskattas vinst som ett företag förvärvar på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg endast i företagets hemviststat. Om vinsten förvärvas av ett luftfartskonsortium som består av bolag från olika länder tillämpas det sagda endast i fråga om den del av vinsten som motsvarar den andel i konsortiet som innehas av bolag med hemvist i en avtalsslutande stat.

Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än som förut nämnts beskattas endast i överlåtarens hemviststat.

Det sagda hindrar inte att en fysisk person som flyttat från den ena staten till den andra staten kan beskattas i den tidigare hemviststaten om överlåtelserna sker inom tio år efter utflyttningen.

Dubbelbeskattning elimineras av (den aktuella) hemviststaten med tillämpning av credit of tax-metoden. Här om se under inkomst av rörelse.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Filippinerna
(art. 13)

Vinst på grund av överlåtelse av fastighet kan beskattas både i överlåtarens hemviststat och i källstaten, dvs. den stat där fastigheten är belägen. Detsamma gäller vinst genom överlåtelse av andelar i ett bolag, ett handelsbolag eller en stiftelse, vars tillgångar huvudsakligen utgörs av fastighet. Uttrycket "bolag" åsyftar juridisk person eller annan som i beskattningshänseende behandlas som juridisk person.

Likaså kan beskattning i båda staterna ske av vinst på grund av överlåtelse av lös egendom som utgör del av tillgångarna i ett fast driftställe för rörelse eller i en stadigvarande anordning för utövande av självständig yrkesverksamhet. Här gäller alltså detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:2.

Beträffande vinst genom överlåtelse av fartyg eller luftfartyg i internationell trafik med tillhörande lös egendom gäller att vinsten får beskattas endast i det överlåtande företags stat.

I fråga om vinst genom överlåtelse av annan egendom än förut sagts gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:4 (beskattning endast i hemviststaten). Om någon flyttat från den ena staten till den andra, hindrar denna regel dock inte den tidigare hemviststaten rätten att enligt sin lagstiftning beskatta uppkommen realisationsvinst om överlåtaren haft hemvist där vid något tillfälle under de senaste sex åren före överlåtelserna. Detta innebär bl.a. att Sverige inom denna tidsram kan tillämpa reglerna i 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt om beskattning av aktievinster även efter avflyttning från Sverige.

I den mån realisationsvinst beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående eventuell tillämpning på filippinsk sida av bestämmelsen i artikel 26:2, se beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1987:1183 och 1989:900.

Finland

(art. 13 i det nordiska avtalet)

Här gäller – frånsett Öresunds-regeln och SAS-regeln – samma regler som i förhållande till Danmark.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Frankrike

(art. 13)

Vinst på grund av överlåtelse av fast egendom kan beskattas i både överlåtarens hemviststat och i källstaten, dvs. där den fasta egendomen är belägen.

Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av aktier, andelar eller andra rättigheter i bolag eller juridisk person vars tillgångar huvudsakligen består av fast egendom eller rättigheter som sammanhänger med sådan egendom. Härunder kan alltså falla även aktier och andelar i bostadsaktiebolag och bostadsföreningar. Förutsättning för denna beskattningsrätt är att dessa senare vinster enligt lagstiftningen i källstaten beskattas på samma sätt som vinst på grund av avyttring av fast egendom. Därvid skall inte beaktas sådan fast egendom som används i bolagets eller den juridiska personens industriella eller kommersiella verksamhet eller jordbruksverksamhet eller för utövandet av icke kommersiell yrkesverksamhet.

Likasa får vinst på grund av avyttring av aktier, andelar eller andra rättigheter som utgör del av ett väsentligt innehav i bolag med hemvist i en stat beskattas, förutom i överlåtarens hemviststat, även i källstaten, dvs. där bolaget har hemvist. "Väsentligt innehav" anses föreligga när överlåtaren ensam eller tillsammans med närstående personer, direkt eller indirekt, vid något tillfälle under de fem åren närmast före försäljningstidpunkten har ägt aktier, andelar eller andra rättigheter vilka tillsammans ger rätt till minst 25 procent av bolagets vinst. Dock beskattas vinsten endast i hemviststaten om överlåtaren fått uppskov med beskattningen i hemviststaten enligt särskilda bestämmelser om koncerninterna överlåtelser, överlåtelse i samband med fusion, fission eller annan omorganisation. Detta gäller endast om transaktionen är föranledd av seriösa ekonomiska skäl och inte huvudsakligen för att få skattebefrielse.

I fråga om vinst på grund av överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe för rörelse respektive är hänförlig till stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:2 (beskattning både i hemviststat och i källstat). Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av det fasta driftstället (för sig eller i samband med överlåtelse av hela företaget) eller av den stadigvarande anordningen.

Beträffande vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg i internationell trafik med tillhörande egendom gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:3. Till egendom av denna kategori räknas även containrar för internationell transport av gods eller varor. Enligt avtalsprotokollet gäller här den s.k. SAS-regeln, se Bangladesh.

I fråga om vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än förut sagts gäller att den beskattas endast i överlåtarens hemviststat.

Den sistnämnda bestämmelsen påverkar inte Sveriges rätt att beskatta sådan vinst genom avyttring av tillgång som tillkommit en person som haft hemvist i Sverige under minst fem av de sju år som närmast föregått året för överlåtelsen. Detta gäller för den som vid tidpunkten för överlåtelsen är svensk medborgare utan att ha franskt medborgarskap och som har hemvist i Frankrike. Inom denna ram, dvs. praktiskt sett i regel inom två år efter utflyttningen, kan Sverige alltså utnyttja sin rätt att även efter en utflyttning beskatta aktievinster eller motsvarande andelsvinster enligt 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

I den mån realisationsvinst beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten i regel genom kreditmetoden.

Sverige tillämpar därvid i allmänhet ordinary credit på så sätt att från den svenska skatten avräknas den franska inkomstskatten på den inkomst som får beskattas i Frankrike, dock att avräkningsbeloppet inte får överstiga den svenska skatten, beräknad utan avräkning, på denna inkomst. Är fråga om sådan realisationsvinst på lös egendom (t.ex. aktier) som Sverige beskattar, trots att överlåtaren fått hemvist i Frankrike, skall Sverige även här med samma begränsning avräkna den franska skatten på inkomsten. Här ges alltså "omvänd" credit.

Beträffande sådan realisationsvinst genom överlåtelse av skepp m.m. i internationell trafik som skall beskattas endast i Frankrike skall Sverige som hemviststat i stället undantaga vinsten från beskattning genom exemptmetoden.

Enligt den svenska "avtalslagen" gäller härvid att nämnda vinst inte skall tas med vid taxeringen i Sverige. Vidare skall om den skattskyldige taxeras till statlig inkomstskatt för *annan inkomst* (än sådan vinst) som är att hänföra till förvärvsinkomst skall följande iakttas: Först uträknas den statliga inkomstskatt som skulle ha påförts om den skattskyldiges hela förvärvsinkomst beskattats endast i Sverige. Därefter fastställs hur stor procent den sålunda uträknade skatten utgör av hela den beskattningsbara förvärvsinkomst på vilken skatten beräknats. Med den därmed erhållna procentsatsen tas skatt ut på den förvärvsinkomst som skall beskattas i Sverige. Förfarandet skall användas endast om detta leder till högre skatt.

Om Frankrike är hemviststaten gäller beträffande realisationsvinster, som härrör från Sverige och som får beskattas eller som skall beskattas endast i Sverige, att inkomsterna i fråga skall tas med i beskattningsunderlaget vid beräkning av fransk skatt (om inkomsterna inte är undantagna från bolagsskatt enligt fransk lagstiftning).

I dessa fall är den svenska skatten inte avdragsgill från inkomsterna utan inkomsttagaren har rätt till en avräkning från den franska skatten. Det belopp som får avräknas motsvarar

- 1) såvitt avser realisationsvinst genom avyttring av fast egendom, av aktier eller andelar m.m. i s.k. "fastighetsbolag" (se ovan) eller av aktier eller andelar som representerar ett "väsentligt innehav" (se

ovan), ett belopp motsvarande den skatt som betalats i Sverige, dock inte mer än den franska skatten på dessa inkomster (ordinary credit)

- 2) i övriga fall ett belopp motsvarande den del av den franska skatten som belöper på dess inkomster (alternativ exempt).

Se i övrigt författningar 1991:673 och 1992:154.

Grekland (art. X och XI)

Inkomst genom avyttring av fastighet kan, om fastigheten är belägen i Sverige, beskattas i båda staterna. Är fastigheten belägen i Grekland får inkomsten beskattas endast i Grekland (källstat).

Vinst genom försäljning, överlåtelse eller byte av andra förmögenhetstillgångar än fastighet får beskattas endast i överlåtarens hemviststat. Om överlåtaren har fast driftställe i den andra staten och vinsten har direkt samband med den från driftstället bedrivna rörelsen gäller dock detsamma som sagts om inkomst genom avyttring av fastighet.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Grekland genom ordinary credit och av Sverige genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1963:497.

Indien (art. 14)

OECD-avtalets bestämmelser om rätten att beskatta realisationsvinster återfinns även i avtalet med Indien såvitt avser vinst genom överlåtelse av fast egendom samt av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe som företag i den ena staten har i den andra staten respektive lös egendom hänförlig till stadigvarande anordning för utövande av självständig yrkesverksamhet som person i ena staten bedriver i den andra staten. Detsamma gäller vinst genom överlåtelse av driftstället eller anordningen. Vinster av alla dessa slag kan alltså beskattas i båda staterna.

Vinst genom överlåtelse av skepp eller luftfartyg i internationell trafik respektive lös egendom hänförlig till användningen av dessa transportmedel får däremot beskattas endast i det överlåtande företags hemviststat.

Angående den s.k. SAS-regeln, se Bangladesh.

Vinst genom överlåtelse av annan egendom, t.ex. aktier och annan lös egendom, kan – i motsats till vad som gäller enligt OECD-avtalet – beskattas både i överlåtarens hemviststat som i källstaten. Detta innebär att Sverige kan tillämpa den s.k. tioårsregeln i 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt beträffande aktieförsäljningar som skett efter utflyttning från Sverige till Indien.

I den mån realisationsvinst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning i regel elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Det som sagts angående skatteavräkningen i Indien beträffande utdelning gäller även beträffande realisationsvinster.

Såvitt gäller realisationsvinst genom överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe som ett företag i den ena staten har i källstaten respektive lös egendom hänförlig till stadigvarande anordning som någon har i källstaten för att där bedri-

va yrkesmässig verksamhet gäller beträffande vinstens undantagande från beskattning i Sverige såsom hemviststat detsamma som redovisats beträffande sådan utdelning från Indien som är hänförlig till fast driftställe respektive stadigvarande anordning där. Indien tillämpar genomgående ordinary credit. Samma regler gäller beträffande vinst genom överlåtelse av det fasta driftstället respektive den stadigvarande anordningen.

När Sverige tillämpar creditmetoden kan Sverige i förekommande fall få ge matching credit i den mån Indien medgett skattelindring enligt sina lagar på samma sätt som redovisats beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1988:1494 och 1495.

Indonesien (art. 13)

I fråga om vinst på grund av överlåtelse av fast egendom och av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe respektive lös egendom hänförlig till stadigvarande anordning för utövande av självständig yrkesverksamhet ävensom av det fasta driftstället (för sig eller tillsammans med hela företaget) eller av den stadigvarande anordningen gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:1 och 13:2.

Beträffande vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg i internationell trafik med tillhörande lös egendom gäller att vinsten får beskattas endast i överlåtarens hemviststat. Angående den s.k. SAS-regeln, se Bangladesh.

I fråga om vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än förut sagts gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:4 (endast hemviststaten).

Denna sistnämnda bestämmelse påverkar inte en avtalsslutande stats rätt att beskatta vinst som en fysisk person med hemvist i den andra staten haft genom egendomsöverlåtelse vid något tillfälle under de tio år som följer närmast efter det personen upphört att ha hemvist i den förra staten. Detta innebär bl.a. att de svenska reglerna om beskattning av vinst vid aktieförsäljning inom tio år efter utflyttning från Sverige till Indonesien kan tillämpas.

I den mån beskattning sker även i källstaten skall enligt huvudregeln dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit (detta gäller också när den andra staten utnyttjar rätten att beskatta överlåtelsevinst inom tio år efter avflyttning därifrån).

När fråga är om överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe för rörelse och därmed likställd egendom tillämpar Sverige som hemviststat i stället exemptmetoden, i förekommande fall med progression, dock endast under samma förutsättning som angetts beträffande utdelning hänförlig till fast driftställe. Om förutsättningen inte är för handen tillämpas creditmetoden enligt huvudregeln.

Se i övrigt författningar 1989:681 och 813.

Irland (art. 14)

Vinst på grund av överlåtelse av fast egendom kan beskattas både i överlåtarens hemviststat och i källstaten, dvs. där den fasta egendomen är belägen. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av ak-

tier m.m. vars huvudsakliga tillgångar utgörs av fast egendom. Överlåtelsen skall närmare bestämt avse antingen "aktier vars värde helt eller till större delen direkt eller indirekt härrör från fast egendom" eller "andel i handelsbolag, annan liknande sammanslutning eller stiftelse ('trust'), vars tillgångar huvudsakligen består av fast egendom eller av aktier av nyssnämnda slag". I uttrycket "aktier" inbegrips i detta sammanhang inte aktier noterade på fondbörs. Uttrycket "fast egendom" definieras på samma sätt som i OECD-avtalet.

I fråga om vinst på grund av överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i ett fast driftställe eller motsvarande tillgångar hörande till en stadigvarande anordning för utövande av självständig yrkesverksamhet gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:2 (beskattning både i hemviststat och i källstat). Motsvarande gäller vinst på grund av överlåtelse av driftstället (för sig eller tillsammans med hela företaget) eller av den stadigvarande anordningen. I detta sammanhang har intagits en föreskrift i syfte att motverka skatteflykt. Bestämmelsen avser att förhindra att skattskyldig överför fast egendom i sin egen hemviststat till aktiebolag, handelsbolag, annan liknande sammanslutning eller stiftelse ("trust"), vars aktier eller andelar tillhör den skattskyldiges fasta driftställe i den andra staten. I dylikt fall skall vinst genom överlåtelse av aktierna eller andelarna beskattas endast i hemviststaten.

Beträffande vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg i internationell trafik och därtill hörande lös egendom gäller att den får beskattas endast i överlåtarens hemviststat. Detta förutsätter dock att de förut nämnda reglerna om vinst på grund av överlåtelse av fast egendom och därmed likställd egendom inte är tillämpliga.

Artikeln punkt 5 tar sikte på realisationsvinst som uppkommer vid överlåtelse av rätt till tillgångar som framkommer genom utforskandet eller utnyttjandet av havsbotten och dess underlag och av dessas naturtillgångar. Sådan vinst kan beskattas både i överlåtarens hemviststat och i källstaten, dvs. den stat där fyndigheterna är belägna. Motsvarande gäller i fråga om rätt till andel i eller förmån av sådana tillgångar liksom även vid överlåtelse av andelar som erhåller hela eller större delen av sitt värde direkt eller indirekt från sådan rätt. De nu berörda bestämmelserna har samband med de särskilda reglerna i avtalets artikel 23 om beskattningen av viss verksamhet utanför kusten.

I fråga om vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än förut sagts, t.ex. vanliga aktier och annan lös egendom, gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:4 (endast hemviststaten). En uttrycklig remittanceregler har intagits i detta sammanhang, eftersom realisationsvinst enligt irländsk rätt inte räknas som vanlig inkomst. Angående remittanceregeln innebär se kapitel 4 om utdelning.

Den nu nämnda bestämmelsen angående hemviststatens företrädesrätt att beskatta vinst genom överlåtelse av "annan egendom" påverkar inte en avtalsslutande stats rätt att enligt sin lagstiftning beskatta realisationsvinst som förvärvats av skattskyldig som utflyttat till den andra staten med hemvist där, om han haft hemvist i den förra staten vid någon tidpunkt under en tioårsperiod omedelbart före överlåtelsen av egendomen. Därigenom kan alltså Sverige tillämpa sin tio-

årsregel för avyttring av aktier m.m. enligt 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

I den mån beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1987:103 och 1988:988.

Island

(art. 13 i det nordiska avtalet)

Här gäller i fråga om beskattningsrättens fördelning samma regler som i förhållande till Finland.

I den mån beskattning sker även i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Sverige genom ordinary credit och av Island genom exemption med progression. Dock tillämpar Island såsom hemviststat i stället ordinary credit när en till Island inflyttad person beskattas i Sverige enligt svensk lagstiftning för vinst genom överlåtelse av aktie eller andel i bolag med hemvist där respektive annat likställt värdepapper (jämför Irland ovan). Sverige tillämpar såsom överlåtarens hemviststat i stället full exempt när fråga är om vinst genom överlåtelse av skepp el. dyl. och av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe och liknande egendom. I den sistnämnda delen gäller samma förutsättning som angetts i förhållande till Danmark.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Israel

(art. IX och X)

Vinst genom avyttring av fastighet beskattas endast i källstaten, dvs. där fastigheten är belägen.

I fråga om vinst genom försäljning, överlåtelse eller byte av andra förmögenhetstillgångar än fastighet gäller att den får beskattas endast i överlåtarens hemviststat.

Om överlåtaren har fast driftställe i den andra staten och vinsten har direkt samband med den från driftstället bedrivna rörelsen får vinsten beskattas i källstaten. Om driftstället är beläget i Israel skall vinsten undantas från beskattning i Sverige, medan vinsten, om driftstället är beläget i Sverige, kan beskattas i båda staterna.

I den mån beskattning sker i källstaten skall hemviststaten eliminera dubbelbeskattning, Israel genom ordinary credit och Sverige genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1960:617.

Italien

(art. 13)

OECD-modellens bestämmelser i artikel 13 om rätten att beskatta realisationsvinster återfinns även i avtalet med Italien, dock med följande tillägg:

I fråga om realisationsvinst genom överlåtelse av fartyg och luftfartyg i internationell trafik och därtill hörande lös egendom som förvärfvas av SAS-konsortiet gäller detsamma som enligt avtalet med Bangladesh.

Vidare har inskrivits ett undantag från den allmänna regeln om ensamrätten för överlåtarens hemviststat att beskatta vinst genom överlåtelse av *övrig* egendom. Om nämligen överlåtelsen avser andelar i ett bolag vars tillgångar huvudsakligen utgörs av fastighet belägen i

den ena staten (källstaten) gäller nämligen att källstaten har rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta vinsten trots att överlåtaren (en fysisk person) enligt avtalet har hemvist i den andra staten.

Källstatens beskattningsrätt i detta fall förutsätter:

- a) att överlåtaren är medborgare i källstaten
- b) att denne haft hemvist i källstaten under någon del av de senaste fem åren före överlåtelsen och
- c) att denne vid överlåtelsestillfället utövade, ensam eller tillsammans med medlem av sin familj, ett dominerande inflytande på bolaget.

Sistnämnda regel leder alltså till att vinst av här angivna slag kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

I den mån beskattning sker även i källstaten skall dubbelbeskattning – utom när fråga är om andelar i fastighetsbolag enligt ovan – elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. I förekommande fall medges matching credit. I Italien får avräkningsbeloppet inte överstiga den kvotdel av den italienska inkomstskatten som realisationsvinsten i fråga utgör av den totala inkomsten. För Italiens vidkommande har dessutom föreskrivits att skatteavräkning inte skall ske i fall då inkomsten på begäran av inkomsttagaren är underkastad inkomstbeskattning i Italien enligt italiensk lagstiftning med dess möjligheter till vissa skattelättnader för inkomst från utlandet.

Är det fråga om vinst på andelar i fastighetsbolag till vilken källstaten har särskild beskattningsrätt enligt ovan gäller att det är källstaten som genom ordinary credit skall från överlåtarens inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den skatt som överlåtaren erlagt i sin hemviststat (omvänd credit).

I fråga om beskattning av vinst genom överlåtelse av fartyg och luftfartyg och därtill hörande lös egendom som får beskattas endast i den av staterna där fartyget har sin verkliga ledning gäller att dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom den alternativa exemptmetoden.

Beträffande den svenska treårsregeln, se kapitlet om utdelning.

Se i övrigt författningar 1983:182 och 857.

Jamaica (art. 14)

OECD-avtalets bestämmelser om rätten att beskatta realisationsvinster återfinns även i avtalet med Jamaica, dock med följande tillägg:

På samma sätt som vinst på grund av överlåtelse av fast egendom behandlas vinst genom överlåtelse av aktier eller liknande andelar i bolag vars huvudsakliga tillgångar utgörs av fast egendom.

Avtalet tillämpas inte på bolag i Jamaica som erhåller speciella skattelättnader.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten, av Jamaica genom full credit och av Sverige genom ordinary credit. Om vinsten är hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning i Jamaica skall Sverige såsom överlåtarens hemviststat i förekommande fall medge matching credit. Om överlåtelsen avser skepp eller luftfart som används i internationell trafik eller därtill hänförlig lös egendom i företag som har sin verkliga ledning

i Jamaica, gäller i stället att Sverige såsom överlåtarens hemviststat skall eliminera dubbelbeskattning i Sverige genom den alternativa exemptmetoden.

Se i övrigt författningar 1986:76 och 733.

Japan

(art. 13 och 21)

I fråga om vinst genom överlåtelse av fast egendom och av sådan annan egendom än fast egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe och därmed likställd egendom gäller samma regler som enligt OECD-avtalets artikel 13:1 och 13:2, dvs. beskattning får ske både i överlåtarens hemviststat och i källstaten.

Beträffande vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg i internationell trafik och därtill hörande lös egendom gäller däremot att vinsten får beskattas endast i överlåtarens hemviststat.

I fråga om vinst på grund av överlåtelse av övrig (i artikel 13 ej omnämnd) egendom gäller (enligt artikel 21:3) att vinsten kan beskattas både i överlåtarens hemviststat och i den stat från vilken vinsten härör, dvs. källstaten.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1983:203.

Jugoslavien

(art. 13)

Avtalets bestämmelser om rätten att beskatta realisationsvinst överensstämmer med reglerna i OECD:s modellavtal artikel 13.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten enligt följande:

Om Sverige är överlåtarens hemviststat skall dubbelbeskattningen elimineras genom ordinary credit, såvida inte det är fråga om vinst genom överlåtelse av fartyg eller flygplan i internationell trafik eller därtill hörande lös egendom som skall beskattas endast i Jugoslavien. I det senare fallet skall Sverige tillämpa den alternativa exemptmetoden.

Om Jugoslavien är hemviststaten tillämpar Jugoslavien genomgående exemption med progression för dubbelbeskattningens undvikande.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1982:70. Beträffande frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Kenya

(art. XIII)

Vinst på grund av försäljning, byte eller överlåtelse av fastighet kan beskattas både i överlåtarens hemviststat och i källstaten, dvs. där egendomen är belägen.

Avser överlåtelsen annan egendom än fastighet skall vinsten beskattas endast i överlåtarens hemviststat såvida inte överlåtaren bedriver rörelse från fast driftställe i den andra staten. I det senare fallet kan vinsten beskattas i båda staterna.

Bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning av annan egendom än fastighet utesluter inte Kenyas rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta vinst som uppkommer på grund av försäljning, byte eller annan överlåtelse av aktier i bolag som bildats i Kenya, om överlåtelsen görs av person som har hemvist i Sverige och som haft hemvist

i Kenya under någon del av de senaste tio åren före överlåtelsen.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1974:69.

Kina (art. 13)

Vinst på grund av överlåtelse av fast egendom kan beskattas både i överlåtarens hemviststat och i källstaten, dvs. där den fasta egendomen är belägen. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av aktier i ett bolag vars tillgångar direkt eller indirekt huvudsakligen består av fast egendom.

Uttrycket *fast egendom* definieras på samma sätt som i OECD:s modellavtal.

I fråga om vinst på grund av överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe eller som är hänförlig till stadigvarande anordning för att utöva självständig yrkesverksamhet gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:2 (beskattning både i hemviststat och i källstat).

Vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg i internationell trafik med tillhörande lös egendom beskattas endast i den stat där företaget har sitt huvudkontor. Luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS) anses härvid ha sitt huvudkontor i Sverige men beskattningsregeln tillämpas endast på den del av inkomsten (vinsten) som motsvarar den andel i konsortiet som innehas av den svenska delägaren i SAS, dvs. AB Aerotransport (ABA).

Avser överlåtelsen annan egendom än förut sagts gäller att vinsten kan beskattas i överlåtarens hemviststat men även i den andra staten, om nämligen vinsten "härrör" från denna andra stat (källstat). Enligt uttalande i propositionen medger artikelns utformning att enligt intern rätt beskatta t.ex. vinst genom överlåtelse av svenska aktier efter utflyttning från Sverige (inom tio år).

Principen om beskattningsrätt för både överlåtarens hemviststat och för källstaten skall – förutom beträffande överlåtelse av fastigheter och aktier i fastighetsbolag samt "annan" egendom enligt den förut sagda – enligt en uttrycklig bestämmelse gälla även beträffande överlåtelse av aktier som innebär innehav av en minst 25-procentig andel i ett bolag i källstaten.

I den mån beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. När fråga är om vinst genom överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i ett fast driftställe för en i Kina bedriven rörelse eller som är hänförlig till en stadigvarande anordning för utövande av en där bedriven självständig yrkesverksamhet gäller dock att Sverige såsom överlåtarens hemviststat i stället skall undanröja dubbelbeskattningen genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression. Detsamma gäller beträffande vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg i internationell trafik bedriven av företag som har sitt huvudkontor i Kina. I det förra fallet förutsätts att den övervägande delen av vinsten härrör från rörelse eller självständig yrkesutövning som bedrivs i Kina.

Se i övrigt författningar 1986:1027 och 1083.

Korea (Syd-)
(art. 13)

Avtalets bestämmelser om rätten att beskatta realisationsvinst överensstämmer med reglerna i OECD:s modellavtal artikel 13 med följande tillägg och undantag:

Med vinst genom överlåtelse av fast egendom likställs vinst genom överlåtelse av aktier eller liknande andelar i ett bolag vars huvudsakliga tillgångar utgörs av fast egendom.

I fråga om fartyg eller luftfartyg som används i internationell trafik föreskrivs att vinst som ett företag i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av avyttring av sådana fartyg eller sådan lös egendom som är hänförlig till dess användning skall beskattas endast i denna stat. dvs. företagets stat.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit, dock tillämpas den alternativa exemptmetoden när det är fråga om fartyg, luftfartyg o. dyl.

Se i övrigt författningar 1982:707 och 984 samt 1991:1884 och 1885.

Lettland
(art. 13)

Här gäller samma bestämmelser som i motsvarande artikel enligt avtalet med Estland.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Luxemburg
(art. 13)

OECD-modellens bestämmelser i artikel 13 om rätten att beskatta realisationsvinster återfinns även i avtalet med Luxemburg, dock med följande tillägg:

På samma sätt som vinst på grund av överlåtelse av fast egendom behandlas vinst genom överlåtelse av andelar i bolag vars tillgångar huvudsakligen utgörs av fast egendom.

I fråga om realisationsvinst genom överlåtelse av skepp och luftfartyg i internationell trafik och därtill hörande lös egendom och beträffande vinst av detta slag som förvärvas av SAS-konsortiet gäller det samma som enligt avtalet med Bangladesh.

Angående vissa holdingbolag i Luxemburg, se beträffande utdelning.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten, i Luxemburg genom exemption med progression och i Sverige genom ordinary credit. Avser överlåtelsen skepp och luftfartyg m.m. i företag som har sin verkliga ledning i Luxemburg, skall dock Sverige såsom överlåtarens hemviststat eliminera dubbelbeskattning genom den alternativa exemptmetoden.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1985:132.

Malaysia
(art. XII)

Avtalets bestämmelser om rätten att beskatta realisationsvinst överensstämmer med reglerna i OECD:s modellavtal artikel 13.

Vinst på grund av avyttring av fartyg eller luftfartyg i internationell trafik och därtill hörande tillgångar beskattas dock endast i den stat där företaget har hemvist.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit. Om vinst på grund av avyttring av fartyg m.m. skall beskattas endast i Malaysia tillämpar

Sverige dock exemptmetoden, i förekommande fall med progression.
Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1971:1252.

Malta (art. 13)

Avtalets bestämmelser om rätten att beskatta realisationsvinst överensstämmer med reglerna i OECD:s modellavtal 13.

Reglerna utesluter dock inte att vinst som förvärvas av person med hemvist i Malta genom överlåtelse av aktier i svenska bolag beskattas i Sverige såvida inte vinsten är skattepliktig i Malta (enligt uttalande i prop. 1975/76:10 sidan 6 avser denna regel att ge möjlighet att förhindra skattefrihet i båda staterna till följd av att realisationsvinst enligt maltesisk skattelagstiftning inte beskattas i Malta annat än då vinsten uppkommer i samband med rörelse). Sverige kan alltså tillämpa den s.k. 10-årsregeln i 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt, förutsatt att vinsten inte beskattas i Malta.

I den mån beskattning sker även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit. Avser överlåtelsen fartyg och luftfartyg i internationell trafik m.m. tillhörande företag som har sin verkliga ledning i Malta, skall dock dubbelbeskattning elimineras i Sverige genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Utan hinder av övriga bestämmelser i avtalet gäller att svensk medborgare med hemvist i Malta vilken enligt svensk lagstiftning även anses bosatt i Sverige (jämför regeln i 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt) får beskattas i Sverige. Sverige skall därvid ge ordinary credit för den maltesiska skatt som erlagts på inkomsten i fråga.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordningarna 1976:850, 1979:839 och 1982:1226 samt 1987:1042.

Marocko (art. 9 och prot. punkt 2, 3, och 8)

Realisationsvinster beskattas i princip endast i överlåtarens hemviststat.

Vinst genom avyttring av fast egendom beskattas dock endast i källstaten, dvs. där egendomen är belägen.

Likaså gäller att vinst genom försäljning helt eller delvis, under rörelsens utövande eller vid dess upphörande, av tillgångar som hör till fast driftställe i ena staten beskattas i denna stat såsom källstat (med undantag av fastighet belägen i den andra staten).

Vinst genom försäljning av patent, varumärken, modeller, fabriktionsmetoder och recept beskattas – i den mån inte härigenom uppkommer vinst av industriell verksamhet eller handel – endast i överlåtarens hemviststat. Endast i hemviststaten beskattas även vinst genom överlåtelse av annan inte särskilt nämnd egendom.

I den mån beskattning sker i källstaten skall hemviststaten eliminera dubbelbeskattning genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1961:521.

Mauritius (art. 13)

I fråga om vinst genom överlåtelse av fast egendom och av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe eller som är hänförlig till stadigvarande anordning för utövande av självständig yr-

kesverksamhet gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:1 och 13:2.

Däremot får vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik och tillhörande lös egendom beskattas endast i överlåtarens hemviststat. Angående SAS-regeln, se Bangladesh.

I fråga om vinst vid överlåtelse av annan egendom än förut sagts gäller i likhet med OECD-avtalets artikel 13:4 att den beskattas endast i överlåtarens hemviststat. Det sistnämnda hindrar inte att fysisk person, som haft hemvist i den ena staten men fått hemvist i den andra staten, kan beskattas i den förra hemviststaten för vinst på grund av överlåtelse "av varje slag av egendom" som uppbärs av sådan person vid något tillfälle under de tio år som följer närmast efter det att personen upphört att ha hemvist i den förra staten. Sverige kan med andra ord, trots vederbörandes utflyttning till Mauritius, utnyttja sin beskattningsrätt enligt 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt. Enligt avtalspropositionen har bestämmelsen i avtalet tillkommit bl.a. mot bakgrund av att Mauritius i regel inte beskattar realisationsvinster. Vinst som härrör från försäljningar som ingår i affärsverksamhet beskattas dock som vanlig inkomst.

Om realisationsvinst skulle beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning i princip elimineras av (den aktuella) hemviststaten genom ordinary credit i enlighet med dess egna lagstiftning. Sverige medger därvid i förekommande fall matching credit. Eftersom Mauritius i regel inte beskattar realisationsvinster uppkommer i allmänhet inte heller någon dubbelbeskattning. Endast i den mån försäljningar ingår i affärsverksamhet kan beskattning av vinsten i Mauritius såsom källstat aktualiseras.

Se i övrigt författningar 1992:1195 och 1993:63.

Mexiko (art. 13)

I fråga om vinst genom överlåtelse av fast egendom och av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe och därmed likställd egendom gäller samma regler som enligt OECD-avtalets artikel 13:1 och 13:2, dvs. beskattning får ske både i överlåtarens hemviststat och i källstaten.

Detsamma angående beskattningsrätten gäller beträffande vinst på grund av överlåtelse av andelar eller andra rättigheter i bolag vars tillgångar huvudsakligen, direkt eller indirekt, består av fast egendom belägen i den ena staten eller av rättighet hänförlig till sådan fast egendom. Dock skall härvid inte beaktas fast egendom som används av ett bolag i dess industriella eller kommersiella verksamhet eller jordbruksverksamhet respektive vid utövandet av självständig yrkesverksamhet.

Det nyss använda uttrycket "andelar eller andra rättigheter i ett bolag" tar enligt avtalspropositionen för svensk del sikte på andelar i handelsbolag, aktier eller andra finansiella instrument som anges i 27 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Vinst på grund av överlåtelse av andelar vilka representerar mer än 25 procent av andelskapitalet i ett bolag med hemvist i den ena staten kan beskattas både i överlåtarens hemviststat och i bolagets stat (källstat). Skatten i källstaten får dock inte överstiga 20 procent av den be-

skattningsbara vinsten. Bestämmelsen är enligt avtalspropositionen i viss mån en eftergift till Mexiko, men den maximala skatten på 20 procent tas där endast på den reella nettovinsten, dvs. efter inflationskorrigering.

I artikel 13:6 erinras om vad som sägs i artikel 12:3 om överlåtelse av royaltyrätter m.m. Detta innebär alltså enligt propositionen att vid överlåtelse av patent eller annan sådan rättighet eller egendom på vilken bestämmelserna i artikel 12 tillämpas källstaten äger beskatta vinsten enligt reglerna i denna artikel. Skatten får då inte överstiga 10 procent av bruttobeloppet, dvs. försäljningssumman.

Av artikel 13:5 framgår att vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik eller av därtill hörande lös egendom får beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning (källstat om företaget har hemvist i den andra staten). I detta sammanhang gäller den s.k. SAS-regeln, se Bangladesh.

I avtalsprotokollet föreskrivs att om den stat som enligt artikel 13:5 har rätt att beskatta inkomsten enligt sin lagstiftning är förhindrad att i dess helhet beskatta sådan inkomst, denna i stället endast beskattas i den skattskyldiges hemviststat.

Bestämmelserna i avtalets artikel 13:4 är desamma som finns i OECD-avtalets artikel 13:2.

Vinst på grund av överlåtelse av all annan egendom än som förut nämnts beskattas enligt artikel 13:7 endast i överlåtarens hemviststat.

Artikel 13:8 behandlar det fallet att en fysisk person får en realisationsvinst efter utflyttning från den ena av staterna till den andra. Om vinsten avser andelar eller andra rättigheter i bolag med hemvist i den av staterna där överlåtaren tidigare haft hemvist får vinsten, utan hinder av artikel 13:7, beskattas förutom i den nya hemviststaten även i den tidigare hemviststaten (som då är "källstat"), detta under förutsättning dock att överlåtelsen skett vid något tillfälle under de tio år som följer närmast efter utflyttningen (jfr den svenska "10-årsregeln" i 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt). Uttrycket "andelar eller andra rättigheter i bolag" har förklarats i det föregående.

I den mån beskattning sker även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av överlåtarens hemviststat genom ordinary credit i enlighet med dess interna lagstiftning.

Angående den mexikanska "assets tax", se under utdelning.

Se i övrigt författningar 1992:1196 och 1993:64.

Nederländerna (art. 13)

Vinst på grund av överlåtelse av fast egendom (inklusive sådan byggnad som enligt svensk rätt anses som lös egendom) kan beskattas både i överlåtarens hemviststat och i källstaten, dvs. där den fasta egendomen är belägen.

I fråga om vinst på grund av överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i ett fast driftställe eller motsvarande gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:2 (beskattning både i hemviststat och i källstat).

