

Skatteavtal

Luxemburg

RSV 360 - 442 utgåva 1



Riksskatteverket

SKATTEAVTALET MED LUXEMBURG

(1996 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1998:159 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 skatteavtal, andra författningsändringar och domstolsavgöranden är det nödvändigt att bevaka utvecklingen på dessa områden. Fortlöpande information om nyheter inom skatteområdet finns i RSV-Nytt och på RSV:s hemsida på Internet.

Solna i december 1998

Anitra Steen

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningar	9
Förordning (1998:159) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg	11
Lag (1996:1510) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg	15
Protokollet	40
Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg	41
3 Ärendet och dess beredning	41
<i>Lagrådet</i>	42
4 Lagförslaget	42
5 Översiktligt om inkomst- och förmögenhets-skattesystemet i Luxemburg	43
5.1 Bolagsbeskattningen	43
5.1.1 Allmänt	43
5.1.2 Utdelning och ränta	43
5.1.3 Kommunalskatt och förmögenhetsskatt	45
5.1.4 Holdingbolag	45
5.1.5 Captive Re-Insurance bolag	45
5.1.6 Värdepappersfonder och fondbolag	45
5.1.7 Coordination Centres och Finance Companies	46
5.1.8 Inskränkt skattskyldiga	46
5.2 Fysiska personer	47

6 Innehåll

6	Dubbelbeskattningsavtalets innehåll	48
6.1	Bakgrund	48
6.2	Avtalets tillämpningsområde	48
6.3	Definitioner m.m.	49
6.4	Avtalets beskattningsregler	55
6.5	Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning	66
6.5.1	Allmänt	66
6.5.2	Skattefrihet i Sverige för utdelning från bolag i Luxemburg till svenskt bolag	66
6.6	Särskilda bestämmelser	66
6.7	Slutbestämmelser	68
6.8	Regler mot skatteflykt	68

Läsanvisningar

I detta avtalshäfte har tagits in författningarna (förordningen och lagen inklusive avtalet och protokollet) till 1996 års skatteavtal mellan Sverige och Luxemburg.

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 att andra bestämmelser i avtalet/protokollet 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. Med hänsyn till att propositionstexterna återges ordagrant är det för förståelsen och sammanhanget viktigt att hålla i minnet från vilken proposition det aktuella stycket är hämtat.

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. Huvud- och underrubrikerna i propositionsdelen följer numreringen i proposition 1996/97:43 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg. Av denna anledning börjar numreringen i propositionsdelen med avsnitt 3.

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

Förkortningar

anv.	anvisningarna till
art.	artikel
bet.	betänkande
BevU	Bevillningsutskottet
def.	definition
EU	Europeiska Unionen
FCP	Fonds commun de placement
förordn. el. förordningen	Förordning (1998:159) om dubbelbeskatt- ningsavtal mellan Sverige och Luxemburg
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
lagen	Lag (1996:1510) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg
LIP	Lag (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall
LSI	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utom- lands bosatta artister m.fl.
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontroll- uppgifter
LUF	Luxemburgska francs
LÖHS	Lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden
mom.	moment
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
prop.	proposition
prot.p.	protokollspunkt
RR	Regeringsrätten
rskr.	riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAS	Scandinavian Airlines System
SFL	Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SICAF	Société d'investissement à capital fixe
SICAV	Société d'investissement à capital variable

10 Förkortningar

SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkU	Skatteutskottet
SOPARFI	Société de participation financière
st.	stycke

**Förordning (1998:159) om dubbelbeskattningsavtal
mellan Sverige och Luxemburg;**

utfärdad den 19 mars 1998.

Regeringen föreskriver att lagen (1996:1510) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg skall träda i kraft den 31 december 1998.

Avtalet trädde i kraft den 15 mars 1998.

På Regeringens vägnar

THOMAS ÖSTROS

Roland Gustafsson
(Finansdepartementet)

Lag (1996:1510) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg;

utfärdad den 25 november 1996.

följande.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs

1 § Det avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet som Sverige och Luxemburg undertecknade den 14 oktober 1996 skall, tillsammans med det protokoll som är fogat till avtalet och som utgör en del av detta, gälla som lag här i landet.

Avtalets och protokollets 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 Luxemburg, 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

a) beträffande skatt på inkomst som förvärfvas den 1 januari året efter det år då lagen träder i kraft eller senare, och

b) beträffande skatt på förmögenhet som taxeras andra kalenderåret närmast efter det år då lagen träder i kraft eller senare.

3. Genom lagen upphävs lagen (1984:174) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg samt förordningen (1985:132) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg.

De upphävda författningarna skall dock fortfarande tillämpas

a) beträffande skatt på inkomst som förvärfvas före den 1 januari året efter det år då lagen träder i kraft, och

b) beträffande skatt på förmögenhet som taxeras första kalenderåret närmast efter det år då lagen träder i kraft eller tidigare.

¹Prop. 1996/97:43, bet. 1996/97:SkU11, rskr. 1996/97:37.

På regeringens vägnar

14 *Lagen*

LAILA FREIVALDS

ERIK ÅSBRINK
(Finansdepartementet)

AVTAL mellan Konungariket Sverige och Storhertigdömet Luxemburg för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet

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

Artikel 1

PERSONER PÅ VILKA AVTALET TILLÄMPAS

**Def. i art. 4 p. 1
OBS Protokollet**

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

Artikel 2

SKATTER SOM OMFATTAS AV AVTALET

Luxemburg

1. De skatter på vilka detta avtal tillämpas är:

a) i Luxemburg:

- 1) skatten på fysisk persons inkomst,
- 2) skatten på bolagsinkomst,
- 3) den särskilda skatten på styrelsearvoden,
- 4) förmögenhetsskatten, och
- 5) kommunalskatten på affärsverksamhet

(i det följande benämnda "luxemburgsk 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.,

¹Den franska originaltexten finns i SFS 1996:1510; RSV:s anm.

- 4) den kommunala inkomstskatten,
- 5) expansionsmedelsskatten, och
- 6) den statliga förmögenhetsskatten
(i det följande benämnda "svensk skatt").

"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.

Artikel 3

ALLMÄNNA DEFINITIONER

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

Def. av "Luxemburg"

a) "Luxemburg" åsyftar Storhertigdömet Luxemburg och omfattar, när uttrycket används i geografisk betydelse, Storhertigdömet Luxemburgs territorium;

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 "... avtalsslutande stat"

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

Def. av "person"

d) "person" inbegriper fysisk person, bolag och annan sammanlutning;

Def. av "bolag"

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

Def. av "företag i en avtalsslutande stat"

f) "företag i en avtalsslutande stat"² 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;

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

²Se RÅ 1991 not. 228 och RÅ 1997 ref. 35; RSV:s anm.

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 Luxemburg: finansministern 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 vid någon tidpunkt anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har vid denna tidpunkt enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas, och den betydelse som uttrycket har enligt tillämplig skattelagstiftning i denna stat äger företräde framför den betydelse uttrycket har enligt någon annan lagstiftning i denna stat.

Artikel 4

HEMVIST

Def. av "person med hemvist ..."

OBS Protokollet

Handelsbolag och dödsbon

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat"¹ person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Beträffande handelsbolag och dödsbon, inbegriper emellertid det angivna uttrycket sådan person endast i den utsträckning dess inkomst eller förmögenhet är skattepliktig i denna stat på samma sätt som inkomst eller förmögenhet som förvärvas respektive innehas av en person med hemvist där, antingen hos handelsbolaget eller dödsboet eller hos dess delägare. Uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där.

¹Jfr 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

Definition

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "fast driftställe"² 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

¹Se RÅ 1987 not. 309; RSV:s anm.

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

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

Byggnadsverksamhet m.m.

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

Undantag

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

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

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

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

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

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

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

Beroende representant

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

Oberoende representant

6. Företag i en avtalslutande stat anses inte ha fast driftställe i den andra avtalslutande 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.

Närstående företag

7. Den omständigheten att ett bolag med hemvist i en avtalslutande 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

Def. 1 art. 4 p. 1

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

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.

Bostadsrätt omfattas

Brukande, uthyrning m.m.

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 företag¹ i en avtalsslutande stat för-

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

5. 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.

Artikelns tillämplighet

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

¹Se RÅ 1991 not. 228 och RÅ 1997 ref. 35; RSV:s anm.

Artikel 8

SJÖFART OCH LUFTFART

22 Avtalet

Def. i art. 3 p. 1 f och 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.

