

**Skatteavtal**

# **Egypten**

RSV 360 - 818 utgåva 1

**Riksskatteverket**

# **SKATTEAVTALET MED EGYPTEN**

(1994 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1996:167 har beaktats.

## Förord

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

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

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

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

Solna i februari 1997

Anitra Steen



# Innehåll

<b>Förord</b> .....	3
<b>Läsanvisningar</b> .....	7
<b>Förkortningar</b> .....	9
<b>Förordning (1996:167) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Egypten</b> .....	11
<b>Lag (1995:543) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Egypten</b> .....	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Egypten . . . .	14
<b>Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Egypten</b> .....	43
1 Ärendet och dess beredning .....	43
<i>Lagrådet</i> .....	43
2 Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Egypten .....	44
2.1 Lagförslaget .....	44
2.2 Översiktligt om inkomstskattesystemet i Egypten . .	45
2.2.1 Bolagsbeskattningen .....	45
<i>Allmänt</i> .....	45
<i>Utdelning, ränta och royalty</i> .....	45
<i>Förluster</i> .....	45
<i>Investeringsfrämjande lagstiftning</i> .....	46
2.2.2 Fysiska personer .....	46
2.3 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll .....	46
2.3.1 Bakgrund .....	46
2.3.2 Avtalets tillämpningsområde .....	47
2.3.3 Definitioner m.m. ....	47
2.3.4 Avtalets beskattningsregler .....	57
2.3.5 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning . . .	69

6 *Innehåll*

2.3.6	Särskilda bestämmelser .....	70
2.3.7	Slutbestämmelser .....	73

## Läsanvisningar

I detta avtalshäfte har tagits in författningarna (förordningen och lagen inklusive avtalet) till 1994 års skatteavtal mellan Sverige och Egypten.

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 andra bestämmelser i avtalet kan medföra avsteg från den aktuella bestämmelsen.

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

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

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





## Förkortningar

anv.	anvisningarna till
art.	artikel
BevU	Bevillningsutskottet
def.	definition
förordn. el. förordningen	Förordning (1996:167) om dubbelbeskatt- ningsavtal mellan Sverige och Egypten
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
lagen	Lag (1995:543) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Egypten
LSI	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
mom.	moment
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
prop.	proposition
RR	Regeringsrätten
rskr.	riksdagsskrivelse
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkU	Skatteutskottet
st.	stycke



## **Förordning (1996:167) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Egypten;**

utfärdad den 14 mars 1996.

Regeringen föreskriver följande.

Lagen (1995:543) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Egypten skall träda i kraft den 1 juli 1996 och tillämpas

a) i fråga om skatt som innehålls vid källan, på belopp som betalats eller krediterats den 1 januari 1997 eller senare, och

b) i fråga om övriga skatter, för beskattningsår som börjar den 1 januari 1997 eller senare.

Avtalet träder i kraft den 16 mars 1996.

---

1. Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1996.

2. Kungörelsen (1959:22) om tillämpning av ett mellan Sverige och Förenade Arabrepubliken den 29 juli 1958 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomst- och förmögenhetsskatter samt kungörelsen (1973:53) om kupongskatt för person som är bosatt i Arabrepubliken Egypten (f.d. provinsen Egypten i Förenade Arabrepubliken), m.m. skall alltjämt tillämpas

a) i fråga om skatt som innehålls vid källan, på belopp som betalats eller krediterats före den 1 januari 1977,

b) i fråga om övriga skatter på inkomst, för beskattningsår som börjat före den 1 januari 1997, samt

c) i fråga om förmögenhetsskatt, på förmögenhet som taxeras vid 1997 eller tidigare års taxering.

På regeringens vägnar

JAN NYGREN

Stefan Ersson  
(Finansdepartementet)



## **Lag (1995:543) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Egypten;**

utfärdad den 11 maj 1995.

Enligt riksdagens beslut<sup>1</sup> föreskrivs följande.

**1 §** Det avtal för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst som Sverige och Egypten undertecknade den 26 december 1994 skall gälla som lag här i landet. Avtalet är avfattat på svenska, arabiska och engelska.

Den svenska och den engelska texten 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 Egypten skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen i Sverige.

---

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

2. Genom lagen upphävs kungörelsen (1959:22) om tillämpning av ett mellan Sverige och Förenade Arabrepubliken den 29 juli 1958 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomst- och förmögenhetsskatter samt kungörelsen (1973:53) om kupongskatt för person som är bosatt i Arabrepubliken Egypten (f.d. provinsen Egypten i Förenade Arabrepubliken), m.m.

På regeringens vägnar

INGVAR CARLSSON

GÖRAN PERSSON  
(Finansdepartementet)

<sup>1</sup>Prop. 1994/95:204, bet. 1994/95:SkU35, rskr. 1994/95:323.

AVTAL MELLAN KONUNGARIKET SVERIGES REGE RING  
 OCH ARABREPUBLIKEN EGYPTENS REGERING FÖR ATT  
 UNDVIKA DUBBELBESKATTNING OCH FÖRHINDRA  
 SKATTEFLYKT BETRÄFFANDE SKATTER PÅ INKOMST

Konungariket Sveriges regering och Arabrepubliken Egyptens regering, som önskar ingå ett avtal för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst, har kommit överens om följande:

**KAPITEL I**

**AVTALETS TILLÄMPNINGSOMRÅDE**

**Artikel 1**

*Personer på vilka avtalet tillämpas*

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

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

**Artikel 2**

*Skatter som omfattas av avtalet*

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

**Def. av "skatter på inkomst"**

2. Med skatter på inkomst förstås alla skatter, som utgår på inkomst i dess helhet eller på delar av inkomst, däri inbegripet skatter på vinst på grund av överlåtelse av lös eller fast egendom.

