

Skatteavtal

Malta

RSV360 - 470 utgåva 1

Riksskatteverket

SKATTEAVTALET MED MALTA

(1995 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1996:152 har beaktats.

Förord

Riksskatteverket inledde 1993 en utgivning av de svenska skatteavtalen i en särskild skriftserie. Skriftserien anknyter till Finansdepartementets utgivning av svenska skatteavtal som upphörde 1987.

Riksskatteverkets avtalshäften innehåller, förutom själva avtalen och övriga författningstexter, även relevanta förarbeten, i huvudsak propositionerna eller utdrag ur dessa. Där det behövs redovisas aktuella rättsfall och verkets bedömning av hur avtalet skall förstås.

Avtalshäftena är avsedda för skattemyndigheternas taxeringsarbete. Verket avser att efter hand ge ut samtliga svenska skatteavtal och kommer att prioritera nya eller ändrade avtal liksom sådana som tillämpas ofta.

Eftersom rättsläget ständigt förändras genom nya avtal, andra författningsändringar och domstolsavgöranden är det nödvändigt att bevaka utvecklingen på dessa områden. Fortlöpande information om nyheter inom skatteområdet finns i RSV-Nytt.

Solna i februari 1997

Anitra Steen

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningar	9
Förordning (1996:152) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malta	11
Lag (1995:1504) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malta	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malta	15
Protokollet	39
Skriftväxling	40
Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malta	43
1 Ärendet och dess beredning	43
<i>Lagrådet</i>	43
2 Lagförslagen	44
2.1 Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Malta	44
2.2 Ändring i lagen om statlig inkomstskatt	45
3 Översiktligt om skattesystemet i Malta	46
3.1 Bolagsbeskattningen	46
3.1.1 Allmänt	46
3.1.2 Utdelning, ränta och royalty	46
3.1.3 Förluster	46
3.1.4 Offshore-lagstiftning	47
3.1.5 Investeringsfrämjande lagstiftning	47
3.2 Fysiska personer	47
3.3 "Offshore-truster"	48
3.4 Realisationsvinstbeskattning	48

6 Innehåll

4	Dubbelbeskattningsavtalets innehåll	48
4.1	Bakgrund	48
4.2	Avtalets tillämpningsområde	49
4.3	Definitioner m.m.	49
4.4	Avtalets beskattningsregler	59
4.5	Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning ...	69
4.5.1	Allmänt	69
4.5.2	Skattefrihet i Sverige för utdelning från bolag i Malta till svenskt bolag	70
4.5.3	Regler mot "offshore"-verksamhet	77
4.6	Särskilda bestämmelser	78
4.7	Slutbestämmelser	79

Läsanvisningar

I detta avtalshäfte har tagits in författningarna (förordningen och lagen inklusive avtalet, protokollet och skriftväxlingen) till 1995 års skatteavtal mellan Sverige och Malta.

Författningarna har försetts med kantrubriker. Kantrubrikernas syfte är dels att tjäna som stöd vid läsningen av avtalet, dels att peka på andra bestämmelser etc. som kan ha betydelse vid tillämpningen. Det kan t.ex. vara fråga om att tolkningen av ett visst uttryck behandlas i det till avtalet fogade protokollet eller skriftväxlingen eller att andra bestämmelser i avtalet, protokollet eller skriftväxlingen kan medföra avsteg från den aktuella bestämmelsen.

Även propositionerna har försetts med kantrubriker. Dessa kantrubriker anger bl.a. i vilken proposition och på vilken sida i propositionen den aktuella texten finns. Propositionstexterna återges ordagrant.

Avtalshäftet innehåller också vissa kommentarer av RSV. I författningsdelen har dessa kommentarer tagits in som fotnoter medan de i propositionsdelen är markerade dels genom kantrubriker, dels genom kursiv stil. Även numreringen av rubrikerna i propositionsdelen är gjord av RSV.

Eventuella synpunkter på detta avtalshäfte kan lämnas till RSV, Internationella enheten, 171 94 Solna.

Förkortningar

anv.	anvisningarna till
art.	artikel
BevU	Bevillningsutskottet
def.	definition
förordn. el. förordningen	Förordning (1996:152) om dubbelbeskatt- ningsavtal mellan Sverige och Malta
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
lagen	Lag (1995:1504) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malta
LSI	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontroll- uppgifter
mom.	moment
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
prop.	proposition
prot.p.	protokollspunkt
RR	Regeringsrätten
rskr.	riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkU	Skatteutskottet
st.	stycke

**Förordning (1996:152) om dubbelbeskattningsavtal
mellan Sverige och Malta;**

utfärdad den 29 februari 1996.

Regeringen föreskriver att lagen (1995:1504) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malta skall träda i kraft den 1 juli 1996.

På regeringens vägnar

GÖRAN PERSSON

Stefan Ersson
(Finansdepartementet)

Lag (1995:1504) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malta;

utfärdad den 14 december 1995.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs följande.

1 § Det avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst som Sverige och Malta undertecknade den 9 oktober 1995 skall, tillsammans med det protokoll och den skriftväxling som är fogade till avtalet och som utgör en del av detta, gälla som lag här i landet. Avtalets, protokollets och skriftväxlingens innehåll framgår av bilaga till denna lag.

**Tillämpas endast i
inskränkande
riktning**

2 § Avtalets beskattningsregler skall tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga.

**Ej progressions-
uppräknig**

3 § Om en person som är bosatt i Sverige förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i avtalet beskattas endast i Malta, skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen i Sverige.

1. Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

2. Denna lag skall tillämpas på inkomst som förvärfvas den 1 januari som följer närmast efter dagen då lagen träder i kraft eller senare.

3. Genom lagen upphävs förordningen (1976:850) om tillämpning av avtal mellan Sverige och Malta för undvikande av dubbelbeskattning beträffande inkomstskatter, m.m. Den upphävda förordningen skall dock fortfarande tillämpas på inkomst som förvärfvas före den 1 januari som följer närmast efter dagen då lagen träder i kraft och på förmögenhet som taxeras andra året efter det då lagen träder i kraft eller vid tidigare års taxering. Såvitt gäller artikel 5 och artikel 14 i det som bilaga 1 i förordningen intagna avtalet skall dock dessa bestämmelser alltjämt tillämpas under en övergångsperiod på tre år från och med den dag då avtalet börjar att tillämpas.

¹Prop. 1995/96:95, bet. 1995/96:SkU9, rskr. 1995/96:70.

14 *Lagen*

På regeringens vägnar

THAGE G PETERSON

GÖRAN PERSSON
(Finansdepartementet)

AVTAL MELLAN SVERIGE OCH MALTA FÖR UNDVIKANDE AV DUBBELBESKATTNING OCH FÖRHINDRANDE AV SKATTEFLYKTT BETRÄFFANDE SKATTER PÅ INKOMST

Sveriges regering och Maltas regering, som önskar ingå ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst, har kommit överens om följande:

Artikel 1*Personer på vilka avtalet tillämpas***Def. i art. 4 p. 1**

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

Artikel 2*Skatter som omfattas av avtalet***Malta**

1. De skatter på vilka detta avtal tillämpas är:

a) i Malta:

inkomstskatten

(i det följande benämnd "maltesisk skatt"),

Sverige

b) i Sverige:

1) den statliga inkomstskatten, sjömansskatten och kupongskatten däri inbegripna,

2) den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta,

3) den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta artister m.fl., och

4) den kommunala inkomstskatten

(i det följande benämnda "svensk skatt").

¹Den engelska originaltexten finns i SFS 1995:1504; RSV:s anm.

16 *Avtalet*
"Nya" skatter

2. 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 skatter som anges i punkt 1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall meddela varandra de väsentliga ändringar som gjorts i respektive skattelagstiftning.

**Skatter som inte
omfattas av avtalet**

3. Utan hinder av övriga bestämmelser i denna artikel tillämpas avtalet inte på skatter som betalas i Malta enligt bestämmelserna i "subsection (13) of section 56" i "the Income Tax Act (Cap. 123)", avseende beskattningsbar inkomst för en person som bedriver oljeproduktion i Malta, eller enligt bestämmelse av i huvudsak likartat slag, som införs efter undertecknandet av avtalet.

**Jfr art. 26 och
skriftväxlingen**

Artikel 3

Allmänna definitioner

Def. av "Malta"

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

a) "Malta" åsyftar Republiken Malta och omfattar, när uttrycket används i geografisk betydelse, ön Malta, ön Gozo och de övriga öarna i Maltas arkipelag, däri inbegripet Maltas territorialvatten, samt varje utanför Maltas territorialvatten beläget område vilket, i överensstämmelse med folkrättens regler och enligt Maltas lagstiftning om kontinentalsockeln, betecknas eller senare kommer att betecknas som ett område inom vilket Malta äger utöva sina rättigheter med avseende på havsbotten, dennas underlag och där befintliga naturtillgångar;

Def. av "Sverige"

b) "Sverige"¹ åsyftar Konungariket Sverige och innefattar, när uttrycket används i geografisk betydelse, Sveriges territorium, Sveriges territorialvatten och andra havsområden över vilka Sverige, i överensstämmelse med folkrättens regler, utövar suveräna rättigheter eller jurisdiktion;

Def. av "en avtalsslutande stat"

c) "en avtalsslutande stat" och "den andra avtalsslutande staten" åsyftar Malta eller Sverige, beroende på sammanhanget;

Def. av "person"

d) "person" inbegriper fysisk person, bolag och annan person-sammanslutning;

Def. av "bolag"

e) "bolag" åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person;

¹Jfr punkt 2 a av anvisningarna till 53 § KL; RSV:s anm.

Def. av "företag i en avtalsslutande stat"

f) "företag i en avtalsslutande stat"¹ 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;

Def. av "internationell trafik"

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

Def. av "medborgare"

h) "medborgare" åsyftar:

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

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

Def. av "behörig myndighet"

i) "behörig myndighet" åsyftar:

1) i Malta, ministern ansvarig för finansdepartementets frågor eller dennes befullmäktigade ombud, och

2) i Sverige, finansministern, dennes befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet vid tillämpningen av detta avtal.

Tolkningsregel

2. Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas.

Artikel 4

Hemvist

Def. av "person med hemvist ..."

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat"² person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat.

¹Se RÅ 1991 not 228; RSV:s anm.

²Jfr prop. 1995/96:121 och RÅ 1996 ref. 38; RSV:s anm.

**Dubbelt hemvist,
fysisk person**

2. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna¹, bestäms hans hemvist på följande sätt:

a) han anses ha hemvist 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 i den stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena);

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

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

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

**Dubbelt hemvist,
annan än fysisk
person**

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

Artikel 5

*Fast driftställe*²

Definition

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

Exemplifiering

2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt:

a) plats för företagsledning,

b) filial,

c) kontor,

d) fabrik,

e) verkstad, och

f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar däri inbegripet plats för borrhingsverksamhet utanför kusten.

¹Se RÅ 1987 not 309; RSV:s anm.

²Jfr punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL; RSV:s anm.

Byggnadsverksamhet etc.

6 månader

Tillhandahållande av tjänster

3. Plats för byggnads-, anläggnings-, monterings- eller installationsverksamhet eller verksamhet som består av övervakning i anslutning därtill utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår under en tidrymd som överstiger sex månader.

4. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel anses företag som tillhandahåller tjänster, däri inbegripet konsulttjänster, genom anställda eller annan personal som anlitats av företaget i detta syfte, bedriva rörelse från fast driftställe om verksamhet av sådant slag pågår (gällande samma eller därmed sammanhängande projekt) inom en avtalsslutande stat under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger sex månader under en tolv månadersperiod.

Undantag

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

- a) användningen av anordningar uteslutande för lagring, utställning eller leverans av företaget tillhöriga varor,
- b) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för lagring, utställning eller leverans,
- 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 en stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att kombinera verksamheter som anges i punkterna a–e, under förutsättning att hela verksamheten som bedrivs från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet på grund av denna kombination är av förberedande eller biträdande art.

Beroende representant

6. Om en person, som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 7 tillämpas, är verksam för ett företag samt i en avtalsslutande stat har och där regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn anses detta företag – utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 – ha fast driftställe i denna stat i fråga om varje verksamhet som denna person bedriver för företaget. Detta gäller dock inte, om den verksamhet som denna person bedriver är begränsad till sådan som anges i punkt 5 och som om den bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet inte skulle göra denna stadigvarande plats för affärsverksamhet till fast driftställe enligt bestämmelserna i nämnda

Oberoende representant

punkt.

7. Företag i en avtalsslutande stat anses inte ha fast driftställe i den andra avtalsslutande staten 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. När sådan mäklare, kommissionär eller representant bedriver sin verksamhet uteslutande eller nästan uteslutande för företaget i fråga, anses han emellertid inte vara en sådan oberoende representant som avses i denna punkt.

"Närstående företag"

8. 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.

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

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

Def. av "fast egendom"

2. Uttrycket "fast egendom" har den betydelse som uttrycket har enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen. Uttrycket inbegriper dock alltid tillhör till fast egendom, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, rättigheter på vilka bestämmelserna i privaträtten om fast egendom tillämpas, byggnader, nyttjanderätt till fast egendom¹ 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.

Brukande, uthyrning etc.

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

Fast egendom i näringsverksamhet

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 3 tillämpas även på inkomst av fast egendom som tillhör företag och på inkomst av fast egendom som används vid självständig yrkesutövning.

¹Se RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91; RSV:s anm.

Artikel 7

Inkomst av rörelse

Def. i art. 3 p. 1 f

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 därav som är hänförlig till det fasta driftstället.

Inkomstberäkning

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.

Avdrag

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.

Artikels till- lämplighet

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

Försäkringsrörelse

8. Bestämmelserna i denna artikel påverkar inte bestämmelserna i en avtalsslutande stats lagstiftning gällande beskattning av inkomst av försäkringsrörelse.

Artikel 8

Sjöfart och luftfart

Def. i art. 3 p. 1 g

1. Inkomst som förvärfvas av företag i en avtalsslutande stat genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i denna stat.

SAS

2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas beträffande inkomst som förvärfvas av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS) endast i fråga om den del av inkomsten som motsvarar den andel i konsortiet som innehas av AB Aerotransport (ABA), den svenske delägaren i Scandinavian Airlines System (SAS).

**Deltagande i pool
etc.**

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

Artikel 9

Företag med intressegemenskap¹

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, iakttas 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.

¹Jfr 43 § 1 mom. KL; RSV:s anm.

Def. i art. 3 p. 1 i

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 iakttas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

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.