2. I fall då en avtalsslutande stat i inkomsten för ett företag i denna stat inräknar – och i överensstämmelse därmed beskattar –

¹Jfr 43 § 1 mom. KL; RSV:s anm.

inkomst, för vilken ett företag i den andra avtalsslutande staten beskattas i denna andra stat, samt den sålunda inräknade inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som

skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall denna andra stat genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten där. Vid sådan justering iaktas 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 15 %

2. Utdelningen får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till utdelningen får skatten inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp.

Källskatt 0 %

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 skall utdelning vara undantagen från beskattning i den avtalsslutande stat i vilken det bolag som betalar utdelningen har hemvist, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som under en oavbruten period av tolv månader före tidpunkten för utdelningen direkt innehar minst 10 procent av det utbetalande bolagets kapital. Befrielsen gäller endast utdelning som hänför sig till värdepapper som oavbrutet har innehaft av det mottagande bolaget under den nämnda perioden av tolv månader.

4. Bestämmelserna i punkterna 2 och 3 berör inte bolagets beskattning för den vinst av vilken utdelningen betalas.

Def. av "utdelning" enl. art. 10

5. 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, 2 och 3

6. Bestämmelserna i punkterna 1 till 3 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 beskattning

7. 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 beskatta 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

Beskattas endast i mottagarens hemviststat

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 in-teckning 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 inbegripet agiobelopp och vinster som hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures. Straffavgift på grund av sen betalning anses inte som ränta vid tillämpningen av denna artikel.

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.

Intressegemenskap

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 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

Beskattas endast i mottagarens hemviststat

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" enligt 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.

Intressegemenskap

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

Artikel 13

REALISATIONSVINST

Fast egendom och "fastighetsbolag"

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, eller på grund av avyttring av andelar i ett bolag vars tillgångar i huvudsak består av sådan egendom, får beskattas i denna andra stat.

Lös egendom i fast driftställe m.m.

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

3. 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

¹Se Beträffande vinst som förvärvas 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 som innehas av AB Aerotransport (ABA), den svenske delägaren i Scandinavian Airlines System (SAS).

Övrig egendom

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

Avyttring efter utflyttning

5. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 4 får vinst, som fysisk person som har haft hemvist i en avtalsslutande stat och som har erhållit hemvist i den andra avtalsslutande staten förvärvar på grund av överlåtelse av egendom, beskattas i den förstnämnda staten om överlåtelserna av egendomen sker vid något tillfälle under de fem åren

närmast efter det datum då den fysiska personen upphört att ha hemvist i den förstnämnda staten¹.

Artikel 14

SJÄLVSTÄNDIG YRKESUTÖVNING

Stadigvarande anordning

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

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.

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

Artikel 15

ENSKILD TJÄNST

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

som utförs i den andra avtalsslutande staten, endast i den förstnämnda staten, om

183-dagarsregeln

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

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

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

**Undantag från
p. 1 och 2;**

Ombordanställda

SAS-anställda

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

STYRELSEARVODE¹

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.

¹Jfr *SINK*; *RSV:s anm.*

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 förvärvar genom sin personliga verksamhet i den andra avtalsslutande staten i egenskap av underhållningsartist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionsartist eller musiker, eller i egenskap av sportutövare, beskattas i denna andra stat.

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

faller 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, LIVRÄNTA OCH LIKNANDE BETALNING

Inget krav på tidigare anställning

1. Pension och annan liknande ersättning, betalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen och livränta som härrör från en avtalsslutande stat däri inbegripet pension, som betalas av, eller från fonder inrättade av, en avtalsslutande stat, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter och som betalas till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i den förstnämnda avtalsslutande staten.

Def. av "livränta"

2. Med uttrycket "livränta" förstås ett fastställt belopp, som utbetalas periodiskt på fastställda tider under en persons livstid eller under angiven eller fastställbar tidsperiod och som utgår på grund av förpliktelse att verkställa dessa betalningar som ersättning för däremot fullt svarande vederlag i pengar eller pengars värde.

¹Jfr LSI; RSV:s anm.

Artikel 19

OFFENTLIG TJÄNST

Lön etc. till anställd

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

-lokanställda

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

**Undantag från
p. 1 och 2**

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

Artikel 20

STUDERANDE

**"Understöd" från
annat land**

Studering eller 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

**Undantag från
p. 1**

1. Inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar och som inte behandlas i föregående artiklar av detta avtal
2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte på inkomst, med undantag beskattas endast i denna stat, oavsett varifrån inkomsten härrör.
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

FÖRMÖGENHET

**Fast egendom och
"fastighetsbolag"**

1. Förmögenhet bestående av sådan fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2, vilken person med hemvist i en avtalsslutande stat innehar och vilken är belägen i den andra avtalsslutande staten, eller

förmögenhet bestående av andelar i bolag vars tillgångar huvudsakligen utgörs av sådan egendom, får beskattas i denna andra stat.

Lös egendom i fast driftställe m.m.

2. Förmögenhet bestående av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i en avtalslutande stat har i den andra avtalslutande staten, eller av lös egendom hänförlig till stadigvarande anordning för att utöva självständig yrkesverksamhet, som person med hemvist i en avtalslutande stat har i den andra avtalslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

Skepp och luftfartyg

3. Förmögenhet bestående av skepp och luftfartyg som används i internationell trafik av företag i en avtalslutande stat samt av lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp och luftfartyg beskattas endast i denna stat.

Övrig förmögenhet

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

Beskattning fem år efter utflyttning

5. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 4 får förmögenhet, som innehas av fysisk person som har haft hemvist i en avtalslutande stat och som har erhållit hemvist i den andra avtalslutande staten, beskattas i den förstnämnda avtalslutande staten under de första fem åren som följer efter det datum då den fysiska personen upphört att ha hemvist i den förstnämnda staten. Om denna stat enligt lagstiftningen i staten i fråga, inte kan beskatta detta slags tillgångar, beskattas dessa endast i den andra avtalslutande staten.

SAS

6. Beträffande förmögenhet som innehas av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS), tillämpas bestämmelserna i punkterna 3 och 4 endast i fråga om sådan förmögenhet som motsvarar den andel i konsortiet som innehas av AB Aerotransport (ABA), den svenske delägaren i SAS.

Metodartikeln

Artikel 23

UNDANRÖJANDE AV DUBBELBESKATTNING

Luxemburg

1. Beträffande Luxemburg skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

**-exempt; inkomst
och förmögenhet**

a) Om person med hemvist i Luxemburg förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Sverige, skall Luxemburg, såvida inte bestämmelserna i punkterna b) och c) föranleder annat, undanta sådan inkomst eller förmögenhet från skatt, men får, vid bestämmandet av skatten på denna persons återstående inkomst eller förmögenhet tillämpa samma skattesatser som skulle ha gällt om inkomsten eller förmögenheten inte hade undantagits från skatt.

**-progressions-
uppräknig**

**-avräkning;
inkomst**

b) Om person med hemvist i Luxemburg förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i artikel 10, artikel 13 punkt 5 och artikel 18 får beskattas i Sverige, skall Luxemburg från skatten på denna persons inkomst avräkna ett belopp motsvarande den skatt som betalats i Sverige. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av skatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst som uppburits från Sverige.

**-exempt;
utdelning**

c) Om ett bolag med hemvist i Luxemburg uppbär utdelning från svensk källa skall Luxemburg undanta sådan utdelning från skatt. Detta gäller endast om bolaget med hemvist i Luxemburg, sedan ingången av räkenskapsåret innehar direkt minst 10 procent av det utdelande bolagets kapital och om detta bolag i Sverige är underkastat en beskattning motsvarande skatten på bolagsinkomst i Luxemburg. Ovan nämnda aktier eller andelar i det svenska bolaget är, under samma förutsättningar, undantagna från förmögenhetsskatten i Luxemburg.

Sverige

2. Beträffande Sverige skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

**-avräkning;
inkomst**

a) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt luxemburgsk lagstiftning och i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Luxemburg, skall Sverige – med beaktande av bestämmelserna i svensk lagstiftning beträffande avräkning av utländsk skatt¹ (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 luxemburgska skatt som erlagts på inkomsten. Om en person med

-förmögenhet

hemvist i Sverige innehar förmögenhet som i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Luxemburg, skall Sverige från skatten på denna persons förmögenhet avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som erlagts i Luxemburg på denna förmögenhet. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av den svenska förmögenhetsskatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den förmögenhet som får beskattas i Luxemburg.

-spärrbelopp

**-progressions-
förbehåll;
OBS 3 § lagen**

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

**-exempt;
utdelning**

c) Utan hinder av bestämmelserna i a) ovan är utdelning från bolag med hemvist i Luxemburg till bolag med hemvist i Sverige undantagen från svensk skatt enligt bestämmelserna i svensk lag² om skattebefrielse för utdelning som erhålls av svenska bolag från dotterbolag utomlands.