<sup>1</sup>Den engelska texten finns i SFS 1995:543; RSV:s anm.

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

**Egypten**

- a) i Arabrepubliken Egypten
- 1) skatten på inkomst som härrör från fast egendom, däri inbegripet markskatten, byggnadsskatten och Ghaffir-skatten,
  - 2) skatten på inkomst av lös egendom,
  - 3) skatten på kommersiella och industriella vinster,
  - 4) skatten på löner, arvoden och livräntor,
  - 5) skatten på vinster av fria yrken och alla andra icke-kommersiella verksamheter,
  - 6) den allmänna inkomstskatten,
  - 7) skatten på bolagsvinster,
  - 8) skatter som påförs enligt lag nummer 147 för 1984 inklusive ändringar,
  - 9) skatter som påförs enligt lag nummer 111 för 1980 inklusive ändringar, och
  - 10) tillägsskatter påförda i form av procent av de ovan angivna skatterna eller på annat sätt (i det följande benämnda "egyptisk skatt");

**Sverige**

- b) i Konungariket Sverige
- 1) den statliga inkomstskatten, däri inbegripet sjömansskatten och kupongskatten,
  - 2) den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta,
  - 3) den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta artister m.fl., och
  - 4) den kommunala inkomstskatten (i det följande benämnda "svensk skatt").

**"Nya" skatter**

4. Avtalet tillämpas också på varje skatt av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de i punkt 3 angivna skatterna<sup>1</sup>. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall meddela varandra de väsentliga ändringar som gjorts i respektive skattelagstiftning.

<sup>1</sup>Se RÅ 1986 ref. 74 och prop. 1990/91:54 s. 288; RSV:s anm.

## KAPITEL II

### DEFINITIONER

#### Artikel 3

##### *Allmänna definitioner*

1. Om inte sammanhanget föranleder annat, har vid tillämpningen av detta avtal följande uttryck nedan angiven betydelse:
- Def. av "Sverige"** a) 1) "Sverige"<sup>1</sup> inbegriper 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 "Egypten"** 2) "Egypten" inbegriper Arabrepubliken Egypten och när uttrycket "Egypten" används i geografisk betydelse innefattar det:
- a) Egyptens territorium,  
b) Egyptens territorialvatten, och  
c) havsbotten och dennas underlag i angränsande områden under vatten utanför territorialvattnet, över vilka Egypten, i överensstämmelse med folkrättens regler utövar suveräna rättigheter i fråga om att utforska och utnyttja naturtillgångarna i sådana områden, men endast i sådan utsträckning som den person, egendom eller verksamhet på vilken avtalet tillämpas har samband med sådant utforskande eller utnyttjande;
- Def. av "en avtalslutande stat"** b) "en avtalsslutande stat" och "den andra avtalsslutande staten" åsyftar Sverige eller Egypten, beroende på sammanhanget;
- Def. av "person"** c) "person" inbegriper fysisk person, bolag och annan sammanslutning;
- Def. av "bolag"** d) "bolag" åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person;
- Def. av "företag i en avtalsslutande stat"** e) "företag i en avtalsslutande stat"<sup>2</sup> 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 "skatt"** f) "skatt" åsyftar svensk skatt eller egyptisk skatt beroende på sammanhanget;

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

<sup>2</sup>Se RÅ 1991 not 228; RSV:s anm.



**Def. av "internationell trafik"**

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

**Def. av "behörig myndighet"**

h) "behörig myndighet" åsyftar;

1) i Sverige,

finansministern, dennes befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet vid tillämpningen av detta avtal;

2) i Egypten,

finansministern eller dennes befullmäktigade ombud;

**Def. av "medborgare"**

i) "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.

**Tolkningsregel**

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

**Artikel 4**

*Hemvist*

**Def. av "person med hemvist"**

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat"<sup>1</sup> person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet.

**Dubbelt hemvist, fysisk person**

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

<sup>1</sup>Jfr prop. 1995/96:121 och RÅ 1996 ref. 38; RSV:s anm.

<sup>2</sup>Se RÅ 1987 not 309; RSV:s anm.

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

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

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

**Dubbelt hemvist,  
bolag**

3. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 ett bolag har hemvist i båda avtalsslutande staterna, bestäms dess hemvist på följande sätt:

a) det anses ha hemvist i den stat där det är medborgare;

b) om det inte är medborgare i någon av staterna, anses det ha hemvist i den stat där det har sin verkliga ledning.

**Dubbelt hemvist,  
annan än fysisk  
person och bolag**

4. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 annan person än fysisk person eller bolag har hemvist i båda avtalsslutande staterna, skall de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna genom ömsesidig överenskommelse söka avgöra frågan och fastställa hur avtalet skall tillämpas på sådan person.

**Artikel 5**

*Fast driftställe*<sup>1</sup>

**Def. av "fast  
driftställe"**

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

**Exemplifiering**

2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt:

a) plats för företagsledning;

<sup>1</sup>Jfr punkt 3 av anvisningar till 53 § KL; RSV:s anm.

- b) filial;
- c) utrymme som används som försäljningsställe;
- d) kontor;
- e) fabrik;
- f) verkstad;
- g) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar; och
- h) jordbruk eller plantage.