Källskatt:

2. Utdelningen får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men:

- i Sverige

fysisk person 15 %

bolag 0/15 %

- i Malta

**endast normal
bolagsskatt**

**max. 15 % om
bolaget åtnjuter
skatteförmån**

OBS nästa stycke

a) om utdelningen betalas av bolag med hemvist i Sverige till person med hemvist i Malta och mottagaren har rätt till utdelningen får den svenska skatten inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp. Om emellertid den som har rätt till utdelningen är ett bolag som innehar minst 10 procent av det utbetalande bolagets röstetal, skall utdelningen undantas från skatt i Sverige;

b) 1) om utdelningen betalas av ett bolag med hemvist i Malta till person med hemvist i Sverige och mottagaren har rätt till utdelningen får maltesisk skatt på utdelningens bruttobelopp inte överstiga den skatt som kan påföras inkomst som utdelningen betalas av;

2) om utdelningen betalas av vinst eller inkomst, som intjänats under år då bolaget åtnjuter skatteförmån enligt bestämmelserna om stöd till industriföretag i Malta samt aktieägaren lämnar in deklARATIONER och räkenskaper till Maltas skattemyndigheter avseende den inkomst för vilken han skall erlägga maltesisk skatt för motsvarande beskattningsår, får maltesisk skatt, utan hinder av bestämmelserna i 1) ovan, inte överstiga 15 procent av utdelningen.

**Tidsbegränsning
t.o.m. år 2006**

Bestämmelserna i b 2) i denna punkt gäller i fråga om de tio första åren under vilka detta avtal tillämpas. Denna period kan förlängas genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna.

Bestämmelserna i denna punkt berör inte bolagets beskattning för den vinst av vilken utdelningen betalas.

**Def. av "utdelning"
enl. art. 10**

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

**Undantag från
p. 1 och 2**

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 bolaget som betalar utdelningen har hemvist, från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

**Förbud mot extra-
territoriell be-
skattning**

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

Artikel 11

Ränta

1. Ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas endast i denna andra stat, om personen i fråga har rätt till räntan.

**Def. av "ränta"
enligt art. 11**

2. 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.

**Undantag från
p. 1**

3. Bestämmelserna i punkt 1 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 eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den fordran för vilken räntan betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

**Intresse-
gemenskap**

4. 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 tagen 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 12

Royalty

1. Royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas endast i denna andra stat, om personen i fråga har rätt till royaltyn.

**Def. av "royalty"
enl. art. 12**

2. Med uttrycket "royalty" förstås i denna artikel varje slags betalning som tas emot såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biograffilm och film eller band för radio- eller televisionsutsändning, patent, varumärke, mönster eller

modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

Undantag från p. 1

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 eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken royaltyn betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

Intresse-gemenskap

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 tagen 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.

Artikel 13

Överlåtelse av egendom

Fast egendom

1. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6¹ och som är belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

Andel i "fastighetsbolag"

2. Vinst på grund av överlåtelse av andelar eller liknande rättigheter i ett bolag vars tillgångar uteslutande eller huvudsakligen består av fast egendom får beskattas i den avtalsslutande stat i vilken bolagets tillgångar eller huvuddelen av tillgångarna är belägna.

Lös egendom i fast driftställe m.m.

3. Vinst på grund av överlåtelse av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, eller av

¹Se RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91; RSV:s anm.

lös egendom, hänförlig till stadigvarande anordning för att utöva självständig yrkesverksamhet, som person med hemvist 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) eller av sådan stadigvarande anordning.

Skepp eller luftfartyg i internationell trafik m.m.

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

SAS

Beträffande vinst som förvärfas av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS) tillämpas bestämmelserna i denna punkt endast i fråga om den del av vinsten som motsvarar den andel i konsortiet vilken innehas av AB Aerotransport (ABA), den svenske delägaren i Scandinavian Airlines System (SAS).

Övrig egendom

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.

OBS protokollet

Artikel 14

Självständig yrkesutövning

1. Inkomst, som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom att utöva fritt yrke eller annan självständig verksamhet, beskattas endast i denna stat. Sådan inkomst får emellertid beskattas i den andra avtalsslutande staten under följande omständigheter:

Stadigvarande anordning

a) om han i den andra avtalsslutande staten har en stadigvarande anordning, som regelmässigt står till hans förfogande för att utöva verksamheten; i sådant fall får endast så stor del av inkomsten beskattas i denna andra avtalsslutande stat som är hänförlig till denna stadigvarande anordning, eller

Vistelse längre än 183 dagar

b) om han vistas i den andra avtalsslutande staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt uppgår till eller överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod som börjar eller slutar under beskattningsåret i fråga; i sådant fall får endast så stor del av inkomsten beskattas i denna andra avtalsslutande stat som är hänförlig till verksamheten som utövas där, eller

Ersättning från källa i den andra staten överstigande 25 000 U.S. \$

c) om ersättningen för hans verksamhet i den andra avtalsslutande staten betalas av person med hemvist i denna avtalsslutande stat eller belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning i denna avtalsslutande stat samt överstiger ett värde motsvarande 25 000 U.S. dollar under beskattningsåret.

Exempel på "fritt yrke"

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.

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.

Undantag från p. 1

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

183-dagarsregel

a) mottagaren vistas i den andra staten under tidrymd eller tidrymder 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 eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i den andra staten.

Undantag från p. 1 och 2

- ombordanställda

- SAS

3. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel får ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg, som används i internationell trafik av ett företag i en avtalsslutande stat, beskattas i denna stat. Om person med hemvist i Sverige uppbär inkomst av arbete, vilket utförs ombord på ett luftfartyg som används i internationell trafik av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS), beskattas inkomsten endast i Sverige.

Artikel 16

Styrelsearvode

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.

Artikel 17

Artister och sportutövare¹

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 14 och 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar 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 underhållningsartisten eller sportutövaren själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14 och 15, beskattas i den avtalsslutande stat där underhållningsartisten eller sportutövaren bedriver verksamheten.

Artikel 18

Pension och socialförsäkringsbetalningar

Pension p.g.a. tidigare anställning

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

Pension och socialförsäkringsbetalning

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 beskattas pension och annan betalning som görs enligt socialförsäkringslagstiftningen i en avtalsslutande stat endast i denna stat.

¹Jfr LSI; RSV:s anm.

Artikel 19

Offentlig tjänst

Lön

1. a) 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 utförts i denna stats, underavdelnings eller myndighets tjänst, beskattas endast i denna stat.

Undantag från p. 1 a

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

Lokalanställda

1) är medborgare i denna stat, eller

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

Pension p.g.a. tidigare anställning

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.

Undantag från p. 2 a

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

Undantag från p. 1 och 2

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

Artikel 20

Studerande och affärspraktikant

"Understöd" från annan stat

Studerande och affärspraktikant, som har eller omedelbart före vistelsen 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.

Artikel 21

Annan inkomst

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

Undantag

2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte 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 eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken inkomsten betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

Artikel 22

Metodartikeln

Undanröjande av dubbelbeskattning

Malta

1. Beträffande Malta skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

Avräkning från inkomstskatt

I enlighet med maltesisk lagstiftning i fråga om avräkning från maltesisk skatt av utländsk skatt skall, då enligt bestämmelserna i detta avtal inkomst från källa i Sverige tagits till beskattning i Malta, svensk skatt på sådan inkomst avräknas från maltesisk skatt på inkomsten.

Sverige

2. Beträffande Sverige skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

Avräkning från inkomstskatt

a) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt maltesisk lagstiftning och i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Malta, skall Sverige – med beaktande av bestämmelserna i svensk lagstiftning beträffande avräkning av utländsk skatt (även i den lydelse de framdeles kan få genom att ändras utan att den allmänna princip som anges här ändras) – från den svenska skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den maltesiska skatt som erlagts på inkomsten.

Se d nedan

Progressionsförbehåll

OBS 3 § lagen

Skattefrihet för utdelning

se d nedan

Def. av "den maltesiska skatt som erlagts"

Tidsbegränsning av reglerna i d t.o.m. år 2006

Subject to tax-bestämmelse

Remittance-regel

b) Om en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i Malta, får Sverige vid fastställandet av skattesatsen för svensk progressiv skatt beakta den inkomst som skall beskattas endast i Malta.

c) Utan hinder av bestämmelserna i a) ovan är utdelning från bolag med hemvist i Malta till bolag med hemvist i Sverige undantagen från svensk skatt enligt bestämmelserna i svensk lag¹ om skattebefrielse för utdelning som erhålls av svenska bolag från dotterbolag utomlands.

d) Vid tillämpningen av a) ovan anses "den maltesiska skatt som erlagts" innefatta skatt som skulle ha erlagts, men som på grund av tidsbegränsade bestämmelser i maltesisk lagstiftning avsedd att främja ekonomisk utveckling inte erlagts eller erlagts med lägre belopp, under förutsättning att sådan befrielse eller lättnad från skatt givits beträffande vinst från industriell verksamhet eller tillverkningsverksamhet eller från jordbruk, fiske, turism (däri inbegripet restaurang- och hotellverksamhet), allt under förutsättning att verksamheten bedrivits i Malta. Vid tillämpningen av c) ovan skall en skatt på 15 procent på ett underlag beräknat efter svenska regler anses ha erlagts beträffande verksamhet som anges i föregående mening under där angivna villkor.

De behöriga myndigheterna kan komma överens om att utvidga tillämpningen av denna bestämmelse även till andra verksamheter.

e) Bestämmelserna i d) ovan gäller endast i fråga om de tio första åren under vilka detta avtal tillämpas. Denna period kan förlängas genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna.

3. I fall då avtalet föreskriver att beskattningen av inkomst (däri inbegripet realisationsvinst) som härrör från en avtalsslutande stat helt eller delvis skall lindras i denna stat och då sådan inkomst, på grund av gällande lagstiftning i den andra avtalsslutande staten, beskattas med avseende på sådant belopp därav som överförs till eller tas emot i denna andra stat och inte med avseende på hela beloppet därav, tillämpas reglerna om lindrande av beskattningen i den förstnämnda staten endast på sådan del av inkomsten som överförs eller tas emot i den andra staten.

¹Se 7 § 8 mom. sjätte, sjunde och tionde styckena SIL; RSV:s anm.

Artikel 23

Förbud mot diskriminering

**Medborgarskap;
se def. i art. 3
p. 1 h**

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 är eller kan bli underkastad¹. 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.

Fast driftställe

2. 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 slag². 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.

3. Utom i de fall då bestämmelserna i artikel 9 punkt 1, artikel 11 punkt 4 eller artikel 12 punkt 4 tillämpas, är ränta, royalty och annan 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.

**Maltesiskt ägande
av svenskt företag
(och omvänt)**

4. Företag i en avtalsslutande stat, vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i 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 underkastad³.

**Artikelns till-
lämplighet**

5. Bestämmelserna i denna artikel tillämpas på skatter som omfattas av detta avtal.

¹Se RÅ 1986 not 785 och RÅ 1988 ref. 154; RSV:s anm.

²Jfr 6 § 1 mom. första stycket c SFL; RSV:s anm.

³Se t.ex. RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1993 ref. 91; RSV:s anm.

Artikel 24

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

Beskattning i strid med avtalet

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 personen har hemvist, eller om fråga är om tillämpning av artikel 23 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.

Def. i art. 3 p. 1 i

Överenskommelse i enskilda fall

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

Generella överenskommelser

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 i syfte att träffa överenskommelse i de fall som angivits i föregående punkter.

Artikel 25

Utbyte av upplysningar¹

RSV behörig myndighet

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 beträffande skatter som omfattas av avtalet, i den mån beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot avtalet. Utbytet av upplysningar begränsas inte av artikel 1. 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 inbegripet 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.

Integritetsskydd

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).

¹Jfr lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden och prop. 1989/90:14; RSV:s anm.

**Begränsning av
avtalets tillämp-
lighet;
se skriftväxlingen**

Artikel 26

Begränsning av förmåner

Bestämmelserna i detta avtal tillämpas inte på person som är berättigad till någon speciell skatteförmån enligt:

- a) lagstiftning i någon av de avtalsslutande staterna som anges i noter som utväxlas mellan de avtalsslutande staterna, eller
- b) någon i huvudsak likartad lag som senare införs.

Artikel 27

Diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän¹

Bestämmelserna i detta avtal berör inte de privilegier vid beskattningen som enligt folkrättens allmänna regler eller bestämmelser i särskilda överenskommelser tillkommer diplomatiska företrädare eller konsulära tjänstemän.

Artikel 28

Ikraftträdande

1. De avtalsslutande staterna skall meddela varandra att de konstitutionella åtgärder vidtagits som krävs för att detta avtal skall träda i kraft.

2. Detta avtal träder i kraft trettio dagar efter dagen för det sista av de meddelanden som avses i punkt 1 och avtalets bestämmelser tillämpas:

- a) i Sverige, på inkomst som förvärfvas den 1 januari som följer närmast efter dagen då avtalet träder i kraft eller senare, och
- b) i Malta, på inkomst som förvärfvas under ett kalenderår respektive ett räkenskapsår som börjar den 1 januari närmast efter dagen då avtalet träder i kraft eller senare.

3. Genom att detta avtal blir tillämpligt upphör avtalet med därtill hörande protokoll mellan Malta och Sverige för undvika dubbelbeskattning beträffande inkomstskatter som undertecknades den 30 maj 1975 i Stockholm och ändrades genom protokoll

¹Se lag (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall; RSV:s anm.

som undertecknades den 25 juni 1986 i Valetta att gälla. Bestämmelserna i 1975 års ändrade avtal skall upphöra att gälla från den dag motsvarande bestämmelser i detta avtal för första gången blir tillämpliga enligt bestämmelserna i punkt 2. Beträffande bestämmelserna i artiklarna 5 och 14 i 1975 års avtal skall, när större skattelättnader skulle ha erhållits genom tillämpning av de bestämmelserna, dessa bestämmelser fortsätta att tillämpas:

a) i Sverige, på inkomst som förvärfvas sista dagen det andra kalenderåret som följer närmast efter det då detta avtal kom att tillämpas eller tidigare, och

b) i Malta, på inkomst som förvärfvas sista dagen det andra kalenderåret respektive räkenskapsåret som följer närmast efter det kalenderår då detta avtal kom att tillämpas eller tidigare.

Artikel 29

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 något kalenderår som följer efter en tidrymd av fem år från den dag då avtalet trätt i kraft. I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla:

a) i Sverige, på inkomst som förvärfvas den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter dagen då avtalet sägs upp eller senare, och

b) i Malta, på inkomst som förvärfvas under ett kalenderår respektive ett räkenskapsår som börjar den 1 januari närmast efter dagen då avtalet sägs upp eller senare.

Till bekräftelse härav har undertecknade, därtill vederbörligen bemyndigade, undertecknat detta avtal.

Som skedde i Washington, den 9 oktober 1995, i två exemplar på engelska språket.

38 *Avtalet*

För Sveriges regering

Göran Persson

För Maltas regering

John Dalli

PROTOKOLL

Vid undertecknandet av avtalet mellan Sverige och Malta för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst, har undertecknade kommit överens om att följande bestämmelser skall utgöra en integrerande del av avtalet:

Avyttring av andelar i bolag efter utflyttning

Utän hinder av bestämmelserna i artikel 13 punkt 5 får vinst som fysisk person som har haft hemvist i en avtalsslutande stat och som erhållit hemvist i den andra avtalsslutande staten förvärvar på grund av överlåtelse av andelar eller andra rättigheter i bolag, beskattas i den förstnämnda staten om överlåtelsen av andelarna eller rättigheterna sker vid något tillfälle under de fem år som följer närmast efter det datum då den fysiska personen upphört att ha hemvist i den förstnämnda staten¹.