Artikel 24

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 underkastad³. 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.

¹Se AvrL; RSV:s anm.

²Se 7 § 8 mom. 6-10 st. SIL; RSV:s anm.

³Se RÅ 1986 not. 785 och RÅ 1988 ref. 154; RSV:s anm.

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 slag. Denna bestämmelse anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att medge person med hemvist i den andra avtalsslutande staten sådant personligt avdrag vid beskattningen, sådan skattebefrielse eller skatteenedsättning på grund av civilstånd eller försörjningsplikt mot familj som medges person med hemvist i den egna staten.

Kostnadsavdrag

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

mandet av sådant företags beskattningsbara förmögenhet på samma villkor som skuld till person med hemvist i den förstnämnda staten.

Luxemburgskt ägande av svensk 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 underkastat¹.

Artikeln tillämplig på alla skatter

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

¹Se t.ex. RÅ 1987 ref. 158, RÅ 1993 ref. 91 och RÅ 1996 ref. 69; RSV:s anm.

Artikel 25

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 24 punkt 1, i den avtalsslutande stat där han är medborgare. Saken skall läggas fram inom tre år från den tidpunkt då personen i fråga fick vetskap om den åtgärd som givit upphov till beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet.

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 avtalslutande staternas interna lagstiftning.

Generella överenskommelser

3. De behöriga myndigheterna i de avtalslutande 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 avtalslutande staterna kan träda i direkt förbindelse med varandra i syfte att träffa överenskommelse i de fall som angivits i föregående punkter.

Artikel 26

UTBYTE AV UPPLYSNINGAR¹

RSV behörig myndighet

1. De behöriga myndigheterna i de avtalslutande staterna skall utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa bestämmelserna i detta avtal eller i de avtalslutande staternas in-

¹Jfr LÖHS och prop. 1989/90:14; RSV:s anm.

terna 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 avtalslutande 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 avtalslutande stat att

a) vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning och administrativ praxis i denna avtalslutande stat eller i den andra avtalslutande 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).

Artikel 27

BISTÅND MED INDRIVNING¹

1. De avtalsslutande staterna förbinder sig att lämna varandra bistånd och handräckning för att driva in skatter som omfattas av avtalet, räntor som utgår på dessa, kostnader, tillägg till dessa skatter samt viten som inte har straffrättslig karaktär.

**Handlingar som
skall bifogas
framställning**

2. Framställning om sådan handräckning skall vara åtföljd av handlingar som enligt lagstiftningen i den stat som begärt handräckningen krävs för att fastställa att de belopp som skall indrivnas förfallit till betalning.

**Verkställande stats
lagstiftning
tillämplig**

¹Se 20. Med iakttagande av dessa handlingar sker delgivning samt indrivnings- och uppbördsåtgärder i den stat där handräckning skall ske enligt den stats lagstiftning om indrivning och uppbörd av dess egna skatter. I synnerhet skall beslut om uppbörd göras exigibla på sätt som anges i denna stats lagstiftning.

**Ej förmånsbe-
rättigad**

4. Den skattefordran som skall drivas in anses inte som förmånsberättigad fordran i den stat där handräckningen sker.

Säkringsåtgärder

5. I fråga om skattefordran som ännu inte blivit slutgiltigt fastställd kan borgenärsstaten, för att säkerställa sin rätt, göra framställning hos den andra staten om säkringsåtgärder. Beträffande sådana åtgärder äger föregående bestämmelser motsvarande tillämpning.

Artikel 28

MEDLEMMAR AV DIPLOMATISK BESKICKNING OCH KONSULAT¹

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

Artikel 29

IKRAFTTRÄDANDE

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

Avtalet trädde i kraft 1998-03-15

2. Detta avtal träder i kraft trettio dagar efter den dag då det senare av dessa meddelanden tas emot och tillämpas:

a) i Luxemburg:

1) beträffande källskatter, på inkomst som förvärfas den första januari närmast efter den dag då avtalet träder i kraft eller senare;

¹Se LIP; RSV:s anm.

2) beträffande övriga skatter, på beskattningsperioder som slutar den första januari närmast efter den dag då avtalet träder i kraft eller senare;

b) i Sverige:

1) beträffande skatter på inkomst, på inkomst som förvärfas den första januari närmast efter den dag då avtalet träder i kraft eller senare;

2) beträffande förmögenhetsskatten, på skatt som utgår på grund av taxering andra kalenderåret efter det då avtalet träder i kraft eller senare.

3. Avtalet den 14 juli 1983 mellan Konungariket Sverige och Storhertigdömet Luxemburg för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser om ömsesidig handräckning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet skall upphöra att gälla från det datum detta avtal med därtill hörande protokoll skall tillämpas. Bestämmelserna i 1983 års avtal skall upphöra att tillämpas från och med det datum då motsvarande bestämmelser i detta avtal med därtill hörande protokoll för första gången blir tillämpliga i enlighet med bestämmelserna i punkt 2 i denna artikel.

Artikel 30

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 skriftlig underrättelse härom minst sex månader före utgången av varje kalenderår. I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla beträffande inkomst som förvärvas eller förmögenhet som innehas den första januari det kalenderår som följer närmast efter utgången av sexmånadersperioden eller senare.

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

Som skedde i Stockholm, den 14 oktober 1996, i två exemplar på franska språket.

För Konungariket Sveriges regering

Thomas Östros

För Storhertigdömet Luxemburgs regering

François Bremer

PROTOKOLL

Vid undertecknandet i dag av avtalet mellan Konungariket Sverige och Storhertigdömet Luxemburg för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (i det följande benämnt "avtalet"), har undertecknade kommit överens om att följande bestämmelser skall utgöra en integrerande del av avtalet:

Subjekt som inte omfattas av avtalet

1) Avtalet tillämpas inte beträffande dels holdingbolag i den mening som avses i den speciella lagstiftning i Luxemburg som för närvarande gäller enligt lagen den 31 juli 1929 och storhertigens förordning den 17 december 1938, dels beträffande åtaganden för kollektiva investeringar (organismes de placement collectif) som avses i den luxemburgska lagen den 30 mars 1988. Avtalet tillämpas inte heller beträffande andra subjekt som underkastas liknande lagstiftning som tillkommer efter undertecknandet av detta avtal.

Offshorebolag omfattas inte av avtalet

2) Avtalet tillämpas inte beträffande företag med hemvist i en avtalsslutande stat som förvärvar sina inkomster huvudsakligen från andra stater om sådan inkomst beskattas väsentligt lägre än inkomst som härrör från denna avtalsslutande stat.

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

Som skedde i Stockholm, den 14 oktober 1996, i två exemplar på franska språket.

För Konungariket Sveriges regering

Thomas Östros

För Storhertigdömet Luxemburgs regering

François Bremer

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg

Prop. 1996/97:43
s. 38

Historik

3 Ärendet och dess beredning

Nu gällande avtal med Luxemburg för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser om ömsesidig handräckning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet undertecknades den 14 juli 1983. Avtalet godkändes av riksdagen och började tillämpas retroaktivt fr.o.m. 1982 års taxering (prop. 1983/84:18, bet. 1983/84:SkU 21, rskr. 1983/84: 144, SFS 1984:174).

Avtalet innehåller bestämmelser som i kombination med lagstiftning som införts i Luxemburg efter avtalets tillkomst innebär möjligheter till skatteflykt. På begäran av Sverige inleddes därför förhandlingar om ett nytt avtal i Luxemburg i november 1995. Slutförhandlingar ägde rum i Stockholm i maj 1996. Ett utkast till nytt avtal paraferades den 8 maj 1996. Avtalsutkastet, som är upprättat på franska, har översatts till svenska. Avtalet har remitterats till *Kammarrätten i Jönköping* och *Riksskatteverket*. Remissinstanserna har

uttryckt önskemål om att vissa avtalsbestämmelser förklaras närmare i propositionen.

Det nya avtalet undertecknades den 14 oktober 1996. Ett förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg har upprättats inom Finansdepartementet.

Närmast under avsnitt 4 redovisas lagförslaget. Avsnitt 5 behandlar översiktligt skattesystemet i Luxemburg. Avtalets innehåll presenteras i avsnitt 6.