**Byggnadsverksamhet o.dyl.**

3. Uttrycket "fast driftställe" omfattar även plats för byggnads-, anläggnings- eller sammansättningsverksamhet, men endast om verksamheten pågår under en tidrymd som överstiger sex månader.

**Undantag**

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

a) användningen av anordningar uteslutande för lagring eller utställning av företaget tillhöriga varor eller för tillfällig leverans, i samband med vilken någon vinst inte uppkommer, av företaget tillhöriga varor;

b) innehavet av ett företag tillhörigt varulager uteslutande för lagring eller utställning eller för tillfällig leverans, i samband med vilken någon vinst inte uppkommer, av företaget tillhöriga varor;

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

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

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

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

**Beroende representant**

5. Om en person, som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 7 tillämpas, är verksam i en avtalslutande stat för ett företag i den andra avtalslutande staten, anses detta företag – utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 – ha fast driftställe i den förstnämnda avtalslutande staten i fråga om varje verksamhet som denna person bedriver för företaget om han har och i denna stat regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn samt verksamheten inte 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.

**Försäkringsbolag**

6. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel anses försäkringsföretag i en avtalsslutande stat – utom då fråga är om återförsäkring – ha fast driftställe i den andra avtalsslutande staten, om företaget uppbär premier på denna andra stats område eller försäkrar där belägna risker genom person som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 7 tillämpas.

**Oberoende representant**

7. Företag i en avtalsslutande stat anses inte ha fast driftställe i den andra avtalsslutande staten endast på den grund att företaget bedriver affärsverksamhet i denna andra stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, under förutsättning att sådan person därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet. När sådan representant bedriver sin verksamhet uteslutande eller nästan uteslutande för företaget i fråga, anses han emellertid inte såsom sådan oberoende representant som avses i denna punkt.

**Närstående företag**

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

**KAPITEL III**

**BESKATTNING AV INKOMST**

**Artikel 6**

*Inkomst av fast egendom*

1. Inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar av fast egendom (däri inbegripet inkomst av lantbruk och 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 civilrätten om fast egendom tillämpas, byggnader, nyttjanderätt till fast egendom<sup>1</sup> samt rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång. Skepp och luftfartyg anses inte vara fast egendom.

**Brukande, uthyrning etc.**

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

**Artikel 7**

*Inkomst av rörelse*

**Def. i art. 3 p. 1 e**

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

**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 förvärfvat, 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, här-

<sup>1</sup>Se RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91; RSV:s anm.

under 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. I den mån inkomst hänförlig till fast driftställe brukat i en avtalsslutande stat bestämmas på grundval av en fördelning av företagets hela inkomst på de olika delarna av företaget, hindrar bestämmelserna i punkt 2 inte att i denna avtalsslutande stat den skattepliktiga inkomsten bestäms genom sådant förfarande<sup>1</sup>. Den fördelningsmetod som används skall dock vara sådan att resultatet överensstämmer med principerna i denna artikel.

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

**Artikels till-  
lämplighet**

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

**Artikel 8**

*Sjöfart och luftfart*

**Def. i art. 3 p. 1 g**

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

**Verklig ledning  
ombord**

2. Om företag som bedriver sjöfart har sin verkliga ledning ombord på ett skepp, anses ledningen belägen i den avtalsslutande stat där skeppet har sin hemmahamn eller, om någon sådan hamn inte finns, i den avtalsslutande stat där skeppets redare har hemvist.

**Def. av "inkomst  
som härrör ..." enl.  
art. 8**

3. Vid tillämpningen av denna artikel innefattas i inkomst som härrör från användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik:

<sup>1</sup>Jfr RÅ 1971 ref. 50; RSV:s anm.

**- uthyrning**

a) inkomst som härrör från uthyrning av skepp eller luftfartyg i internationell trafik, om inkomsten från uthyrningen har samband med sådan inkomst som anges i punkt 1<sup>1</sup>, och

b) inkomst som härrör från nyttjande, underhåll eller uthyrning av:

- 1) containers,
- 2) släpvagnar som används för inlandstransport av containers, och
- 3) annan tillhörande utrustning i anslutning till sådan i punkt 1 angiven användning av skepp eller luftfartyg i internationell trafik.

4. 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 intressegemenskap<sup>2</sup>*

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 inkomst, för vilken ett företag i en avtalsslutande stat beskattats i denna stat, även inräknas i inkomsten för ett företag i den andra avtalsslutande staten och beskattas i överensstämmelse därmed i denna andra stat samt den sålunda inräknade in-

<sup>1</sup>Jfr p. 5-12 i kommentaren till artikel 8 i OECD:s modellavtal (1992); RSV:s anm.

<sup>2</sup>Jfr 43 § 1 mom. KL; RSV:s anm.

komsten 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 i denna stat. Vid sådan justering iakttas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

## Artikel 10

### Utdelning

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

#### **Källskatt**

- Sverige

-bolag 5/20%

-övriga 20%

- Egypten

-bolag 5% eller  
ingen begränsning

-fysisk person  
15%

av nettoutdelning

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:

a) Beträffande Sverige:

1) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt innehar minst 25 procent av det utdelande bolagets kapital;

2) 20 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

b) Beträffande Egypten:

1) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt innehar minst 25 procent av det utdelande bolagets kapital;

2) Utdelning som betalas av ett bolag med hemvist i Egypten till en fysisk person med hemvist i Sverige får i Egypten beläggas med den allmänna inkomstskatten som tas ut på den sammanlagda nettoinkomsten. Den allmänna inkomstskatt som sålunda tas ut får emellertid inte i något fall överstiga ett genomsnitt om 15 procent av nettoutdelningen som betalas till sådan fysisk person.