Beträffande vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg i internationell trafik och därtill hörande egendom gäller detsamma

som sägs i avtalet med Mexiko (inklusive SAS-regeln).

Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än förut sagts beskattas endast i överlåtarens hemviststat.

Om en person flyttat från den ena staten till den andra, hindrar inte den sistnämnda regeln den tidigare hemviststaten från rätten att enligt sin lagstiftning beskatta den personens vinst genom överlåtelse av aktier i bolag som är hemmahörande där. En förutsättning är att överlåtaren haft hemvist i den förra staten under loppet av de senaste fem åren före aktieöverlåtelsen. Denna beskattningsrätt gäller även i fråga om vinst på grund av överlåtelse av andra rättigheter i sådant bolag som vid realisationsvinstbeskattningen behandlas på samma sätt som vinst på grund av överlåtelse av aktier.

Om beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av överlåtarens hemviststat enligt följande.

Om Sverige är hemviststaten skall Sverige genom ordinary credit enligt svensk lag avräkna den nederländska skatten på inkomsten.

Om Nederländerna är hemviststaten skall dubbelbeskattningen elimineras genom alternativ exempt i enlighet med nederländsk lagstiftning när realisationsvinsten i Sverige avser fast egendom eller lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe eller som är hänförlig till en stadigvarande anordning för utövande av självständig yrkesverksamhet.

Avser vinsten i Sverige skepp eller luftfartyg i internationell trafik anger avtalet inte vilken metod som Nederländerna skall tillämpa för dubbelbeskattningens undanröjande. Man får utgå från att exempt-metoden i praktiken kommer att tillämpas.

Om Sverige beskattar svenska aktievinster och liknande som uppkommit efter överlåtarens avflyttning till Nederländerna skall Nederländerna såsom hemviststat enligt avtalet i princip genom ordinary credit medge avräkning för den i Sverige erlagda skatten.

Se i övrigt författningar 1992:17, 946 och 1194.

Norge

(art. 13 i det nordiska avtalet)

Här gäller – frånsett Öresunds-regeln – samma regler i fråga om beskattningsrättens fördelning som i förhållande till Danmark.

Angående sättet för dubbelbeskattningens eliminerande gäller det samma som i förhållande till Island, dock att Norge tillämpar full exempt när Island tillämpar exemption med progression.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Nya Zeeland

(art. 10, 12 och 23)

I artikel 12 anges vissa slag av realisationsvinster som får beskattas – förutom i överlåtarens hemviststat – även i källstaten, dvs. där egendomen anses belägen, enligt denna stats lagstiftning. Beskattningsrätten avser inomst genom försäljning eller annan överlåtelse av följande slags tillgångar:

- 1) fastighet belägen i ena staten
- 2) aktie eller därmed jämförlig andel i bolag eller annan sammanslutning (inklusive handelsbolag), vars tillgångar helt eller till huvudsaklig del består av fastighet belägen i ena staten

- 3) rättighet som avser nyttjandet av gruva, oljekälla eller gasfyndighet belägen eller stenbrott beläget i ena staten eller som avser utvinning, avverkning eller annat utnyttjande av skog på rot eller av varje annan naturtillgång belägen i ena staten, eller
- 4) aktie eller därmed jämförlig andel i bolag eller annan sammanslutning (inklusive handelsbolag), vars tillgångar helt eller till huvudsaklig del består av sådana rättigheter.

Uttrycket *fastighet* anges i avtalet,

- 1) om egendomen är belägen i Sverige, åsyfta sådan egendom som enligt lagstiftningen i Sverige anses som fastighet
- 2) om egendomen är belägen i Nya Zeeland, inbegripa lantegendom eller andel i fastighet eller i landområde samt varje fast anordning eller byggnad som uppförts på, och varje förbättring av, sådant landområde.

Uttrycket *fastighet*, använt på detta sätt, omfattar alltid

- 1) egendom som utgör tillbehör till fastighet
- 2) levande och döda inventarier som användes i jordbruk eller vid kreatursskötsel eller i annan därmed sammanhängande verksamhet eller i skogsbruk
- 3) rättigheter på vilka föreskrifterna i allmän lag angående fastighet är tillämpliga
- 4) nyttjanderätt till fast egendom och varje annan rätt till avkastning av fast egendom
- 5) rätt till betalning av varje slag i den mån sådan betalning utgör ersättning för nyttjandet av, eller rätten att nyttja, gruva, oljekälla, gasfyndighet eller stenbrott, eller för utvinning, avverkning eller annat utnyttjande av eller rätten att utvinna, avverka eller på annat sätt utnyttja skog på rot eller annan naturtillgång.

Uttrycket *fastighet*, använt på detta sätt, omfattar icke skepp, båtar eller luftfartyg.

Vid tillämpning av här ifrågavarande avtalsbestämmelser

- a) åsyftar uttrycket *rättighet* varje rättighet, licens, tillstånd, bemyndigande, befogenhet, förmån, privilegium eller annan upplåtelse och inbegriper en del av eller andel i varje rättighet, licens, tillstånd, bemyndigande, befogenhet, förmån, privilegium eller annan upplåtelse
- b) anses en rättighet, definierad på detta sätt, vara belägen i den avtalslutande stat där fastigheten, gruvan, oljekällan, gasfyndigheten, stenbrottet, skogen eller annan naturtillgång, som rättigheten avser, finns.

Inkomst genom försäljning av patenträttighet beskattas enligt artikel 10 i regel endast i överlåtarens hemviststat. Men om överlåtaren har fast driftställe i den andra staten där inkomstkällan är belägen och rät-

tigheten har verkligt samband med driftstället får inkomsten beskattas även i källstaten.

Vinst genom överlåtelse av övrig här inte särskilt omnämnd egendom beskattas i respektive källstat i den mån den egna lagstiftningen medger det. Därav följer att frågan om var inkomstkällan är belägen avgörs enligt varje stats lagstiftning med utgångspunkt i de egna skattskyldighetsreglerna. Har de olika staterna olika uppfattning i denna fråga kan den lösas genom överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna enligt artikel 25:2. I fråga om vinst genom överlåtelse av övrig egendom gäller alltså att den kan beskattas i Sverige eller i Nya Zeeland i enlighet med respektive stats lagstiftning, men för att undvika dubbelbeskattning skall den stat som är inkomsttagarens hemviststat i avtalets mening vid skatteberäkningen avräkna den skatt som påförts inkomsten i den andra staten.

I den mån beskattning sker i källstaten (den stat som inte är överlåtarens hemviststat) elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1980:1131.

Pakistan (art. 14)

OECD-avtalets bestämmelser om rätten att beskatta realisationsvinster återfinns i avtalet med Pakistan såvitt avser vinst på grund av överlåtelse 1) av fast egendom, 2) av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe som företag i den ena staten har i den andra staten respektive lös egendom hänförlig till stadigvarande anordning för utövande av självständig yrkesverksamhet, liksom även vinst genom överlåtelse av det fasta driftstället respektive den stadigvarande anordningen, samt 3) av skepp eller luftfartyg i internationell trafik respektive lös egendom hänförlig till dessa transportmedel. Således gäller i överensstämmelse med OECD-avtalet att vinster genom överlåtelse av egendom under 1) och 2) ovan kan beskattas i båda staterna och vinst genom överlåtelse av egendom under 3) endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning.

Däremot har inte i förevarande artikel medtagits en bestämmelse motsvarande den i modellavtalets artikel 13:4 avseende vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än de ovan berörda slagen, t.ex. aktier som inte utgör rörelsetillgångar. För rätten att beskatta sådan vinst gäller i stället bestämmelserna i artikel 21.

Av artikel 21 punkt 1 följer att vinsten, om den förvärfvas av person med hemvist i den ena staten i regel skall beskattas endast i denna stat (hemviststaten) "oavsett varifrån inkomsten härrör" – den kan t.ex. härröra från en tredje stat. Om emellertid inkomsten "härrör" från den andra staten (t.ex. aktievinst) får den enligt artikel 21 punkt 3 beskattas även i denna stat. Detsamma gäller enligt artikel 21 punkt 2 om den har samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning där.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten i regel genom ordinary credit. Angående skatteavräkningen i Pakistan, se kapitel 4 om utdelning. Matching credit på svensk sida kan ifrågakomma om inkomsten enligt avtalet kan anses "hänförlig till handel, affärsverksamhet eller tillverkning som bedrivs eller självständig yrkesverksamhet som utövas i Pakistan". I frå-

ga om realisationsvinst som beskattas enligt artikel 21 punkt 2 gäller att, om den härrör från fast driftställe eller stadigvarande anordning som inkomsttagaren har i Pakistan, vinsten skall undantas från beskattning i Sverige på samma sätt som gäller i fråga om t.ex. utdelning och ränta. Likaså skall Sverige tillämpa exemptmetoden, i förekommande fall med progression på vinst genom överlåtelse av skepp eller luftfartyg m.m. som skall beskattas endast i Pakistan.

Se i övrigt författningar 1986:595 och 732.

Peru
(art. X)

Här gäller samma regler som enligt avtalet med Argentina.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1968:745.

Polen
(art. 13)

Avtalets bestämmelser om rätten att beskatta realisationsvinster överensstämmer med reglerna i OECD:s modellavtal artikel 13 med följande tillägg:

Med vinst genom fastighetsöverlåtelse likställs vinst genom överlåtelse av aktier eller liknande rättigheter i ett bolag, vars tillgångar huvudsakligen utgörs av fastighet.

Med fartyg och luftfartyg i internationell trafik likställs järnvägs- eller landsvägsfordon i sådan trafik.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit. Avser vinsten överlåtelse av fartyg eller andra transportmedel m.m. som används i internationell trafik skall överlåtarens hemviststat i stället tillämpa den alternativa exemptmetoden.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordningarna 1977:475, 1979:836 och 1980:802.

Rumänien
(art. 14)

Avtalets bestämmelser angående realisationsvinst är desamma som i avtalet med Polen med följande tillägg:

Bestämmelserna om inkomst genom avyttring av *övr*ig, dvs. annan egendom än fastighet, rörelsetillgångar i fast driftställe eller transportmedel m.m. i internationell trafik, berör inte någon av staternas rätt att enligt sin lagstiftning beskatta vinst på grund av överlåtelse av aktier i bolag med hemvist i ena staten, om överlåtelsen görs av sådan person med hemvist i den andra staten som haft hemvist i den förra staten under någon del av de senaste fem åren före överlåtelsen. Inkomsttagarens (nya) hemviststat skall eliminera dubbelbeskattning av sådan vinst genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1979:57.

Ryska Federationen
(art. 13)

I fråga om vinst genom överlåtelse av fast egendom eller av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe respektive en stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet som inkomsttagaren har i källstaten gäller beträffande beskattningsrätten detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:1 och 13:2 (beskattning i båda staterna).

Vinst genom överlåtelse av skepp eller luftfartyg i internationell trafik samt därtill hörande lös egendom beskattas endast i företagens hemviststat. I fråga om SAS gäller den s.k. SAS-regeln, se Bangladesh.

Inkomst genom överlåtelse av annan egendom än som förut nämnts beskattas endast i överlåtarens hemviststat.

Det sagda hindrar inte att en person som flyttat från den ena staten till den andra kan beskattas i den tidigare hemviststaten för vinst på grund av avyttring av andelar eller andra rättigheter i bolag med hemvist i denna stat om avyttringen sker inom fem år efter avflyttningen.

Dubbelbeskattning elimineras av (den aktuella) hemviststaten genom ordinary credit i enlighet med statens egen lagstiftning.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Schweiz (art. 13)

Avtalets bestämmelser om rätten att beskatta realisationsvinst överensstämmer med reglerna i OECD:s modellavtal artikel 13.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Sverige genom ordinary credit och av Schweiz genom exemption med progression.

Oavsett övriga bestämmelser i avtalet gäller att, även om en fysisk person enligt avtalet har hemvist i Schweiz, denne i vissa fall får beskattas i Sverige. Förutsättning härför är att denna person är svensk medborgare men inte schweizisk medborgare och att han enligt svenska regler – trots bosättningen i Schweiz – anses alltså bosatt i Sverige. Ytterligare förutsättning är att han inte avrest från Sverige för mer än tre år sedan. Bestämmelsen får ses mot bakgrund av den gamla svenska s.k. treårsregeln i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL.

Vid tillämpningen av denna bestämmelse skall Sverige från den svenska skatten avräkna samtliga i Schweiz erlagda skatter på inkomsten.

Se i övrigt författningar 1992:856 och 1993:960.

Singapore (art. X)

Avtalets bestämmelser om rätten att beskatta realisationsvinst överensstämmer med reglerna i OECD:s modellavtal artikel 13 med följande ändringar och tillägg:

Vinst genom överlåtelse av fartyg eller luftfartyg som används i internationell trafik eller av därtill hörande lös egendom beskattas endast i företags hemviststat.

Om en person äger 25 procent eller mer av aktiekapitalet i ett bolag vars anläggnings- eller driftkapital helt eller huvudsakligen utgörs av fastighet, gäller att vinst på grund av avyttring av hela eller en del av aktieinnehavet i bolaget skall beskattas endast i den stat där fastigheten är belägen (källstaten).

Om aktieägaren är ett bolag med hemvist i den ena staten som inte är fastighetsbolag av det slag som nyss nämnts och detta bolag äger 25 procent eller mer av aktiekapitalet i ett bolag med hemvist i den andra staten gäller att vinst på grund av avyttring av hela eller del av aktieinnehavet i bolaget skall beskattas endast i denna andra stat (källstaten).

I den mån beskattning får ske även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Tillkommer beskattningsrätten endast källstaten enligt ovan får överlåtarens hemviststat tillämpa eximptmetoden, på svensk sida, i förekommande fall, med hänsyn även till skatteprogressionen.

Angående remittanceregeln, se kapitel 4. Denna gäller dock inte för inkomst som uppbärs av Singapores regering eller likställd mottagare.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1969:190 och förordning 1983:1012. Se även 1991:1886 och 1992:857.

Sovjetunionen (art. 11)

Inkomst på grund av överlåtelse av fast egendom beskattas endast i källstaten, dvs. där fastigheten är belägen.

Inkomst på grund av överlåtelse av lös egendom som ingår i en *representation* (som närmast motsvarar begreppet *fast driftställe* och som definieras i avtalets artikel 4 § 2), beskattas endast i källstaten, dvs. där representationen finns.

Inkomst på grund av överlåtelse av annan egendom än förut nämnts kan beskattas endast i överlåtarens hemviststat.

I den mån beskattning får ske endast i källstaten skall överlåtarens hemviststat eliminera dubbelbeskattning genom eximptmetoden (utan hänsyn till skatteprogressionen eftersom avtalet saknar särskilda bestämmelser om hur dubbelbeskattningen skall undvikas).

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordningar 1982:708 och 1227. Beträffande frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Spanien (art. XIII)

OECD-modellens bestämmelser i artikel 13 om rätten att beskatta realisationsvinster av olika slag återfinns även i avtalet med Spanien, dock med följande tillägg:

I fråga om realisationsvinst genom ett företags överlåtelse av fartyg i internationell trafik och därtill hörande lös egendom – för vilken beskattningsrätten tillkommer endast företagets stat – gäller i fråga om vinst som förvärfvas av SAS-konsortiet detsamma som enligt avtalet med Bangladesh.

I fråga om överlåtelse av aktier i bolag vars väsentliga tillgångar utgörs av fastighet innehåller avtalet ett förbehåll för källstaten, dvs. den stat där fastigheten är belägen, att – oavsett den beskattningsrätt som tillkommer överlåtarens hemviststat – enligt sin egen lagstiftning beskatta vinst som överlåtaren, om han är en fysisk person, gör genom överlåtelsen. Förutsättning härför är

- a) att överlåtaren är medborgare i källstaten utan att vara medborgare i den andra staten (hemviststaten)
- b) haft hemvist i källstaten under någon del av de senaste fem åren före överlåtelsen samt
- c) vid tidpunkten för överlåtelsen ensam eller tillsammans med en närstående person hade ett avgörande inflytande över bolaget.

Särskilda villkor har uppställts för hemviststatens rätt att enligt denna artikel beskatta realisationsvinst genom överlåtelse av rättighet eller

egendom som avses med begreppet *royalty* enligt avtalet. Sådan överlåtelse anses inte som försäljning, såvida inte vid kontraktets avslutande priset klart anges, fastställt och uttryckt i myntslag. Inte heller anses överlåtelsen som försäljning om den skett under villkor att köparen är skyldig att återsälja rättigheten eller egendomen till säljaren.

Angående definitionen av uttrycket *royalty* i artikel XII:3, se kapitel 6 om *royalty*.

I den mån beskattning får ske även i källstaten skall dubbelbeskattning – utom då det är fråga om aktier i fastighetsbolag enligt ovan – elimineras i hemviststaten genom *ordinary credit*.

Är det fråga om vinst på aktier i fastighetsbolaget till vilken källstaten har särskild beskattningsrätt enligt ovan gäller att det är källstaten som genom (omvänd) *ordinary credit* skall från överlåtarens inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den skatt som överlåtaren erlagt i sin hemviststat på vinsten.

Beträffande den svenska "treårsregeln", se kapitel 4 om utdelning.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1977:75.

Sri Lanka (art. 13)

Avtalets bestämmelser om rätten att beskatta realisationvinst överensstämmer med reglerna i OECD:s modellavtal artikel 13 med följande tillägg:

Vinst på grund av överlåtelse av aktier och andelar i bolag får beskattas – förutom i överlåtarens hemviststat – även i den andra staten om de utgetts där (källstaten). Detta innebär för Sveriges del att, om en person flyttat från Sverige till Sri Lanka och efter utflyttningen erhållit realisationsvinst genom avyttring av aktier och andelar i svenska företag (aktiebolag, handelsbolag eller ekonomiska föreningar, utom bostadsaktiebolag och bostadsföreningar) han även enligt svenska regler kan beskattas i Sverige som källstat för vinsten, om han vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistats här.

I den mån beskattning får ske även i källstaten skall dubbelbeskattningen elimineras av hemviststaten genom *ordinary credit*.

I den mån beskattning får ske endast i källstaten (fartyg m.m.) får hemviststaten eliminera dubbelbeskattning genom *exemptmetoden*, på svensk sida genom alternativ *exempt*.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1984:809.

Storbritannien och Nordirland (UK) (art. 13)

OECD-modellens bestämmelser i artikel 13 om rätten att beskatta realisationsvinster återfinns även i avtalet med UK, dock med följande tillägg:

Om en fysisk person med hemvist i den ena staten erhåller realisationsvinst genom överlåtelse av aktier i ett bolag i den andra staten (källstaten), får vinsten beskattas – förutom i hemviststaten – även i källstaten. Förutsättning härför är att överlåtaren är medborgare i källstaten utan att också vara medborgare i hemviststaten och att han har haft hemvist i källstaten vid något tillfälle inom en sjuårsperiod omedelbart före aktieöverlåtelsen. Detta innebär för Sveriges del att

Sverige inom denna sjuårsperiod kan enligt avtalet beskatta en till UK utflyttad person för realisationsvinst på svenska aktier (jämför 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt), förutsatt att de överlåtits den 1 januari 1985 eller senare. Beskattning kan då ske även om sjuårsperioden skulle delvis omfatta tid före nämnda dag. Vad som sägs om aktier gäller även andra rättigheter som enligt lagstiftningen i källstaten behandlas på samma sätt som aktier. Det bör observeras att realisationsvinstbeskattning för Sveriges del kan aktualiseras efter utflyttning från Sverige även genom att "väsentlig anknytning till Sverige åter uppstår".

Angående tolkningen av uttrycket fast egendom, se Danmark (utom vad avser "byggnader").

I fråga om realisationsvinst genom överlåtelse av fartyg och luftfartyg i internationell trafik och därtill hörande lös egendom som förvärfvas av SAS-konsortiet gäller detsamma som enligt avtalet med Bangladesh.

Med tanke på verksamhet som bedrivs utanför kusten har i artikeln intagits bestämmelser av följande innebörd:

Beskattning skall ske endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning beträffande vinst som uppkommer på grund av överlåtelse av sådant skepp eller luftfartyg som används för transport av förråd eller personal till plats där verksamhet bedrivs i samband med utforskandet eller utnyttjandet av havsbotten och dess underlag eller av dessas naturtillgångar. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av bogserbåtar eller särskilda fartyg som assisterar vid ankring i samband med sådan verksamhet.

Vidare gäller att, om en person med hemvist i den ena staten förvärfvar vinst genom överlåtelse av rätt till tillgångar som framkommer genom utforskandet eller utnyttjandet av havsbotten och dess underlag eller av dessas naturtillgångar, belägna i den andra staten (källstaten) – inklusive rätt till andel i eller förmån av sådana tillgångar – vinsten får beskattas, förutom i hemviststaten, även i källstaten. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av andelar som erhåller sitt värde eller större delen av sitt värde direkt eller indirekt från sådan rätt till tillgångar av ifrågavarande slag. Även sådan vinst får beskattas både i överlåtarens hemviststat och i källstaten där tillgångarna är belägna.

I den mån beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom ordinary credit. Som enda undantag från denna huvudregel anges i detta sammanhang att person med hemvist i Sverige uppbär sådan skattepliktig realisationsvinst som enligt artikel 13 punkt 4 (dvs. avseende skepp eller luftfartyg m.m.) beskattas endast i UK. I sådant fall skall Sverige vid sin beskattning tillämpa den alternativa exemptmetoden.

Angående remittanceregeln, se kapitel 4.

Se i övrigt författningar 1983:898 och 1984:932.

Sydafrika (art. VIII, IX och XVI)

Avtalet innehåller inte några allmänna bestämmelser om rätten att beskatta realisationsvinster.

Av artikel IX framgår att inkomst av "vad slag som helst" som härflyter av fast egendom – vilket får anses innefatta realisationsvinst –

får beskattas endast i källstaten och inte i överlåtarens hemviststat.

Vidare framgår av artikel VIII att *kapitalbelopp*, som uppbärs från *inkomstkällor* inom en av staterna (källstaten) genom försäljning av patenträttigheter av en person som är bosatt i den andra staten (hemviststaten) och som inte bedriver rörelse i källstaten från ett där beläget fast driftställe, får beskattas endast i hemviststaten. Har överlåtaren sådant fast driftställe får inkomsten till den del den är hänförlig till det fasta driftstället beskattas endast i källstaten.

Beträffande realisationsvinster i övrigt som inte nämnts i avtalet gäller att, om de beskattas i källstaten enligt respektive stats lagar och i överensstämmelse med avtalet, vinsterna skall undantas från beskattning i överlåtarens hemviststat. Detta innebär på svensk sida att realisationsvinst som beskattas i Sydafrika ej får beskattas i Sverige (det ankommer på inkomsttagaren att styrka att beskattning skett i Sydafrika). På sydafrikansk sida gäller det omvända.

Om beskattning sker i källstaten skall hemviststaten eliminera dubbelbeskattning genom exemptmetoden, på svensk sida eventuellt med hänsyn tagen till skatteprogressionen.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1956:51.

Tanzania (art. 13)

Avtalets bestämmelser om rätten att beskatta realisationsvinst överensstämmer med reglerna i OECD:s modellavtal artikel 13 med följande tillägg:

Beträffande *övrig*, dvs. annan egendom än fastighet, rörelsetillgångar i fast driftställe eller transportmedel m.m. i internationell trafik, som t.ex. i fråga om aktier och annan vanlig lös egendom, gäller i samband med utflyttning från den ena staten till den andra att den förra hemviststaten – trots att överlåtaren enligt avtalet numera har hemvist i den andra staten – har rätt att såsom källstat enligt sin egen lagstiftning beskatta denne för vinst som uppkommit genom överlåtelsen, om han haft hemvist i den förra staten under någon del av de senaste sju åren före överlåtelsen.

I den mån beskattning får ske även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit (gäller t.o.m. 1996 om ej förlängning avtalas).

Om beskattning sker endast i källstaten (fartyg m.m.) skall dubbelbeskattning elimineras genom den alternativa exemptmetoden.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1977:580.

Thailand (art. 13)

I fråga om vinst genom överlåtelse av fast egendom och av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe för rörelse respektive lös egendom hänförlig till stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:1 och 13:2.

Vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik och därtill hörande lös egendom beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Beträffande övrig egendom (utom de upphovsrätter som kan vara

föremål för överlåtelse enligt royaltydefinitionen i artikel 12:3) gäller att överlåtelsevinsten beskattas endast i överlåtarens hemviststat. Om emellertid överlåtelsen avser aktier eller liknande andelar i ett bolag med hemvist i den andra staten får vinsten beskattas även i denna stat (källstat). Detta innebär att Sverige kan beskatta aktievinster enligt svenska regler även efter utflyttning från Sverige.

I den mån realisationsvinst beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning i princip elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Är fråga om vinst som svenskt företag får genom överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe för rörelse eller av lös egendom hänförlig till stadigvarande anordning för utövande av självständig yrkesverksamhet som företaget har i Thailand, skall Sverige som hemviststat i stället undanta vinsten från skatt genom exemptmetoden, eventuellt med progression. Härför gäller samma förutsättningar som beträffande utdelning i motsvarande situation. Brister förutsättningen tillämpar Sverige ordinary credit. När Sverige tillämpar creditmetoden gäller generellt att avräkning av thailändsk skatt skall ske som om skattelättnader enligt thailändsk lag inte medgetts (matching credit), se beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1989:676 och 814.

Tjeckoslovakien (art. 13)

Avtalets bestämmelser om rätten att beskatta realisationsvinst överensstämmer med reglerna i OECD:s modellavtal artikel 13 med följande tillägg:

Med vinst genom fastighetsöverlåtelse likställs vinst genom överlåtelser av aktier eller liknande rättigheter i bolag, vars tillgångar huvudsakligen utgörs av fastighet.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Tjeckoslovakien genom exemption med progression och av Sverige genom ordinary credit. Om beskattning får ske endast i Tjeckoslovakien (fartyg m.m.) skall Sverige dock tillämpa den alternativa exemptmetoden.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1980:864. Beträffande frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Trinidad och Tobago (art. 22)

Avtalet innehåller inte några särskilda bestämmelser om rätten att beskatta realisationsvinster.

Av artikel 22:1 framgår att inkomst som inte behandlats särskilt i avtalet i regel beskattas endast i den stat där inkomsttagaren har hemvist. Om emellertid inkomsten härrör från den andra staten får den dock beskattas även där. Hit torde kunna hänföras t.ex. vinst genom överlåtelse av fast egendom. Vidare får den beskattas även i den andra staten om inkomsttagaren bedriver rörelse från ett där beläget fast driftställe och inkomsten äger verkligt samband med det fasta driftstället.

I den mån inkomsten beskattas förutom i hemviststaten även i den andra staten skall hemviststaten eliminera dubbelbeskattning genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1984:246.

Tunisien (art. 13)

Avtalets bestämmelser om rätten att beskatta realisationsvinst överensstämmer med reglerna i OECD:s modellavtal artikel 13 med följande tillägg:

Med vinst genom fastighetsöverlåtelse likställs vinst genom överlåtelse av andel i bolag, vars tillgångar huvudsakligen består av fastighet.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten skall hemviststaten eliminera dubbelbeskattning genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit. Om inkomsten får beskattas endast i källstaten (fartyg m.m.) skall hemviststaten i stället tillämpa den alternativa exemptmetoden.

Oavsett övriga bestämmelser i avtalet gäller att, även om en fysisk person enligt avtalet har hemvist i Tunisien, denne kan bli beskattad för realisationsvinst i Sverige. Förutsättning härför är att denne enligt svenska regler anses bosatt i Sverige (jämför tioårsregeln i 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt). Om Sverige utnyttjar sin beskattningsrätt skall Sverige genom ordinary credit från den svenska skatten avräkna den tunisiska skatt som erlagts på den i Sverige beskattade inkomsten.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1983:476

Turkiet (art. 13)

Beträffande rätten att beskatta realisationsvinst som uppkommer genom överlåtelse av fast egendom och av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe och därmed likställd egendom gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:1 och 13:2 (beskattning i båda staterna).

Vinst som företag i ena staten förvärvar på grund av överlåtelse av skepp, luftfartyg eller landsvägsfordon som används i internationell trafik och därtill hörande lös egendom beskattas endast i företagets hemviststat.

Beträffande vinst genom överlåtelse av övriga slag av egendom gäller att beskattningsrätten tillkommer endast överlåtarens hemviststat. I fråga om vinst vid överlåtelse av vissa slag av rättigheter, se bestämmelserna angående royalty.

Som undantag från hemviststatens ensamrätt att beskatta vinst vid överlåtelse av "övrig" egendom gäller att om vinsten uppkommit genom överlåtelse av aktier eller liknande rättigheter i bolag i den andra staten, dvs. källstaten, även denna stat får beskatta vinsten. Detsamma gäller beträffande obligationer som utfärdats där. Detta ger Sverige möjlighet att enligt 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt beskatta vinst genom avyttring av svenska aktier inom tio år efter avflyttning från Sverige.

I den mån beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten enligt följande.

Om Turkiet är hemviststat undantar Turkiet vinsten från beskattning där genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression. Dock använder Turkiet ordinary credit när fråga är om vinst genom avyttring av svenska aktier som Sverige äger rätt att beskatta inom tio år efter vederbörandes utflyttning från Sverige.

Om Sverige är hemviststat tillämpar Sverige ordinary credit. Dock

använder Sverige exemptmetoden, eventuellt med progression, om vinsten avser lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe i Turkiet eller därmed likställd egendom. Härvid gäller samma förutsättning som beträffande utdelning i motsvarande situation.

Se i övrigt författningar 1988:782 och 1990:990.

Tyskland (art. 13)

Vinst på grund av överlåtelse av fast egendom kan beskattas både i överlåtarens hemviststat och i källstaten, dvs. där den fasta egendomen är belägen. Detsamma gäller också beträffande överlåtelse av andel i bolag vars huvudsakliga ändamål är att direkt inneha eller förvalta sådan egendom i det fall överlåtaren vid någon tidpunkt under de fem år som närmast föregått försäljningen innehaft minst 10 procent i bolaget. Detta gäller dock inte fast egendom som används i eget jord- eller skogsbruk eller i näringsverksamhet.

Uttrycket "fast egendom" definieras i det väsentliga på samma sätt som i OECD-avtalet.

I fråga om vinst på grund av överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe för rörelse respektive är hänförlig till en stadigvarande anordning för utövande av självständig yrkesverksamhet gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:2 (beskattning både i hemviststat och i källstat). Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av det fasta driftstället (för sig eller tillsammans med hela företaget) eller av den stadigvarande anordningen.

Vinst på grund av överlåtelse av skepp, luftfartyg eller containrar som används i internationell trafik och därtill hörande lös egendom beskattas endast i företagets hemviststat. Om sådan vinst görs av luftfartskonsortiet SAS eller eventuellt liknande tyskt konsortium gäller i motsvarande mån vad som sägs beträffande inkomst av rörelse som avses i artikel 8.

Vinst på grund av överlåtelse av all annan egendom än som förut sagts (alltså inklusive fast egendom belägen i hemviststaten eller i tredje stat) beskattas endast i överlåtarens hemviststat.

Avtalet anger inte vid vilken tidpunkt, vid t.ex. köpeavtalets ingående eller vid erläggandet av köpeskillingen, som överlåtaren skall ha hemvist i hemviststaten för att hemviststaten skall få beskattningsrätten. Om t.ex. en person har hemvist i Sverige vid försäljningen av svenska aktier men hemvist i Tyskland vid erhållandet av köpeskillingen, föreligger således, enligt avtalspropositionen, inte något hinder i avtalet mot att beskatta vinsten i Sverige.

I fråga om en person som, efter att ha haft hemvist i den ena staten under minst två år, tagit hemvist i den andra avtalsslutande staten hindrar inte den nyssnämnda regeln om den aktuella hemviststatens ensamrätt att beskatta all annan egendom den tidigare hemviststaten från rätt att fram till tidpunkten för hemvistbytet enligt sin interna lagstiftning beskatta den utflyttade för värdestegring på aktier och andra andelar i sådana bolag (Gesellschaften) och handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag, partrederi eller gruvbolag (Personengesellschaften) som är hemmahörande i personens tidigare hemviststat. Inte heller hindrar regeln den tidigare hemviststaten från att enligt sin interna lagstiftning beskatta vinst på sådan egendom som personen i

fråga förvärvar vid någon tidpunkt under de fem åren efter hemvistbytet. De nu redovisade reglerna framgår av avtalets artikel 13:5.

Denna avtalspunkt ger enligt avtalspropositionen Sverige möjlighet att enligt intern lagstiftning beskatta vinst vid avyttring av aktier och andra andelar i svenska bolag m.m. som förvärvas av person som tidigare haft hemvist i Sverige under minst två år och som erhållit hemvist i Tyskland. En förutsättning är dock att överlåtelsen sker under de första fem åren efter bytet av hemvist.

Bestämmelsen ger – fortfarande enligt avtalspropositionen – Tyskland möjlighet att enligt intern lagstiftning beskatta en person som haft hemvist i Tyskland under minst två år och som erhållit hemvist i Sverige för värdestegring på aktier och andra andelar i bolag m.m. som är hemmahörande i Tyskland. I den mån Tyskland utnyttjar denna rätt och personen därefter överlåter egendomen skall Sverige från sin skatt på sådan vinst (genom ordinary credit) avräkna den skatt som tagits ut på vinsten i Tyskland, däri inbegripet den skatt som i enlighet med denna bestämmelse tagits ut på värdestegringen. Detta gäller dock (enligt särskild föreskrift i artikel 23:2 b) endast beträffande överlåtelse som skett inom tio år från bytet av hemvist.

I den mån realisationsvinst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av (den aktuella) hemviststaten enligt följande.

Om Tyskland är överlåtarens hemviststat är huvudregeln att Tyskland från sin beskattning undantar den i Sverige beskattade inkomsten. Tyskland tillämpar då alltså exmetoden, i förekommande fall med progression.

Dock avräknar i stället Tyskland från sin skatt den svenska skatten och tillämpar creditmetoden i enlighet med tysk lag beträffande följande inkomster:

- a) vinst genom överlåtelse av andel i bolag vars huvudsakliga ändamål är att direkt eller indirekt inneha eller förvalta egendom i källstaten, dvs. Sverige, om överlåtaren vid någon tidpunkt under de fem år som närmast föregått försäljningen innehaft minst 10 procent i bolaget och fråga inte är om fast egendom som används i eget jord- eller skogsbruk eller i näringsverksamhet;
- b) sådan vinst som Sverige enligt avtalets artikel 13:5 (se ovan) äger beskatta trots att den skattskyldige, efter att tidigare ha haft hemvist i Sverige under minst två år, tagit hemvist i Tyskland.

Om Sverige är överlåtarens hemviststat tillämpar Sverige genomgående ordinary credit enligt svensk lag. Vad särskilt beträffar sådan vinst som Tyskland äger beskatta enligt avtalets artikel 13:5 trots vederbörandes utflyttning till Sverige gäller vad som förut sagts enligt det i avtalspropositionen gjorda uttalandet.

Angående de speciella bestämmelserna i artikel 43, se under utdelning.

Se i övrigt författning 1992:1193. Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Ungern
(art. 13)

Här gäller samma regler som enligt avtalet med Tjeckoslovakien.
Se i övrigt författningar 1982:709 och 985.

Zambia
(art. XIII)

Avtalets bestämmelser om rätten att beskatta realisationsvinst överensstämmer med reglerna i OECD:s modellavtal artikel 13 med följande tillägg:

I fråga om realisationsvinst förvärvad av SAS-konsortiet genom överlåtelse av fartyg och luftfartyg i internationell trafik och därtill hörande lös egendom gäller detsamma som enligt avtalet med Bangladesh.

I den mån beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1975:1393.

Zimbabwe
(art. 14)

Vinst genom överlåtelse av fast egendom kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Uttrycket "fast egendom" definieras på samma sätt som i OECD-avtalets artikel 6. I fråga om vinst på grund av överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe för rörelse eller därmed likställd egendom gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 13:2 (beskattning både i hemviststat och i källstat).

Vinst genom överlåtelse av skepp eller luftfartyg i internationell trafik eller därtill hörande lös egendom beskattas endast i företagets hemviststat. Här gäller den s.k. SAS-regeln, se Bangladesh.