**Avtalets ikraft-
trädande**

Enligt art. 29 skall de avtalsslutande staterna underrätta varandra när de åtgärder vidtagits som enligt resp. lagstiftning krävs för att avtalet skall kunna träda i kraft. Avtalet träder då i kraft trettio dagar efter det att den senaste underrättelsen överlämnats. För att avtalet skall kunna tillämpas från den 1 januari 1997 måste således den svenska underrättelsen överlämnas allra senast fredagen den 29 november 1996. Av detta skäl finns därför anledning att riksdagen beslutar om en förkortad motionstid för följdmotioner till propositionen.

Lagrådet

Såsom framgår av 2 § i den föreslagna lagen skall avtalets beskattningsregler tillämpas endast i den mån de medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga. Regeringen anser på grund härav och på grund av förslagets beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse. Lagrådets yttrande har därför inte inhämtats.

4 Lagförslaget

Lagförslaget består dels av paragraferna 1–3, dels av en bilaga som innehåller den överenskomna avtalstexten samt därtill fogat protokoll på franska språket och med en svensk översättning.

Lagen

**Prop. 1996/97:43
s. 39**

I förslaget till lag föreskrivs att avtalet tillsammans med det protokoll som är fogat 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

**Ej progressions-
uppräknig**

(1928:370, KL), lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (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 Luxemburg skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen här, dvs. någon progressionsuppräknig skall då inte ske. Sverige har genom progressionsregeln i art. 23 (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 progressionsuppräknig som ges i dubbelbeskattningsavtalen. Skälen härtill är flera, bl.a. innebär det en minskad arbetsbörda för skattemyndigheterna och en förenkling av regelsystemet. Dessutom är det bortfall av skatt som blir följderna av ett avstående från progressionsuppräknig helt försumbart från statsfinansiell synpunkt. Dessa skäl motiverar ett avstående från progressionsuppräknig även i förhållande till Luxemburg.

Ikraftträdandet

Enligt art. 29 i avtalet skall staterna underrätta varandra när de åtgärder vidtagits som krävs för att avtalet skall träda i kraft. Avtalet träder i kraft trettio dagar efter den dag då den sista underrättelsen tagits emot. 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.

5 Översiktligt om inkomst- och förmögenhets- skattesystemet i Luxemburg

5.1 Bolagsbeskattningen

5.1.1 Allmänt

Hemmahörande

Bolag som är hemmahörande ("resident") i Luxemburg är i allmänhet skattskyldiga där för all sin inkomst, oavsett varifrån den härrör. Såsom hemmahörande anses bolag som är registrerade och har sitt säte i Luxemburg eller som har sin verkliga ledning där. Skattesatsen för bolag är för närvarande 34,32 % för beskattningsbara inkomster som överstiger 1 312 000 LUF (luxemburgska francs). För beskattningsbara inkomster som inte överstiger 400 000 LUF är skattesatsen 20,8 % och för inkomster mellan 400 000 och 1 312 000 LUF tillämpas särskilda skattesatser och särskilda beräkningsgrunder. Det har föreslagits att bolagsskatten skall sänkas fr.o.m. 1997.

Skattesatser

Avdrag

Alla driftskostnader i rörelsen är i regel avdragsgilla. Kostnader hänförliga till inkomst som undantas från beskattning är emellertid inte avdragsgilla. Avskrivningar medges med procentsatser från 2 %

Prop. 1996/97:43
s. 40

till 25 % på affärslokaler, fabriker, maskiner, fordon etc. Förlustavdrag medges under obegränsad tid (carry forward). Däremot får förluster inte dras av mot tidigare års vinster (carry back).

Lagstiftningen innehåller även vissa särskilda beskattningsregler för koncernbolag. En förlust i ett koncernbolag kan kvittas mot en vinst i ett annat koncernbolag under samma år om båda bolagen erlägger full bolagsskatt och om moderbolaget innehar direkt eller indirekt minst 75 % av aktiekapitalet i dotterbolaget. En sådan integrerad beskattning av hela koncernen är underkastad godkännande av finansministern och måste omfatta en period om minst fem år.

5.1.2 Utdelning och ränta

Luxemburg tillämpar i princip det klassiska bolagsskattesystemet. Detta innebär att skatt utgår på bolagets inkomster och att lämnad utdelning beskattas hos aktieägaren fullt ut. Systemet har dock modifierats på så sätt att fysiska personer beskattas endast för hälften av utdelningen enligt de förutsättningar som anges nedan. Mottagen utdelning ingår som huvudregel i den beskattningsbara inkomsten. Under vissa förutsättningar kan emellertid utdelning som mottas av ett bolag i Luxemburg eller av fast driftställe i Luxemburg som innehas av ett bolag inom EU eller ett avtalsland undantas från bolagsskatt enligt reglerna om s.k. "participation exemption". För skattefrihet krävs att både det utdelande och det mottagande bolaget är underkastade "full" bolagsskatt i Luxemburg eller om det utdelande bolaget inte har hemvist i Luxemburg att detta är underkastat en därmed jämförlig utländsk skatt (15 %). Vidare krävs i princip att det luxemburgska bolagets direkta ägande uppgår till minst 10 % av det utdelande bolagets kapital eller att anskaffningskostnaderna för aktierna uppgår till minst 50 miljoner LUF. Slutligen måste det luxemburgska bolaget inneha aktierna sedan början av räkenskapsåret utan avbrott. Skattefriheten gäller endast för utdelning på sådana aktier som innehas utan avbrott i tolv månader före utgången av räkenskapsåret.

Reavinster på
aktier

Även realisationsvinster hänförliga till försäljning av aktier undantas från beskattning om det bolag i vilket aktierna innehas är underkastat full bolagsskatt i Luxemburg eller därmed jämförlig utländsk skatt. Vidare krävs att det bolag som avyttrar aktierna är underkastat full bolagsskatt i Luxemburg och direkt innehar minst 25 % av det utdelande bolagets kapital eller har anskaffningskostnader för aktierna som uppgår till minst 250 miljoner LUF samt att aktierna vid början av det räkenskapsår försäljningen sker innehas i minst

tolv månader utan avbrott. Övriga realisationsvinster på aktier ingår i beskattningsbar inkomst.

Källskatt

Källskatt utgår med 25 % på utdelningar – förutom när utdelningen betalas av ett holdingbolag – och på ränta på obligationer med rätt till andel i vinst. Utdelning mellan bolag är undantagen från källskatt om det utdelande bolaget är underkastat full bolagsskatt och om mottagaren är ett normalbeskattat bolag med hemvist i Luxemburg som sedan början av räkenskapsåret direkt innehaft minst 10 % av dotterbolagets kapital eller om anskaffningskostnaderna för aktierna uppgått till minst 50 miljoner LUF. Skattefriheten har utsträckts till att gälla om mottagaren är ett bolag inom EU som under minst två år före utdelningstillfället utan avbrott innehaft minst 25 % av aktierna i det utdelande bolaget. Förvärvas aktier gäller kravet på två års innehav även för dessa aktier. Även för mottagare som är filialer i Luxemburg till bolag inom EU eller i avtalsland gäller skattefriheten.

**Prop. 1996/97:43
s. 41**

5.1.3 Kommunalskatt och statlig förmögenhetsskatt

Bolag är skattskyldiga till den kommunala skatten på rörelseinkomster och på förmögenhet nedlagd i rörelse. Den effektiva skattesatsen varierar mellan 7,2 och 12 % för rörelseinkomster resp. 0,36 och 1 % för förmögenhet. Det har föreslagits att den kommunala förmögenhetsskatten skall avskaffas fr.o.m. 1997.

Härutöver är bolag underkastade den statliga förmögenhetsskatten för all sin egendom. Skattesatsen uppgår till 0,5 %.

5.1.4 Holdingbolag

Luxemburgsk lagstiftning innehåller specialbestämmelser för olika typer av holdingbolag. Holdingbolag upprättade enligt 1929 års lagstiftning får endast bedriva viss icke-industriell verksamhet. Holdingbolagen undantas från inkomstskatt, förmögenhetsskatt och källskatt. Stämpelskatt på 1 % utgår vanligen på tillskjutet kapital och vid nyemission. Holdingbolagen erlägger en årlig avgift ("taxe d'abonnement") som varierar beroende på vilken typ av bolag det är fråga om. Avgiften är dock mycket låg, t.ex. 0,2 % av kapitalet för ett s.k. "standard holding company".

Stämpelskatt

Taxe d'abonnement

SOPARFI

Holdingbolag som i Luxemburg benämns SOPARFI (société de participation financière), är underkastade inkomstskatt, kommunalskatt och förmögenhetsskatt. De omfattas av de förmånliga reglerna om "participation exemption" som redovisats ovan.