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



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

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

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

**Skattefrihet för  
utdelning för  
svenskt bolag**

4. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 skall utdelning från bolag med hemvist i Egypten till bolag med hemvist i Sverige vara undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk lag om båda bolagen hade varit svenska. Sådan skattebefrielse medges dock endast om

**Villkoren,  
se art. 23 p. 1 d**

a) den vinst av vilken utdelningen betalas underkastats den normala bolagsskatten i Egypten eller en därmed jämförlig inkomstskatt, eller

**- slussning**

b) den utdelning som betalas av bolaget med hemvist i Egypten uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av utdelning vilken detta bolag under ifrågavarande år eller tidigare år mottagit på aktier eller andelar, som bolaget innehar i ett bolag med hemvist i en tredje stat, och vilken skulle ha varit undantagen från svensk skatt om de aktier eller andelar på vilka utdelningen betalas hade innehafts direkt av bolaget med hemvist i Sverige.

**Undantag från  
p. 1 och 2**

5. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte, om den som har rätt till utdelningen har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

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

6. 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 inte 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.

**Undantag från  
p. 6**

7. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 6 skall utdelning, vilken enligt egyptisk skattelagstiftning anses betald med ianspråktagande av årsvinsten av ett fast driftställe i Egypten som innehas av ett svenskt bolag vars verksamhet bedrivs även i andra stater än Egypten, i Egypten behandlas såsom utdelning betald av person med hemvist i Egypten då mottagaren är en fysisk person med hemvist i Egypten eller är egyptisk medborgare.

**Artikel 11**

*Ränta*

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

**Källskatt;  
max. 15%**

2. Röntan får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till röntan får skatten inte överstiga 15 procent av röntans bruttobelopp.

**Undantag från  
p. 2;  
källskatt 0%**

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 skall rönta, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas av regeringen, centralbanken, lokal myndighet eller annan av det allmänna helägd finansiell institution i denna stat till regeringen, centralbanken, lokal myndighet eller annan av det allmänna helägd finansiell institution i den andra staten, vara undantagen från beskattning i den stat från vilken den härrör.

**Def. av "rönta" enl.  
art. 11**

4. Med uttrycket "rönta" förstås i denna artikel inkomst av varje slags fordran, antingen den säkerställt genom inteckning i fast egendom eller inte och antingen den medför rätt till andel i gäldenärens vinst eller inte. Uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper som utfärdats av staten och inkomst av obligationer eller debentures, däri inbegripet agiobelopp och vinster som hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures.

**Undantag från  
p. 1 och 2**

5. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte, om den som har rätt till räntan har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken räntan härrör, från där beläget fast driftställe 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.

**"Källregel"**

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

**Intresse-  
gemenskap**

7. 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*

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

**Källskatt  
max. 14%**

2. Sådan royalty får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till royaltyn får skatten inte överstiga 14 procent av royaltyns bruttobelopp.

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

3. Med uttrycket "royalty" förstås i denna artikel varje slags betalning som tas emot såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biograffilm samt film och band för radio- och televisionssändning, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

**Undantag från  
p. 1 och 2**

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 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.

**"Källregel"**

5. Royalty anses härröra från en avtalsslutande stat om utbetalaren är staten själv, en politisk underavdelning, en lokal myndighet eller en person med hemvist i denna stat. Om emellertid den person som betalar royaltyn, antingen han har hemvist i en avtalsslutande stat eller inte, i en avtalsslutande stat har fast driftställe eller stadigvarande anordning i samband varmed skyldigheten att betala royaltyn uppkommit, och royaltyn belastar det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen, anses royaltyn härröra från den stat där det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen finns.

**Intresse-  
gemenskap**

6. Då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den som har rätt till royaltyn eller mellan dem båda och annan person royaltobeloppet, med hänsyn till det nyttjande, den rätt 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**

1. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6<sup>1</sup> och som är belägen i den andra avtalsslutande staten, 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 som person med hemvist i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten för att utöva självständig yrkesverksamhet, 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, luftfartyg, containers m.m.**

3. Vinst 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 samt vinst på grund av överlåtelse av containers, släpvagnar för inlandstransport av containers eller annan utrustning som använts i samband med användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik, beskattas endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.

#### **Aktier i "fastighetsbolag"**

4. Vinst genom överlåtelse av aktier i ett bolag, vars tillgångar huvudsakligen – direkt eller indirekt – utgörs av fast egendom belägen i en avtalsslutande stat får beskattas i denna stat.

#### **Övrig egendom**

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

<sup>1</sup>Se RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91; RSV:s anm.

## Artikel 14

### *Självständig yrkesutövning*

1. Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar genom att utöva fritt yrke eller annan självständig verksamhet, beskattas endast i denna stat, utom i följande fall, då sådan inkomst får beskattas även i den andra avtalsslutande staten:

**Stadigvarande  
anordning**

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

**Vistelse mer än  
183 dagar**

b) om hans vistelse i denna andra avtalsslutande stat varar under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt uppgår till eller överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod; i sådant fall får endast så stor del av inkomsten som förvärfvas genom hans verksamhet i denna andra stat beskattas i denna andra stat.

**Def. av "fritt yrke"**

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

## Artikel 15

### *Enskild tjänst*

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

**Undantag från  
p. 1;**

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

**183-dagarsregeln**

a) mottagaren vistas i den andra staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, och

b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i 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**

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

### **Artikel 16**

*Styrelsearvode och ersättning till tjänstemän i högre företagsledande ställning*

**Styrelseledamot  
etc.**

1. 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.