Beträffande vinst på grund av överlåtelse av aktier gäller att vinsten får beskattas (även) i den stat där bolaget har hemvist (källstat om överlåtaren har hemvist i den andra staten). Sverige kan alltså utnyttja de svenska reglerna om beskattning av aktievinster som uppkommit efter utflyttning från Sverige, se 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än förut nämnts beskattas endast i överlåtarens hemviststat.

I den mån realisationsvinst beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning enligt huvudregeln elimineras av hemviststaten genom ordinary credit (detta gäller också när den andra staten utnyttjar eventuell rätt att beskatta aktievinster inom viss tid efter utflyttning därifrån).

När fråga är om överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe och därmed likställd egendom tillämpar Sverige som hemviststat i stället exemptmetoden, i förekommande fall med progression, detta dock endast under samma förutsättning som angetts beträffande utdelning hänförlig till fast driftställe. Om förutsättningen brister tillämpas creditmetoden enligt huvudregeln.

Se i övrigt författningar 1989:894 och 1991:2.

Österrike
(Art. 2, 3, 4 och 8)

Inkomst genom avyttring av fast egendom (inklusive levande och döda inventarier i lantbruk eller skogsbruk) kan beskattas i såväl hemviststaten som källstaten.

Likaså beskattas inkomst genom avyttring av rörelse i dess helhet, andel i ett företag, en del av rörelsen eller av föremål som används i rörelsen, förutom i överlåtarens hemviststat, även i källstaten till den del inkomsten är hänförlig till där beläget fast driftställe.

Angående avyttring av andel i s.k. Kapitalgesellschaft, dvs. vanligt aktiebolag vars delägare inte personligen ansvarar för bolagets förbindelser, gäller att endast överlåtarens hemviststat äger beskatta inkomsten. Men om inkomsten förvärvas genom ett fast driftställe i den andra staten, dvs. källstaten, får även källstaten beskatta inkomsten.

Inkomst genom överlåtelse av annan egendom får enligt artikel 2 beskattas endast i hemviststaten.

I den mån beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1992:858 och 1993:136.

Bilaga 7

Realisationsvinstbeskattning

Sveriges avtal med		Fast egendom		Lös egendom i fast driftställe		Skepp o. luftfartyg K=föret:s ledning		Övrig egendom		Metod för undanröjande av dubbelbeskattning		
										ordinary credit	exempt m. progr.	alt. exempt
1	2	3	4	5	6	7	8					
Amerikas förenta stater	H –	K=Sv K=A	H –	K=Sv K=A		H –	–	A			Sv	
Argentina	–	K				–	K				X	
Australien	H + andelar i fast.h.bol.	K	H	K		H	K	X				
Bangladesh	H aktier i fast.h.bol.	K	H	K	–	K	H	–	X Sv M B		Sv	
Barbados	H	K	H	K	H	–	H aktier: H	– K	X Sv M X Sv M			
Belgien	H	K	H	K	–	K	H	–	Sv	B X		
Botswana	H + andelar i fast.h.bol.	K	H	K	H	–	H	–	X Sv M			
Brasilien	H	K	H	K	–	K	H	–	X		X	
Bulgarien	H + andelar i fast.h.bol.	K			H	–	H	–	Sv	B X Sv*		
Canada	H andelar i fast.h.bol.	K	H	K	–	K	H	–	X C		Sv	Ev. Sv 3-årsregel
Cypern	H	K	H	K	H	–	H	–	X			
Danmark och Färöarna	H andelar i fast.h.bol.	K	H	K	–	K	H	–	X Dk		Sv full ex.* Sv full ex.	Dk
Egypten	H	–	–	K			H	–			X	
Estland	H + andelar i fast.h.bol.	K	H	K	H		H	10-årsregel	X Sv M			
Filippinerna	H + andelar i fast.h.bol.	K	H	K	H	–	H	–	X			
Finland	H + andelar i fast.h.bol.	K	H	K	–	K	H	–	X F		Sv full ex.* Sv full ex.	F

Bilaga 7

Realisationsvinstbeskattning

	Sveriges avtal med	Fast egendom	Lös egendom i fast driftställe	Skepp o. luftfartyg K=föret:s ledning	Övrig egendom	Metod för undanröjande av dubbelbeskattning		
						ordinary credit	exempt m. progr.	alt. exempt
1	2	3	4	5	6	7	8	
Frankrike	H K	H K	– K	H aktier: H K 7-årsregel	X	X Sv*	F i vissa fall F	
Grekland	H – K=Sv K=Gr	H K=Sv – K=G		H –	G	Sv		
Indien	H K	H K	H –	H K	X Sv M I	Sv*		
Indonesien	H K	H K	H –	H –	X I	Sv*		
Irland	H K	H K	H –	H – 10-årsregel	X			
Island	H andelar i fast.h.bol. K	H K	– K	H – förbehåll om aktievinster efter utflyttning	Sv	I progr. I progr. Sv full*		
Israel	– K	– K=I H K=Sv		H –	I I	Sv Sv		
Italien	H K 5-årsregel betr. fast. h.bol.	H K	– K	H –	X M fast.h.bol. käll- stat X		X Ev. sv 3- årsregel	
Jamaica	H + andelar i fast.h.bol. K	H K	– K	H –	X Sv M J		Sv	
Japan	H K	H K	H –	H K	X			
Jugoslavien	H K	H K	– K	H –	Sv	J J	Sv	
Kenya	H K	H K		H – K: 10-årsregel betr. kenyanska aktier	X Sv M			
Kina	H + andelar i fast.h.bol. K	H K	– K		X K	Sv*		
Korea (Syd-)	H + aktier i fast.h.bol. K	H K	H –	H –	X			
Lettland	H + andelar i fast.h.bol. K	H K	H	H 10-årsregel	X Sv M			
Luxemburg	H aktier i fast.h.bol. K	H K	– K	H –	Sv	L L	Sv	
Malaysia	H K	H K	H –	H –	X			

Bilaga 7

Realisationsvinstbeskattning

Sveriges avtal med		Fast egendom		Lös egendom i fast driftställe		Skepp o. luftfartyg K=föret:s ledning		Övrig egendom		Metod för undanröjande av dubbelbeskattning		
										ordinary credit	exempt m. progr.	alt. exempt
1	2	3	4	5	6	7	8					
Malta	H K	H K	– K	H – Sv 10-års- regel betr. sv aktier	X Sv M Ma Sv 5-års- regel Sv ger credit	Sv						
Marocko	– K	– K		H –		X						
Mauritius	H K	H K	H –	H – 10-årsregel		X Sv M						
Mexiko	H K + andelar i fast.h.bol.*	H K	– – K	H – 10-årsregel för aktier m.m.	X X		Särsk. regl. för andelar bolag					
Nederländerna	H K	H K	– K	H – 5-årsregel betr. aktier. o. dyl. N ger pro- port. avr. av sv skatt	Sv X	Sv	N N					
Norge	H K + andelar i fast.h.bol.	H K	– K	H – förbehåll om aktie- vinster efter utflyttning	Sv X	N full ex. X full ex. X full ex.						
Nya Zeeland	H K + andelar i fast. h.bol. naturtillg. och andelar i bol. med naturtillg.			H K enl. egen lag	X							
Pakistan	H K	H K	– K	H aktier även K	X P P	Sv* Sv						
Peru	– K			– K		X						
Polen	H K + aktier i fast.h.bol.	H K	– K	H –	X		X					
Rumänien	H K + aktier i fast.h.bol	H K	– K	H – 5-årsre- gel betr. aktier	X X		X					
Ryska Federationen	H K	H K	H –	H – 5-årsregel	X							
Schweiz	H K	H K	– K	H –	Sv	Sch	Sv 3-års- regel Sv ger credit					

Bilaga 7

Realisationsvinstbeskattning

Sveriges avtal med Fast egendom		Lös egendom i fast driftställe		Skepp o. luftfartyg K=föret.s ledning		Övrig egendom		Metod för undanröjande av dubbelbeskattning ordinary credit exempt m. progr. alt. exempt		
1	2	3	4	5	6	7	8			
Singapore	H aktier i vissa fast.h.bol: – K	H K		H bols 25 % aktier: – K	X		X (Sv full exempt)			
Sovjetunionen	– K	– K		H –			X (full exempt)			
Spanien	H 5-årsregeln betr. aktier i fast.h.bol. K	H K	– K	H –	X källstaten ger credit betr. 5-årsregeln			Sv ev. 3-årsregel		
Sri Lanka	H K	H K	– K	H – 10-årsregel betr. aktier	X		SL (full exempt)		Sv	
Storbritannien och Nordirland	H K	H K även betr. rätt till fyndighet i havsbotten	– K även betr. skepp m.m. i samband med fyndighet i havsbotten	H – 7-årsreg. betr. aktier	X UK				Sv	
Sydafrika	– K			– K (om skatt i K ej skatt i H) Patenträtt endast i H om ej fast dr. st. i K			Sv Sy (full exempt)			
Tanzania	H K	H K	– K	H – 7-årsregel betr. aktier o. annan lös egendom	X Sv M				X	
Thailand	H K	H K	H –	H – aktier m.m.: H K	X Sv M T X Sv M		Sv*			
Tjeckoslovakien	H + aktier i fast.h.bol. K	H K	– K	H –	Sv		T T		Sv	
Trinidad och Tobago	H K	H K		H –	X Sv M					
Tunisien	H + aktier i fast.h.bol. K	H K	– K	H –	X Sv M Sv 5-årsregel Sv ger credit				X	

Bilaga 7

Realisationsvinstbeskattning

Sveriges avtal med		Fast egendom	Lös egendom i fast driftställe	Skepp o. luftfartyg K=föret.s ledning	Övrig egendom	Metod för undanröjande av dubbelbeskattning		
						ordinary credit	exempt m. progr.	alt. exempt
1	2	3	4	5	6	7	8	
Turkiet	H K	H K	H –	H – aktier m.m.: H K	Sv T efter utflyttn. från Sv	T X Sv*		
Tyskland	H K	H K	– K	H – 5-årsreg. betr. ak- tier m.m.	Sv T betr. 5-årsreg. m.m.	T		
Ungern	H K aktier i fast.h.bol.	H K	– K	H –	Sv	U U		Sv
Zambia	H K	H K	– K	H –	X Sv M			
Zimbabwe	H K	H K	H –	H – H aktier K	X Z X	Sv*		
Österrike	H K	H K även andel i Kapitalgesell- schaft i fast driftst.		H –	X			

Anmärkningar:

H = Inkomsttagarens hemviststat har beskattningsrätt

K = Källstaten – dvs. den stat där fastighet, fast driftställe för rörelse eller företagsledning finns – har beskattningsrätt

I kol 6–8 anges vilken metod H använder för att eliminera dubbelbeskattning.

Sv = Sverige; motsvarande begynnelsebokstav för övriga stater; om båda staterna använder samma metod markeras detta med X.

M = matching credit

8 Inkomst av enskild tjänst (arbetsanställning)

Här är det fråga om inkomst av arbetsanställning i enskild tjänst som en person med hemvist i en avtalsslutande stat (hemviststaten) uppbär på grund av att han utfört arbete i den andra avtalsslutande staten. Eftersom inkomstkällan för inkomst av personligt arbete i avtalssammanhang anses belägen i den stat där arbetet utförts och därför i regel ger denna stat rätt att beskatta inkomsten, kan denna stat här betecknas som "källstat". Även om det normalt torde vara att ersättningen för arbetet (lönen) utbetalas och uppbärs i denna stat, utesluter detta dock i och för sig inte att ersättningen i stället kan emanera från inkomstagarens hemviststat eller någon annan tredje stat. Uttrycket "källstat" som beteckning på den andra staten där arbetet utövas kan därför i sådana fall framstå som något oegentligt men används här ändå av praktiska skäl för att ange den stat där arbetet utförs.

OECD:s modellavtal

Beskattningen av lön o.dyl. i enskild tjänst regleras i OECD-avtalets artikel 15 under punkterna 1–3. Reglerna innebär följande:

15:1 Om inte bestämmelserna i artiklarna 16 (styrelsearvode), 18 (pension) och 19 (offentlig tjänst) 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 (hemviststaten), såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten (källstaten). Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättningen beskattas där. I det senare fallet kan ersättningen alltså beskattas både i hemviststaten och i källstaten. Det ankommer då på den skattskyldiges hemviststat att undvika dubbelbeskattningen genom någon av de metoder som står till buds (exemptmetoden eller credit of tax-metoden).

15:2 Emellertid beskattas ersättningen endast i hemviststaten, trots att arbetet utförs i källstaten om

- a) mottagaren vistas i denna stat under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under beskattningsåret i fråga, och
- b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i källstaten eller på dennes vägnar, samt
- c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i källstaten.

Den här angivna regeln brukar gå under benämningen *montörregeln* och syftar till att undvika att personer på mera tillfälliga uppdrag råkar ut för beskattning av lönen i källstaten. Med "beskattningsåret i fråga" under vilket de 183 dagarna måste inrymmas avses det inkomstår

för vilket beskattning sker enligt lagstiftningen i den stat där arbetet utförs, dvs. källstaten.

Anm. Denna "montörregel" eller "183-dagarsregeln" har i 1992 års modellavtal ändrats så att de i 1977 års avtal använda orden "beskattningsåret i fråga" utbyts mot "en tolv månadersperiod med början eller slut under det aktuella beskattningsåret".

15:3 Ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik eller på båt som går i trafik på inre farvatten, får oavsett övriga bestämmelser i artikeln beskattas även i den av staterna där företaget har sin verkliga ledning.

De avtal Sverige ingått följer i stort sett förestående regler men avvikelser kan förekomma på enstaka punkter. Så brukar beskattningen av anställda i insjöfart inte regleras särskilt. När i den följande redogörelsen för avtalen hänvisning görs till OECD-modellens artikel 15:3 åsyftas därför endast denna bestämmelse såvitt avser skepp och luftfartyg i internationell trafik. Däremot kan avtalen innehålla t.ex. särskilda bestämmelser angående lärare som för kortare tid vistas utomlands för undervisning. Reglerna om beskattningen av inkomst som uppbärs av studerande, praktikanter, professorer, lärare m.fl. behandlas i särskilt avsnitt. I enstaka fall kan beskattningen av inkomst av fritt yrke vara sammankopplad med beskattningen av inkomst av enskild tjänst, se t.ex. avtalet med Amerikas förenta stater.

Avtalen för de olika länderna

Amerikas förenta stater (art. XI)

Inkomst av personligt arbete, inklusive av fritt yrke, beskattas endast i källstaten, dvs. den stat där arbetet utförs. Trots denna regel framgår emellertid av artikel XIV (metodartikeln) att USA som inkomsttagarens hemviststat ändå kan inräkna inkomsten bland de skattepliktiga inkomsterna (jämför kapitel 4 om utdelning).

Beskattning sker dock endast i hemviststaten om den skattskyldige

antingen tillfälligt vistas i den andra staten, källstaten, under högst 180 dagar under beskattningsåret och ersättningen uppburits på grund av anställning hos eller avtal med fysisk eller juridisk person i hemviststaten

eller tillfälligt vistas i hemviststaten högst 90 dagar av beskattningsåret och ersättningen sammanlagt inte överstiger USD 3 000 eller motsvärdet i svenska kronor (detta även om ersättningen betalas av person i källstaten).

Reglerna om beskattning endast i hemviststaten gäller inte för skådespelare, artister, musiker eller professionella idrottsmän för inkomster de åtnjuter i sitt yrke.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Sverige genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression och av USA genom ordinary credit (angående den amerikanska tillämpningen av avtalet, se kapitel 4 om utdelning).

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1965:38.

Argentina
(art. XII)

Inkomst av fritt yrke eller av personligt arbete beskattas endast i källstaten.

Beskattning sker dock endast i hemviststaten om

- a) inkomsttagaren vistas i källstaten under sammanlagt högst 18 månader under tre på varandra följande kalenderår och
- b) ersättningen betalas av eller på uppdrag av person bosatt i hemviststaten.

Sistnämnda regel gäller inte för artister och idrottsmän m.fl. som yrkesmässigt ägnar sig åt offentlig nöjesverksamhet.

Arbete som helt eller till övervägande del utförs ombord på fartyg eller luftfartyg anses utfört i den stat där den person är bosatt som bedriver verksamheten i fråga. Inkomsten beskattas då endast i denna stat såsom källstat, om den anställde har hemvist i andra staten.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom eximptmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1963:234.

Australien
(art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal. Som ytterligare förutsättning för tillämpning av den s.k. montörregeln har dock uppställts att arbetsinkomsten är eller kommer att bli beskattad i hemviststaten.

Vidare gäller, utöver OECD-regeln om beskattningen av inkomst genom arbete på fartyg eller luftfartyg i internationell trafik, att om arbetsinkomsten uppbärs av person med hemvist i Sverige som är ombordanställd på plan använt i internationell trafik av Scandinavian Airlines System (SAS) inkomsten skall beskattas endast i hemviststaten, dvs. Sverige (den s.k. SAS-regeln).

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1981:1006.

Bangladesh
(art. 16)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal, dock att ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik får beskattas även i den stat där företaget har hemvist.

Angående SAS-regeln, se Australien.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1983:534 och 858.

Barbados
(art. 16)

Här gäller samma regler som enligt 1992 års OECD-avtal, artikel 15:1 och 15:2. Vidare gäller att ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i företags stat (källstat om den anställde har hemvist i den andra staten).

Angående SAS-regeln, se Australien.

Beträffande eventuell tillämpning av remittanceregeln, se t.ex. Storbritannien under utdelning.

I den mån inkomst beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit i enlighet med dess lagar. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Se i övrigt författningar 1991:1510 och 1742.

Belgien

(art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1992 års OECD-avtal.

Angående SAS-regeln, se Australien.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten enligt följande:

Belgien skall som hemviststat undanta inkomsten från beskattning genom exemption med progression. Sverige skall som hemviststat genom ordinary credit avräkna den belgiska skatten enligt svensk lag.

Se i övrigt författningar 1991:606 och 1993:117.

Botswana

(art. 15)

Avtalets regler om rätten att beskatta inkomst av enskild tjänst i form av lön o.dyl. överensstämmer så gott som helt med motsvarande bestämmelser i 1992 års OECD-avtal artikel 15. Dock gäller följande modifieringar och tillägg:

Ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik får beskattas i företagets stat, som då är "källstat" om den anställde har hemvist i den andra staten. Dock skall den s.k. SAS-regeln tillämpas om luftfartyget används av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System, dvs. ersättningen till den SAS-anställde beskattas då endast i Sverige.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattningen av hemviststaten genom ordinary credit i enlighet med dess lagstiftning.

Angående ersättning för "företagsledning, rådgivning och teknisk service", se under royalty.

Se i övrigt författningar 1992:1197 och 1993:65.

Brasilien

(art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1975:1427.

Bulgarien

(art. 13)

I fråga om rätten att beskatta lön och annan liknande ersättning på grund av anställning gäller detsamma som enligt artikel 15:1 och 15:2 i 1992 års OECD-avtal.

Vidare gäller att ersättning för arbete som utförs ombord på skepp, luftfartyg eller landsvägsfordon i internationell trafik beskattas endast i företagets stat (källstat om den anställde har hemvist i den andra staten). En person med hemvist i Sverige, som får ersättning på grund av anställning ombord på luftfartyg som används i sådan trafik av SAS, beskattas för ersättningen endast i Sverige.

Vissa ersättningar beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Detta gäller under de första tre åren av anställning i den andra staten, om

- a) arbetet utförs vid en icke-kommersiell turist-, rese- eller kulturrepresentation eller i egenskap av journalist eller korrespondent för press, radio eller television, och
- b) ersättningen betalas av arbetsgivare, som har hemvist i den anställdes hemviststat samt
- c) i fråga om ersättning som betalas till journalist eller korrespondent för press, radio eller television, ersättningen inte belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har i den stat där den anställda arbetar.

Liknande bestämmelser finns i avtalet med Sovjetunionen.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Bulgarien genom exemption med progression och av Sverige genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1988:1614 och 1989:97.

Canada (art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal, dock att 183-dagarsregeln hänför sig till kalenderår i stället för beskattningsår.

Angående SAS-regeln, se Australien.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

I fråga om eventuell tillämpning av den s.k. treårsregeln i svensk lag (jämför punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL) se kapitel 4 angående beskattningen av utdelning.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1984:931.

Cypern (art. 15)

I fråga om rätten att beskatta lön (med undantag för pension) på grund av anställning gäller detsamma som enligt 1992 års OECD-avtal, artikel 15:1 och 15:2.

Ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik får oavsett de förut nämnda reglerna beskattas i företagets hemviststat (som är "källstat" om den anställda har hemvist i den andra staten). Angående SAS-regeln, se Australien.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående den s.k. remittanceregeln, se beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1989:686 och 901.

Danmark och Färöarna (art. 15 i nordiska avtalet)

Här gäller samma regler som enligt 1992 års OECD-avtal, artikel 15:1 och 15:2, dock att 183-dagarsregeln inte tillämpas då fråga är om uthyrning av arbetskraft.

Enligt föreskrift i protokollet (VII:7) anses arbetstagare med hemvist i en stat uthyrd när han av någon (uthyrare) ställs till förfogande för att utföra arbete i annans (uppdragsgivare) verksamhet i annan

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 arbetsresultat.

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 ersättning 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.

Inkomst av enskild tjänst som person med hemvist i Danmark eller Sverige förvärvar i samband med byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund beskattas endast i hemviststaten.

Oavsett reglerna om inkomst av tjänst i 15:1 och 2 (huvudregeln samt 183-dagarsregeln) gäller beträffande s.k. gränsgångare att person med hemvist i Danmark respektive Sverige beskattas endast i hemviststaten för inkomst av varaktigt personligt arbete som utförts i den andra staten under förutsättning att personen regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i hemviststaten. Det sagda tillämpas endast om arbetet pågår under en sammanhängande tid av sex månader. Med "varaktigt personligt arbete" avses anställningsförhållande som ingåtts i avsikt att vara den skattskyldiges huvudsakliga sysselsättning. Med "regelmässigt uppehåller sig" avses att den skattskyldige i normalfallet minst en gång i veckan och minst två dagar per gång uppehåller sig i sin fasta bostad i hemviststaten. Med dag avses även del av dag.

För beskattningen av inkomst genom arbete på transportmedel i internationell trafik gäller enligt artikel 15:3 följande:

Inkomst av arbete som utförs ombord på

- a) danskt (färöiskt, finskt, isländskt, norskt) eller svenskt skepp beskattas endast i den stat vars nationalitet skeppet har ("källstat" om inkomsttagaren har hemvist i annan stat). Utländskt skepp som befraktas på s.k. bareboat basis av ett företag i en avtalsslutande stat likställs här med danskt (färöiskt, finskt, isländskt, norskt) respektive svenskt skepp
- b) luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat
- c) fiske-, salfångst- eller valfångstfartyg beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat, även då inkomsten för arbetet utgår i form av viss lott eller andel av vinsten av verksamheten i fråga.

Vad som sägs under b) ovan tillämpas även på inkomst som utförs ombord på luftfartyg som används i inrikestrafik av Scandinavian Airlines System (SAS), Scanair eller SAS Commuter.

Särskilda regler har ansetts påkallade i fråga om beskattningen av lön och annan liknande ersättning som person med hemvist i en stat uppstår på grund av arbete vilket utförs i annan stat för arbetsgivare som bedriver sådan verksamhet som avses i artikel 21:1 och 21:2 (se avsnittet – kapitel 3 – om inkomst av rörelse). Här är med andra ord fråga om verksamhet som bedrivs i den andra staten (källstaten) i samband med förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster (olja eller gas) som är belägna i källstaten.

Av artikel 21:7 a) framgår att sådan verksamhet efter överenskommelse mellan myndigheterna kan beskattas i såväl inkomsttagarens hemviststat som i källstaten, men detta förutsätter att arbetet pågår under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger 30 dagar under en tolv månaders period. Är tiden kortare kan beskattning ske endast i hemviststaten.

Emellertid kan enligt artikel 21:7 b) myndigheterna i de avtalsslutande staterna träffa särskild överenskommelse om att ersättningen skall beskattas endast i inkomstmottagarens hemviststat i följande fall, nämligen om

- a) arbetet har samband med utnyttjande av kolväteförekomster som befinner sig på mittlinje 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.

Om arbetet utförs ombord på skepp eller båt som avses i artikel 21:5 (se avsnittet om inkomst av rörelse) beskattas ersättningen enligt bestämmelserna i artikel 15:3 a) för vilka redogjorts ovan.

Om arbetet utförs ombord på luftfartyg som avses i artikel 21:5 beskattas sådan ersättning endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning ("källstat" om inkomsttagaren har hemvist i annan stat).

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten, av Danmark respektive Färöarna i regel genom alternativt exemt och av Sverige genom full exemt.

Angående subject to tax-regeln, se beträffande utdelning.

Emellertid skall hemviststaten i vissa fall i stället för exemtmetod använda ordinary credit för att eliminera dubbelbeskattningen. Förutsättning här för är att löntagaren uppburit inkomsten från företag eller fast driftställe i verksamhetsstaten och att han eller hon är eller omedelbart före anställningen i verksamhetsstaten varit anställd i

- a) företag i hemviststaten som är ett företag med intressegemenskap med företaget i verksamhetsstaten, eller
- b) företag i hemviststaten till vilket det fasta driftstället hör.

Dock skall respektive exemtmetod enligt huvudregeln tillämpas om den anställde kan visa att

- a) han i och för arbetet vistats i verksamhetsstaten under en sammanhängande period under beskattningsåret i fråga som överstiger tre månader, eller
- b) arbetet i verksamhetsstaten utförts för, respektive kostnaderna rätteligen har belastat, företaget i denna stat eller det där belägna fasta driftstället.

Bakgrunden till att credit of tax-metoden i vissa fall skall tillämpas är enligt avtalspropositionen att försök i några fall 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- respektive 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. I sammanhanget underströks bl.a. 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 undantagsbestämmelsen över huvud inte i fråga utan skall inkomsten endast beskattas i Sverige. Till yttermera visso har till förebyggande av ett fortsatt icke avsett utnyttjande av avtalet i protokollets punkt XII:4 intagits en bestämmelse enligt vilken Sverige senare kan komma att ändra sin metodbestämmelse och efter notväxling övergå till credit of tax-metoden.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Egypten

(art. 12 och 19)

Inkomst av personligt arbete, inklusive fritt yrke, beskattas endast i den stat där arbetet utförts, dvs. i källstaten. Beskattning sker dock endast i hemviststaten om inkomsttagaren

- a) vistas i källstaten högst 183 dagar under ett kalenderår och
- b) *antingen*, därest han innehar styrelseuppdrag eller anställning, arbetet utförts för eller på uppdrag av person bosatt i hans hemviststat *eller*, i andra fall, han inte har kontor eller annat fast driftställe i källstaten, samt
- c) inkomsten eller ersättningen inte är avdragsgill vid beräkning av sådan inkomst som beskattas i källstaten.

Bestämmelserna om beskattning endast i hemviststaten är inte tillämpliga på artister och idrottsmän m.fl. som yrkesmässigt ägnar sig åt offentlig nöjesverksamhet.

Arbete som helt eller till huvudsaklig del fullgörs ombord på fartyg eller luftfartyg använt i verksamhet utövad av person bosatt i en av staterna anses ha utförts i denna stat. Arbetsinkomsten beskattas följaktligen endast i denna stat såsom källstat, om den anställde har hemvist i den andra staten.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1959:22.

Estland
(art. 15)

Bestämmelserna i avtalets artikel 15:1 och 15:2 om inkomst av enskild tjänst överensstämmer med motsvarande bestämmelser i 1992 års OECD-avtal.

Den s.k. 183-dagarsregeln i artikel 15:2 gäller enligt vad som framgår av avtalsprotokollet inte om den anställda är uthyrd. Angående bedömningen av frågan om när en anställd skall anses uthyrd gäller detsamma som enligt avtalet mellan de nordiska länderna. Här om, se under Danmark.

Enligt artikel 15:3 gäller att ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik får beskattas i den stat där den person som bedriver verksamheten har hemvist. Denna stat är källstat om den anställda har hemvist i den andra staten som då också har beskattningsrätt. Om luftfartyget används av ett konsortium bildat av bolag från olika länder inklusive bolag med hemvist i den anställdes hemviststat beskattas ersättningen endast i denna stat. Detta innebär att SAS-anställda med hemvist i Sverige beskattas endast i Sverige.

I den mån inkomst av tjänst beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom credit of tax-metoden. Här om se under inkomst av rörelse.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Filippinerna
(art. 15)

Löner och andra liknande ersättningar – med undantag för pensioner – som uppbärs på grund av anställning beskattas endast i den anställdes hemviststat, såvida inte arbetet utförs i den andra staten (källstaten). Om arbetet utförs där får ersättningen för arbetet beskattas (även) i källstaten.

Beskattning sker dock endast i hemviststaten om inkomsttagaren vistas i källstaten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under ett kalenderår. Som förutsättning för skattefriheten i källstaten gäller därvid att antingen

- a) den i källstaten under kalenderåret uppburna ersättningen inte överstiger 75 000 svenska kr eller motsvärdet i filippinska pesos, eller
- b) ersättningen betalas av eller på uppdrag av arbetsgivare som inte har hemvist i denna källstat. Inte heller får ersättningen belasta något arbetsgivarens fasta driftställe för rörelse eller någon hans stadigvarande anordning för självständig yrkesutövning där.

Myndigheterna kan komma överens om sådan ändring av fribeloppet enligt ovan som är skälig med hänsyn till förändring av penningvärdet, lagändringar och andra liknande omständigheter.

Ersättning för arbete som ordinarie eller extra besättningsmedlem utför ombord på fartyg eller luftfartyg som används i internationell trafik av företag i en av staterna får oavsett de förut nämnda reglerna beskattas endast i företagets hemviststat (som är "källstat" om den anställda har hemvist i den andra staten). Det förutsätts att inkomsttagaren är skattskyldig i företagets stat för sådan inkomst enligt reglerna i denna stat.

I den mån inkomst av enskild tjänst beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning i regel elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Dock gäller att, om sådan besättningsmedlem på fartyg eller luftfartyg uppbär inkomst som enligt ovan skall beskattas endast i Filippinerna, inkomsten skall undantas från beskattning i Sverige genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression. Angående den svenska skatteberäkningen gäller härvid detsamma som i förhållande till Frankrike när fråga är om realisationsvinst vid överlåtelse av skepp m.m.

Angående eventuell tillämpning på filippinsk sida av bestämmelsen i artikel 26:2, se beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1987:1183 och 1989:900.

Finland

(art. 15 i nordiska avtalet)

Här gäller – fränsett reglerna om Öresund – samma regler som i förhållandet till Danmark enligt det nordiska avtalet.

I fråga om person med hemvist i kommun i Finland eller Sverige som gränsar till landgränsen mellan Finland och Sverige gäller att inkomst som förvärfvas på grund av personligt arbete som utförs i sådan kommun i den andra staten, skall beskattas endast i vederbörandes hemviststat, under förutsättning att han regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i denna stat.

Med uttrycket ”regelmässigt uppehåller sig” avses att den skattskyldige i normalfallet minst en gång i veckan uppehåller sig i sin fasta bostad i hemviststaten. Angående den närmare innebörden härav, se Danmark.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten, av Finland genom alternativ exempt och av Sverige genom full exempt. I vissa fall kan dock credit of tax-metoden bli tillämplig, se Danmark.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Frankrike

(art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1992 års OECD-avtal.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning, av Sverige såsom hemviststat genom vanlig ordinary credit och av Frankrike såsom hemviststat genom alternativ exempt. Därvid tas i det franska beskattningsunderlaget med den inkomst som får beskattas i Sverige men avräkning sker från den totala franska skatten av den franska skatt som belöper på inkomsten i fråga. Om en person med hemvist i Frankrike uppbär ersättning för arbete utfört ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik åt företag som har sin verkliga ledning i Sverige avräknar Frankrike i stället den svenska skatten genom ordinary credit.

Av avtalsprotokollet framgår att obligatoriska socialförsäkringsavgifter, som i enlighet med lagstiftningen i källstaten, dvs. den stat där arbetet utförts, betalats eller burits av en fysisk person med hemvist i den andra staten på lön och annan liknande ersättning, är avdragsgilla vid beskattningen i hemviststaten om inkomsten beskattas där.

Se i övrigt författningar 1991:673 och 1992:154.

Grekland
(art. XIII)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal.
Dock gäller att inkomst av personligt arbete som fullgörs

- a) ombord på fartyg i internationell trafik får beskattas förutom i hemviststaten även i den avtalsslutande stat där fartyget är registrerat såvida inte företaget äger hemvist i den andra staten; i dylikt fall får inkomsten beskattas i den staten
- b) ombord på luftfartyg i internationell trafik får beskattas även i den stat där företaget har sin verkliga ledning (källstat om inkomsttagaren har hemvist i den andra staten).

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Grekland genom ordinary credit och av Sverige genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.
Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1963:497.

Indien
(art. 16)

I fråga om rätten att beskatta lön och annan liknande ersättning på grund av anställning gäller detsamma som enligt artikel 15:1 och 15:2 i 1977 års OECD-avtal. 183-dagarsregelns ”beskattningsår” enligt avtalets artikel 16:2 avser vistelsestatens beskattningsår.

Ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik får beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i transportföretagets stat. Inkomst som uppbärs av person med hemvist i Sverige ombord på luftfartyg som används i internationell trafik av konsortiet Scandinavian Airlines System (SAS) beskattas endast i Sverige.

I den mån inkomst som här avses beskattas även i källstaten (dvs. den stat som inte är inkomsttagarens hemviststat) skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1988:1494 och 1495.

Indonesien
(art. 15)

Här gäller praktiskt taget samma regler som enligt 1992 års OECD-avtal.

Vidare gäller att ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik får beskattas förutom i inkomsttagarens hemviststat, även i transportföretagets stat (källstat). Angående SAS-regeln, se Australien.

I den mån inkomst av enskild tjänst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1989:691 och 813.

Irland
(art. 16)

Här gäller samma regler som enligt 1992 års OECD-avtal.

Vidare gäller utan hinder av övriga bestämmelser att ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik av person med hemvist i en av staterna får beskattas i denna stat (källstat om inkomsttagaren har hemvist i den andra staten).

Beträffande löner och andra liknande ersättningar som person med

hemvist i ena staten uppbär på grund av anställning i samband med s.k. relevant verksamhet enligt avtalets artikel 23 (se kapitel 3 om inkomst av rörelse) som bedrivs i den andra staten gäller att de får beskattas även i denna andra stat (källstaten) i den mån arbetet utförs utanför källstatens kust.

Angående SAS-regeln, se Australien.

Beträffande den s.k. remittanceregeln, se kapitel 4 om utdelning.

I den mån beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1987:103 och 1988:908.

Island
(art. 15 i nordiska
avtalet)

Här gäller – fränsett beskattningen av gränsgångare – samma regler som i förhållandet till Finland enligt det nordiska avtalet.

Dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten, av Sverige genom full exempt och av Island genom exemption med progression. I vissa fall kan dock credit of tax-metoden bli tillämplig, se Danmark.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Israel
(art. XIII)

Inkomst av personligt arbete (inklusive fritt yrke) kan beskattas både i hemviststaten och i källstaten.

Beskattning sker dock endast i hemviststaten om

- a) inkomsttagaren vistas i källstaten under högst 183 dagar under ett beskattningsår, och
- b) arbetet utförs för eller på uppdrag av en person bosatt i hemviststaten.

Bestämmelserna om beskattning endast i hemviststaten är inte tillämpliga på inkomst som förvärvas av artister och idrottsmän m.fl. som yrkesmässigt ägnar sig åt offentlig nöjesverksamhet. De kan beskattas för sin inkomst i källstaten oberoende av vistelsens längd.

Angående arbete som helt eller till huvudsaklig del fullgörs ombord på fartyg och luftfartyg, se avtalet med Filippinerna.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Israel genom ordinary credit och av Sverige genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1960:617.

Italien
(art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal.