5.1.5 Captive Re-Insurance bolag

Återförsäkringsbolag

Captive re-insurance bolag (återförsäkringsbolag) måste ha ett minsta eget kapital på 50 miljoner LUF. Bolagen är underkastade full bolags-skatt, men erhåller en skattemässigt gynnad ställning på grund av de goda reserveringsmöjligheter som är tillgängliga. Avsättningsbestäm-melserna är utformade på så sätt att någon beskattning i princip inte kommer i fråga så länge premieintäkterna ökar.

5.1.6 Värdepappersfonder och fondbolag

**Prop. 1996/97:43
s. 42**

Värdepappersfonder och övriga åtaganden för kollektiva investeringar (organismes de placement collectif) regleras i en lag från 1988. I lagen regleras tre olika typer av kollektiva investeringar: "fonds commun de placement" (FCP), "société d'investissement à capital fixe" (SICAF) och "société d'investissement à capital variable" (SICAV). Dessa associationer är i princip befriade från alla inkomstskatter och förmögenhetsskatter. I stället erlägger de en årlig avgift (taxe d'abonnement) på högst 0,06 % av nettotillgångarna. Registreringsavgift på 50 000 LUF utgår vid associationernas bildande.

**FCP
SICAF
SICAV**

FCP

FCP är inte en juridisk person. Fonden måste förvaltas av ett mana-gementbolag (société anonyme) med säte i Luxemburg. Detta bolag är så länge det förvaltar endast en fond enligt ovan nämnda lagstiftning inte heller skattskyldigt för inkomst- och förmögenhets-skatt.

SIVAV och SICAF

SICAV och SICAF är juridiska personer och kan endast drivas som ett bolag. Investmentbolagen kan assisteras av ett s.k."advisory company" som beskattas under vissa förutsättningar som ett "standardholdingbolag".

5.1.7 Coordination Centres och Finance Companies

Den förmånliga beskattning av s.k. coordination centres (sociétés de coordination) som reglerades i ett cirkulär, "la circulaire L.I.R. no 119 den 12 juni 1989" och av finansbolag som reglerades i ett cirkulär, "la circulaire L.I.R no 120 den 14 juli 1989" har upphört att gälla.

5.1.8 Inskränkt skattskyldiga

Bolag som inte har hemvist i Luxemburg beskattas i huvudsak för inkomst från fast driftställe i Luxemburg, för inkomst från fast egendom belägen i Luxemburg och för ränta på lån med säkerhet i fastighet i Luxemburg. Källskatt utgår med 25 % på utdelning och ränta på obligationer med rätt till andel i vinst, med 12 % på royalty avseende patent och med 10 % på royalty avseende konstnärlig verksamhet. Vidare är sådana bolag skattskyldiga till den statliga förmögenhetsskatten för förmögenhet hänförlig till fast driftställe i Luxemburg samt till den kommunala inkomst- och förmögenhetsskatten för viss inkomst med källa resp. förmögenhet i Luxemburg.

5.2 Fysiska personer

Hemvist

Fysiska personer med skatterättsligt hemvist i Luxemburg är skattskyldiga till inkomstskatt och förmögenhetsskatt för all inkomst och förmögenhet. Detta gäller i princip oavsett varifrån inkomsten härrör eller var egendomen är belägen. Fysisk person anses i princip ha skatterättsligt hemvist i Luxemburg om han har sitt domicil eller stadigvarande vistas där. Giftnas inkomster läggs samman för beskattningsändamål och halveras därefter, vilket innebär att samma skattesats tillämpas två gånger på halva deras sammanlagda inkomst. Avdrag medges för kostnader för intäkternas förvärvande. Som huvudregel gäller att inga avdrag medges för kostnader hänförliga till inkomst som undantagits från beskattning. Vissa personliga avdrag medges också. Skatten är progressiv och ligger i skiktet 10–50 % av beskattningsbar inkomst. Härutöver tillkommer en tilläggsskatt på 2,5 %.

Prop. 1996/97:43
s. 43

Utdelning	Utdelning som förvärfvas av aktieägare bosatta i Luxemburg ingår i beskattningsbar inkomst. Sker utdelningen från bolag med hemvist i Luxemburg som är underkastade den normala bolagsskatten är halva utdelningsinkomsten skattefri. Avräkning sker med den källskatt på 25 % som utgått på utdelningsinkomsten. Spekulative realisationsvinster gällande försäljning av egendom vars värde uppgår till minst 10 000 LUF ingår i beskattningsbar inkomst. Realisationsvinster anses vara spekulativa om innehavstiden understiger sex månader beträffande lös egendom och två år beträffande fast egendom. Realisationsvinst avseende fast egendom beskattas med halva den normala skattesatsen om innehavstiden överstiger två år. Samma beskattning gäller för realisationsvinster avseende avyttring av aktier som innehas i mer än sex månader om fråga är om ett väsentligt innehav (mer än 25 %). Annan realisationsvinst som inte anses spekulativ beskattas inte. Källskatt utgår med 25 % på ränta på obligationer med rätt till andel i vinst. En särskild källskatt utgår på styrelsearvoden som betalas till styrelseledamöter i bolag i Luxemburg. Skattesatsen uppgår till 20 %.
Reavinster	
Obligationsränta Styrelsearvode	Vidare är fysiska personer med hemvist i Luxemburg skattskyldiga till en särskild kommunalskatt på rörelseinkomst med en effektiv skattesats som varierar mellan 7,2 och 12 %. En liknande kommunalskatt utgår också på förmögenhet ingående i rörelse och uppgår då till mellan 0,36 och 1 %. Det har föreslagits att den kommunala förmögenhetsskatten skall avskaffas fr.o.m. 1997. Statlig förmögenhetsskatt utgår med 0,5 % på all förmögenhet.
Inte bosatta	Fysiska personer som inte är bosatta i Luxemburg ("non-residents") är skattskyldiga för viss inkomst som härrör från Luxemburg. Vidare utgår källskatt med 25 % på utdelning och ränta på obligationer med rätt till andel i vinsten (profit-sharing bonds), med 10 % på royalty avseende upphovsrätter och med 12 % på royalty avseende patent och varumärke. Ränta på bankmedel i luxemburgska banker som betalas till fysiska personer som inte är bosatta i Luxemburg beskattas inte i Luxemburg. För styrelsearvoden som betalas av bolag i Luxemburg till personer som inte är bosatta där utgår en källskatt på 28,2 %. Fysiska personer som inte är bosatta i Luxemburg är skattskyldiga till statlig förmögenhetsskatt för viss förmögenhet som är belägen i Luxemburg och till kommunal inkomst- och förmögenhetsskatt avseende egendom hänförlig till fast driftställe i Luxemburg.

6 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll

6.1 Bakgrund

**OECD:s modell-
avtal förebild**

**Prop. 1996/97:43
s. 44**

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). Vissa viktiga förändringar har gjorts i förhållande till nuvarande avtal. Reglerna om skattefrihet för mottagen utdelning har ändrats. Avtalet innehåller dessutom regler som uttryckligen utesluter från avtalets tillämpning personer som inte beskattas alls eller endast i mycket begränsad omfattning.

6.2 Avtalets tillämpningsområde

**Personer som om-
fattas 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 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 i princip vara skyldig att erlagga skatt enligt de reguljära inkomstskattetabeller som normalt tillämpas för personer hemmahörande i staten i fråga för de olika inkomster denne uppbär. Det är således inte tillräckligt att personen endast har en sådan anknytning till hemviststaten som för den kategori den tillhör normalt medför oinskränkt skattskyldighet till bolagsskatt.

**Avtalets skattskyl-
dighetsbegrepp**

RSV:s kommentar

I ett förhandsbesked rörande 1983 års skatteavtal med Luxemburg fann RR att ett luxemburskt bolag, som på grund av speciallagstiftning var befriat från bolagsskatt i Luxemburg, i skatteavtalets mening ändå fick anses ha hemvist där (se RÅ 1996 ref. 84). Som framgår av departementschefens uttalandet ovan omfattas inte sådana luxemburgska bolag av 1996 års skatteavtal. Jämför även de i protokollspunkt 1 från skatteavtalet undantagna subjekten samt vad som sägs i avsnitt 6.8 nedan.

Prop. 1996/97:43
s. 44
Skatter som omfattas av avtalet

Art. 2 upptar de skatter på vilka avtalet är tillämpligt. Det kan noteras att den statliga fastighetsskatten inte omfattas av avtalet. Dubbelbeskattning av t.ex. privatbostad som en i Sverige bosatt person innehar i Luxemburg kan dock undanröjas med tillämpning av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Av punkt 2 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.

