

8 Tolkning och tillämpning av skatteavtal m.m.

OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet; januari 2003.
Sveriges skatteavtal; se förteckning i SKV:s Skatte- och taxeringsförfattningar.

8.1 Inledning

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

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

Syftet med skatteavtal

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

Genom bestämmelserna i skatteavtalen fördelas beskattningsrätten på ett skäligt sätt mellan de avtalsslutande

staterna och därigenom underlättas – såsom anförts i kommentarerna till OECD:s modellavtal – utbytet av varor, tjänster och kapital. Andra och lika viktiga syften med skatteavtalen är att utöka samarbetet mellan skatteadministrationerna i de avtalslutande staterna för att genom utbyte av information åstadkomma en samordnad tillämpning av avtalen och förhindra skatteflykt. Dessa senare syften tillgodoses också genom särskilda handräckningsavtal.

OECD har beslutat att modellavtalet ska revideras kontinuerligt. De senaste ändringarna härrör från januari år 2003 och en ny uppdatering planeras ske under år 2005. Bestämmelserna i resp. artikel kommenteras i detta kapitel ur svensk synvinkel, dvs. samspelet mellan avtalsbestämmelserna och svensk intern rätt.

8.2 Skatteavtalens inkorporering med svensk rätt m.m.

Inkorporering av internationella avtal

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

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

Tillämpnings-tidpunkt

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

8.3 OECD och dess modellavtal

Historik

Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har sin upprinnelse i OEEC, som bildades år 1948 för att administrera Marshallplanen. Då behovet av samarbete kvarstod när denna stödinsats avslutades grundades år 1961 OECD av 20 I-länder. OECD är en Paris-baserad mellanstatlig organisation i vilken följande 30 stater f.n. är medlemmar (inom parentes anges när ratifikationsinstrumentet deponerades):

- Amerikas Förenta Stater (12 april 1961),
- Australien (7 juni 1971),
- Belgien (13 september 1961),
- Danmark (30 maj 1961),
- Finland (28 januari 1969),
- Frankrike (7 augusti 1961),
- Grekland (27 september 1961),
- Irland (17 augusti 1961),
- Island (5 juni 1961),
- Italien (29 mars 1962),
- Japan (28 april 1964),
- Kanada (10 april 1961),
- Korea (12 december 1996),
- Luxemburg (7 december 1961),
- Mexiko (18 maj 1994),
- Nederländerna (13 november 1961),
- Norge (4 juli 1961),
- Nya Zeeland (29 maj 1973),
- Polen (22 november 1996),
- Portugal (4 augusti 1961),
- Schweiz (28 september 1961),
- Slovakien 14 december 2000),
- Spanien (3 augusti 1961),
- Storbritannien och Nordirland (2 maj 1961),
- Sverige (28 september 1961),
- Tjeckien (21 december 1995),
- Turkiet (2 augusti 1961),
- Tyskland (27 september 1961),
- Ungern (7 maj 1996), och
- Österrike (29 september 1961).

Huvudsakligt mål

OECD:s huvudsakliga mål är att genom analys och utbyte av erfarenheter stimulera till långsiktig ekonomisk tillväxt och

sysselsättning samt en vidgad världshandel.

Arbetet i OECD övervakas av ett råd (the Council) som är sammansatt av deltagare från alla medlemsstater. Verksamheten förestås av en generalsekreterare och fyra ställföreträdande generalsekreterare. Arbetet inom OECD, som ofta publiceras, bygger på diskussioner mellan medlemsstaterna, vilka sänder flera tusen experter och policymakers per år för att delta i möten i särskilda kommittéer och grupper inom över 200 olika ämnesområden, bl.a. skatteområdet.

Arbetsgrupperna

Inom skatteområdet finns en skattekommitté (Committee on Fiscal Affairs; CFA), fyra permanenta arbetsgrupper (Working Parties; WP:s) samt ett antal särskilda projektgrupper. De fyra permanenta arbetsgrupperna och deras arbetsområden är:

- **WP1**; OECD:s modellavtal m.m.,
- **WP2**; skattepolitikens sociala och ekonomiska effekter,
- **WP6**; beskattning av multinationella företag, samt
- **WP8**; skatteflykt och skatteundandragande.

WP1

WP1:s huvuduppgift är att löpande se över OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, det s.k. modellavtalet. Frågor som för närvarande är föremål för WP1:s granskning är bl.a. fast driftställebegreppet, bestämmelserna om pension och avdragsrätt för pensionspremier samt anställdas aktieoptioner. Arbetsgruppen ser även på frågan om kommentarernas ställning som tolkningsinstrument. WP1 har också regelbundna sammanträffanden med icke-medlemsstater för att diskutera avtalsfrågor och tolkningar av modellavtalets bestämmelser. SKV deltar i arbetet i denna arbetsgrupp.

WP2

WP2 sammanställer den skattestatistik som OECD publicerar. Statistiken avser bl.a. genomsnittlig skattebörda, skattens andel av BNP och skatteintäkternas fördelning på olika skatter. WP2 analyserar skattebehandlingen av inkomst från utländsk källa och ska undersöka olika staters CFC-lagstiftning. På denna arbetsgrupp ligger också att undersöka hur gränsöverskridande transaktioner i pensions- och investeringsfonder samt försäkringsbolag behandlas i skattehänseende.

WP6

WP6:s verksamhet är främst inriktad på internprissättningsfrågor. Gruppen arbetar löpande med att utveckla och se över OECD:s riktlinjer på området och hur de tillämpas av medlemsstaterna. Vidare pågår arbete med att utröna om riktlinjerna kan användas även på mellanhavanden som rör företags huvudkontor och dess fasta driftställen. Arbetsgruppen ägnar sig också åt att bedöma de skattemässiga konsekvenserna

mellan företag i intressegemenskap då ett av företagen ställer ut optioner till anställda i andra koncernföretag. Skatteverket deltar i arbetet i denna arbetsgrupp.

WP8

WP8 arbetar med informationsutbyte. För att underlätta informationsutbytet stater emellan har man inom WP8 utformat gemensamma formulär och utbyter erfarenheter rörande databaserat informationsutbyte. Arbetsgruppen tittar också, i anslutning till ett projekt om s.k. tax competition (se nedan), på banksekretess. SKV deltar i arbetet i denna arbetsgrupp.

Projektgrupper

Arbetet i skattekommittén sker också i särskilda projektgrupper. En sådan projektgrupp, the Forum on Harmful Tax Practices, behandlar frågor rörande s.k. tax competition, dvs. det förhållandet att skatter ibland används på ett konkurrensnedvridande sätt. Denna projektgrupp arbetar med att kartlägga och att motverka "illojal" skattekonkurrens och har lämnat flera rapporter, bl.a. *Harmful Tax Competition, an Emerging Global Issue* (1998) och *Towards Global Tax Co-operation* (2000). SKV deltar i arbetet i denna projektgrupp. Arbetet har inriktats på att:

- identifiera de faktorer som kännetecknar dessa förmånliga skatteregimer,
- utarbeta förslag till åtgärder mot dessa förmånliga regimer,
- identifiera, analysera och föreslå åtgärder mot regimer av detta slag som är svåra att genomlysa, samt
- ta fram förslag om hur icke-medlemsstater ska behandlas i detta sammanhang.

En annan projektgrupp ägnar sig åt nya finansiella instrument och därmed sammanhängande transaktioner. Denna projektgrupp har kommit med två rapporter, en angående den globala handeln med nya finansiella instrument och en om de skattepolitiska effekterna av transaktioner med nya finansiella instrument.

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

Avslutningsvis ska nämnas att OECD:s arbete på skatteområdet

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

OECD har en hemsida (<http://www.oecd.org/home>) på Internet på vilken bl.a. pressmeddelanden samt uppgifter om OECD:s alla aktiviteter finns att tillgå. Information om skattekommitténs arbete finns på OECD:s hemsida under "By Department", "DAF".

8.3.1 Allmänt om OECD:s modellavtal

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

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

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

8.3.2 Avtalets tillämpningsområde

Personer som omfattas av avtalet

Artikel 1

Personer på vilka avtalet tillämpas

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

Artikel 1 anger att avtalet är tillämpligt på personer, såväl fysiska som juridiska, som har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna. Vad som vid tillämpningen av avtalet avses med *person* framgår av definitionen i artikel 3 p. 1 a. Om en person anses ha hemvist i en avtalsslutande stat bestäms med utgångspunkt i definitionen av begreppet *person med hemvist* i artikel 4. Dessa bestämmelser innebär att avtalet är tillämpligt på fysisk person samt bolag etc. som enligt intern lagstiftning i en avtalsslutande stat är obegränsat skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet (se RÅ 1987 ref. 97, RÅ 1987 ref. 162 och RÅ 1996 ref. 38, prop. 1991/92:11 om dubbelbeskattningsavtal med Barbados s. 36 och prop. 1995/96:121 om vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal s. 16 ff.).

Enbart det förhållandet att en person är skattskyldig i en avtalsslutande stat för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där är således inte tillräckligt för att personen i fråga ska omfattas av avtalet. Exempelvis anses en person inte ha hemvist i Sverige enbart av den anledningen att han ska erlägga kupongskatt för uppbyggnad utdelning eller statlig fastighetsskatt för här belägen fastighet.

Källskattestater

I förhållande till stater som endast beskattar inkomst med källa i den egna staten måste dock hemvistartikeln ges en annorlunda utformning än den ovan redovisade. Exempelvis har sist i artikel 4 p. 1 i skatteavtalet med Bolivia (SFS 1994:282) följande lagts till:

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

Förbud mot diskriminering; Informationsutbyte

Bestämmelserna om förbud mot diskriminering, om informationsutbyte och handräckning vid indrivning av skatter i modellavtalet är enligt uttryckliga stadganden i artikel 24 p. 1, artikel 26 p. 1 resp. artikel 27 p. 1 tillämpliga på alla personer oavsett om de har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna eller inte. Avvikelse från detta kan dock förekomma i vissa

svenska skatteavtal.

I p. 7-26 i kommentarerna till artikel 1 i OECD:s modellavtal behandlas olika former av missbruk av skatteavtal och lämnas förslag till åtgärder för att bekämpa sådant missbruk. Det är framför allt rapporterna *Double Taxation Conventions and the use of Conduit Companies* och *Double Taxation Conventions and the use of Base Companies*, båda finns i den av OECD år 1987 utgivna skriften *International Tax Avoidance and Evasion – Four Related Studies*, som ligger till grund för dessa kommentarer. Rapporterna finns också intagna i OECD:s modellavtal, Volym II.

Conduit-bolag

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

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

Basbolag

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

Substance over form m.m.

Det diskuteras vidare om s.k. *Substance over form-bestämmelser* och generella skatteflyktsbestämmelser etc. i intern rätt, som tillkommit för att hindra missbruk av skatteavtalen, ska kunna användas utan att de har angivits direkt i aktuellt skatteavtal. Substance over form-bestämmelser innebär att man bortser från en transaktions legala form i teknisk mening och ser till dess verkliga innehåll. Exempel på generella skatteflyktsregler är de

svenska CFC-reglerna, innebärande löpande beskattning av delägares andel i utländska företag. I p. 22 och följande i kommentarerna till artikel 1 i OECD:s modellavtal uttalas att det är den allmänna uppfattningen inom OECD att sådana bestämmelser är en del av grundläggande inhemska regler som tagits in för att bestämma vilka faktiska omständigheter som medför skattskyldighet. Eftersom substance over form-bestämmelser och generella skatteflyktsbestämmelser etc. inte tas upp i skatteavtal berörs de inte heller av dem. Sådana regler bör dock enligt OECD användas på sådant sätt att de inte hindrar bona fide näringsverksamhet. Den svenske lagstiftaren har dock valt, i syfte att skapa förutsebarhet, att i intern rätt ange de områden och inkomster som inte omfattas av CFC-reglerna. Enligt de svenska interna CFC-reglerna kan CFC-beskattning bara komma i fråga i förhållande till ett fåtal avtalsländer och från år 2004 bara vad gäller vissa inkomster (se vidare i avsnitt 3.1.4.3).

Skatter som omfattas av avtalet

Artikel 2

Skatter som omfattas av avtalet

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

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

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

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

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

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

Förmögenhetsskatt

Många svenska skatteavtal omfattar inte förmögenhetsskatt. I detta sammanhang bör skatteavtalen med de baltiska staterna (Estland, Lettland och Litauen) nämnas. I artikel 2 p. 1 i dessa

skatteavtal anges nämligen inte förmögenhetsskatten. Avtalens beskattningsregler (artikel 22, 22 resp. 23) behandlar trots detta förmögenhetsskatt och i metodartiklarna (artikel 23, 23 resp. 24) finns också bestämmelser om avräkning från skatt på förmögenhet. Eftersom förmögenhetsskatten inte anges i resp. skatteavtals artikel 2, vilken artikel anger de skatter som omfattas av resp. avtal, omfattas den inte av avtalen, detta trots att förmögenhet behandlas i resp. avtals beskattningsregler och metodartikel. I förhållande till dessa stater beskattas således förmögenhet om detta är möjligt enligt SFL.

Indirekta skatter

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

Förbud mot diskriminering; Informationsutbyte

Modellavtalets bestämmelser om förbud mot diskriminering, om informationsutbyte och om handräckning vid indrivning av skatter är dock tillämpliga på skatt av varje slag och beskaffenhet enligt uttryckliga stadganden i artikel 24 p. 6, artikel 26 p. 1 resp. artikel 27 p. 1. Avvikelse från detta förekommer i vissa svenska skatteavtal.

Skatter på inkomst

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

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

Nya skatter

Eftersom skattesystem ändras, nya skatter tillkommer och andra avskaffas måste det finnas möjlighet att utvidga ett avtals tillämpningsområde till att också omfatta nya skatter utan att hela avtalet behöver förhandlas om. Genom bestämmelserna i p. 4 blir detta möjligt. SINK och A-SINK omfattas således av skatteavtal

som undertecknats före dessa lagars ikraftträdande om den statliga och kommunala inkomstskatten resp. den tidigare bevillningsavgiften omnämns i avtalet. SLFL omfattas däremot inte av skatteavtalen (se prop. 1990/91:54 s. 288).

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

Om listan på skatter i p. 3 ska vara uttömmande eller exemplifierande är något som de avtalsslutande staterna fritt kan välja och i p. 6.1 i kommentarerna till artikel 2 p. 3 ges en alternativ skrivning av artikeln i vilken p. 1 och 2 har uteslutits, en praxis som några medlemsstater har utvecklat och som även Sverige ibland tillämpar [se t.ex. skatteavtalen med Estland (SFS 1993:1163) och Irland (SFS 1987:103)].

8.3.3 Definitioner

Generella definitioner

Artikel 3

Allmänna definitioner

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

- a) "person" inbegriper fysisk person, bolag och annan sammanslutning;
- b) "bolag" åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person;
- c) "företag" är tillämpligt på rörelseverksamhet;
- d) "företag i en avtalsslutande stat" och "företag i den andra avtalsslutande staten" åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat, respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten;
- e) "internationell trafik" åsyftar transport med skepp eller luftfartyg som används av företag som har sin verkliga ledning i en avtalsslutande stat utom då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i den andra avtalsslutande staten;
- f) "behörig myndighet" åsyftar:
 - 1) (i stat A):.....
 - 2) (i stat B):.....
- g) "medborgare" åsyftar:
 - 1) fysisk person som har medborgarskap i en avtalsslutande stat;
 - 2) juridisk person eller annan sammanslutning som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalsslutande stat;

394 Tolkning och tillämpning av skatteavtal m.m.

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

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

"Sverige"

Utöver de definitioner som finns i OECD-modellen innehåller svenska skatteavtal regelmässigt en definition av begreppet *Sverige*, dvs. vad som rent geografiskt innefattas i detta begrepp. Motsvarande bestämmelse finns i 2 kap. 30 § IL. Vid tillämpning av skatteavtal måste kontrolleras vad avtalet omfattar i geografisk mening. Avtalet mellan "Konungariket Sverige" samt "Det Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland" omfattar t.ex. endast det som enligt brittisk lagstiftning innefattas i "Det Förenade Konungariket", dvs. inte de normandiska öarna eller ön Man. Ofta finns en definition av vad som avses med *en avtalsslutande stat* och *den andra avtalsslutande staten*. Ibland är också begreppet *skatt* definierat.

"Person"

Definitionen av begreppet *person* är mycket vidsträckt. I definitionen omnämns fysisk person, bolag och annan sammanslutning. Genom den betydelse som begreppet *bolag* getts enligt den i p. 1 b intagna definitionen kommer begreppet "person" att, förutom fysisk person och annan sammanslutning, omfatta varje subjekt som vid beskattningen behandlas som juridisk person. Även handelsbolag faller in under denna definition (se p. 2 i kommentarerna till artikel 3 i OECD:s modellavtal).

"Bolag"

"Företag"

Definitionen av begreppet *företag* finns i p. 1 c och togs in i modellavtalet vid uppdateringen år 2000. Av p. 4 i kommentarerna till artikel 3 p. 1 i OECD:s modellavtal framgår att definitionen inte är uttömmande och att detta sammanhänger med att begreppet alltid har tolkats med utgångspunkt i intern rätt i de avtalsslutande staterna. Det anges emellertid i p. 1 c att begreppet *företag* är tillämpligt på rörelseverksamhet. Eftersom det i definitionen av begreppet *rörelse* uttryckligen anges att det omfattar tillhandahållande av professionella tjänster och annan självständig verksamhet klargörs att tillhandahållande av professionella tjänster och annan självständig verksamhet alltid måste anses utgöra ett *företag* och det oavsett vilken betydelse begreppet kan ha enligt intern rätt.

"Rörelse"

RR har i RÅ 2001 ref. 38 uttalat att "begreppet företag, som inte som sådant är definierat i avtalet, får anses omfatta varje fortlöpande kommersiell verksamhet som kan hänföras till rörelse (jfr RÅ 1991 not. 228)". I domen framhöll RR vidare att skatteavtalens rörelsebegrepp är relativt omfattande och att det

inte bara är verksamhet som faller in under avtalets regler för beskattning av rörelseinkomst (artikel 7) utan också bl.a. ett sådant utnyttjande och brukande av fastighet som ska behandlas enligt reglerna för fastighetsinkomst (artikel 6).

"Företag i en avtalsslutande stat"

I OECD:s modellavtal definieras också begreppen *företag i en avtalsslutande stat* och *företag i annan avtalsslutande stat*. Enligt definitionen i p. 1 d avses därmed företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat resp. företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Begreppen avser således en fysisk eller juridisk person, annan sammanslutning eller annan som vid beskattningen behandlas som en juridisk person, som bedriver rörelse (se t.ex. RÅ 1991 not. 228, RÅ 1997 ref. 35 och RÅ 2001 ref. 38; jfr ovan). Detta innebär att om t.ex. en fysisk person med hemvist i Sverige bedriver rörelse i ett annat avtalsland så är denna fysiska person vid tillämpningen av avtalet att anse som "ett företag i Sverige". I RÅ 1997 ref. 35 återges SKV:s yttrande i vilket lämnas följande redogörelse för innebörden av begreppet "företag i en avtalsslutande stat":

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

På grundval av 1923 års rapport till finansiella kommittén för Nationernas förbund, utsågs en grupp av tekniska experter som fick i uppdrag att vidare studera frågorna rörande dubbelbeskattning och skatteundandragande. I samband med sin rapport presenterade denna grupp år 1925 två resolutioner: en om dubbelbeskattning och den andra om skatteundandragande. Resolutionen om dubbelbeskattning innehöll bl.a. rekommendationer rörande (I) Impersonal or Schedular Taxes, (II) Personal or General Income Tax, (III) Wealth Taxes and Succession Duties och (IV) Fiscal Domicile. I rekommendationen rörande de olika typer av inkomster mellan avtalsslutande stater (I), talas om:

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

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

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

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

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

I kommentarerna till artikel 5 sägs vidare:

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

I 1931 års "Draft Plurilateral Convention" gjordes ett försök att göra en distinktion mellan "company" och "enterprise". Tyvärr lämnades i den

slutliga avtalstexten ingen definition av dessa begrepp. Däremot sades i artikel 1 (2) att... "the fiscal domicile of a natural person is considered to be the place of his normal residence, while the fiscal domicile of juristic person is considered to be its real centre of management".

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

Protocol

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

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

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

Föreskrifterna som följer är gemensamma i de båda avtalen:

Protocol Article II

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

Protocol Article IV

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

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

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

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

"Business profits derived by a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the business is carried on through a permanent establishment situated in the other State. If the business is carried on through such a permanent establishment, the profits... may be taxed in the other State..."

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

"Internationell trafik"

I artikel 3 p. 1 e definieras begreppet *internationell trafik*. OECD:s definition av detta begrepp går utöver begreppets vanliga betydelse. Med "internationell trafik" avses nämligen all transport med skepp eller luftfartyg, utom då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i den andra avtalsslutande staten. Denna vida definition har emellertid varit avsiktlig och syftar till att låta den stat där den verkliga ledningen

finns behålla sin rätt att beskatta ren inrikestrafik samt internationell trafik mellan tredje stater och för att tillåta den andra avtalsslutande staten att beskatta trafik som sker uteslutande mellan platser inom dess gränser. Den av OECD föreslagna definitionen används dock inte i alla Sveriges skatteavtal utan varianter förekommer. I det nordiska skatteavtalet (artikel 3 p. 1 h; SFS 1996:1512) åsyftar t.ex. det nämnda begreppet *transport med skepp eller luftfartyg utom då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i en avtalsslutande stat*, dvs. ingen inrikestrafik omfattas.

I många andra svenska skatteavtal definieras begreppet *internationell trafik* som ... *transport med skepp eller luftfartyg som används av företag i en avtalsslutande stat* ... och inte som enligt modellavtalet ... *av företag som har sin verkliga ledning i en avtalsslutande stat*... [se t.ex. skatteavtalen med Estland (artikel 3 p. 1 g; SFS 1993:1163), Portugal (artikel 3 p. 1 g) och Tyskland (artikel 3 p. 1 g; SFS 1994:1300)]. Avgörande vid fördelningen av beskattningsrätten enligt den svenska modellen blir var den person som bedriver verksamheten, transporten med skepp eller luftfartyg, har hemvist enligt avtalet. Skälet till detta är att svensk beskattning bygger på hemvistprincipen och att begreppet "verklig ledning" inte finns i intern svensk skatterätt.

För att den beskattningsrätt som Sverige enligt ett skatteavtal erhållit på grund av att ett företag har sin verkliga ledning i Sverige ska kunna utövas krävs att detta företag enligt intern svensk rätt har fast driftställe i Sverige. I sådant fall kan endast så stor del av inkomsten som är hänförlig till detta fasta driftställe beskattas här, se vidare under redogörelsen för artikel 8.

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

"Behörig myndighet"

Begreppet *behörig myndighet* definieras i svenska skatteavtal som finansministern, dennes befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet vid tillämpningen av detta avtal. Funktionen som behörig myndighet utövas enligt förordningen (2000:1077) om handläggning av ärenden enligt skatteavtal normalt av SKV. I 1 § i förordningen stadgas nämligen att:

1 § Skatteverket skall pröva sådana ärenden om inkomst-, fastighets- eller förmögenhetsskatt som enligt skatteavtal eller annat avtal som Sverige har ingått med annan stat skall handläggas av behörig myndighet,

1. om det belopp för vilket nedsättning av beskattningsunderlaget yrkas uppgår till högst 1 miljon kronor för ett beskattningsår, eller

2. om det belopp för vilket nedsättning av skatt yrkas uppgår till högst 300 000 kronor för ett beskattningsår.