**Tjänsteman i högre företagsledande ställning**

2. Lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär i egenskap av tjänsteman i högre företagsledande ställning i bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

### **Artikel 17**

*Inkomst som förvärvas av artister och idrottsmän<sup>1</sup>*

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 artist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionsartist eller musiker, eller av idrottsman, beskattas i denna andra stat.

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

<sup>1</sup>Jfr LSI; RSV:s anm.

## **Artikel 18**

### *Pension och livränta*

#### **Pension, livränta och ersättning enl. socialförsäkringslagstiftningen**

1. Pension och annan liknande ersättning, utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen och livränta vilka härrör från en avtalsslutande stat och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten beskattas endast i den förstnämnda avtalsslutande staten.

#### **Def. av "livränta"**

2. Med uttrycket "livränta" förstås ett fastställt belopp som betalas periodiskt på fastställda tider under vederbörandes livstid eller under angiven eller fastställbar tidrymd och som utgår på grund av förpliktelse att verkställa dessa utbetalningar såsom ersättning för däremot fullt svarande vederlag i penningar eller penningars värde.

## **Artikel 19**

### *Offentlig tjänst*

#### **Lön m.m.**

1. Ersättning – med undantag för pension – som betalas av eller från fonder inrättade av en avtalsslutande stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter till fysisk person på grund av arbete som utförs i denna stats, dess politiska underavdelningars eller lokala myndigheters tjänst, beskattas endast i denna stat.

#### **Undantag från p. 1**

#### **- lokalanställda**

2. 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

- 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**

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



## **Artikel 20**

### *Ersättning till studerande och praktikanter*

#### **Stipendium från källa i annan stat**

Person med hemvist i en avtalsslutande stat som tillfälligt vistas i den andra avtalsslutande staten uteslutande såsom:

a) studerande vid universitet, högskola eller skola i denna andra avtalsslutande stat,

b) affärspraktikant eller teknisk praktikant, eller

c) mottagare av bidrag, anslag eller penningunderstöd som erhålls för att bedriva studier eller forskning från stiftelse eller inrättning med uppgift att främja religiöst, välgörande, vetenskapligt eller uppfostrande ändamål

är befriad från skatt i denna andra stat för beviljat stipendium om betalningen härrör från källa utanför denna stat.

## **Artikel 21**

### *Professorer, lärare och forskare*

#### **Inbjudan av universitet, högskola etc.**

#### **Högst två år**

#### **Subject to tax**

#### **Undantag från p. 1**

1. Person med hemvist i en av de avtalsslutande staterna och som, på inbjudan av universitet, högskola eller annan inrättning för högre utbildning eller vetenskaplig forskning i den andra avtalsslutande staten, vistas i denna andra stat under en tidrymd som inte överstiger två år uteslutande för att bedriva undervisning eller forskning vid sådan inrättning, är befriad från skatt i denna andra stat för inkomst på grund av undervisningen eller forskningen om personen är skattskyldig för inkomsten i fråga i den förstnämnda staten.

2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte på inkomst som härrör från forskning om forskningen sker, inte i allmänt intresse, utan huvudsakligen för att gynna viss annan persons eller andra personers privata intressen.

## **Artikel 22**

### *Annan inkomst*

1. Om inte bestämmelserna i punkt 2 föranleder annat beskattas inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som inte behandlas i föregående artiklar i detta avtal endast i denna stat, oavsett varifrån inkomsten härrör.

**Undantag från p. 2 källstatsbeskattning**

2. Om emellertid person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar sådan inkomst och inkomsten härrör från källa i den andra avtalsslutande staten, får inkomsten i enlighet med lagstiftningen i den stat där inkomsten uppkommit även beskattas där.

## **KAPITEL IV**

### **METODER FÖR UNDANRÖJANDE AV DUBBELBESKATTNING**

**Metodartikeln**

## **Artikel 23**

### *Undanröjande av dubbelbeskattning*

**Sverige**

1. Beträffande Sverige skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

**Avräkning från inkomstskatt**

a) I fall då person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt lagstiftningen i Egypten och bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Egypten, skall Sverige – i enlighet med bestämmelserna i svensk lagstiftning om avräkning av utländsk skatt (även i den lydelse den framdeles kan få genom att ändras utan att den allmänna princip som anges här ändras) – från skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den egyptiska skatt som erlagts för inkomsten.

**Se p. c**

**Progressionsförbehåll; se 3 § lagen**

b) I fall då person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i artikel 18 eller 19 beskattas endast i Egypten, får Sverige beakta inkomsten vid bestämmandet av svensk progressiv skatt.

**Def. av "den egyptiska skatt som erlagts"**

c) Vid tillämpningen av a anses uttrycket "den egyptiska skatt som erlagts" inbegripa belopp som skulle ha påförts såsom egyptisk skatt om inte skattebefrielse eller skattenedsättning medgivits enligt artikel 11 i lag nummer 230 år 1989 rörande investeringar, avsedda att främja ekonomisk utveckling, i den mån bestämmel-