6.3 Definitioner m.m.

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 "internationell trafik" (punkt 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. ...

RSV:s kommentar

I artikel 3 punkt 1 f) definieras uttrycken "företag i en avtalslutande stat" och "företag i den andra avtalslutande staten". Uttrycket "ett företag" innefattar fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse, se t.ex. RÅ 1991 not. 228 och RÅ 1997 ref. 35. Detta innebär att om en fysisk person med hemvist i Sverige bedriver rörelse i Luxemburg så är denna fysiska person vid tillämpningen av avtalet att anse som "ett företag i Sverige".

Prop. 1996/97:43
s. 44
Tolkning av skatteavtal

s. 45

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.). Här skall endast framhållas att Wienkonventionen om traktaträtten tar sikte på att vid tvist mellan parterna om avtalets innebörd tolka parternas, dvs. staternas, avsikt med en bestämmelse i ett visst avtal och inte att reglera förhållandet mellan skattskyldiga och staten. Dubbelbeskattningsavtalen skall i princip tolkas som annan svensk lagstiftning, dvs. enligt sin ordalydelse och med stöd av offentliga förarbeten.

RSV:s kommentar

Genom prop. 1995/96:121 infördes lag (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal. 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 utpekas som hemviststat och den andra oftast utpekas 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 avtalsslutande 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 beskattningsanspråk såvitt avser denna ränteinkomst enligt intern skattelagstiftning uppgår till högst 10 % av räntans bruttobelopp - t.ex. beroende på stora avdragsgilla realisationsförluster - medför därför inte förekomsten av dubbelbeskattningsavtal någon förändring av den svenska beskattningen. Om däremot Sveriges beskattningsanspråk avseende räntan enligt intern lagstiftning uppgår till mer än 10 % av räntans bruttobelopp måste svensk skatt på räntan sättas ned till ett belopp motsvarande just 10 % av bruttobeloppet.

...

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.

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

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

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. alternativ exempt). Vid tillämpning av avräkningsmetoden 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. En fysisk person som har väsentlig anknytning till Sverige enligt bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL och som därige-nom är oinskränkt skattskyldig här i landet har hemvist i annan avtalslutan- de stat vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet. Han antas vara skatte-mässigt 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 ränte-inkomsten inskränkt till 10 % av räntans bruttobelopp, dvs. till 10 000 kr. Svensk skatt skall därför sättas ned med 17 000 kr.

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 så-ledes inskränkt skattskyldig i Sverige och oinskränkt skattskyldig i den andra avtalslutande 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

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

grund av definitionen av uttrycket "ränta" i avtalet. Källstatens, dvs. Sve-riges, rätt att beskatta betalningen är därför begränsad till högst 10 % av brut-tobeloppet. 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. 1996/97:43
s. 45
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 uttryckligen framgår av avtalstexten regleras endast var en person har sitt hemvist vid tillämpning av avtalet. Detta innebär att avtalets hemvistregler saknar relevans exempelvis då det gäller att avgöra om 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. När det gäller reglerna i de avtalsslutande staternas interna rätt inverkar de däremot på avtalets hemvistbegrepp eftersom frågan var en fysisk eller juridisk person vid tillämpningen av avtalet skall anses ha hemvist i första hand avgörs med ledning av den interna lagstiftningen i resp. stat.

Dubbel bosättning

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 Luxemburg anses bosatt där. Vid tillämpningen av avtalet skall i sådana fall den skattskyldige anses ha hemvist endast i den avtalsslutande stat i vilken han har hemvist enligt angivna avtalsbestämmelser. En person som anses bosatt i såväl Sverige som Luxemburg enligt resp. stats interna regler men som vid tillämpningen av avtalet anses ha hemvist i Luxemburg 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 er-hålla t.ex. grundavdrag och allmänna avdrag.

-fysisk person

Fall av dubbel bosättning för juridisk person regleras i punkt 3. Juridisk person anses vid dubbel bosättning ha hemvist endast i den avtalsslutande stat där den har sin verkliga ledning.

-juridisk person

Art. 5 definierar uttrycket "fast driftställe" i avtalet. Artikeln överensstämmer helt med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. 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

Fast driftställe

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.

Svensk rätt

Prop. 1996/97:43
s. 46

Bestämmelserna om "fast driftställe" i svensk lagstiftning finns i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL. För att ett företag i Luxemburg 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 Luxemburg). I de flesta fall torde fast driftställe i den angivna situationen föreligga även enligt bestämmelserna i KL.

6.4 Avtalets beskattningsregler

Art. 6–21 innehåller avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster. Avtalets uppdelning i olika typer av inkomster har endast betydelse för tillämpningen av avtalet och således inte vid bestämmandet av till vilket inkomstslag och vilken förvärvskälla inkomsten skall hänföras enligt svensk 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 iaktas. I fall en inkomst "får beskattas" i en avtalsslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6–21, innebär detta naturligtvis 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. 23.

Uttrycket "får beskattas"

Fast egendom	Inkomst av fast egendom får enligt <i>art. 6</i> beskattas i den stat där egendomen är belägen. Artikeln överensstämmer med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal, bortsett från att definitionen av fast egendom uttryckligen omfattar även "byggnader". Bakgrunden till detta är att byggnad enligt svensk rätt i vissa fall är lös egendom. Vid tillämpningen av avtalet anses alltid byggnad som fast egendom och inkomst av sådan byggnad får beskattas här om byggnaden finns i Sverige även om inkomsttagaren har hemvist i Luxemburg. 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 <i>art. 6</i> , dvs. den stat i vilken fastigheten är belägen får beskatta inkomsten. Detta hindrar dock inte Sverige från att beskatta inkomsten som inkomst av näringsverksamhet vid taxeringen här. 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 <i>art. 21</i> (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 <i>art. 12</i> .
-byggnad	
-royalty	
RSV:s kommentar	<i>Definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 omfattar nyttjanderätt till fast egendom och således bl.a. svenska hovstadsrätter (se RA 1989 ref. 37 och RA 1995 ref. 91).</i>
Prop. 1996/97:43 s. 46	<i>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.</i>
Inkomst av rörelse	
Prop. 1996/97:43 s. 47	Begreppet "fast driftställe" har definierats i <i>art. 5</i> 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. Bestämmelserna i artikeln är med ett undantag identiska med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. Undantaget består i att punkt 4 i OECD:s modellavtal har uteslutits.
-inkomstberäkningen	Om ett företag hemmahörande i Luxemburg 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; fast driftställe - huvudkontor	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 (punkt 2).

-utgifter

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 huvudkontor för ett fast driftställe är en utgift som får dras av hos det fasta driftstället.

**-artikelns till-
lämplighet**

Ingår i inkomst av rörelse inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar i detta avtal regleras beskattningsrätten till dessa inkomster i de särskilda artiklarna (punkt 6).

RSV:s kommentar

Begreppet "inkomst av rörelse" i denna artikel överensstämmer inte med begreppet "inkomst av näringsverksamhet" i intern rätt. Som framgår av punkt 6 är inte denna artikel tillämplig på inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar. Om t.ex. ett svenskt aktiebolag erhåller utdelning, ränta eller royalt från källa i Luxemburg är artiklarna 10-12 tillämpliga på dessa inkomster. Vid beskattningen enligt KL och SIL utgör dock dessa inkomster inkomst av näringsverksamhet.

**Prop. 1996/97:43
s. 47**

Sjö- och luftfart

Art. 8 behandlar beskattning av inkomst av rörelse i form av *sjöfart och luftfart* 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.

**Obehörig vinst-
överföring**

Art. 9 innehåller regler om omräkning av inkomst vid *obehörig vinstöverföring* mellan företag med intressegemenskap. De i punkt 1 angivna reglerna innebär givetvis varken någon begränsning eller utvidgning av en avtalslutande 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.

Utdelning

Art. 10 behandlar beskattningen av *utdelningsinkomster*. Definitionen av uttrycket "utdelning", som återfinns i punkt 5, 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. För att utdelning från bolag i Luxemburg skall vara skattefri för ett svenskt bolag enligt artikel 23 punkt 2 c, krävs att fråga är om utdelning enligt svensk skattelagstiftning. Art. 10 eller motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal kan således inte användas för att avgöra innebörden av uttrycket i andra sammanhang. Anledningen till att uttrycket definierats i art. 10 är att de betalningar beträffande vilka rätt föreligger att ta ut en källskatt enligt de i artikeln angivna

skattesatserna måste kunna avgränsas från andra betalningar. Samma princip gäller även för ränta och royalty (se art. 11 och 12).