I den mån inkomsten beskattas i källskatten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit (vid avräkning i Italien av svensk skatt får avräkningsbeloppet inte överstiga den kvotdel av den italienska inkomstskatten som arbetsinkomsten i fråga utgör av den totala inkomsten). I förekommande fall medges matching credit. I Italien medges ej skatteavräkning om inkomsten på begäran av inkomsttagaren är underkastad inkomstbeskattning enligt italiensk lag och denne därmed får möjligheter till vissa skattelättnader för inkomst från utlandet.

Angående den svenska treårsregeln, se beträffande utdelning.
Se i övrigt författningar 1983:182 och 857.

Jamaica
(art. 16)

Avtalets bestämmelser om rätten att beskatta inkomst av enskild tjänst i form av lön o.dyl. överensstämmer så gott som helt med motsvarande bestämmelser i 1992 års OECD-avtal. Dock gäller följande modifieringar och tillägg.

Även här gäller den s.k. SAS-regeln, enligt vilken inkomst som en person med hemvist i Sverige uppbär av anställning ombord på luftfartyg som används i internationell trafik av Scandinavian Airlines System (SAS) skall beskattas endast i Sverige.

Vidare gäller att, om en person med hemvist i Jamaica uppbär inkomst av anställning ombord på luftfartyg som används i internationell trafik av Air Jamaica, inkomsten beskattas endast i Jamaica.

I den mån inkomst enligt ovan får beskattas utom i hemviststaten även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten, av Jamaica genom full credit och av Sverige genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1986:76 och 733.

Japan
(art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal, dock att 183-dagarsregeln hänför sig till kalenderår i stället för beskattningsår.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1983:203 och 769.

Jugoslavien
(art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal, dock att 183-dagarsregeln hänför sig till kalenderår i stället för beskattningsår.

Efter samma regler behandlas lön som fysisk person erhåller för arbete utfört i samband med rörelse som bedrivs av en av staterna, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter.

Lön som fysisk person erhåller för arbete utfört vid Jugoslaviens förenade ekonomiska representation eller Jugoslaviska turistbyrån beskattas endast i Jugoslavien såvida inte fråga är om en svensk medborgare eller en person som erhöll hemvist i Sverige inte endast för att utföra arbetet.

Angående SAS-regeln, se Australien

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Sverige genom ordinary credit och av Jugoslavien genom exemption med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1982:70. Beträffande frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Kenya
(art. XV)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal.

Angående arbete som helt eller till huvudsaklig del utförts ombord på fartyg eller luftfartyg, se avtalet med Filippinerna.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1974:69.

Kina
(art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal, dock att 183-dagarsregeln hänförs till kalenderåret i stället för beskattningsår.

Därutöver gäller att ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik av ett företag i en avtalsslutande stat beskattas även i denna stat, som är "källstat" om den anställda har hemvist i den andra staten. Dock skall den s.k. SAS-regeln tillämpas om luftfartyget används av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System, se Australien. Ersättningen beskattas för sådan SAS-anställd enbart i Sverige.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattningen av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1986:1027 och 1083.

Korea (Syd-)
(art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal med följande undantag:

Ersättning för arbete som utförs ombord på fartyg som används i internationell trafik av företag i ena staten får beskattas även i denna stat, som är "källstat" om den anställda har hemvist i den andra staten.

Ersättning för arbete ombord på luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattningen av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1982:707 och 984 samt 1991:1884 och 1885.

Lettland
(art. 15)

Här gäller samma bestämmelser som i motsvarande artikel enligt avtalet med Estland.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Luxemburg
(art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal, dock att 183-dagarsregeln hänförs till kalenderår i stället för beskattningsår.

Angående SAS-regeln, se Australien.

I den mån inkomsten får beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattningen i hemviststaten, av Luxemburg genom exemption med progression och av Sverige genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1985:132.

Malaysia
(art. XIII)

Lön och liknande ersättning på grund av anställning beskattas endast i hemviststaten. Om arbetet utförs i den andra staten får dock inkomsten beskattas även i denna stat (källstaten).

Beskattning sker emellertid endast i hemviststaten av ersättning för arbete som utförs i den andra staten (källstaten) under ett kalenderår om

- a) inkomsttagaren vistas i källstaten under högst 183 dagar under detta år
- b) hans vistelse i källstaten under samma år inte till någon del ingår i en sammanhängande vistelse på mer än 183 dagar i källstaten

- c) arbetet utförs för eller på uppdrag av arbetsgivare med hemvist i inkomsttagarens hemviststat
- d) ersättningen är skattepliktig i denna stat, och
- e) ersättningen vid beskattning i källstaten inte är direkt avdragsgill vid beräkning av inkomst från fast driftställe som arbetsgivaren har i denna stat.

Ersättning för arbete ombord på fartyg eller luftfartyg som används i internationell trafik av företag i en av staterna får oavsett de förut nämnda reglerna beskattas i företagets hemviststat, som är "källstat" om den anställde har hemvist i den andra staten.

I den mån inkomsten får beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1971:1252.

Malta (art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal, dock att 183-dagarsregeln hänför sig till kalenderår i stället för beskattningsår.

Angående SAS-regeln, se Australien.

I den mån inkomsten får beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Svensk medborgare som enligt avtalet har hemvist i Malta men som enligt svensk lag (jfr den s.k. femårsregeln i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL) anses bosatt i Sverige får beskattas i Sverige oavsett övriga bestämmelser i avtalet. Han skall då medges avräkning för maltesisk skatt enligt ovan.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordningar 1976:850 och 1987:1042.

Marocko (art. 6 och prot. punkt 8)

Inkomst av arbete (inklusive fritt yrke) beskattas endast i den stat där den personliga verksamhet utövas av vilken inkomsten härrör, dvs. i källstaten. Fritt yrke anses utövat i en av staterna endast då yrkesverksamheten har ett fast centrum i denna stat.

Beskattning sker dock ej i källstaten om en person på grund av sin tjänst endast tillfälligtvis uppehåller sig där under en tidrymd som inte överstiger sex månader av kalenderåret och får sina löneförmåner uteslutande från sin i hemviststaten skattskyldige arbetsgivare. I sådant fall får inkomsten beskattas endast i hemviststaten.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1961:521.

Mauritius (art. 15)

Avtalets regler om rätten att beskatta inkomst av enskild tjänst i form av lön o.dyl. överensstämmer så gott som helt med motsvarande bestämmelser i 1992 års OECD-avtal artikel 15. Dock gäller följande tillägg.

Ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik får beskattas i företagets stat, som

då är "källstat" om den anställda har hemvist i den andra staten. Dock skall den s.k. SAS-regeln tillämpas om luftfartyget används av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System, dvs. ersättningen till den SAS-anställda beskattas då endast i Sverige.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattningen av hemviststaten genom ordinary credit i enlighet med dess lagstiftning.

Se i övrigt författningar 1992:1195 och 1993:63.

Mexiko (art. 15)

Här gäller samma regler som enligt motsvarande artikel i 1992 års OECD-avtal, dock att regeln i artikel 15:3 om ersättning för arbete ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik kompletterats med den s.k. SAS-regeln, se Australien.

I den mån beskattning sker även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit i enlighet med dess egen lagstiftning.

Se i övrigt författningar 1992:1196 och 1993:64.

Nederländerna (art. 15)

Avtalets bestämmelser om rätten att beskatta inkomst av enskild tjänst i form av lön o.dyl. överensstämmer så gott som helt med motsvarande bestämmelser i 1992 års OECD-avtal. Dock gäller följande modifieringar och tillägg.

Ersättning för arbete ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Enligt avtalsprotokollet gäller att en fysisk person som bor ombord på ett skepp utan att ha någon verklig bostad i någon av de avtalsslutande staterna skall anses ha hemvist i den av staterna i vilken skeppet har sin hemmahamn.

Lön och annan liknande ersättning som någon med hemvist i ena staten förvärvar på grund av anställning som har samband med sådan verksamhet utanför kusten som bedrivs från fast driftställe i den andra staten får, till den del som arbetet utförs utanför kusten i denna andra stat (källstat), beskattas även i källstaten (artikel 25).

I den mån inkomst av enskild tjänst får beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten, av Sverige genom ordinary credit enligt svensk lag och av Nederländerna genom alternativ exempt enligt nederländsk lag.

Se i övrigt författningar 1992:17 och 946.

Norge (art. 15 i nordiska avtalet)

Här gäller samma regler som i förhållandet till Island enligt det nordiska avtalet.

Såvitt avser befolkningen vid gränserna mellan Norge och Sverige, gäller motsvarande regler som i förhållande till Finland.

Protokollet innehåller vidare föreskrift om beskattning endast i hemviststaten av inkomst genom personligt arbete som avser uppsättning och underhåll av spärrstängsel för renar på sträckor längs den norsk-svenska riksgränsen.

Dubbelbeskattning elimineras, i den mån beskattning sker i källsta-

ten, av hemviststaten genom full exempt. I vissa fall kan dock credit of tax-metoden bli tillämplig, se Danmark.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Nya Zeeland (art. 16)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal, dock att 183-dagarsregeln hänför sig till källstatens *inkomstår* (som för Nya Zeelands del torde omfatta tiden 1 april–31 mars).

Inkomst av arbete ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik får beskattas även i den stat där den person som bedriver trafikverksamheten har hemvist. Denna stat är "källstat" om den anställda har hemvist i den andra staten.

I Nya Zeeland gäller följande regler för att bestämma en fysisk persons skattemässiga bosättning. Såsom bosatt anses

- person med permanent bostad i Nya Zeeland (permanent place of abode)
- person som vistas i Nya Zeeland sammanlagt mer än 183 dagar under en tolv månadersperiod. Bosättningen anses påbörjad vid vistelsens början.

Personer som vistas utanför Nya Zeeland under mer än 325 dagar under en tolv månadersperiod räknas som icke bosatta från och med utresetillfället.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1980:1131.

Pakistan (art. 16)

Avtalets bestämmelser om rätten att beskatta inkomst av enskild tjänst i form av lön o.dyl. (ej pension) överensstämmer så gott som helt med motsvarande bestämmelser i 1992 års OECD-avtal. Dock gäller här den s.k. SAS-regeln, se avtalet med Jamaica.

I den mån inkomst beskattas förutom i hemviststaten även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Angående skatteavräkning i Pakistan, se beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1986:595 och 732.

Peru (art. XIII)

Inkomst av personligt arbete, inklusive fritt yrke, beskattas endast i den stat där arbetet utförs, dvs. i källstaten.

Beskattning sker dock endast i hemviststaten om

- a) inkomsttagaren vistas i källstaten under högst 183 dagar av beskattningsåret och
- b) arbetet utförs för eller på uppdrag av en person bosatt i hans hemviststat.

Bestämmelserna om beskattning endast i hemviststaten gäller inte i fråga om artister och idrottsmän m.fl. vilka yrkesmässigt ägnar sig åt offentlig nöjesverksamhet.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1968:745.

Polen
(art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal, dock att 183-dagarsregeln hänförs sig till kalenderår i stället för beskattningsår.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordningarna 1977:475 och 1980:804.

Rumänien
(art. 16)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1979:57.

**Ryska
Federationen**
(art. 15)

Bestämmelserna i avtalets artikel 15:1 och 15:2 om inkomst av enskild tjänst överensstämmer med motsvarande bestämmelser i 1992 års OECD-avtal.

Enligt artikel 15:3 beskattas ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik endast i företagets hemviststat (källstat om den anställda har hemvist i den andra staten, som då också har beskattningsrätt). SAS-anställd i internationell trafik beskattas endast i Sverige för arbetsinkomsten.

I den mån inkomst av tjänst beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit i enlighet med statens egen lagstiftning.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Schweiz
(art. 16)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal.

I den mån inkomst beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Sverige genom ordinary credit och av Schweiz genom exemption med progression.

Svensk medborgare, som inte är schweizisk medborgare och som enligt avtalet har hemvist i Schweiz men enligt svensk lag (jfr punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL) anses bosatt i Sverige, får, om han inte avrest från Sverige för mer än tre år sedan, beskattas i Sverige oavsett övriga bestämmelser i avtalet. Sverige medger då avräkning för all schweizisk skatt.

Se i övrigt författningar 1992:856 och 1993:960.

Singapore
(art. XII och XV)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal, dock att som ytterligare förutsättning för tillämpning av 183-dagarsregeln uppställts att ersättningen är skattepliktig i hemviststaten. Reglerna är tillämpliga även på inkomst av fritt yrke.

183-dagarsregeln tillämpas även på ersättningar, löner o.dyl. som artister och idrottsmän m.fl. förvärvar under sin verksamhet i källstaten men endast under förutsättning att deras vistelse i källstaten bekostas genom betydande bidrag av allmänna medel från hemviststaten.

Om artisternas eller idrottsmännens tjänster i källstaten tillhandahålls av ett företag i den andra staten får utan hinder av övriga bestämmelser i avtalet den inkomst som därigenom uppkommer för företaget beskattas i källstaten, såvida inte företaget åtnjuter betydande bidrag av allmänna medel från den andra statens (företagets hemviststat) regering (inklusive politiska underavdelningar och lokala myndigheter) i samband med verksamheten.

Ersättning för arbete som utförs ombord på luftfartyg i internationell trafik får beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat. Där emot får ersättning för arbete som utförs ombord på skepp som används i internationell trafik beskattas även i den stat där skeppets rederi har hemvist ("källstat" om den anställde har hemvist i den andra staten). Detta innebär att en sjöman, som har hemvist i Singapore och som arbetar ombord på ett svenskt skepp är skyldig erlägga svensk sjömansskatt.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit till och med utgången av 2000 om inte förlängning avtalas.

Beträffande remittanceregeln tillämpning för Singapores del, se kapitel 4 om utdelning.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1969:190 och förordning 1983:1012. Se även författningar 1991:1886 och 1992:857.

Sovjetunionen (art. 12)

Lön och annan liknande ersättning beskattas i princip endast i hemviststaten även om arbetet utförs i den andra staten.

Beskattning sker dock endast i källstaten om inkomsttagaren under en eller flera tidrymder vistas där under mer än 183 dagar under ett kalenderår eller i fråga om tekniska specialister 365 dagar under loppet av två på varandra följande kalenderår.

Vissa uppräknade inkomster beskattas emellertid endast i hemviststaten. Inkomsterna är följande:

- a) inkomst på grund av arbete i källstaten, vilket har omedelbart samband med anläggnings-, byggnads- eller monteringsarbete, som på grund av bestämmelserna i avtalets artikel 5 om inkomst av anläggnings-, byggnads- och monteringsarbete inte kan beskattas i denna stat (arbeten som pågår viss begränsad tid)
- b) inkomst förvärvad av person, som vistas i källstaten på inbjudan av statlig myndighet eller institution, läro- eller forskningsanstalt i denna stat för undervisning, forskning eller deltagande i vetenskapliga eller tekniska konferenser eller yrkeskonferenser eller i syfte att förverkliga mellanstatliga samarbetsprogram; detta gäller dock endast under förutsättning att inkomsten förvärvas genom verksamhet som anges i denna punkt. Bestämmelserna i denna

- punkt tillämpas inte då verksamheten i fråga huvudsakligen tjänar sådan persons enskilda intressen.
- c) stipendier till sådan person, om denne är studerande, student, licentiand, doktorand eller praktikant och vistas i källstaten i utbildningssyfte eller för att erhålla specialiserad praktik, samt annan ersättning från källa utanför denna stat, om mottagaren uppbär ersättningen för sitt uppehälle, för sin undervisning eller för att genomgå specialiserad praktik. Förmån enligt denna punkt medges endast under den tid som är nödvändig för att uppnå syftet med vistelsen, dock inte under längre tid än sex år
 - d) ersättning till sådan person, om denne vistas i källstaten i egenskap av journalist eller korrespondent för press, radio eller television, om ersättningen utbetalas från källa utanför denna stat. Förmån enligt denna punkt medges endast under en period av högst tre år.
 - e) lön till sådan person för arbete på transportmedel som används av en avtalsslutande stat eller av person med hemvist i denna stat för internationell transport samt lön till sådan person för arbete vid representation som tillhör person som bedriver sådan transportverksamhet om den lön som sådan person erhåller för arbetet har direkt samband med verksamhet med anknytning till sådan transport. Lön för arbete som utförs ombord på fartyg, vilket används för internationell transport, kan emellertid beskattas endast i den avtalsslutande stat där den person som utför transporten har hemvist
 - f) lön till sådan person för arbete vid representation som tillhör turistorganisation, om mottagaren är medborgare i den avtalsslutande stat där turistorganisationen har hemvist. Skattebefrielse enligt denna punkt medges dock inte om turistorganisationen bedriver kommersiell verksamhet genom sådan representation
 - g) ersättning till sådan person på grund av gästspel och andra offentliga framträdanden
 - h) ersättning till sådan person i form av prissummor, premier och belöningar som han mottar i egenskap av vinnare eller annan deltagare i sport- och andra tävlingar
 - i) belopp som utbetalas till sådan person såsom ersättning för skada på person.

Beträffande innebörden av uttrycket representation, se kapitel 3 om inkomst av rörelse.

Fysisk person som vistas i en avtalsslutande stat för verksamhet som avses i punkterna a–i ovan och som omedelbart före denna vistelse hade hemvist i den andra avtalsslutande staten skall vid tillämpning av detta avtal inte anses ha förlorat sitt hemvist i denna andra stat på grund av vistelsen i den förstnämnda avtalsslutande staten.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom exemptmetoden. Något förbehåll om tillgodoseende av skatteprogressionen har inte inskrivits i avtalet, som över huvud taget saknar s.k. metodartikel, varför full exemption torde få tillämpas.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordningar 1982:708 och 1227. För frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Spanien
(art. XV)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal.

Angående SAS-regeln, se Australien.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

I fråga om den svenska s.k. 3-årsregeln, se kapitel 4 om utdelning.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1977:75.

Sri Lanka
(art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1992 års OECD-avtal. Reglerna gäller även fritt yrke.

Angående SAS-regeln, se Australien.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit (till och med 1995 om ej förlängning avtalas).

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1984:809.

**Storbritannien och
Nordirland**
(art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1992 års OECD-avtal.

Angående SAS-regeln, se Australien.

Beträffande lön och liknande ersättning som person med hemvist i ena staten uppbär på grund av anställning som har samband med s.k. relevant verksamhet enligt avtalets artikel 28 (se kapitel 3 om inkomst av rörelse) som bedrivs i den andra staten gäller att ersättningen får beskattas även i denna andra stat (källstaten) i den mån arbetet utförs utanför kusten i källstaten.

Vidare gäller att lön och liknande ersättning som person med hemvist i ena staten uppbär på grund av arbete som utförs på sådana transportmedel som avses i artikel 28:5 får beskattas även i den stat där företaget har sin verkliga ledning (denna stat är alltså källstat om den inte sammanfaller med inkomsttagarens hemviststat).

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Beträffande remittanceregeln tillämpning för Storbritanniens och Nordirlands del, se kapitel 4 om utdelning.

Se i övrigt författningar 1983:898 och 1984:932.

Sydafrika
(art. XII)

Inkomst av personligt arbete (inklusive fritt yrke) beskattas endast i källstaten.

Beskattning sker dock endast i hemviststaten om

- a) inkomsttagaren vistas i källstaten högst 183 dagar under beskattningsåret
- b) arbetet utförs för eller på uppdrag av en person bosatt i hemviststaten och
- c) inkomsten är underkastad beskattning i hemviststaten.

Bestämmelserna om beskattning endast i hemviststaten är inte tillämpliga på inkomster som förvärvas av artister och idrottsmän som yrkesmässigt ägnar sig åt offentlig nöjesverksamhet.

Bestämmelsernas tillämpning förutsätter att det är fråga om "verklig arbetsanställning hos en arbetsgivare".

Då arbetet helt och hållet eller till huvudsaklig del fullgörs ombord på fartyg eller luftfartyg som används i verksamhet utövad av person bosatt i en av staterna, anses arbetet ha utförts i denna stat. Denna stat är att anse som "källstat" om den anställda har hemvist i den andra staten.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Sverige genom exemptionmetoden, i förekommande fall med progression och av Sydafrika genom full exemption.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1956:51.

Tanzania
(art. 16)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal, dock att 183-dagarsregeln hänför sig till kalenderår i stället för beskattningsår.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit (till och med 1996 om ej förlängning avtalas).

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1977:580.

Thailand
(art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1992 års OECD-avtal.

Ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik beskattas dock endast i företagets hemviststat (källstat om den anställda har hemvist i den andra staten). Angående SAS-regeln, se Australien.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1989:676 och 814.

Tjeckoslovakien
(art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal, dock att 183-dagarsregeln hänför sig till kalenderår i stället för beskattningsår.

Angående SAS-regeln, se Australien.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Tjeckoslovakien genom exemption med progression och av Sverige genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1980:864. I fråga om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Trinidad och Tobago
(art. 15 och 16)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal, dock att 183-dagarsregeln hänför sig till "inkomståret i fråga" och som ytterligare villkor för sin tillämpning förutsätter att den ersättning som förvärvas i källskatten under inkomståret inte överstiger ett belopp motsvarande USD 6 000.

Lön och annan liknande ersättning som person med hemvist i en av staterna uppbär i egenskap av tjänsteman med högre företagsledande funktion i bolag hemmahörande i den andra staten får beskattas även i denna andra stat som källstat.

Angående SAS-regeln, se Australien.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit under avtalets första tio år om ej förlängning avtalas.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordningar 1984:246 och 1985:49.

Tunisien
(art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal, dock att 183-dagarsregeln hänför sig till kalenderår i stället för beskattningsår.

Angående SAS-regeln, se Australien.

I den mån inkomsten får beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Svensk medborgare som enligt avtalet har hemvist i Tunisien men som enligt svensk lag (jfr den s.k. femårsregeln i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL) anses bosatt i Sverige får beskattas i Sverige oavsett övriga bestämmelser i avtalet. Han skall då medges avräkning för tunisisk skatt enligt ovan.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordningar 1983:476 och 1984:145.

Turkiet
(art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal, dock att 183-dagarsregeln hänför sig till kalenderår i stället för beskattningsår. Vidare gäller att ersättning för arbete som utförs ombord på skepp, luftfartyg eller landsvägsfordon i internationell trafik får beskattas även i den stat där företaget har hemvist (källstat om den anställda har hemvist i den andra staten).

Angående SAS-regeln, se Australien.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten, av Turkiet genom exemption med progression och av Sverige genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1988:782 och 1990:990.

Tyskland
(art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal, dock med följande modifikationer:

183-dagarsregeln hänför sig till kalenderår i stället för till beskattningsår. Vidare får ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas, förutom i inkomsttagarens hemviststat, även i den stat där företaget har hemvist. Ersättning för arbete av detta slag som tillkommer en person med hemvist i Sverige som är ombordanställd vid SAS beskattas enligt artikel 42 endast i Sverige. Av avtalets artikel 15:4 framgår att 183-dagarsregeln inte tillämpas beträffande ersättning för arbete inom ramen för yrkesmässig uthyrning av arbetskraft. Det föreskrivs i stället att de behöriga myndigheterna skall i enlighet med de närmare bestämmelserna i artikel 40 träffa de överenskommelser som erfordras för att undvika dubbelt uttag av skatt och för att säkra de båda staternas skatteanspråk. Vad som här åsyftas är enligt avtalspropositionen överenskom-

melser i enskilda fall för att t.ex. överenskomma om hur dagarna skall räknas vid tillämpningen av 183-dagarsregeln.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning i inkomsttagarens hemviststat enligt följande.

Om Tyskland är hemviststaten tillämpar Tyskland i regel exemptionmetoden, i förekommande fall med progression. Men om fråga är om ersättning enligt artikel 15:4 (se ovan) använder Tyskland i stället ordinary credit enligt tysk lag.

Sverige tillämpar ordinary credit enligt svensk lag.

Angående de speciella bestämmelserna i artikel 43, se under utdelning.

Se i övrigt författning 1992:1193. Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Ungern (art. 15)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal, dock att 183-dagarsregeln hänför sig till kalenderår i stället för beskattningsår.

Angående SAS-regeln, se Australien.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Ungern genom exemption med progression och av Sverige genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1982:709 och 985.

Zambia (art. XV)

Här gäller samma regler som enligt 1977 års OECD-avtal.

Angående SAS-regeln, se Australien.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1975:1393.

Zimbabwe (art. 16)

Här gäller praktiskt taget samma regler som enligt 1992 års OECD-avtal.

Angående ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik gäller detsamma som i avtalet med Indonesien.

I den mån inkomst av enskild tjänst beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1989:894 och 1991:2.

Österrike (art. 13)

Då en person med hemvist i en av staterna förvärvar inkomst av arbetsanställning i form av löner, arvoden och liknande ersättningar för arbete som utövas i den andra staten, får inkomsten beskattas även i denna andra stat (källstaten). Dock gäller att arbetsinkomst beskattas endast i arbetstagarens hemviststat om han antingen

- a) uppehåller sig blott tillfälligtvis i den andra staten – sammanlagt högst 183 dagar under ett och samma kalenderår – och uppbär ersättning för arbetet under denna tid av en arbetsgivare i samma

hemviststat utan att ersättningen belastar fast driftställe respektive stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i den andra staten, eller

- b) helt och hållet eller till huvudsaklig del fullgör arbete ombord på luftfartyg som nyttjas av ett luftfartsföretag i en av staterna (särskilt konsortiet Scandinavian Airlines System, SAS).

När arbetet helt och hållet eller till huvudsaklig del fullgörs ombord på ett fartyg anses arbetet vara utfört i den av staterna där den verkliga ledningen för det företag som nyttjar fartyget är belägen.

Av artikel 13:4 framgår att beskattning i källstaten inte aktualiseras i fråga om studerande vid högskola, teknisk skola eller liknande undervisningsanstalt i den ena staten, vilka mot ersättning är anställda vid företag i den andra staten (källstaten) under högst 100 dagar under ett och samma kalenderår i syfte att få praktisk utbildning.

I den mån inkomsten beskattas i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1992:858 och 1993:136

Bilaga 8

Beskattnings

av enskild tjänst (arbetsanställning)

(tablå avser inte arbete på fartyg m.m. i internationell trafik)

Sveriges avtal med	Beskattnings i		Beskattnings endast i	Metod för undanröjande av		Anm.
	a) inkomsttagarens		ink.tagarens hemvist-	dubbelbeskattnings		
	hemviststat (H)		stat p.g.a. 183-dagars-	i hemviststaten:		
	b) stat där arbetet		regeln (H) om ej	1) ordinary		2) exempt med
	utförts (K)		annan tid anges	credit		progr. om ej an-
				nan exempt anges		
1	2		3	4	5	6
Amerikas förenta stater	H	K=Sv K=A	H (180 resp. 90 dagar*)	A	Sv	* i 90-dagars- fallet ersättn. max. 3 000 dollar
Argentina	–	K	H (18 mån.)		X	
Australien	H	K	H	X		
Bangladesh	H	K	H	X		
Barbados	H	K	H	X Sv M		
Belgien	H	K	H	Sv	B	
Botswana	H	K	H	X		
Brasilien	H	K	H	X		
Bulgarien	H	K	H	Sv	B	Vissa ers. endast H
Canada	H	K	H	X		Sv ev. 3-års- regel
Cypern	H	K	H	X		
Danmark och Färöarna	H	K	H		Dk alt. ex. Sv full ex.	Särsk. regel för ”gränsgångare”
Egypten	–	K	H		X	
Estland	H	K	H		X Sv M	
Filippinerna	H	K	H	X		
Finland	H	K	H		X (Sv full) (F alt. ex.)	Särsk. regel för ”gränsgångare”
Frankrike	H	K	H	Sv	F alt. ex.	
Grekland	H	K	H	G	Sv	
Indien	–	K	H	X		
Indonesien	H	K	H	X		
Irland	H	K	H	X		
Island	H	K	H		X (Sv full)	
Israel	H	K	H	I	Sv	
Italien	H	K	H	X M		
Jamaica	H	K	H	X		
Japan	H	K	H	X		
Jugoslavien	H	K	H	Sv	J	
Kenya	H	K	H	X		
Kina	H	K	H	X		
Korea (Syd-)	H	K	H	X		
Lettland	H	K	H	X Sv MX		
Luxemburg	H	K	H	Sv	L	
Malaysia	H	K	H	X		
Malta	H	K	H	X Sv M		(Sv 5-årsregel)
Marocko	–	K	H (6 mån..)		X	

Bilaga 8

Beskattning av enskild tjänst (arbetsanställning)

(tablån avser inte arbete på fartyg m.m. i internationell trafik)

Sveriges avtal med	Beskattning i		Beskattning endast i	Metod för undanröjande av		Anm.
	a) inkomsttagarens		ink.tagarens hemvist-	dubbelbeskattning		
	b) stat där arbetet		stat p.g.a. 183-dagars-	i hemviststaten:		
	utförts (K)		regeln (H) om ej	1) ordinary	2) exempt med	
			annan tid anges	credit	progr. om ej an-	
					nan exempt anges	
1	2		3	4	5	6
Mauritius	H	K	H	X		
Mexiko	H	K	H	X		
Nederländerna	H	K	H	Sv	N alt. exempt.	
Norge	H	K	H		X full	Särsk. regel för ”gränsångare”
Nya Zeeland	H	K	H	X		
Pakistan	H	K	H	X		
Peru	–	K	H		X	
Polen	H	K	H	X		
Rumänien	H	K	H	X		
Ryska Federationen	H	K	H	X		
Schweiz	H	K	H	Sv	Sch	(Sv 3-årsregel)
Singapore	H	K	H	X Sv M		
Sovjetunionen	H –	K mer än 183 resp. 365 dgr	H (vissa ink.)		X (full exempt)	
Spanien	H	K	H	X Sv M		Sv 3-årsregel
Sri Lanka	H	K	H	X Sv M		
Storbritannien	H	K	H	X		
Sydafrika	–	K	H		Sv progr. Sy full exempt	
Tanzania	H	K	H	X Sv M		
Thailand	H	K	H	X		
Tjeckoslovakien	H	K	H	Sv	Tj	
Trinidad och Tobago	H	K	H	X Sv M		Kol. 3 max. 6 000 dollar
Tunisien	H	K	H	X		(Sv 5-årsregel)
Turkiet	H	K	H	Sv	T	
Tyskland	H	K	H	Sv	T	
Ungern	H	K	H	Sv	U	
Zambia	H	K	H	X Sv M		
Zimbabwe	H	K	H	X		
Österrike	H	K	H	X		

Anmärkningar:

H = beskattning i inkomsttagarens hemviststat
K = beskattning i den stat där arbetet utförs

Kol. 4-5 anger metod för undvikande av dubbelbeskattning; i kol. 6 anges bl.a. om den svenska femårsregeln är tillämplig

Sv = Sverige eller motsvarande begynnelsebokstav för andra stater; X = båda staterna

M = matching credit

9 Styrelsearvode

OECD:s modellavtal

Beskattningen av styrelsearvoden regleras i modellavtalets artikel 16. Av artikeln framgår att styrelsearvode och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär i egenskap av medlem i styrelse eller annat liknande organ i bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat. Bestämmelsen förutsätter med andra ord att styrelsearvoden och liknande ersättningar kan beskattas såväl i mottagarens hemviststat som i det utbetalande bolagets stat, dvs. källstaten, allt i den mån den interna lagstiftningen i respektive stat medger det. Av OECD:s kommentar till bestämmelsen framgår att denna inte gäller ersättning som styrelsemedlem erhåller på grund av andra funktioner i bolaget, t.ex. som vanlig anställd, rådgivare eller konsult.

Svensk lagstiftning

Beträffande den interna svenska lagstiftningen gäller i fråga om skattskyldigheten för styrelsearvoden att den som varit bosatt här eller stadigvarande vistas här (se närmare punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL) är skattskyldig för all inkomst, inklusive styrelsearvoden, antingen inkomsten förvärvats i Sverige eller utomlands. Om Sverige såsom inkomsttagarens hemviststat enligt avtal skulle ha fränkänts rätten att beskatta ett från utlandet uppburet arvode, kan Sverige inte utnyttja sin nyssnämnda beskattningsrätt enligt den interna lagen. Beträffande den som inte varit bosatt i Sverige gäller enligt svensk lag fr.o.m. 1992 års taxering att han skall skatta kommunalt i Sverige för arvode och annan liknande ersättning som han uppburit i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person, oavsett var verksamheten utövats (tidigare förutsattes att verksamheten utövats här, t.ex. genom deltagande i styrelsesammanträde). Däremot utgår fr.o.m. 1992 års taxering ingen allmän statlig inkomstskatt. I stället uttas en särskild statlig inkomstskatt om 25 procent. Skatten är en definitiv källskatt efter beslut av skattemyndigheten i Stockholms län.

I det följande ges en kortfattad sammanfattning av den skattemässiga behandlingen av styrelsearvoden och liknande ersättningar enligt de olika avtalen.

Avtalen för de olika länderna

Amerikas förenta stater (art. XI)

Styrelsearvoden omnämns inte i avtalet men torde kunna hänföras till *ersättning för personligt arbete* vilket regleras i avtalets artikel XI.

Enligt denna artikel skall sådan ersättning beskattas endast i den av staterna där arbetet utförts, dvs. i källstaten.

Trots denna regel framgår emellertid av artikel XIV (metodarti-

keln) att USA såsom inkomsttagarens hemviststat ändå kan inräkna inkomsten bland de skattepliktiga inkomsterna (jämför kapitel 4 om utdelning).

Som undantag från huvudregeln gäller att ersättningen beskattas endast i hemviststaten om arbetet utförts under tillfällig vistelse i källstaten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstigit 90 dagar under beskattningsåret och ersättningen sammanlagt inte överstigit USD 3 000.

Om beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av USA genom ordinary credit (angående den amerikanska tillämpningen av avtalet, se kapitel 4 om utdelning) och av Sverige genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1965:38.

Argentina (art. XII)

Styrelsearvoden o.dyl. får beskattas endast i den stat där det utbetalande bolaget hör hemma ("anses bosatt"), dvs. i källstaten, dock endast under förutsättning att bolaget drar av arvodet som omkostnad.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1963:234.

Australien (art. 16)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD:s modellavtal artikel 16.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1981:1006.

Bangladesh (art. 17)

Se Australien.

Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Se i övrigt författningar 1983:534 och 858.

Barbados (art. 17)

Styrelsearvode och annan liknande ersättning kan beskattas såväl i inkomsttagarens hemviststat som i det utbetalande bolagets stat (källstat). Detsamma gäller beträffande lön och liknande ersättning som inkomsttagaren uppbär i egenskap av tjänsteman i högre företagsledande ställning i bolag med hemvist i den andra staten (källstaten).

Angående sättet för eliminerande av dubbelbeskattning m.m. gäller detsamma som sägs under inkomst av tjänst.

Se i övrigt författningar 1991:1510 och 1742.

Belgien (art. 16)

Styrelsearvode o.dyl. får beskattas i den stat där bolaget har sitt hemvist, dvs. källstaten. Om Sverige är inkomsttagarens hemviststat får även Sverige beskatta arvodet men skall då eliminera dubbelbeskattningen genom ordinary credit enligt svensk lag. Om Belgien är inkomsttagarens hemviststat skall arvodet undantas från belgisk beskattning genom exemption med progression.

I fall då fråga är om belgiskt bolag gäller bestämmelserna även ersättning som uppbärs på grund av utövandet av funktioner som enligt belgisk lagstiftning anses motsvara de funktioner som utövas av en bolagsman, styrelseledamot eller liknande.

I artikeln anges därutöver att ersättning, som bolagsman eller styrelseledamot m.fl. får från ett bolag på grund av daglig verksamhet av företagsledande eller teknisk natur, beskattas enligt bestämmelserna i artikel 15:1, dvs. som inkomst av tjänst. I sådant fall beskattas ersättningen endast i hemviststaten. Men om arbetet utförs i källstaten får ersättningen beskattas även där.

Se i övrigt författningar 1991:606 och 1993:117.

Botswana
(art. 16)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt artikel 16 i OECD-avtalet.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit i enlighet med lagstiftningen i denna stat.

Se i övrigt författningar 1992:1197 och 1993:65.

Brasilien
(art. 16)

Angående beskattningsrätten, se Australien.

Med styrelseledamot likställs en s.k. *conselho fiscal*.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1975:1427.