Om särskilda skäl föreligger kan regeringen överlämna även annat ärende till Skatteverket.

Enligt 3 § 2 st. 2 lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden (LÖHS) är Skatteverket behörig myndighet när det gäller informationsutbyte. Handräckning med indrivning handläggs i fråga om de nordiska staterna av KFM i Stockholm och i fråga om övriga stater av SKV.

Om emellertid ett visst ärende bedöms vara av särskild betydelse, t.ex. en generell överenskommelse om tolkning av en viss bestämmelse, eller annars av sådan beskaffenhet att det bör avgöras

av regeringen, ska SKV, med eget yttrande, överlämna ärendet till regeringen (se 2 § förordningen om handläggning av ärenden enligt skatteavtal och 22 § LÖHS).

"Medborgare"

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

"Rörelse"

OECD:s modellavtal innehåller ingen uttömmande definition av begreppet *rörelse*. I artikel 3 p. 1 h anges emellertid uttryckligen att begreppet innefattar tillhandahållande av professionella tjänster och annan självständig verksamhet. Detta tillägg till definitionerna i artikel 3 togs in i modellavtalet år 2000 samtidigt med att artikel 14 (Fritt yrke) utmönstrades. Syftet med tillägget är att klargöra att begreppet "rörelse" omfattar sådan verksamhet som tidigare föll in under artikel 14. Som redan framhållits ovan har RR i RÅ 2001 ref. 38 uttalat att skatteavtalens rörelsebegrepp är relativt omfattande och att det inte bara är verksamhet som faller in under ett avtals regler för beskattning av rörelseinkomst (artikel 7) utan också bl.a. ett sådant utnyttjande och brukande av

fastighet som ska behandlas enligt reglerna för fastighetsinkomst (artikel 6).

Tolkningsregeln

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

P. 2 inleds med orden "Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet ...". Innebörden av ordet "tillämpar" har blivit föremål för diskussion. Det har hävdats att ett avtal inte *tillämpas* utan endast *läses* om inte avtalets bestämmelser leder till ett annat beskattningsresultat än det som skulle ha blivit resultatet om endast interna regler tillämpats. Från svensk sida brukar man normalt inte göra den distinktionen utan anse att avtalet tillämpas även i det fall man endast konstaterar att avtalet inte hindrar svensk beskattning.

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

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

Även om det finns skillnader mellan övrig intern rätt och skatteavtal t.ex. när det gäller tolkningsprinciper är det inte frågan om två olika rättsområden. Avtalen innehåller framför allt

regler för fördelning av beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna och har mycket få materiella bestämmelser.

**Skatteavtalen -
svensk rätt**

Skatteavtalen är internationella överenskommelser. När de införlivas med svensk rätt tappar de inte sin internationella karaktär. De blir dock en del av den svenska interna skatterätten och

tillämpas så länge lagen, genom vilken avtalet inkorporeras i svensk rätt, är i kraft utan hänsyn till om detta är fallet i den andra avtalsslutande staten eller dess successor. I RÅ 1983 1:86 fann RR att kungörelsen (1928:485) om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyska Riket ännu (inkomståret 1974) var i kraft och således tillämpligt på inkomst som härrörde från anställning i dåvarande Tyska Demokratiska Republiken (Östtyskland). Detta trots att man från östtysk sida förklarade att man inte hade för avsikt att tillämpa 1928 års avtal. Vid denna tidpunkt hade Sverige ingått ett nytt avtal med Förbundsrepubliken Tyskland (Västtyskland) men inte med Östtyskland. Förordningen hade därför upphävts endast i förhållande till Västtyskland. Jämför även vad som i denna del sägs i prop. 1993/94:6 (s. 34) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ryssland.

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

Tolkningsprinciper

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

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

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

Departements- chefen

I propositionen om 1989 års dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska staterna (prop. 1989/90:33 s. 44) har departementschefen kommenterat de speciella problem som uppkommer vid tolkningen av skatteavtal och uttalar bl.a. följande:

Vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal skall således de i avtalen förekommande begreppen – om annat inte uttryckligen anges eller klart framgår av sammanhanget – tolkas med utgångspunkt i dess svenska innebörd. Vidare bör en ledstjärna vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal vara att avtalets syfte uppfylls, dvs. att dubbelbeskattning undviks och att skatteflykt resp. total skattefrihet förhindras. Vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal måste därför utgångspunkten vara att om Sverige enligt intern lagstiftning äger beskatta viss inkomst eller egendom och inte uttryckligen avstått från rätten att beskatta denna så skall den beskattas här i riket. Skulle dubbelbeskattning därvid uppkomma får denna undanröjas genom att de behöriga myndigheterna träffar ömsesidiga överenskommelser, antingen i det enskilda fallet eller s.k. tolkningsöverenskommelser på sätt anges i t.ex. art. 25 punkt 3 i 1977 års modellavtal.

**OECD-rapporten:
Tax Treaty Over-
ride**

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

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

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

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

c. För det tredje, när sammanhanget beskrivs, hänvisar Wienkonventionen såväl till överenskommelser – som träffats antingen tidigare eller senare i förhållande till avtalet – som till praxis; när det gäller skatteavtal kräver dessa normalt en fortlöpande samordning mellan berörda skatteadministrationer.

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

förhandlingar eftersom domstolars beslut självklart spelar en viktig roll. Samordning skall inte desto mindre anses utgöra en vägledande faktor i tolkningsprocessen.

I förarbetena till den numera upphävda lagen (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal (prop. 1995/96:121 s. 16 ff.) uttalas såvitt här är av intresse bl.a. följande:

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

...

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

I svensk intern lagstiftning finns emellertid inte några bestämmelser som direkt anger hur internationella avtal ska tolkas. Sverige har dock, som ovan nämnts, ratificerat och införlivat Wienkonventionen om traktaträtten med svensk rätt. Denna konvention styr därmed tolkningen av internationella avtal. Det bör dock framhållas att Wienkonventionens tolkningsprinciper behandlar förhållandet mellan de avtalsslutande staterna och inte förhållandet mellan skattemyndigheter och skattskyldiga. Tolkningsprinciperna i Wienkonventionen är sålunda inte direkt tillämpliga när domstolar och skattemyndigheter i det särskilda fallet tillämpar bestämmelserna i ett skatteavtal, se t.ex. departementschefens uttalande i prop. 1992/93:177 s. 51 om dubbelbeskattningsavtal med Estland.

RR har emellertid slagit fast att skatteavtal ska tolkas i enlighet med de avtalsslutande parternas syfte sådant det kommit till uttryck i propositionen om godkännande av avtalet och inte

endast enligt den svenske lagstiftarens syfte. Den skattskyldige får således indirekt nytta av Wienkonventionens tolkningsprinciper. Att så är fallet framgår klart av RÅ 1996 ref. 84 (se även RÅ 1998 ref. 49), i vilket rättsfall bl.a. följande sägs:

Tolkningen av dubbelbeskattningsavtal skall inriktas på att utröna avtalsparternas gemensamma avsikt. Fastställandet av vad som utgör den gemensamma partsavsikten skall ske med anlitande av de metoder och medel som anvisas i artiklarna 31-33 i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten (SÖ 1975:1). Vad nu sagts gäller visserligen i första hand i förhållandet mellan de avtalslutande staterna men samma principer bör – såsom belyses av bl.a. rättsfallet RÅ 1987 ref. 162 – normalt kunna ligga till grund också för den avtalstolkning som aktualiseras vid en tvist mellan den enskilde och skattemyndigheten. Detta innebär att tolkningen i enlighet med artikel 31 i första hand skall grundas på själva avtalstexten och göras i överensstämmelse med vad som är den gängse meningen av avtalets uttryck, varvid dock uttrycken skall ses i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte (punkt 1 i artikel 31). I "sammanhanget" ingår förutom avtalstexten i dess helhet vissa överenskommelser och dokument som i samband med avtalsslutet ingåtts resp. upprättats mellan parterna (punkt 2). Utöver "sammanhanget" skall beaktas efterföljande överenskommelser och praxis som klargör parternas gemensamma uppfattning om avtalets tolkning samt relevanta internationella rättsregler som är tillämpliga i förhållandet mellan parterna (punkt 3). Ett uttryck skall tilläggas en speciell mening, om det fastställts att detta var parternas avsikt (punkt 4). Enligt artikel 32 kan vissa s.k. supplementära tolkningsmedel, bl.a. avtalets förarbeten och omständigheterna vid dess ingående, anlitas för att få bekräftelse på den tolkning som gjorts enligt artikel 31 eller för att fastställa avtalets mening när en tolkning enligt artikel 31 antingen inte ger något klart besked eller leder till ett resultat som uppenbarligen är orimligt eller oförnuftigt. Utöver dessa allmänna riktlinjer bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse ofta tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen. Har ett dubbelbeskattningsavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet, bör det normalt finnas fog för antagande att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat (se beträffande betydelsen av modellavtalet med kommentar bl.a. RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1995 not. 68).

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

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

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

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

Detta avtal skall inte tolkas så

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

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

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

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

Regeringsrätten

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

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

I samma mål uttalade RR att:

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

För att fastställa de avtalslutande parternas avsikter har vissa dokument som t.ex. alla dokument som utgör en del av avtalet,

förarbetena till den lag genom vilken skatteavtalet införlivas med svensk rätt samt kommentarerna till OECD:s och FN:s modellavtal stor betydelse. Även annat material från OECD, som t.ex. rapporten 1989 om *Tax Treaty Override* i vilken tolkningsprocessen kommenteras, se ovan, kan ha betydelse vid fastställandet av parternas avsikt.

Rättsnämnden

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

**Wien-
konventionen**

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

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

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

"Sammanhanget"

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

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

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

Kommentarerna till artikel 3 p. 2 i OECD:s modellavtal har

följande lydelse:

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

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

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

**Ambulatorisk
tolkningsprincip**

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

**Tolknings-
överenskommelse**

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

"Samsyn"

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

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

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

**Modellavtalens
betydelse för
tolkningen**

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

I RÅ 1987 ref. 158 hänvisade RR uttryckligen till kommentarerna till artikel 24 i p. 6 i 1977 års OECD-modell som en

tolkningsstandard i fråga om icke-diskrimineringsregeln i 1968 års skatteavtal mellan Sverige och Nederländerna. I RÅ 1991 ref. 107 fann RR dessutom att OECD-rapporter kan utgöra tolkningsdata och uttalade:

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

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

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

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

Kvalifikationskonflikter

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

Hemvist

Artikel 4

Hemvist

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

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

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

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

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

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

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

Domicil

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

stadigvarande vistelse och väsentlig anknytning. På detta sätt

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

Staten

Vid 1995 års revidering av modellavtalet lades orden "... och innefattar även denna stat och dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter" till eftersom detta enligt kommentarerna varit den allmänna uppfattningen bland medlemsstaterna. Vid samma revidering av modellavtalet lades också ordet "endast" till i p. 2a, b och c och i p. 3. I samband därmed kompletterades p. 10 i kommentarerna till artikel 4 p. 2, varefter p. 9 och 10 i dessa kommentarer fick följande innehåll:

9. Denna punkt avser det fall då en fysisk person enligt bestämmelserna i punkt 1 har hemvist i båda avtalslutande staterna.

10. För att lösa denna konflikt måste särskilda regler som ger anknytningen till en stat företräde framför anknytningen till den andra staten. Så långt möjligt måste det kriterium som medför företräde vara av sådant slag att personen i fråga uppfyller det i endast en stat och samtidigt måste det återspegla sådan anknytning att det uppfattas som naturligt att beskattningsrätten tillerkänns just denna stat. De kriterier på vilka de särskilda reglerna skall tillämpas är de som föreligger när den skattskyldiges hemvist gör att han blir skattskyldig under en period som är kortare än ett beskattningsår. T.ex. en person som under ett kalenderår har hemvist i stat A enligt den statens skattelagar fr.o.m. 1 januari till 31 mars och sedan flyttar till stat B. Eftersom denna person stannar i stat B mer än 183 dagar behandlas han enligt stat B:s skattelagar som om han hade hemvist där hela året. När man tillämpar de särskilda reglerna på perioden 1 januari till 31 mars så har denna person hemvist i stat A. Därför skall både stat A och stat B behandla denna person som en person med hemvist i stat A under denna period och som en person med hemvist i stat B fr.o.m. 1 april till 31 december.

Begreppen "bosatt" och "hemvist"

Hemvistreglerna i ett skatteavtal har inte någon betydelse för var en person ska anses vara bosatt enligt intern skattelagstiftning, utan reglerar endast frågan om hemvist vid tillämpning av skatteavtalet. Frågan om var en fysisk eller juridisk person vid tillämpning av avtalet ska anses ha sitt hemvist avgörs emellertid i första hand med utgångspunkt i den interna lagstiftningen i resp. stat (se RÅ 1996 ref. 38 och RÅ 1987 not. 309; jfr även 3 kap. 3-8 §§ IL samt 6 kap. 3 § IL). Förhållandet mellan de interna

bosättningsreglerna och skatteavtalens hemvistregler har också behandlats i prop. 1995/96:121 om vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal. I denna proposition sades bl.a. följande:

s. 15

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

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

s. 17

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

dubbelbeskattningsavtal någon förändring av den svenska beskattningen. Om däremot Sveriges beskattningsanspråk avseende räntan enligt intern lagstiftning uppgår till mer än 10 % av räntans bruttobelopp måste svensk skatt på räntan sättas ned till ett belopp motsvarande just 10 % av bruttobeloppet.

s. 18

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

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

**Svensk
beskickningsperso
nal i utlandet**

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

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

**Obegränsat
skattskyldig**

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

**Vid tillämpning av
källstatsprincipen**

... Dock skall, såvitt avser Botswana, uttrycket "person med hemvist i en

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

avtalsslutande stat" inbegripa varje person som anses bosatt i Botswana enligt den botswanska inkomstskattelagen.

Vid tillämpning av nationalitetsprincipen

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

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

Handelsbolag

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

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

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

Avräkning enligt skatteavtal

Frågan om avräkning kan medges för inkomst som gått via ett utländskt delägarbeskattat subjekt har varit föremål för RR:s prövning. I ärendet var fråga om ett svenskt AB (X) som antingen direkt eller via ett svenskt KB skulle äga andelar i delägarbeskattade amerikanska subjekt – Limited Partnerships

(LPS) eller Single Member Limited Companies (SMLLC) – vilka skulle äga fastigheter. I sitt beslut uttalade SRN bl.a. följande:

– I fall då en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i skatteavtalet med USA får beskattas i USA, skall Sverige, med vissa nu inte aktuella undantag, enligt artikel 23 punkt 2 a) i avtalet, från denna persons inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i USA. – Den nämnda bestämmelsen bör enligt nämndens uppfattning förstås så att det, för att avräkning skall kunna ske, krävs att det är samma person som har haft samma i bägge länderna skattepliktiga inkomst. I förevarande fall är det fråga om LPS:s eller SMLLC:s inkomster och inte om X:s egna inkomster. X kan därför inte medges avräkning av amerikansk inkomstskatt enligt den bestämmelsen. Den omständigheten att KB med stöd av bestämmelsen i artikel 4 punkt 1 b) i avtalet kan tillerkännas vissa rättigheter enligt avtalet föranleder inte annan bedömning.

RR, som gjorde samma bedömning som SRN, fastställde förhandsbeskedet (RÅ 2001 ref. 46).

Begreppet skattskyldig

I artikel 4 p. 1 talas om person som är skattskyldig. Någon definition av begreppet *skattskyldig* ges dock inte. I RÅ 1987 ref. 162 (fysisk person) och RÅ 1996 ref. 84 (bolag i Luxemburg) har RR haft att ta ställning till denna fråga.

Förutsättningarna i RÅ 1987 ref. 162 var – såvitt här är av intresse – följande:

X flyttade år 1982 från Sverige till Storbritannien. I november 1984 sålde X sina aktier i ett svenskt AB varvid realisationsvinst uppkom. Vid tidpunkten för aktieförsäljningen betraktades X enligt brittisk skattelagstiftning som bosatt ("resident" eller "ordinarily resident") i Storbritannien men inte som domicilierad ("domiciled") där. I sina domskäl konstaterade RR att det framgår av handlingarna att X enligt avtalet skall anses ha haft hemvist i Storbritannien vid tiden för aktieförsäljningen.

Den omständigheten att X i egenskap av bosatt ("resident" eller "ordinarily resident") i Storbritannien enligt brittisk skattelagstiftning bara kunde beskattas för realisationsvinster till den del de överförts (remitterats) dit inverkade således inte på bedömningen av huruvida X kunde anses ha hemvist i Storbritannien.

Förutsättningarna i det andra ärendet – RÅ 1996 ref. 84 – var följande:

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

Enligt den luxemburgska skattelagen (Code fiscal) var ett société anonyme med registrerat kontor eller verklig ledning i Luxemburg i princip obegränsat skattskyldigt till bolagsskatt. Emellertid gällde enligt nyssnämnda lagstiftning från år 1988 att de företag för kollektiva placeringar (les organismes de placement collectif) som lagstiftningen avsåg var befriade från annan skatt än dels en engångsskatt vid bolagsbildningen (droit d'apport), dels en årlig s.k. taxe d'abonnement som beräknades på förmögenheten i värdepappersfonden och belastade denna förmögenhet. Enligt vad som uppgavs i målet hade dessa bestämmelser med stöd av förarbetena tillagts den innebörden att ett fondbolag som inte förvaltade mer än en fond omfattades av skattebefrielsen och således inte var skattskyldigt till bolagsskatt. Om fondbolaget däremot förvaltade två eller flera fonder medgavs inte befrielse från bolagsskatt.

I domskälen angav RR bl.a. följande:

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

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

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

Den avgörande frågan är om fondbolagen trots denna skattefrihet skall anses ha hemvist i Luxemburg enligt artikel 4 punkt 1. Med hänsyn till föreliggande omständigheter finns det anledning att i målet pröva två olika tolkningsalternativ. Det ena alternativet innebär att det för hemvist är tillräckligt att fondbolagen i enlighet med det föregående har en sådan anknytning till Luxemburg som för den kategori de tillhör normalt medför oinskränkt skattskyldighet till bolagsskatt (tolkningsalternativ 1). Enligt det andra alternativet som Skatterättsnämnden stannat för fordras också att de faktiskt är underkastade sådan beskattning och således inte på grund av speciallagstiftning är befriade från bolagsskatt (tolkningsalternativ 2).

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

tolkningsalternativ 2.

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

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

... Uttrycket inbegriper endast person som är oinskränkt skattskyldig, dvs. inte person som är skattskyldig i Sverige endast för inkomst härifrån. Den skattskyldighet som avses här är inte någon formell eller symbolisk skattskyldighet. Personen skall i princip vara skyldig att erlagga skatt enligt de reguljära inkomstskattetabeller som normalt tillämpas för personer hemmahörande i staten i fråga för de olika inkomster denne uppbär. Det är således inte tillräckligt att personen endast har en sådan anknytning till hemviststaten som för den kategori den tillhör normalt medför oinskränkt skattskyldighet till bolagsskatt.

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

8.2 Paragraph 1 refers to persons who are "liable to tax" in a Contracting State under its laws by reason of various criteria. In many States, a person is considered liable to comprehensive taxation even if the Contracting State does not in fact impose tax. For example, pension funds, charities and other organisations may be exempted from tax, but they are exempt only if they meet all of the requirements for exemption specified in the tax laws. They are, thus, subject to the tax laws of a Contracting State. Furthermore, if they do not meet the standards specified, they are also required to pay tax. Most States would view such entities as residents for purposes of the Convention (see, for example, paragraph 1 of Article 10 and paragraph 5 of Article 11).

8.3 In some States, however, these entities are not considered liable to tax if they are exempt from tax under domestic tax laws. These States may not regard such entities as residents for purposes of a convention unless these entities are expressly covered by the convention. Contracting States taking this view are free to address the issue in their bilateral negotiations.

Begränsning

Det kan vidare förekomma att en person som enligt definitionen i

av förmåner

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

**Dubbelt hemvist:
fysisk person**

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

**Annan person
än fysisk person**

Har annan person än fysisk person dubbelt hemvist vid tillämpning av avtalet gäller enligt artikel 4 p. 3 att sådan person ska anses ha hemvist i den avtalsslutande stat där den har sin verkliga ledning. I svenska skatteavtal förekommer att frågan i stället ska avgöras med utgångspunkt i medborgarskapet (skatteavtalet med Egypten, SFS 1995:543), i den stat enligt vars lagstiftning bolaget bildats (skatteavtalet med Amerikas Förenta Stater, SFS 1994:1617) eller genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna (t.ex. skatteavtalet med Vitryssland, SFS 1994:790).

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

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

konsulär personal som tjänstgör inom deras område. ...

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

Artikel 5

Fast driftställe

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

2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt

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

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

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

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

- a) användningen av anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av företaget tillhöriga varor;
- b) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande;

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

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

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

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

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

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

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

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

Begreppet fast driftställe används huvudsakligen för att bestämma en avtalsslutande stats rätt att beskatta inkomsten för ett företag i den andra avtalsslutande staten. Enligt artikel 7 (Inkomst av rörelse) kan en avtalsslutande stat beskatta inkomsten för ett företag i den andra avtalsslutande staten endast om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i den förstnämnda staten. Innebörden av begreppet har också betydelse för tillämpningen av bl.a. reglerna om beskattning av inkomst av enskild tjänst i artikel 15.

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

Bestämmelserna om fast driftställe i intern svensk rätt finns i 2 kap. 29 § IL och har i princip kopierats på modellavtalets

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

I modellavtalets artikel 5 p. 1 finns en allmän definition av begreppet *fast driftställe*. Begreppets innebörd beskrivs i p. 2 i kommentarerna till artikel 5 på följande sätt:

2. Punkt 1 ger en allmän definition av uttrycket ”fast driftställe” vilken anger de väsentliga kännetecknen på fast driftställe i avtalets mening, dvs. bestämd belägenhet, ”stadigvarande plats för affärsverksamhet”. Punkten definierar uttrycket ”fast driftställe” som en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Denna definition innehåller därför följande villkor:

- det måste finnas en ”plats för affärsverksamhet”, dvs. en anordning, exempelvis en lokal, eller i vissa fall maskiner eller utrustning;
- denna plats för affärsverksamhet måste vara ”stadigvarande”, dvs. den måste vara upprättad på en bestämd plats och ha en viss grad av varaktighet;
- företagets rörelse måste bedrivas från denna 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.

I p. 4–11 i kommentarerna till artikel 5 (varav p. 4.1–4.6, 5.1–5.4 och 6–6.3 tillkommit eller ändrats vid revisionen år 2003) behandlas de ovan använda begreppen *plats för affärsverksamhet* och *stadigvarande* varvid följande anges:

4. Uttrycket ”plats för affärsverksamhet” omfattar 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 affärsutrymmen. Detta kan exempelvis vara fallet när det utländska företaget varaktigt förfogar över viss lokal eller del därav som tillhör det andra företaget.

4.1 Som ovan påpekats är det förhållandet att ett företag har ett visst utrymme till sitt förfogande i sig tillräckligt för att utgöra en plats för affärsverksamhet. Exempelvis kan således ett fast driftställe föreligga när ett företag olagligen tagit en viss lokal i besittning i vilken det bedriver sin rörelse.