	<p>serna var i kraft vid tidpunkten för undertecknandet av detta avtal och därefter inte ändrats eller ändrats endast i mindre betydelsefulla hänseenden utan att den allmänna innebörden påverkats.</p>
<b>Def. av "den normala bolagsskatten i Egypten"</b>	<p>d) Vid tillämpningen av artikel 10 punkt 4 anses uttrycket "den normala bolagsskatten i Egypten" inbegripa belopp som skulle ha påförts såsom egyptisk inkomstskatt om inte skattebefrielse eller skattenedsättning medgivits enligt de i c angivna investeringsfrämjande bestämmelserna.</p>
<b>Punkterna c och d tillämpas t.o.m. år 2006</b>	<p>e) Utan hinder av bestämmelserna i artikel 30 tillämpas bestämmelserna i c och d under de första tio åren efter detta avtals ikraftträdande. Om emellertid avtalet upphör att gälla före utgången av denna tidrymd, skall detta även gälla beträffande bestämmelserna i c och d. De behöriga myndigheterna skall överlägga med varandra för att bestämma om bestämmelserna i dessa punkter skall tillämpas efter utgången av denna tidrymd.</p>
<b>Egypten</b>	<p>2. Beträffande Egypten skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:</p>
<b>Exempt</b>	<p>a) Inkomst, annan än sådan som avses i b nedan skall vara undantagen från de egyptiska skatter som avses i artikel 2 punkt 3 a om inkomsten enligt detta avtal skall beskattas endast i Sverige;</p>
<b>Avräkning</b>	<p>b) Inkomst som avses i artiklarna 6, 7, 10, 11, 12, 13 punkterna 1, 2 och 4, 14, 15, 16, 17 och 22 och som uppburits från Sverige får i Egypten beskattas med beaktande av bruttobeloppet i enlighet med bestämmelserna i dessa artiklar. Den svenska skatt som tagits ut på sådan inkomst (i fråga om utdelning, exklusive den skatt som tagits ut på de vinster av vilka utdelningen betalats) berättigar person med hemvist i Egypten att från skatten avräkna ett belopp motsvarande den skatt som tagits ut i Sverige. Avräkningen skall emellertid inte överstiga den del av skatten i Egypten vilken belöper på inkomsten i fråga. Sådan avräkning skall medges mot de skatter som anges i artikel 2 punkt 3 a om inkomsten i fråga inkluderats i basen för skattens beräkning.</p>
<b>Spärrbelopp</b>	
<b>Progressionsförbehåll</b>	<p>c) Om inkomst som förvärvas av person med hemvist i Egypten enligt bestämmelserna i detta avtal är undantagen från skatt i Egypten, får Egypten likväl vid bestämmandet av skatten på denna persons återstående inkomst beakta den inkomst som undantagits från skatt.</p>

## KAPITEL V

### SÄRSKILDA BESTÄMMELSER

#### Artikel 24

##### *Förbud mot diskriminering*

**Medborgarskap,  
se def. i art. 3  
p. 1 i**

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 underkastad<sup>1</sup>.

**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.<sup>2</sup>

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

4. Utom i de fall då bestämmelserna i artikel 9 punkt 1, artikel 11 punkt 7 eller artikel 12 punkt 6 tillämpas, är ränta 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.

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

5. Företag i en avtalsslutande stat, vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i den andra avtalsslutande staten, skall inte i den förstnämnda staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som annat liknande företag i den förstnämnda staten är eller kan bli underkastad<sup>3</sup>.

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

<sup>2</sup>Jfr 6 § 1 mom. 1 st. c SFL; RSV:s anm.

<sup>3</sup>Se RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1993 ref. 91; RSV:s anm.

**Artikelns till-  
lämplighet**

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

**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 rättsordningar, framlägga saken för den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat där han har hemvist eller, om fråga är om tillämpningen av artikel 24 punkt 1, i den avtalsslutande stat där han är medborgare. Saken skall framläggas 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.

**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 genomförs utan hinder av tidsgränser i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning.

**Generella överens-  
kommelser**

3. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall genom ömsesidig överenskommelse söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkommer i fråga om tolkningen eller tillämpningen av avtalet. De kan även överlägga i syfte att undanröja dubbelbeskattning i fall som inte omfattas av avtalet.

4. En avtalsslutande stat skall inte, efter det att de i den interna lagstiftningen angivna tidsgränserna gått till ända eller, under inga förhållanden, senare än fem år efter beskattningsårets utgång, höja den beskattningsbara inkomsten för en person med hemvist i någon av de avtalsslutande staterna genom att ta med inkomstposter som också har blivit beskattade i den andra avtalsslutande staten. Denna punkt tillämpas inte i de fall som särskilt angivits i de båda avtalsslutande staternas lagstiftningar.

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

## **Artikel 26**

### *Utbyte av upplysningar<sup>1</sup>*

#### **RSV behörig myndighet**

1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa bestämmelserna i detta avtal eller i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning i fråga om skatter som omfattas av avtalet i den mån beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot avtalet. Utbytet av upplysningar begränsas inte av artikel 1. Upplysningar som en avtalsslutande stat mottagit skall behandlas såsom hemliga på samma sätt som upplysningar som erhållits enligt den interna lagstiftningen i denna stat och får yppas endast för personer eller myndigheter (däri inbegripna domstolar och förvaltningsorgan) som fastställer, uppbär eller indriver de skatter som omfattas av avtalet eller handlägger åtal eller besvär i fråga om dessa skatter. Dessa personer eller myndigheter skall använda upplysningarna endast för sådana ändamål. De får yppa upplysningarna vid offentlig rättegång eller i domstolsavgörande.

#### **Integritetsskydd**

2. Bestämmelserna i punkt 1 anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att:

a) vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning och administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller den andra avtalsslutande staten;

b) lämna upplysningar som inte är tillgängliga enligt lagstiftning eller sedvanlig administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller 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).