Bulgarien
(art. 14)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 16. I Bulgarien förekommer vissa organ som liknar ett bolags styrelse. Därför likställs ett bolags administrativa råd eller dess kontrollråd med styrelsen i ett bolag och ersättningar för deltagande i sådana organ behandlas på samma sätt som styrelsearvodet.

I den mån beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten, om denna är Bulgarien genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression, och om Sverige är hemviststaten genom ordinary credit enligt svensk lag.

Se i övrigt författningar 1988:1614 och 1989:97.

Canada
(art. 16)

Se Australien.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1984:931.

Cypern
(art. 16)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalet (både hemviststaten och källstaten).

I den mån beskattning sker även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående den s.k. remittanceregeln, se beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1989:686 och 901.

**Danmark
och Färöarna**
(art. 16 i nordiska
avtalet)

Se Australien.
Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Egypten
(art. 12 och 19:4)

Styrelsearvoden omnämns inte i avtalet men torde kunna hänföras till "ersättning för personligt arbete" som regleras i avtalets artikel 12 och artikel 19:4. Enligt sistnämnda bestämmelse skall inkomst av personligt arbete som utförs i en av staterna anses utgöra inkomst från inkomstkällor i denna stat. Därav följer att sådan ersättning i princip beskattas endast i den av staterna där arbetet utförs, dvs. i källstaten.

183-dagars regeln torde inte kunna tillämpas på styrelsearvoden.

Om beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1959:22.

Estland
(art. 16)

Styrelsearvode kan beskattas såväl i inkomsttagarens hemviststat som i det utbetalande bolagets stat, dvs. källstaten.

Angående sättet för dubbelbeskattningens eliminerande, se under inkomst av enskild tjänst. Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Filippinerna
(art. 16)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 16 (både hemviststat och källstat).

I artikeln görs uttryckligen undantag för inkomst som styrelseledamot uppbär från bolaget för daglig verksamhet såsom företagsledare eller tekniker. I sådana fall tillämpas bestämmelserna i artikel 15 om inkomst av enskild tjänst.

Om styrelsearvode beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående eventuell tillämpning på filippinsk sida av bestämmelsen i artikel 26:2, se beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1987:1183 och 1989:900.

Finland
(art. 16 i nordiska
avtalet)

Se Australien.
Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Frankrike
(art. 16)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets motsvarande artikel.

I den mån styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten gäller att dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1991:673 och 1992:154.

Grekland
(art. XV)

Styrelsearvoden o.dyl. får beskattas även i den stat där bolaget har sitt hemvist, dvs. källstaten.

Om Sverige är mottagarens hemviststat skall arvudet undantas från

beskattning där genom exmptmetoden, i förekommande fall med progression.

Om Grekland är mottagarens hemviststat får även Grekland beskatta arvudet men skall då eliminera dubbelbeskattningen genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1963:497.

Indien
(art. 17)

Styrelsearvode och liknande ersättningar kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i bolagets stat, dvs. källstaten. Detsamma gäller beträffande lön och annan liknande ersättning som någon uppbär i egenskap av tjänsteman i högre företagsledande ställning i det utbetalande bolaget.

I den mån inkomst som här avses beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1988:1494 och 1495.

Indonesien
(art. 16)

Här gäller detsamma som enligt OECD-avtalet.

Det sägs uttryckligen att lön och liknande ersättning som någon uppbär i egenskap av tjänsteman i högre företagsledande ställning får beskattas även i bolagets stat.

I den mån styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1989:691 och 813.

Irland
(art. 17)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalet, dvs. beskattning kan ske både i hemviststaten och i källstaten. Om styrelseledamoten utför tjänster för bolaget av verkställande, företagsledande eller teknisk natur skall ersättningen däremot beskattas endast i hemviststaten enligt reglerna för inkomst av tjänst om 183-dagarsregeln är tillämplig. Annars kan ersättningen beskattas även i källstaten i den mån arbetet utförts där.

Beträffande den s.k. remittanceregeln, se kapitel 4 om utdelning.

I den mån beskattning sker även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1987:103 och 1988:988.

Island
(art. 16 i nordiska
avtalet)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets motsvarande artikel.

I den mån styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten gäller att dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Israel
(art. XIII)

Styrelsearvoden omnämns inte i avtalet men torde kunna hänföras till "inkomst av personligt arbete" som regleras i artikel XIII. Enligt denna artikel skall sådan inkomst i princip beskattas endast i den stat där

arbetet utförs, dvs. i källstaten.

Om Sverige är inkomsttagarens hemviststat skall arvodet undantas från beskattning där genom exemptionmetoden, i förekommande fall med progression.

Om Israel är inkomsttagarens hemviststat får även Israel beskatta arvodet men skall då eliminera dubbelbeskattningen genom ordinary credit.

183-dagars regeln torde inte kunna tillämpas på styrelsearvoden.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1960:617.

Italien

(art. 16)

Angående beskattningsrätten, se Australien.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit. På italiensk sida skall avräkningsbeloppet inte överstiga den kvotdel av den italienska skatten som inkomsten i fråga utgör av den totala inkomsten. Avräkning skall dock inte ske i det fall då inkomst på begäran av inkomsttagaren är underkastad beskattning med inkomstskatt i Italien enligt italiensk lagstiftning med dess möjligheter till särskild skattelättnad för inkomst från utlandet. I förekommande fall medges matching credit.

Se i övrigt författningar 1983:182 och 857.

Jamaica

(art. 17)

Se Australien. Dock tillämpar Jamaica full credit och Sverige ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1986:76 och 733.

Japan

(art. 16)

Se Australien.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1983:203.

Jugoslavien

(art. 16)

Styrelsearvoden o.dyl. får beskattas i den stat där bolaget har sitt hemvist, dvs. i källstaten.

Om Sverige är inkomsttagarens hemviststat får även Sverige beskatta arvodet men skall då eliminera dubbelbeskattningen genom ordinary credit.

Om Jugoslavien är inkomsttagarens hemviststat skall arvodet undantas från beskattning i Jugoslavien genom exemption med progression.

I artikeln görs uttryckligen undantag för sådan ersättning som någon erhåller på grund av sin sedvanliga verksamhet i ett bolag såsom anställd, rådgivare, konsult eller liknande. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 14 (fritt yrke) respektive 15 (tjänst).

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1982:70. Angående frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Kenya

(art. XVI)

Se Australien.

Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1974:69.

Kina (art. 16)	I fråga om styrelsearvoden och liknande ersättningar gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 16, dvs. beskattningsrätten tillkommer både hemviststaten och källstaten. Detsamma gäller beträffande lön och annan liknande ersättning som någon med hemvist i den ena staten uppbär i egenskap av tjänsteman med högre företagsledande funktion i bolag med hemvist i den andra staten. I den mån inkomsten i form av styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattningen av hemviststaten genom ordinary credit. Se i övrigt författningar 1986:1027 och 1083.
Korea (Syd-) (art. 16)	Se Australien. Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1982:984.
Lettland (art. 16)	Här gäller samma bestämmelser som i motsvarande artikel enligt avtalet med Estland. Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.
Luxemburg (art. 16)	Angående beskattningsrätten, se Australien. I fråga om sättet för dubbelbeskattningens undanröjande gäller detsamma som enligt avtalet med Jugoslavien. Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1985:132.
Malaysia (art. XIII)	Se Australien Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1971:1252.
Malta (art. 16)	Se Australien. Svensk medborgare som enligt avtalet har hemvist i Malta men som enligt svensk lag (jfr den s.k. femårsregeln i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL) anses bosatt i Sverige får beskattas i Sverige oavsett övriga bestämmelser i avtalet. Han skall då medges avräkning för maltesisk skatt. Angående tillämpningsföreskrifter, se förordningar 1976:850 och 1987:1042.
Marocko (art. 6)	Styrelsearvoden omnämns inte i avtalet men torde kunna hänföras till inkomst av arbete som regleras i artikel 6. Enligt denna artikel beskattas sådan inkomst endast i den stat där den personliga verksamhet utövas av vilken inkomsten härrör, dvs. i källstaten. Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression. Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1961:521.

Mauritius
(art. 16)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 16.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit i enlighet med lagstiftningen i denna stat.

Se i övrigt författningar 1992:1195 och 1993:63.

Mexiko
(art. 16)

Styrelsearvode och liknande ersättning kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i källstaten där bolaget har hemvist. Med styrelseledamot likställs i Mexiko funktioner såsom "administrador" eller "comisario".

I den mån beskattning sker även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit i enlighet med dess egen lagstiftning.

Se i övrigt författningar 1992:1196 och 1993:64.

Nederländerna
(art. 16)

Styrelsearvoden och andra ersättningar som någon uppbär i egenskap av styrelseledamot, "bestuurder" eller "commissaris" får beskattas förutom i inkomsttagarens hemviststat även i källstaten, dvs. där det utbetalande bolaget har hemvist.

Enligt avtalsprotokollet förutsätts att "bestuurder" eller "commissaris" i ett nederländskt bolag avser personer som har utsetts till detta vid en bolagsstämma eller av annat behörigt organ i sådant bolag och som handhar den allmänna förvaltningen av bolaget respektive övervakningen därav.

Dubbelbeskattning elimineras av inkomsttagarens hemviststat genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1992:17 och 946.

Norge
(art. 16 i nordiska
avtalet)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets motsvarande artikel.

I den mån styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten gäller att dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Nya Zeeland
(art. 17)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 16.

I den mån styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten gäller att dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1980:1131 och 1132.

Pakistan
(art. 17)

Bestämmelsen om rätten att beskatta styrelsearvoden överensstämmer helt med motsvarande bestämmelse i OECD-avtalets artikel 16.

På samma sätt som styrelsearvoden behandlas lön och liknande ersättning som person med hemvist i den ena staten uppbär i egenskap av tjänsteman i högre företagsledande ställning i bolag med hemvist i

den andra staten. Även sådan ersättning kan beskattas i båda staterna.

I den mån inkomsten beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1986:595 och 732.

Peru
(art. XIII)

Styrelsearvoden omnämns inte i avtalet men torde kunna hänföras till "inkomst av personligt arbete" som regleras i artikel XIII.

Enligt denna artikel skall sådan inkomst i princip beskattas endast i den stat där arbetet utövas, dvs. i källstaten.

183-dagarsregeln torde inte kunna tillämpas på styrelsearvoden.

Dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1968:745.

Polen
(art. 16)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets motsvarande artikel.

I den mån styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten gäller att dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1977:475.

Rumänien
(art. 16)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets motsvarande artikel.

I den mån styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten gäller att dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1979:57.

**Ryska
Federationen**
(art. 16)

Styrelsearvode och annan liknande ersättning kan beskattas såväl i inkomsttagarens hemviststat som i det utbetalande bolagets stat, dvs. källstaten.

I fråga om sättet för dubbelbeskattningens eliminerande, se under inkomst av enskild tjänst.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Schweiz
(art. 17)

Se Jugoslavien. Undantagsregeln i avtalet med Jugoslavien åtrfinns dock inte i avtalet med Schweiz.

Beträffande svensk medborgare, som avrest från Sverige för icke mer än tre år sedan, gäller oavsett övriga bestämmelser i avtalet följande. Om han, trots att han enligt avtalet har hemvist i Schweiz, enligt svensk lag anses bosatt i Sverige (jfr punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL), får han beskattas i Sverige. Därvid skall Sverige dock från svensk skatt avräkna i Schweiz erlagd skatt.

Se i övrigt författningar 1992:856 och 1993:960.

Singapore
(art. XII)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 16.

I den mån styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten gäller att dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Beträffande den s.k. remittanceregeln, se kapitel 4 om utdelning.

Se i övrigt författningar 1969:190 och 1983:1012 samt 1991:1886 och 1992:857.

Sovjetunionen
(art. 12)

Styrelsearvoden omnämns inte i avtalet men torde kunna hänföras till lön och annan liknande ersättning som regleras i artikel 12.

Av bestämmelserna i denna artikel och i artikel 14 angående "övriga inkomster" torde framgå att styrelsearvoden och liknande ersättningar i regel kan beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat. (I fråga om lön och annan liknande ersättning gäller – med vissa undantag om vilka här inte är fråga – att sådan inkomst kan beskattas endast i den stat där "verksamheten" bedrivs, dvs. i källstaten, endast om vederbörande vistas där under loppet av en eller flera tidrymder som sammanlagt överstiger 183 dagar under kalenderåret eller för tekniska specialister 365 dagar under loppet av två på varandra följande kalenderår. Denna bestämmelse torde svårligen kunna tillämpas på styrelsearvoden.)

I den mån beskattning sker endast i inkomsttagarens hemviststat uppkommer ingen dubbelbeskattning som skall elimineras.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordningar 1982:708 och 1227.

Spanien
(art. XVI)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 16.

I den mån styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten gäller att dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

I fråga om den svenska "treårsregeln", se kapitel 4 om utdelning.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1977:75.

Sri Lanka
(art. 16)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets motsvarande artikel.

I den mån styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten gäller att dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författning 1984:809.

**Storbritannien och
Nordirland**
(art. 16)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets motsvarande artikel.

Beträffande den s.k. remittanceregeln, se kapitel 4 om utdelning.

I den mån styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten gäller att dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1983:898 och 1984:932.

Sydafrika

(art. XII och XVI:4)

Här gäller detsamma som enligt avtalet med Egypten.

Såvitt gäller tillämpningen av exemptmetoden har dock Sydafrika inte gjort något progressionsförbehåll, varför Sydafrika såsom inkomsttagarens hemviststat torde få tillämpa "full exemption".

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1956:51.

Tanzania

(art. 17)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 16.

I den mån styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten gäller att dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Sverige medger i förekommande fall matching credit (t.v. t.o.m. 1996).

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1977:580.

Thailand

(art. 16)

Angående rätten att beskatta styrelsearvoden och liknande ersättningar gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 16 (beskattning både i hemviststaten och källstaten).

Detsamma gäller beträffande lön och liknande ersättning som någon med hemvist i den ena staten uppbär i egenskap av tjänsteman i högre företagsledande ställning i bolag med hemvist i den andra staten.

I den mån inkomst i form av styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattningen av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1989:676 och 814.

Tjeckoslovakien

(art. 16)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets motsvarande artikel.

I den mån styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten gäller att dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författning 1980:864. Angående frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Trinidad och Tobago

(art. 16)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets motsvarande artikel.

I den mån styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten gäller att dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1985:246.

Tunisien

(art. 16)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets motsvarande artikel.

I den mån styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten gäller att dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpning av den svenska femårsregeln, se Malta.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1983:476.

Turkiet
(art. 16)

Styrelsearvode och annan liknande ersättning kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i källstaten.

I den mån beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1988:782 och 1990:990.

Tyskland
(art. 16)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets motsvarande artikel (båda staterna). Med styrelsearvode likställs i detta sammanhang ersättning såsom verkställande direktör eller medlem av direktionen i ett bolag med hemvist i den andra staten.

I den mån ersättningen beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit enligt lagen i vederbörande stat.

Se i övrigt författning 1992:1193. Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Ungern
(art. 16)

Styrelsearvoden o.dyl. får beskattas i den stat där bolaget har sitt hemvist, dvs. i källstaten.

Angående sättet för dubbelbeskattningens undvikande, se Belgien.

Se i övrigt författningar 1982:709 och 985.

Zambia
(art. XVI)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets motsvarande artikel.

I den mån styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten gäller att dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1975:1393.

Zimbabwe
(art. 17)

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 16.

I den mån styrelsearvode m.m. beskattas även i källstaten gäller att dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1989:894 och 1991:2.

Österrike
(art. 12)

Artikeln avser styrelsearvode eller liknande ersättning som uppbärs av ledamot av styrelsen (Aufsichtsrat) eller direktionen (Verwaltungsrat) i sådant bolag vars delägare inte personligen ansvarar för bolagets förbindelser (Kapitalgesellschaft).

Angående beskattningsrätten gäller detsamma som enligt OECD-avtalets artikel 16.

I den mån beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författning 1992:858 och 1993:136.

Bilaga 9

Styrelsearvoden

Sveriges avtal med	Beskattni a) inkomsttagarens hemviststat = H b) utbet. bolags stat resp. där arbetet ut- förs (källstat) = K	Metod för undanröjande av dubbel- beskattni i hemviststaten a) ordinary credit M =matching credit X = båda staterna	Anm.	
1	2	3	4	5
Amerikas förenta stater	H – H	K=Sv K=A –*	A	Sv *om högst 90 dgr i K och ej mer än USD 3 000
Argentina	–	K		X
Australien	H	K	X	
Bangladesh	H	K	X Sv M	
Barbados	H	K	X Sv M	
Belgien	H –	K=B K=Sv	Sv	B
Botswana	H	K	X	
Brasilien	H	K	X	
Bulgarien	H	K=B K=Sv	Sv	B
Canada	H	K	X	
Danmark och Färöarna	H	K	X	
Egypten	–	K		X
Estland	H	K	X Sv M	
Filippinerna	H	K	X	
Finland	H	K	X	
Frankrike	H	K	X	
Grekland	– H	K=G K=Sv	G	Sv
Indien	H	K	X	
Indonesien	H	K	X	
Irland	H	K	X	
Island	H	K	X	
Israel	H –	K=Sv K=I	I	Sv
Italien	H	K	X M	
Jamaica	H	K	X	
Japan	H	K	X	
Jugoslavien	H –	K=J K=Sv	Sv	J
Kenya	H	K	X Sv M	
Kina	H	K	X	
Korea (Syd-)	H	K	X	
Lettland	H	K	X Sv M	
Luxemburg	H –	K=L K=Sv	Sv	L
Malaysia	H	K	X	
Malta	H	K	X Sv M	Sv 5-�rsregel

Bilaga 9

Styrelsearvoden

Sveriges avtal med	Beskattnng i	Metod för undanröjande av dubbel-		Anm.
	a) inkomsttagarens hemviststat = H b) utbet. bolags stat resp. där arbetet utförts (källstat) = K	a) ordinary credit M =matching credit X = båda staterna	b) exempt med progr.	
1	2	3	4	5
Marocko	– K		X	
Mauritius	H K	X		
Mexiko	H K	X		
Nederländerna	H K	X		
Norge	H K	X		
Nya Zeeland	H K	X		
Pakistan	H K	X		
Peru	– K		X	
Polen	H K	X		
Rumänien	H K	X		
Ryska Federationen	H K	X		
Schweiz	H K=Sch – K=Sv	Sv	Sch	Sv 3-årsregel
Singapore	H K	X Sv M		
Sovjetunionen	H –			
Spanien	H K	X		Sv 3-årsregel
Sri Lanka	H K	X		
Storbritannien och Nordirland	H K	X		
Sydafrika	– K		Sv m. progr. Sy full exempt	
Tanzania	H K	X Sv M		
Thailand	H K	X		
Tjeckoslovakien	H K	X		
Trinidad och Tobago	H K	X Sv M		
Tunisien	H K	X		Sv 5-årsregel
Turkiet	H K	X		
Tyskland	H K	X		
Ungern	H K=U – K=Sv	Sv	U	
Zambia	H K	X Sv M		
Zimbabwe	H K	X		
Österrike	H K	X		

10 Pension på grund av enskild tjänst samt livränta m.m.

OECD:s modellavtal

OECD:s modellavtal behandlar i artiklarna 18 och 19 frågan om rätten att beskatta pensioner o.dyl. Artikel 18 avser pensioner på grund av enskild tjänst och artikel 19 pensioner på grund av statlig eller annan allmän tjänst.

Av dessa artiklar framgår att modellavtalet i princip tillerkänner endast pensionstagarens hemviststat rätten att beskatta pension och annan liknande ersättning på grund av anställning i enskild tjänst (artikel 18), medan utbetalarstaten, dvs. källstaten, i princip ges exklusiv rätt att beskatta pensioner på grund av arbete som utförts i tjänst hos dess statliga eller kommunala myndigheter (avtalsslutande stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter – artikel 19). Till den senare kategorin hör även pensioner som utbetalas av fonder som inrättas av de nämnda offentliga organen.

Utbetalarstaten får dock inte beskatta pension o.dyl. till sådan offentliganställd person om han är medborgare i den andra staten, utfört arbetet där och har hemvist där utan att ha fått detta uteslutande för att utföra arbetet. För detta fall föreskriver modellavtalet att pensionen skall beskattas endast i personens hemviststat (t.ex. i fråga om pension som utgår till tidigare lokalanställd beskickningspersonal som är medborgare och bor i det land där beskickningen ligger). Likaså skall pension som betalas på grund av arbete som utförts på grund av rörelse som bedrivs av en avtalsslutande stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter beskattas i pensionstagarens hemviststat i enlighet med artikel 18.

Enligt kommentarer till modellavtalets artikel 18 omfattar bestämmelsen i artikel 18 också änke- och barnpensioner samt annan liknande ersättning, t.ex. livräntor som betalas på grund av tidigare anställning.

Frågan om rätten att beskatta förmåner enligt staternas socialförsäkringssystem, som t.ex. för svensk del folkpensioner, den allmänna tilläggspensionen (ATP) och andra liknande förmåner enligt lagen om allmän försäkring, behandlas inte i modellavtalet. Men av kommentaren till artikel 18 framgår att de stater, som är av den uppfattningen att dylika utbetalningar enligt dess lagstiftning om social trygghet bör beskattas i källstaten, är oförhindrade att träffa överenskommelse därom med sin avtalspartner. I enlighet därmed har förbehåll av detta slag intagits i många av Sverige ingångna avtal. Därigenom kan Sverige utnyttja sin rätt att i enlighet med vad som sägs i 5 § lagen om särskild inkomstskatt för utomlandsbosatta beskatta personer som varit bosatta utomlands för pensioner enligt lagen om allmän försäkring.

Saknar avtalet förbehåll av sådant slag skall beskattningsrätten bestämmas enligt huvudregeln för enskilda pensioner. I fortsättningen bortses från de offentligt rättsliga pensionerna.

I den mån de avtal som Sverige ingått med andra stater tillerkänt endast inkomsttagarens hemviststat rätten att beskatta pensioner på grund av enskild tjänst i överensstämmelse med modellavtalet innebär detta för svenskt vidkommande att pension till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten inte kan beskattas i Sverige. Om där- emot beskattningsrätt tillerkänts källstaten, kan Sverige å andra sidan utnyttja denna rätt i enlighet med 5 § lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta endast om den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats här. Har den inte utövats så här kan – om beskattningsrätten tillkommer endast källstaten – konsekvensen bli att pensionen helt undgår beskattning.

Avtalen för de olika länderna

Amerikas förenta stater

(art. X)

Enskild pension eller livränta beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Uttrycket *livränta* avser viss fastställd summa som enligt given förbindelse utbetalas periodiskt på bestämda tidpunkter under livstid eller visst antal år såsom vederlag för gjorda inbetalningar.

Socialförsäkringsförmåner beskattas enligt skriftliga överenskom- melser mellan finansministrarna endast i källstaten. På amerikansk sida avses här förmåner – undantagna dock engångsersättningar – enligt lagarna om Social Security och Railroad Retirement. USA kan emellertid trots beskattningen i källstaten såsom inkomsttagarens hemviststat enligt artikel XIV (metodartikeln) ändå inräkna förmånen bland de skattepliktiga inkomsterna (jämför kapitel 4 om utdelning).

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemvist- staten, av USA genom ordinary credit (avräkning från skatt i USA med så stor del av skatten som den i Sverige skattepliktiga inkomsten utgör i förhållande till hela i USA beskattade nettoinkomsten) och av Sverige genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1965:38.

Argentina

(art. XI)

Varje slag av pension eller livränta beskattas endast i källstaten.

Med *pension* förstås ett periodiskt utgående belopp, som utgör ve- derlag för utförda tjänster eller ersättning för lidna skador. Med *livrän- ta* förstås ett fastställt belopp, som skall utbetalas periodiskt på fast- ställda tider under vederbörandes hela livstid eller under annan angi- ven eller fastställbar tidsperiod och som utgår på grund av en förplik- telse att verkställa dessa utbetalningar såsom ersättning för ett där- emot svarande vederlag i penningar eller penningars värde. Uttrycket *livränta* får antas inkludera såväl privata pensionsförsäkringar som egendomslivräntor.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hem- viststaten genom exemptmetoden, i förekommande fall med progres- sion.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1963:234.

Australien
(art. 18)

Pension och livränta beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Uttrycket *livränta* definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

Pension som betalas enligt socialförsäkringssystemet i en av staterna (för svensk del t.ex. ATP och folkpension) kan beskattas i såväl denna stat såsom källstat som i mottagarens hemviststat om mottagaren är medborgare i källstaten. Om inte, beskattas pensionen endast i hemviststaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1981:1006.

Bangladesh
(art. 19)

Pensioner och liknande ersättningar beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Pensioner enligt socialförsäkringssystemet behandlas på samma sätt som privata pensioner.

Se i övrigt författningar 1983:534 och 858.

Barbados
(art. 19)

Pension som inte utgår på grund av offentlig tjänst kan beskattas, förutom i pensionstagarens hemviststat, även i den stat varifrån pensionen härrör, dvs. källstaten.

Artikeln omfattar inte livränta som i stället faller under artikel 22 om "annan inkomst". Detta innebär att livränta kan beskattas, förutom i räntetagarens hemviststat, även i den andra staten, dvs. källstaten, om räntan förvärfvas från "källa" i den andra staten.

Angående sättet för eliminering av dubbelbeskattning m.m. gäller detsamma som för inkomst av enskild tjänst.

Se i övrigt författningar 1991:1510 och 1742.

Belgien
(art. 18)

Pensioner och liknande ersättningar på grund av tidigare arbetsanställning samt livränta beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Pensioner och andra utbetalningar, oavsett om de är periodiska eller inte, som betalas enligt sociallagstiftningen i en stat får beskattas, förutom i källstaten, även i mottagarens hemviststat.

Angående uttrycket "livränta", se avtalet med Argentina.

I den mån utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten, av Belgien genom exemption med progression och av Sverige genom ordinary credit enligt svensk lag.

Se i övrigt författningar 1991:606 och 1993:117.

Botswana
(art. 18)

Pension och liknande ersättning, som härrör från den ena staten (källstaten) och betalas till person med hemvist i den andra staten, får beskattas i båda staterna. I avtalspropositionen framhålls, att sådan pension som betalas av eller från fonder inrättade av en avtalsslutande stat eller dess lokala myndigheter till fysisk person på grund av arbete som utförts i den statens eller dess lokala myndigheters tjänst inte om-

fattas av artikel 18, utan av artikel 19:2 (beskattning sker då endast i källstaten, om inte personen i fråga har hemvist och är medborgare i den andra staten – i vilket senare fall beskattning sker endast i hemviststaten).

På samma sätt som enskilda pensioner och liknande ersättningar behandlas även utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen samt livräntor.

Uttrycket "livränta" definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

I den mån inkomst enligt artikel 18 beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit i enlighet med lagstiftningen i denna stat.

Se i övrigt författningar 1992:1197 och 1993:65.

Brasilien (art. 18)

Pension och annan liknande ersättning som inte överstiger ett belopp motsvarande USD 4 000 under ett kalenderår samt livränta (utan beloppsgräns) beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Pensionsbelopp som överstiger nämnda gräns får beskattas i såväl källstaten som hemviststaten.

Uttrycken *pension* och *livränta* definieras på i princip samma sätt som i avtalet med Argentina.

Pensioner enligt bestämmelserna om socialförsäkring får beskattas i såväl källstaten som hemviststaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1975:1427.

Bulgarien (art. 16)

Enskild pension och annan liknande ersättning beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen samt livränta beskattas endast i den stat från vilka de härrör, dvs. i källstaten.

Uttrycket "livränta" definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

I den mån beskattning sker i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Se i övrigt författningar 1988:1614 och 1989:97.

Canada (art. 18)

Pensioner (inklusive pensioner enligt socialförsäkringssystemet) och livräntor får beskattas i såväl källstaten som hemviststaten.

Dock beskattas vissa pensioner som uppburits från Canada enligt angivna kanadensiska författningar (the Pension Act, the Civilian War Pensions and Allowances Act, the War Veterans Allowance Act samt section 7 of the Aeronautics Act) endast i Canada som källstat.

Vid beskattning av pension och livränta som får beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattningen i hemviststaten genom ordinary credit.

Vid beskattning i Canada av pensioner som enligt ovan angivna för-

fattningar uppburits av person med hemvist i Sverige skall enligt avtalet dubbelbeskattningen elimineras i Sverige genom den alternativa exemptmetoden. Detta innebär att Sverige har rätt att för progressionsändamål inräkna den från svensk beskattning undantagna inkomsten i beskattningsunderlaget. Enligt uttalande i propositionen angående avtalet (1983/84:106) avser man dock på svensk sida inte att utnyttja denna rätt då det är fråga om t.ex. pensioner och understöd från Canada som på grund av sin art inte utgör skattepliktig inkomst där.

I fråga om eventuell tillämpning av den s.k. treårsregeln i svensk lag, se kapitel 4 om utdelning.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1984:931.

Cypern (art. 20)

Pensioner på grund av enskild tjänst och livränta nämns inte uttryckligen i avtalet. Av artikel 20:1 framgår att i avtalets övriga artiklar inte behandlade inkomster får beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat. Detta gäller alltså i princip även ifrågavarande pensioner och livräntor.

Om emellertid inkomsten "härrör" från den andra staten, dvs. källstaten, får den enligt artikel 20:3 beskattas även i denna stat. Enligt artikel 20:4 anses inkomsten härröra från en avtalsslutande stat bl.a. om utbetalaren är en person (fysisk eller juridisk) med hemvist i denna stat eller då inkomsten betalas enligt socialförsäkringslagstiftningen i denna stat. Om däremot inkomsten härrör från hemviststaten eller från källa i tredje stat och inte har samband som nyss sagts får den beskattas endast i hemviststaten enligt primärregeln.

I den mån pension, livränta eller utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen beskattas även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående den s.k. remittanceregeln, se beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1989:686 och 901.

Danmark och Färöarna (art. 18 i nordiska avtalet)

Pension och livränta samt utbetalning enligt sociallagstiftningen beskattas endast i källstaten. (Uttrycket *livränta* definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.)

I fall då inkomst av nämnda slag inte kan beskattas i utbetalarstaten, dvs. källstaten, får inkomsten beskattas endast i mottagarens hemviststat (angående "subject to tax-regeln", se beträffande utdelning).

Emellertid har Sverige genom en särskild föreskrift i 2 § lagen angående tillämpningen för svenskt vidkommande av det nya avtalet förklarat att det sistnämnda tillägget inte skall gälla beträffande utbetalning enligt sociallagstiftningen i en avtalsslutande stat i sådana fall då utbetalning på grund av sin art inte utgör skattepliktig inkomst i denna stat för där bosatta personer. I propositionen om det tidigare avtalet har anförts som exempel att i Finland förekommer vissa utbetalningar av denna art t.ex. vissa krigsinvalidpensioner. Enligt propositionen har Sverige vid förhandlingarna angående avtalet klargjort att Sverige inte ämnade beskatta detta slags utbetalningar till mottagare med hemvist i Sverige. De övriga avtalsslutande staterna har inte haft något att erinra mot detta. Pension som i enlighet härmed inte be-

skattas i Sverige skall inte heller föranleda progressionsuppräknings här.

En annan bestämmelse i denna artikel föreskriver att underhållsbidrag till make eller förutvarande make eller till barn skall undantas från beskattning i mottagarens hemviststat i de fall då bidraget skulle ha varit skattefritt i källstaten om mottagaren haft hemvist där. Bestämmelsen har förklarats med att, eftersom avdragsrätt för utbetalaren i alla de nordiska staterna i princip är förenad med skatteplikt för mottagaren, denna metod valts för att förhindra att mottagaren av sådan betalning blir beskattad för denna i fall då utbetalaren inte har rätt till avdrag. Inte heller här torde Sverige komma att tillämpa progressionsförbehållet.

Vid beskattning endast i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten, av Danmark respektive Färöarna genom den alternativa exemptmetoden och av Sverige genom full exempt.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Egypten (art. 13)

Pensioner och livräntor beskattas endast i inkomstagarens hemviststat.

Uttrycket *livränta* definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1959:22.

Estland (art. 18)

Pension och annan liknande ersättning på grund av tidigare privat tjänst beskattas endast i inkomstagarens hemviststat. Detsamma gäller beträffande livränta. Om emellertid skatteuttaget i hemviststaten på pensionen, ersättningen eller livräntan inte är "betydande" får dock inkomsten i fråga beskattas (även) i den stat från vilken den härrör, dvs. källstaten. Enligt avtalspropositionen är de avtalslutande parterna överens om att utgångspunkten vid bestämmande av begreppet "betydande" skall vara ett skatteuttag som motsvarar uttaget för utomlands bosatta personer enligt den svenska lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Ersättning som utbetalas enligt socialförsäkringslagstiftningen, pension på grund av tidigare offentlig tjänst m.m. får dock alltid beskattas (även) i källstaten. Uttrycket "livränta" definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

Angående sättet för dubbelbeskattningens eliminerande, se under inkomst av enskild tjänst.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Filippinerna (art. 20)

Pensioner på grund av enskild tjänst samt livräntor nämns inte uttryckligen i avtalet. Enligt avtalets artikel 20, som handlar om "övriga" i avtalet inte nämnda inkomstslag, gäller därför att sådana inkomster beskattas endast i inkomstagarens hemviststat, om inte inkomsten härrör från källa i den andra staten. Om så är fallet får inkomsten även beskattas enligt lagstiftningen i denna andra stat.

Uttrycket inkomst som "härrör från källa i den andra staten" har

inte definierats närmare i avtalet. Därför skall uttrycket enligt avtalets artikel 3:2 anses ha den betydelse som uttrycket har i den tillämpande staten enligt dess lagstiftning beträffande de skatter som omfattas av avtalet. I sista hand kan myndigheterna i de båda staterna gemensamt fastställa uttryckets innebörd.

Vad som här sagts om pensioner i enskild tjänst gäller även t.ex. svensk ATP som intjänats i sådan tjänst.

Såvitt angår ersättningar – t.ex. livräntor – som betalas av en av staterna, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter för skada till följd av fientligheter eller politisk förföljelse, gäller att dessa slags ersättningar får beskattas endast i utbetalarstaten.

Om beskattning sker även i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående eventuell tillämpning på filippinsk sida av bestämmelsen i artikel 26:2, se beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1987:1183 och 1989:900.

Finland

(art. 18 i nordiska
avtalet)

Här gäller samma regler som i förhållande till Danmark.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Frankrike

(art. 18)

Pension och liknande ersättning beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Detta gäller alltså i motsats till vad som gäller i fråga om sådan pension som betalas av staten, dess lokala myndigheter eller dess offentligrättsliga juridiska personer på grund av arbete som utförts i tjänst hos dessa enheter. Pensioner av dessa slag beskattas nämligen enligt artikel 19 endast i "utbetalarstaten" såvida inte pensionstagaren har hemvist i och är medborgare i den andra staten utan att samtidigt vara medborgare i den förstnämnda staten.

I detta sammanhang kan framhållas att livränta eller t.ex. pension som utgår på grund av pensionsförsäkring, som inte tagits i samband med tjänst, samt periodiskt understöd inte uttryckligen nämns i avtalet. – Enligt vad som sägs i avtalspropositionen skall dessa slags inkomster i enlighet med artikel 21 ("annan inkomst") beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat (om inte inkomsten har samband med fast driftställe för rörelse respektive stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet som inkomsttagaren bedriver i den andra staten). I enlighet härmed beskattas svensk folkpension som utbetalas till person med hemvist i Frankrike endast där. Detta gäller också svensk ATP-pension som utbetalas till sådan person i det fall att pensionen intjänats såväl i privat som offentlig tjänst och därför inte är att hänföra till varken pension som avses i artikel 18 eller i artikel 19. (Om däremot ATP-pensionen enbart faller under artikel 18 respektive artikel 19 skall den behandlas som sådan.) Endast i hemviststaten beskattas också inkomst från tredje stat.

Vidare framgår av avtalet (artikel 24) att myndigheterna (för Sveriges del riksskatteverket) kan överenskomma att premier som betalas till en erkänd pensionsanstalt i den ena staten, där den skattskyldige tidigare haft hemvist, skall kunna behandlas på samma sätt som

om de betalats till en pensionsanstalt i den andra staten. Detta innebär att premier som betalas till en fransk pensionsanstalt under vissa försättningar kan bli avdragsgilla vid taxering i Sverige.