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

Som skedde i Washington, den 9 oktober 1995, i två exemplar på engelska språket.

För Sveriges regering

Göran Persson

För Maltas regering

John Dalli

¹Jfr 53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. a SIL; RSV:s anm.

SKRIFTVÄXLING

(Översättning)

Jag har äran att hänvisa till det denna dag undertecknade avtalet och att på uppdrag av Sveriges regering föreslå att:

**Till art. 26;
Avtalet inte till-
lämpligt på**

Med hänvisning till artikel 26 skall bestämmelserna i detta avtal inte tillämpas:

1) på personer som är berättigade till särskilda skattelättnader enligt "the Malta Financial Services Centre Act (Cap. 330)" med undantag för sådana personer som enligt sektion 41 i nämnda lag valt att bli beskattade enligt de vanliga bestämmelserna i "the Income Tax (Cap. 1-3) Act" och "the Income Tax Management Act, 1994", eller

2) på personer som är berättigade till särskilda skattelättnader enligt bestämmelserna i "the Merchant Shipping Act, 1973" (Detta gäller dock inte beträffande inkomst som beskattas med den normala maltesiska inkomstskatten.), eller

3) på personer berättigade till särskilda skattelättnader enligt någon annan huvudsakligen likartad lag.

Om ovanstående bestämmelser kan godtas av Maltas regering, har jag äran att föreslå att förevarande note samt Ert brev med samma innehåll anses utgöra en överenskommelse mellan de båda regeringarna i denna fråga, vilken träder i kraft på samma gång som avtalet träder i kraft.

Göran Persson

(Översättning)

Jag har äran att erkänna mottagandet av Er note med dagens datum, vilken har följande lydelse:

"Med hänvisning till - - - träder i kraft"

Ovanstående förslag godtas av Maltas regering, och jag har äran att bekräfta att Ers Excellens note och detta svar anses utgöra en överenskommelse mellan de båda regeringarna i denna fråga, vilken träder i kraft på samma gång som avtalet träder i kraft.

John Dalli

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malta

Prop. 1995/96:95
s. 40

1 Ärendet och dess beredning

Den 30 maj 1975 undertecknades gällande dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malta (prop. 1975/76:10, bet. 1975/76:SkU11, rskr. 1975/76:20, SFS 1976:850). Genom ett protokoll som undertecknades den 25 juni 1986 ändrades avtalet främst i förtydligande syfte (prop. 1986/87:11, bet. 1986/87:SkU1, rskr. 1986/87:14, SFS 1987:1042).

Med anledning av att Malta tagits bort från uppräknningen i 16 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, begärde Malta att förhandlingar om ett nytt avtal skulle inledas. Vid förhandlingarna enades parterna om att alla personer som är berättigade till särskilda skatteförmåner enligt Maltas "offshore"-lagstiftning skulle uteslutas från det nya avtalets tillämpning. Ett utkast till nytt avtal kunde därefter paraferas den 9 juni i år.

Enligt en särskild skriftväxling mellan Sverige och Malta, som är fogad till det nya avtalet och som utgör en del av detta, har parterna kommit överens att från avtalets tillämpningsområde utesluta alla de personer som omfattas av den särskilda "offshore"-lagstiftningen på Malta. Skäl saknas därför att längre utelämna Malta från den s.k. "vita listan" i 16 § 2 mom. SIL.

Avtalsutkastet har remitterats till *Kammarrätten i Jönköping* och *Riksskatteverket*. Remissinstanserna har uttryckt önskemål om att vissa avtalsbestämmelser förklaras närmare i propositionen.

Avtalet undertecknades den 9 oktober 1995. Förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malta samt ett förslag till lag om ändring i lagen om statlig inkomstskatt har upprättats inom Finansdepartementet.

Närmast under avsnitt 4 (*avsnitt 2 i detta häfte; RSV:s anm.*) redovisas lagförslagen. Avsnitt 5 (*avsnitt 3 i detta häfte; RSV:s anm.*) behandlar översiktligt inkomstskattesystemet i Malta. Avtalets innehåll presenteras i avsnitt 6 (*avsnitt 4 i detta häfte, RSV:s anm.*).

Lagrådet

Regeringen anser på grund av förslagets beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse. Lagrådets yttrande har därför inte inhämtats.

2 Lagförslagen

2.1 Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Malta

Förslaget till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malta består dels av paragraferna 1–3, dels av en bilaga som innehåller den överenskomna avtalstexten samt därtill fogat protokoll och skriftväxling på engelska med en svensk översättning.

**Prop. 1995/96:95
s. 41
Lagen**

I förslaget till lag föreskrivs att avtalet tillsammans med det protokoll och den skriftväxling som är fogad till avtalet skall gälla som lag här i landet (1 §). Vidare regleras där frågan om hur avtalets beskattningsregler skall tillämpas i förhållande till annan skattelag (2 §). Bestämmelsen innebär att beskattning inte kan ske på grund av avtalets regler. Endast om det i annan skattelag såsom kommunalskattelagen (1928:370), KL och SIL, etc. föreskrivits en skattskyldighet kan beskattning komma i fråga. I 3 § i förslaget föreskrivs att då en här bosatt person förvärvar inkomst som enligt avtalet beskattas endast i Malta skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen här, dvs. någon progressionsuppräknings skall då inte ske. Sverige har genom progressionsregeln i art. 22 (metodartikeln) punkt 2 b i där angivet fall rätt att höja skatteuttaget på en persons övriga inkomster. Sverige avstår emellertid numera regelmässigt från att utnyttja den rätt till progressionsuppräknings som ges i dubbelbeskattningsavtalen. Skälen härtill är flera, bl.a. innebär det en minskning av arbetsbördan för skattemyndigheterna och en förenkling av regelsystemet. Dessutom är det bortfall av skatt som blir följderna av ett avstående från progressionsuppräknings helt försumbart från statsfinansiell synpunkt. Dessa skäl motiverar ett avstående från progressionsuppräknings även i förhållande till Malta.

**Ej progressions-
uppräknings**

Enligt art. 28 träder avtalet i kraft trettio dagar efter det att de avtalsslutande staterna underrättat varandra att de åtgärder vidtagits som enligt respektive stats lagstiftning krävs för att avtalet skall kunna träda i kraft. Det är således inte möjligt att nu avgöra vid vilken tidpunkt avtalet kommer att träda i kraft. I lagförslaget har därför föreskrivits att lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

2.2 Ändring i lagen om statlig inkomstskatt

16 § 2 mom. SIL

I 16 § 2 mom. andra stycket SIL finns en definition av begreppet "utländskt bolag". I tredje stycket samma moment föreskrivs att utländsk juridisk person hemmahörande i något av de länder som Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal med och som särskilt angivits i lagrummet skall anses som utländskt bolag. Detta gäller dock endast om den juridiska personen är en person på vilken avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas. Genom lagstiftning under våren i år (prop. 1994/95:204, bet. 1994/95:SkU35, rskr. 1994/95:323, SFS 1995:544) togs Malta bort från denna s.k. "vita lista". Anledningen till detta var att Malta har s.k. "offshore"-lagstiftning. Sådan lagstiftning omfattar juridiska personer som inte bedriver näringsverksamhet i egentlig mening i den stat där de är upprättade. Dessa juridiska personers inkomster härrör i stället från verksamhet utanför denna stat. Sådana juridiska personer är formellt upprättade enligt en stats lagstiftning men registreras i allmänhet i speciella register och deras verksamhet begränsas av särskilda regler. Oftast får endast personer hemmahörande i utlandet vara delägare i en sådan juridisk person. De juridiska personerna får vanligen inte bedriva verksamhet på den inhemska marknaden i den stat där de är bildade. Skatten för dessa juridiska personer utgår i form av en fast årlig avgift eller med en mycket låg skattesats ofta på en helt schablonmässig bas. Tanken bakom tillhandahållandet av dessa speciella register och lagstiftning är att attrahera utländska investerare som bedriver den egentliga verksamheten i utlandet att upprätta formella bolagsetableringar i den egna staten. De utländska investerarna får härigenom ett instrument för att undgå beskattning i de stater där de är hemmahörande.

Prop. 1995/96:95 s. 42

Dubbelbeskattningsavtalet med Malta har därefter omförhandlats och ett nytt avtal undertecknades den 9 oktober 1995. Enligt detta nya avtal är juridiska personer som omfattas av Maltas "offshore"-lagstiftning inte personer på vilka avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten tillämpas. Sådana juridiska personer kommer därför inte att anses som utländska bolag enligt definitionen i 16 § 2 mom. tredje stycket SIL. Reglerna om löpande beskattning av svensk delägare i punkt 10 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) kan således tillämpas på dessa juridiska personer. Skäl finns därför inte längre att utesluta Malta från listan när det nya avtalet blir tillämpligt.

Det nya dubbelbeskattningsavtalet med Malta är ännu inte i kraft. Det är inte möjligt att avgöra vid vilken tidpunkt avtalet kommer att träda i kraft. I lagförslaget har därför föreskrivits att

lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer (*Malta togs åter in i "vita listan" genom SFS 1995:1505 med tillämpning fr.o.m. den 1 januari 1997 enligt SFS 1996:151; RSV:s anm.*)

3 Översiktligt om skattesystemet i Malta

3.1 Bolagsbeskattningen

3.1.1 Allmänt

"Resident"

Bolag som är hemmahörande ("resident") i Malta är i allmänhet skattskyldiga där för all sin inkomst, oavsett varifrån den härrör (för reavinster jfr dock avsnitt 5.4 {*avsnitt 3.4 i detta häfte; RSV:s anm.*}). Såsom hemmahörande anses bolag som är bildade och registrerade i Malta eller som har sin verkliga ledning där. Skattesatsen för bolag är 35 %.

"Non-resident"

Bolag som inte är hemmahörande ("non-resident") i Malta beskattas i princip på samma sätt som där hemmahörande bolag, men skatteuttaget sker endast på inkomst som härrör från Malta. Skattesatsen för filialinkomst som uppbärs av bolag som inte är hemmahörande i Malta är således densamma som för där hemmahörande bolag.

Driftkostnader

Alla driftskostnader i rörelsen är i regel avdragsgilla. Avskrivningar medges med procentsatser från 1 % till 20 % på affärslokaler, fabriker, maskiner och fordon.

Prop. 1995/96:95 s. 43

3.1.2 Utdelning, ränta och royalty

Imputationssystem

Malta tillämpar ett imputationssystem med lättnad på aktieägar-nivån. Aktieägaren erhåller avräkning motsvarande hela den erlagda bolagsskatten. Det utgår ingen källskatt på utdelning, ränta eller royalty. För utdelning som betalas med obeskattade vinstmedel utgår dock 15 % i källskatt.

3.1.3 Förluster

Carry-forward

Förluster som inte kan utnyttjas ett år får utnyttjas utan tidsbe-gränsning under senare år ("carry forward"). Däremot får förluster inte dras av mot tidigare års vinster ("carry-back").

3.1.4 Offshore-lagstiftning

I likhet med en del andra länder har Malta lagstiftning som syftar till att tillhandahålla utländska investerare formella etableringar för att de skall kunna undgå beskattning i de länder i vilka investeringarna är hemmahörande. Genom denna lagstiftning ges viss typ av verksamhet som inte i egentlig mening bedrivs i Malta förmånlig behandling i skattehänseende. Bestämmelserna gäller sjöfart (Merchant Shipping Act of 1973) samt bank- och försäkringsverksamhet (Malta Financial Services Centre Act 1994, tidigare benämnd Malta International Business Activities Act 1988).

3.1.5 Investeringsfrämjande lagstiftning

Malta har också lagstiftning som berättigar till skatteförmåner för investeringar och verksamhet som bedrivs i landet. Bestämmelserna återfinns i Industrial Development Act 1988 och omfattar utvecklingsprojekt inom vissa områden, t.ex. jordbruk, export och tillverkningsindustri. De mest omfattande förmånerna ges i form av total skattebefrielse under tio år.

3.2 Fysiska personer

För beskattningen av fysiska personer i Malta är bosättningsbegreppet av stor betydelse. Man skiljer mellan "resident", "ordinarily resident" och "domiciled". Termerna är av teknisk natur och det är ofta svårt att avgöra till vilken kategori en person skall hänföras. Hänsyn tas inte bara till var en person faktiskt vistas utan också till dennes avsikter när det gäller bosättningen. Den lösaste anknytningen till Malta har den som anses som "resident". En person anses som "resident" om han t.ex. har varit fysiskt närvarande i Malta i sex månader eller mer under ett inkomstår. Med "ordinarily resident" avses normalt en person som är "resident" i Malta år efter år. En person som anses ha Malta som sitt huvudsakliga bosättningsland anses vara "domiciled" där. Personer som är "ordinarily resident" och "domiciled" i Malta är skattskyldiga där för all sin inkomst, oavsett varifrån den härrör. "Residents" är endast skattskyldiga för inkomst som härrör från Malta samt för utländska inkomster som överförs till Malta. Skattesatsen som är progressiv och densamma för dessa tre kategorier ligger i intervallet 10–35 %. Fysiska personer som inte är bosatta i Malta ("non-residents") beskattas endast för inkomst som härrör från Malta. Skattesatsen är i princip densamma som den för bosatta.

3.3 "Offshore-truster"

Maltas lagstiftning om s.k. offshore-truster tillhandahåller personer som inte är bosatta i Malta en särskilt skattemässigt gynnad form av förmögenhetsförvaltning. Avkastning på tillgångar som förvaltas i denna form beskattas med en närmast symbolisk skatt. "Trusterna" i fråga är inte juridiska personer och inte heller skattesubjekt. Skattskyldig är i stället "trusteen", dvs. förmögenhetsförvaltaren.

3.4 Realisationsvinstbeskattning

Realisationsvinst från försäljning av fastighet, aktier, goodwill, copyright, patent och varumärke är skattepliktig och beskattas som vanlig inkomst. Fysiska personer som är "residents" samt bolag som inte är "domiciled" i Malta, dvs. inte är bildade och registrerade där, beskattas när det gäller utländska reavinster endast för den del av vinsten som överförs till Malta.

4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll

4.1 Bakgrund

OECD:s modell- avtal förebild

Prop. 1995/96:95 s. 45

Avtalet är utformat i nära överensstämmelse med de bestämmelser som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderat för bilaterala dubbelbeskattningsavtal ("Model Tax Convention on Income and on Capital", 1992). Vis-sa viktiga förändringar har gjorts i förhållande till det tidigare gällande avtalet. Reglerna om skattefrihet för mottagen utdelning har ändrats. Vidare går Sverige, beträffande inkomster från fast driftställe, över från exemptmetoden till avräkning av utländsk skatt för att undvika dubbelbeskattning. Detta är helt i linje med den policy som Sverige tillämpat under lång tid och bidrar till att förhindra att inkomst blir obeskattad eller mycket lågt beskattad. Avtalet innehåller dessutom regler som utesluter personer som erhåller skattemässiga förmåner enligt Maltas "offshore"-lagstiftning från avtalets tillämpning.