4.2 Medan det inte krävs någon formell laglig rätt att använda en viss plats för att den platsen skall konstituera ett fast driftställe utgör inte den omständigheten nödvändigtvis att den platsen står till det företagets förfogande. Dessa principer kan belysas med följande exempel i vilka representanter för ett företag är närvarande i ett annat företags lokaler. Det första exemplet avser en försäljare som regelbundet besöker en större kund för att ta upp beställningar och som därvid träffar inköpschefen på dennes kontor. I detta fall står kundens lokaler inte till förfogande för det företag för vilket försäljaren arbetar och kan därför inte konstituera en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilken det företagets verksamhet bedrivs (beroende på omständigheterna kan emellertid punkt 5 vara tillämplig så att ett fast driftställe kan anses föreligga).

4.3 Det andra exemplet avser en anställd i ett företag som under en längre tid tillåts använda ett kontor i ett annat företags huvudkontor (dvs. ett nyligen anskaffat dotterbolag) i avsikt att säkerställa att det senare företaget uppfyller sina förpliktelser enligt avtal som träffats med det förstnämnda företaget. I detta fall utövar den anställde sådan verksamhet som har avseende på det förstnämnda företagets affärsverksamhet och kontoret som står till hans förfogande i det andra företagets huvudkontor utgör ett fast driftställe för hans arbetsgivare. Detta förutsätter dock att kontoret står till den anställdes förfogande under en så lång tid att det utgör en ”stadigvarande plats för affärsverksamhet” (se punkterna 6-6.3) och att verksamheten som bedrivs där går

utöver de verksamheter som avses i punkt 4 i artikeln.

4.4 Det tredje exemplet avser ett åkeriföretag som varje dag under ett antal år har använt sig av en lastkaj vid en kunds lagerlokal för att leverera varor som den kunden köpt. I detta fall är åkeriets närvaro vid lastkajen så begränsat att åkeriföretaget inte kan anse att denna plats står till dess förfogande på sådant sätt att den konstituerar ett fast driftställe för det företaget.

4.5 Det fjärde exemplet avser en målare som under två år tillbringar tre dagar i veckan i sin huvudklients stora kontorsbyggnad. I detta fall innebär målarens närvaro i kontorsbyggnaden, där han utför de för hans verksamhet viktigaste funktionerna (dvs. målning), att han får fast driftställe.

4.6 Orden ”från vilken” skall ges en vid mening och vara tillämplig på varje situation när affärsverksamhet bedrivs på en särskild plats som står till företagets förfogande för detta syfte. Sålunda kommer t.ex. ett företag som asfalterar en väg att anses bedriva dess verksamhet ”från” den plats där denna verksamhet försiggår.

5. Enligt definitionen bör platsen för affärsverksamhet vara ”stadigvarande”. I allmänhet måste det sålunda finnas ett samband mellan platsen för affärsverksamhet och en bestämd geografisk punkt. Det saknar betydelse hur länge ett företag i en avtalslutande stat är verksamt i den andra avtalslutande staten om det inte bedriver verksamheten på en bestämd plats, men detta betyder inte att den utrustning som bildar platsen för affärsverksamhet rent faktiskt måste vara fast förenad med den mark den står på. Det är tillräckligt att utrustningen blir kvar på ett bestämt ställe (jfr dock punkt 20 nedan).

5.1 I fall då den affärsverksamhet som ett företag bedriver till sin natur är sådan att denna verksamhet ofta flyttas mellan olika närbelägna platser kan det vara svårt att avgöra om detta utgör ett enskilt ”fast driftställe” (om två platser för affärsverksamhet innehas och övriga i artikel 5 uppställda villkor är uppfyllda har företaget givetvis två fasta driftställen). Som framgår av punkterna 18 och 20 nedan anses vanligtvis ett enskilt fast driftställe föreligga när, mot bakgrund av verksamhetens natur, ett särskilt område inom vilket verksamheten flyttas kan anses utgöra en kommersiellt och geografiskt sammanhängande enhet med avseende på den verksamheten.

5.2 Denna princip kan åskådliggöras med exempel. En gruva utgör klart en plats för affärsverksamhet även om affärsverksamheten kan flytta från en plats till en annan i vad som kan vara en mycket stor gruva eftersom den utgör en enskild geografisk och kommersiell enhet vad avser gruvverksamheten. Ett "kontorshotell" i vilket ett konsultföretag regelbundet hyr olika kontor kan på motsvarande sätt anses utgöra en enskild plats för affärsverksamhet för det företaget eftersom, i det fallet, byggnaden utgör en geografisk enhet och hotellet är en enskild plats för affärsverksamhet för det konsultföretaget. Av samma anledning utgör en gågata, utomhus beläget salutorg eller marknad på vilken en affärsman regelbundet ställer upp sitt salustånd en enskild plats för affärsverksamhet för den affärsmannen.

5.3 Å andra sidan, om det inte finns något kommersiellt sammanhang, skall inte den omständigheten att verksamheten bedrivs inom en geografiskt begränsad yta medföra att den ytan anses utgöra en enskild plats för affärsverksamhet. Om t.ex. en målare efter hand utför arbete i en stor kontorsbyggnad och detta sker enligt av varandra oberoende kontrakt och för ett antal av varandra oberoende kunder så att det inte kan sägas att fråga är om ett enskilt projekt för att reparera byggnaden, kan byggnaden inte anses utgöra en enskild plats för affärsverksamhet såvitt avser det arbetet. Om emellertid en målare enligt ett enskilt kontrakt utför arbete runt om i en byggnad för en enskild kunds räkning utgör detta ett enskilt projekt för denna målare och byggnaden i sin helhet kan då anses utgöra en enskild plats för affärsverksamhet såvitt avser det arbetet och kommer då att utgöra en sammanhängandekommersiell och geografisk enhet.

5.4 Omvänt kan en plats där verksamhet bedrivs som en del i ett enskilt projekt som utgör en sammanhängande kommersiell enhet sakna det nödvändiga geografiska sambandet för att anses utgöra en enskild plats för affärsverksamhet. I fall då en konsult enligt ett enskilt projekt för utbildning av en banks personal arbetar vid olika filialer som är belägna på olika platser skall varje filial bedömas för sig. Om emellertid konsulten flyttar från ett kontor till ett annat inom en filial som är belägen på en viss plats skall han anses vara kvar på samma plats för affärsverksamhet. Den enskilda filialen belägen på en viss plats besitter geografiskt samband, vilket saknas då konsulten flyttar mellan filialer belägna på olika platser.

6. Eftersom platsen för affärsverksamhet måste vara stadigvarande, följer härav också att fast driftställe kan anses föreligga endast om platsen för affärsverksamhet har en viss grad av varaktighet, dvs. om den inte är av bara tillfällig natur. En plats för affärsverksamhet kan emellertid utgöra ett fast driftställe även om den i realiteten bara består under en mycket kort tidsrymd. Det är ibland svårt att avgöra om detta är fallet. Medan medlemsstaternas praxis inte har varit enhetlig såvitt avser tidskravet, visar erfarenheten att fasta driftställen normalt sett inte har ansetts föreligga i fall då en verksamhet bedrivits i en stat från en plats för affärsverksamhet som bestått under kortare tid än sex månader (omvänt visar erfarenheten att det förekommit många fall där ett fast driftställe har ansetts föreligga då platsen för affärsverksamhet har bestått under en tidsperiod överstigande sex månader). Ett undantag är när verksamheten är av återkommande natur. I sådana fall måste varje period under vilken platsen används beaktas tillsammans med antalet gånger som platsen används (vilket kan sträcka sig över ett antal år). Ett annat undantag har gjorts för verksamheter som utgör en affärsverksamhet som uteslutande bedrivs i den staten. I denna situation kan affärsverksamheten ha kort varaktighet beroende på dess natur, men eftersom verksamheten uteslutande har bedrivits i den staten är dess anknytning dit starkast. För att underlätta bedömningen kan stater vilja ta denna praxis i beaktande när de avgör frågan om en viss plats för affärsverksamhet som endast består under en kortare tidsperiod utgör ett fast driftställe.

6.1 Som nämns i punkterna 11 och 19 innebär inte tillfälliga avbrott i verksamheten att ett fast driftställe upphör att existera. När på motsvarande sätt, som diskuteras i punkt 6, en viss plats för affärsverksamhet endast används för kortare tidsperioder men detta användande sker regelbundet under en längre tidsperiod skall platsen för affärsverksamhet inte anses vara av rent tillfällig natur.

6.2 Det kan också förekomma fall när en viss plats för affärsverksamhet används under mycket korta tidsperioder av ett antal liknande verksamheter som bedrivs av samma eller närstående personer och detta är ett försök att undgå att platsen blir att betrakta som använd annat än för endast tillfälliga syften av var och en av de aktuella företagen. Anmärkningarna i punkt 18 rörande arrangemang i avsikt att missbruka tolv månadersperioden i punkt 3 är på

motsvarande sätt tillämpliga på sådana fall.

6.3 I fall då en plats för affärsverksamhet, som ursprungligen upprättats bara för kortvarigt, tillfälligt syfte, innehåses under sådan tid att den inte kan anses vara tillfällig, utgör den en stadigvarande plats för affärsverksamhet och sålunda – med retroaktiv verkan – ett fast driftställe. En plats för affärsverksamhet kan också utgöra ett fast driftställe från dess start även om den i verkligheten bestod under en mycket kort tidsrymd därför att den avvecklades i förtid till följd av särskilda förhållanden (t.ex. den skattskyldiges död, felinvestering).

7. 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 nämns i punkt 3 ovan, 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.

8. I fall då materiella tillgångar, såsom anordning, industriell, kommersiell eller vetenskaplig (IKV) 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, medför i allmänhet denna verksamhet att platsen för affärsverksamhet blir fast driftställe. Detsamma gäller om kapital tillhandahålls från en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Om ett företag i en stat hyr ut eller hyr materiella eller immateriella tillgångar till ett företag i den andra staten utan att för sådan uthyrnings- eller hyresverksamhet ha en stadigvarande plats för affärsverksamhet i denna andra stat, utgör den uthyrda egendomen inte som sådan fast driftställe för uthyraren, under förutsättning att avtalet bara avser uthyrningen av egendomen. 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 IKV-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, eller om den sköter, utför service på, inspekterar och underhåller utrustningen under uthyrarens ansvar och uppsikt, kan uthyrarens verksamhet gå utöver ren uthyrning av IKV-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 punkt 3, tillämpas tolvmånadersfristen. Övriga fall måste avgöras efter omständigheterna.

9. Uthyrningen av containers är ett särskilt fall av uthyrning av industriell eller kommersiell utrustning. Sådan uthyrning har emellertid vissa utmärkande drag. Frågan om hur de omständigheter bestäms under vilka ett företag som bedriver uthyrning av containers skall anses ha fast driftställe i en annan stat behandlas fullständigare i en rapport med titeln *The Taxation of Income Derived from the Leasing of Containers*.

10. Ett företags rörelse bedrivs huvudsakligen av rörelseidkaren själv eller av personer som står i anställningsförhållande till företaget (personal). Denna personal inbegriper anställda och andra personer som får instruktioner av företaget (t.ex. representanter utan självständig ställning). De befogenheter som sådan personal har i förhållande till tredje person saknar betydelse. Det är också oväsentligt huruvida sådan representant har fullmakt att sluta avtal eller inte, om han arbetar vid den stadigvarande platsen för affärsverksamhet (jfr punkt 35 nedan). Fast driftställe kan dock föreligga även i de fall då företagets rörelse bedrivs huvudsakligen med hjälp av automatisk utrustning och personalens verksamhet inskränker sig till att sätta upp, sköta, övervaka och underhålla utrustningen. Huruvida spel- och försäljningsautomater o.dyl., som ett företag i en stat satt upp i den andra staten, utgör fast driftställe beror sålunda på om företaget bedriver affärsverksamhet utöver den ursprungliga installationen av automaterna. Fast driftställe föreligger inte om företaget endast sätter upp automaterna och sedan hyr ut dem till andra företag. Fast driftställe kan dock föreligga, om det företag som sätter upp automaterna även driver och underhåller dem för egen räkning. Detsamma gäller även om automaterna drivs och underhålls av representant som saknar självständig ställning gentemot företaget.

11. Fast driftställe uppkommer så snart företaget börjar bedriva sin rörelse från en stadigvarande plats för affärsverksamhet. Detta är fallet när företaget på platsen för affärsverksamhet förbereder den verksamhet som är avsedd att pågå varaktigt vid platsen för affärsverksamhet. Den tid

under vilken företaget upprättar den stadigvarande platsen för affärsverksamhet bör inte medräknas, under förutsättning att själva upprättandet väsentligen skiljer sig från den verksamhet som är avsedd att pågå varaktigt vid denna plats. Det fasta driftstället upphör att finnas till när den stadigvarande platsen för affärsverksamhet överläts eller när den verksamhet som bedrivs från platsen upphör, dvs. när alla åtgärder som har samband med det fasta driftställets tidigare verksamhet avslutas (avveckling av löpande affärstransaktioner, underhåll och reparation av anordningar). Tillfälligt avbrott i verksamheten kan emellertid inte anses som upphörande. Om den stadigvarande platsen för affärsverksamhet hyrs ut till annat företag, används platsen vanligen endast för detta företags verksamhet och inte för uthyrarens. Uthyrarens fasta driftställe upphör härvid i allmänhet att finnas till, utom då denne fortsätter att bedriva egen affärsverksamhet från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet.

P. 2 innehåller en uppräknning, på intet sätt uttömmande, av exempel på anordningar som var och en kan anses utgöra ett fast driftställe. De anordningar som räknas upp, "plats för företagsledning", "filial" osv., ska tolkas på sådant sätt att dessa platser för affärsverksamhet utgör fasta driftställen endast om de uppfyller de i p. 1 angivna villkoren, dvs. det måste vara en stadigvarande plats där affärsverksamhet bedrivs. Av p. 14 i kommentarerna till modellavtalet framgår att begreppet *annan plats för utvinning av naturtillgångar* i art. 5 p. 2 f) bör ges en vid tolkning och exempelvis inbegriper varje plats för utvinning av kolväte (på land eller utanför kusten). En exemplifiering motsvarande den i art. 5 p. 2 finns i 2 kap. 29 § 2 st. IL.

**Fhb rörande
fast driftställe**

I RÅ 1998 not. 188 har frågan om vad som avses med fast driftställe enligt intern rätt och skatteavtalet (SFS 1992:1193) mellan Sverige och Tyskland prövats.

Förutsättningarna

Förhållandena enligt ansökan om förhandsbesked var följande: Ett tyskt bolag vars verksamhet bestod av tillverkning och försäljning av vissa produkter önskade avsätta en del av produktionen på den svenska marknaden. Företaget avsåg att etablera ett kontor med utställningslokal i Sverige samt anställa tre personer som skulle tjänstgöra vid kontoret med förmedling och marknadsföring av företagets produkter.

Avsikten var att en person skulle sköta verksamheten på kontoret, såsom att handha telefonkontakter och förevisa företagets produkter, medan de andra skulle bedriva uppsökande verksamhet hos potentiella kunder. I verksamheten skulle ingå att distribuera broschyrer och generellt informera om företagets

produkter, samt att lämna upplysningar om tekniska data avseende dessa etc.

I ansökan framhölls särskilt att personalen vid det svenska kontoret inte skulle ha rätt att, för det tyska företags räkning, ingå bindande leveransavtal med potentiella kunder, eller på annat sätt avtalsmässigt binda det tyska företaget. Det skulle tydligt framhållas för de svenska kunderna att de i Sverige anställda inte var säljare, utan endast agerade såsom bud och förmedlare av upplysningar avseende produkterna. Inget hindrade att svenska kunder vände sig direkt till det tyska företaget när avtal skulle ingås.

Lönen skulle bestå av fast och en rörlig del som var avhängig av de order som kom från svenska kunder.

Vidare skulle följande funktioner handhas av företaget i Tyskland:

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

Det tyska företaget gjorde gällande att det var fråga om ett representationskontor och att verksamheten var av sådant slag att fast driftställe, enligt art. 5 p. 4 e) i skatteavtalet med Tyskland (SFS 1992:1193), inte skulle anses föreligga eftersom kontoret uteslutande skulle användas för att ombesörja reklam, ge upplysningar eller liknande verksamhet av förberedande eller biträdande art.

Det tyska företaget frågade om verksamheten i Sverige skulle innebära att företaget fick ett fast driftställe här enligt intern rätt och om så var fallet, om detta också gällde i förhållande till skatteavtalet med Tyskland. Vidare ställdes frågan om svaren blev annorlunda om den svenska personalen skulle erhålla enbart lön.

**SRN:s
förhandsbesked**

SRN uttalade att det tillänkta kontoret, enligt intern rätt, tveklöst utgjorde en stadigvarande plats för det tyska företagets affärsverksamhet. Med hänsyn till arten av de arbetsuppgifter som de vid kontoret anställda enligt ansökningen skulle utföra, som att "bedriva uppsökande verksamhet hos potentiella kunder", fick vidare företagets verksamhet delvis anses bedriven från kontoret (jfr p. 7 och 10 i kommentarerna till art. 5 i OECD:s modellavtal). Det förhållandet att personalens lön i sin helhet skulle vara fast medförde inte annan bedömning.

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

RR fastställde förhandsbeskedet.

De slutsatser man kan dra av detta förhandsbesked är bl.a. att det saknar självständig betydelse huruvida fakturering sker via ett i Sverige inrättat kontor eller ej så snart affärsverksamhet påbörjats genom anställda vid kontoret. Om personal anlitas för uppsökande verksamhet hos potentiella kunder har gränsen passerats för vad som kan betraktas som en verksamhet av uteslutande förberedande eller biträdande art (se p. 24 i kommentarerna till art. 5 i OECD:s modellavtal).

**Plats för
byggnads-,
anläggnings- eller
installationsverk-
samhet**

Enligt artikel 5 p. 3 utgör en plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet fast driftställe först om verksamheten pågår under mer än tolv månader. Detta innebär att om verksamheten pågår mer än tolv månader och förutsättningarna i övrigt är uppfyllda för att fast driftställe ska anses föreligga så beskattas verksamheten vid det fasta driftstället från den första dagen. Tidsgränsen varierar i olika avtal. I förhållande till utvecklingsländer tillämpar Sverige ofta en sexmånadersregel. I IL:s regler om fast driftställe finns ingen tidsgräns angiven, vilket innebär att även för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet gäller de generella villkoren för att fast driftställe ska föreligga (se 2 kap. 29 § 2 st. IL). Detta kan endast utnyttjas i förhållande till icke-avtalsland. I förhållande till avtalsländer måste den i avtalet stipulerade tidsperioden iakttas.

I p. 17 i kommentarerna behandlas vad som ryms i begreppet *byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet*. Efter de ändringar som infördes i samband med revisionen år 2003 har dessa kommentarer följande lydelse:

17. Begreppet "byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet" omfattar inte endast uppförandet av byggnad utan också väg-, bro- eller kanalbygge, renovering (innefattande mer än bara underhåll eller ommålning och omtapetsering) av byggnader, vägar, broar eller kanaler, utläggande av rörledning samt schaktning och muddring. Vidare är begreppet "installationsverksamhet" inte begränsat till en installation hänförlig till ett anläggningsprojekt, utan inkluderar också installation av ny utrustning, såsom en komplex maskin, i en redan existerande byggnad eller utomhus. Planering och övervakning på platsen för uppförandet av en byggnad omfattas av punkt 3. Stater som önskar modifiera texten i punkten så att den uttryckligen framhåller detta är fria att göra så i sina bilaterala avtal.

I p. 18 i kommentarerna till artikel 5 p. 4 i modellavtalet anges att tolvmånadersgränsen gäller för varje särskild byggplats eller projekt och att tid som entreprenören tidigare har ägnat åt annan byggnadsverksamhet eller projekt som saknar samband med den aktuella verksamheten inte ska medräknas. Vidare talas i kommentarerna om missbruk av denna tolvmånadersgräns. Detta missbruk kan ske på så sätt att bolag som ingår i en koncern delar upp kontrakten sinsemellan så att inget kontrakt varar mer än tolv månader. Problemet med sådana slag av missbruk – som beroende på omständigheterna kan falla inom tillämpningsområdet för regler mot skatteundandragande – kan

enligt kommentarerna lösas i bilaterala förhandlingar mellan berörda stater, se t.ex. artikel 5 p. 4 i det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512).

I p. 19 i kommentarerna till artikel 5 lämnas vägledning hur tidsperioden ska beräknas. Punkten har följande lydelse:

19. En plats för byggnadsverksamhet uppkommer vid den tidpunkt då entreprenören inleder sitt arbete, vari inbegrips förberedande arbete, i den stat där byggnaden skall uppföras, exempelvis om han inrättar ett planeringskontor för byggnadsarbetet. Det består i allmänhet ända till dess arbetet är avslutat eller definitivt avbrutits. Byggnadsverksamhet bör inte anses upphöra, när arbetet tillfälligt avbryts. Säsongmässigt eller annat tillfälligt avbrott bör inräknas när man bestämmer byggnadsverksamhetens varaktighet. Säsongavbrott inbegriper avbrott på grund av dåligt väder. Tillfälligt avbrott kan bero på exempelvis materialbrist eller arbetskonflikt. Om sålunda exempelvis en entreprenör inledde ett vägarbete den 1 maj och upphörde den 1 november på grund av svåra väderleksförhållanden eller brist på materiel, men återupptog arbetet den 1 februari följande år och fullbordade vägen den 1 juni, bör entreprenörens byggnadsverksamhet anses såsom fast driftställe eftersom 13 månader förflutit mellan den tidpunkt när denne påbörjade arbetet (den 1 maj) och den tidpunkt när han slutligen blev färdig (den 1 juni följande år). Om ett företag (huvudentreprenör), som har åtagit sig att utföra ett omfattande byggnadsprojekt, lämnar delar av projektet på underentreprenad till andra företag (underentreprenörer), måste den tid som underentreprenör använt för arbete på byggnadsplatsen anses vara tid som huvudentreprenören använt för byggnadsprojektet. Underentreprenören har själv fast driftställe på byggnadsplatsen, om hans verksamhet där pågår mer än tolv månader.

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

den aktuella platsen.

I p. 20 i kommentarerna till OECD:s modellavtal besvaras frågan om verksamhet som till sin karaktär fortlöpande flyttas till ny plats kan anses vara ett fast driftställe. I kommentarerna sägs följande:

20. Anläggnings- eller installationsverksamhet kan till sin karaktär vara sådan att entreprenörens verksamhet måste fortlöpande eller åtminstone tid efter annan flyttas till ny plats, alltefter som arbetet fortskrider. Detta är fallet exempelvis när väg eller kanal byggs, vattenled muddras eller rörledning läggs ut. I sådant fall saknar det betydelse att arbetskraften inte befinner sig på en bestämd plats under tolv månader. Den verksamhet som bedrivs på varje särskilt ställe utgör del av en enda verksamhet, och denna verksamhet måste anses som fast driftställe, om den som helhet betraktad pågår mer än tolv månader.