Se i övrigt författningar 1992:673 och 1992:154.

Grekland
(art. XIV, XVI och XVIII)

Pensioner och liknande ersättningar i anledning av tidigare anställning beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Även livräntor får beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Med *livränta* förstås ett fastställt belopp, som på grund av förpliktelse skall utbetalas periodiskt på fastställda tider under vederbörandes livstid eller under annan angiven eller fastställbar tidsperiod.

Pensioner som utbetalas av socialförsäkringsanstalter och liknande inrättningar får beskattas i såväl inkomsttagarens hemviststat som i källstaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Grekland genom ordinary credit och av Sverige genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1963:497.

Indien
(art. 19)

Pension och annan liknande ersättning med anledning av tidigare anställning kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i källstaten. Detsamma gäller beträffande livränta och utbetalning enligt sociallagstiftningen.

Uttrycket *livränta* definieras på i princip samma sätt som i avtalet med Argentina.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1988:1494 och 1495.

Indonesien
(art. 18 och 22)

Pension och annan liknande ersättning på grund av tidigare anställning kan beskattas i hemviststaten och – om den härrör från den andra staten – även i källstaten.

Livräntor, som inte uttryckligen nämns i avtalet, får enligt artikel 22 beskattas i hemviststaten och – om de härrör från ”källa” i den andra staten – även i källstaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1989:611 och 813.

Irland
(art. 19)

Pension och annan liknande ersättning som utbetalas med anledning av tidigare anställning utövad i en avtalsslutande stat kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i källstaten. Detsamma gäller beträffande utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen i en stat och livränta som uppbärs från källa i en stat.

Uttrycket ”livränta” definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

I den mån beskattning sker även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående "remittanceregeln", se kapitel 4 om utdelning.
Se i övrigt författningar 1987:103 och 1988:988.

Island
(art. 18 i nordiska
avtalet)

Angående beskattningsrätten gäller samma regler som i förhållande till Danmark.

Vid beskattning endast i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten, av Island genom exemption med progression och av Sverige genom full exempt.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Israel
(art. XII)

Pensioner och livräntor får beskattas endast i hemviststaten.

Uttrycken *pensioner* respektive *livräntor* definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

Utbetalningar enligt socialförsäkringssystemet är inte uttryckligen nämnda i avtalet. De kan därför beskattas i respektive källstat i den mån den interna lagstiftningen medger det.

Om sådana utbetalningar beskattats både i Sverige såsom källstat (jämför lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta) och i Israel såsom mottagarens hemviststat, skall dubbelbeskattning elimineras av Israel genom ordinary credit.

Sverige får däremot som hemviststat inte beskatta utbetalningarna om de beskattats i Israel som källstat. Sverige skall i stället eliminera dubbelbeskattning genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression.

Se i övrigt författning 1960:617.

Italien
(art. 18)

Pensioner och andra liknande ersättningar beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Pensioner och liknande ersättningar enligt socialförsäkringslagstiftningen samt belopp utbetalade på grund av pensionsförsäkring meddelad i en av staterna får beskattas i hemviststaten men även i källstaten, om inkomsttagaren är medborgare i källstaten.

Livränta, som inte uttryckligen nämns i avtalet, beskattas enligt artikel 22 endast i hemviststaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit. I Italien får avräkningsbeloppet inte överstiga den kvotdel av den italienska inkomstskatten som inkomsten i fråga utgör av den i Italien beskattade totala inkomsten. Avräkning i Italien för svensk skatt skall dock inte ske i fall då inkomst på begäran av inkomsttagaren är underkastad beskattning med inkomstskatt enligt italiensk lagstiftning med dess möjligheter till skattelättnader för inkomst från utlandet.

Angående den svenska treårsregeln, se beträffande utdelning.

Angående tillämpningsföreskrifter, se författningar 1983:182 och 857.

Jamaica
(art. 22)

Pension – vare sig den utgår på grund av enskild eller allmän tjänst – och livränta kan beskattas i såväl inkomsttagarens hemviststat som i

källstaten varifrån de härrör. Detsamma gäller beträffande förmåner som utgår enligt allmän social försäkringslagstiftning.

I den mån beskattning sker även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten, av Jamaica genom full credit och av Sverige genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1986:76 och 733.

Japan (art. 21)

Pensioner på grund av enskild tjänst, livräntor samt socialförsäkringsförmåner – vilka inkomster inte uttryckligen nämns i avtalet – kan, om de uppbärs av en person med hemvist i den ena staten men härrör från den andra staten, beskattas i såväl hemviststaten som källstaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1983:203.

Jugoslavien (art. 18)

Pension och annan liknande ersättning beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Livränta, som inte uttryckligen nämns i avtalet, får likaså beskattas endast i hemviststaten (artikel 29).

Utbetalningar enligt allmän socialförsäkringslagstiftning kan beskattas i såväl hemviststaten som i källstaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Sverige genom ordinary credit och av Jugoslavien genom exemption med progression.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1982:70. För frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Kenya (art. XVIII)

Pension eller livränta får beskattas såväl i inkomsttagarens hemviststat som i källstaten.

Med uttrycket *pension* förstås periodisk utbetalning som utgör ersättning för tidigare utfört arbete eller för liden skada eller som utgår enligt bestämmelsen om allmän socialförsäkring.

Uttrycket *livränta* definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit. I förekommande fall medger Sverige matching credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1974:69.

Kina (art. 18 och 22)

Pension och annan liknande ersättning med anledning av tidigare (enskild) anställning beskattas endast i mottagarens hemviststat.

Däremot beskattas pension och annan liknande ersättning som betalas enligt socialförsäkringssystemet i den ena staten endast i denna stat (källstaten). Detsamma gäller om pensionen m.m. betalas från en särskild fond som bildats av källstaten eller dess lokala myndigheter.

I den mån pension e.dyl. beskattas endast i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten. Om hemviststaten är Sverige,

sker detta genom exemptmetoden, i förekommande fall med progression och, om hemviststaten är Kina genom ordinary credit.

Livränta nämns inte uttryckligen i avtalets artikel 18. I den mån en livränta inte kan hänföras till en med pension "liknande ersättning" med anledning av tidigare anställning, gäller därför att livräntan skall behandlas på sätt som framgår av bestämmelserna i artikel 22 beträffande "annan inkomst", dvs. sådan inkomst som inte behandlats i avtalets övriga artiklar.

Enligt dessa bestämmelser kan livränta av hithörande slag beskattas, förutom i mottagarens hemviststat, även i den andra avtalsslutande staten såsom källstat om livräntan härrör från denna stat. Härrör livräntan från källa i tredje stat kan den beskattas endast i hemviststaten. Om livräntan har verkligt samband med fast driftställe för rörelse eller stadigvarande anordning för självständig yrkesverksamhet som mottagaren bedriver eller utövar i källstaten, gäller reglerna för beskattning av rörelsen respektive yrkesverksamheten (beskattning i båda staterna).

I den mån livränta enligt nu nämnda regler beskattas även i källstaten elimineras dubbelbeskattningen av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1986:1027 och 1083.

Korea (Syd-) (art. 18)

Angående beskattningsrätten beträffande pensioner och andra liknande ersättningar, livräntor samt socialförsäkringsförmåner gäller samma regler som enligt avtalet med Jugoslavien (angående livräntor tillämpas artikel 21).

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1982:984.

Lettland (art. 18)

Här gäller samma bestämmelser som i motsvarande artikel enligt avtalet med Estland.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Luxemburg (art. 20)

I fråga om rätten att beskatta pensioner, livräntor och socialförmåner gäller detsamma som enligt avtalet med Japan.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Luxemburg genom exemption med progression och av Sverige genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1985:132.

Malaysia (art. XV och XVI)

Pension och livränta får beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Med *pension* förstås periodisk utbetalning som på frivillig eller annan grund utgår såsom ersättning för utfört arbete eller liden skada.

Uttrycket *livränta* definieras på samma sätt som enligt avtalet med Argentina.

Socialförsäkringsförmåner kan beskattas i såväl hemviststaten som källstaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1971:1252.

Malta (art. 18)

Pension och annan liknande ersättning samt livränta får beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Med "pension och annan liknande ersättning" förstås periodiska utbetalningar som efter pensionering utgör ersättning på grund av tidigare anställning eller som sker för liden skada i samband med tidigare anställning.

Uttrycket *livränta* definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

Utbetalningar enligt bestämmelserna om social trygghet eller allmän försäkring får beskattas i såväl hemviststaten som i källstaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit.

Utan hinder av övriga bestämmelser i avtalet gäller att svensk medborgare med hemvist enligt avtalet i Malta, vilken även enligt svensk lagstiftning anses bosatt i Sverige (jfr femårsregeln i punkt 1 första stycket anvisningarna till 53 § KL), får beskattas i Sverige. Sverige skall därvid ge ordinary credit för den maltesiska skatt som erlagts på inkomsten i fråga.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordningarna 1976:850 och 1982:1226 samt 1987:1042.

Marocko (art. 9)

Pensioner och livräntor (samt andra inte särskilt behandlade inkomster) beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1961:521.

Mauritius (art. 18)

Pension och annan liknande ersättning, som härrör från den ena staten (källstaten) och betalas till person med hemvist i den andra staten, får beskattas i båda staterna.

I avtalspropositionen framhålls, att sådan pension som betalas av eller från fonder inrättade av en avtalsslutande stat eller dess lokala myndigheter till fysisk person på grund av arbete som utförts i den statens eller dess lokala myndigheters tjänst inte omfattas av artikel 18, utan av artikel 19:2 (beskattning sker då endast i källstaten, om inte personen i fråga har hemvist och är medborgare i den andra staten – i vilket senare fall beskattning sker i hemviststaten).

På samma sätt som enskilda pensioner och liknande ersättningar behandlas även utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen samt livräntor.

Uttrycket *livränta* definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

I den mån inkomst enligt artikel 18 beskattas även i källstaten skall

dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit i enlighet med lagstiftningen i denna stat.

Se i övrigt författningar 1992:1195 och 1993:63.

Mexiko (art. 18)

Pension och annan liknande ersättning (som inte är att anse som ersättning för tidigare offentlig tjänst) kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i källstaten. Detsamma gäller beträffande utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen och livränta.

Uttrycket *livränta* definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

I den mån beskattning sker även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit i enlighet med lagstiftningen i denna stat. För Mexikos del gäller beträffande inkomst som det här är fråga om att Mexiko enligt intern lagstiftning får begränsa det avräkningsbara beloppet till 15 procent av det erhållna bruttobeloppet.

Se i övrigt författningar 1992:1196 och 1993:64.

Nederländerna (art. 18)

Pensioner och liknande ersättningar med anledning av tidigare anställning samt livränta beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Om emellertid sådan ersättning inte är av periodisk natur och den betalas med anledning av tidigare anställning som utövats i den andra staten gäller att ersättningen får beskattas även i källstaten, dvs. den stat från vilken ersättningen härrör. Motsvarande gäller i fall då rätten till livränta utbyts mot ett engångsbelopp.

Uttrycket *livränta* definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

Pension och annan ersättning enligt socialförsäkringssystemet kan beskattas såväl i hemviststaten som i källstaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning av inkomsttagarens hemviststat. Om Sverige är hemviststaten tillämpar Sverige i regel ordinary credit enligt svensk lag. Nederländerna tillämpar likaså ordinary credit enligt sin lag när fråga är om icke-periodisk pensionsersättning eller om en mot ett engångsbelopp utbytt livränta. Är fråga om ersättning enligt socialförsäkringssystemet tillämpar Nederländerna i stället alternativt exempt enligt sin lagstiftning. Sverige tillämpar i detta fall som hemviststat fullt exempt.

Se i övrigt författningar 1992:17 och 946.

Norge (art. 18 i nordiska avtalet)

Angående beskattningsrätten gäller samma regler som i förhållande till Danmark.

Vid beskattning endast i källstaten elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten genom fullt exempt.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Nya Zeeland (art. 14)

Pension och livränta beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Uttrycket *livränta* definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

Pension enligt socialförsäkringssystemet i en stat kan beskattas i såväl hemviststaten som i källstaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1980:1131.

Pakistan
(art. 21)

Rätten att beskatta enskilda pensioner, livräntor och förmåner enligt socialförsäkringslagstiftningen har inte reglerats särskilt i avtalet. I fråga om beskattningsrätten gäller följaktligen bestämmelserna i artikel 21 om "annan inkomst". Se vad som sagts härom under avsnittet om "realisationsvinst" genom avyttring av "övrig" egendom.

I den mån beskattning sker även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit. Angående skatteavräkningen i Pakistan, se kapitel 4 om utdelning.

Se i övrigt författningar 1986:595 och 732.

Peru
(art. XII)

Här gäller samma regler som enligt avtalet med Argentina.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1968:745.

Polen
(art. 20)

Pensioner på grund av enskild tjänst, livräntor samt socialförsäkringsförmåner – vilka inkomster inte uttryckligen nämns i avtalet – kan "oavsett varifrån inkomsten härrör" beskattas såväl i inkomsttagarens hemviststat som i källstaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1977:475.

Rumänien
(art. 19)

Pensioner och liknande ersättningar i anledning av tidigare anställning beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat. Detsamma gäller i fråga om livräntor och andra liknande periodiska utbetalningar.

Utbetalningar enligt allmän socialförsäkringslagstiftning kan beskattas såväl i hemviststaten som i källstaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1979:57.

Ryska Federationen
(art. 18)

Pension och annan liknande ersättning, som betalas enligt vederbörande stats egen lagstiftning samt andra ersättningar enligt socialförsäkringslagstiftningen i denna stat liksom även livränta som härrör därifrån, kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i utbetalstaten, dvs. källstaten.

Om emellertid pension på grund av tidigare privat tjänst betalas till en person med hemvist i den ena staten, där han också är medborgare, beskattas pensionen endast i denna stat.

I den mån pension eller annan inkomst, varom här är fråga, beskattas även i källstaten, elimineras dubbelbeskattning av hemviststaten

genom ordinary credit i enlighet med statens egen lagstiftning.
Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Schweiz (art. 19 och 21)

Pensioner och liknande ersättningar i anledning av tidigare anställning samt livräntor beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Uttrycket *livränta* definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

Pensioner enligt svensk socialförsäkringslagstiftning får, om pensionen utbetalas till person med hemvist i Schweiz, beskattas såväl i hemviststaten som i Sverige såsom källstat.

Vid beskattning i Sverige såsom källstat skall Sverige från sin skatt på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den i Schweiz erlagda inkomstskatten på pensionen. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga beloppet av den svenska inkomstskatt som belöper på pensionen (eftersom det är källstaten som verkställer avräkningen tillämpas alltså "omvänd" credit).

Avräkning i Sverige av schweizisk skatt kan komma i fråga om den skattskyldige, trots hemvist i Schweiz enligt avtalet, enligt svenska bestämmelser anses bosatt i Sverige (jfr punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL), förutsatt att han är svensk medborgare men icke schweizisk medborgare och att han icke avrest från Sverige för mer än tre år sedan.

Se i övrigt författningar 1992:856 och 1993:960.

Singapore (art. XIV)

Pension eller livränta får beskattas såväl i hemviststaten som i källstaten.

Med uttrycket *pension* förstås en periodisk utbetalning som utgör ersättning för utfört arbete eller för liden skada eller som utgår enligt bestämmelser om allmän socialförsäkring.

Uttrycket *livränta* definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit.

Beträffande den s.k. remittanceregeln, se kapitel 4 om utdelning.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1969:190 och förordning 1983:1012. Se även författningar 1991:1886 och 1992:857.

Sovjetunionen (art. 13:2 och 14)

Pensioner på grund av enskild tjänst och livräntor nämns inte uttryckligen i avtalet. Av artikel 14 framgår att i avtalets övriga artiklar inte behandlade inkomster får beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat. Detta gäller alltså även beträffande ifrågavarande pensioner och livräntor.

Pensioner och bidrag enligt socialförsäkringslagstiftningen i en stat kan beskattas endast i källstaten.

Eftersom avtalet saknar särskild "metodartikel" får vid beskattning i källstaten dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten genom full exemption, dvs. exemption utan beaktande av skatteprogressionen.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordningar 1982:708 och 1227. För frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Spanien
(art. XVIII)

Pensioner och liknande ersättningar i anledning av tidigare anställning samt livränta beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Uttrycket livränta definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

Utbetalningar enligt allmän socialförsäkringslagstiftning eller på grund av pensionsförsäkring som meddelats i en av staterna kan beskattas utom i hemviststaten även i källstaten under förutsättning att inkomsttagaren är medborgare i källstaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i källstaten genom ("omvänd") ordinary credit (jfr Schweiz).

Beträffande den svenska 3-årsregeln, se kapitel 4 om utdelning.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1977:75.

Sri Lanka
(art. 18)

"Varje slag" av pension (inklusive t.ex. svensk folkpension och ATP) och livränta får beskattas i såväl hemviststaten som källstaten.

Uttrycket *livränta* definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1983:912 och 1984:809.

**Storbritannien och
Nordirland**
(art. 18)

Pension och annan liknande ersättning med anledning av tidigare anställning samt livränta får beskattas i såväl hemviststaten som källstaten. Vid beskattning i källstaten av sådan pension, ersättning eller livränta skall källstaten medge ett inkomstavdrag med en femtedel av beloppet.

Även utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen får beskattas i såväl hemviststaten som källstaten.

Dock gäller i fråga om nämnda pensioner, ersättningar, livräntor och utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen att om inkomsttagaren också är medborgare i hemviststaten inkomsten får beskattas endast i denna stat.

Uttrycket *livränta* definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit.

Beträffande den s.k. remittanceregeln, se kapitel 4 om utdelning.

Se i övrigt författningar 1983:898 och 1984:932.

Sydafrika
(art. XIII)

Pensioner (inklusive t.ex. svensk folkpension och ATP) och livräntor får beskattas endast i inkomsttagarens (en fysisk persons) hemviststat.

Uttrycket *livränta* definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1956:51.

Tanzania
(art. 19 och 22)

Pensioner och liknande ersättningar i anledning av tidigare anställning beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat. Detsamma gäller enligt artikel 22 beträffande livränta, som inte uttryckligen nämns i avtalet.

Utbetalningar enligt allmän socialförsäkringslagstiftning kan beskattas såväl i hemviststaten som i källstaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1977:580.

Thailand (art. 21)

Enskilda pensioner och livräntor nämns inte uttryckligen i avtalet. Av artikel 21:1 framgår att i avtalets övriga artiklar inte behandlade inkomster i princip får beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat. Om pensionen eller livräntan "härrör" från den andra staten gäller dock enligt artikel 21:3 att inkomsten får beskattas även i den andra staten, dvs. källstaten. Därav följer alltså att Sverige har rätt att beskatta livräntor och liknande utbetalningar till personer med hemvist i Thailand i fall då sådana utbetalningar sker på grund av pensionsförsäkring som meddelats i Sverige (jämför lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta). Här under faller givetvis även svensk folkpension och ATP samt andra svenska socialförsäkringsförmåner.

I den mån inkomst som här avses beskattas i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1989:676 och 814.

Tjeckoslovakien (art. 19 och 21)

Pension (inklusive t.ex. svensk folkpension och ATP) och annan liknande ersättning får beskattas endast i källstaten.

Livränta, som inte uttryckligen nämns i avtalet, beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Tjeckoslovakien genom exemption med progression och av Sverige genom den alternativa exemptmetoden.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1980:864. Angående frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Trinidad och Tobago (art. 18 och 22)

Pensioner (inklusive svensk folkpension och ATP) kan beskattas i hemviststaten och – om de "härrör från källa" i den andra staten – även i källstaten.

Livräntor, som inte uttryckligen nämns i avtalet, får beskattas i hemviststaten och – om de "härrör" från den andra staten – även i källstaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1984:246.

Tunisien

Pensioner och livräntor har lämnats utanför avtalet och har uttryckligen undantagits från tillämpningen av artikel 19 angående behandlingen av "inkomster som inte uttryckligen nämnts".

Dessa från avtalet undantagna inkomster kan därför beskattas i så-

väl inkomsttagarens hemviststat som källstaten i den mån lagstiftningen i respektive stat medger det utan att någon åtgärd för undanröjande av dubbelbeskattningen vidtas.

Se i övrigt författningar 1983:476 och 1984:145.

Turkiet (art. 18)

Enskild pension och annan liknande ersättning på grund av tidigare anställning, utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen och livränta kan beskattas både i inkomsttagarens hemviststat och i utbetalarstaten, dvs. källstaten. Men om inkomsttagaren är medborgare i hemviststaten tillkommer beskattningsrätten endast denna stat.

Uttrycket *livränta* definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

I den mån beskattning sker även i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten, av Turkiet genom exemption med progression och av Sverige genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1988:782 och 1990:990.

Tyskland (art. 18)

Pension på grund av tidigare enskild tjänst och liknande ersättning samt livränta (inklusive pension på grund av egen pensionsförsäkring) beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Uttrycket *livränta* definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

Belopp som utbetalas enligt utbetalarstatens socialförsäkringslagstiftning (inklusive t.ex. folkpension och ATP) beskattas i regel endast i utbetalarstaten (källstaten). Är han eller hon medborgare endast i hemviststaten – alltså utan att vara medborgare i utbetalarstaten – tillkommer emellertid beskattningsrätten endast hemviststaten.

I avtalspropositionen erinras om att, för svenskt vidkommande, gäller att en person som är bosatt utomlands och uppbär skattepliktig inkomst av tjänst från Sverige skall fr.o.m. den 1 januari 1992 beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlandsbosatta (se redogörelsen i kapitel 2 för de svenska skattskyldighetsreglerna). Enligt denna lag är pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring skattepliktig endast till den del beloppet överstiger uppburen folkpension (5 § 4 p.). Den särskilda inkomstskatten tas ut med 25 procent (7 §). Detta innebär för en svensk pensionär som enligt avtalet har hemvist i Tyskland och som uppbär folkpension och ATP från Sverige att folkpensionen är skattefri medan den allmänna tilläggs-pensionen kommer att beskattas i Sverige med 25 procent.

Enligt avtalets artikel 18:5 är en person med hemvist i den ena staten som uppbär belopp enligt socialförsäkringslagstiftningen i den andra staten berättigad till samma förmåner vid beskattningen i hemviststaten som skulle ha medgivits om beloppet erhållits från denna stat.

Detta innebär enligt avtalspropositionen t.ex. att en svensk medborgare med hemvist i Sverige som från Tyskland får grundpension motsvarande svensk folkpension är lika berättigad till särskilt kommunalt grundavdrag som han skulle ha varit enligt kommunalskattelagen om han i stället fått svensk folkpension.

Enligt avtalets artikel 18:3 tillkommer beskattningsrätten endast utbetalarstaten (källstaten) när fråga är om periodiska ersättningar eller engångsbelopp som ena staten eller dess lokala myndigheter betalar till person med hemvist i den andra staten som ersättning för skada som uppkommit till följd av krigshandling eller politisk förföljelse (däri inbegripet vissa gottgörelsebetalningar: "Wiedergutmachungen").

I den mån beskattningsrätten enligt förevarande artikel tillkommer endast utbetalarstaten/källstaten skall hemviststaten undantaga inkomsten i fråga från sin beskattning och således tillämpa exemptmetoden. Enligt avtalet har båda staterna tillerkänts rätt att verkställa progressionsuppräknung vid sin beskattning av den skattskyldiges övriga skattepliktiga inkomster. Enligt avtalspropositionen har man emellertid på svensk sida förklarat sig avstå från denna möjlighet till progressionsuppräknung i förhållandet till Tyskland.

Angående de speciella bestämmelserna i artikel 43, se under utdelning.

Se i övrigt författning 1992:1193. Angående frågan om avtalets ikraftträdande, se förordet.

Ungern (art. 18)

Pensioner och andra liknande ersättningar på grund av tidigare anställning, livräntor och utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen kan beskattas såväl i inkomsttagarens hemviststat som i källstaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten, av Ungern genom exemption med progression och av Sverige genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1982:709 och 985.

Zambia (art. XVIII)

Pension eller liknande ersättning i anledning av tidigare anställning är undantagen från beskattning i källstaten om inkomsttagaren är skattskyldig i hemviststaten för ersättningen.

Pensioner som utbetalas enligt bestämmelserna om svensk socialförsäkring respektive pensioner som utbetalas från "Zambia National Provident Fund" kan beskattas såväl i inkomsttagarens hemviststat som i källstaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit. Sverige medger i förekommande fall matching credit.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1975:1393.

Zimbabwe (art. 19)

Enskilda pensioner och andra liknande ersättningar kan beskattas såväl i utbetalarstaten som i mottagarens hemviststat. Detsamma gäller beträffande utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen och beträffande livräntor.

Uttrycket *livränta* definieras på samma sätt som i avtalet med Argentina.

Om beskattning sker i källstaten skall dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit.

Se i övrigt författningar 1989:894 och 1991:2.

Österrike
(art. 15 och 16)

Pensioner, inklusive änke- och barn(pupill)pensioner, ävensom andra belopp eller i pengar uppskattbara förmåner på grund av förutvarande arbetsanställning i enskild tjänst beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat.

Likaså beskattas livränta – som ej uttryckligen nämns i avtalet – endast i mottagarens hemviststat enligt artikel 2:1.

Utbetalningar på grund av lagstadgad socialförsäkring beskattas endast i källstaten. Detta gäller under förutsättning att inkomsttagaren inte är medborgare i hemviststaten.

Vid beskattning i källstaten elimineras dubbelbeskattning i hemviststaten genom ordinary credit då det är fråga om utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen till person som är medborgare i hemviststaten. Sker utbetalning till person som inte är medborgare där tillämpar hemviststaten exemptmetoden, för Österrikes del eventuellt med progression.

Se i övrigt författningar 1992:858 och 1993:136.

Bilaga 10 Pensioner i enskild tjänst, livräntor och socialförsäkringsförmåner

Sveriges avtal med	Pension livränta	Socialförs.-förmåner	Metod för undanröjande av dubbel-beskattnng i hemortsk. (H) undantagsvis i källstaten (K): 1) ordinary credit 2) exempt a) med progr. om ej annat b) alt. ex.			
1	2	3	4	5	6	7
Amerikas förenta stater	H –	– H K=A K=Sv	A	Sv		
Argentina	– K			X		
Australien	H –	H K*	X			*om medb. i K
Bangladesh	H –	H –				
Barbados	H K*		X Sv M			*om ink. härrör fr. K
Belgien	H –	H K	Sv	B		
Botswana	H K	H K	X			
Brasilien	H (livr.) – H (pens.) _* H (pens.) K	H K	X X			*om högst USD 4 000
Bulgarien	H (pens.) – – (livr.) K *	– K *		X		*om ink. härrör fr. K
Canada	H K*	H K	X			*vissa pensio- ner endast i C – i Sv medges alt. exempt Ev. Sv 3-års- regel
Cypern	H K*	H K*	X			*om ink. härrör fr. K
Danmark och Färöarna	– K	– K		Sv full ex.	Dk	
Egypten	H –					
Estland	H K (om ej be- tydande)	H K	X Sv M			
Filippinerna	H – vissa livr. K*	H K*	X X			*om ink. härrör fr. K
Finland	– K	– K		Sv full ex.	F	
Frankrike	H –	H –				
Grekland	H –	H K	G	Sv		
Indien	H K	H K	X			
Indonesien	H K*	H K*	X			*om ink. härrör fr. K
Irland	H K	H K	X			
Island	– K	– K		I Sv full ex.		
Israel	H –	H=I – K=Sv K=I	I	Sv		
Italien	H –	H K*	X			Ev. sv 3-årsreg. *om medb. i K

Bilaga 10 Pensioner i enskild tjänst, livräntor och socialförsäkringsförmåner

<i>Sveriges avtal med</i>	<i>Pension livränta</i>		<i>Socialförs.- förmåner</i>		<i>Metod för undanröjande av dubbel- beskatning i hemortsk. (H) undantagsvis i källstaten (K): 1) ordinary 2) exempt credit a) med b) alt. ex. progr. om ej annat</i>			
1	2		3		4	5	6	7
Jamaica	H	K	H	K	X			
Japan	H	K	H	K	X			
Jugoslavien	H	–	H	K	Sv	J		
Kenya	H	K	H	K	X Sv M			
Kina	H (pens.)	–	–	K	Ki	Sv		*om livr. här- rör från K
	H (livr.)	K*			X			
Korea (Syd-)	H	–	H	K	X			
Lettland	H	K (om ej be- tydande)	H	K	X Sv M			
Luxemburg	H	K	H	K	Sv	L		
Malaysia	H	–	H	K	X			
Malta	H	–	H	K	X Sv M			Sv 5-årsregel
Marocko	H	–	H	–				
Mauritius	H	K	H	K	X			
Mexiko	H	K	H	K	X*			*M avräknar max 15 %
Nederländerna	H (period.)	–						
	H (ej pens.)	K	H	K	X	Sv full ex.	N	
Norge	–	K	–	K		X full ex.		
Nya Zeeland	H	–	H	K	X			
Pakistan	H	K*	H	K*	X			*om ink. här- rör från K
Peru	–	K			X			
Polen	H	K	H	K		X		
Rumänien	H	–	H	K	X			
Ryska Federationen	H	K	H	K	X			
Schweiz	H	–	H	K=Sv	Sv			OBS! att Sv som källstat ger credit! Ev. sv 3-årsregel
Singapore	H	K	H	K	X			
Sovjetunionen	H	–	–	K		X (full ex.)		

Bilaga 10 Pensioner i enskild tjänst, livräntor och socialförsäkringsförmåner

Sveriges avtal med	Pension livränta	Socialförs.- förmåner	Metod för undanröjande av dubbel- beskattning i hemortsk. (H) undantagsvis i källstaten (K): 1) ordinary 2) exempt credit a) med b) alt. ex. progr. om ej annat			
1	2	3	4	5	6	7
Spanien	H –	H K*	X (käll- staten ger credit)			*även privat pens.försäkr. och om medb. i K Sv 3-årsregel
Sri Lanka	H K	H K	X			
Storbritannien och Nordirland	H K* (80 %)	H K*	X			*om ej medb. endast i H
Sydafrika	H –	H –				
Tanzania	H –	H K	X			
Thailand	H K*	H K*	X			*om ink. här- rör fr. K
Tjeckoslo- vakien	– (pens.) K H (livr.) –	– K		T	Sv	
Trinidad och Tobago	H K	H K	X Sv M			
Tunisien	H K		–	–	–	ej avtalsregle- rat (dubbelbe- skattn. möjlig)
Turkiet	H K*	H K*	Sv	T		*endast i H om med- borg. där
Tyskland	H –	– K* vissa K krigersättn.		X Sv full ex X Sv full ex		*endast H om med- borgare en- dast där
Ungern	H K	H K	Sv	U		
Zambia	H –*	H K	X Sv M			*om beskattn. i H
Zimbabwe	H K	H K	X			
Österrike	H –	–* K	X**	X*		*om ej medb. i H end. K **om medb. i H

Anmärkningar:

H = mottagarens hemviststat
K = utbetalarens stat (källstat)

– i kol 2 markerar att ingen beskattningsrätt föreligger för resp. H eller K.

Kol 4–6 anger vilken metod som H använder för att eliminera dubbelbeskattning (Sv = Sverige el. motsv. begynnelsebokstav för övriga stater; om båda staterna använder samma metod markeras detta med X).

M = matching credit

11 Inkomst för studerande och praktikanter samt professorer och lärare

Här är det fråga om personkategorier som tillfälligt vistas i en annan stat än den egna hemviststaten i ett bestämt syfte, nämligen att bedriva studier, fullgöra praktikanttjänstgöring eller för att meddela undervisning vid t.ex. universitet eller högskola. Avtalsbestämmelserna går ut på att vederbörande skall slippa beskattning i vistelsestaten av den inkomst som han uppbär för sin försörjning under vistelsen i fråga. Det kan vara fråga om antingen bidrag till uppehållet som erhålls från hemlandet eller annan stat än vistelsestaten – detta gäller närmast studerande och praktikanter – eller arbetsinkomst som vederbörande haft. Av skattefriheten i vistelsestaten följer att rätten att beskatta inkomsten i princip tillkommer hemviststaten. Om och i vilken mån beskattning faktiskt kommer att ske där beror givetvis av den interna lagstiftningen. Eftersom vistelsestaten inte får beskatta inkomsten i fråga kan dubbelbeskattning inte uppkomma och hemviststaten behöver inte tillämpa någon särskild metod för dess undvikande.

OECD:s modellavtal

OECD:s modellavtal reglerar endast det fallet att en studerande eller praktikant får inkomst som utbetalas från annan stat än vistelsestaten. Enligt artikel 20 gäller nämligen följande:

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

Däremot har särskilda regler om skattefrihet i vistelsestaten under vissa förutsättningar för lärare och professorer inte intagits i OECD-avtalet. Trots detta förekommer sådana regler i många avtal. På svensk sida anses emellertid särregler för denna kategori mindre motiverade, varför de numera ofta saknas i de nyare avtal Sverige ingått. I stället blir de allmänna reglerna om inkomst av arbetsanställning tillämpliga.

I fråga om skattefriheten för studerande och praktikanter för inkomst av anställning i vistelselandet innehåller vissa avtal som förutsättning för skattefriheten även beloppsgränser, antingen så att skattefrihet inte erhålls om inkomsten överstiger ett angivet belopp eller så att beskattning träffar endast den överskjutande delen. Även tidsgränser förekommer i dessa sammanhang.

På liknande sätt kan skattefriheten för lärare och professorer vara beroende av en tidsgräns, t.ex. två år, så att om vistelsen överskrider denna tid skattefriheten helt bortfaller. Den kan emellertid också

vara konstruerad så att beskattning inträder först när tidsgränsen överskridits.

I den mån tids- eller beloppsgränserna överskrids med påföljd att beskattning av den uppburna inkomsten sker i vistelselandet, skall dubbelbeskattning elimineras i hemviststaten enligt de allmänna reglerna.

Avtalen för de olika länderna

Tre olika huvudkategorier kan få skattebefrielse vid tillfällig vistelse i vistelsestaten under olika förutsättningar.

Den *första* huvudkategorin omfattar

- a) studerande vid erkänt universitet eller erkänd högskola eller skola i den andra avtalsslutande staten, eller
- b) affärspraktikant, eller
- c) innehavare av stipendium, anslag eller annat penningunderstöd avsett huvudsakligen till bidrag för bedrivande av studier eller forskning och utbetalat från en stiftelse eller inrättning med uppgift att främja ett religiöst, välgörande, vetenskapligt eller uppfostrande ändamål.

Dessa är undantagna från beskattning i vistelsestaten för belopp, som utbetalas till dem från *utlandet* (alltså även tredje stat) såsom ersättning i anledning av arbetsanställning eller till bestridande av deras uppehälle, undervisning eller utbildning.

Den *andra* huvudkategorin avser

fysisk person som är bosatt i en av staterna och som i enlighet med överenskommelse med regeringen i den andra staten tillfälligt vistas i denna andra stat allenast i utbildnings-, forsknings- eller studiesyfte.

En sådan person är undantagen från beskattning i vistelsestaten för ersättning för personligt arbete, som står i direkt samband med utbildningen, forskningen eller studierna (härunder inbegripen ersättning från utländsk arbetsgivare), om ersättningsbeloppet icke överstiger USD 10 000.

Den *tredje* huvudkategorin, som kan kallas "professorskategorin", avser

fysisk person som är bosatt i en av staterna och som på inbjudan av universitet, högskola, skola eller annan erkänd undervisningsanstalt i den andra staten tillfälligt vistas i denna andra stat uteslutande i syfte att bedriva undervisning eller forskning eller såväl undervisning som forskning vid ifrågavarande institution.

En sådan person skall under en tidrymd ej överstigande två år räknat från dagen för hans ankomst till vistelsestaten vara undantagen från beskattning i denna stat för ersättning, som han uppbär för dylik undervisning eller forskning. Skattefriheten gäller dock inte ersättning för forskning bedriven för sådan persons räkning som använder eller offentliggör resultaten av forskning i vinstsyfte.