4.2 Avtalets tillämpningsområde

Personer som omfattas av avtalet

Art. 1 anger de personer som omfattas av avtalet. I enlighet med denna bestämmelse, som överensstämmer med motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal, skall avtalet tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna. För att avtalet skall vara tillämpligt krävs således dels att fråga är om sådan person som avses i art. 3 punkt 1 d eller e, dels att denna person i enlighet med bestämmelserna i art. 4 punkt 1 har hemvist i en avtalsslutande stat. På grund av dessa bestämmelser är avtalet således endast tillämpligt i fråga om person som enligt den interna lagstiftningen i en avtalsslutande stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper i princip endast person som är oinskränkt skattskyldig, dvs. inte person som är skattskyldig i en avtalsslutande stat endast för inkomst från källa i denna stat. Den skattskyldighet som avses här är inte någon formell eller symbolisk skattskyldighet. Personen skall 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. Detta innebär bl.a. att de "offshore-truster" som tidigare omtalats och som varken är sådana personer som avses i art. 3 punkt 1 d eller e eller skattesubjekt, inte är personer med hemvist i en avtalsslutande stat vilket i sin tur betyder att de är uteslutna från avtalets tillämpningsområde.

Skatter som omfattas av avtalet

Art. 2 punkt 1 upptar de skatter på vilka avtalet är tillämpligt. Av punkt 2 – vilken bestämmelse i princip överensstämmer med motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal – framgår att avtalet skall tillämpas på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de i punkt 1 angivna skatterna.

Punkt 3 föreskriver att bestämmelserna i avtalet inte skall tillämpas på skatter som betalas i Malta avseende beskattningsbar inkomst för en person som bedriver oljeproduktion i Malta.

4.3 Definitioner m.m.

Allmänna definitioner

Art. 3 innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Innehållet i artikeln överensstämmer i stort sett med motsvarande artikel i OECD:s modellavtal, dock att definitionen av

**Prop. 1995/96:95
s. 46**

"internationell trafik" (p. 1 g) har fått en i förhållande till modellavtalet något avvikande utformning. I stället för verklig ledning har hemvistet valts som kriterium vid bestämmandet av vilken stat som skall ha den uteslutande beskattningsrätten till inkomst av internationell trafik enligt art. 8 punkt 1. Definitioner förekommer även i andra artiklar t.ex. art. 10, 11 och 12, där den inkomst som behandlas i resp. artikel definieras. När det gäller tolkning av dubbelbeskattningsavtal och då bl.a. den i art. 3 punkt 2 intagna bestämmelsen får hänvisas till vad som anförts därom i propositionen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (prop. 1989/90:33 s. 42 f. *{har tagits in nedan; RSV:s anm.}*), jfr även prop. 1993/94:7 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Litauen, s. 52 f. och s. 62 f. *{har tagits in nedan; RSV:s anm.}*).

RSV:s kommentar

I punkt 1 f) definieras uttrycken "företag i en avtalsslutande stat" och "företag i den andra avtalsslutande staten". Uttrycket "ett företag" innefattar fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse, se t.ex. RÅ 1991 not 228. Detta innebär att om en fysisk person med hemvist i Sverige bedriver rörelse i Malta så är den-na fysiska person vid tillämpningen av avtalet att anse som "ett företag i Sverige".

**Prop. 1989/90:33
s. 42; nordiska
skatteavtalet**

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

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

**Prop. 1989/90:33
s. 43; nordiska
skatteavtalet**

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

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

Genom att man vid upprättande av avtal utgår från de av organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) upprättade modellavtalen (se Model double taxation convention on income and on capital från 1977, Model convention for mutual administrative assistance in the recovery of tax claims från 1981 och Model double taxation convention on estates and inheritances and on gifts från 1982) har de svårigheter som behandlats ovan i viss mån undanröjts. Trots detta kvarstår dock de flesta av de ovan behandlade svårigheterna. Dessa svårigheter har också förutsetts då modellavtalen upprättades och har lett till att man i 1977 års modellavtal tagit in följande stadgande i art. 3 punkt 2.

"Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas."

Vidare återfinns i art. 25 punkt 3 i 1977 års modellavtal en bestämmelse enligt vilken de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna genom ömsesidig överenskommelse skall söka

**Prop. 1989/90:33
s. 44; nordiska
skatteavtalet**

avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkommer i fråga om tolkningen eller tillämpningen av avtalet. Motsvarande bestämmelser återfinns också i 1981 års modellavtal (art. 3 punkt 2 och art. 11 punkt 3) samt i den helt övervägande delen av de svenska inkomstskatte- resp. arvs- och gåvoskatteavtalen [se t.ex. art. 3 punkt 2 och art. 24 punkt 3 i avtalet med Storbritannien och Nordirland (SFS 1983:898)].

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

RSV:s kommentar

Genom prop. 1995/96:121 infördes en lag (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal som skall tillämpas på inkomst som förvärvas efter utgången av 1995 och på förmögenhet som taxeras vid 1996 års taxering eller senare. På s. 16 ff i denna proposition sägs bl.a. följande:

Prop. 1995/96:121 s. 16; Vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal

Ett dubbelbeskattningsavtals primära syfte är att fördela beskattningsrätten till olika inkomster (och i vissa fall förmögenhetstillgångar) mellan de avtalsslutande staterna. Systematiken i avtalen vid denna fördelning bygger, som tidigare nämnts, på att en stat utpekats som hemviststat och den andra oftast utpekats som källstat (situsstat). 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.

Uttrycket "hemvist" definieras regelmässigt i dubbelbeskattningsavtal (vanligen i artikel 4). Denna definition gäller enligt ordalydelsen "vid tillämpningen av detta avtal". Även andra uttryck definieras i dubbelbeskattningsavtal. Detta sker beträffande inkomst- och förmögenhetsskatteavtal vanligen *dels* i artikel 3,

Allmänna definitioner, där uttryck som "person", "bolag", "internationell trafik", "medborgare" etc. brukar definieras, *dels* i de artiklar som reglerar en viss fråga eller en viss typ av inkomst, t.ex. uttrycken "fast driftställe" i artikel 5, "utdelning" i artikel 10, "ränta" i artikel 11 och "royalty" i artikel 12. Gemensamt för alla dessa definitioner är att de gäller endast vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet eller i vissa fall enbart vid tillämpningen av en enskild artikel i avtalet. Inte i något fall är avsikten att definitionen av ett uttryck i ett dubbelbeskattningsavtal skall få genomslag vid tillämpning av intern lagstiftning i övrigt

Definitionerna av uttrycken "utdelning" och "ränta" kan tjäna som exempel. Ofta är källstatens beskattningsrätt till en viss inkomst annorlunda om inkomsten vid tillämpningen av avtalet skall anses som utdelning i stället för t.ex. ränta. I avtal som följer OECD:s modellavtal får källstaten beskatta en utdelning som upp bärs av en person med hemvist i den andra avtalslutande staten med 5 eller 15 % av utdelningens bruttobelopp, beroende på storleken på mottagarens innehav i det utdelande bolaget, medan inkomsten får beskattas med högst 10 % av bruttobetalningen om den vid tillämpningen av avtalet skall anses som ränta.

**Prop. 1995/96:121
s. 17; Vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal**

Vid bestämmandet av det högsta belopp varmed beskattningen får ske i källstaten är således definitionerna av uttrycken "utdelning" och "ränta" helt avgörande. Hur beskattningsanspråket fastställs i intern lagstiftning saknar däremot i detta sammanhang helt betydelse.

Vid antagandet att inkomsten enligt dubbelbeskattningsavtalet utgör ränta är alltså beskattningsrätten i Sverige som källstat begränsad till högst 10 % av inkomstens bruttobelopp. Prövningen huruvida ett svenskt beskattningsanspråk över huvud taget föreligger beträffande denna inkomst skall göras med utgångspunkt i andra skatteförfattningar än författningar om dubbelbeskattningsavtal. Både av artikel 10 och artikel 11 framgår att beskattningen i den stat som enligt avtalet är utpekad som källstat skall ske "enligt lagstiftningen i denna stat". 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 oinskränkt skattskyldig enligt reglerna i KL och SIL, 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. Om Sveriges beskatt-

ningsanspråk 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.

...

Åtaganden i dubbelbeskattningsavtal innebär att beskattningen av viss inkomst eller förmögenhet skall lindras eller helt efterges. Avtalens regler om förbud mot diskriminering uppställer också krav på likabehandling. I övrigt saknas anledning att förekomsten av ett dubbelbeskattningsavtal skall påverka tillämpningen av de interna reglerna. Förslaget innebär därför följande. Definitionerna och uppdelningen i olika typer av inkomst resp. 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.

**Prop. 1995/96:121
s. 18; Vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal**

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. Det samma gäller givetvis beträffande avtalets uppdelning 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. Vid tillämpning av undantagandemetoden skall därvid enligt reglerna i vissa författningar om dubbelbeskattningsavtal detta ske genom att viss inkomst eller viss tillgång inte skall medtas vid fastställandet av beskattningsbar inkomst resp. beskattningsbar förmögenhet. I andra fall skall denna metod användas så att den svenska skatt som belöper på den undantagna inkomsten eller tillgången skall fastställas genom proportionering. Den beräknade svenska skatten sätts i detta fall ned med den del av den svenska skatten som fastställts belöpa på den undantagna inkomsten eller tillgången (s.k. alternativt exempt). Vid tillämpning av avräknings-

metoden nedsätts den beräknade svenska skatten med hänsyn till erlagd utländsk skatt. Enligt avtalens regler skall den beräknade svenska skatten i vissa fall begränsas till viss procent av en betalnings bruttobelopp. Tillämpningen av ett avtals regler om förbud mot diskriminering kan också resultera i att svensk skatt skall utgå med lägre belopp än vad som annars hade varit fallet. Reglerna kan också innebära krav på beskattningens form både beträffande underlaget för beskattningen och sättet för taxeringen.

Förhållandet mellan bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal och annan skattelagstiftning kan lämpligen belysas med två exempel. I dessa exempel antas att dubbelbeskattningsavtalet är utformat enligt OECD:s modellavtal för inkomst- och förmögenhetsskatt utom såvitt avser definitionerna av uttrycken "utdelning" och "ränta". Detta innebär att källskatt på ränta får uppgå till högst 10 % av räntans bruttobelopp och källskatt på utdelning får uppgå till högst 15 % av utdelningens bruttobelopp.

Exempel 1

Prop. 1995/96:121 s. 19; Vissa be- stämmelser om tillämpningen av dubbelbeskatt- ningsavtal

Exempel 1. En fysisk person som har väsentlig anknytning till Sverige enligt bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL och som därigenom är oinskränkt skattskyldig här i landet har hemvist i annan avtalsslutande stat vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet. Han antas vara skattemässigt bosatt i den andra staten enligt dess interna regler och också ha sitt "centrum för levnadsintressen" i denna andra stat enligt artikel 4 punkt 2 a) i dubbelbeskattningsavtalet. Han uppbär 100 000 kr i ränteinkomster från Sverige och har haft ränteutgifter uppgående till 10 000 kr. I övrigt har han bara inkomst av tjänst i utlandet som är undantagen från beskattning i Sverige enligt den s.k. sexmånadersregeln i 54 § första stycket f KL. Han taxeras enligt SIL i inkomstslaget kapital för 90 000 kr. Skatt, före tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet, uppgår till 27 000 kr. Hela denna skatt belöper på ränteintäkten. Enligt reglerna i avtalet är emellertid Sveriges rätt att beskatta ränteinkomsten inskränkt till 10 % av räntans bruttobelopp, dvs. till 10 000 kr. Svensk skatt skall därför sättas ned med 17 000 kr.

Exempel 2

Exempel 2. En fysisk person som inte är bosatt i Sverige enligt reglerna i KL och SIL men som enligt lagstiftningen i en stat med vilken Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal är bosatt där, uppbär sådan utdelning på andel i svensk värdepappersfond som avses i 1 § kupongskattelagen (1970:624). Han är således inskränkt skattskyldig i Sverige och oinskränkt skattskyldig i den andra avtalsslutande staten. Vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet har han då naturligtvis hemvist i denna andra stat. Vid tillämpningen av avtalet antas emellertid utdelningen från

värdepappersfonden vara ränta och inte utdelning på grund av definitionen av uttrycket "ränta" i avtalet. Källstatens, dvs. Sveriges, rätt att beskatta betalningen är därför begränsad till högst 10 % av bruttobeloppet. Kupongskatt skall därför tas ut på betalningen men skatten skall sättas ned till 10 % av bruttobeloppet i stället för de 30 % som eljest skulle ha gällt enligt kupongskattelagens regler.

**Prop. 1993/94:7
s. 62; skatteavtalet
med Litauen**

Bestämmelsen i art. 24 punkt 1 d och art. 29 (om undantagna bolag) är tillsammans avsedda att utgöra avtalets mekanism för att förhindra att avtalsförmåner ges för offshoreverksamhet, coordination centres, huvudkontor eller liknande verksamhet, vars uppbyggnad huvudsakligen styrs av skatteskal.

Offshoreverksamhet är verksamhet som typiskt sett inte bedrivs av bolag som bedriver näringsverksamhet i egentlig mening i en avtalsslutande stat, utan av bolag vars inkomster uteslutande härrör från verksamhet utanför en avtalsslutande stat. Sådana bolag är formellt upprättade enligt en stats lagstiftning men registreras i allmänhet i speciella register och deras verksamhet begränsas av särskilda regler. Oftast får endast personer hemmahörande i utlandet vara delägare i sådant bolag. Bolagen får normalt inte bedriva verksamhet på den interna marknaden i den stat där de är upprättade. Avsikten är att bolagen endast skall bedriva sin verksamhet och konkurrera på marknader utanför staten i fråga. Skatt utgår i form av en fast årlig avgift eller med en mycket låg skattesats ofta på en helt schablonmässig bas. Den grundläggande tanken bakom tillhandahållandet av dessa speciella register och lagstiftning är att attrahera utländska investerare som bedriver den egentliga verksamheten i utlandet att upprätta formella bolagsetableringar i den egna staten. De utländska investerarna får härigenom ett instrument för att undgå beskattning i de stater där de är hemmahörande. De typer av "verksamhet" som är vanligast förekommande i detta sammanhang är internationell sjöfart, försäkrings- och finansverksamhet och annan liknande verksamhet som inte är bunden till någon speciell plats för verksamhetens bedrivande. Staternas intresse av att få dessa utländska verksamheter knutna till den egna staten är dels skatteintäkterna dels också att bolagen för att erhålla registrering ofta tvingas anställa ett visst antal personer bosatta i staten. Ett exempel på sådan offshorelagstiftning är den som gäller på Labuan Island i Malaysia. Enligt denna lagstiftning beskattas banker och försäkringsföretag med en skattesats på endast 3 % om verksamheten sker i utländsk valuta eller avser att täcka utländska försäkringsfall. Den normala bolagsskatten i Malaysia uppgår annars till 35 %.

**Prop. 1993/94:7
s. 63; skatteavtalet
med Litauen**

Offshorelagstiftning har införts eller håller på att införas i flera andra länder i Asien. Detsamma gäller beträffande vissa länder i Europa och Afrika. Också Australien är på väg att införa offshorelagstiftning.