RSV:s kommentar

Bestämmelserna i denna artikel är inte tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i tredje stat eller då det utdelande bolaget och mottagaren av utdelningen har hemvist i samma stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 21 (annan inkomst). Inte heller är begränsningsreglerna i denna artikel tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i en avtalslutande stat om utdelningen är hänförlig till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning som det mottagande företaget har i den avtalslutande stat där det utdelande bolaget har hemvist (se punkt 6). 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. 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. Om Sverige såsom källstat skall ta ut kungömskatt på utdelning 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. 1996/97:43
s. 48
-källskatt**

Enligt punkt 2 får utdelning från bolag med hemvist i en avtalslutande stat beskattas även i den stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist (källstaten). Skatten får dock inte överstiga 15 % av utdelningens bruttobelopp. Om utdelningens mottagare är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt innehar minst 10 % av det utbetalande bolagets kapital är utdelningen skattebefriad i källstaten (punkt 3). För skattefrihet har dessutom, på initiativ av Luxemburg, uppställts krav på att aktieinnehavet vid utdelningstillfället skall ha varat utan avbrott under tolv månader. Vidare ges skattefrihet endast för utdelning som hänför sig till den del av aktierna som innehafts under denna period. Detta innebär att om nya aktier förvärfvas under tolv månadersperioden medges inte skattefrihet för utdelning hänförlig till dessa aktier. En motsvarande bestämmelse finns i Luxemburgs interna rätt (dock med en tvåårsperiod) och tillämpas i förhållande till andra EU-stater.

-skattefrihet

För svenska bolag med dotterbolag utomlands är bestämmelserna om begränsning av källstatens rätt att ta ut källskatt på utdelning en av de mest centrala bestämmelserna i svenska dubbelbeskattningsavtal. Eftersom Sverige normalt undantar utdelning från utländska dotterbolag som betalas till svenska moderbolag från skatt minskar varje procent i källskatt direkt nettoavkastningen på investeringen utomlands.

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 punkt 1) och royalty (art. 12 punkt 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.

Förbud mot extra-territoriell beskattning

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 6.

Punkt 7 innehåller förbud mot s.k. extra-territoriell beskattning av utdelning (beträffande detta slag av beskattning se punkterna 33–39 i kommentaren till art. 10 punkt 5 i OECD:s modellavtal).

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 förvärfvas 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 befrielse 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 verkligt 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 underlätas 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. 1996/97:43
s. 48
Ränta
RSV:s kommentar

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

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. 1996/97:43
s. 48

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).

-intern svensk
rätt

Prop. 1996/97:43
s. 49

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 inte leasingavgifter och andra ersättningar för rätten att nyttja lös egendom.

RSV:s kommentar

Artikel 12 behandlar 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. 1996/97:43
s. 49**

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.

Realisationsvinst

Art. 13 behandlar beskattning av realisationsvinst. Bestämmelserna skiljer sig något från motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. ...

RSV:s kommentar

Definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 omfattar nyttjanderätt till fast egendom och således bl.a. svenska bostadsrätter. Sverige kan således beskatta realisationsvinst som uppkommer då en person med hemvist i Luxemburg 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 Luxemburg vid betalningstillfället hindrar inte avtalet att vinsten beskattas i Sverige.

**Prop. 1996/97:43
s. 49**

... 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 3 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 punkt 2). I punkt 5 återfinns en bestämmelse som möjliggör för Sverige att beskatta fysisk person med hemvist i Luxemburg för realisationsvinster under fem år efter det att personen i fråga upphört att ha hemvist i Sverige.

RSV:s kommentar

Bestämmelserna i artikel 13 punkt 5 motsvaras i svensk intern skattelagstiftning av 53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. a SIL. Observera dock att man vid tidsberäkningen enligt KL och SIL utgår från den tidpunkt då den skattskyldige inte längre har sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistas i Sverige medan man enligt skatteavtalen utgår från den tidpunkt då den skattskyldige upphörde att ha hemvist i Sverige. Starttidpunkten för tidsberäkningen enligt KL/SIL respektive skatteavtalen kan alltså vara olika.

**Prop. 1996/97:43
s. 49**

Fritt yrke

Enligt art. 14 beskattas inkomst som fysisk person förvärfvar genom att utöva *fritt yrke* eller annan självständig verksamhet i regel endast i den stat där yrkesutövaren har hemvist. Utövas verksamheten från en stadigvarande anordning i den andra staten som regelmässigt står till hans förfogande får dock inkomsten beskattas även i verksamhetsstaten. 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 där.

Uttrycket "fritt yrke"

Innebörden av uttrycket "fritt yrke" belyses i punkt 2 med några typiska exempel. Denna uppräkningslista 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*. Punkt 1 innehåller en huvudregel som innebär att sådan inkomst endast beskattas i inkomsttagarens hemviststat. Detta gäller alltid om arbetet utförs i hemviststaten eller i en tredje stat. Enligt bestämmelsen får emellertid inkomsten beskattas i verksamhetsstaten 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. Dessa bestämmelser överensstämmer helt med OECD:s modellavtal. I punkt 3 har intagits särskilda regler om beskattning av arbete ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik. Denna punkt innehåller också regler för anställda hos SAS. Beskattning av SAS-anställda med hemvist i Sverige som arbetar ombord på luftfartyg som används av SAS i internationell trafik sker enligt avtalet endast i Sverige.

**Prop. 1996/97:43
s. 50**

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. 1996/97:43
s. 50
Styrelsearvoden
RSV:s kommentar

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

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. 1996/97:43
s. 50
Artister och
sportutövare

Beskattning av inkomst som artister och sportutövare uppbär genom sin verksamhet regleras i art. 17. Artikeln överensstämmer i sak med motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal. Sådan inkomst får beskattas i den stat där verksamheten utövas (punkt 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 hemma-hörande artistföretag och arrangörer beskattas i Sverige enligt reglerna i LSI. Beskattningsmyndighet är i dessa fall Skattemyndigheten i Gävle, Särskilda skattekontoret, 771 83 Ludvika.

Prop. 1996/97:43
s. 50
Pension m.m.

Art. 18 behandlar beskattning av pension och annan liknande ersättning, livränta samt utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen. Sådana ersättningar får beskattas i källstaten. Med pension avses här såväl pension på grund av privat tjänst som på grund av offentlig tjänst.

Offentlig tjänst

Inkomst av offentlig tjänst – med undantag för pension – beskattas enligt art. 19 i regel endast i den stat som betalar ut inkomsten i fråga (punkt 1 a). Under vissa i punkt 1 b angivna förutsättningar beskattas emellertid sådan ersättning endast i inkomsttagarens hemviststat. Utgår ersättning på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av en stat, kommun e.d. gäller de ovan redovisade bestämmelserna i art. 15 och art. 16.

Studeranden och
praktikanter

Art. 20 innehåller regler för studerande och affärspraktikanter och överensstämmer med OECD:s modellavtal. Studerande från en av de avtalsslutande staterna som vistats i den andra avtalsslutande staten för studier beskattas inte i denna andra stat för uppbyggnad studie-relaterad ersättning om denna härrör från källa utanför denna stat.

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. Dessa bestämmelser tillämpas dock normalt inte i de fall då inkomsten är hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning i den andra staten (punkt 2). I dessa fall får jämväl denna andra stat beskatta inkomsten. 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 art. 21 i OECD:s modellavtal. Observera att artikelns tillämpningsområde även omfattar inkomster av de slag som tidigare nämnts i andra artiklar, t.ex. inkomst av ränta och royalty i fall då inkomsten härrör från en tredje stat eller härrör från den stat i vilken den skattskyldige har hemvist.

Förmögenhet

Art. 22 behandlar *förmögenhet*. Förmögenhet som utgörs av fast egendom eller av lös egendom som utgör tillgång hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning får beskattas i den stat där den fasta egendomen resp. driftstället eller anordningen finns (punkterna 1 och 2). Av punkt 1 framgår dessutom att förmögenhet bestående av andelar i bolag vars tillgångar huvudsakligen består av fast egendom får beskattas i den stat där egendomen är belägen. Tillgångar som utgörs av skepp eller luftfartyg m.m. som används i internationell trafik beskattas endast i hemviststaten (punkt 3). Övriga förmögenhetstillgångar beskattas endast i innehavarens hemviststat (punkt 4). Bestämmelserna i punkt 5 möjliggör dock för Sverige att beskatta fysisk person med hemvist i Luxemburg för sådana förmögenhetstillgångar som avses i punkt 4 under fem år efter det att personen i fråga upphört att ha hemvist i Sverige. Bestämmelserna tar sikte på fall där personen är bosatt i Sverige enligt intern lagstiftning, men har skatterättsligt hemvist i Luxemburg enligt avtalet. Subject-to-tax regeln i sista meningen har tillkommit på begäran av Luxemburg, som tillämpar exemptmetoden för att undanröja dubbelbeskattning.