Om en person kan hänföras till mer än en av de ovan angivna huvudkategorierna, har han rätt till den skattebefrielse som är förmånligast för honom.

Vid artikelns tillämpning i Sverige skall enligt anvisningarna vistelse här som inte överstiger två år alltid anses som tillfällig.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1965:38.

Argentina

(art. XIII och XIV)

Artikel XIII innehåller en "professorsregel" och avser fysisk person från en av staterna, vilken på inbjudan av den andra staten eller av universitet, högskola, skola, museum eller annan kulturell institution i den andra staten eller inom ramen för ett officiellt kulturellt utbyte vistas där uteslutande i syfte att bedriva undervisning, hålla föreläsningar, bedriva forskning eller bedriva konstnärlig verksamhet vid sådan institution under en tidrymd ej överstigande 18 månader.

En sådan person är befriad från beskattning i vistelsestaten för ersättning som han uppbär för dylik verksamhet. Sådan skattebefrielse gäller emellertid inte för en svensk medborgare som vid tidsperiodens början är bosatt i Argentina eller för en argentinsk medborgare som vid början av perioden i fråga är bosatt i Sverige.

I artikel XIV föreskrivs samma skattefrihet som enligt det amerikanska avtalet för personer tillhörande den första huvudkategorin, dvs. studerande, praktikanter och stipendiater. Med affärspraktikant likställs hantverkspraktikant.

Därutöver gäller att fysisk person från en av staterna, som vistas i den andra staten (vistelsestaten) endast som studerande vid universitet, högskola eller skola i denna andra stat eller som affärs- eller hantverkspraktikant, skall vara befriad från beskattning i vistelsestaten av inkomst av anställning där under en period icke överstigande tre på varandra följande beskattningsår, under förutsättning att

- a) inkomsten är erforderlig för att bestrida kostnaderna för hans uppehälle och undervisning, och
- b) inkomsten i fråga icke överstiger 7 500 svenska kronor under beskattningsåret respektive motsvarande belopp i argentinsk valuta.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1963:234.

Australien

(art. 20 och 21)

Artikel 20 innehåller en "professorsregel" avseende professor eller lärare som har hemvist i den ena staten och som besöker den andra staten (vistelsestaten) under en tidrymd som inte överstiger två år i syfte att undervisa eller bedriva avancerade studier eller forskning vid universitet, högskola, skola eller annan undervisningsanstalt i denna stat.

Förutsatt att han omedelbart före denna vistelse hade hemvist i den ena avtalsslutande staten, befrias han från skatt i vistelsestaten för ersättning för sådan undervisning, sådana avancerade studier eller sådan forskning, för vilka han är eller kommer att bli skattskyldig i hemviststaten. Det sagda gäller inte ersättning som professor eller lärare mottar för att utföra forskning om denna utförs i första hand för att gagna viss persons eller vissa personers privata intresse.

Artikel 21 avser studerande som tillfälligt vistas i den ena staten uteslutande för sin undervisning. Regeln överensstämmer med OECD-avtalets motsvarande artikel 20, dock att affärspraktikant inte omnämns.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1981:1006.

Bangladesh (art. 21)

En professor eller lärare, som vistas tillfälligt i den ena staten (vistelsestaten) under en tidrymd ej överstigande två år i syfte att bedriva undervisning vid universitet, högskola, skola eller annan undervisningsanstalt och som har, eller omedelbart före vistelsen hade hemvist i den andra staten, är befriad från skatt i vistelsestaten på ersättning för sådan undervisning, under förutsättning att han är skattskyldig för ersättningen i hemviststaten.

I fråga om dem som tillfälligt vistas i den ena staten uteslutande som

- a) studerande vid universitet, högskola, skola eller annan liknande undervisningsanstalt i vistelsestaten
- b) affärs- eller hantverkspraktikant, eller
- c) mottagare av stipendium, anslag eller annat penningunderstöd från stiftelse eller inrättning med uppgift att främja vetenskapligt, uppfostrande, religiöst eller välgörande ändamål eller inom ramen för ett tekniskt biståndsprogram som upprättats av regeringen i en avtalsslutande stat

gäller att, om de omedelbart före denna vistelse hade hemvist i den andra staten, de är befriade från skatt i vistelsestaten för:

- 1) belopp, som betalas till dem från utlandet för deras uppehälle, undervisning eller praktik
- 2) inkomst av arbete som utförs i denna stat, om inkomsten inte under något beskattningsår överstiger tolv tusen svenska kronor eller motvärdet i bangladeshiska takas, samt
- 3) sådant stipendium, anslag eller penningunderstöd.

Denna skattebefrielse medges endast för den tid som skäligen eller vanligtvis erfordras för att fullborda studierna, utbildningen eller praktiken i fråga, men får inte i något fall avse längre tidrymd än fem på varandra följande år.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1983:534 och 858.

Barbados (art. 21)

För studerande och praktikanter gäller samma skattefrihet i vistelsestaten som enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Dessutom föreskrivs att, beträffande sådana anslag, stipendier och ersättningar för arbete som inte omfattas av skattefriheten för de belopp som avser uppehållet, undervisningen eller utbildningen enligt den nyssnämnda huvudregeln, studenten eller praktikanten skall vara berättigad att under sådan utbildning eller praktik erhålla samma befrielse, lindring eller nedsättning av skatter som är tillämpliga för per-

soner med hemvist i den stat som han besöker, förutsatt att studenten eller praktikanten vistas i denna stat under en tidrymd överstigande sex månader.

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Se i övrigt författningar 1991:1510 och 1991:1742.

Belgien

(art. 20)

För studerande och affärspraktikanter föreskrivs samma skattefrihet i vistelsestaten som enligt motsvarande artikel i OECD-avtalet.

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Se i övrigt författningar 1991:606 och 1993:117.

Botswana

(art. 20)

Beträffande studerande eller affärspraktikanter föreskriver avtalet samma skattefrihet i vistelsestaten som gäller enligt OECD-avtalet.

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Se i övrigt författningar 1992:1197 och 1993:65.

Brasilien

(art. 20 och 21)

Artikel 20 innehåller en "professorsregel" som innebär följande:

Befrielse från skatt i vistelsestaten medges den som på inbjudan av den staten eller universitet, högskola, skola, museum eller annan kulturinstitution i denna stat eller den som inom ramen för ett officiellt program för kulturellt utbyte vistas där under en tidrymd ej överstigande två år uteslutande i syfte att hålla föreläsningar eller bedriva undervisning eller forskning vid en sådan institution. Befrielsen gäller skatt på den ersättning som vederbörande fått för sin verksamhet av angivna slag och ges under förutsättning att han är skattskyldig för densamma i den stat där han hade sitt hemvist omedelbart före vistelsen i den andra staten.

Artikel 21 omfattar den som vistas i den ena staten uteslutande

- a) såsom studerande vid universitet, högskola eller skola i denna stat
- b) såsom praktikant, eller
- c) såsom mottagare av stipendium, anslag eller penningunderstöd, huvudsakligen för att bedriva studier eller forskning, från stiftelse eller institution med uppgift att främja religiöst, välgörande, vetenskapligt eller uppfostrande ändamål.

I fråga om en sådan person gäller att han är befriad från skatt i vistelsestaten på utbetalningar från utlandet som han erhåller för sitt uppehälle, sin undervisning eller utbildning.

Vidare gäller beträffande anställningsinkomst som uppbärs av en studerande eller praktikant, som har eller omedelbart före en vistelse i en avtalsslutande stat hade hemvist i den andra staten och som vistas i den förstnämnda staten uteslutande för sin undervisning eller utbildning, att han är befriad från skatt i vistelsestaten under en tidrymd ej överstigande tre på varandra följande beskattningsår på ersättningen för anställningen i denna stat, under förutsättning att ersättningen under beskattningsåret icke överstiger ett belopp motsvarande USD 2 000.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1975:1427.

Bulgarien
(art. 18)

Skattefrihet i vistelsestaten föreskrivs för den som tillfälligtvis vistas där huvudsakligen för att

- a) studera vid universitet eller annan undervisningsanstalt
- b) erhålla praktik som är nödvändig för att få behörighet att utöva ett yrke, eller
- c) studera eller forska i egenskap av mottagare av stipendium eller belöning.

Skattebefrielsen avser

- 1) belopp som utbetalas till vederbörande från utlandet för hans uppehälle, undervisning eller praktik,
- 2) inkomst av arbete som utförs i vistelsestaten under inkomstår då ersättningen inte överstiger, såvitt avser Sverige, 60 procent av basbeloppet (se 1 kap. 6 § lag 1962:381 om allmän försäkring) och såvitt avser Bulgarien, ett belopp motsvarande det skattefria beloppet enligt bulgarisk lag och
- 3) det stipendium eller den belöning som erhållits.

Skattebefrielse för inkomst enligt 2) medges endast för den tid som skäligen eller vanligtvis erfordras för att fullborda undervisningen, utbildningen, praktiken eller forskningen, dock inte under längre tid än sju på varandra följande år.

Se i övrigt författningar 1988:1614 och 1989:97.

Canada
(art. 20)

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Beträffande studerande eller affärs- eller hantverkspraktikanter gäller enligt artikel 20 punkt 1 samma skattefrihet i vistelsestaten som föreskrivits i OECD-avtalets artikel 20 för de två förstnämnda kategorierna.

Dessutom gäller enligt artikelns punkt 2 att, om en studerande vid universitet eller annan undervisningsanstalt i en av staterna under tillfällig vistelse i den andra staten har anställning där under en tidrymd av högst 100 dagar under ett och samma kalenderår för att få praktisk erfarenhet i anslutning till studierna, han skall beskattas i vistelsestaten endast för den del av inkomsten som överstiger 1 500 svenska kronor per kalendermånad eller motvärdet i kanadensisk valuta.

Förutsättning för skattebefrielse av detta slag är att den studerande enligt lagstiftningen i den stat där han är anställd, dvs. vistelsestaten, inte medges ett personligt avdrag eller liknande avdrag (varmed på svensk sida avses grundavdrag). Skattebefrielse medges i vart fall med sammanlagt högst 4 500 svenska kronor eller motvärdet i kanadensisk valuta under ett och samma kalenderår.

Vederbörande myndigheter i båda staterna skall träffa överenskommelse om hur bestämmelserna i punkt 2 skall tillämpas. De kan också komma överens om sådan ändring av i punkten angivna belopp som är skäligen med hänsyn till förändringar i penningvärde, ändrad lagstiftning m.m.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1984:931.

Cypern
(art. 19)

För studerande och affärspraktikanter föreskrivs samma skattefrihet i vistelsestaten som enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Dessutom gäller för denna kategori under samma förutsättningar skattefrihet även för inkomst av arbete som utförs i vistelsestaten förutsatt att inkomsten inte under något beskattningsår överstiger 10 000 svenska kronor eller motsvärdet i cypriotiska pund. Sådan skattebefrielse medges endast för den tid som skäligen erfordras för att fullborda utbildningen eller praktiken, men inte mer än sju på varandra följande år.

Däremot innehåller avtalet ingen "professorsregel".

Se i övrigt författningar 1989:686 och 901.

Danmark och Färöarna
(art. 20 i nordiska avtalet samt punkt XI:6 och XI:7 i prot.)

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Skattebefrielse i vistelsestaten medges den som vistas där uteslutande för

- a) studier vid universitet eller annan undervisningsanstalt eller
- b) affärs-, fiskeri-, industri-, lantbruks- eller skogsbrukspraktik.

Förutsättning för sådan befrielse är att personen i fråga har eller omedelbart före vistelsen hade hemvist i annan avtalsslutande (nordisk) stat och att det belopp han erhåller kommer från källa utanför vistelsestaten och avser hans uppehälle, undervisning eller utbildning.

Dessutom gäller att, om en person som studerar vid universitet eller annan undervisningsanstalt i annan nordisk stat än Sverige under tillfällig vistelse i Sverige har anställning där som har anknytning till studierna eller utbildningen, han eller hon skall beskattas i Sverige endast för den del av inkomst av anställningen som överstiger 10 000 svenska kronor under kalenderåret respektive 20 000 kronor eller motsvärdet i annat nordiskt myntslag om han omedelbart före vistelsen haft hemvist på Färöarna. Beloppet 20 000 kronor omfattar personligt avdrag för året i fråga.

Myndigheterna kan träffa överenskommelse om tillämpningen av här angivna regler och om ändring av fribeloppet.

För en svensk som vid tillfällig vistelse i Danmark är anställd under högst 100 dagar under ett och samma kalenderår gäller att han beskattas i Danmark endast för ett belopp som enligt gällande bestämmelser anses vara nödvändigt för hans uppehälle. Det förutsätts därvid att arbetet är utfört inom ramen för nordiskt program för utbyte av praktik- och feriearbete och att arbetet har förmedlats av Nordjobb.

Det "nödvändiga" beloppet fastställs på årsbasis och justeras i förhållande till den tid under kalenderåret som vederbörande uppehåller sig i Danmark.

För anställningsinkomst i Danmark i andra fall gäller de vanliga reglerna för inkomst av tjänst.

Över huvud taget gäller beträffande de nämnda frigränserna att de kan ändras efter överenskommelse mellan myndigheterna med hänsyn till ändrade penningvärden m.m.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Egypten
(art. 14 och 15)

Professor eller lärare från den ena staten (hemviststaten), som uppbär ersättning för undervisning vid universitet eller annan liknande undervisningsanstalt för högre utbildning i den andra staten (vistelsestaten) under högst två år, skall vara fri från beskattning i vistelsestaten för ersättningen.

Student eller affärs- eller hantverkspraktikant från den ena staten (hemviststaten) som åtnjuter heldags undervisning eller utbildning i den andra staten (vistelsestaten) är fri från skatt i vistelsestaten för belopp som betalas till honom av personer i hemviststaten till bestridande av hans uppehälle, undervisning eller utbildning.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1959:22.

Estland
(art. 20)

Beträffande studerande, affärspraktikant eller lärling gäller samma skattefrihet i vistelsestaten som enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Filippinerna
(art. 19)

I fråga om dem som tillfälligt vistas i den ena staten medges skattebefrielse där i den omfattning som anges i det följande om de omedelbart före denna vistelse haft hemvist i den andra staten.

Skattebefrielsen omfattar

- a) studerande vid universitet, högskola eller skola i vistelsestaten
- b) affärs- eller hantverkspraktikant, eller
- c) mottagare av stipendium, anslag eller annat penningunderstöd från stiftelse eller inrättning med uppgift att främja vetenskapligt, uppfostrande, religiöst eller välgörande ändamål eller inom ramen för ett tekniskt biståndsprogram som upprättats av de båda staterna, allt under förutsättning att vistelsen uteslutande avser nämnda uppgifter och ändamål.

Befrielse från skatt medges för

- 1) belopp som mottagaren får från utlandet för sitt uppehälle, sin undervisning, utbildning eller praktik, samt
- 2) inkomst av arbete som inkomstagaren utför i vistelsestaten, om inkomsten inte under något beskattningsår (inkomstår) överstiger 12 000 svenska kronor eller motvärdet i filippinska pesos.

Skattebefrielse enligt punkt 2) ovan medges endast för den tid som skäligen eller vanligtvis erfordras för att fullborda studierna eller utbildningen i fråga, men får inte i något fall avse längre tidrymd än fem på varandra följande år.

Enligt artikel 26:2 anses bestämmelserna i avtalet inte medföra hinder för Filippinerna att enligt sin lagstiftning beskatta sina medborgare med hemvist i Sverige – se beträffande utdelning.

Se i övrigt författningar 1987:1183 och 1989:900.

Finland

(art. 20 i nordiska avtalet samt punkt XI:5 och 6 i prot.)

Huvudregeln om skattebefrielse i vistelsestaten för studerande och praktikanter är densamma som redovisats under Danmark.

Även regeln om den studerandes anställningsinkomst vid tillfällig vistelse i Sverige är densamma.

Beträffande motsvarande anställningsinkomst vid tillfällig vistelse i Finland gäller att om den studerande har anställning i Finland under högst 100 dagar under ett och samma kalenderår för att få praktisk erfarenhet i anslutning till studierna, han eller hon skall beskattas i Finland endast för den del av inkomsten som överstiger en genomsnittlig månadsinkomst av 2 400 finska mark. Från beskattningen undantas dock högst 8 000 finska mark under kalenderåret.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Frankrike

(art 20)

För studerande och affärspraktikanter föreskrivs samma skattefrihet i vistelsestaten som enligt OECD-avtalet.

Avtalet innehåller ingen särskild "professorsregel".

Se i övrigt författningar 1991:673 och 1992:154.

Grekland

(art. XIX och XX)

Artikel XIX avser det fallet att en professor eller lärare vid en institution för högre utbildning eller vetenskaplig forskning i en av staterna tillfälligt vistas i den andra staten (vistelsestaten) under högst två år vid universitet, högskola eller annan institution för högre utbildning eller för forskning, detta i syfte att bedriva undervisning, vetenskapliga studier eller forskning.

Om han då uppbär ersättning härför skall han inte beskattas i vistelsestaten för ersättningen, om institutionen tillhör staten eller sådan privaträttslig eller offentligrättslig juridisk person vars verksamhet inte bedrivs i vinstsyfte.

Artikel XX punkt 1 motsvarar regeln om skattefrihet i vistelsestaten i artikel 20 OECD-avtalet för studerande och praktikanter.

Dessutom gäller enligt punkt 2 i fråga om person från den ena staten som vistas i den andra staten (vistelsestaten) endast som studerande vid universitet, högskola eller skola i den staten att han skall under en period om högst tre på varandra följande beskattningsår vara fri från beskattning i vistelsestaten för inkomst av anställning där under förutsättning att

- a) inkomsten är erforderlig för att bestrida kostnaderna för hans uppehälle och undervisning, och
- b) inkomsten inte överstiger 4 000 svenska kronor under beskattningsåret eller motsvarande belopp i grekisk valuta.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1963:497.

Indien

(art. 21 och 22)

Artikel 21 föreskriver viss skattefrihet i vistelsestaten för den som tillfälligtvis vistas där huvudsakligen för att

- a) studera vid universitet eller annan undervisningsanstalt som är godkänd av vederbörlig undervisningsmyndighet

- b) erhålla utbildning som är nödvändig för att få behörighet att utöva yrke eller för att förvärva yrkesmässiga eller tekniska specialkunskaper; eller
- c) studera eller forska i egenskap av mottagare av stipendium, anslag eller annat penningunderstöd från statligt organ eller från organisation med uppgift att främja religiöst, välgörande, vetenskapligt, litterärt eller uppfostrande ändamål eller i egenskap av deltagare i andra program som finansieras av sådant organ eller sådan organisation.

Skattebefrielsen avser

- 1) belopp som betalas till vederbörande från utlandet för hans uppehälle, undervisning, forskning eller utbildning;
- 2) inkomst av arbete som i vistelsestaten, under förutsättning att inkomsten inte under något av den statens beskattningsår överstiger 15 000 svenska kronor eller motvärdet i indisk valuta; samt
- 3) stipendium, anslag eller penningunderstöd enligt c) ovan.

Skattebefrielse för inkomst enligt 2) medges endast för den tid som skäligen eller vanligtvis erfordras för att fullborda undervisningen, forskningen eller utbildningen i fråga, dock inte under längre tid än fem på varandra följande år.

Skattefrihet i vistelsestaten gäller enligt artikel 22 för den som, på inbjudan av denna stats regering eller av universitet eller av annan godkänd undervisningsanstalt, vistas där huvudsakligen för att vid universitetet eller anstalten bedriva undervisning eller forskning eller bådaddera. Skattebefrielsen avser inkomst av tjänst som lärare eller forskare vid universitetet eller anstalten, förutsatt att verksamheten pågår under en tidsrymd som understiger ett år, räknat från dagen för ankomsten till vistelsestaten.

I fråga om inkomst av forskning gäller skattefriheten inte om forskningen sker, inte i allmänt intresse, utan företrädesvis för att gagna viss persons eller vissa personers privata intressen.

Se i övrigt författning 1988:1494 och 1495.

Indonesien (art. 20 och 21)

För studerande eller affärspraktikanter gäller enligt artikel 20 samma skattefrihet i vistelsestaten som enligt OECD-avtalets artikel 20. Vistelsen skall alltså uteslutande avse undervisning eller utbildning. De belopp som erhålls för uppehållet, undervisningen eller utbildningen är skattefria endast om de härrör från källa utanför vistelsestaten.

Artikel 21 handlar om professorer, lärare eller forskare med hemvist i den ena staten som tillfälligt vistas i den andra staten under högst två år uteslutande i syfte att bedriva undervisning eller forskning vid universitet, högskola (college), skola eller annan erkänd undervisningsanstalt.

Förutsatt att vederbörande hade hemvist i den ena staten omedelbart före nämnda vistelse beskattas han endast i hemviststaten för ersättning som han får för undervisningen eller forskningen, detta under förutsättning att han är skattskyldig för ersättningen i hemviststaten.

Se i övrigt författningar 1989:611 och 813.

Irland
(art. 21)

Beträffande studerande och affärspraktikanter gäller samma skattefrihet i vistelsestaten som enligt OECD-avtalets artikel 20.

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Se i övrigt författningar 1987:103 och 1988:988.

Island
(art. 20 i nordiska avtalet och punkt XI:1 och 6 i prot.)

Huvudregeln om skattebefrielse i vistelsestaten för studerande och praktikanter är densamma som redovisats under Danmark.

Även regeln om studerandes anställningsinkomst vid tillfällig vistelse i Sverige är densamma.

Beträffande de studerande och praktikanter som omfattas av huvudregeln och som har hemvist i Island eller hade sådan hemvist där omedelbart före vistelsen för studier eller praktik i Sverige, gäller att de beskattas i Sverige endast för den del av anställningsinkomsten som överstiger 20 000 svenska kronor under kalenderåret. Beloppet innefattar personligt avdrag för kalenderåret i fråga (varmed för Sveriges del torde avses grundavdrag).

Den nu nämnda skattefriheten i vistelsestaten för den som har eller haft hemvist i Island medges endast för tid som skäligen eller vanligtvis åtgår för studierna eller praktiktjänstgöringen, dock högst för sex på varandra följande kalenderår.

Myndigheterna kan träffa överenskommelse om tillämpning av här angivna regler om ändring av fribeloppet.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Israel
(art. XIV och XV)

Artikel XIV innehåller en "professorsregel" av vilken framgår att, om en person från den ena staten vistas i den andra staten (vistelsestaten) på inbjudan av universitet, högskola eller annan institution för högre utbildning eller för vetenskaplig forskning uteslutande i syfte att bedriva undervisning eller vetenskaplig forskning vid en sådan institution under högst två år, den personen inte skall beskattas i vistelsestaten för ersättning som han uppbär för dylik undervisning eller forskning.

Artikel XV innehåller regler för studerande, praktikanter och stipendiater m.fl. beträffande försörjningsbidrag o.dyl. samt anställningsinkomst som de uppbär i vistelsestaten. Om således någon tillfälligt vistas där allenast såsom

- a) studerande vid universitet, högskola eller skola i den staten,
- b) affärs- eller hantverkspraktikant, eller
- c) innehavare av stipendium, anslag eller annat penningunderstöd avsett huvudsakligen till bidrag för bedrivande av studier eller forskning och utbetalat från en stiftelse eller inrättning med uppgift att främja ett religiöst, välgörande, vetenskapligt eller uppfostrande ändamål,

gäller att han inte skall beskattas i vistelsestaten för belopp, som utbetalas till honom från utlandet till bestridande av hans uppehälle, undervisning och utbildning.

Vidare gäller att den, som vistas där allenast såsom studerande vid universitet, högskola eller skola i den staten eller såsom affärs- eller

hantverkspraktikant, skall under en period icke överstigande tre på varandra följande beskattningsår vara befriad från beskattning i vistelsestaten av inkomst av anställning där, under förutsättning att

- a) inkomsten är erforderlig för att bestrida kostnaderna för hans uppehälle och undervisning, och
- b) inkomsten i fråga icke överstiger 4 000 svenska kronor under beskattningsåret respektive motsvarande belopp i israelisk valuta.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1960:617.

Italien (art. 20 och 21)

Av "professorsregeln" i artikel 20 framgår att ersättning som professorer och andra lärare med hemvist i den ena staten (hemviststaten) uppbär, när de tillfälligt vistas i den andra staten (vistelsestaten) för att där under en tidrymd understigande ett år bedriva undervisning eller vetenskaplig forskning vid universitet eller annan undervisningsanstalt eller institution för vetenskaplig forskning utan kommersiellt syfte, får beskattas endast i hemviststaten.

För "studerande eller praktikanter" gäller enligt punkt 1 i artikel 21 motsvarande regel om skattefrihet i vistelsestaten som i artikel 20 OECD-avtalet för studerande och affärspraktikanter (OBS! att begränsning inte gjorts till enbart "affärspraktikanter").

Dessutom gäller enligt punkt 2 beträffande studerande vid universitet eller annan undervisningsanstalt eller praktikant i den ena staten att, om han under tillfällig vistelse i den andra staten (vistelsestaten) innehar anställning där under högst 100 dagar under ett och samma beskattningsår för att få praktisk erfarenhet i anslutning till studierna eller utbildningen, han skall i vistelsestaten beskattas endast för den del av inkomsten av anställningen som överstiger 1 500 svenska kronor per kalendermånad eller motsvärdet i italiensk valuta. Det skattefria beloppet får dock uppgå till sammanlagt högst 4 500 svenska kronor eller motsvarande i italiensk valuta. Fribeloppen innefattar personliga avdrag för beskattningsåret.

Myndigheterna kan överenskomma om bestämmelsernas tillämpning och om ändring av beloppen med hänsyn till förändring i penningvärdet m.m.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1983:857.

Jamaica (art. 20 och 21)

Studerande eller affärspraktikanter beskattas inte i vistelsestaten om de vistas där för sin undervisning eller utbildning och har eller omedelbart dessförinnan hade hemvist i den andra avtalsslutande staten. Skattebefrielsen avser

- 1) belopp som betalas till dem från person med hemvist utanför vistelsestaten till bestridande av mottagarens uppehälle, undervisning eller utbildning, samt
- 2) ersättning för personligt arbete i vistelsestaten, förutsatt att ersättningen inte under något beskattningsår överstiger 12 000 svenska kronor eller motsvärdet i jamaicansk valuta.

Skattebefrielse enligt 2) medges endast för den tid som skäligen eller vanligtvis erfordras för att fullborda undervisningen, utbildningen eller praktiken men i vart fall inte längre tidrymd än fem på varandra följande år.

En professor, lärare eller forskare som tillfälligt vistas i den ena staten (vistelsestaten) under en tidrymd som inte överstiger två år i syfte att undervisa eller forska vid universitetet eller annan undervisningsanstalt är befriad från skatt i vistelsestaten på ersättning av sådan undervisning eller forskning. Förutsättning för skattebefrielse är att inkomsttagaren har eller omedelbart före vistelsen hade hemvist i den andra staten och att han är skattskyldig för ersättningen i hemviststaten.

Skattebefrielsen gäller inte beträffande inkomst av forskning om forskningen sker, inte i allmänt intresse utan företrädesvis för att gagna viss persons eller vissa personers privata intressen.

Se i övrigt författningar 1986:76 och 733.

Japan (art. 19)

Artikeln innehåller samma regel om skattefrihet i vistelsestaten som i artikel 20 OECD-avtalet för studerande och praktikanter. Däremot finns ingen "professorsregel".

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1983:769.

Jugoslavien (art. 19)

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Beträffande studerande eller affärs- eller hantverkspraktikanter gäller enligt artikelns punkt 1 samma skattefrihet i vistelsestaten som föreskrivits i artikel 20 OECD-avtalet för de två förstnämnda kategorierna.

I fråga om studerande vid universitet eller annan undervisningsanstalt i Jugoslavien som under tillfällig vistelse i Sverige har anställning för att få praktisk erfarenhet i anslutning till studierna gäller angående beskattning i Sverige detsamma som föreskrivits i avtalet med Italien artikel 21 punkt 2.

I fråga om studerande i Sverige som på liknande sätt tillfälligt vistas i Jugoslavien gäller att han beskattas i Jugoslavien endast för den del av inkomsten av anställningen som för en kalendermånad överstiger "den i lag garanterade personliga inkomsten". Även här skall fribeloppet innefatta personliga avdrag för ifrågavarande kalenderår.

Vidare gäller i fråga om studerande eller affärs- eller hantverkspraktikant som vistas i den ena staten (vistelsestaten) för att få undervisning eller utbildning följande:

Om han har eller omedelbart före denna vistelse i denna stat hade hemvist i den andra staten, skall han inte beskattas i vistelsestaten för inkomst förvärvad genom arbete där, förutsatt att inkomsten inte under något beskattningsår överstiger 5 000 svenska kronor eller motsvärdet i jugoslavisk valuta. Sådan skattebefrielse medges endast för den tid som skäligen eller vanligtvis åtgår för att fullborda studierna eller utbildningen, dock under högst tre på varandra följande år. Fribeloppen innefattar personliga avdrag för respektive kalenderår.

Myndigheterna kan överenskomma om bestämmelsernas tillämpning och om ändring av fribeloppen enligt artikeln.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1982:70. För frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Kenya
(art. XIX och XX)

Av artikel XIX framgår att för studerande eller affärs- eller hantverkspraktikant föreskrivs samma skattefrihet i vistelsestaten som för de två förstnämnda kategorierna enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Vidare gäller för sådana studerande och praktikanter att de är befriade från skatt i vistelsestaten för ersättning för personligt arbete som utförs där, förutsatt att ersättningen inte under något beskattningsår överstiger 9 500 svenska kronor eller motsvarande i kenyansk valuta. Sådan skattebefrielse medges endast för den tid som skäligen eller vanligtvis går åt för att fullborda studierna eller utbildningen, dock högst under tre på varandra följande år.

Artikel XX innehåller en "professorsregel" som praktiskt taget överensstämmer med motsvarande regel i artikel 20 i avtalet med Australien.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1974:69.

Kina
(art. 20 och 21)

Skattefrihet i vistelsestaten föreskrivs i artikel 20 för studerande, affärspraktikant eller lärling som har eller omedelbart före en vistelse där hade hemvist i den andra staten. För skattefrihet förutsätts att vistelsen enbart betingas av vederbörandes undervisning eller utbildning eller av att erhålla särskild teknisk erfarenhet. Skattefriheten i vistelsestaten gäller då för

- a) betalning som mottages från källa utanför denna stat (alltså även från tredje stat) för hans uppehälle, undervisning, studier, forskning eller utbildning
- b) bidrag, stipendium eller belöning från en regering eller en vetenskaplig, utbildnings- eller annan skattebefriad organisation och
- c) inkomst av arbete som utförs i vistelsestaten under förutsättning att inkomsten inte överstiger 18 000 svenska kronor eller motsvärdet i kinesiska yuen under ett beskattningsår.

Vidare föreskrivs enligt artikel 21 skattefrihet i vistelsestaten för person som vid vistelsens början har hemvist i den andra staten om han vistas i vistelsestaten på inbjudan av regeringen i denna stat eller av universitetet eller annan undervisnings- eller vetenskaplig forskningsinstitution belägen i samma stat och erkänd av undervisningsmyndighet där. Skattefriheten inträder om vistelsen huvudsakligen är till för att föreläsa eller bedriva undervisning eller forskning vid sådant universitet eller sådan annan undervisnings- eller vetenskaplig forskningsinstitution. Skattebefrielse enligt denna "professorsregel" avser inkomst på grund av undervisning eller forskning vid universitetet eller anstalten under en tidrymd som inte överstiger tre år, räknat från dagen för ankomsten till vistelsestaten. Dock gäller att skattebefrielse inte medges beträffande inkomst av forskning om denna sker, inte i allmänt intresse, utan företrädesvis för att gagna viss persons eller vissa personers privata intressen.

Se i övrigt författningar 1986:1027 och 1083.

Av artikel 20 punkt 1 framgår att för studerande, affärspraktikant eller teknisk praktikant föreskrivs samma skattefrihet i vistelsestaten som för de två förstnämnda kategorierna enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Vidare gäller för sådana studerande och praktikanter motsvarande befrielse från skatt i vistelsestaten för inkomst av arbete där som föreskrivs i avtalet med Kenya, dock att det skattefria beloppet inte under något beskattningsår får överstiga 10 000 svenska kronor eller motsvärdet i koreansk valuta. Skattebefrielse medges endast för den tid som skäligen eller vanligtvis går åt för att fullborda studierna eller utbildningen, dock högst under fem på varandra följande år.

Än vidare föreskrivs i punkten 2 skattefrihet i vistelsestaten för den som vistas där för studier, forskning eller utbildning uteslutande i egenskap av mottagare av stipendium, bidrag eller belöning från regeringen i endera avtalsslutande staten eller från undervisningsanstalt eller vetenskaplig eller religiös organisation eller från välgörenhetsorganisation eller i enlighet med tekniskt biståndsprogram i vilket regeringen i endera avtalsslutande staten deltar.

Under förutsättning att han omedelbart före denna vistelse hade hemvist i den ena staten och tillfälligt vistas i den andra staten under högst fem år räknat från dagen för hans första ankomst till denna stat i samband med denna vistelse, gäller att han är befriad från skatt för följande utbetalningar:

- a) beloppet av sådant stipendium eller bidrag eller sådan belöning
- b) belopp som betalas till honom från person med hemvist utanför denna stat för hans uppehälle, undervisning eller utbildning samt
- c) ersättning för arbete som utförs i denna andra stat, under förutsättning att ersättningen inte överstiger 10 000 svenska kronor eller motsvärdet i koreansk valuta för något beskattningsår och arbetet utförs i samband med studierna, forskningen eller utbildningen eller i jämförelse därmed framstår som tillfälligt.

Slutligen föreskrivs skattefrihet i vistelsestaten under samma förutsättning för den som under mindre än ett år räknat på angivna sätt tillfälligt vistas där uteslutande såsom anställd hos eller enligt anställningsavtal med regeringen eller företag i hemviststaten och enbart för att inhämta teknisk, yrkesmässig eller affärsmässig erfarenhet.

Skattebefrielsen avser:

- a) ersättning från utlandet för hans uppehälle, undervisning eller utbildning, samt
- b) ersättning för arbete som utförs i vistelsestaten under förutsättning att ersättningen för denna tidrymd inte överstiger 30 000 svenska kronor eller motsvärdet i koreansk valuta och arbetet utförs i samband med utbildningen eller i jämförelse därmed framstår som tillfälligt.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1982:984.

Lettland
(art. 20)

Beträffande studerande, affärspraktikant eller lärling gäller samma skattefrihet i vistelsestaten som enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Luxemburg
(art. 19)

För studerande och affärspraktikanter föreskrivs samma skattefrihet som enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1985:132.

Malaysia
(art. XVII och XVIII)

Artikel XVII innehåller en "professorsregel" som i huvudsak överensstämmer med motsvarande regel i artikel 20 avtalet med Australien. I stället för "annan undervisningsanstalt" talas dock här om "liknande erkänd undervisningsanstalt". Vidare anges i avtalet med Malaysia som förutsättning för skattefriheten i vistelsestaten att inkomsttagaren är skattskyldig för ersättningen i hemviststaten.

Artikel XVIII handlar om studerande och praktikanter m.fl.

Artikeln 1 § avser den som tillfälligt vistas i den ena staten (vistelsestaten) uteslutande såsom studerande vid erkänt universitet, högskola, skola eller liknande erkänd undervisningsanstalt i denna stat eller såsom affärs- eller hantverkspraktikant där.

Under förutsättning att han omedelbart före denna vistelse hade hemvist i den andra staten skall han under en tidrymd ej överstigande tre på varandra följande år, räknat från dagen för hans ankomst till vistelsestaten, vara befriad från skatt där på

- a) inkomst, som inte uppbärs från vistelsestaten, och
- b) inkomst uppburen från denna stat på grund av arbete som utförs där i syfte att öka de medel som han förfogar över för nyssnämnda ändamål, under förutsättning att inkomsten icke under något kalenderår överstiger 4 500 malaysiska dollar eller motsvarande belopp i svenskt mynt.