Ett annat slag av offshoreverksamhet som bestämmelserna avser att motverka är verksamhet i form av "operational headquarters" (finns i Singapore) och "coordination centres" (finns i Belgien) och liknande. Den verksamhet som bedrivs av dessa enheter är att mot ersättning tillhandahålla finansiella, administrativa eller andra tjänster till en grupp av närstående bolag som bedriver verksamhet utanför staten i fråga. Den ersättning för utförda tjänster som därvid upp bärs är avsedd att vara avdragsgill i utbetalarsstaten och beskattas inte alls eller mycket lågt i mottagarlandet. Förfarandet har som ett väsentligt syfte att omvandla beskattningsbar inkomst i den egentliga verksamhetsstaten till låg- eller icke beskattad inkomst i den stat där offshorebolaget är beläget.

Dubbelbeskattningsavtal syftar till att eliminera eller minska de skattehinder som finns för ett fritt utbyte av varor, kapital och tjänster. Genom regler för att undvika dubbelbeskattning, reducera hög beskattning av betalningar från källstaten (utdelning, ränta och royalty) samt förhindra diskriminerande beskattning kan avtalen på ett verksamt sätt bidra till ökade investeringar och ett ökat utbyte av varor och tjänster mellan de avtalsslutande länderna. Avtalen är däremot inte avsedda att användas som instrument för att med konstlade metoder åstadkomma total skattefrihet eller mycket låg skattebelastning för inkomster som rätteligen bör ingå i beskattningsunderlaget och beskattas i den avtalsslutande stat där investeraren är hemmahörande. Flera medlemsstater i OECD har genom intern lagstiftning infört bestämmelser som tar udden av sådan verksamhet som redovisats i det föregående. Majoriteten av medlemsländerna är liksom Sverige inte beredda att medge bolag som bedriver sådan verksamhet förmåner genom dubbelbeskattningsavtal. Någon särskild offshorelagstiftning finns inte i de baltiska staterna. Det finns inte heller något som för närvarande tyder på att de baltiska staterna avser att införa en sådan lagstiftning. Vid ingåendet av nya dubbelbeskattningsavtal är det emellertid svensk policy att införa särskilda spärregler på detta område som en gardering för eventuella framtida ändringar i intern lagstiftning i den andra avtalsslutande staten. Detta är särskilt angeläget eftersom ett dubbelbeskattningsavtal ofta är tillämpligt under mycket lång tid.

**Prop. 1993/94:7
s. 64; skatteavtalet
med Litauen**

Prop. 1995/96:95
s. 46
Hemvist

Art. 4 innehåller regler som avser att fastställa var en person skall anses ha *hemvist vid tillämpningen av avtalet*. Reglerna brukar ibland benämnas tiebreaker-regler och är avsedda att lösa fall av s.k. dubbel bosättning, dvs. fastställa var en person skall anses ha hemvist när reglerna i avtalet skall tillämpas. Hemvistreglerna i avtalet har således inte någon betydelse för var en person skall anses vara bosatt enligt intern skattelagstiftning, utan såsom framgår av avtalstexten regleras endast var en person har sitt hemvist vid tillämpning av avtalet (*se prop. 1995/96:121 och RÅ 1966 ref. 38; RSV:s anm.*). Detta innebär att avtalets hemvistregler saknar relevans exempelvis då det gäller att avgöra huruvida utdelning från svenska bolag skall beläggas med kupongskatt. Utdelning från svenskt bolag till en fysisk person som i skattehänseende anses bosatt i Sverige enligt intern svensk skattelagstiftning, men som har hemvist i ett annat land enligt ett dubbelbeskattningsavtal, skall således inte beläggas med kupongskatt.

Dubbelt hemvist

Punkterna 2 och 3 reglerar s.k. dubbel bosättning, dvs. fall där den skattskyldige enligt svenska regler för beskattning anses bosatt i Sverige och enligt reglerna för beskattning i Malta anses bosatt där. Vid tillämpningen av avtalet skall i sådana fall den skattskyldige anses ha hemvist endast i den avtalslutande stat i vilken han har hemvist enligt angivna avtalsbestämmelser. En person som anses bosatt i såväl Sverige som Malta enligt resp. stats interna regler men som vid tillämpningen av avtalet anses ha hemvist i Malta skall 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, vilket medför rätt att erhålla t.ex. grundavdrag och allmänna avdrag. Fall av dubbel bosättning för annan person än fysisk person regleras i punkt 3.

Fast driftställe

Art. 5 definierar uttrycket "fast driftställe" i avtalet. Uttrycket har i förevarande avtal fått en något annan innebörd än uttrycket har i OECD:s modellavtal. Detta gäller bl.a. bestämmelserna i punkterna 3 och 4. Punkt 2 innehåller endast en uppräkningslista – på intet sätt uttömmande – av exempel, som vart och ett kan anses utgöra fast driftställe. Dessa exempel skall dock ses mot bakgrund av den allmänna definitionen i punkt 1. Detta innebär att de exempel som räknas upp i punkt 2 skall tolkas så att dessa platser för affärsverksamhet utgör fasta driftställen endast om de uppfyller villkoren i punkt 1.

Byggnadsverksamhet

Punkt 3 föreskriver att byggnadsverksamhet m.m. utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår under längre tid än sex månader. Bestämmelsen är utformad efter FN:s modellavtal.

Prop. 1995/96:95
s. 47

**Tillhandahållande
av tjänster**

Motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal omfattar inte explicit monteringsverksamhet eller övervakande verksamhet och föreskriver dessutom en tidrymd som överstiger tolv månader för att fast driftställe skall anses föreligga. Även bestämmelsen i punkt 4 är utformad med utgångspunkt från FN:s modellavtal. Bestämmelsen tillkom på initiativ av Malta och innebär att ett företags tillhandahållande av tjänster, däri inbegripet konsulttjänster, genom anställda eller annan personal som anlitats av företaget för sådana tjänster alltid skall utgöra fast driftställe när så-dan verksamhet pågår inom landet under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger sex månader under en tolv månadersperiod. Till skillnad från punkt 3 som utgör en inskränkning i förhållande till punkt 1 innebär således bestämmelsen i punkt 4 en utvidgning av begreppet fast driftställe. När det gäller verksamhetens varaktighet skiljer sig punkt 3 från punkt 4 såtillvida att man i sist-nämnda fall inte inräknar tillfälliga avbrott i verksamheten när man bestämmer dess varaktighet medan så är fallet enligt punkt 3.

**Intern svensk
lagstiftning**

Bestämmelserna om "fast driftställe" i svensk lagstiftning finns i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL. För att ett företag i Malta skall kunna beskattas för inkomst av rörelse från fast driftställe i Sverige enligt art. 7 i avtalet krävs att sådant driftställe föreligger enligt bestämmelserna i avtalet. Naturligtvis förutsätter detta att skattskyldighet föreligger även enligt svensk skattelagstiftning (jfr 2 § i den föreslagna lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malta). I de flesta fall torde fast driftställe i den angivna situationen föreligga även enligt bestämmelserna i KL.

4.4 Avtalets beskattningsregler

**Uttrycket "får
beskattas"**

Art. 6–21 innehåller avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster. Avtalets uppdelning i olika inkomster har endast betydelse för tillämpningen av avtalet och således inte vid bestämmandet av till vilket inkomstslag och vilken förvärvskälla inkomsten skall hänföras enligt svensk intern skattelagstiftning. När beskattningsrätten fördelats enligt avtalet sker beskattning i Sverige enligt svensk lagstiftning. Har rätten att beskatta viss inkomst här inskränkts genom avtal måste denna begränsning iakttas. I fall en inkomst "får beskattas" i en avtalslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6–21, innebär detta inte att den andra staten fråntagits rätten att beskatta inkomsten i fråga. Beskattning får ske även i den andra staten om så kan ske enligt dess interna beskattningsregler, men den dubbelbeskattning som

uppkommer måste i sådana fall undanröjas. Hur detta genomförs regleras i art. 22.

Fast egendom

Inkomst av fast egendom får enligt *art. 6* beskattas i den stat där egendomen är belägen. Enligt KL beskattas inkomst av fastighet i vissa fall som inkomst av näringsverksamhet. Vid tillämpning av avtalet bestäms dock rätten att beskatta inkomst av fastighet med utgångspunkt från art. 6, dvs. den stat i vilken fastigheten är belägen får beskatta inkomsten. Observera att artikeln endast behandlar situationen att en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst av fast egendom belägen i den andra avtalsslutande staten. Inkomst av fast egendom som är belägen i hemviststaten eller i en tredje stat behandlas i art. 21 (Annan inkomst). Royalty från fast egendom eller för nyttjande av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång behandlas också som inkomst av fast egendom vid tillämpningen av avtalet. Annan royalty beskattas enligt art. 12.

**Prop. 1995/96:95
s. 48**

**Royalty från fast
egendom**

RSV:s kommentar

Definitionen av uttrycket "fast egendom" i punkt 2 omfattar nyttjanderätt till fast egendom och således bl.a. svenska bostadsrätter (jfr RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91).

**Prop. 1995/96:95
s. 48**

Inkomst av rörelse

Art. 7 innehåller regler om beskattning av rörelseinkomst. Sådan inkomst beskattas enligt huvudregeln i punkt 1 endast i den stat där företaget är hemmahörande. Om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i den andra staten, får emellertid inkomst som är hänförlig till driftstället beskattas i denna stat. Begreppet "fast driftställe" har definierats i art. 5 och avser att reglera när ett företag i en avtalsslutande stat skall anses ha sådan närvaro eller aktivitet i den andra avtalsslutande staten att denna andra stat skall få beskatta del av företagets rörelseinkomst.

Om ett företag hemmahörande i Malta bedriver rörelse i Sverige från fast driftställe här, skall vid inkomstberäkningen i första hand tillämpas svenska regler men beräkningen får inte stå i strid med bestämmelserna i detta avtal.

Inkomstfördelning

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

**Utgifters för-
delning**

Punkt 3 innehåller vissa regler för hur utgifter som uppkommit för ett fast driftställe skall behandlas. Därvid klargörs att t.ex. allmänna förvaltningskostnader som uppkommit hos företagets

	<p>huvudkontor för ett fast driftställe är en utgift som får dras av hos det fasta driftstället.</p>
Artiklens till- lämplighet	<p>Ingår i inkomst av rörelse inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar i detta avtal regleras beskattningsrätten till dessa inkomster i de särskilda artiklarna (p. 7).</p>
Försäkringsrörelse	<p>Bestämmelsen i punkt 8 tillkom på initiativ av Malta och innebär att varje stat har rätt att, utan hinder av övriga bestämmelser i denna artikel, beskatta inkomst av försäkringsrörelse enligt intern lagstiftning.</p>
RSV:s kommentar	<p><i>Begreppet "inkomst av rörelse" i denna artikel överensstämmer inte med begreppet "inkomst av näringsverksamhet" i intern rätt. Som framgår av punkt 7 är inte denna artikel tillämplig på inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar. Om t.ex. ett svenskt aktiebolag erhåller utdelning, ränta, royalty eller realisationsvinst från Malta är artiklarna 10-13 tillämpliga på dessa inkomster. Vid beskattningen i Sverige utgör dock dessa inkomster inkomst av näringsverksamhet.</i></p>
Prop. 1995/96:95 s. 48 Sjö- och luftfart	<p>Art. 8 behandlar beskattning av inkomst av rörelse i form av <i>sjöfart och luftfart</i> i internationell trafik. Sådana inkomster beskattas enligt punkt 1 endast i den stat där det företag som bedriver verksamheten har hemvist. Detta gäller även om företaget har fast driftställe i den andra staten. De särskilda reglerna för SAS i punkt 2 innebär att avtalet endast reglerar beskattningen av den del av SAS inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren.</p>
Prop. 1995/96:95 s. 49 Obehörig vinst- överföring	<p>Art. 9 innehåller regler om omräkning av inkomst vid <i>obehörig vinstöverföring</i> mellan företag med intressegemenskap. De i punkt 1 angivna reglerna innebär givetvis varken någon begränsning eller utvidgning av en avtalsslutande stats rätt att enligt intern lagstiftning vidta omräkning av ett företags resultat utan anger endast i vilka fall den i punkt 2 angivna justeringen är avsedd att göras.</p>
Utdelning	<p>Art. 10 behandlar beskattningen av <i>utdelning</i>. Definitionen av uttrycket "utdelning", som återfinns i punkt 3, överensstämmer i huvudsak 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.</p>
Beskattning i källstaten	<p>Enligt punkt 2 får utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat beskattas även i den stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist (källstaten). I det fall Sverige är källstat, får dock skatten enligt punkt 2 a inte överstiga 15 % av utdelningens bruttobelopp, om mottagaren har rätt till utdelningen. Är den som har rätt till utdelningen ett bolag som direkt innehar minst 10 % av det utbetalande bolagets röstetal skall dock inte någon</p>

källskatt utgå. Vid utdelning från ett maltesiskt bolag till mottagare i Sverige gäller däremot enligt punkt 2 b 1 att någon maltesisk skatt inte får tas ut utöver skatt på utdelad inkomst som motsvarar bolagsskatten, dvs. Malta avstår i detta fall från möjligheten att ta ut någon skatt utöver sin normala bolagsskatt. Enligt art. 10 punkt 2 b 2 gäller dock som ett undantag från nyssnämnda bestämmelse att maltesisk skatt får tas ut med högst 15 % av utdelningens bruttobelopp om utdelningen betalas av vinst som intjänats under år då bolaget åtnjutit skatteförmån enligt bestämmelserna i Maltas lagstiftning om stöd till industriföretag. Dessutom krävs att aktieägaren fullgjort sin deklarationsskyldighet i Malta.

Uttrycket "mottagaren har rätt till ..."

De nu redovisade begränsningarna i källstatens beskattningsrätt gäller endast då "mottagaren har rätt till utdelningen". Av detta villkor, vilket även uppställs i fråga om ränta (art. 11 p. 1) och royalty (art. 12 p. 1), följer att den angivna begränsningen av skatten i källstaten inte gäller när en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, sätts in mellan inkomsttagaren och utbetalaren. Villkoret avser att förhindra att skattelättnad ges när den som har rätt till utdelningen inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten.

RSV:s kommentar

I vissa fall skall rätten att beskatta utdelning fördelas med tillämpning av avtalets regler för beskattning av inkomst av rörelse eller av självständig yrkesutövning. Dessa fall anges i punkt 4.

Bestämmelserna i denna artikel är inte tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i tredje stat eller då det utdelande bolaget och mottagaren av utdelningen har hemvist i samma stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 21 (annan inkomst). Inte heller är enligt punkt 4 begränsningsreglerna i denna artikel tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat om utdelningen är hänförlig till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning som det mottagande företaget har i den avtalsslutande stat där det utdelande bolaget har hemvist. Beskattningen i källstaten skall i sådant fall ske i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 eller artikel 14. Jfr punkterna 31 och 32 i kommentaren till artikel 10 i OECD:s modellavtal från 1992. Observera också att artikeln inte innehåller några bestämmelser om hur beskattningen i källstaten skall ske. Det står således källstaten fritt att tillämpa sin egen lagstiftning och att ta ut skatten t.ex. genom avdrag vid källan eller genom taxering. Huruvida Sverige såsom källstat skall ta ut kupongskatt på ut

delning eller inkomstbeskatta den enligt SIL är således något som skall bedömas med utgångspunkt i intern svensk lagstiftning. Avtalets hemvistregler har alltså inte någon betydelse vid denna bedömning.