Verksamhet på kontinentalsockeln

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

Undantag

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

Beroende representant

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

Begreppet "fullmakt att sluta avtal i företagets namn"

Av p. 32 i kommentarerna, som avser en beroende representant, framgår vidare att begreppet "fullmakt att sluta avtal i företagets namn" inte är begränsat till att avse fall då representanten rent bokstavligt sluter avtal i företagets namn utan också omfattar fall då representanten sluter ett avtal som är bindande för företaget även om ett sådant avtal i det konkreta fallet inte ingås i företagets namn. Vid en första anblick förefaller detta tillägg inte nödvändigt med hänsyn till ordalydelsen i fjärde meningen i p. 33

i kommentarerna som lyder:

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

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

I samband med den år 2003 företagna revisionen av modellavtalet togs i kommentarerna till artikel 5 in ett avslutande avsnitt – p. 42.1-42.10 – som behandlar *elektronisk handel* (e-handel). I dessa punkter anges följande:

42.1 Det har pågått en diskussion om vid e-handel redan användandet av datorutrustning i en stat kan medföra att ett fast driftställe föreligger. Den frågan väcker ett antal frågor i relation till artikelns bestämmelser.

42.2 Medan en plats där automatiserad utrustning körs av ett företag kan utgöra ett fast driftställe i den stat där den är belägen (se nedan), måste åtskillnad göras mellan datautrustning, som kan monteras upp på en plats och under särskilda förutsättningar utgöra ett fast driftställe, och den information samt mjukvara som används av eller lagras i den utrustningen. En webbsida på Internet, vilken är en kombination av mjukvara och elektroniska data, utgör t.ex. inte i sig materiell egendom. Den kan därför inte vara en plats som kan utgöra "plats för affärsverksamhet" eftersom det inte finns någon "anordning, exempelvis en lokal, eller i vissa fall maskiner eller utrustning" (se punkt 2 ovan) såvitt avser mjukvaran och data som utgör webbsidan. Å andra sidan är servern på vilken webbsidan är lagrad och genom vilken den är tillgänglig ett stycke utrustning som finns på en fysisk plats och denna plats kan utgöra en "fast plats för affärsverksamhet" för företaget som driver servern.

42.3 Skillnaden mellan en webbsida och servern på vilken webbsidan är lagrad och används är viktig eftersom företaget som driver servern kan vara ett annat än företaget som driver affärsverksamhet genom webbsidan. Det är exempelvis vanligt att webbsidan genom vilken ett företag bedriver sin verksamhet finns på en server som tillhör ett företag som tillhandahåller Internettjänster (Internet Service Provider; ISP). Även om avgifterna som betalas till ISP enligt sådana avtal kan bygga på hur stort diskutrymme som används för att lagra mjukvara och data som webbsidan

kräver, medför dessa avtal typiskt sett inte att servern och dess placering står till företagets förfogande (se punkt 4 ovan) även om företaget har haft möjlighet att bestämma att dess webbsidaskall finnas på en särskild server belägen på en särskild plats. I ett sådant fall har företaget inte ens en fysisk närvaro på den platsen eftersom webbsidan inte är materiell. I dessa fall kan företaget inte anses ha förvärvat en plats för affärsverksamhet på grund av detta hyresarrangemang. Om emellertid företaget som bedriver verksamhet genom en webbsida själv förfogar över servern, till exempel äger (eller hyr) och driver servern på vilken webbsidan är lagrad och används, kan platsen där den servern finns utgöra ett fast driftställe för företaget om övriga förutsättningar i artikeln är uppfyllda.

42.4 Datautrustning som finns på en given plats utgör ett fast driftställe bara om den uppfyller kravet på att vara fast. Vad som är relevant när det gäller en server är inte möjligheten att servern kan flyttas utan om den rent faktiskt flyttats. För att utgöra en plats för affärsverksamhet behöver en server finnas på en viss plats under en tillräckligt lång tidsperiod för att därigenom bli stadigvarande i den mening som avses i punkt 1.

42.5 En annan fråga är om ett företags affärsverksamhet kan sägas bedrivas helt eller delvis på en plats där företaget har utrustning, såsom en server, till sitt förfogande. Frågan om ett företags affärsverksamhet helt eller delvis bedrivs genom sådan utrustning måste prövas från fall till fall och med beaktande av om det kan sägas att företaget på grund av sådan utrustning har anordning till sitt förfogande och bedriver rörelseverksamhet där.

42.6 När ett företag har datautrustning på en särskild plats kan ett fast driftställe föreligga även om ingen personal från det företaget behöver finnas på den platsen för skötseln av utrustningen. Personals närvaro är inte nödvändig för att anse att ett företag helt eller delvis bedriver sin verksamhet på en plats när det rent faktiskt inte behövs någon personal för att bedriva affärsverksamhet på den platsen. Denna slutsats är tillämplig på e-handel i samma utsträckning som den är tillämplig på annan verksamhet i vilken automatisk utrustning används, t.ex. automatisk pumputrustning som används vid utvinning av naturresurser.

42.7 En annan fråga hänför sig till det faktum att inget fast driftställe kan anses finnas när den e-handel som bedrivs genom datautrustning på en viss plats i en stat är begränsad

till sådan förberedande eller beträdande verksamhet som omfattas av punkt 4. Frågan om speciell verksamhet som bedrivs på en sådan plats omfattas av punkt 4 måste undersökas från fall till fall med beaktande av de olika funktioner som företaget utför genom den utrustningen. Exempel på verksamhet som allmänt sett anses vara av förberedande och biträdande art inkluderar:

- tillhandahållande av en kommersiell länk – väldigt lik en telefonlinje – mellan leverantörer och konsumenter;
- reklam för varor eller tjänster;
- av säkerhets- eller effektivitetsskäl reläa information via en spegelserver;
- samla marknadsinformation åt företaget;
- tillhandahålla information.

42.8 Om emellertid sådana funktioner i sig själva utgör en väsentlig och betydande del av företagets hela affärsverksamhet eller om andra kärnfunktioner i företaget bedrivs via datorutrustningen, skulle dessa gå utöver de verksamheter som omfattas av punkt 4 och om utrustningen utgör en plats för affärsverksamhet för företaget (som diskuteras i punkterna 42.2-42.6 ovan) skulle det föreligga ett fast driftställe.

42.9 Vad som utgör kärnfunktioner för ett visst företag beror på arten av den affärsverksamhet som företaget bedriver. Vissa ISP:s affärsverksamhet består exempelvis i att driva egna servrar i syfte att vara värd för webbsidor eller andra applikationer för andra företag. För dessa ISP:s utgör driften av servrar, i syfte att tillhandahålla tjänster åt kunderna, en väsentlig del av deras kommersiella verksamhet och kan inte anses förberedande eller biträdande. Ett annat exempel är företag (ibland kallade "e-skräddare") som bedriver affärsverksamhet genom att sälja produkter via Internet. I det fallet är företaget inte verksamt med att driva serverar och bara den omständigheten att det kan göra så på en viss plats är inte tillräckligt för att dra slutsatsen att verksamhet som bedrivs på den platsen är mer än förberedande och biträdande. Vad som måste göras i ett sådant fall är att undersöka arten av den verksamhet som bedrivs på den platsen mot bakgrund av den affärsverksamhet som företaget bedriver. Om dessa verksamheter bara är förberedande eller biträdande för affärsverksamheten att sälja produkter på Internet (platsen används till exempel för att driva en server som, vilket ofta

är fallet, används uteslutande för reklam, visa en produktkatalog eller tillhandahålla information till potentiella kunder), är punkt 4 tillämplig och platsen kommer inte att utgöra ett fast driftställe. Om emellertid de typiska funktionerna med avseende på en försäljning utförs på den platsen (till exempel att sluta avtal med kunden automatiskt, betalning och leverans av produkterna genom utrustningen på platsen) kan dessa verksamheter inte anses vara bara förberedande eller biträdande.

42.10 En sista fråga är om punkt 5 kan tillämpas för att anse en ISP vara ett fast driftställe. Som redan påpekats är det vanligt att ISP:s tillhandahåller tjänsten att vara värd för andra företags webbsidor på sina egna servrar. Frågan kan då uppstå om punkt 5 kan tillämpas för att anse sådana ISP:s utgöra fasta driftställen för företagen som bedriver elektronisk handel via webbsidor som drivs genom servrar ägda och skötta av dessa ISP:s. Punkt 5 är i regel inte tillämplig eftersom ISP:s inte utgör en agent för företagen till vilka webbsidorna hör, detta då de inte har befogenhet att sluta eller regelbundet sluter avtal i dessa företags namn eller därför att de utgör oberoende agenter som bedriver sina sedvanliga affärsverksamheter vilket bestyrks av det faktum att de är värdar åt många olika företags webbsidor. Det står också klart att eftersom webbsidan via vilken ett företag bedriver sin affärsverksamhet inte i sig själv är en "person" enligt definitionen i artikel 3 kan punkt 5 inte tillämpas för att anse att ett fast driftställe existerar på grund av att webbsidan är en agent för företaget vad avser den punkten.

8.3.4 Beskattning av inkomst

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

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

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

Inkomst av fast egendom

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

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

2. Uttrycket "fast egendom" har den betydelse som uttrycket har enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen. Uttrycket inbegriper dock alltid 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.

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

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

Denna artikel behandlar *bara* inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvat av fast egendom belägen i en *annan* avtalsslutande stat. Är den fasta egendomen belägen i ägarens hemviststat (dvs. den stat där ägaren har hemvist enligt artikel 4) eller i tredje stat tillämpas bestämmelserna i artikel 7 (Inkomst av rörelse) eller artikel 21 (Annan inkomst).

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

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

Definition av

I p. 2 definieras begreppet *fast egendom* genom en hänvisning till

"fast egendom"

lagstiftningen i den stat i vilken egendomen är belägen. Vad som enligt avtalet är att betrakta som "fast egendom" avgörs i första hand av vad som enligt den aktuella statens skattelagstiftning är att hänföra till fast egendom. Finns i denna stat ingen särskild skatterättslig definition av fast egendom får bedömningen göras utifrån den betydelse begreppet har enligt situsstatens civilrättsliga lagstiftning. Vidare anges de tillgångar och rättigheter som *alltid* ska anses vara fast egendom vid tillämpningen av avtalet. I nyare svenska skatteavtal tas på svensk begäran ordet "byggnader" med i denna uppräkningslista. Eftersom byggnad i vissa fall är lös egendom enligt svensk lagstiftning skulle annars sådana byggnader hamna utanför artikelns tillämpningsområde trots att man vid beskattningen i Sverige enligt 2 kap. 6 § IL ska tillämpa de regler som gäller för fastighet. Det förekommer även att definitionen av "fast egendom" tas in i artikel 3 (Allmänna definitioner), se t.ex. det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512) artikel 3 p. 1 f).

Vilka inkomster omfattas?

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

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

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

Inkomst av rörelse

Artikel 7

Inkomst av rörelse

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

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

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

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

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

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

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

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

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

stat. Begreppet *företag* är enligt definitionen i artikel 3 p. 1 c tillämpligt på rörelseverksamhet. Begreppet innefattar alltså fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse (jfr RÅ 1991 not. 228, RÅ 1997 ref. 35 och RÅ 2001 ref. 38).

Inkomst-beräkningen

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

Armlängdsprincipen

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

Utgifter

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

Verksamhet i rymden

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

I samband med 2003 års revision av modellavtalet togs en ny punkt – 10.1 – in i kommentarerna till artikel 7. I denna punkt klargörs att intern CFC-lagstiftning inte står i strid med bestämmelserna i artikel 7 p. 1. Punkten har följande lydelse:

10.1 Syftet med punkt 1 är att begränsa en avtalsslutande stats rätt att beskatta rörelseinkomst som företag med hemvist i den andra avtalsslutande staten uppburit. Punkten begränsar inte en avtalsslutande stats rätt att beskatta personer med hemvist i den egna staten med stöd av dess interna CFC-lagstiftning även om en sådan beskattning av personer med hemvist i den egna staten kan ha sin utgångspunkt i beräkningar av de delar av inkomsten hos ett

företag med hemvist i den andra avtalsslutande staten som är hänförliga till dessa personers engagemang i företaget. Skatt som på detta sätt tas ut av en stat på personer med hemvist där minskar inte inkomsterna hos företaget iden andra avtalsslutande staten och kan därför inte sägas ha tagits ut på sådana inkomster (se också punkt 23 i kommentarerna till artikel 1 och punkterna 37 och 39 i kommentarerna till artikel 10).

**Överföring
av tillgångar**

I kommentarerna diskuteras vidare mera i detalj vad som ska avgöra om en inkomst ska hänföras till ett fast driftställe. I p. 15 och 15.1 i kommentarerna till artikel 7 p. 2 behandlas den situationen att en stat anser att det uppstår en skattemässig vinst när en tillgång som är en del av ett fast driftställes tillgångar överförs till huvudkontoret i en annan stat. Om en sådan överföring utlöser beskattning av en, icke realiserad, värdestegring trots att själva försäljningen sker först ett senare år kan det innebära en överbeskattning i synnerhet om fråga är om en stat som tillämpar avräkningsmetoden och som inte har carry forward eller carry back i sin interna lagstiftning (se avsnitt 7, Metoder för att undvika internationell dubbelbeskattning). I kommentarerna till modellavtalet föreslås att de båda staterna bör försöka att lösa problemet genom ömsesidig överenskommelse. En lösning kan vara att den stat varifrån överföringen sker uppskjuter sin beskattning, eventuellt mot en eller annan form av garanti.

**Överföring av
osäkra fordringar
i bankverksamhet**

I p. 15.2-15.4 i kommentarerna behandlas överföring av osäkra fordringar inom bankverksamhet. Sådana överföringar ska enligt kommentarerna endast beaktas om de sker av rent affärsmässiga skäl och skulle ha kunnat ske mellan oberoende parter. Detta är t.ex. inte fallet om överföringen sker endast med syftet att banken ska erhålla största möjliga skattelättnad. Ett tillfälle när överföringen kan anses vara affärsmässigt välgrundad är när banken öppnar en filial i en given stat och lån som tidigare givits av banken eller annan filial till personer som är bosatta i denna stat överförs till den nya filialen. I en sådan situation bör den överförda fordran i första hand bestämmas till marknadsvärdet och skattemässigt behandlas på detta sätt. Det är emellertid stora skillnader i olika staters interna skattelagstiftning och även i detta fall föreslås att de berörda staterna ingår en ömsesidig överenskommelse.

Omkostnader

Av kommentarerna till artikel 7 p. 3 framgår att avdrag ska medges med det verkliga omkostnadsbeloppet. Fråga är här om alla omkostnader är relevanta. Detta är inte fallet, vilket redan framgår av artikeltexten eftersom endast omkostnader som är till nytta för det fasta driftstället ska hänföras till detta. Om

huvudkontoret t.ex. har utgifter för reklamkostnader för varor som det fasta driftstället inte handlar med ska ingen del av de omkostnaderna hänföras till det fasta driftstället. Detsamma gäller om det fasta driftstället gör reklam för varor som det inte handlar med. I detta fall ska driftställets vinst höjas med omkostnadsbeloppet.

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

**Äganderätt
till immateriell
rättighet**

I p. 17.4 i kommentarerna sägs att man inom ett företag inte kan hänföra äganderätten till en immateriell rättighet till en bestämd del av företaget. De faktiska utvecklingskostnaderna ska fördelas proportionellt utan vinstpåslag mellan de företag som använder rättigheten.

**Tillhandahållande
av tjänster**

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

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

Enligt artikel 7 p. 7 berörs inkomst av rörelse som behandlas särskilt i andra artiklar i avtalet inte av artikel 7. Exempelvis ska beskattningsrätten till ett bolags utdelningsinkomster normalt sett

fördelas med stöd av artikel 10 och inte artikel 7. När det gäller förhållandet mellan artikel 7 och artikel 17 p. 2 har det behandlats av RR i RÅ 2002 ref. 89, se vidare under artikel 17.

Sjö- och luftfart

Artikel 8

Sjöfart, trafik på inre farvatten och luftfart

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

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

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

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

Avsteg från fast driftställeprincipen

Enligt p. 1 gäller att inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik endast får beskattas i den stat där företaget har sin verkliga ledning, vilket normalt sett torde vara där företaget har sitt huvudkontor. Denna regel innebär ett avsteg från fast driftställeprincipen som enligt artikel 7 tillämpas på inkomst av rörelse. Syftet med denna avvikelse från fast driftställeprincipen är att garantera att inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik blir beskattad i endast en stat.

Subject to tax regel

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

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

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

Hemvistprincipen

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

"Time-charter"

Med inkomst av sjöfart och luftfart avses främst inkomst som erhållits för transport av personer eller gods. Bestämmelsen

omfattar dessutom inkomst som på grund av sin natur eller sitt nära samband med dessa inkomster kan hänföras till samma grupp. Denna artikel är t.ex. tillämplig på inkomst genom uthyrning av fullt utrustat och bemannat skepp eller luftfartyg (time-charter).

"Bareboat-charter"

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

Kombination med inrikes transport

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

Tillgångar eller personal i annan stat

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

Hotellverksamhet

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

Investerat kapital

När det gäller inkomst av investerat kapital (t.ex. inkomst av aktier, obligationer, andelar eller lån) som förvärvas av företag

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

**Användning
av container**

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

**Internationellt
samarbete
Poolöverenskommelser**

Inom sjöfart och luftfart förekommer olika former av internationellt samarbete. Sådant samarbete regleras genom poolöverenskommelser eller andra avtal av liknande slag vilka innehåller vissa principer för fördelningen av intäkterna av det gemensamma företaget. Enligt p. 4 är denna artikel tillämplig också på inkomster som förvärvas vid sådant samarbete.

SAS

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

Internprissättning

Artikel 9

Företag med intressegemenskap

1. I fall då

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

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

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

2. I fall då en avtalsslutande stat i inkomsten för ett företag i denna stat inräknar – och i överensstämmelse därmed beskattar – inkomst, för vilken ett företag i den andra avtalsslutande staten beskattats i denna andra stat, samt den sålunda inräknade inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra

oberoende företag, skall denna andra stat genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten där. Vid sådan justering iaktas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

Programförklaring

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

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

Undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning

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

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

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

Andrahandsjustering

Den i p. 2 intagna bestämmelsen behandlar inte vad som ibland kallas för "andrahandsjusteringar" (secondary adjustment), dvs.

sådana justeringar som skulle erfordras för att fastställa läget exakt sådant det skulle ha varit om transaktionerna rent faktiskt hade ägt rum och då på ett sätt som står i överensstämmelse med armlängdsprincipen. Bestämmelsen hindrar dock inte en sådan justering om den är möjlig enligt de berörda staternas interna skattelagar.

Regler om underkapitalisering

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

EU-konventionen om skiljemannaförfarande

Inom EU finns en konvention för undvikande av dubbelbeskattning i samband med justering av vinst i företag med intressegemenskap (Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (90/463/EEC)), se avsnitt 9.7.2.

Utdelning

Artikel 10

Utdelning

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

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

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

b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

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

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

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

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

5. Om bolag med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvat inkomst från den andra avtalsslutande staten, får denna andra stat inte beskatta utdelning

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

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

Av p. 1 framgår också att bestämmelserna i denna artikel inte är tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i tredje stat eller då det utdelande bolaget och mottagaren av utdelningen har hemvist i samma stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 7 (Inkomst av rörelse) eller artikel 21 (Annan inkomst).

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

Moder- dotter- bolagsdirektivet

P. 2 begränsar källstatens beskattningsrätt av utdelning till 5 eller 15 procent av utdelningens bruttobelopp. Procentsatserna varierar i svenska skatteavtal men är oftast 15 procent när det gäller portföljinvesteringar. Enligt flera skatteavtal, framför allt med stater i Västeuropa, är utdelning mellan bolag befriad från beskattning i källstaten under förutsättning att det mottagande bolaget äger viss minsta del i det utdelande bolaget (se vidare nedan). Detta är en anpassning till EG:s direktiv om gemensamt beskattningssystem för moder- och dotterbolag (Council directive of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (90/435/EEG)) som bl.a. föreskriver att utdelning ska undantas från beskattning i källstaten. Från denna bestämmelse finns särskilda tidsbegränsade undantag för Grekland, Portugal och Förbundsrepubliken Tyskland. Enligt avtalet med Tyskland (SFS 1992:1193) har Tyskland rätt att ta ut 5 procent som källstat. Enligt skatteavtalet med Portugal (SFS 2003:758) har Portugal rätt att ta ut källskatt med 10 procent, dock är utdelningen skattefri om EG:s direktiv 90/435/EEG är tillämpligt. Avtalet med Grekland (SFS 1963:497), som är

relativt gammalt, föreskriver ingen procentsats utan att utdelningen, under vissa förutsättningar, ska vara underkastad grekisk inkomstskatt.

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

"The beneficial owner"

För att källstaten ska tillämpa den procentsats som föreskrivs i avtalet krävs att mottagaren är den som har rätt till utdelningen, den verkliga innehavaren ("the beneficial owner"), dvs. det får inte vara en mellanhand som har hemvist i den andra avtalsslutande staten. Detta har tydliggjorts i modellavtalet genom att orden "... om den verkliga innehavaren av förmånen av utdelningen har hemvist i den andra avtalsslutande staten..." tagits in i artikel 10 p. 2. En prövning ska således ske om mottagaren har rätt till den mottagna utdelningen. Skulle det vid denna prövning framkomma att en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, satts in mellan utdelningsmottagaren och det utdelande bolaget och att inkomsttagaren (dvs. den som har rätt till utdelningen) inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten, gäller inte begränsningen i källstatens beskattningsrätt. I p. 12-12.2 i kommentarerna till artikel 10 p. 2 finns följande förklaring av innebörden av begreppet "den verkliga innehavaren".

12. Kravet på verklig innehavare infördes i artikel 10 punkt 2 för att klargöra betydelsen av orden "betalas ... till person med hemvist" såsom de används i punkt 1 i artikeln. Det gör klart att källstaten inte är förpliktad att ge upp beskattningsrätten över utdelningsinkomster bara för att inkomsten först mottogs av en person med hemvist i en stat med vilken källstaten har ingått ett skatteavtal. Uttrycket "verklig innehavaren" används inte i en inskränkt teknisk betydelse utan det skall snarare förstås i sitt sammanhang och i ljuset av skatteavtals mål och syfte, vilket inkluderar undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt och skatteundandragande.

12.1 Om en inkomstpost mottas av en person med hemvist i en avtalsslutande stat som agerar i egenskap av agent eller annan företrädare skulle det vara oförenligt med skatteavtalets mål och syfte om källstaten medgav skattelindring eller skattefrihet bara på grund av att den förste mottagaren av inkomsten är en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. I detta fall utgör den förste mottagaren av inkomsten en person med hemvist men ingen potentiell dubbelbeskattning uppkommer på grund av denna status eftersom mottagaren i hemviststaten skattemässigt

inte betraktas som innehavare av inkomsten. Det skulle vara lika oförenligt med ett skatteavtals mål och syfte om källstaten medgav skattelindring eller skattefrihet när en person med hemvist i en avtalsslutande stat, på annat sätt än via en agent eller annan företrädare, bara agerar som en mellanman (conduit) för en annan person som rent faktiskt uppbär förmånen av den aktuella inkomsten. Av dessa skäl drar kommittén för skattefrågor i rapporten "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies" slutsatsen att ett kanalbolag, även om det formellt sett är ägare, normalt inte kan anses vara den verkliga innehavaren om det av praktiska skäl har mycket begränsade befogenheter, vilken i förhållande till den aktuella inkomsten bara ger det en roll som förvaltare eller administratör som agerar för de berörda parternas räkning.

12.2 Under förutsättning att övriga i artikeln uppställda villkor är uppfyllda, medges skattelindring i källstaten om en mellanhand, såsom en agent eller annan företrädare lokaliserad i en avtalsslutande stat eller i en tredje stat, har satts in mellan den verkliga innehavaren och utbetalaren, men den verkliga innehavaren är en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten (modellavtalets text ändrades år 1995 för att klargöra detta, som hela tiden varit alla medlemsstaters inställning). Det står stater som önskar uttrycka detta än klarare fritt att göra så vid bilaterala förhandlingar.