Artikeln 2 § avser den som tillfälligt vistas i den ena staten för studier, forskning eller utbildning uteslutande såsom innehavare av stipendium, anslag eller annat penningunderstöd som utbetalas av endera statens regering eller av stiftelse eller inrättning med uppgift att främja vetenskapligt, uppfostrande, religiöst eller välgörande ändamål eller som utgår inom ramen för tekniskt biståndsprogram som antagits av regeringen i endera staten. Under förutsättning att han omedelbart före denna vistelse hade hemvist i den andra staten skall han under en tidrymd ej överstigande tre på varandra följande år, räknat från dagen för hans ankomst till vistelsestaten, vara befriad från skatt där på

- a) stipendiet, anslaget eller penningunderstödet, och
- b) inkomst uppburen från denna stat på grund av arbete som utförs där, under förutsättning att arbetet har samband med studierna, forskningen eller utbildningen eller i jämförelse därmed framstår som tillfälligt samt att inkomsten icke under något kalenderår överstiger 4 500 malaysiska dollar eller motsvarande belopp i svenskt mynt.

Uttrycket *regering* inkluderar regering i delstat samt politisk underavdelning, lokal myndighet eller offentligrättslig person i endera staten.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1971:1252.

Malta
(art. 20)

Punkt 1 innehåller en "professorsregel" avseende professor eller lärare som har hemvist i den ena staten och som besöker den andra staten (vistelsestaten) under en tidrymd av högst två år för att bedriva högre studier eller forskning eller för att undervisa vid universitet, högskola eller annan undervisningsanstalt. Förutsatt att han omedelbart före denna vistelse hade hemvist i den ena staten skall han inte beskattas i vistelsestaten för den ersättning som han får för sitt arbete av nämnda slag i den mån ersättningen kommer från källa utanför vistelsestaten och den beskattas i hemviststaten.

Punkt 2 föreskriver samma skattefrihet i vistelsestaten för studerande och affärspraktikanter som enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Beträffande anställningsinkomst gäller enligt punkt 3 att studerande vid universitet eller annan undervisningsanstalt i den ena staten, som under tillfällig vistelse i den andra staten innehar anställning där (vistelsestaten) under en tidrymd av högst 100 dagar under ett och samma kalenderår för att erhålla praktisk erfarenhet i anslutning till studierna, beskattas i vistelsestaten endast för den del av inkomsten av anställningen som överstiger 1 500 svenska kronor per kalendermånad eller motvärdet i maltesisk valuta. Skattebefrielse medges dock med sammanlagt högst 4 500 svenska kronor eller motvärdet i maltesisk valuta. Fribeloppet innefattar personliga avdrag för ifrågavarande kalenderår. Myndigheterna kan komma överens om tillämpningen av bestämmelsen och om ändring av beloppen.

I punkt 5 föreskrivs viss skattefrihet i vistelsestaten för studerande och forskare m.fl. Om en sådan person hade hemvist i den ena staten omedelbart före besöket i vistelsestaten och tillfälligt vistas där utslutande för studier, forskning eller utbildning i egenskap av innehavare av stipendium, anslag eller annat penningunderstöd från stiftelse eller inrättning med uppgift att främja vetenskapligt, uppfostrande, religiöst eller välgörande ändamål eller inom ramen för ett program för tekniskt bistånd som uppgjorts av regeringen i en avtalsslutande stat gäller att han är befriad från skatt i vistelsestaten från och med dagen för hans första ankomst dit i samband med vistelsen beträffande:

- a) stipendiet, anslaget eller understödet och
- b) belopp som han erhåller från utlandet för sitt uppehälle, sin undervisning eller utbildning.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1976:850 och 1987:1042.

Marocko
(prot. punkt 8 och 9)

För studerande eller affärs- eller hantverkspraktikanter gäller samma skattefrihet i vistelsestaten som för de två förstnämnda kategorierna enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Dessutom gäller att studerande vid universitet eller därmed jämförlig högre undervisningsanstalt samt elever vid tekniska skolor i en av staterna, som har anställning i den andra staten (vistelsestaten) för att få för studierna erforderlig praktisk utbildning, inte skall beskattas i vistelsestaten för inkomst av anställningen om anställningstiden är högst sex månader och inkomsten av anställningen inte överstiger 4 000 svenska kronor eller motvärdet i marockansk valuta.

Vidare gäller att en professor, lärare eller biträdande lärare från det ena landet, som uppbär ersättning för tjänstgöring vid universitet eller därmed jämförlig högre undervisningsanstalt i det andra landet under tillfällig vistelse där, ej överstigande ett år, är befriad från skatt i vistelsestaten för ersättningen.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1961:521.

Mauritius
(art. 20)

Beträffande studerande eller affärspraktikanter föreskriver avtalet samma skattefrihet i vistelsestaten som gäller enligt OECD-avtalets artikel 20.

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Se i övrigt författningar 1992:1195 och 1993:63.

Mexiko
(art. 20)

För studerande och affärspraktikanter föreskrivs samma skattefrihet i vistelsestaten som enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Se i övrigt författningar 1992:1196 och 1993:64.

Nederländerna
(art. 20 och 21)

Artikel 20 innehåller en "professorsregel" avseende professor eller lärare som har hemvist i den ena staten och som besöker den andra staten (vistelsestaten) under en period om högst två år på inbjudan av ett universitet, högskola eller annan godkänd undervisningsanstalt för att där bedriva undervisning eller vetenskaplig forskning. För ersättning som han uppbär för sådan undervisning eller forskning beskattas han endast i hemviststaten.

Beträffande inkomst av forskning gäller det sagda inte, om forskningen sker, inte i allmänt intresse, utan företrädesvis för att gagna viss persons eller vissa personers privata intressen.

Artikel 21 föreskriver samma skattefrihet i vistelsestaten för studerande och affärspraktikanter som gäller enligt OECD-avtalets artikel 20.

Se i övrigt författningar 1992:17 och 946.

Norge
(art. 20 i nordiska avtalet samt punkt XI:6 i prot.)

Huvudregeln om skattebefrielse i vistelsestaten för studerande och praktikanter är densamma som redovisats under Danmark.

Även regeln om den studerandes anställningsinkomst vid tillfällig vistelse i Sverige är densamma.

Se i övrigt författningar 1989:933 och 957.

Nya Zeeland
(art. 19 och 20)

Artikel 19 innehåller en "professorsregel" av samma innebörd som motsvarande regel i artikel 21 avtalet med Bangladesh.

För studerande eller affärs- eller hantverkspraktikanter gäller samma skattefrihet som för de två förstnämnda kategorierna enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1980:1131.

Pakistan (art. 20)

Studerande eller affärspraktikanter beskattas inte i vistelsestaten om de vistas där för att erhålla undervisning eller utbildning och vid vistelsens påbörjande hade hemvist i den andra staten.

Person som under motsvarande förhållanden vistas i vistelsestaten uteslutande såsom studerande vid universitet, högskola eller annan undervisningsanstalt eller såsom affärspraktikant är fri från skatt för ersättning för anställning i vistelsestaten under högst de första tre på varandra följande inkomståren efter ankomsten till vistelsestaten. Försättning för skattebefrielsen är att

- a) ersättningen utgör inkomst som är nödvändig för inkomsttagarens uppehälle, undervisning eller utbildning, och
- b) ersättningen inte under inkomståret överstiger 12 000 svenska kronor eller motsvärdet i pakistansk valuta. Myndigheterna kan komma överens om ändring i beloppsgränsen på grund av ändrat penningvärde, utländsk valutakurs eller annan sådan omständighet.

Se i övrigt författningar 1986:595 och 732.

Peru (art. XV)

För studerande, praktikanter och stipendiater gäller samma skattefrihet i vistelsestaten som för motsvarande kategori (första huvudkategorin) enligt artikel XII avtalet med Amerikas förenta stater.

I fråga om studerande och praktikanter gäller samma skattefrihet i vistelsestaten för inkomst av anställning som enligt artikel XV avtalet med Israel, dock att maximibeloppet för den skattefria inkomsten är 7 500 svenska kronor eller motsvarande i peruansk valuta.

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1968:745.

Polen (art. 19)

Punkt 1 innehåller en "professorsregel" av samma innehåll som motsvarande regel i artikel 21 avtalet med Bangladesh. Bestämmelsen tillämpas inte om forskningen inte sker i allmänt intresse, utan företrädesvis till gagn för en eller flera personers privata intresse.

För studerande eller affärs- eller hantverkspraktikanter gäller enligt punkt 3 samma skattefrihet som för de två första kategorierna enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Vidare gäller i fråga om inkomst av anställning i vistelsestaten enligt punkt 4 att studerande vid universitet eller annan undervisningsanstalt i en avtalsslutande stat, som under tillfällig vistelse i den staten innehar anställning där under en tidrymd av högst 100 dagar under ett och samma kalenderår för att erhålla praktisk erfarenhet i anslutning till studierna, får beskattas i vistelsestaten endast för den del av inkomsten av anställningen som för kalendermånad överstiger en tred-

jedel av det årliga grundavdrag som medges person med hemvist i Sverige eller motvärdet i polsk valuta. Skattebefrielse medges dock med sammanlagt högst ett helt sådant årligt grundavdrag eller motvärdet i polsk valuta. Fribeloppet innefattar personliga avdrag för ifrågavarande kalenderår.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1977:475.

Rumänien (art. 21 och 22)

Artikel 21 innehåller en "professorsregel" av samma innebörd som motsvarande regel i artikel 19 avtalet med Polen.

För studerande eller affärs- eller hantverkspraktikanter gäller enligt artikel 22 punkt 1 samma skattefrihet som för de två förstnämnda kategorierna enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Enligt artikel 22 punkt 2 gäller i fråga om studerande vid universitet eller annan undervisningsanstalt i den ena staten, som under tillfällig vistelse i den andra staten (vistelsestaten) innehar anställning där under en tidrymd av högst 100 dagar under ett och samma kalenderår för att erhålla praktisk erfarenhet i anslutning till studierna, att han skall beskattas i vistelsestaten endast för den del av inkomsten av anställningen som överstiger 1 500 svenska kronor per kalendermånad eller motvärdet i rumänsk valuta. Skattebefrielse medges dock med sammanlagt högst 4 500 svenska kronor eller motvärdet i rumänsk valuta. Fribeloppet innefattar personliga avdrag för ifrågavarande kalenderår.

Vidare gäller enligt punkt 3 beträffande studerande eller affärs- eller hantverkspraktikant som har eller tidigare haft hemvist i den ena staten och som vistas i den andra staten (vistelsestaten) huvudsakligen för sin undervisning eller utbildning att, om han uppbär ersättning på grund av anställning där, han inte skall beskattas i denna stat för ersättningen, om ersättningen icke under något beskattningsår överstiger 6 000 svenska kronor eller motvärdet i rumänsk valuta. Skattebefrielse medges endast för den tid som skäligen erfordras eller vanligtvis åtgår för att fullborda studierna eller utbildningen i fråga, men får inte i något fall avse längre tidrymd än tre på varandra följande år.

Myndigheterna kan komma överens om tillämpningen av bestämmelserna i punkterna 2 och 3 och om ändring av fribeloppen.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1979:57.

Ryska Federationen (art. 20)

Enligt artikel 20:1 gäller beträffande studerande eller affärspraktikanter samma skattefrihet i vistelsestaten som enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Samma skattefrihet gäller enligt artikel 20:2 under två år från ankomsten till vistelsestaten i fråga om ersättning till lärare eller forskare som där vistas med huvudsakligt syfte att undervisa, föreläsa eller att bedriva forskning vid universitet, högskola eller annan institution för undervisning eller vid vetenskaplig forskningsinstitution, allt under förutsättning att institutionens verksamhet är godkänd av regeringen i vistelsestaten samt att ersättningen härrör från källa i den andra staten.

Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Schweiz
(art. 22)

För studerande eller affärs- eller hantverkspraktikanter gäller samma skattefrihet i vistelsestaten som för de två förstnämnda kategorierna enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Vidare föreskrivs skattefrihet för inkomst av anställning i vistelsestaten för sådan studerande vid universitet eller annan undervisningsanstalt för högre utbildning i hemviststaten som under en tidrymd eller tidrymder, sammanlagt inte överstigande 100 dagar under beskattningsåret, har anställning i vistelsestaten i syfte att få praktisk utbildning i anslutning till studierna.

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Se i övrigt författningar 1992:856 och 1993:960.

Singapore
(art. XVI)

Artikeln innehåller bestämmelser angående studerande, praktikanter, stipendiater m.fl. av i sak samma innehåll som motsvarande bestämmelser enligt avtalet med Malaysia, artikel XVIII.

I stället för den i samma artikel i sistnämnda avtal under 1 § angivna skattebefrielsen för "inkomst som icke uppbärs från denna stat" avser motsvarande befrielse i avtalet med Singapore "belopp som utbetalas från den andra avtalsslutande staten" (dvs. hemviststaten) för att bestrida hans uppehälle, undervisning eller utbildning.

Vidare skall de i samma artikel angivna fribeloppen i stället läsas som 12 000 svenska kronor eller motsvarande belopp i singaporeanska dollar.

Uttrycket *regering* har samma betydelse som enligt avtalet med Malaysia.

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1969:190 och förordning 1983:1012.

Sovjetunionen
(art. 12 och 14)

Av redogörelsen under avsnittet "Inkomst av enskild tjänst (arbetsanställning)" framgår att lön och annan liknande ersättning som regel beskattas endast i hemviststaten även om arbetet utförs i den andra staten.

Detta gäller även i fråga om inkomster förvärvade i samband med undervisning, forskning och deltagande i konferenser liksom i fråga om stipendier och andra ersättningar för uppehållet, undervisningen eller praktiken, se redogörelsen under nämnda avsnitt, särskilt under b och c.

I övrigt gäller som allmän regel enligt artikel 14 att inkomst som inte behandlats i föregående artiklar i avtalet kan beskattas endast i hemviststaten även om inkomsten förvärvats från källa i den andra staten.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1982:1227. För frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Spanien
(art. XXI och XXII)

För studerande och praktikanter gäller samma skattefrihet i vistelsestaten som enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Dessutom gäller för studerande vid universitet, skola eller annan undervisningsanstalt i ena staten befrielse från skatt vid tillfällig vis-

telse i andra staten (vistelsestaten) på inkomst av anställning där under högst 100 dagar av kalenderåret om anställningen har samband med studierna.

I fråga om lärare och forskare i ena staten som besöker andra staten (vistelsestaten) på inbjudan av universitet, högskola, skola eller annan undervisningsanstalt där uteslutande för att undervisa eller bedriva vetenskaplig forskning vid sådan anstalt under en tidrymd som understiger ett år, gäller att han är fri från skatt i vistelsestaten på ersättning som han uppbär för sådan undervisning eller forskning.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1977:75.

Sri Lanka
(art. 19 och 20)

Artikel 19 innehåller en "professorsregel" av i sak samma innehåll som motsvarande regel i artikel 20 punkt 1 avtalet med Malta. För skattefrihet krävs dock inte att ersättningen kommer från källa utanför vistelsestaten.

För studerande och affärspraktikanter gäller enligt artikel 20 punkt 1 samma skattefrihet i vistelsestaten som enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Dessutom gäller enligt artikel 20 punkt 2, att studerande eller praktikanter av angivna slag under sådana studier eller sådan utbildning skall vara berättigade att i fråga om anslag, stipendier och anställningsinkomst som inte omfattas av punkt 1, i vistelsestaten få samma skattebefrielse, skattelättnad eller avdrag som medges person med hemvist i vistelsestaten.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1984:809.

**Storbritannien och
Nordirland**
(art. 20)

För studerande eller affärspraktikanter gäller samma skattefrihet i vistelsestaten som enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1984:932.

Sydafrika
(art. XIV och XV)

Professor eller lärare bosatt i ena staten som besöker andra staten (vistelsestaten) för tillfällig vistelse där högst två år är befriad från skatt där på ersättning för undervisning vid universitet, högskola eller annan undervisningsanstalt för högre utbildning.

Student eller affärs- eller hantverkspraktikant från den ena staten, som åtnjuter hel dags undervisning eller utbildning i den andra staten (vistelsestaten), är befriad från skatt i vistelsestaten för belopp som betalas till honom av personer i hemviststaten till bestridande av hans uppehälle, undervisning eller utbildning.

Vidare gäller för studerande vid universitet, högskola eller annan undervisningsanstalt för högre utbildning i den ena staten som under högst 100 dagar under beskattningsåret har anställning i den andra staten (vistelsestaten) i syfte att få för studierna erforderlig praktisk utbildning, att han är fri från skatt i vistelsestaten för inkomst av anställningen om inkomsten inte överstiger 2 000 svenska kronor eller motsvarande belopp i unionens valuta.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1956:51.

Tanzania
(art. 21)

För studerande eller affärs- eller hantverkspraktikant gäller samma skattebefrielse i vistelsestaten som för de två förstnämnda kategorierna enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Dessutom gäller för studerande eller praktikanter skattebefrielse under samma förutsättning för ersättning för personligt arbete som utförs i vistelsestaten om ersättningen inte under något beskattningsår överstiger 9 500 svenska kronor eller motsvarande i tanzanisk valuta. Sådan skattebefrielse medges endast för den tid som skäligen eller vanligtvis åtgår för att fullborda studierna eller utbildningen, dock inte för längre tid än tre på varandra följande år.

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1977:580.

Thailand
(art. 19 och 20)

Enligt artikel 19 medges skattebefrielse i vistelsestaten för den som vistas där uteslutande för att

- a) studera vid universitet, högskola, skola eller annan erkänd undervisningsanstalt, eller
- b) erhålla praktik för att få behörighet att utöva yrke eller näring, eller
- c) studera eller bedriva forskning i egenskap av mottagare av stipendium, anslag eller belöning från statligt organ eller från organisation med uppgift att främja religiöst, välgörande, vetenskapligt, litterärt eller uppfostrande ändamål.

Förutsatt att han hade hemvist i den ena staten vid början av nämnda vistelse är han befriad från skatt i vistelsestaten för

- 1) belopp som betalas till honom från utlandet för hans uppehälle, utbildning, studier, forskning eller praktik,
- 2) stipendiet, anslaget eller belöningen, samt
- 3) inkomst av arbete som utförs i vistelsestaten, om inkomsten inte under något kalenderår överstiger 15 000 svenska kronor eller motsvarande belopp i thailändsk valuta eller andra belopp som myndigheterna från tid till annan kan komma överens om.

Vidare medges enligt artikel 20 skattebefrielse i vistelsestaten för den som – likaså under förutsättning att han omedelbart före haft hemvist i den andra staten – på inbjudan av universitet, högskola, skola eller annan liknande erkänd undervisningsanstalt uppehåller sig i vistelsestaten under en tidrymd som inte överstiger två år uteslutande för att bedriva undervisning eller forskning eller båda delarna vid sådan anstalt. Skattebefrielsen avser inkomst på grund av undervisningen eller forskningen.

Se vidare författningar 1989:676 och 814.

Tjeckoslovakien
(art. 20)

För studerande eller affärspraktikanter gäller samma skattebefrielse i vistelsestaten som enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Dessutom gäller för studerande vid universitet eller annan under-

visningsanstalt skattebefrielse för anställningsinkomst i vistelsestaten av samma slag som enligt artikel XV i avtalet med Sydafrika, dock att maximibeloppet för skattefri anställningsinkomst anges till 4 500 svenska kronor eller motsvarande i tjeckoslovakisk valuta. Fribeloppet innefattar personliga avdrag (varmed på svensk sida avses grundavdrag) för ifrågavarande kalenderår.

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1980:864. För frågan om avtalets fortsatta giltighet, se förordet.

Trinidad och Tobago (art. 20 och 21)

Artikel 20 avser studerande och praktikanter. Reglerna avser följande kategorier av personer som har hemvist i ena staten omedelbart före en tillfällig vistelse i den andra staten (vistelsestaten) om vistelsen huvudsakligen sker för att

- a) i denna andra stat studera vid universitet eller annan undervisningsanstalt erkänd av vederbörlig undervisningsmyndighet i denna stat
- b) erhålla utbildning som är nödvändig för att få behörighet att utöva yrke eller för att förvärva yrkesmässiga eller tekniska kunskaper, eller
- c) studera eller utföra forskning i egenskap av mottagare av stipendium, anslag eller annat penningunderstöd från statligt organ eller från organisation med uppgift att främja religiöst, välgörande, vetenskapligt, litterärt eller uppfostrande ändamål eller i egenskap av deltagare i andra program som finansieras av sådant organ eller sådan organisation.

Person som tillhör en sådan kategori är befriad från skatt i vistelsestaten för

- 1) belopp, som utbetalats till honom från utlandet för hans uppehälle, undervisning eller praktik
- 2) inkomst av arbete som utförs i denna andra avtalsslutande stat, under förutsättning att inkomsten inte under något inkomstår överstiger 12 000 svenska kronor eller motvärdet i trinidadiska dollar, samt
- 3) sådant stipendium, anslag eller penningunderstöd.

Skattebefrielse enligt punkt 2 medges endast för den tid som skäligen eller vanligtvis erfordras för att fullborda undervisningen, utbildningen eller praktiken men inte längre tidrymd än sju på varandra följande år.

Artikel 21 avser undervisning och forskning och gäller den som under motsvarande förhållanden vistas i den andra staten (vistelsestaten) på inbjudan av regeringen i denna stat eller av universitet eller annan undervisningsanstalt belägen i denna stat och erkänd av vederbörlig undervisningsmyndighet där huvudsakligen för att bedriva undervisning eller forskning eller båda delarna vid sådant universitet eller sådan annan undervisningsanstalt.

En sådan person är befriad från skatt i vistelsestaten för inkomst på

grund av undervisning eller forskning vid sådant universitet eller sådan annan undervisningsanstalt under en tidrymd som inte överstiger två år, räknat från dagen för hans ankomst till denna stat. Skattebefrielse medges endast om inkomsten av sådan undervisning eller forskning är skattepliktig i hemviststaten. Skattebefrielse medges inte beträffande inkomst av forskning, om forskningen sker inte i allmänt intresse utan företrädesvis för att gagna viss persons eller vissa personers privata intressen.

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1985:49.

Tunisien (art. 18)

Enligt punkt 1 gäller för studerande eller affärspraktikanter samma skattefrihet i vistelsestaten som enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Enligt punkt 2 gäller i fråga om studerande vid universitet eller annan undervisningsanstalt samt affärspraktikant i den ena staten, som under tillfällig vistelse i den andra staten (vistelsestaten) innehar anställning i denna stat under en tidrymd som inte överstiger 183 dagar under ett och samma kalenderår för att erhålla praktisk erfarenhet i anslutning till studierna eller utbildningen, att han skall beskattas i vistelsestaten endast för den del av inkomsten av anställningen som överstiger 1 500 svenska kronor per kalendermånad eller motsvärdet i tunisisk valuta. Skattebefrielse medges dock med högst 9 000 svenska kronor eller motsvärdet i tunisisk valuta. Fribeloppet innefattar personliga avdrag för kalenderåret i fråga.

Vidare gäller enligt punkt 3 beträffande studerande eller affärspraktikant, som har eller omedelbart före vistelse i en stat (vistelsestaten) hade hemvist i den andra staten och som vistas i den förstnämnda staten huvudsakligen för undervisning, teknisk utbildning eller yrkesutbildning, att han inte skall beskattas i vistelsestaten för belopp som han erhåller för arbete där, om ersättningen för kalenderår inte överstiger 10 000 svenska kronor eller motsvärdet i tunisisk valuta. Denna skattebefrielse medges endast för den tid som skäligen erfordras eller vanligtvis åtgår för att fullborda studierna, den tekniska utbildningen eller yrkesutbildningen. Befrielse medges inte i något fall för längre tidrymd än fem på varandra följande kalenderår. Myndigheterna kan träffa överenskommelse om tillämpningen av bestämmelserna i punkterna 2 och 3 och om ändring av där omnämnda belopp.

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1983:476.

Turkiet (art. 20 och 21)

För studerande eller affärspraktikanter föreskrivs i artikel 20 samma skattefrihet i vistelsestaten som enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Dessutom gäller för denna kategori skattefrihet även för ersättning som förvärfvas på grund av arbetsanställning som utförs i vistelsestaten för att få praktisk erfarenhet i anslutning till undervisningen eller utbildningen. Förutsättning för befrielsen är att personen i fråga har eller omedelbart före vistelsen hade hemvist i den andra staten. Vidare förutsätts att det är den första arbetsanställningen i vistelsestaten samt att vistelsen inte överstiger en tidrymd av 183 dagar. Slutligen förut-

sätts att ersättningen i Sverige inte överstiger 12 000 svenska kronor respektive att ersättningen för anställning i Turkiet "inte överstiger det belopp som anses erforderligt för att täcka nödvändiga kostnader för hans uppehälle, undervisning eller utbildning".

Artikel 21 innehåller en "professorsregel" som avser en person med hemvist i den ena staten som vistas i den andra staten under högst två år räknat från dagen för ankomsten för att undervisa eller forska vid universitet, högskola, skola eller annan erkänd undervisningsanstalt. Förutsatt att han omedelbart före denna vistelse hade hemvist i den andra staten är han undantagen från beskattning i vistelsestaten för den ersättning som han uppbär för undervisningen eller forskningen, men detta endast om ersättningen härrör från källa utanför vistelsestaten.

Skattebefrielsen gäller inte beträffande inkomst av forskning om forskningen sker, inte i allmänt intresse utan företrädesvis för att gagna viss persons eller vissa personers privata intressen.

Se i övrigt författningar 1988:782 och 1990:990.

Tyskland (art. 20)

Enligt avtalets artikel 20:1 gäller att underhållsbidrag, inklusive bidrag till barn, som person med hemvist i den ena staten betalar till någon med hemvist i den andra staten, skall undantas från beskattning i denna mottagarens stat. Detta gäller dock inte om underhållsbidraget är avdragsgillt i utbetalarens stat vid beräkningen av den betalningsskyldiges skattepliktiga inkomst. Avdrag vid beskattningen som är socialt betingade anses inte såsom avdrag vid tillämpningen av denna bestämmelse.

Avtalets artikel 20:2 motsvarar i princip OECD-avtalets artikel 20. Med det förevarande avtalets formulering gäller således att studerande eller person som undergår utbildning inom industri, teknik, jordbruk eller skogsbruk (praktikant däri inbegripen) och som har eller omedelbart före inresa till den ena staten hade hemvist i den andra staten och som vistas i vistelsestaten uteslutande för studier eller utbildning, inte beskattas i vistelsestaten för belopp som han erhåller för sitt uppehälle, sina studier eller sin utbildning, allt förutsatt att beloppen härrör från källa utanför vistelsestaten. Däremot beskattas inkomst av praktiktjänstgöring i vistelsestaten enligt reglerna för inkomst av tjänst enligt reglerna i artikel 15.

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Se i övrigt författning 1992:1193. Angående avtalets ikraftträdande, se förordet.

Ungern (art. 20)

För studerande eller affärs- eller hantverkspraktikant eller praktikant inom tekniskt yrke eller inom jordbruk eller skogsbruk gäller samma skattebefrielser i vistelsestaten som för studerande eller affärspraktikanter enligt artikel 20 i OECD-avtalet. Stipendium, som sådan studerande erhåller för heltidsstudier vid universitet eller annan inrättning för högre utbildning eller inkomst som sådan praktikant erhåller för sin praktikanttjänstgöring, beskattas inte i vistelsestaten.

Vidare gäller för studerande vid universitet eller annan inrättning för undervisning i ena staten samma befrielse från skatt på inkomst av

anställning i den andra staten som enligt motsvarande bestämmelser i artikel 22 punkt 2 i avtalet med Rumänien. Myndigheterna kan komma överens om bestämmelsernas tillämpning och om ändring av beloppen.

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Angående tillämpningsföreskrifter, se förordning 1982:985.

Zambia (art. XX)

1 § innehåller en "professorsregel" innebärande att en person med tidigare hemvist i ena staten, som under tillfällig vistelse i den andra staten (vistelsestaten) under högst ett år erhåller ersättning på grund av studier eller forskning på hög nivå vid universitet, forskningsinstitution, skola, högskola eller annan liknande inrättning där, inte skall beskattas i vistelsestaten för ersättningen.

2 § föreskriver samma skattefrihet i vistelsestaten för studerande eller affärs- eller hantverkspraktikanter som för de två förstnämnda kategorierna enligt artikel 20 i OECD-avtalet.

Enligt 3 § medges sådana studerande eller praktikanter från den ena staten som vistas i den andra staten (vistelsestaten) huvudsakligen för sin undervisning eller utbildning skattefrihet i vistelsestaten för inkomst av anställning där, om inkomsten inte under något beskattningsår överstiger 9 500 svenska kronor eller motsvarande i zambisk valuta. Skattebefrielsen gäller endast under sådan tidrymd som skäli- gen erfordras eller vanligtvis åtgår för att fullborda undervisningen eller utbildningen, dock längst under tre på varandra följande år.

Angående tillämpningsföreskrifter, se kungörelse 1975:1393.

Zimbabwe (art. 21)

Regeln i artikel 21 motsvarar regeln i OECD-avtalets artikel 20 om studerande och "affärspraktikanter". Alltså beskattning endast i hemviststaten.

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Se i övrigt författningar 1989:894 och 1991:2.

Österrike (art. 13 och 17)

Studerande, lärlingar, praktikanter och volontärer från ena staten som endast i studie- eller utbildningssyfte uppehåller sig i den andra staten (vistelsestaten) beskattas inte i denna stat för belopp som de mottar från hemviststaten eller eljest från utlandet för sitt underhåll, sina studier eller sin utbildning (artikel 17).

Under inkomst av tjänst har redovisats huruvida beskattning i källstaten/vistelsestaten inte heller kan ifrågakomma för studerande vid högskola, teknisk skola eller liknande undervisningsanstalt i den andra staten om de mot ersättning var anställda vid ett företag i källstaten under högst 100 dagar under ett och samma kalenderår i syfte att få praktisk utbildning (artikel 13:4).

Avtalet innehåller ingen "professorsregel".

Se i övrigt författningar 1992:858 och 1993:136.

12 Inkomst av fast egendom

De avtalsslutande staternas rätt att beskatta inkomst av fastighet regleras i OECD:s modellavtal av bestämmelserna i artikel 6. Dessa innebär följande:

6:1 Inkomst, som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar av fast egendom (inklusive inkomst av lantbruk eller skogsbruk) belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat. (Detta innebär att fastighetsinkomsten kan beskattas i båda staterna om den interna lagstiftningen så medger.)

6:2 Uttrycket *fast egendom* har den betydelse som uttrycket har enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen. Uttrycket innebär dock alltid tillhörighet till fast egendom, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, rättigheter på vilka bestämmelserna i privaträtten om fast egendom tillämpas, nyttjanderätt till fast egendom samt rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång. Skepp, båtar och luftfartyg anses inte vara fast egendom.

6:3 Bestämmelserna i punkt 6:1 tillämpas på inkomst som förvärfvas genom omedelbart brukande, genom uthyrning eller annan användning av fast egendom.

6:4 Bestämmelserna i punkterna 6:1 och 6:3 tillämpas även på inkomst av fast egendom som tillhör företag och på inkomst av fast egendom som används vid självständig yrkesutövning.

Avtalen

En mera ingående redogörelse för de olika avtalens bestämmelser om inkomst av fast egendom torde knappast vara nödvändig. Avtalen återger tämligen genomgående de regler som finns i artikel 6 av OECD:s modellavtal enligt ovan. Det bör därför räcka med att hänvisa till den efterföljande översiktliga tablan (bilaga 12).

Av kryssmarkeringarna i tablan framgår att flertalet avtal medger att fastighetsinkomst beskattas såväl i inkomsttagarens hemviststat (H) som i den stat i vilken fastigheten är belägen, källstaten (K). Eftersom flertalet stater tillämpar kreditmetoden innebär detta att dubbelbeskattning elimineras av hemviststaten genom ordinary credit, dvs. genom att från sin skatt avräkna den skatt som tas ut i källstaten. Från eventuellt förekommande s.k. matching credit (som berörs i kapitel I under "Exempel 3") bortses i detta sammanhang.

I några avtal, som t.ex. de med Argentina, Egypten, Marocko och Peru, tillämpas eximptmetoden. Detta innebär att fastighetsinkomsten beskattas endast i källstaten och följaktligen undantas från beskattning i hemviststaten. Genom förbehåll i avtalet får denna stat

dock beräkna sin progressiva skatt på den skattskyldiges övriga där skattepliktiga inkomst efter samma skattesats som skulle ha tillämpats om även den undantagna inkomsten beskattats. Detta gäller dock inte enligt avtalet med Sovjetunionen, där inget progressionsförbehåll gjorts och i sådana fall då t.ex. Sverige i vissa fall avstått från att utnyttja förbehållet.

I vissa avtal, som t.ex. avtalen med Grekland, Island (det nordiska avtalet), Israel, Jugoslavien m.fl., tillämpar den ena staten creditmetoden och den andra exemptmetoden. Skattebehandlingen blir där olika i den ena och den andra staten.

Bilaga 12 Inkomst av fast egendom

Sveriges avtal med	Beskattn. i hem- viststat (H) och/ el. källstat där jht är belägen (K)		Metod för undvikande av dubbelbeskattning	
			a) ordinary credit X= båda staterna	b) exemption med progression (om ej annat anges)
Amerikas förenta stater	—	K	A	Sv
Argentina	—	K		X
Australien	H	K	X	
Bangladesh	H	K	X	
Barbados	H	K	X	
Belgien	H	K	Sv	B
Brasilien	H	K	X	
Bulgarien	H	K	Sv	B
Canada	H	K	X	
Cypern	H	K	X	
Danmark och Färöarna	H	K	X	
Egypten	—	K		X
Estland	H	K	X Sv M	
Filippinerna	H	K	X	
Finland	H	K	Sv	F
Frankrike	H	K	X	
Grekland	H	K	G	Sv
Indien	H	K	X	
Indonesien	H	K	X	
Irland	H	K	X	
Island	H	K	Sv	I
Israel	—	K	I	Sv
Italien	H	K	X	
Jamaica	H	K	X	
Japan	H	K	X	
Jugoslavien	H	K	Sv	J
Kenya	H	K	X	
Kina	H	K	X	
Korea (Syd-)	H	K	X	
Lettland	H	K	X Sv M	
Luxemburg	H	K	Sv	L
Malaysia	H	K	X	
Malta	H	K	X	
Marocko	—	K		X
Nederländerna	H	K	Sv	N (alt. ex.)
Norge	H	K	Sv	N
Nya Zeeland	H	K	X	
Pakistan	H	K	X	
Peru	—	K		X
Polen	H	K	X	
Rumänien	H	K	X	

Bilaga 12 Inkomst av fast egendom

Sveriges avtal med	Beskattn. i hem- viststat (H) och/ el. källstat där flit är belägen (K)		Metod för undvikande av dubbelbeskattning	
			a) ordinary credit	b) exemption med progression (om ej annat anges)
			X= båda staterna	
Ryska Federationen	H	K	X	
Schweiz	H	K	Sv	Sch
Singapore	H	K	X	
Sovjetunionen	—	K		X (full ex.)
Spanien	H	K	X	
Sri Lanka	H	K	X	
Storbritannien och Nordirland	H	K	X	
Sydafrika	—	K		X
Tanzania	H	K	X	
Thailand	H	K	X	
Tjeckoslovakien	H	K	Sv	T
Trinidad och Tobago	H	K	X	
Tunisien	H	K	X	
Turkiet	H	K	Sv	T
Tyskland	H	K	Sv	T
Ungern	H	K	Sv	U
Zambia	H	K	X	
Zimbabwe	H	K	X	
Österrike	H	K	X	

Svenska dubbelbeskattningsavtal, som här kommer ut i sin tredje aktualiserade upplaga, beskriver regelsystemet på ett överskådligt sätt. Redogörelsen är uppställd inkomstslag för inkomstslag för att passa det praktiska arbetet med dessa frågor, där man ofta vill jämföra hur en viss inkomst behandlas i dubbelbeskattningshänseende i olika länder.

Sedan förra upplagan av denna bok kom ut har många förändringar skett, både på beskattningsområdet och när det gäller nya statsbildningar. Den nya upplagan innehåller de avtal som undertecknats fram till och med sommaren 1993.

Carl Olof Sandström är f.d. kammarrättslagman och har under många år arbetat inom området internationell beskattning.

ISBN 91-7150-491-5



9 789171 504913

SN
FÖRLAG