**Prop. 1995/96:95
s. 49**

Punkt 5 innehåller förbud mot s.k. extra-territoriell beskattning av utdelning (beträffande detta slag av beskattning se p. 33–39 i kommentaren till art. 10 p. 5 i OECD:s modellavtal).

**Kommentaren till
art. 10 i OECD:s
modellavtal**

Punkt 5

33. Artikeln behandlar endast utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra staten. Vissa stater beskattar emellertid inte endast utdelning från bolag med hemvist där, utan även utdelning från bolag som inte har hemvist där, om den vinst av vilken utdelningen betalas har uppkommit inom deras område. Varje stat har naturligtvis rätt att beskatta sådan inkomst som uppkommit inom dess område och som förvärvas av bolag som inte har hemvist där, i den mån det föreskrivs i avtalet (särskilt i artikel 7). Andelsägare i sådant bolag skall i varje fall inte beskattas därutöver, såvida han inte har hemvist i denna stat och därmed naturligen är underkastad dess beskattningsmakt.

34. Punkt 5 utesluter extra-territoriell beskattning av utdelning, dvs. den praxis enligt vilken stater beskattar utdelning från bolag som inte har hemvist där uteslutande på grund av att bolagsvinst av vilken utdelningen sker uppkommit inom deras område (exempelvis upparbetad i ett där beläget fast driftställe). Det är naturligtvis inte fråga om extra-territoriell beskattning när den stat där bolagsvinsten har sin källa beskattar utdelningen på grund av att den betalas till andelsägare med hemvist i denna stat eller till fast driftställe eller stadigvarande anordning där.

35. Det kan dessutom hävdas att en sådan bestämmelse inte syftar till eller inte kan medföra att en stat hindras att underkasta utdelningen källskatt när den betalas av utländska bolag, om utdelningen har lyfts inom dess område. Avgörande för skattskyldighet är i sådant fall i själva verket den faktiska betalningen av utdelningen och inte ursprunget till den bolagsvinst som avsatts för utdelning. Har emellertid den person som lyfter utdelningen i en avtalsslutande stat hemvist i den andra avtalsslutande staten (där det utdelande bolaget har hemvist), kan han enligt artikel 21 få befrielse från, eller restitution av, källskatten i den förstnämnda staten. Om den som har rätt till utdelningen har hemvist i tredje stat som har ingått dubbelbeskattningsavtal med den stat där utdelningen lyfts, kan han likaså enligt artikel 21 i avtalet få be-

frielse från, eller restitution av, den sistnämnda statens källskatt.

36. Punkt 5 föreskriver vidare att bolag med hemvist utomlands inte får underkastas speciella skatter på icke utdelad vinst.

37. Det kan hävdas att om den skattskyldiges hemviststat i enlighet med sin antimissbrukslagstiftning (såsom *sub-Part F*-lagstiftningen i Förenta staterna) söker beskatta icke utdelad vinst så handlar den i strid med bestämmelserna i punkt 5. Man skall emellertid notera att denna punkt avser endast beskattning vid källan och sålunda inte har betydelse i fråga om hemvistbeskattning enligt en sådan lagstiftning. Punkten avser vidare endast beskattning av bolaget och inte av andelsägare.

38. Tillämpningen av antimissbrukslagstiftning kan emellertid innebära vissa svårigheter. Om inkomsten tillskrivs den skattskyldige, skall varje del av inkomsten behandlas enligt de tillämpliga bestämmelserna i avtalet (rörelseinkomst, ränta, royalty). Om beloppet behandlas som förtäckt utdelning, är det klart att den härrör från basbolaget och sålunda utgör inkomst från bolagets hemland. Även om så är fallet är det ingalunda klart om det skattepliktiga beloppet är att anse som utdelning i den mening som avses i artikel 10 eller som "annan inkomst" enligt artikel 21. Vissa antimissbrukslagstiftningar behandlar det skattepliktiga beloppet som utdelning, vilket har till följd att en skattebefrielse som föreskrivs i skatteavtal, t.ex. en moder/dotterbolagsbefrielse, också utsträcks att gälla ett sådant belopp (exempelvis i Tyskland). Det är tveksamt om avtalet kräver detta. Om hemviststaten anser att så inte är fallet, kan den anklagas för att hindra den normala tillämpningen av moder/dotterbolagsbefrielsen genom att beskatta utdelningen (i form av förtäckt utdelning) på förhand.

39. I fall då utdelning verkligen betalas av basbolaget, måste bestämmelserna om utdelning i ett bilateralt avtal tillämpas på normalt sätt, eftersom det är fråga om utdelningsinkomst i avtalets mening. Basbolagets hemstat kan alltså innehålla skatt på utdelningen. Andelsägarens hemviststat använder de vanliga metoderna för att undanröja dubbelbeskattning, dvs. skatteavräkning (credit) eller skatteundantagande (exemption) medges. Detta innebär att den skatt som innehållits på utdelningen avräknas i andelsägarens hemviststat även om den utdelade vinsten (utdelningen) har beskattats enligt antimissbrukslagstiftning flera år tidigare. Skyldigheten att medge avräkning förefaller dock tveksam i ett sådant fall. Utdelningen som sådan är i allmänhet skattefri (eftersom den redan har beskattats enligt antimissbrukslagstiftningen) och man kan hävda att det inte finns grund för skatteavräkning. Avtalets syfte

skulle å andra sidan motverkas om skatteavräkning kunde underlåtas genom att helt enkelt föregripa utdelningsbeskattningen genom att tillämpa antimissbrukslagstiftningen. Den allmänna princip som redogjorts för ovan, ger vid handen att skatteavräkning skall medges, även om detaljerna kan vara avhängiga av de tekniska föreskrifterna i antimissbrukslagstiftningen och systemet för avräkning av utländsk skatt från inhemsk skatt. De särskilda omständigheterna i fallet (t.ex. den tid som gått sedan beskattningen av "den förtäckta utdelningen") kan också vara av betydelse. Skattskyldiga som tillgriper konstlade arrangemang tar emellertid risker som skattemyndigheterna inte fullt ut kan skydda dem mot.

Prop. 1995/96:95
s. 49
Ränta

Art. 11 behandlar *ränta*. Enligt punkt 1 får ränta beskattas endast i den stat där mottagaren har hemvist. Vad som menas med ränta framgår av punkt 2.

Prop. 1995/96:95
s. 50

Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte i de fall som avses i punkt 3, dvs. då räntan är hänförlig till fordran som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den som har rätt till räntan har i den andra avtalsslutande staten. I sådant fall skall beskattningsrätten till räntan i stället fördelas med tillämpning av art. 7 resp. art. 14 som behandlar inkomst av rörelse resp. självständig yrkesutövning. Enligt svensk intern skattelagstiftning utgör såväl inkomst av rörelse som inkomst av självständig yrkesutövning i allmänhet inkomst av näringsverksamhet. Den här beskrivna beskattningsrätten för källstaten kan bli tillämplig i Sverige – i de fall bosättning i Sverige enligt intern skattelagstiftning inte föreligger – endast om räntan skall hänföras till intäkt av näringsverksamhet. Dessutom fordras att fast driftställe föreligger enligt intern svensk rätt eller att inkomsten hänför sig till här belägen fastighet (53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. SIL).

RSV:s kommentar

Artikel 11 behandlar endast ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är inte tillämplig i fråga om ränta som har källa i tredje stat eller på ränta från en avtalsslutande stat som betalas till en person med hemvist i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 21.

Prop. 1995/96:95
s. 50
Royalty

Royalty som avses i art. 12 punkt 2 och som härrör från en avtalsslutande stat (källstaten) och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får enligt punkt 1 beskattas endast i denna andra stat. Definitionen av uttrycket "royalty" omfattar i likhet med OECD:s modellavtal i dess nuvarande lydelse inte leasingavgifter och andra ersättningar för rätten att nyttja lös egendom.

Från de redovisade bestämmelserna i punkt 1 görs i punkt 3 undantag för sådana fall då den rättighet eller egendom för vilken royaltyn betalas, har verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den som har rätt till royaltyn har i den andra avtalsslutande staten. I sådant fall fördelas beskattningsrätten till royaltyn mellan staterna med tillämpning av bestämmelserna i art. 7 resp. art. 14 som behandlar inkomst av rörelse resp. självständig yrkesutövning.

RSV:s kommentar

Artikel 12 behandlar - som framgår ovan - endast royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är således inte tillämplig i fråga om royalty som har källa i tredje stat eller på royalty från en avtalsslutande stat som betalas till en person med hemvist i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 21.

**Prop. 1995/96:95
s. 50**

Realisationsvinst

Art. 13 behandlar beskattning av realisationsvinst. Bestämmelserna skiljer sig något från motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. Vinst vid avyttring av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik resp. lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp eller luftfartyg skall enligt punkt 4 endast beskattas i den stat där personen i fråga har hemvist. Denna regel gäller beträffande SAS den del av SAS inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren (jfr art. 8 p. 2). I protokollet återfinns en bestämmelse som möjliggör för Sverige att beskatta fysisk person, som har haft hemvist i Sverige men som fått hemvist i Malta, för realisationsvinst som härrör från överlåtelse av andelar eller andra rättigheter i ett bolag om överlåtelsen sker vid något tillfälle under en femårsperiod efter det datum då personen i fråga upphört att ha hemvist i Sverige.

RSV:s kommentar

Definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 omfattar nyttjanderätt till fast egendom och bl.a. svenska bostadsrätter. Sverige kan således beskatta realisationsvinst som uppkommer då en person med hemvist i Malta avyttrar en svensk bostadsrätt (jfr RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91). Observera även att avtalet över huvud taget inte behandlar frågan om vid vilken tidpunkt, vid t.ex. avtalstillfället eller betalningstillfället, som beskattning skall ske. Om t.ex. en person säljer svenska aktier och har hemvist i Sverige vid avtalstillfället men i Malta vid betalningstillfället hindrar inte avtalet att vinsten beskattas i Sverige.

**Prop. 1995/96:95
s. 50**

Enligt art. 14 beskattas inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom att utöva fritt yrke eller annan

Fritt yrke

självständig verksamhet i regel endast i denna stat. Utövas verksamheten från en stadigvarande anordning i den andra staten som regelmässigt står till hans förfogande eller om personen i fråga vistas i den andra avtalsslutande staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt uppgår till minst 183 dagar under en tolv månadersperiod får dock inkomsten även beskattas i denna andra stat. Den del av inkomsten som i sådana fall får beskattas i denna andra stat är dock begränsad till vad som är hänförligt till den stadigvarande anordningen resp. till så stor del av inkomsten som är hänförlig till den i denna andra stat bedrivna verksamheten. På initiativ av Malta får härutöver inkomst för verksamhet i den andra avtalsslutande staten beskattas där om ersättningen härför betalas av person med hemvist där eller belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning där samt ersättningen överstiger 25 000 U.S. dollar under beskattningsåret.

**Prop. 1995/96:95
s. 51**

Uttrycket "fritt yrke"

Innebörden av uttrycket "fritt yrke" belyses i punkt 2 med någ-ra typiska exempel. Denna uppräknig är endast exemplifierande och inte uttömmande. Det bör observeras att denna artikel behandlar "fritt yrke eller annan självständig verksamhet". Artikeln skall sålunda inte tillämpas när fråga är om anställning, t.ex. på läkare som tjänstgör som anställd tjänsteläkare eller på ingenjör som är anställd i ett av honom ägt aktiebolag. Artikeln är inte heller tillämplig på sådan självständig verksamhet som artister eller sportutövare bedriver, utan deras verksamhet omfattas av art. 17.

Enskild tjänst

Art. 15 behandlar beskattning av inkomst av *enskild tjänst*. Huvudregeln är att sådan inkomst beskattas endast i hemviststaten. Detta gäller t.ex. om arbetet utförs där eller i en tredje stat. Punkt 1 innebär att sådan inkomst också får beskattas i den andra avtalsslutande staten om arbetet utförs där. Undantag från denna regel gäller vid viss korttidsanställning under de förutsättningar som anges i punkt 2. I sådana fall sker beskattning endast i inkomsttagarens hemviststat. I punkt 3 har intagits särskilda regler om beskattning av arbete ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik.

RSV:s kommentar

Enligt punkt 5 i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal från år 1992 skall man vid beräkningen av antalet dagar i arbetsstaten endast ta med de dagar som arbetstagaren i fråga rent faktiskt befunnit sig i arbetsstaten. Del av dag räknas som hel dag. I vistelsetiden inräknas ankomstdag, avresedag och andra dagar som tillbringas i arbetsstaten, inklusive lördagar och söndagar samt helgdagar, semestrar och sjukdagar. Vid beräkningen skall däremot inte mellanlandningar eller genomresa vid transport mellan två andra länder tas med. Inte heller inräknas sådana dagar

som den skattskyldige tillbringar i arbetsstaten på grund av akut sjukdom eller olycksfall som inträffar när han står i begrepp att återvända till bosättningslandet.

Prop. 1995/96:95
s. 51

Styrelsearvoden och annan liknande ersättning får enligt art. 16 beskattas i den stat där bolaget som betalar arvodet eller ersättningen har hemvist.

RSV:s kommentar

Enligt reglerna i SINK äger Sverige beskatta styrelsearvoden som svenska bolag betalar till i utlandet bosatt styrelseledamot oavsett om denne bevistat mötet eller inte.

Prop. 1995/96:95
s. 51
Artister och
idrottsmän

Beskattning av inkomst som artister och sportutövare uppbär genom sin verksamhet regleras i art. 17. Sådan inkomst får beskattas i den stat där verksamheten utövas (p. 1). Detta gäller oavsett om inkomsten förvärvas under utövande av fritt yrke eller enskild tjänst. Enligt punkt 2 får inkomsten beskattas i den stat där artisten eller sportutövaren utövar verksamheten, även om ersättningen tillfaller en annan person (t.ex. arbetsgivare hos vilken artisten eller sportutövaren är anställd) än artisten eller sportutövaren själv.

RSV:s kommentar

I utlandet bosatta artister och idrottsmän samt i utlandet hemmahörande artistföretag och arrangörer beskattas i Sverige enligt reglerna i LSI. Beskattningsmyndighet är i Skattemyndigheten i Dalarnas län, Särskilda skattekontoret, 771 83 Ludvika.

Prop. 1995/96:95
s. 51
Pension m.m.

Art. 18 behandlar beskattning av pension och liknande ersättning samt utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen. Sådan pension (utom pension som betalas enligt socialförsäkringslagstiftningen) som betalas av eller från fonder inrättade av en avtalsslutande stat eller dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter till fysisk person på grund av arbete som utförts i statens eller myndighetens tjänst omfattas dock inte av denna artikel, utan av art. 19 punkt 2. I fråga om sådan i art. 18 punkt 1 behandlad ersättning beskattas den endast i mottagarens hemviststat. Pension som betalas enligt socialförsäkringslagstiftningen beskattas enligt art. 18 punkt 2 endast i den stat från vilken den härrör.