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

## **Artikel 27**

### *Diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän<sup>1</sup>*

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

#### **Hemvistregel**

2. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 4 skall person som tillhör en avtalsslutande stats diplomatiska eller konsulära beskickning eller stadigvarande representation i den andra avtalsslutande staten eller i en tredje stat vid tillämpningen av detta avtal anses ha hemvist i den sändande staten, om han är skattskyldig där för all sin inkomst i samma omfattning som person med hemvist i denna stat.

#### **Avtalets tillämplighet**

3. Detta avtal tillämpas inte beträffande internationella organisationer, deras organ eller tjänstemän och inte heller i fråga om personer som tillhör en tredje stats diplomatiska eller konsulära beskickning eller stadigvarande representation och som vistas i en avtalsslutande stat och inte i någondera avtalsslutande staten är skattskyldig för all sin inkomst i samma omfattning som person med hemvist där.

## **Artikel 28**

### *Övriga bestämmelser*

Bestämmelserna i detta avtal anses inte i något hänseende medföra begränsning av den rätt till skattebefrielse, avdrag, skattereduktion eller annan skattenedsättning som nu eller framtiden medges

a) enligt lagstiftningen i en avtalsslutande stat vid fastställande av skatt som tas ut av denna avtalsslutande stat, eller

b) enligt annat avtal som ingåtts av en avtalsslutande stat.

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

## KAPITEL VI

### SLUTBESTÄMMELSER

#### Artikel 29

##### *Ikraftträdande*

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

**Avtalet trädde i kraft 1996-03-16, se förordningen**

2. Detta avtal träder i kraft trettonde dagen efter den dag då utväxlingen av ratifikationshandlingar skedde och tillämpas:

a) i fråga om skatt som innehålls vid källan, på belopp som betalats eller krediterats den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare; och

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

3. Avtalet mellan Kungliga svenska regeringen och Förenade Arabrepublikens regering för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomst- och förmögenhetsskatter, som undertecknades i Kairo den 29 juli 1958, skall upphöra att gälla med ikraftträdandet av förevarande avtal och inte längre tillämpas beträffande inkomster på vilka detta avtal blir tillämpligt enligt bestämmelserna i punkt 2 i denna artikel. I fråga om den svenska förmögenhetsskatten skall 1958 års avtal tillämpas för sista gången beträffande förmögenhet som innehas vid utgången av det år då detta avtal träder i kraft.

#### Artikel 30

##### *Upphörande*

**Avtalet kan sägas upp tidigast under år 2002**

Detta avtal förblir i kraft utan tidsbegränsning men envar av de avtalsslutande staterna kan – senast den 30 juni under ett kalenderår, som börjar efter utgången av en tidrymd av fem år räknat från dagen för avtalets ikraftträdande – på diplomatisk väg skriftligen säga upp avtalet hos den andra avtalsslutande staten. I händelse av sådan uppsägning upphör detta avtal att gälla:



a) i fråga om skatt som innehålls vid källan, på belopp som betalas eller krediteras den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då uppsägningen sker eller senare; och

b) i fråga om övriga skatter, för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då uppsägningen sker eller senare.

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

Som skedde i Kairo den 26.12.1994 i två exemplar på arabiska, svenska och engelska språken vilka texter alla äger lika vitsord. I fall av tvivelsmål äger dock den engelska texten företräde.

För Konungariket Sveriges regering

*Jan Ståhl*

För Arabrepubliken Egyptens regering

*Mohamed Ahmed El Razzaz*



## Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Egypten m.m.

**Prop. 1994/95:204**

**s. 43**

### **Historik**

### 1 Ärendet och dess beredning

Sverige har sedan 1958 ett avtal med Egypten för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomst- och förmögenhetsskatter. Då avtalet på många punkter blivit föråldrat togs på svensk sida initiativ till en revision av 1958 års avtal. Förhandlingar inleddes i Kairo i september 1989 och avslutades i Stockholm 28 oktober–3 november samma år. Sistnämnda dag paraferades ett på engelska upprättat utkast till nytt dubbelbeskattningsavtal. Därefter har en svensk och en arabisk text färdigställts. Utkastet har remitterats till Kammarrätterna i Göteborg och Jönköping samt Riksskatteverket. Remissinstanserna har haft vissa synpunkter på den svenska avtalstexten samt uttryckt önskemål om att vissa avtalsbestämmelser förklaras närmare i propositionen men har i sak inte haft några invändningar.

Efter en långvarig skriftväxling undertecknades avtalet den 26 december 1994. Ett förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Egypten har upprättats inom Finansdepartementet.

Förslag till lagar om ändring i lagen om statlig inkomstskatt, lagen om dubbelbeskattningsavtal med Vietnam resp. lagen om dubbelbeskattningsavtal med Frankrike beträffande skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva har också upprättats inom Finansdepartementet.

### *Lagrådet*

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

## 2 Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Egypten

### 2.1 Lagförslaget

Lagförslaget består dels av paragraferna 1–3, dels av en bilaga som innehåller den svenska samt den engelska avtalstexten.

#### **Lagen**

I förslaget till lag föreskrivs att avtalet skall gälla som lag här i landet (1 §). Vidare regleras där frågan om hur avtalets beskattningsregler skall tillämpas i förhållande till annan skattelag (2 §). Bestämmelsen innebär att beskattning inte kan ske på grund av avtalets regler. Endast om det i annan skattelag såsom kommunal-skattelagen (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 Egypten skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen här, dvs. någon progressionsuppräknings skall då inte ske. Sverige har genom progressionsregeln i art. 23 (metodartikeln) punkt 1 b i där angivet fall rätt att höja skatteuttaget på en persons övriga inkomster. Sverige avstår emellertid numera regelmässigt från att utnyttja den rätt till progressionsuppräknings som ges i dubbelbeskattningsavtalen. Skälen härtill är flera, bl.a. innebär det en minskning av arbetsbördan för skattemyndigheten och en förenkling av regelsystemet. Dessutom är det bortfall av skatt som blir följderna av ett avstående från progressionsuppräknings helt försumbart från statsfinansiell synpunkt. Dessa skäl motiverar ett avstående från progressionsuppräknings även i förhållande till Egypten.