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

Genomförandet av begränsningen av skatteuttaget

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

om nedsättning av källskatten i vissa utländska stater.

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

"Utdelning"

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

Art. 10 behandlar beskattningen av *utdelningsinkomster*. Definitionen av uttrycket "utdelning", som återfinns i punkt 3, överensstämmer med den i OECD:s modellavtal. Definitionen gäller som brukligt endast vid tillämpning av art. 10. Om uttrycket förekommer i andra artiklar kan det ha en annan betydelse. För att utdelning från bolag i Venezuela skall vara skattefri i Sverige, krävs exempelvis att fråga är om utdelning enligt svensk skattelagstiftning. Art. 10 eller motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal kan således inte användas för att avgöra innebörden av uttrycket i andra sammanhang. Anledningen till att uttrycket definierats i art. 10 är att de betalningar beträffande vilka rätt föreligger att ta ut en skatt enligt de i artikeln angivna skattesatserna måste kunna avgränsas från andra betalningar. Samma princip gäller även för ränta och royalty (se artikel 11 och 12).

"Branch profit tax"

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

**Under-
kapitalisering**

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

anges en rad exempel på faktiska omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av om långgivaren delar bolagets risk.

Enligt artikel 10 p. 4 ska bestämmelserna i p. 1 och 2 inte tillämpas om utdelningen äger verkligt samband med ett fast driftställe som en mottagare med hemvist i den andra avtalsslutande staten har i utbetalarstaten. I sådana fall ska i stället bestämmelserna i artikel 7 tillämpas. OECD behandlar i p. 32 av kommentarerna till artikel 10 möjligheterna att utnyttja denna bestämmelse genom att "flytta" andelar till ett fast driftställe som startats enbart i syfte att utnyttja en stats fördelaktiga skatteregler vad avser utdelningsinkomster. I denna punkt pekar OECD på att – förutom att sådana transaktioner kan falla in under de interna skatteflyktsreglerna – att ett fast driftställe bara kan föreligga om affärsverksamhet bedrivs från den aktuella platsen samt att det i art. 10 p. 4 uppställs ett krav på att andelarna ska ha ett "verkligt samband" med det fasta driftstället, vilket innefattar att andelarna ska ha ett genuint samband med den affärsverksamheten.

**Extraterritoriell
beskattning**

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

**Subpart-F
lagstiftning**

Tillämpning av sådan lagstiftning som den amerikanska Subpart-F lagstiftningen kan dock orsaka vissa problem när det gäller avräkning av den skatt som tas ut i källstaten när den faktiska utdelningen sker från det s.k. basbolaget (base company). Detta sammanhänger med att utdelningen vid detta tillfälle kan vara skattefri i hemviststaten eftersom den redan, kanske flera år tidigare, löpandebeskattats enligt lagstiftning motsvarande Subpart-F lagstiftningen. Det är dock den allmänna uppfattningen att avräkning bör medges för källskatten även om man är medveten om att detta inte alltid är möjligt. Samtidigt konstateras att skattskyldiga som använder sig av konstlade arrangemang löper risken att skattemyndigheterna inte kan garantera att det blir

möjligt att tillämpa de bestämmelser som normalt skulle bli tillämpliga.

Ränta

Artikel 11

Ränta

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

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

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

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

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

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

Artikel 11 behandlar endast ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person som enligt artikel 4 i tillämpligt skatteavtal har hemvist i den andra avtalsslutande staten. När det gäller ränta som härrör från tredje stat eller från samma stat där den skattskyldige har hemvist tillämpas bestämmelserna i artikel 7 (Inkomst av rörelse) eller artikel 21 (Annan inkomst).

Det i p. 1 använda begreppet *betalas* har enligt p. 5 i kommentarerna till art. 10 i OECD:s modellavtal en mycket vidsträckt betydelse eftersom med begreppet betalning förstås att

fullgöra skyldigheten att ställa medel till fordringsägarens förfogande på sätt som förutsätts enligt avtal eller sedvänja.

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

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

"Den verkliga innehavaren"

För att källstaten ska tillämpa den procentsats som anges i avtalet krävs, liksom i fråga om utdelning, att det är den som har rätt till räntan som är betalningsmottagare. Detta har i modellavtalet klargjorts genom att orden "... om den verkliga innehavaren av förmånen av räntan har hemvist i den andra avtalsslutande staten..." tagits in i artikel 11 p. 2. En prövning ska således ske om mottagaren har rätt till den mottagna räntan. Skulle det vid denna prövning framkomma att en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, satts in mellan räntemottagaren och utbetalaren och att inkomsttagaren (dvs. den som har rätt till räntan) inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten, gäller inte begränsningen i källstatens beskattningsrätt. I p. 8-8.2 i kommentarerna till artikel 11 p. 2 finns följande förklaring av innebörden av begreppet "den verkliga innehavaren".

8. Kravet på verklig innehavare infördes i artikel 11 punkt 2 för att klargöra betydelsen av orden "betalas till person med hemvist" såsom de används i punkt 1 i artikeln. Det gör klart att källstaten inte är förpliktad att ge upp beskattningsrätten över ränteinkomster bara för att inkomsten först mottogs av en person med hemvist i en stat med vilken källstaten har ingått ett skatteavtal. Uttrycket "verkliga innehavaren" används inte i en inskränkt teknisk betydelse utan det skall snarare förstås i sitt sammanhang

och i ljuset av skatteavtals mål och syfte, vilket inkluderar undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt och skatteundandragande.

8.1 Källstaten medger en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten skattelindring eller skattefrihet för en inkomstpost för att helt eller delvis undvika den dubbelbeskattning som annars skulle uppkomma genom att hemviststaten samtidigt beskattar inkomsten. Om en inkomstpost mottas av en person med hemvist i en avtalsslutande stat som agerar i egenskap av agent eller annan företrädare skulle det vara oförenligt med skatteavtalets mål och syfte om källstaten medgav skattelindring eller skattefrihet bara på grund av att den förste mottagaren av inkomsten är en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. I detta fall utgör den förste mottagaren av inkomsten en person med hemvist men ingen potentiell dubbelbeskattning uppkommer på grund av denna status eftersom mottagaren i hemviststaten skattemässigt inte betraktas som innehavare av inkomsten. Det skulle vara lika oförenligt med ett skatteavtals mål och syfte om källstaten medgav skattelindring eller skattefrihet när en person med hemvist i en avtalsslutande stat, på annat sätt än via en agent eller annan företrädare, bara agerar som en mellanman (conduit) för en annan person som rent faktiskt uppstår förmånen av den aktuella inkomsten. Av dessa skäl drar kommittén för skattefrågor i rapporten "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies" slutsatsen att ett kanalbolag, även om det formellt sett är ägare, normalt inte kan anses vara den verkliga innehavaren om det av praktiska skäl har mycket begränsade befogenheter, vilken i förhållande till den aktuella inkomsten bara ger det en roll som förvaltare eller administratör som agerar för de berörda parternas räkning.

8.2 Under förutsättning att övriga i artikeln uppställda villkor är uppfyllda, uppnås skattelindring i källstaten om en mellanhand, såsom en agent eller annan företrädare lokaliserad i en avtalsslutande stat eller i tredje stat, har satts in mellan den verkliga innehavaren och utbetalaren, men den verkliga innehavaren är en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten (modellavtalets text ändrades år 1995 för att klargöra detta, som hela tiden varit alla medlemsstaters inställning). Det står stater som önskar uttrycka detta än klarare fritt att göra så vid bilaterala förhandlingar.

Källstatens rätt att beskatta räntan hindrar inte att också

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

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

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

Enligt artikel 11 p. 4 ska bestämmelserna i p. 1 och 2 inte tillämpas om räntan äger verkligt samband med ett fast driftställe som en mottagare med hemvist i den andra avtalsslutande staten har i utbetalarsstaten. I sådana fall ska i stället bestämmelserna i artikel 7 tillämpas. OECD behandlar i p. 25 av kommentarerna till artikel 11 möjligheterna att utnyttja denna bestämmelse genom att "flytta" lånet till ett fast driftställe som startats enbart i syfte att utnyttja en stats fördelaktiga skatteregler vad avser ränteinkomster. I denna punkt pekar OECD på att – förutom att sådana transaktioner kan falla in under de interna skatteflyktsreglerna – att ett fast driftställe bara kan föreligga om affärsverksamhet bedrivs från den aktuella platsen samt att det i art. 11 p. 4 uppställs ett krav på att lånet ska ha ett "verkligt samband" med det fasta driftstället, vilket innefattar att lånet ska ha ett genuint samband med den affärsverksamheten.

"Källregel"

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

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

	<p>också gjorts i p. 26 första meningen i kommentarerna till artikel 11 p. 5.</p>
Ränta på konvertibla skuldebrev	<p>I p. 19 i kommentarerna till artikel 11 i modellavtalet uttalas att ränta på konvertibla skuldebrev ska behandlas som utdelning om lånet återspeglar en verklig del i den risk som gäldenärsbolaget löper. Vidare sägs att det kan vara svårt att skilja mellan vad som är utdelning och ränta när fråga är om förmodad underkapitalisering. För att undvika att överlappning ska kunna uppkomma i någon situation är det viktigt att notera att begreppet ränta i denna artikel aldrig kan tillämpas på inkomster som behandlas i artikel 10 om utdelning.</p>
Betalningar på grund av nya finansiella instrument	<p>I p. 21.1 i kommentarerna till artikel 11 uttalas att artikeln normalt inte tillämpas på betalningar på grund av särskilda typer av nya finansiella instrument där det inte finns en underliggande skuld. Detta återspeglar diskussionen på denna punkt i OECD-rapporten <i>The Taxation of New Financial Instruments</i> (OECD, Paris, 1994).</p>
Överränta	<p>I artikelns p. 6 regleras det fall då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den som har rätt till räntan eller mellan dem båda och annan person den ränta som betalas överstiger den som skulle ha betalats om normala marknadsmässiga villkor hade iakttagits mellan parterna. Om "överränta" har betalats ska bestämmelserna i artikel 11 bara tillämpas på den normala marknadsmässiga räntan och överskjutande belopp ska beskattas enligt intern lagstiftning och med beaktande av övriga bestämmelser i det aktuella skatteavtalet. Detta innebär således att man måste fastställa den verkliga karaktären av denna betalning och vilken artikel (annan än artikel 11) i skatteavtalet som är tillämplig på "överräntan". Av p. 33-34 i kommentarerna till artikel 11 ges exempel på vad som avses med begreppet <i>särskilda förbindelser</i>. Därvid nämns fall då räntan betalas till fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt kontrollerar utbetalaren eller som är direkt eller indirekt kontrollerad av denne eller som är underordnad en grupp som har gemensamma intressen med denne. Det klargörs också att begreppet även täcker förbindelser på grund av släktskap eller äktenskap samt rent allmänt varje intressegemenskap till skillnad från de rättsförhållanden som föranleder betalning av räntan.</p>
Royalty	<p>Artikel 12</p> <p>Royalty</p> <ol style="list-style-type: none">1. Royalty, som härrör från en avtalsslutande stat och vilkens verkliga innehavare har hemvist i den andra staten, beskattas endast i denna andra stat.2. Med uttrycket "royalty" förstås i denna artikel varje slags betalning som tas emot såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja

upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (häri inbegripet biografilm), patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

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

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

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

För att källstaten ska tillämpa den i avtalet föreskrivna exempregeln krävs att det är den som har rätt till royaltyn som är betalningsmottagare. Detta har tydliggjorts genom att orden "... och vilkens verkliga innehavare har hemvist i den andra staten ..." tagits in i artikel 12 p. 1. I p. 4-4.2 i kommentarerna till artikel 12 p. 1 finns följande förklaring av innebörden av begreppet "den verkliga innehavaren".

4. Kravet på verklig innehavare infördes i artikel 12 punkt 1 för att klargöra hur artikeln ska tillämpas på betalningar som görs till mellanman. Det görs klart att källstaten inte är förpliktad att ge upp beskattningsrätten över royaltyinkomster bara för att inkomsten först mottogs av en person med hemvist i en stat med vilken källstaten har ingått ett skatteavtal. Uttrycket "verkliga innehavaren" används inte i en inskränkt teknisk betydelse utan det skall snarare förstås i sitt sammanhang och i ljuset av skatteavtals mål och syfte, vilket inkluderar undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt och skatteundandragande.

4.1 Källstaten medger en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten skattelindring eller skattefrihet för en

inkomstpost för att helt eller delvis undvika den dubbelbeskattning som annars skulle uppkomma genom att hemviststaten samtidigt beskattar inkomsten. Om en inkomstpost mottas av en person med hemvist i en avtalsslutande stat som agerar i egenskap av agent eller annan företrädare skulle det vara oförenligt med skatteavtalets mål och syfte om källstaten medgav skattelindring eller skattefrihet bara på grund av att den förste mottagaren av inkomsten är en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. I detta fall utgör den förste mottagaren av inkomsten en person med hemvist men ingen potentiell dubbelbeskattning uppkommer på grund av denna status eftersom mottagaren i hemviststaten skattemässigt inte betraktas som innehavare av inkomsten. Det skulle vara lika oförenligt med ett skatteavtals mål och syfte om källstaten medgav skattelindring eller skattefrihet när en person med hemvist i en avtalsslutande stat, på annat sätt än via en agent eller annan företrädare, bara agerar som en mellanman (conduit) för en annan person som rent faktiskt uppstår förmånen av den aktuella inkomsten. Av dessa skäl drar kommittén för skattefrågor i rapporten "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies" slutsatsen att ett kanalbolag, även om det formellt sett är ägare, normalt inte kan anses vara den verkliga innehavaren om det av praktiska skäl har mycket begränsade befogenheter, vilken i förhållande till den aktuella inkomsten bara ger det en roll som förvaltare eller administratör som agerar för de berörda parternas räkning.

4.2 Under förutsättning att övriga i artikeln uppställda villkor är uppfyllda, finns skattelindringen i källstaten tillgänglig om en mellanhand, såsom en agent eller annan företrädare lokaliserad i en avtalsslutande stat eller i tredje stat, har satts in mellan den verkliga innehavaren och utbetalaren, men den verkliga innehavaren är en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten (modellavtalets text ändrades år 1995 för att klargöra detta, som hela tiden varit alla medlemsstaters inställning). Det står stater som önskar uttrycka detta än klarare fritt att göra så vid bilaterala förhandlingar.

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

artikel inte ska tillämpas. Se vidare nedan.

Typ av betalning

P. 2 innehåller en definition av begreppet *royalty*. Denna definition gäller endast vid tillämpningen av artikel 12. Förekommer begreppet i någon annan artikel kan det således där ha en annan innebörd. Lägg vidare märke till att definitionen av *royalty*, liksom definitionerna av utdelning och ränta, kan variera mellan olika avtal. Som anges i denna definition innefattas i skatteavtalens *royalty*-begrepp "varje slags betalning", dvs. såväl engångsbetalningar som periodiska betalningar. I p. 8 i kommentarerna till artikel 12 i OECD:s modellavtal uttalas vidare att:

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

Leasingavgifter

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

nyare svenska avtal har anpassning skett till den nya lydelsen och leasingavgifterna har uteslutits från artikel 12. Leasingavgifter beskattas därmed enligt artikel 7 (Inkomst av rörelse). I vissa nyare och de flesta äldre avtal har royaltyartikeln utformats enligt 1977 års modellavtal och därmed omfattar definitionen leasingavgifterna.

Uthyrning av containrar

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

Ett problem som kan uppkomma i detta sammanhang är om en viss betalning ska anses utgöra ersättning för "know-how" och omfattas av denna artikel eller om den ska anses utgöra ersättning för tjänster eller försäljning och falla in under artikel 7 (Inkomst av rörelse) resp. artikel 13 (Realisationsvinst). I samband med 2003 års revision av modellavtalet har en betydande utbyggnad av OECD:s kommentarer på detta område ägt rum. I p. 11-11.6 i kommentarerna till artikel 12 p. 2 sägs numera följande:

11. Genom att som royalty beteckna betalningar mottagna som ersättning för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur, syftar punkt 2 på begreppet "know-how". Olika fackorgan och författare har utformat definitioner av know-how som i grunden inte skiljer sig från varandra. En sådan definition som givits av *Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle* (ANBPPI) anger att "know-how är all inte allmänt tillgänglig teknisk information, oavsett om den kan patenteras eller inte, som är nödvändig för industriell återgivning, direkt och på samma villkor, av en produkt eller tillverkningsmetod. I den mån know-how har förvärvats genom erfarenhet, representerar den sådant som en tillverkare inte kan få kännedom om enbart genom att undersöka produkten och enbart genom sina kunskaper om teknikens framsteg".

11.1 I avtal om know-how åtar sig en av parterna att delge den andra parten sin speciella kunskap och erfarenhet utan att denna avslöjas för allmänheten, så att denne kan använda den för sin egen räkning. Det förutsätts att upplåtaren inte själv behöver medverka vid användningen av det som upplåts till licenstagaren och att han inte lämnar garanti beträffande resultatet.

11.2 Denna avtalstyp skiljer sig sålunda från avtal om tillhandahållande av tjänster enligt vilka en av parterna förbinder sig att använda sin vanliga yrkesskicklighet för att

själv utföra arbete för den andra parten. Betalningar som görs på grund av sistnämnda kontrakt omfattas normalt av artikel 7.

11.3 Behovet av att skilja mellan dessa två typer av betalningar, dvs. betalningar för tillhandahållande av know-how och betalningar för tillhandahållande av tjänster, medför ibland praktiska svårigheter. Följande kriterium är relevanta då man drar denna skiljelinje:

- Avtal om tillhandahållande av know-how avser information av det slag som anges i punkt 11 och som redan finns tillgänglig eller avser tillhandahållande av sådan information efter det att den utvecklats eller skapats och innehåller särskilda bestämmelser om att informationen är konfidentiell.
- När det gäller avtal om tillhandahållande av tjänster åtar sig leverantören att utföra tjänster som kan kräva att denne leverantör utnyttjar sitt speciella kunnande, skicklighet och expertis, men inte att detta kunnande, denna skicklighet eller expertis överförs till den andra parten.
- I de flesta fall som rör tillhandahållande av know-how behöver leverantören vanligtvis inte göra något nämnvärt utöver att tillhandahålla föreliggande information eller återge föreliggande material. Å andra sidan skulle ett avtal om tillhandahållande av tjänster, i majoriteten av fallen, innebära en mycket högre kostnadsnivå för leverantören då han fullföljer sina avtals åtaganden. Leverantören kan till exempel, beroende på arten av de tjänster som ska tillhandahållas, ådra sig lön till anställda sysselsatta med forskning, undersökning, ritning och annan liknande verksamhet eller betalningar till underentreprenörer för tillhandahållandet av liknande tjänster.

11.4 Exempel på betalningar som därför inte skall anses ha erhållits som ersättning för tillhandahållande av know-how, utan snarare för tillhandahållande av tjänster inkluderar:

- betalningar för tjänster efter försäljning (after-sales services),
- betalningar för tjänster som en säljare utför för en köpare på grund av garantiåtaganden,
- betalningar för ren teknisk hjälp,

- betalningar för råd som lämnats av en ingenjör, advokat eller revisor, och
- betalningar för råd som tillhandahålls elektroniskt, för elektronisk kommunikation med tekniker eller för att genom datanätverk utnyttja en databas för problemlösning till exempel en databas som till användare av mjukvara tillhandahåller icke-konfidentiell information rörande ofta ställda frågor eller allmänna problem som ofta uppstår.

11.5 I det särskilda fall då ett avtal innefattar att leverantören skall tillhandahålla information rörande dataprogrammering, kommer betalningen generellt sett bara att anses vara ersättning för tillhandahållande av sådan information som utgör know-how när den är gjord för att förvärva information rörande idéer och tekniker, när denna information tillhandahålls under förutsättning att kunden inte utan tillstånd röjer den samt att den omfattas av varje befintligt skydd avseende affärshemligheter.

11.6 I affärspraxis möter man avtal som täcker både know-how och tillhandahållande av teknisk hjälp. Ett exempel bland andra på avtal av detta slag är franchiseavtalet där upplåtaren meddelar sin kunskap och erfarenhet till franchisetagaren och därutöver ger honom olika slag av teknisk hjälp, vilken i vissa fall understöds med finansiellt bistånd och leverans av varor. Det lämpligaste sättet att behandla ett blandat avtal är i princip att på grundval av upplysningar i avtalet eller genom en rimlig fördelning dela upp hela det avtalade ersättningsbeloppet på de olika delarna av det som tillhandahålls enligt avtalet och att sedan underkasta varje sålunda bestämd del vederbörlig beskattning. Om emellertid en del av det som tillhandahålls utgör avtalets ojämförligt främsta syfte och de andra delar som föreskrivs däri bara är av underordnad och i det stora hela oviktig karaktär, kan det vara möjligt att underkasta ersättningens hela belopp den beskattning som gäller för huvuddelen.

Betalningar för dataprogramvara

I kommentarerna till artikel 12 behandlas problemet om betalningar som tas emot för dataprogramvara ("computer-software") ska anses utgöra royalty. I samband med såväl den år 2000 som den år 2003 företagna revisionen av OECD:s modellavtal ägde betydande utbyggnader av dessa kommentarer rum. I p. 12 – 18 i kommentarerna till modellavtalets artikel 12 anges följande kommentarer beträffande denna gränsdragning och hur vissa blandade betalningar ska behandlas:

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

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

12.2 Karaktären av de betalningar som erhålls i samband med transaktioner avseende överföring av dataprogramvara beror på vilka rättigheter som mottagaren förvärvar enligt den aktuella uppställningen avseende användandet och utnyttjandet av programmet. Rättigheter i dataprogramvara är en form av intellektuell egendom. En undersökning av praxis i OECD:s medlemsstater har visat att alla stater utom ett uttryckligen eller implicit skyddar rättigheter till programvara enligt sin upphovsrättslagstiftning. Även om begreppet "dataprogramvara" vanligen används för att beskriva såväl programmet – i vilket upphovsrätten finns – som det medium i vilket det införlivats, så gör man i upphovsrättslagstiftningen i de flesta OECD-stater skillnad mellan upphovsrätt i programmet och dataprogramvaran som innehåller kopia av det upphovsrättsskyddade programmet. Överföring av rättigheter sker på många olika sätt alltifrån överlåtelse av de fullständiga rättigheterna till försäljning av en produkt som är underkastad begränsningar beträffande användningen. Vederlaget kan också anta många olika former. Dessa faktorer gör det svårt att dra gränsen

mellan betalningar för programvara som bör anses som royalty och andra typer av betalningar. Gränsdragningsproblemen försvåras genom den lätthet med vilken dataprogramvaror kan reproduceras och det faktum att förvärvandet av en programvara ofta är förenad med att förvärvaren gör en kopia i syfte att möjliggöra användandet av programmet.