Offentlig tjänst

Prop. 1995/96:95
s. 52

Inkomst av offentlig tjänst – med undantag för pension – beskattas enligt art. 19 i regel endast i den stat som betalar ut inkomsten i fråga (p. 1 a). Under vissa i punkt 1 b angivna förutsättningar beskattas emellertid sådan ersättning endast i inkomsttagarens hemviststat. I punkt 2 finns bestämmelser rörande beskattning av pension på grund av tidigare offentlig tjänst. Sådan pension beskattas endast i källstaten (p. 2 a), om inte personen i fråga har hemvist och är medborgare i den andra staten (p. 2 b). I sådana fall sker beskattning endast i hemviststaten. Beträffande pension som betalas enligt socialförsäkringslagstiftningen jfr art. 18 punkt 2.

Enligt punkt 3 beskattas i vissa fall ersättning av offentlig tjänst enligt reglerna i art. 15 (Enskild tjänst), art. 16 (Styrelsearvoden) resp. art. 18 (Pension m.m.).

Studerande

Art. 20 innehåller regler för *studerande* och *affärspraktikanter*.

Annan inkomst

Inkomst som inte behandlas särskilt i art. 6–20 beskattas enligt *art. 21 punkt 1 (Annan inkomst)* som huvudregel endast i inkomsttagarens hemviststat. Denna bestämmelse tillämpas dock normalt inte i de fall då inkomsten är hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning i den andra staten (p. 2). Som tidigare påpekats är det viktigt att notera att artikelns tillämpningsområde inte är begränsat till inkomst som härrör från en avtalsslutande stat, utan också avser inkomst från tredje stat. Detta innebär bl.a. att den kommer till användning vid konkurrens mellan flera olika dubbelbeskattningsavtal, se vidare kommentaren till artikel 21 i OECD:s modellavtal. Viktigt att observera är också att artikelns tillämpningsområde även omfattar inkomster av de slag som tidigare nämnts i andra artiklar, t.ex. inkomst av fast egendom (art. 6) och ränta (art. 11) i fall då inkomsten härrör från en tredje stat eller härrör från den stat i vilken den skattskyldige har hemvist.

Metodartikeln

4.5 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning

4.5.1 Allmänt

Bestämmelserna om undanröjande av dubbelbeskattning finns i *art. 22*. Sverige tillämpar enligt punkt 2 a avräkning av skatt ("credit of tax") som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning. Detsamma gäller för Malta (p. 1).

Avräkningsmetoden

Innebörden av avräkningsmetoden är att en person med hemvist i den ena staten taxeras där även för sådan inkomst som enligt avtalet får beskattas i den andra staten. Den uträknade skatten minskas därefter i princip med den skatt som enligt avtalet har tagits ut i den andra staten. Vid avräkning av skatt på inkomst i Sverige tillämpas bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Därvid beräknas svensk inkomstskatt på inkomsten på vanligt sätt.

Matching credit

I likhet med de flesta andra avtal med länder som är mindre utvecklade än Sverige i industriellt hänseende innehåller detta avtal regler om avräkning i vissa fall i Sverige av högre skattebelopp än som faktiskt erlagts i den andra staten, s.k. matching credit. Avtalet innehåller även regler om att utdelning i vissa fall är skattefri i Sverige i mottagande bolags hand trots att normala

70 Propositioner m.m.

Prop. 1995/96:95

s. 53

Matching exempt

krav för att erhålla skattefrihet inte har uppfyllts, s.k. matching exempt. Bestämmelserna återfinns i punkt 2 d och skall tillämpas under de tio första åren under vilka avtalet tillämpas (p. 2 e). Efter utgången av denna tidsperiod kan de behöriga myndigheterna överlägga med varandra för att bestämma om de skall tillämpas även efter denna tidpunkt. Förslag om sådan förlängning kommer, om sådan överenskommelse träffas, att i överensstämmelse med vad riksdagen med anledning av motion 1988/89:Sk35 givit regeringen till känna (SkU25), föreläggas riksdagen för godkännande.

4.5.2 Skattefrihet i Sverige för utdelning från bolag i Malta till svenskt bolag

De interna svenska reglerna

Art. 22 punkt 2 c reglerar frågan om skattefrihet i Sverige för utdelning från bolag i Malta till svenskt bolag. Bestämmelserna hänvisar till de interna svenska reglerna om skattefrihet för utdelning från utländska dotterbolag i 7 § 8 mom. SIL. För att så-dan utdelning skall vara undantagen från svensk skatt krävs dels att vissa villkor om äganderättsförhållanden m.m. är uppfyllda, dels att den inkomstbeskattning som det utländska bolaget underkastats är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett om inkomsten förvärvats av ett svenskt företag. Med "jämförlig" avses en skatt på 15 % beräknad på ett underlag enligt svenska regler för beskattning, se prop. 1990/91:107 s. 28 ff (*har tagits in nedan; RSV:s anm.*). Vid tillämpningen av punkt 2 c anges i punkt 2 d att en skatt om 15 % beräknat på ett svenskt underlag skall anses ha erlagts avseende vinster från vissa sär- skilt angivna verksamheter.

Prop. 1990/91:107 s. 28; Om beskattning av inkomst av tjänst från Sverige m.m.

Genom den lagstiftning om ändrad företagsbeskattning som riksdagen beslutade år 1979 (prop. 1978/79:210, SkU57, rskr. 389, SFS 1979:612) infördes i KL och SIL nu gällande bestämmelser om skattebefrielse för utdelning från utländskt dotterbolag (även inbegripet utdelning av övriga näringsbetingade aktier) till svenskt moderföretag. Bestämmelserna utformades som en dispens som handläggs av RSV. Förutsättningarna för sådan befrielse är dels att utdelningen skulle ha varit skattefri om den skett mellan svenska bolag, dels att den inkomstbeskattning som det utländska bolaget är underkastat i den stat där det är hemmahörande är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett om inkomsten hade förvärvats i Sverige av ett svenskt företag. RSVs möjligheter att medge sådan skattebefrielse inskränktes till de fall då det utdelande bolaget är hemmahörande i ett land med vilket Sverige inte har ingått något dubbelbeskattningsavtal. Dessa regler överfördes till 7 § 8 mom. SIL i samband med att den kommunala beskattningen av juridiska personer slopades (prop. 1984/85:70, SkU23, rskr. 110,

**Prop. 1990/91:107
s. 29; Om beskattning
av inkomst av
tjänst från Sverige
m.m.**

SFS 1984:1061). Skatteavräkningssakkunniga framlade i sitt slutbetänkande, (SOU 1988:45) Vissa internationella skattefrågor, ett förslag till en definition av utländskt bolag i inkomstskattelagstiftningen. Genom den efterföljande lagstiftningen (prop. 1989/90:47, SkU16, rskr. 102, SFS 1989:1040) infördes en sådan definition i 16 § 2 mom. SIL. I lagrådets yttrande (s. 66 i propositionen) anmärkte lagrådet att denna definition skulle kunna innebära en begränsning av det i 7 § 8 mom. SIL använda begreppet utländskt företag och förordade att detta moment ändrades så att samma begrepp användes i både 7 § 8 mom. och 16 § 2 mom. SIL vilket också skedde. En första förutsättning för att RSV skall kunna lämna sådan förklaring som avses i 7 § 8 mom. SIL är därmed att det utdelande bolaget är att anse som ett utländskt bolag enligt definitionen i 16 § 2 mom. SIL. Det krävs således att RSV kan konstatera att det utdelande bolaget är en utländsk juridisk person som är hemmahörande i ett land som har ett system för beskattning som är likartat med den svenska beskattningen av aktiebolag. Därefter gäller det att konstatera att den inkomstbeskattning som det utländska bolaget i fråga är underkastat är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt svenska regler för beskattning. Enligt vad föredraganden anförde vid införandet av bestämmelserna om skattebefrielse (prop. 1978/79:210 s. 159) "bör man i detta sammanhang kunna anse en skatt av ungefär 30 % på beskattningsunderlaget, sådant det skulle ha beräknats enligt svenska regler, som 'jämförlig' med svensk bolagsskatt". I prop. 1989/90:47 s. 71 uttalades att när det gäller att avgöra om beskattningen är likartad med den svenska aktiebolagsbeskattningen kan ett något generösare synsätt på skattenivån tillämpas än när det vid förklaring om skattebefrielse är fråga om att avgöra om den inkomstbeskattning som det utländska bolaget är underkastat i den stat där det är hemmahörande är jämförlig med motsvarande svenska.

Vid den reformering av företagsbeskattningen som genomförts har skattesatsen för bolag sänkts från 52 % - från 57 % om även vinstdelningsskatten inräknas - till 30 % samtidigt som skattebasen breddats. Detta motiverar, enligt min mening, en justering av det skatteuttag som i detta sammanhang bör kunna accepteras såsom "jämförliga". Vid den tidpunkt då dispensregeln för utdelning från utländska dotterbolag infördes beräknades den totala skattesatsen för aktiebolag till i genomsnitt 52,6 %. Med hänsyn till de osäkerhetsmoment som alltid föreligger vid jämförelser mellan olika skattesystem ansågs ett skatteuttag med 30 % på ett beskattningsunderlag beräknat enligt svenska regler för beskattning som en i sammanhanget jämförbar nivå. Samma osäkerhet föreligger

**Prop. 1990/91:107
s. 30; Om beskattning
av inkomst av
tjänst från Sverige
m.m.**

även i dag vid jämförelser av verklig skattebelastning i olika skattesystem. Skattebefrielsen mellan svenska bolag grundar sig på kunskap om den skattemässiga behandlingen av den bakomliggande bolagsvinsten. Generellt sett föreligger inte motsvarande situation när det gäller ett svenskt företag och dess utländska dotterbolag. Det väsentliga är dock att det utdelande bolaget beskattas med en jämförbar bolagsskatt. I det begreppet ligger att det skall vara fråga om en direkt skatt på inkomst. Kravet på jämförlighet med den svenska skatten bör dock inte drivas för långt. Utländska dotterbolag verkar under andra ekonomiska villkor och i en annan konkurrenssituation än motsvarande svenska. Skattebelastningen är beroende av utformningen av skattesystemet i sin helhet. Syftet med skattebefrielsen är att undvika den kedjebeskattningsituation som annars skulle uppkomma. Med hänsyn till dels de skillnader som föreligger mellan skattesystemen i olika länder, dels att den bas som utgör underlag för beräkning av skatten i Sverige avsevärt breddats bör man, enligt min mening, numera kunna acceptera en skatt på 15 % på ett underlag beräknat enligt svenska regler för beskattning såsom "jämförlig". Vid beräkning av det fiktiva beskattningsunderlaget skall dock bortses från reglerna om avsättning till skatteutjämningsreserv. I de länder som har en reell bolagsbeskattning torde skatten oftast ligga på en sådan nivå att villkoret att en jämförlig beskattning skall ha skett är gott och väl uppfyllt. Detta torde underlätta såväl skattemyndigheternas bedömning av om rätt till befrielse föreligger som bolagens möjlighet att visa att villkoret är uppfyllt. Därvid bör godtas att utdelningen ett visst år kan innefatta vinster som inte beskattats på grund av t.ex. regler om förlustutjämning. Inte heller bör enstaka realisationsvinster som undantagits från beskattning enligt lagstiftningen i det land varifrån de härrör påverka bedömningen av skattenivån. Jag tänker då främst på realisationsvinster vid försäljning av fastighet som utgjort anläggningstillgång i bolaget, vilka vinster kan vara helt skattebefriade. Är däremot företagets verksamhet inriktad på att skapa lågbeskattade eller obeskattade vinster måste sådana vinster läggas till det fiktiva beskattningsunderlaget vid bedömningen av om skatten är jämförlig med en svensk beskattning. Beskattningsunderlaget för det utdelande bolaget skall bestämmas på samma sätt som för ett svenskt bolag - dock med undantag för avsättning till skatteutjämningsreserv - vid bedömningen av om den skatt som bolaget underkastats är jämförlig. Det innebär att inkomster som på grund av bestämmelser i SIL eller i dubbelbeskattningsavtal inte skall vara med i beskattningsunderlaget vid beskattning av ett svenskt bolag inte heller skall vara med i det fiktiva beskattningsunderlaget

för det utländska bolaget. Det kan t.ex. vara fråga om utdelningsinkomster som skulle ha undantagits från beskattning på grund av bestämmelserna i 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL om det mottagande bolaget varit svenskt eller filialinkomster som undantagits från svensk beskattning genom bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal. Skulle den situationen uppkomma att beskattningsunderlaget vid den fiktiva beräkningen blir noll bör, enligt min mening, bolaget trots detta i vissa fall kunna anses ha blivit föremål för en jämförlig beskattning. Det kan, även om övriga förutsättningar är uppfyllda, inträffa att det utdelande bolaget (bolag A) som enda inkomst erhåller utdelning från ett dotterbolag (bolag B) som varit föremål för en beskattning som är lika med eller överstiger 15 %. I sådant fall skulle utdelningen inte ha ingått i ett svenskt beskattningsunderlag. Är däremot den beskattning som bolag B underkastats inte jämförlig dvs. är den lägre än 15 % skall utdelningsinkomsten ingå i bolaget As fiktiva beskattningsunderlag och därvid kan utdelningsskattebefrielse inte komma i fråga för bolaget As utdelning till det svenska moderbolaget.

I det fall det utdelande bolaget i det land där det är hemmahörande erhållit avdrag för utdelningen bör, vid bedömningen av om en jämförlig beskattning skett, jämförelsen göras med ett vanligt svenskt aktieföretag och inte med ett svenskt förvaltningsföretag. Vid jämförelsen bör således bortses från avdraget för utdelningen och de övriga regler som är specifika för förvaltningsföretag. Anledningen är att då fråga är om svenskt förvaltningsföretag som uppbär svenska utdelningsinkomster kunskap finns om bakomliggande beskattning. Samma situation föreligger inte beträffande utländska förvaltningsföretag som uppbär utländska utdelningar.

I detta sammanhang förtjänar det att påpekas att det i avtalens bestämmelser om utdelningsskattebefrielse ofta krävs att "den vinst av vilken utdelningen härrör skall ha varit underkastad normal bolagsskatt i den andra avtalsslutande staten". I sådant fall är det således endast beskattningen av den utdelade vinsten som är i fråga och inte som enligt bestämmelsen i SIL beskattningen av bolaget som sådant. Skulle en tillämpning av SILs bestämmelser vara mera gynnsam hindrar inte avtalets regler att SILs bestämmelser tillämpas eftersom avtalens bestämmelser endast kan lindra beskattningen. Nu torde detta mera sällan inträffa eftersom bolagen i de fall då nämnda lydelse finns intagen i ett avtal kan välja att i form av utdelning ta hem de vinster som blivit beskattade med normal bolagsskatt.