**Prop. 1996/97:43
s. 51**

**-beskattning efter
utflyttning**

Subject-to-tax

-SAS

De särskilda reglerna för SAS i punkt 6 innebär att avtalet endast reglerar beskattningen av den del av SAS tillgångar som än hänförliga till den svenske delägaren.

6.5 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning

6.5.1 Allmänt

Bestämmelserna om undanröjande av dubbelbeskattning finns i *art. 23*. Sverige tillämpar enligt punkt 2 a avräkning av skatt ("credit of tax") som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning. Luxemburg använder däremot huvudsakligen undantagandemetoden ("exempt") för att undvika dubbelbeskattning (punkt 1 a).

Avräkning

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.

6.5.2 Skattefrihet i Sverige för utdelning från bolag i Luxemburg till svenskt bolag

Art. 23 punkt 2 c reglerar frågan om skattefrihet i Sverige för utdelning från bolag i Luxemburg till svenskt bolag. Beträffande utdelning av vinstmedel som uppkommit i Luxemburg uppställs i nu gällande avtal inget krav på att den inkomstbeskattning som bolaget i Luxemburg underkastats är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett om inkomsten förvärvats av ett svenskt företag. Ett sådant krav har införts i det nya avtalet genom en hänvisning till bestämmelserna i de interna svenska reglerna om skattefrihet för utdelning från utländska dotter- och intressebolag i 7 § 8 mom. SIL.

Prop. 1996/97:43
s. 52

Förbud mot diskriminering

-medborgare

-uttrycket "under
samma förhållan-
den"

6.6 Särskilda bestämmelser

I *art. 24* återfinns bestämmelser om förbud i vissa fall mot *diskriminering* vid beskattningen. I punkt 1 slås fast att medborgare i en avtalsslutande stat inte i den andra avtalsslutande staten skall bli mindre fördelaktigt behandlad än vad en medborgare i denna andra stat blir behandlad under samma förhållanden. Med medborgare avses såväl fysisk som juridisk person, se *art. 3 punkt 1 h*. När det gäller uttrycket "under samma förhållanden" har detta en central betydelse och avser skattskyldig som vid tillämpningen av allmänna lagar och föreskrifter på skatteområdet både rättsligt och faktiskt befinner sig i en i huvudsak likartad situation som den person som är medborgare i den andra staten. Om således en utländsk med-

borgare hävdar att han i enlighet med bestämmelserna i denna punkt diskrimineras skall bedömningen av om så är fallet grunda sig på en jämförelse mellan hur en svensk medborgare skulle ha behandlats under i övrigt lika förhållanden. Endast om en svensk medborgare vid denna jämförelse skulle ha getts en fördelaktigare skattemässig behandling än den utländske medborgaren kan diskriminering föreligga enligt punkt 1 (se t.ex. RÅ 1988 ref.154). Av detta följer t.ex. att om en avtalsslutande stat gör åtskillnad mellan sina egna medborgare beroende på om de i skattehänseende är att betrakta som bosatta i landet eller inte, är denna stat inte skyldig att behandla medborgare i den andra staten, vilka skattemässigt inte är att betrakta som bosatta i landet, på samma sätt som sina egna medborgare som är skattemässigt bosatta i landet, utan endast förpliktad att ge dem samma behandling som i landet icke bosatta egna medborgare.

-utländskt ägande

Punkt 4 förbjuder en avtalsslutande stat att ge företag mindre förmånlig behandling på grund av att dess kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras – direkt eller indirekt – av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Viktigt att observera såvitt avser denna bestämmelse är att den endast avser beskattningen av företaget som sådant och således inte omfattar beskattningen av de personer som äger eller kontrollerar företagets kapital. Bestämmelsens syfte är att tillförsäkra skattskyldiga med hemvist i samma stat lika behandling.

**-artikelns till-
lämplighet**

Av punkt 5 framgår att dessa regler är tillämpliga på skatter av varje slag och beskaffenhet och inte endast på sådana som omfattas av detta avtal. Detta innebär att bestämmelserna i denna artikel kan åberopas beträffande arvs- och gåvoskatt, mervärdesskatt, energiskatt etc.

**Utbyte av upp-
lysningar m.m.
RSV:s kommentar**

Förfarandet vid *ömsesidig överenskommelse* regleras i *art. 25* och bestämmelserna om *utbyte av upplysningar* finns i *art. 26*.

Enligt 4 § LÖHS 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. 1996/97:43
s. 52
Indrivning
Diplomater m.fl.**

Art. 27 innehåller bestämmelser om *ömsesidigt bistånd med indrivning av skatt*. Bestämmelserna är identiska med motsvarande bestämmelser i nu gällande avtal.

I *art. 28* finns vissa föreskrifter beträffande *medlemmar av diplomatisk beskickning och konsulat*.

**Prop. 1996/97:43
s. 53**

6.7 Slutbestämmelser

Art. 29 och 30 innehåller bestämmelser om avtalets *ikraftträdande* och *upphörande*.

Enligt art. 29 träder avtalet i kraft trettio dagar efter dagen för det sista meddelandet om att de avtalsslutande 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. Beträffande förmögenhetsskatten tillämpas avtalet på skatt som utgår på grund av taxering andra kalenderåret efter det år då avtalet träder i kraft eller senare.

6.8 Regler mot skatteflykt

I den interna lagstiftningen i Luxemburg finns bestämmelser som medger vissa företag skattelättnader som är av sådant slag att dessa inte bör omfattas av avtalets skatteförmåner. I protokollet har därför i förtydligande syfte tagits in vissa bestämmelser som uttryckligen utesluter vissa personer från avtalets tillämpningsområde. Redan av bestämmelserna i art. 4 följer, som redogjorts för ovan, att avtalet endast är tillämpligt på personer som faktiskt är underkastade en reell beskattning.

Syftet med skatteavtal

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 avtalsslutande staterna. Avtalen är däremot inte avsedda att användas som instrument för att med konstlade metoder åstadkomma total skattefrihet eller mycket låg eller symbolisk 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 personer som bedriver sådan verksamhet förmåner genom dubbelbeskattningsavtal.

Subjekt som inte omfattas av avtalet

Från avtalets tillämpningsområde har genom punkt 1 i protokollet uteslutits dels holdingbolag som regleras enligt en lag från den 31 juli 1929 och storhertigens förordning den 17 december 1938, dels åtaganden för kollektiva investeringar som avses i en lag från den 30 mars 1988. Holdingbolagen omfattas inte heller av det nu gällande

**Offshore-
verksamhet**

**Prop. 1996/97:43
s. 54**

avtalet. De bolag eller fonder (FCP, SICAV, SICAF, managementbolag etc.) som erhåller särskilda skattelättnader enligt 1988 års lag utsluts nu också uttryckligen från avtalets tillämpningsområde.

Bestämmelserna i punkt 2 i protokollet avser att förhindra att avtalsförmåner ges för offshoreverksamhet. 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 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. I stället för skatt utgår en fast årlig avgift eller en mycket låg skatt ofta på en helt schablonmässig bas. Den grundläggande tanken bakom tillhandahållandet av sådana speciella register och sådan lagstiftning är att attrahera utländska "investerarare" 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 geografiskt bunden till någon speciell plats för verksamhetens bedrivande. Staternas intresse av att få dessa utländska verksamheter knutna till den egna staten är dels de intäkter i form av skatt eller avgifter som verksamheten genererar, dels att bolagen för att erhålla registrering ofta tvingas anställa ett visst antal personer bosatta i staten.

Ett slag av offshoreverksamhet som bestämmelserna avser att motverka är verksamhet i form av "operational headquarters" och "co-ordination centres" (fanns tidigare i Luxemburg). 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 uppstår är avsedd att vara avdragsgill i utbetalarsstaten och beskattas inte alls eller mycket lågt i mottagarlandet. Förfarandet har som väsentligt syfte att omvandla beskattningsbar inkomst i den egentliga verksamhetsstaten till låg- eller icke beskattad inkomst i den stat där offshorebolaget är beläget.

Enligt punkt 2 i protokollet omfattas därför inte de personer som förvärvar sina inkomster huvudsakligen från andra stater än

hemviststaten och vars inkomster beskattas väsentligt lägre än inkomst som härrör från denna stat.