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

13.1 Vederlag för förvärv av en partiell rätt i upphovsrätten (utan att överlåtaren fullt ut överlåter de upphovsrättsliga rättigheterna) utgör royalty om ersättningen avser överlåtelse av rätten att använda ett program på ett sätt som skulle, utan en sådan licens, utgöra ett intrång i upphovsrätten. Exempel på sådana arrangemang är licenser att reproducera och till allmänheten distribuera dataprogramvara som innehåller det upphovsrättsskyddade programmet eller att modifiera och offentligt förevisa programmet. Vederlaget har, under dessa förhållanden, tagits ut för rätten att använda det upphovsrättsskyddade programmet, dvs. att exploatera den rättighet som annars med ensamrätt tillkommer upphovsrättsinnehavaren. Det bör framhållas att det även när betalning för en dataprogramvara rätteligen är att anse som royalty föreligger svårigheter att tillämpa bestämmelserna om upphovsrätt i artikeln om royalty för programvara, eftersom det enligt punkt 2 krävs att programvaran bör betecknas som ett litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk. Ingen av dessa beteckningar synes fullständigt passande. Upphovsrättslagstiftningen i många stater har löst detta problem genom att uttryckligen klassificera dataprogramvara som ett litterärt eller vetenskapligt verk. Stater för vilka det inte är möjligt att knyta programvaran till någon av dessa kategorier, kan ha rätt att i sina bilaterala avtal ta in en ändrad version av punkt 2, vilken antingen utelämnar hänvisningen till olika slag av upphovsrätt eller hänvisar särskilt till programvara.

14. I andra transaktioner är de upphovsrättsskyddade

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

14.1 Metoden som dataprogrammet överförs till mottagaren är inte relevant. Exempelvis spelar det ingen roll om mottagaren förvärvar en datadiskett som innehåller en kopia av programmet eller via modemuppkoppling direkt erhåller en kopia av programmet på sin dators hårddisk. Att det kan finnas restriktioner hur mottagaren får använda programvaran är inte heller relevant.

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

fall inkomst av rörelse enligt artikel 7.

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

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

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

16. Varje fall är beroende av sina särskilda omständigheter men i allmänhet anses sådana betalningar vara inkomst av kommersiell verksamhet enligt artikel 7 eller realisationsvinst enligt artikel 13, snarare än royalty enligt artikel 12. Detta följer av det faktum att, när äganderätten till rättigheterna har överlåtits helt eller delvis, vederlaget inte kan anses ha utgått för nyttjande av rättigheterna. Transaktionens väsentliga innebörd av överlåtelse kan inte ändras av formen för betalningen, betalning av vederlaget i rater eller, enligt de flesta staters uppfattning, av det faktum att betalningarna är av mer tillfällig karaktär.

17. Betalning för programvara kan utgå enligt blandade avtal. Exempel på sådana avtal innefattar försäljning av maskinvara med inbyggd programvara, och medgivande av rätten att använda programvara kombinerad med att tillhandahålla tjänster. De metoder som anges i punkt 11 ovan och som avser liknande problem beträffande royalty på patent och know-how är tillämpliga på samma sätt i fråga om dataprogramvara. Om det är nödvändigt bör det

sammanlagda vederlag, som skall erläggas enligt ett avtal, delas upp på grundval av de uppgifter som avtalet innehåller eller efter en skälig fördelning och vederbörlig skattebehandling skall tillämpas på varje delbelopp.

17.1 Ovan angivna principer rörande betalningar för mjukvara är också tillämpliga på transaktioner rörande andra typer av digitala produkter såsom bilder, ljud eller text. Utvecklingen av elektronisk handel har mångdubblat antalet sådana transaktioner. När man avgör om betalningar avseende dessa transaktioner är att betrakta som royalty eller inte är huvudfrågan att ta ställning till vad det är som betalningen väsentligen avser.

17.2 Enligt tillämplig lagstiftning i vissa stater kan transaktioner som tillåter kunden att på elektronisk väg ladda ner digitala produkter medföra att kunden nyttjar upphovsrätten, egentligen därför att avtalet innefattar en rätt att göra en eller flera kopior av det digitala innehållet. Om betalningen väsentligen avser något annat än nyttjandet av eller rätten att nyttja rättigheter i upphovsrätten (som att förvärva andra typer av kontraktuella rättigheter, data eller tjänster) och nyttjandet av upphovsrätten är begränsad till sådana rättigheter som krävs för att möjliggöra nerladdning, lagring och driften av kundens dator, nätverk eller annan lagrings-, prestations- eller förevisningsanordning, skall ett sådant nyttjande av upphovsrätten inte påverka analysen av betalningens karaktär i syfte att tillämpa definitionen av "royalty".

17.3 Detta är fallet när transaktioner som tillåter kunder (som kan vara företag) att elektroniskt ladda ner digitala produkter (som mjukvara, bilder, ljud eller text) för den kundens egen användning eller nöje. I dessa transaktioner avser betalningen väsentligen förvärvet av data som överförs i form av en digital signal och utgör därför royalty men omfattas antingen av artikel 7 eller av artikel 13. Till den del kopierandet av den digitala signalen till kundens hårddisk eller annat inte tillfälligt medium innefattas i kundens nyttjande av upphovsrätten enligt aktuell lagstiftning och avtalsvillkor är sådan kopiering bara ett medel genom vilket den digitala signalen fångas och lagras. Detta nyttjande av upphovsrätt är inte viktigt i klassificeringssyfte eftersom det inte motsvarar vad betalningen väsentligen utgör ersättning för (dvs. för att förvärva data som överförs i form av en digital signal), vilket är den avgörande faktorn vid definitionen av royalty.

Det skulle inte heller finnas några förutsättningar att klassificera sådana transaktioner som "royalty" om, enligt relevant lagstiftning och avtalsenliga arrangemang, skapandet av en kopia av leverantören snarare än av kunden anses utgöra ett nyttjande av upphovsrätt.

17.4 Å andra sidan, kommer transaktioner där det väsentliga hänsynstagandet bakom betalningen är beviljandet av rätten att nyttja upphovsrätten till en digital produkt som i detta syfte laddas ner elektroniskt, att ge upphov till royalty. Detta skulle vara fallet om till exempel en bokutgivare som betalar för att förvärva rätten att reproducera en upphovsrättsskyddad bild som han elektroniskt laddat ner i syfte att inkludera bilden på omslaget till en bok som han ska ge ut. I denna transaktion är det väsentliga hänsynstagandet bakom betalningen förvärvet av rätten att nyttja upphovsrätten för att reproducera och distribuera bilden och inte bara förvärvet av det digitala innehållet.

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

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

Naturtillgångar

I p. 19 i kommentarerna till artikel 12 i OECD:s modellavtal påpekas vidare att beskattningsrätten till föränderliga eller fasta ersättningar för rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång, ska fördelas enligt artikel 6 (Fast egendom) och inte enligt denna artikel.

Royalty enligt

I det fall Sverige som källstat tillagts beskattningsrätten till roy-

svensk intern rätt

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

"Överroyalty"

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

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

Realisationsvinst

Artikel 13

Realisationsvinst

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

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

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

4. Vinst, som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av aktier vars värde till mer än 50 procent direkt eller indirekt härrör från fast egendom belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

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

Tidpunkten för beskattning av reavinst

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

Bostadsrätt

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

I målet är ostridigt att Tarja L. sålde sin bostadsrättslägenhet i Sverige den 15 januari 1987 och att hon vid den tidpunkten hade hemvist i Finland enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge (SFS 1983:913). Fråga är nu om försäljningen av bostadsrätten vid tillämpning av nämnda avtal, som gällde t.o.m. 1988 års taxering, skall anses avse fast egendom och beskattas i Sverige eller om den skall anses avse lös egendom och beskattas i Finland.

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

Regeringsrätten finner vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet att bostadsrätten ifråga är sådan nyttjanderätt till fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2 b) och att vinsten vid försäljningen av bostadsrätten är hänförlig till sådan vinst som avses i artikel 13 punkt 1 (jämför RÅ 1989

ref. 37). Dubbelbeskattningsavtalet utgör därmed inte hinder för beskattning av vinsten i Sverige.

**Byggnad på
ofri grund**

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

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

P. 1 behandlar endast vinst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av fast egendom som är belägen i den andra avtalsslutande staten. Den är således inte tillämplig på vinst som förvärvas på grund av överlåtelse av fast egendom som är belägen i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist enligt artikel 4 eller i tredje stat. På sådan vinst tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 7 (Inkomst av rörelse) resp. artikel 21 (Annan inkomst).

**Överlåtelse av
fast driftställe**

P. 2 behandlar vinst som uppkommer vid överlåtelse av lös egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i ett företags fasta driftställe. Med begreppet *lös egendom* avses i detta sammanhang all annan egendom än fast egendom. Begreppet innefattar också immateriell egendom, såsom goodwill, licenser etc. Vinst på grund av överlåtelse av sådana tillgångar får beskattas i den stat där det fasta driftstället finns.

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

**Skepp och
luftfartyg**

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

Många stater har infört ändrade versioner av artikel 13 för att

säkerställa att avtalsförmåner allokeras på ett riktigt sätt när inkomst härrör från skepp och luftfartyg som inte används av dess ägare.

SAS

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

Containrar

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

P. 4 infördes i samband med den år 2003 genomförda revisionen av OECD:s modellavtal. Genom denna bestämmelse likställs i avtalshänseende avyttring av fast egendom och avyttring av "fastighetsbolag" om de i punkten uppställda villkoren är för handen. I sådana fall får hela vinsten vid avyttringen av aktierna beskattas – inte bara den del som hänförs till den fasta egendomen – i den stat där den fasta egendomen är belägen. En bestämmelse liknande den i p. 4 finns i artikel 13 p. 2 i det nordiska skatteavtalet. Enligt intern svensk rätt är dock möjligheterna att beskatta kapitalvinst som uppkommit vid avyttring av aktier begränsade, se nedan under kantrubriken "Beskattningsrätten till vinst vid avyttring av aktier efter utflyttning".

Övriga tillgångar

I p. 5 (som omnummererats som en konsekvens av att en ny p. 4 infördes år 2003) anges att vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som omfattas av bestämmelserna i p. 1-4 ska beskattas endast i den stat där överlåtaren enligt skatteavtalet har hemvist. Denna bestämmelse är tillämplig på bl.a. aktier (andra än sådana som omfattas av p.4).

Beskattningsrätten till vinst vid avyttring av aktier efter utflyttning

Enligt 3 kap. 19 § IL är i Sverige begränsat skattskyldig fysisk person skattskyldig här för vinst vid avyttring av aktier och andelar i svenska bolag om han varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde. Någon motsvarande bestämmelse för juridiska personer finns inte. I Sverige obegränsat skattskyldiga är givetvis skattskyldiga här för sådana vinster.

För att kunna utnyttja denna beskattningsrätt i förhållande till avtalsländer tas ofta en särskild bestämmelse in i svenska skatteavtal. Enligt denna får Sverige rätt att beskatta

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

"Tillgång"

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

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

Artikel 14 i modellavtalet

Artikel 14; Självständig yrkesutövning

har upphävts

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

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

Självständig yrkesutövning

Artikel 14

Självständig yrkesutövning

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

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

Enligt huvudregeln i p. 1 gäller att inkomst av fritt yrke eller av annan därmed jämförbar självständig verksamhet ska beskattas endast i den stat där inkomstagaren enligt skatteavtalet har hemvist. Till den del inkomsten är hänförlig till verksamhet som utövas vid stadigvarande anordning som regelmässigt står till hans förfogande, får emellertid sådan del av inkomsten som är hänförlig till den stadigvarande anordningen beskattas i den stat

där anordningen finns.

**Jämför reglerna
i artikel 15**

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

**Jämför reglerna
i artikel 7**

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

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

**Begreppet
"stadigvarande
anordning"**

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

Vilka yrken?

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

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

Enskild tjänst

Artikel 15

Enskild tjänst

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

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

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

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

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

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

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

Undantag

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

Till vilken artikel en viss inkomst ska hänföras är dock inte alltid givet. RR har t.ex. i RÅ 2001 not. 88 haft att ta ställning till om ett avgångsvederlag skulle hänföras till enskild tjänst (artikel 14) eller pension (artikel 15) i det gamla skatteavtalet med Tyskland (SFS 1960:549). RR fann därvid att avgångsvederlaget utgjorde ett sådant med pension likställt belopp som äger samband med förutvarande anställning. KRNG – vars bedömning RR delade – motiverade sitt ställningstagande enligt följande:

P. L. slutade sin anställning hos H. AB den 31 augusti 1990. Den 12 september samma år utflyttade han tillsammans med sin hustru till Tyskland. Av sin tidigare arbetsgivare, H. AB, erhöll P. L. i november och december 1990 avgångsvederlag med sammanlagt 110 980 kr.

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

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

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

levnadsår mellan 55 och 60.

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

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

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

Parterna synes eniga om att P.L. i och med utflyttningen till Tyskland också förlorade sin skatterättsliga hemvist i Sverige. Kammarrätten saknar anledning till annan bedömning. För inkomst hänförlig till tiden efter den 12 september 1990 är därför P.L. – i den mån annat inte föranleds av avtal för undvikande av dubbelbeskattning – skattskyldig i Sverige endast för det fall inkomsten kan anses utgöra sådan inkomst som med tillämpning på inskränkt skattskyldiga fysiska personer anges i 53 § 1 mom. a) KL respektive 6 § 1 mom. 1 a) SIL.

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

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

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

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

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

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

I artikel 15 finns emellertid undantag från den i artikel 14 angivna källstatsprincipen. I artikelns § 1 anges nämligen: ”Då en person med hemvist i en av staterna uppbär pension, änkepension eller pupillpension därunder inbegripen, eller liknande periodiskt utgående belopp eller i

penningar uppskattbar förmån som äger samband med förutvarande arbetsanställning, äger hemviststaten beskatta inkomsten i fråga.”

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

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

183 dagar under en tolv månaders period

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

Vistelsens längd

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

Beräkningen av antalet dagar

Enligt p. 5 i kommentarerna till artikel 15 ska endast de dagar då den anställde faktiskt vistas i arbetslandet räknas. Som regeln är skriven innebär det att all vistelsetid i verksamhetslandet räknas in vare sig den är relaterad till verksamheten eller inte. Vidare ska del av dag räknas som hel dag. I vistelsetiden inräknas ankomstdag, avresedag och andra dagar som tillbringas i verksamhetslandet, inklusive lördagar, söndagar samt helgdagar, semestrar och sjukdagar. Vid beräkningen ska däremot inte dagar som tillbringats i verksamhetslandet vid mellanlandningar eller genomresa vid transport mellan två andra stater tas med. Inte heller inräknas sådana dagar som den anställde tillbringar i verksamhetsstaten på grund av akut sjukdom eller olycksfall som inträffar när den anställde står i begrepp att återvända hem. Enligt kommentarerna till denna bestämmelse gäller vidare att det endast är hela dagar som tillbringas utanför verksamhetslandet

som ska undantas, medan del av dag alltid tas med vid bedömningen av om vistelsen överstiger 183 dagar. Ett förslag till en alternativ p. 2 b finns i p. 6 i kommentarerna till artikel 6. Enligt denna alternativa punkt krävs att arbetsgivaren har hemvist i samma stat som arbetstagaren.

**Beskattningsår i
stället för
tolvmånadersperio
d**

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

**Arbetsgivarens
hemvist**

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

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

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

6.2 Syftet med punkterna 2b och 2c är att undvika källbeskattning av korttidsanställningar i den utsträckning som arbetsinkomsten inte utgör en avdragsgill kostnad i källstaten eftersom arbetsgivaren inte är skattskyldig i denna stat på grund av att han varken är bosatt eller har ett fast driftställe där. Punkterna kan också rättfärdigas av det faktum att krav på avdragsrätt i källstaten i förhållande till korttidsanställningar i en viss stat kan anses medföra en orimlig administrativ börda i fall då arbetsgivaren varken är

bosatt eller har ett fast driftställe i den staten. För att uppnå en meningsfull tolkning av punkt b, som skulle stå i överensstämmelse med dess innehåll och syfte, bör det därför anses att punkten, såvitt avser skattemässigt transparenta handelsbolag och liknande personsammanslutningar, ska tillämpas på delägarna. Följaktligen är begreppen "arbetsgivare" och "hemvist" i punkt b tillämpliga på delägarna snarare än på ett skattemässigt transparent handelsbolag. Detta tillvägagångssätt står i överensstämmelse med det enligt vilket andra bestämmelser i skatteavtal måste tillämpas på delägarnivå snarare än på handelsbolagsnivå. Denna tolkning kan skapa svårigheter i fall då delägarna har hemvist i olika stater, men dessa svårigheter kan lösas genom förfarandet vid ömsesidig överenskommelse genom att man t.ex. bestämmer att hemvistet finns i den stat där de delägare som äger majoriteten av andelarna i handelsbolaget har hemvist (dvs. den stat där merparten av avdraget kommer att yrkas).

Fast driftställe

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

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

183-dagarsregeln i SINK

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

Ombordanställda

I artikel 15 p. 3 finns särskilda bestämmelser om ersättningar för arbete ombord på skepp och luftfartyg i internationell trafik eller på båt i trafik på inre farvatten. Sådan ersättning får beskattas i den stat där det företag som bedriver verksamheten har sin verkliga ledning. Enligt vissa svenska skatteavtal ska beskattning i stället ske i den stat där företaget har hemvist och i något fall i

den stat vars nationalitet skeppet har. I svenska avtal utesluts "båt i trafik på inre farvatten" eftersom det inte förekommer sådan trafik mellan Sverige och någon annan stat.

**Uthyrning av
arbetskraft**

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

Arbetsgivare

I p. 8 i kommentarerna finns också angivet hur begreppet *arbetsgivare* ska tolkas då det används i skatteavtal. I punkten anges följande:

8. Punkt 2 har gett upphov till talrika fall av missbruk genom att användas i vad som är känt som "internationell uthyrning av arbetskraft". Vid ett sådant arrangemang rekryterar en lokal arbetsgivare, som önskar anlita utländsk arbetskraft under en eller flera perioder som är kortare än 183 dagar, arbetskraft genom en utländsk förmedlare, som utger sig för att vara arbetsgivaren och som hyr ut arbetskraften till den verkliga arbetsgivaren. Arbetstagaren uppfyller vid första anblicken de tre förutsättningarna som anges i punkt 2 och kan kräva skattebefrielse i den stat där han tillfälligt arbetar. För att förhindra sådant missbruk i dessa situationer, bör begreppet "arbetsgivare" tolkas mot bakgrund av punkt 2. Det skall i detta hänseende noteras att begreppet "arbetsgivare" inte har definierats i avtalet men att det skall förstås så att arbetsgivaren är den person som har rättigheterna till det arbete som utförs och som har det ansvar och tar de risker som är förenade med det. I fall av internationell uthyrning av arbetskraft, utövas dessa funktioner i stor utsträckning av den som utnyttjar arbetskraften ("brukaren"). I detta sammanhang bör det faktiska förhållandet ha företräde framför formen, dvs. varje fall bör undersökas i syfte att se om arbetsgivarfunktionerna utövades huvudsakligen av förmedlaren eller brukaren. Det tillkommer därför de avtalslutande staterna att komma överens om i vilka situationer förmedlaren inte uppfyller de villkor som krävs för att han skall anses som arbetsgivare i den mening som avses i

punkt 2. Vid avgörandet av denna fråga kan de behöriga myndigheterna hänvisa till inte bara de grunder som nämns ovan, utan också till en rad omständigheter som gör det möjligt att fastställa att den verkliga arbetsgivaren är brukaren av arbetskraften (och inte den utländske förmedlaren):

- Uthyraren bär inte ansvaret eller risken för arbetsresultatet;
- brukaren har rätten att instruera arbetstagaren;
- arbetet utförs på en arbetsplats som brukaren kontrollerar och har ansvaret för;
- ersättningen till uthyraren beräknas på grundval av använd tid eller det finns på annat sätt ett samband mellan denna ersättning och arbetstagarens lön;
- verktyg och material ställs till arbetstagarens disposition huvudsakligen av brukaren;
- antalet arbetstagare och deras kvalifikationer bestäms inte ensidigt av uthyraren.

Jämför även den i p. 2 i protokollspunkt V – Till artikel 15 – i 1996 års nordiska skatteavtal intagna bestämmelsen med faktorer som ska beaktas vid bedömningen av om en arbetstagare ska anses vara uthyrd eller inte.

Gränsgångare

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

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

Tillämpningen av artikel 15 på inkomst som betalas i form av förmåner i stället för med kontanter kan vara oklar med hänsyn till artikelns formulering. OECD:s arbetsgrupp 1 försöker finna en formulering som undanröjer varje tvekan om att artikeln inte skulle vara tillämplig på förmåner. Artikel 16 (Styrelsearvoden) och artikel 19 (Offentlig tjänst) berörs också av detta arbete.

Styrelsearvoden

Artikel 16

Styrelsearvoden

Styrelsearvode och annan liknande ersättning, som person med hemvist

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

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

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

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

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

Artister och sportutövare

Artikel 17

Artister och sportutövare

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

2. I fall då inkomst genom personlig verksamhet, som underhållningsartist eller sportutövare bedriver i denna egenskap, inte tillfaller underhållningsartist eller sportutövare själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7 och 15, beskattas i den avtalsslutande stat där underhållningsartisten eller sportutövaren bedriver verksamheten.

I rubriken till denna artikel talas numera i den engelska texten om "sportsmen". Syftet med denna ändring var att klargöra att tillämpningsområdet för bestämmelsen inte är begränsad till

deltagare i traditionella idrotts- och sportgrenar, utan att artikeln också omfattar t.ex. biljardspelare och deltagare i schack- eller bridgeturneringar. Detta framgår också av p. 3-7 i kommentarerna till modellavtalet, där det närmare är utvecklat vilken personkrets som omfattas av bestämmelserna.

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

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

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

Artistbolag

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

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

utbetalningen sker till bolaget.

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

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

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

RR har i RÅ 2002 ref. 89 haft att pröva vilken artikel i skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna (SFS 1992:17) som är tillämplig då ett i Nederländerna hemmahörande bolag (A B.V.) anordnat ett antal showföreställningar i Sverige. I showen medverkade ett femtiotal artister, som med ett undantag var utländska medborgare, bosatta utomlands. För den inkomst som artisterna uppbar för sin medverkan i föreställningarna har A B.V. betalat in skatt i enlighet med bestämmelserna i A-SINK. RR fann att artikel 7 (Inkomst av rörelse) var tillämplig och motiverade sitt ställningstagande enligt följande:

De bestämmelser som är aktuella i målet är främst artiklarna 7 och 17.

I artikel 7 anges i den första punkten att inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas i denna stat, såvida inte

företaget driver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. I artikelns sjätte punkt anges dock att, om det i inkomst av rörelse ingår inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar av avtalet, bestämmelserna i dessa artiklar inte berörs av reglerna i artikel 7.

Enligt den i artikel 7 intagna huvudregeln för rörelseinkomster har Sverige således avstått från sin beskattningsrätt beträffande sådana inkomster som uppbärs av personer med hemvist i Nederländerna som inte har fast driftställe i Sverige. I målet är ostridigt att bolaget under den i målet aktuella tiden inte bedrev rörelse från fast driftställe i Sverige. Bolagets inkomst av den i Sverige bedrivna verksamheten får således beskattas här endast om utrymme för detta ges genom bestämmelser som avser sådan rörelseinkomst som behandlas särskilt i någon annan av avtalets artiklar. Från RSV:s sida hävdas att sådana särskilda bestämmelser finns i avtalets artikel 17.

Artikel 17 har i svensk översättning följande lydelse.

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 14 och 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvat genom sin personliga verksamhet i den andra avtalsslutande staten i egenskap av artist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionsartist eller musiker, eller av idrottsman, beskattas i denna andra stat.