Vid bedömningen av om rätt till utdelningsskattebefrielse föreligger bör varje år bedömas för sig. Ett bolag, som t.ex. är etablerat i ett stödområde i utlandet där bolagsvinster under viss

**Prop. 1990/91:107
s. 31; Om beskattning av inkomst av tjänst från Sverige m.m.**

begränsad tid antingen undantas från beskattning eller beskattas med en reducerad skatt, får således inte ett senare år då bolaget varit föremål för en jämförlig beskattning skattefritt ta hem de vinster som uppsamlats under de år då bolaget åtnjutit skattelättnader.

Givetvis är det endast den skatt som betalats på de inkomster som ingår i det fiktiva beskattningsunderlaget som skall beaktas vid jämförelsen och således inte t.ex. källskatten på utdelning som inte ingår i detta beskattningsunderlag.

Med nuvarande lydelse av bestämmelsen uppställs endast krav på en jämförlig beskattning i den stat där det utdelande bolaget är hemmahörande. Uppbär detta bolag filialinkomster från ett tredje land och är dessa filialinkomster undantagna från beskattning i det land där det utdelande bolaget är hemmahörande genom t.ex. ett skatteavtal mellan dessa båda länder ingår inte filialinkomsten i beskattningsunderlaget där. I sådant fall bör, enligt min mening, skatten på filialinkomsten i det tredje landet beaktas vid bedömningen av om det utdelande bolaget är underkastat en med svensk beskattning jämförlig beskattning i det fall denna inkomst skall ingå i det svenska underlaget. Jag föreslår därför att orden "i den stat där det är hemmahörande" tas bort. I syfte att klargöra att ett svenskt företags utländska inkomster även skall beaktas vid jämförelsen enligt 7 § 8 mom. sjätte stycket b SIL föreslås att även orden "i Sverige" tas bort.

Även med den generösare tillämpning av begreppet jämförlig beskattning som nu förordas kommer fall av kedjebeskattnings av bolagsvinst från utländska dotterbolag att uppkomma. Bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL är endast tillämpliga på utländska bolag. Såsom tidigare sagts krävs det i princip att en utländsk juridisk person för att bli betraktad som utländskt bolag skall vara föremål för en beskattning som är likartad med den som svenska aktiebolag är underkastade. Fastän ett generösare synsätt bör tillämpas i fråga om skatteuttaget vid denna bedömning än vid bedömningen av om jämförlig beskattning föreligger, bör, enligt min mening, införas möjlighet att lindra kedjebeskattnings även i det fall då det utdelande bolaget inte visats vara föremål för en jämförlig beskattning men det utdelande bolaget är att anse som ett utländskt bolag och övriga förutsättningar för befrielse föreligger.

I de fall det svenska företaget inte förmår visa att den inkomstbeskattning som det utländska bolaget varit underkastat är jämförlig med en beskattning enligt svenska regler föreslås därför att företaget i stället - om övriga förutsättningar för befrielse är upp-

**Prop. 1990/91:107
s. 32; Om beskattning av inkomst av tjänst från Sverige m.m.**

fyllda - skall vara berättigat till avräkning med 10 % av utdelningens bruttobelopp. En sådan schablonregel torde eliminera de allra flesta kvarvarande fall av egentlig kedjebeskattnings av bolagsvinst. Ett annat sätt att undvika sådan kedjebeskattnings vore att medge avräkning för den faktiska bakomliggande bolagsskatten (s.k. underlying credit). I de länder där detta system tillämpas har det dock oftast visat sig att de utredningar som krävs för att få fram erforderliga uppgifter är så resurskrävande att endast mycket stora företag, som förfogar över en sådan organisation som gör det möjligt att utreda skattebelastningen för varje transaktion, kan erhålla den avräkning som företaget är berättigat till. Jag förordar därför den föreslagna schablonregeln som är enkel att tillämpa och föga resurskrävande.

Det framlagda förslaget innebär att bestämmelserna om skattefrihet för utdelning från utländskt dotterbolag och i förekommande fall en schablonmässig avräkning av bakomliggande skatt blir direkt verkande och att dessa ärenden förs över från RSV till skattemyndigheterna för att handläggas vid den årliga taxeringen. Vidare föreslås bestämmelserna bli tillämpliga även i fråga om utdelning från länder med vilka Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal. Utvidgningen till att låta reglerna gälla för samtliga fall då fråga är om utdelning från dotterbolag i utlandet är ett led i strävan att ha ett enhetligt system för behandlingen av samma slag av transaktioner vare sig de härrör från avtalsland eller icke avtalsland. Ett sådant regelsystem kan därefter byggas på med bestämmelser i varje särskilt avtal om Sverige i förhållande till visst land är berett att i utbyte mot fördelar för svenska investeringar avstå sin beskattningsrätt i vissa bestämda situationer. Jag tänker härvid på att Sverige för att främja investeringar i utvecklingsländer ofta genom bestämmelser i avtal godtar att skattebefrielse medges under begränsade tidsperioder trots att en reducerad skatt eller i vissa fall ingen skatt alls tas ut på bolagsvinster. Sådan befrielse bör enligt min mening inte förekomma utan en uttrycklig bestämmelse i avtal. I praktiskt taget alla dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått finns bestämmelser om utdelningsskattebefrielse eller en hänvisning till bestämmelserna i SIL antingen i den artikel som behandlar utdelning eller i metodartikeln.

Att låta samma regler gälla för såväl avtals- som icke-avtalsland eliminerar dessutom risken för att en inkomst från ett icke-avtalsland i en viss situation skulle kunna få en mera gynnsam behandling än motsvarande inkomst från ett avtalsland. En intern regel som gäller i förhållande till alla länder får även den effekten att avtalens regler blir tillämpliga endast om de medför ett mera gynnsamt resultat än det som uppnås enligt den interna regeln.

**Prop. 1990/91:107
s. 33; Om beskattning
av inkomst av
tjänst från Sverige
m.m.**

Bestämmelserna i avtalen kan således endast utvidga skattefriheten till att omfatta situationer som inte täcks av bestämmelserna i SIL. Bestämmelserna i SIL blir så att säga minimiregler.

Till skillnad mot bestämmelserna om skattebefrielse för utdelning från utländskt dotterbolag i SIL tillåter bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen ofta s.k. slussning av utdelning som dotterbolaget i den andra avtalslutande staten erhåller på grund av innehav av aktier och andelar i ett bolag i tredje land. Förutsättningen för skattebefrielse i dessa fall är att utdelningen skulle ha varit skattefri om de aktier eller andelar av vilken utdelningen betalas hade innehaft direkt av bolaget med hemvist i Sverige. Föredraganden har i prop. 1983/84:19 s. 145 och prop. 1989/90: 33 s. 47 uttalat att detta villkor inte kan anses uppfyllt i de fall då Sverige inte har något dubbelbeskattningsavtal med denna tredje stat. Skälet till detta är att frågan om skattefrihet för utdelning enligt gällande regler avgörs vid den årliga taxeringen i fråga om utdelning som omfattas av dubbelbeskattningsavtal medan prövningen i de fall då utdelningen kommer från icke-avtalsländer görs av RSV efter ansökan. För att villkoret skulle vara uppfyllt skulle krävas en prövning av en hypotetisk ansökan om dispens vilket ansetts uteslutet. När frågan om skattefrihet för utdelning enligt det framlagda förslaget i samtliga fall hanteras som ett led i den årliga taxeringen, såväl i fråga om utdelning från avtalsland som i fråga om utdelning från icke-avtalsland, kommer saken i ett annat läge. Enligt min mening bör därför även utdelning från ett icke-avtalsland kunna undantas från beskattning när slussning är tillåten enligt tillämpligt dubbelbeskattningsavtal under förutsättning att den bolagsbeskattning som bolaget underkastats i detta land är att anse som jämförlig med en beskattning enligt svenska regler.

Jag förutsätter att RSV som har erfarenhet av handläggningen av ansökningar om skattebefrielse i här aktuella fall är väl rustat att bistå skattemyndigheterna med råd och rekommendationer. Med hänsyn till att handläggningen kräver kunskap om utländska skattesystem är det av vikt att RSV förser skattemyndigheterna med uppgift inte bara om de länder vilkas bolagsbeskattning är jämförlig utan även om det i vissa länder finns regioner där bolag som är etablerade i dessa regioner åtnjuter sådana skattemässiga fördelar att inkomstbeskattningen inte kan anses jämförlig med den svenska. Det är därvid viktigt att uppmärksamma att det även i länder med en normalt sett jämförlig beskattning kan finnas vissa typer av verksamheter liksom vissa företagsformer som beskattas mycket lågt eller inte alls. Jag tänker då på vissa coordination centres och huvudkontor (s.k. operational headquarters) vilka ibland beskattas med utgångspunkt i en skattebas som leder fram

till ett skatteuttag som inte kan accepteras som jämförbart. Skattebefrielsen bör således inte omfatta utdelning från sådana lågbeskattade verksamheter eller företagsformer, däremot kan avräkning med 10 % av utdelningens bruttobelopp komma i fråga om bolaget som sådant omfattas av ett dubbelbeskattningsavtals regler om begränsning av beskattningsrätten och således på den grunden är att anse som ett utländskt bolag. De av RSV meddelade besluten avser ofta flera år. Genom att frågan om skattebefrielse enligt det framlagda förslaget skall behandlas av skattemyndigheten i samband med den årliga taxeringen kan sådan befrielse endast avse varje taxeringsår för sig.

Prop. 1995/96:95
s. 53

Remittance-basis

Bestämmelsen i punkt 3 (*till artikel 22; RSV:s anm.*) syftar till att förhindra att inkomst från Sverige till mottagare i Malta beskattas för lågt eller helt undgår skatt då Malta enligt sin lagstiftning inte kan beskatta inkomsten eftersom den inte förts över dit (beskattning på s.k. "remittance"-basis). Om en inkomst hänför sig till år 1 men överförs till Malta först år 3 utgår således full skatt i Sverige år 1. När beloppet sedan överförs år 3 får Malta beskatta inkomsten men skall medge avräkning för den svenska skatt som utgått.

4.5.3 Regler mot "offshore"-verksamhet

Bestämmelsen i art. 26 (om begränsning av förmåner) med tillhörande not är tillsammans avsedda att utgöra avtalets mekanism för att förhindra att avtalsförmåner ges för "offshore"-verksamhet.

Denna typ av lagstiftning finns som nämnts tidigare (se 5.1.4 *{avsnitt 3.1.4 i detta häfte; RSV:s anm.}*) bl.a. i Malta. Emedan den normala maltesiska bolagsskatten uppgår till 35 % utgår enligt nämnda lagstiftning ingen eller endast en symbolisk skatt på några få procent.

Prop. 1995/96:95
s. 54

Dubbelbeskattningsavtal syftar till att eliminera eller minska de skattehinder som finns för ett fritt utbyte av varor, kapital och tjänster. Genom regler för att undvika dubbelbeskattning, reducera eller eliminera beskattning av betalningar från källstaten (utdelning, ränta och royalty) samt förhindra diskriminerande beskattning kan avtalen på ett verksamt sätt bidra till ökade investeringar och ett ökat utbyte av varor och tjänster mellan de avtalslutande staterna. Avtalen är däremot inte avsedda att användas som instrument för att med konstlade metoder åstadkomma total skattefrihet eller mycket låg skattebelastning för inkomster som rätteligen bör ingå i beskattningsunderlaget och beskattas i den avtalslutande stat där investeraren är hemmahörande. Flera medlemsstater i OECD har genom intern lagstiftning infört bestäm-

**Art. 26 och
skriftväxlingen**

melser som tar udden av sådan verksamhet som redovisats i det föregående. Majoriteten av medlemsländerna är liksom Sverige inte beredda att medge personer som bedriver sådan verksamhet förmåner genom dubbelbeskattningsavtal.

Genom bestämmelsen i art. 26 och den tillhörande skriftväxlingen har alla personer som är berättigade till särskilda skattelättnader enligt i dag gällande "offshore"-lagstiftning och enligt i framtiden tillkommande lagstiftning av i huvudsak likartad slag uteslutits från avtalets tillämpningsområde. I "the Malta Financial Services Centre Act (Cap. 330)" har alla tidigare på Malta gällande "offshore"-lagstiftningar nu samlats. I "the Merchant Shipping Act, 1973" finns dock också sådana bestämmelser. De senare är dock uppbyggda så att den verksamhet som de skepp som registreras enligt denna lagstiftning bedriver ges skattelättnader. Detta har medfört att punkt 2 i skriftväxlingen försetts med inskränkningsen att personer som är berättigade till särskilda skattelättnader enligt "the Merchant Shipping Act, 1973" dock har rätt till avtalstillämpning på andra inkomster på vilka normal maltesisk inkomstskatt utgår. Detta gäller inte för personer som är berättigade till särskilda skattelättnader enligt "the Malta Financial Services Centre Act (Cap. 330)" eller enligt någon annan huvudsakligen likartad lag. Sådana personer är helt utestängda från tillämpning av avtalet.

4.6 Särskilda bestämmelser

**Förbud mot
diskriminering**

I art. 23 återfinns bestämmelser om förbud i vissa fall mot *diskriminering* vid beskattningen. Av punkt 6 framgår att dessa regler endast är tillämpliga på skatter som omfattas av detta avtal. Detta innebär att bestämmelserna i denna artikel inte kan åberopas beträffande arvs- och gåvoskatt, mervärdesskatt, energiskatt etc.

**Utbyte av upplysningar
RSV:s kommentar**

Förfarandet vid *ömsesidig överenskommelse* regleras i art. 24 och bestämmelserna om *utbyte av upplysningar* finns i art. 25.

Enligt 4 § lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden jämförd med 3 § andra stycket 2. samma lag skall handräckning med annan avtalsslutande stat ske via RSV. Enligt 3 § förordningen (1990:320) om ömsesidig handräckning i skatteärenden skall vidare en svensk myndighet som vid utredning i ett svenskt skatteärende finner uppgift som kan antas beröra något skatteärende i en främmande stat snarast anmäla detta till RSV.

Prop. 1995/96:95
s. 54

I art. 27 finns vissa föreskrifter beträffande *diplomatiska företrädare* och *konsulära tjänstemän*.

Prop. 1995/96:95
s. 55

4.7 Slutbestämmelser

Art. 28 och 29 innehåller bestämmelser om avtalets *ikraftträdande* och *upphörande*.

Enligt art. 28 träder avtalet i kraft trettio dagar efter dagen för det sista meddelandet om att de avtalslutande staterna vidtagit de åtgärder som krävs för att avtalet skall kunna träda i kraft tagits emot. Avtalet tillämpas i Sverige på inkomst som förvärvas den 1 januari det år som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare. I punkt 3 har införts en bestämmelse om att reglerna i artiklarna 5 och 14, dvs. reglerna om fast driftställe och om beskattning av självständig yrkesutövning, i 1975 års avtal skall fortsätta att tillämpas under en övergångsperiod på tre kalenderår – fr.o.m. den dag då det nya avtalet börjar att tillämpas – när dessa bestämmelser skulle givit en större skattelättnad.

Avtalet kan enligt art. 29 sägas upp först sedan fem år förflutit efter ikraftträdandet.