2. I fall då inkomst genom personlig verksamhet, som artist eller idrottsman utövar i denna egenskap, inte tillfaller artisten eller idrottsmannen själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14 och 15, beskattas i den avtalsslutande stat där artisten eller idrottsmannen utövar verksamheten.

Enligt punkt 1 får således en artists inkomst av personlig verksamhet i egenskap av artist beskattas i källstaten. Detta gäller även i det fall artisten inom ramen för en anställning uppbär en tjänsteinkomst i anledning av sitt framträdande. I förevarande mål är upplyst att de medverkande artisterna uppburit ersättning för sin medverkan vid föreställningarna i Sverige och att denna inkomst beskattas enligt artistskattelagen. Beskattning har således skett enligt punkt 1.

Bestämmelserna i punkt 2 har till syfte att förhindra att beskattningsregeln i punkt 1 kringgås genom bildande av s.k. artistbolag eller dylikt (prop. 1991/92:62 s. 47). Den beskattning som kan ske enligt punkt 2 får därför anses subsidiär i förhållande till en beskattning enligt punkt 1 i artikeln och således träda in endast när en sådan beskattning inte kan ske.

Det förhållande att beskattning av vissa artister inte har skett på grund av dubbelbeskattningsavtal med artistens hemland kan inte medföra att beskattning kan ske av bolaget.

Det har inte framkommit några omständigheter som tyder på att bolaget underlåtit att under tiden i Sverige betala ut den ersättning som artisterna varit berättigade till för föreställningarna här. Förutsättningar för att beskatta bolaget för uppburna entréintäkter m.m. föreligger därför inte.

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

Kulturutbyte

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

verksamhet som sker inom ramen för sådant kulturutbyte som understöds av resp. stat från beskattning i verksamhetsstaten.

Pension

Artikel 18

Pension

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

Pension och livränta som utbetalas på grund av tidigare enskild tjänst beskattas enligt denna artikel endast i mottagarens hemviststat.

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

Artikeln är inte heller tillämplig på inkomst- och tilläggspension, premiepension eller garantipension. Detta följer av RR:s avgörande i RÅ 2003 ref. 20 som rörde dåvarande allmänna tilläggspensionen (ATP) och tillämpningen av skatteavtalet med Frankrike (SFS 1991:673). I domen uttalade RR att sådan pension omfattas av artikel 21 (Annan inkomst) och motiverade ställningstagandet på följande sätt:

I målet uppkommer till en början frågan om ATP över huvud taget är att anse som sådan pension som regleras i artikel 18 och artikel 19 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet. Artikel 18 reglerar pension som betalas ut med anledning av tidigare anställning (au titre d'un emploi antérieur) och artikel 19 punkt 2 pension på grund av arbete i denna stats tjänst (au titre de services rendus à cet Etat).

Det framstår som uppenbart att de nämnda bestämmelserna i första hand är inriktade på sådan pension som utbetalas som en direkt följd av avtalsvillkoren för anställningen såsom ITP, STP och statlig tjänstepension. Pensionen framstår då som en av arbetsgivaren eller genom dennes försorg utbetalad uppskjuten lön. ATP skiljer sig i flera hänseenden från sådana pensioner.

Rätten till ATP grundas inte på en tidigare anställning som sådan utan på socialförsäkringslagstiftningen och ATP:n utgår enligt de villkor som för varje tid bestäms genom riksdagens beslut. En försäkrads ATP bestäms i huvudsak av hans förvärvsinkomster under en lång följd av år. Det saknar härvid betydelse om dessa inkomster har förvärvats i offentlig tjänst, i enskild tjänst eller som egenföretagare. Till grund för ATP har även i ökad utsträckning lagts inkomster som inte direkt kan betraktas som förvärvsinkomster såsom sjukpenning, arbetsskadelivränta och delpension.

Även vård av egna barn kan ha betydelse för pensionsrätten. Finansieringen sker genom avgifter från arbetsgivare, egenföretagare och – fr.o.m. år 1995 – de försäkrade.

Förhållandena i förevarande mål illustrerar väl de komplikationer som uppkommer om ATP skall inordnas under bestämmelserna i artikel 18 och artikel 19 punkt 2. Reglerna för beräkning av ATP särskiljer inte mellan någon "offentlig ATP" och "enskild ATP" vilket medför att det inte heller finns något behov av att bevara underlag för en sådan uppdelning. Bortsett från de allra senaste åren, där deklareringsmaterialet finns bevarat, är således möjligheten att avgöra i vilken utsträckning pensionen tjänats in i offentlig eller privat tjänst helt beroende av de uppgifter den skattskyldige kan lämna om förhållanden långt tillbaka i tiden.

Vid den tid som var aktuell i det tidigare omnämnda rättsfallet RÅ 1975 ref. 62 hade, som nämnts, den statliga tjänstepensionen en annan utformning än vid den nu aktuella tiden. Detta kan uttryckas så att pensionen innefattade även de belopp som utbetalades som ATP. Numera är som huvudregel den statliga tjänstepensionen frikopplad från ATP:n. Detta fall kan därför med de förhållanden som nu råder inte tillmätas någon avgörande betydelse för bedömningen.

Enligt Regeringsrättens mening kan ATP som är ett led i socialförsäkringssystemet inte anses utgöra sådan pension som avses i artikel 18 eller artikel 19 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike. Den utgör därför sådan annan inkomst som avses i artikel 21 och skall enligt avtalet beskattas endast i hemviststaten (alltså i detta fall i Frankrike).

I många av Sveriges skatteavtal finns det emellertid en särskild bestämmelse som behandlar utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen. Denna bestämmelse är då tillämplig på t.ex. inkomst- och tilläggspension, premiepension samt garantipension och andra utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen. Exempel på sådana skatteavtal är de med Malta (artikel 18 p. 2; SFS 1995:1504), Mexiko (artikel 18; SFS 1992:1196), Storbritannien och Nordirland (artikel 18 p. 2; SFS 1983:898), Tyskland (artikel 18 p. 2; SFS 1992:1193) samt det nordiska skatteavtalet (artikel 18 p. 1; SFS 1996:1512).

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

Skatteavtalet med Tyskland

Förteckning över utbetalare av ersättning som utgår enligt tysk socialförsäkringslagstiftning.

Pension och liknande ersättning samt livränta som utbetalas från Tyskland till mottagare som enligt artikel 4 i skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland har hemvist i Sverige ska enligt artikel 18 p.

I beskattas endast i Sverige. Enligt artikel 18 p. 2 gäller dock att belopp som utbetalas enligt tysk socialförsäkringslagstiftning endast beskattas i Tyskland såvida inte mottagaren är svensk medborgare utan att samtidigt vara tysk medborgare. I sistnämnda fall ska även utbetalning enligt tysk socialförsäkringslagstiftning beskattas endast i Sverige.

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

Förteckning

<i>Utbetalare</i>	<i>Postadress/Telefon/Fax</i>
LVA Baden	Gartenstrasse 105 76135 Karlsruhe Tel.: (0721) 8 25 0 Fax: (0721) 5 25 35 03
LVA Berlin	Knabendsdorfstrasse 92 14059 Berlin Tel.: (030) 30 02 0 Fax: (030) 30 02 10 19
LVA Brandenburg	Heinrich-Hildebrand-Strasse 20b 15232 Frankfurt/Oder Tel.: (0335) 5 51 0 Fax: (0335) 5 51 12 95
LVA Braunschweig	Kurt-Schumacher-Strasse 20 38102 Braunschweig Tel.: (0531) 70 06 0 Fax: (0531) 70 064 25
LVA Freie und Hansestadt Hamburg	Überseering 10 22297 Hamburg

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

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

LVA Rheinprovinz	Fax: (06232) 17 -25 89/-29 49 Königsallee 71 40215 Düsseldorf Tel.: (0211) 9 37 0 Fax: (0211) 9 37 30 96
LVA für das Saarland	Martin-Luther-Strasse 2-4 66111 Saarbrücken Tel.: (0681) 30 93 0 Fax: (0681) 30 93 1 99
LVA Sachsen	Georg-Schumann-Strasse 146 04159 Leipzig Tel.: (0341) 5 50 55 Fax: (0341) 5 50 59 00
LVA Sachsen-Anholt	Paracelsusstrasse 21 06114 Halle Tel.: (0345) 2 13 0 Fax: (0345) 2 02 33 14
LVA Schleswig-Holstein	Ziegelstrasse 150 23556 Lübeck Tel.: (0451) 4 85 0 Fax: (0451) 4 85 17 77
LVA Schwaben	An der Blauen Kappe 18 861 52 Augsburg Tel.: (0821) 5 00 0 Fax: (0821) 5 00 10 00
LVA Thüringen	Kranichfelder Strasse 3 99097 Eifed Tel.: (0361) 4 82 0 Fax: (0361) 4 82 22 99
LVA Unterfranken	Friedenstrasse 12/14 97072 Würzburg Tel.: (0931) 8 02 0 Fax: (0931) 8 02 2 43
LVA Westfalen	Gartenstrasse 194 481 47 Münster Tel.: (0251) 2 38 0 Fax: (0251) 2 38 25 70
LVA Württemberg	Adulbert-Stifter-Strasse 105

70437 Stuttgart
Tel.: (0711) 8 48 1
Fax: (0711) 8 44 7 02

Bahnversicherungs-
anstalt Karlstrasse 4-6
60329 Frankfurt/Main
Tel.: (069) 2 65 0
Fax: (069) 2 65 41 70

Seekasse Reimerstwiete 2
20457 Hamburg
Tel.: (040) 3 61 37 0
Fax: (040) 3 61 37-7 70/-7 47

Bundesversicherungs-
anstalt für Angestellte Ruhrstrasse 2
10709 Berlin
Tel.: (030) 8 65 1
Fax: (030) 8 65 2 72 40

Bundesknappschaft Pieperstrasse 14-28
44789 Bochum
Tel.: (0234) 3 04 0
Fax: (0234) 3 04 52 05

Nordiska skatte- avtalet; Finland

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

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

Bakgrund

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

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

SKV har fått ett antal frågor rörande vilka utbetalningar som omfattas av bestämmelsen i artikel 26 p. 3 a) i 1996 års nordiska skatteavtal. Med anledning härav har en förteckning över de utbetalningar som omfattas av denna bestämmelse inhämtats från den finska skatteförvaltningen. De finska utbetalningar som omfattas av artikel 26 p. 3 a) och som således inte ska beskattas i Sverige, är (de finska beteckningarna anges inom klammer "[]"):

**"Skattefria"
finska
utbetalningar**

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

92 § INKOMSTSKATTELAGEN [TVL 92 §]

Skattefria sociala förmåner

Följande inkomster är inte skattepliktiga:

- barntillägg, maketillägg och vårdbidrag för pensionstagare enligt folkpensionslagen [kansaneläkkeen lapsikorotus, puolisolisä ja eläkkeensaajan hoitotuki],
- frontmannapensioner, fronttillägg, extra fronttillägg och extra krigspensioner [rintamasotilaseläke, rintamalisä, ylimääräinen rintamalisä ja ylimääräinen sotaeläke],
- begravningshjälp [hautausavustus],
- moderskapsunderstöd [äitiysavustus],
- barnbidrag [lapsilisä],
- vårdbidrag enligt lagen om vårdbidrag för barn (444/69) [lapsen hoitotuesta annetun lain (444/69) nojalla maksettu

lapsen hoitotuki],

- underhållsstöd enligt lagen om tryggande av underhåll för barn (122/77) [lapsen elatuksen turvaamisesta annetun lain (122/77) mukainen elatustuki],
- värnpliktigs dagpenning, militärunderstöd enligt militärunderstödslagen (781/93) och hemförlovningspenning enligt lagen om hemförlovningspenning (910/77), (1.12.1995/1333) [asevelvollisen päiväraha, sotilasavustuslain (781/93) mukainen sotilasavustus ja kotiuttamisrahain (910/77) mukainen kotiuttamisraha; (1.1.1996 A:1.12. 1995, SK:1333/1995)],
- utbildningsstöd enligt familjepensionslagen (38/69) [perhe-eläkelain (38/69) mukainen koulutustuki],
- avgångsbidrag och stöd för yrkesinriktad utbildning enligt lagen om utbildnings- och avgångsbidragsfonden (53/90) och statstjänstemannalagen (755/86) [koulutus- ja erorahastosta annetun lain (537/90) ja valtion virkamieslain (755/86) mukainen eroraha ja ammattikoulutustuki],
- de ersättningar för kostnader i anslutning till arbetskraftsservice som betalas till arbetslösa eller handikappade med stöd av lagen om arbetskraftsservice (1005/1993), (26.6.1998/475),
- i lagen om läroavtal (422/67) nämnda ekonomiska fördelar som lärlingar erhåller av statens medel [oppisopimuslaissa (422/ 67) tarkoitettut oppilaan valtion varoista saamat taloudelliset edut],
- i 17 § lagen om arbetskraftspolitisk vuxenutbildning (763/90) nämnd ersättning för uppehälle och förmåner som nämns i lagens 27 § [työvoimapolitiisesta aikuiskoulutuksesta annetun lain (763/90) 17 §:ssä tarkoitettu ylläpitokorvaus ja mainitun lain 27 §:ssä tarkoitettut etuudet],
- studiepenning som avses lagen om studiestöd (28/72) fränsett ersättning för förlorad förvärvsinkomst i form av vuxenstudiestöd samt räntestöd som betalts med statens medel, (1.12.1995/1333) [opintotukilaissa (28/72) tarkoitettu opintoraha lukuun ottamatta aikuisopintorahana saatua ansionmenetykskorvausta sekä valtion varoista maksettu korkoavustus; (1.1.1996 A: 1.12. 1995, SK: 1333/1995)],
- bostadsbidrag enligt lagen om bostadsbidrag (408/75) och lagen om bostadsbidrag för pensionstagare (591/78) samt bostadstillägg enligt lagen om studiestöd (65/94),

(29.12.1994/1465) [asumistukilain (408/75) ja eläkkeensaajien asumistukilain (591/78) mukainen asumistuki sekä opintotukilain (65/94) asumislisä; (1.1.1995 A:29.12.1994, SK:1465/1994)],

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

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

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

Nordiska skatteavtalet; Norge

Bakgrund

Beskattning av norska pensioner – tillämpning av artikel 26 p. 4 i 1996 års nordiska skatteavtal

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

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

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

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

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

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

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

- Ålderspension – särskilt avdrag för ålder

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

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

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

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

- Invaliditetspension m.m. – särskilt avdrag för invaliditet

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

Särskilt avdrag för invaliditet medges även om arbetsförmågan

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

Motsvarande utbetalningar från privata pensionsordningar berättigar däremot inte till avdrag.

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

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

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

- Sammanfattning; utbetalningar som berättigar till avdrag enligt artikel 26 p. 4
- Pension som utbetalas till någon som fyllt 70 år,
- pension som utbetalas till någon som är mellan 67-70 år och som i norsk kontrolluppgift redovisas under koderna 217 eller 219,
- invaliditetspension (koderna 218, 219 och 247) och tillfälligt invaliditetsbidrag (kod 221) om arbetsförmågan är varaktigt nedsatt med minst 2/3 samt
- invaliditetspension och tillfälligt invaliditetsbidrag från folketrygden (koderna 218, 219 och 221) eller invaliditetspension från annan lagreglerad pensionsordning (ingår bland kod 247) även om arbetsförmågan inte är nedsatt med 2/3.

- Beräkning av avdraget

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

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

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

Den omständigheten att en skattskyldig har höga förvärvsinkomster inverkar överhuvudtaget inte på rätten till avdrag enligt artikel 26 p. 4. Om den skattskyldige har haft en norsk pension/livränta som uppgår till minst 20 000 kr och alla övriga förutsättningar för att få avdraget är uppfyllda så ska ett avdrag om minst 20 000 kr minskat med ett belopp motsvarande de särskilda avdrag för ålder och invaliditet som medgetts i Sverige.

Avdrag för premiebetalningar till pensionsordning

I p. 11 i kommentarerna till artikel 18 i modellavtalet finns förslag på bestämmelser som kan tas in i bilaterala skatteavtal och som ger en person som utför arbete i en annan stat än sin hemviststat rätt att, under förutsättning att ett antal villkor är uppfyllda, dra av inbetalningar till en pensionsordning i hemlandet. I p. 12-37 finns omfattande kommentarer till det i p. 11 intagna förslaget till bestämmelse. Sverige har t.ex. sådana bestämmelser i skatteavtalen med Amerikas Förenta Stater (SFS 1994:1617), Frankrike (SFS 1991:673) och Nederländerna (SFS 1992:17).

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

Offentlig tjänst

Artikel 19

Offentlig tjänst

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

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

1) är medborgare i denna stat, eller

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

2. a) Pension, som betalas av, eller från fonder inrättade av, en avtalsslutande stat, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter till fysisk person på grund av arbete som utförts i denna stats, underavdelnings eller myndighets tjänst, beskattas endast i denna stat.

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

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

Huvudregeln i denna artikel är att den uteslutande beskattningsrätten till lön och annan liknande ersättning samt pension som utbetalas på grund av tidigare offentlig tjänst har tillagts källstaten, dvs. utbetalarstaten.

Av RÅ 2003 ref. 20 – se ovan under artikel 18 – framgår att inkomst- och tilläggs pension, premiepension samt garantipension inte omfattas av denna artikel utan av artikel 21 (Annan inkomst). Finns det emellertid en särskild bestämmelse som behandlar utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen är dock den artikeln tillämplig på sådana pensioner och andra utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen. Exempel på skatteavtal som har sådana bestämmelser är de med Malta (artikel 18 p. 2; SFS 1995:1504), Mexiko (artikel 18; SFS 1992:1196), Storbritannien och Nordirland (artikel 18 p. 2; SFS 1983:898), Tyskland (artikel 18 p. 2; SFS 1992:1193) samt det nordiska skatteavtalet (artikel 18 p. 1; SFS 1996:1512).

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

Lokalanställd

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

**Uttrycket
"offentlig tjänst"**

Vid tillämpningen av denna artikel måste först avgöras vad som innefattas i begreppet *offentlig tjänst*. I RÅ 1992 not. 128 har RR haft att pröva om pension som en i Sverige bosatt person uppburit från USA och som intjänats under anställning vid Radio Free Europe/Radio Liberty Inc. (RFE/RL) var att hänföra till offentlig tjänst. RR fann i fråga om RFE/RL:s skatterättsliga karaktär att institutionen hade drag av såväl statligt organ som enskilt företag, men att den mot bakgrund av dess ledning, finansiering och syfte fick anses ha huvudsaklig karaktär av amerikanskt statligt organ. Beskattningsrätten till pensionen skulle således fördelas med tillämpning av artikeln om offentlig tjänst. På ersättning som utbetalas av t.ex. Nordiska Investeringsbanken i Helsingfors, som är en mellanstatlig institution, är däremot denna artikel inte tillämplig, se RÅ80 Aa 71. Artikel 15 som behandlar inkomst av enskild tjänst ska i stället tillämpas på sådan ersättning.

Enligt bestämmelsen i p. 3 ska denna artikel inte tillämpas på ersättning eller pension som betalas på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av staten. Detta innebär att inkomst från anställning i ett av staten ägt aktieföretag (t.ex. Systembolaget AB) inte omfattas av bestämmelserna i denna artikel.

**Artister och
sportutövare i
offentlig tjänst**

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

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

pension som betalas av sådana organ trots att de kan sägas bedriva rörelse.

Studerande

Artikel 20

Studerande

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

I denna artikel anges att studerande som besöker en stat uteslutande för studier vid universitet eller annan undervisningsanstalt inte ska beskattas i studiestaten för belopp som han erhåller för sitt uppehälle, sin undervisning eller utbildning, från källa utanför denna stat, t.ex. stipendier o.dyl. Detsamma gäller också i fråga om praktikanter. En ytterligare förutsättning som måste vara uppfylld för att skattefrihet ska föreligga enligt denna bestämmelse är att den studerande eller praktikanten omedelbart före vistelsen i "studielandet" hade hemvist (enligt artikel 4) i den andra avtalsslutande staten. Begreppet *omedelbart* avser att klargöra att artikeln inte är tillämplig på en person som har haft hemvist i en avtalsslutande stat men som flyttat till en tredje stat och fått sitt hemvist där innan vistelsen i studiestaten påbörjades (se p. 2 i kommentarerna till art. 20 i modellavtalet).

Praktikant-tjänstgöring

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

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

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

Annan inkomst

Artikel 21

Annan inkomst

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

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

Inkomst som inte behandlas i artiklarna 6-20 beskattas enligt p. 1 i denna artikel endast i den stat där inkomsttagaren enligt artikel 4 har hemvist. Denna artikel omfattar således bl.a. sådana inkomstslag som inte uttryckligen behandlats i tidigare artiklar, t.ex. stipendier, underhållsbidrag och lotterivinster när det gäller eventuell inkomstbeskattning. Den tillämpas även i fråga om t.ex. inkomst- och tilläggspension, premiepension och garantipension när avtalet inte innehåller en särskild bestämmelse om utbetalningar på grund av socialförsäkringslagstiftningen (se även ovan under artiklarna 18 och 19).

Inkomster från hemviststaten eller tredje stat

Eftersom artiklarna som behandlar fast egendom, utdelning, ränta, royalty eller realisationsvinst vid försäljning av fast egendom endast behandlar den situationen att inkomstmottagaren enligt avtalet har hemvist i den ena avtalsslutande staten och inkomsten härrör från den andra avtalsslutande staten fördelas beskattningsrätten till inkomst från tredje stat med tillämpning av denna artikel. Det innebär att hemviststaten får beskattningsrätten inte bara till sådan inkomst som härrör från mottagarens hemviststat utan även till tredjelandsinkomst. Har Sverige ett skatteavtal även med denna tredje stat blir det avtalets bestämmelser avgörande för vilken stat som slutligen får beskattningsrätten.

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

fasta egendomen i den stat där den fasta egendomen är belägen, dvs. i inkomsttagarens/företagets hemviststat. Inkomst av sådan fast egendom som är belägen i inkomsttagarens hemviststat eller i tredje stat beskattas således alltid i inkomsttagarens hemviststat, dock med beaktande av övriga skatteavtal än det för tillfället aktuella.

FN-modellen

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

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

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

8.3.5 Beskattning av förmögenhet

Förmögenhet

Artikel 22

Förmögenhet

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

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

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

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

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

Fast egendom

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

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

egendom som är belägen i innehavarens hemviststat tillämpas inte bestämmelserna i p. 1 utan de i p. 4.

**Rörelsetillgångar
i fast driftställe**

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

**Skepp och
luftfartyg**

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

Containrar

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

Övrig förmögenhet

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

Skulder

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

**Om
förmögenhetsartik-
el saknas?**

I de fall ett svenskt skatteavtal saknar en artikel som fördelar beskattningsrätten till förmögenhet innebär det att svenska interna bestämmelser i SFL ska tillämpas utan begränsning. I några fall där avtalet visserligen omfattar förmögenhetsskatt har dock artikelns tillämplighet gjorts beroende av om båda de avtalsslutande staterna har förmögenhetsskatt (se t.ex. artikel 23 p. 7 i 1996 års nordiska skatteavtal (SFS 1996:1512).

**Skatteavtalen
med de baltiska
staterna**

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

8.3.6 Metoder för att undanröja dubbelbeskattning

Exemptmetoden

Artikel 23 A

Undantagande- (exempt-) metoden

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

2. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst

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

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

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

Creditmetoden

Artikel 23 B

Avräknings- (credit-) metoden

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

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

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

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

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

Per-item /overall-princip

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

artister och sportutövare. Creditländer kan å andra sidan tillämpa undantagandemetoden i fråga om vissa inkomster, t.ex. inkomst av sjö- och luftfart, lön samt pension på grund av offentlig tjänst.

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

Regler om vilka ingångsvärden som ska tillämpas t.ex. i samband med metodbyten finns numera i 20 a kap. IL (prop. 2002/03:96 s. 153 ff.).

Delägarbeskattade subjekt

Fråga om avräkning för inkomst som gått via ett utländskt delägarbeskattat subjekt har varit föremål för RR:s prövning i RÅ 2001 ref. 46. I ärendet var fråga om ett svenskt AB (X AB) som antingen direkt eller via ett svenskt KB skulle äga andelar i delägarbeskattade amerikanska subjekt – Limited Partnerships (LPS) eller Single Member Limited Companies (SMLLC) – vilka skulle äga fastigheter. I sitt beslut uttalade SRN bl.a. följande:

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

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

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

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

tigheter enligt avtalet föranleder inte annan bedömning.

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

Även enligt 1 § första stycket avräkningslagen krävs för rätt till avräkning av utländsk skatt att det är samma person som har haft samma i bägge länderna skattepliktiga intäkt, jfr vad som uttalats i prop. 1966:127 s. 82, vilket, såvitt avser skatt på inkomst och förmögenhet, överensstämmer med en vedertagen uppfattning om vad som avses med internationell dubbelbeskattning. X AB är således inte heller enligt avräkningslagen berättigat till nedsättning av svensk inkomstskatt genom avräkning av amerikansk inkomstskatt i omfrågade hänseenden.

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

Progressions- uppräknig

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

Avräkning av förmögenhetsskatt

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

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

8.3.7 Särskilda bestämmelser

Förbud mot diskriminering

Artikel 24

Förbud mot diskriminering

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

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

3. Beskattningen av fast driftställe, som företag i en avtalsslutande stat

har i den andra avtalsslutande staten, skall i denna andra stat inte vara mindre fördelaktig än beskattningen av företag i denna andra stat, som bedriver verksamhet av samma slag. Denna bestämmelse anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att medge person med hemvist i den andra avtalsslutande staten sådant personligt avdrag vid beskattningen, sådan skattebefrielse eller skattenedsättning på grund av civilstånd eller försörjningsplikt mot familj som medges person med hemvist i den egna staten.

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

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

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

Medborgarskap

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

"Under samma förhållanden"

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

En avtalsslutande stat som har skilda regler för beskattning av sina egna medborgare beroende på om de anses bosatta i staten eller inte, är inte skyldig att behandla medborgare i den andra staten, vilka inte anses bosatta i staten på samma sätt som sina egna medborgare som är bosatta i staten, utan endast att behandla dem som i staten inte bosatta egna medborgare (jfr. dock RÅ 1986 not. 785).

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

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

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

I p. 2 uttalas att kravet på likabehandling gäller också för statslö-

sa personer med hemvist i en av de avtalsslutande staterna.

Fast driftställe

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

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

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

Underlaget för beskattning

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

Triangelfall

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

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

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

den tredje staten kan kräva avräkning.

RÅ 1990 not. 507

I RÅ 1990 not. 507 skulle ett belgiskt moderföretag A SA fusioneras med sitt likaledes belgiska dotterbolag B BV. Det senare bolaget hade en filial i Sverige. I ansökan om förhandsbesked ställdes frågan om A SA:s möjligheter att vid beräkning av inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället göra vissa justeringar av anskaffningsvärdena för de övertagna tillgångarna samt att göra avdrag för förluster hänförliga till den verksamhet som B BV bedrivit vid det fasta driftstället. Enligt RR hade A SA samma rätt som skulle ha tillkommit B BV att vidta justeringarna och att utnyttja förlustavdragen. RR hänvisade i ärendet till såväl medborgarskapsregeln som till reglerna om fast driftställe i dåvarande skatteavtalet med Belgien.

Avdrag

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

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

**RÅ 1987 ref. 158
Koncernintern
aktieöverlåtelse**

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

Enligt 25 kap. 14 § 5. IL är uppskovsreglerna numera även till-

lämpliga i fall då moderföretaget i den svenska koncernen är ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES och som motsvarar ett svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbanks eller svenskt ömsesidigt försäkringsföretag (se prop. 2000/01:22). I förhållande till stater utanför EES-området har dock RÅ 1987 ref. 158 fortfarande betydelse.

Koncernbidrag

För att koncernbidrag ska kunna lämnas med skattemässig verkan enligt 35 kap. IL krävdes tidigare att samtliga bolag i koncernen som berörs av överföringen ska vara svenska bolag. Av 35 kap. 2 a § IL (se SFS 2001:1341, prop. 2000/01:22 s. 70 ff. och 106) följer att utländska bolag ska likställas med svenska företag om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom EES. Som förutsättningar gäller att både givaren och mottagaren av koncernbidraget beskattas i Sverige för näringsverksamhet och att koncernbidraget tas upp som intäkt i sådan näringsverksamhet. Även utlandsägda fasta driftställen i Sverige som ingår i en koncern där det också finns andra koncernföretag i Sverige kan ge och ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan om övriga förutsättningar för koncernbidrag är uppfyllda. Sådana fasta driftställen ska således jämföras med svenskt företag om de utländska företagen som bedriver verksamheten här motsvarar sådana svenska företag som kan vara moderföretag eller dotterföretag samt kravet på kvalificerat ägande enligt 35 kap. 2 § IL är uppfyllt. Vidare ska koncernbidraget tas upp som intäkt i en näringsverksamhet som beskattas i Sverige och näringsverksamheten som bedrivs här får inte vara undantagen från beskattning genom ett skatteavtal. Detsamma gäller om mottagaren är ett sådant svenskt företag som på grund av ett skatteavtal har hemvist i en stat inom EES om det bedriver näringsverksamhet i Sverige genom ett fast driftställe.

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

RÅ 1993 ref. 91 I

I RÅ 1993 ref. 91 I (förhandsbesked) skulle A AB lämna koncernbidrag till C AB. A AB ägde C AB via ett utländskt bolag. I ärendet var fråga om att tillämpa diskrimineringsregeln i skatteavtalet med Amerikas Förenta Stater om skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva (SFS 1983:914). Det dåvarande inkomstskatteavtal med Amerikas Förenta Stater (SFS 1965:38) innehöll inte någon diskrimineringsregel [vilket det nu gällande skatteav-

talet (SFS 1994:1617) gör]. Av arvs- och gåvoskatteavtalet framgår emellertid att diskrimineringsregeln tillämpas på alla slags skatter som påförs av en av de avtalsstaterna. SRN vars uppfattning delades av RR konstaterade att enligt avtalstexten förelåg ingen diskriminering riktad mot A AB eftersom det vägrade avdraget inte hade något att göra med hur detta bolag ägdes. Emellertid måste hänsyn tas även till förhållanden för C AB. För det bolaget föreligger inte samma förutsättningar för skattemässig inkomstutjämnning som om något utländskt ägande inte förekommit i koncernen. Enligt SRN förbjuder regeln mot diskriminering på ägarbasis inte bara en beskattning eller därmed sammanhängande krav som är mer tyngande utan också en beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag". Härav följer att koncernbidrag med skattemässig verkan kan lämnas från C AB till A AB.

RÅ 1993 ref. 91 II

**Samtidig
tillämpning av
två skatteavtal**

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

**Det nordiska
skatteavtalet**

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

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

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

I Sverige saknas en företagsform som motsvarar KGaA. Vad som främst skiljer den företagsformen från ett aktiebolag är att företaget har en eller

flera obegränsat ansvariga bolagsmän. Enligt nämndens bedömning bör denna skillnad tillmätas avgörande betydelse [jfr begreppet "motsvarande utländskt bolag" i 27 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och RÅ 1992 ref. 53]. Aktiebolag ingående i svenska koncerner kan därför i diskrimineringsregelns mening inte anses som "andra liknande företag" i förhållande till X AB (dotterbolaget till det svenska aktiebolaget; Skatteverkets anmärkning). Av detta följer att regeln inte är tillämplig. Annan grund för att medge avdrag för koncernbidraget finns inte.

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

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

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

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

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

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

Ändrad beskatt-

Efter RR:s avgörande i RÅ 1996 ref. 69 har emellertid den tyska

ning av KGaA

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

RÅ 1997 not. 206

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

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

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

Regeringsrätten delar Skatterättsnämndens uppfattning att uttrycket "koncern" i 8 § andra stycket UAL (nuvarande 40 kap. 19 § IL) inte kan anses omfatta andra företagsgrupper än sådana som enligt svensk lagstiftning betecknas på det sättet. Eftersom sökandebolaget inte tillsammans med Y AB har ingått i någon sådan företagsgrupp före förvärvet, är undantagsregeln enligt sin lydelse inte tillämplig. – Därmed aktualiseras frågan om tillämpning av diskrimineringsförbudet i artikel 26 punkt 4 i dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna. Förbudets innebörd synes såvitt avser förevarande fall kunna beskrivas så att sökandebolaget inte på grund av att dess moderföretag, M BV, är ett nederländskt bolag skall träffas av en mer tyngande beskattning än om moderföretaget hade varit svenskt. I målet är tvistigt hur förbudet skall appliceras på det aktuella fallet. Regeringsrätten anser i likhet med Skatterättsnämnden att en jämförelse bör göras med beskattningen i ett tänkt fall (ett referensfall) där M BV är ett svenskt aktiebolag. Vad som emellertid komplicerar bedömningen är att M BV under första halvåret 1994 bildade dotterföretaget Y AB och att detta företag, likaledes under första halvåret 1994, förvärvade Z AB. Frågan är vilken betydelse som vid jämförelsen bör tilläggas dessa företagsförvärv. – Om M BV hade varit ett svenskt företag skulle, såsom Skatterättsnämnden framhållit, redan bildandet av Y AB och detta företags förvärv av Z AB ha innefattat ägarförändringar enligt 4 § andra stycket UAL (nuvarande 40 kap. 14 § IL). För sökandebolaget gäller emellertid enligt nämndens laga-

kraftvunna svar på fråga 1 att varken bildandet av Y AB eller förvärvet av Z AB är att betrakta som ägarförändring. Regeringsrätten anser att den jämförelse som skall göras vid tillämpningen av diskrimineringsförbudet bör avse en svenskägd koncern som befinner sig i samma rättsliga situation som M BV-gruppen i den meningen att någon ägarförändring i UAL:s mening inte anses ha ägt rum före sökandebolagets förvärv av aktierna i Y AB. – Med denna utgångspunkt finner Regeringsrätten att sökandebolagets förvärv av Y AB – på grund av undantagsregeln i 8 § andra stycket första meningen UAL (nuvarande 40 kap. 19 första meningen IL) i förening med diskrimineringsförbudet i artikel 26 punkt 4 i dubbelbeskattningsavtalet – inte skall medföra någon sådan begränsning i rätten till underskottsavdrag som föreskrivs i 8 § första stycket UAL (nuvarande 40 kap. 19 § IL). En konsekvens av det här redovisade synsättet är också att fusionen mellan sökandebolaget och Y AB inte skall medföra någon sådan förskjutning av avdragsrätten som avses i 12 § andra stycket UAL (nuvarande 40 kap. 24 § 2 st. IL).

RRÅ 1998 ref. 49

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

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

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

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

Reglerna för cypriotiska offshorebolag var kända då lagen (1989:686) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern antogs och bolagen undantogs inte från tillämpningen av avtalet (prop. 1988/89:61 s. 34 och 38). Samma år infördes i 16 § 2 mom. SIL en definition av utländsk juridisk person samt regler om vilka utländska juridiska personer som är att anse som utländskt bolag (SFS 1989:1040). Som utländskt bolag ansågs en utländsk juridisk person som antingen enligt ett dubbelbeskattningsavtal var en person på vilket avtalet skulle tillämpas eller i sitt hemland var föremål för en beskattning som var likartad med den som svenska aktiebolag är underkastade. De cypriotiska offshorebolagen var således att anse som utländska bolag. Som skäl för det första alternativa kravet anfördes att en prövning vid avtalets ingående gjorts av de juridiska personer som var hemmavarande i den andra staten och att det särskilt angetts i avtalet om

den skattemässiga behandlingen av en viss person var sådan att Sverige inte var berett att tillämpa avtalet på den. Omfattades personen av avtalet hade en sådan prövning gjorts och personen borde utan vidare godtas som ett utländskt bolag (prop. 1989/90:47 s. 17).

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

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

Definitionen av utländsk juridisk person syftar till att klargöra i vilka fall en utländsk association kan vara skattesubjekt. Gränsdragningen mellan utländska bolag och övriga juridiska personer är avgörande för i vilka fall en löpande beskattning av delägare för associationens inkomster skall ske. En sådan löpande beskattning av delägare skall under vissa förutsättningar ske av delägare i andra utländska juridiska personer än utländska bolag men aldrig av delägare i utländska bolag. Gränsdragningen används också i andra sammanhang bl.a. på så sätt att utländska bolag men inte andra juridiska personer i vissa fall likställs med svenska aktiebolag. Enligt de regler i SIL som är aktuella i målet föreligger inte något hinder mot att moderföretaget är ett svenskt aktiebolag för vilket speciella beskattningsregler gäller. Särreglerna för investmentföretag, förvaltningsföretag och s.k. äkta bostadsföretag medför endast att de inte kan lämna eller motta koncernbidrag med skatterättslig verkan.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

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

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

Alla skatter

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

I de flesta skatteavtal som Sverige slutit finns s.k. icke-dis-

krimineringsbestämmelser. Det är endast avtalen med Nya Zeeland och Australien som överhuvudtaget inte innehåller några sådana bestämmelser.

Ömsesidig överenskommelse

Artikel 25

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

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

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

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

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

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

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

Behörig myndighet i hemviststaten

För att en invändning enligt p. 1 ska kunna tas upp till prövning av den behöriga myndigheten måste invändningen emellertid

uppfylla det krav som finns angivet i denna punkt. Invändningen ska göras hos den behöriga myndigheten (för definitionen av begreppet "behörig myndighet" se artikel 3) i den stat där den skattskyldige enligt artikel 4 har hemvist eller, om fråga är om tillämpning av artikel 24 p. 1, i den stat där han är medborgare (se RÅ 1986 not. 785). Kravet att den skattskyldige ska lägga fram saken för den behöriga myndigheten i den stat där han har hemvist (utom vid tillämpning av artikel 24 p. 1) gäller generellt och oavsett om den beskattning mot vilken invändningen riktas har genomförts i denna eller i en annan avtalsslutande stat och oavsett om den rent faktiskt resulterat i dubbelbeskattning eller inte. Har den skattskyldige flyttat sitt hemvist till den avtalsslutande stat som vidtagit den åtgärd mot vilken invändningen riktats och har detta skett efter det att åtgärden eller beskattningen i fråga vidtagits måste han trots detta göra sin invändning hos den behöriga myndigheten i den stat där han hade hemvist under det år när sådan åtgärd eller sådan beskattning genomfördes.

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

Tolknings- överenskommelse

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

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

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

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

Utbyte av upplysningar

Artikel 26

Utbyte av upplysningar

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

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

- a) vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning och administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten;
- b) lämna upplysningar som inte är tillgängliga enligt lagstiftning eller sedvanlig administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten;
- c) lämna upplysningar som skulle röja affärshemlighet, industri-, handels-, eller yrkeshemlighet eller i näringsverksamhet nyttjat förfaringssätt eller upplysningar, vilkas överlämnande skulle strida mot allmänna hänsyn (ordre public).

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

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

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

a) - - -

b) - - - , "se OECD:s Rådsrekommendation C (81)39/Final (5 maj 1981) ("Recommendation of the Council Concerning a Standardised Form for Automatic Exchanges of Information under International Tax Agreements") och OECD:s Rådsrekommendation C(92)50/Final (23 juli 1992) "(Recommendation of the Council Concerning a Standard Magnetic For-

mat for Automatic Exchange of Tax Information)" vilka båda diskuteras i "Tax Information Exchange Between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices" (OECD, Paris, 1994)";

c) - - -.

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

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

Handräckning vid indrivning av skatter

Artikel 27

Handräckning vid indrivning av skatter

1. De avtalsslutande staterna skall lämna varandra handräckning vid indrivning av skattefordringar. Sådan handräckning begränsas inte av artiklarna 1 och 2. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna får träffa ömsesidig överenskommelse om sättet att genomföra bestämmelserna i denna artikel.

2. Med uttrycket "skattefordran" förstås i denna artikel förfallna skattebelopp av alla slag som påförs för en avtalsslutande stats, dess politiska underavdelningars eller lokala myndigheters räkning, i den mån beskattningen inte strider mot detta eller något annat avtal i vilket de avtalsslutande staterna är parter, liksom räntor, administrativa pålagor och kostnader för indrivning eller säkringsåtgärder hänförliga till sådant belopp.

3. När en avtalsslutande stats skattefordran är exigibelenligt dess lagstiftning och gäldenären, vid den aktuella tidpunkten, enligt lagstiftningen i denna stat inte kan förhindra dess indrivning, skall skattefordran, på begäran av den behöriga myndigheten i denna stat, godkännas som exigibel av den behöriga myndigheten i den andra staten. Skattefordran skall drivas in av den andra staten i enlighet med tillämpliga bestämmelser i dess lagstiftning rörande tvångsåtgärder och indrivning av dess egna skatter, som om skattefordran hade varit den andra statens egen skattefordran.

4. När en avtalsslutande stats skattefordran är en sådan fordran beträffande vilken den staten kan vidta säkringsåtgärder i syfte att säkra dess indrivning, skall fordran, på begäran av den behöriga myndigheten i den staten, godkännas av den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten i syfte att vidta säkringsåtgärder. Den andra staten skall, i enlighet med bestämmelserna i dess lagstiftning, vidta säkringsåtgärder med avseende på sådan skattefordran som om den hade varit den statens egna skattefordran även om, vid tidpunkten då sådana åtgärder vidtas, skattefordran inte är exigibel i den förstnämnda staten eller gäldenären har möjlighet att förhindra att den drivs in.

5. Utan hinder av bestämmelserna i punkterna 3 och 4, skall en skattefordran, som såvitt avser punkt 3 eller 4 godkänts av en avtalsslutande stat,

inte i den staten underkastas de tidsfrister eller medges den förmånsrätt som enligt lagstiftningen i den staten är tillämplig på skattefordringar. Vidare skall en skattefordran, som en avtalsslutande stat godkänt såvitt avser punkt 3 eller 4, inte i den staten medges sådan förmånsrätt som följer av lagstiftningen i den andra avtalsslutande staten.

6. Rättsliga åtgärder vad avser förekomsten, giltigheten eller storleken på en avtalsslutande statsskattefordran får inte väckas vid domstol eller administrativ myndighet i den andra avtalsslutande staten.

7. Om, vid någon tidpunkt efter det att en avtalsslutande stat gjort en framställning enligt punkt 3 eller 4 och innan den andra avtalsslutande staten har drivit in och överfört det aktuella fordringsbeloppet till den förstnämnda staten, den aktuella skattefordran upphör att vara

a) såvitt avser framställning enligt punkt 3, exigibel enligt lagstiftningen i den förstnämnda staten och gäldenären, vid den aktuella tidpunkten, enligt lagstiftningen i denna stat inte kan förhindra dess indrivning, eller

b) såvitt avser framställning enligt punkt 4, en sådan skattefordran för vilken den förstnämnda staten, enligt dess lagstiftning, kan vidta åtgärder i syfte att säkra dess indrivning

skall den behöriga myndigheten i den förstnämnda staten genast underrätta den behöriga myndigheten i den andra staten om detta och, om den andra staten anser det, skall den förstnämnda staten antingen skjuta upp eller återkalla sin begäran.

8. Bestämmelserna i denna artikel skall inte anses medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att:

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

b) vidta åtgärder som skulle strida mot allmänna hänsyn (ordre public);

c) lämna handräckning om den andra avtalsslutande staten inte har vidtagit alla skäliga indrivnings- eller säkringsåtgärder som finns att tillgå enligt dess lagstiftning eller administrativa praxis;

d) lämna handräckning om den administrativa bördan för den staten står i ett klart oproportionerligt förhållande till de förmåner som den andra avtalsslutande staten erhåller.

I samband med den i januari år 2003 genomförda revideringen av modellavtalet togs en nyartikel 27 – innehållande bestämmelser rörande handräckning vid indrivning av skatter – in i avtalet. Införandet av dessa bestämmelser medförde att de tidigare artiklarna 27-30 har omnummererats till 28-31.

Endast ett fåtalet av Sveriges skatteavtal innehåller bestämmelser om bistånd med indrivning av skatt, nämligen skatteavtalen med:

- Amerikas Förenta Stater (artikel 27; SFS 1994:1617)
- Belgien (artikel 27; SFS 1991:606),
- Estland (artikel 27; SFS 1993:1389),
- Frankrike (artikel 27; SFS 1991:673),
- Lettland (artikel 27; SFS 1993:1164),
- Litauen (artikel 28; SFS 1993:1391),
- Luxemburg (artikel 27; SFS 1996:1510),
- Marocko (artikel 18; SFS 1961:521),
- Nederländerna (artikel 29; SFS 1992:17) och
- Tyskland (artikel 32; SFS 1992:1193).

Vidare finns ett nordiskthandräckningsavtal – som omfattar Danmark, Finland, Färöarna, Grönland, Island, Norge och Sverige – som bl.a. innehåller bestämmelser om bistånd med handräckning. Härutöver finns även andra internationella överenskommelser som innehåller sådana bestämmelser, t.ex. EG:s indrivningsdirektiv och Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden. För en närmare redogörelse för svenska regler och internationella överenskommelser rörande bistånd med indrivning se avsnitt 10.2 och Skatteverkets publikation svensk internationell exekutions- och obeståndsrätt (SKV 942).

Diplomater m.fl.

Artikel 28

Medlemmar av diplomatisk beskickning och konsulat

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

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

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

Territoriell utvidgning

Artikel 29

Territoriell utvidgning

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

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

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

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

Möjligheten att utvidga det territorium som ett skatteavtal omfattar har inte någon praktisk betydelse för Sverige – eftersom hela Sveriges territorium omfattas av våra skatteavtal – men däremot för vissa av våra avtalspartners. Bestämmelser av nu ifrågavarande slag finns t.ex. i skatteavtalen med Nederländerna (artikel 31; SFS 1992:17) och Frankrike (artikel 29; SFS 1991:673).

8.3.8 Slutbestämmelser

Ikraftträdande

Artikel 30

Ikraftträdande

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

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

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

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

Upphörande

Artikel 31

Upphörande

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

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

Med tanke på förutsebarheten för dem som ska tillämpa ett avtal är det fördelaktigt att ett avtal förblir i kraft åtminstone under en viss minsta tidsrymd. I svenska avtal föreskrivs ofta att uppsägning kan ske först efter det att avtalet varit i kraft under minst fem år. Det bör dock framhållas att denna tidsperiod inte är absolut i den meningen att avtalet inte under några förhållanden kan ändras eller sägas upp under femårsperioden. Självfallet kan avtalet under femårsperioden såväl ändras som sägas upp om avtalsparterna är överens om detta. Det bör också framhållas att det inte i alla avtal föreskrivs något om en viss minsta giltighetstid (se t.ex. skatteavtalen med de baltiska staterna).