#### **Ej progressions- uppräknings**

#### **Prop. 1994/95:204 s. 44**

#### **Avtalets ikraft- trädande**

Enligt art. 29 träder avtalet i kraft den trettonde dagen efter den dag då utväxlingen av ratifikationshandlingarna skedde. Det är således inte möjligt att nu avgöra vid vilken tidpunkt avtalet kommer att träda i kraft. I lagförslaget har därför föreskrivits att lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

## 2.2 Översiktligt om inkomstskattesystemet i Egypten

### 2.2.1 Bolagsbeskattningen

#### *Allmänt*

#### **Hemmahörande bolag**

Bolag som är hemmahörande ("resident") i Egypten beskattas där för i princip all inkomst oavsett varifrån den härrör. Skattesatsen, som varierar beroende på verksamhet, ligger i intervallet 32– 40,55 %. Den normala bolagsskatten är 40 %.

#### **Ej hemmahörande bolag**

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

#### **Driftskostnader**

Alla driftskostnader i rörelsen är i regel avdragsgilla. Avskrivningar medges med 2–25 % på maskiner, inventarier, byggnader etc. Vid anskaffning av nya maskiner eller ny utrustning medges för anskaffningsåret avskrivning med 25 % utöver det nyss angivna.

#### *Utdelning, ränta och royalty*

Utdelning från bolag i Egypten till bolag hemmahörande där är, efter rätt till avdrag med 90 % av utdelningen, skattepliktig för mottagaren till normal bolagsskattesats. Även utdelning som tas emot från utlandet beskattas i regel. Sådan utdelning beskattas med 32 %. Någon källskatt på utdelning till bolag som inte är hemmahörande i Egypten utgår inte. För ränta och royalty som betalas till bolag som inte är hemmahörande i Egypten utgår med vissa undantag källskatt med 32 %.

#### **Prop. 1994/95:204 s. 45**

#### *Förluster*

Förluster som uppkommit i rörelsen och som inte kan utnyttjas samma år får utnyttjas under senare år ("carry forward"). En tidsbegränsning på fem år gäller. Däremot får förluster inte dras av mot tidigare års vinster ("carry back").

### *Investeringsfrämjande lagstiftning*

I likhet med många andra länder har Egypten lagstiftning som syftar till att främja investeringar. Genom denna lagstiftning ges viss verksamhet förmånlig behandling i skattehänseende. Bestämmelserna återfinns i "Law 230" och omfattar bl.a. olika typer av bygg- och jordbruksprojekt. Förmånerna beviljas av "the Council of Ministers" på inrådan av "the Investment Authority". De mest omfattande skattelättnaderna omfattar alla väsentliga inkomstskatter och innebär total skattebefrielse upp till 15 år med möjlighet till fem års förlängning. I vissa delar av landet finns även skattefria zoner upprättade. För att få verka inom dessa zoner krävs särskilt tillstånd.

#### **2.2.2 Fysiska personer**

##### **Bosatta**

Fysiska personer som är bosatta i Egypten ("resident") är precis som bolag skattskyldiga där för all inkomst oavsett varifrån den härrör. Fysiska personer som inte är bosatta i Egypten ("non-resident"), beskattas endast för inkomst som härrör från Egypten. För löner, arvoden, livräntor etc. ligger skattesatsen i intervallet 20–32 %. Övriga inkomster beskattas i intervallet 20–48 %, med undantag för ränte- och royaltyinkomster samt viss utdelning beträffande vilka skattesatsen är 32 %. Förutom de ovan redovisade skatterna har fysiska personer med inkomster som överstiger 18 000 egyptiska pund att på överskjutande belopp erlagga en ytterligare skatt om 2 %.

##### **Inte bosatta**

#### **2.3 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll**

##### **2.3.1 Bakgrund**

##### **OECD:s och FN:s modellavtal före- bilder**

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", 1977). Utformningen har emellertid också påverkats av att Egypten är mindre utvecklat än vad Sverige är i industriellt hänseende. Vissa bestämmelser har därför formulerats i enlighet med de rekommendationer som Förenta Nationerna (FN) utfärdat för förhandlingar mellan utvecklade länder och utvecklingsländer ("United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries", 1980).

##### **Prop. 1994/95:204 s. 46**

### 2.3.2 Avtalets tillämpningsområde

#### Personer som omfattas av avtalet

*Art. 1* anger de personer som omfattas av avtalet. I enlighet med denna bestämmelse, som överensstämmer med motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal, skall avtalet tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna. För att avtalet skall vara tillämpligt krävs således dels att fråga är om sådan person som avses i art. 3 punkt 1 c eller d, 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 personer som enligt den interna lagstiftningen i en avtalsslutande stat är skattskyldiga där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper i princip endast person som är oinskränkt skattskyldig, dvs. inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat. Den skattskyldighet som avses här är inte någon formell skattskyldighet. Personen skall vara skyldig att normalt erlagga skatt enligt de reguljära inkomstskatttabellerna för de olika inkomster denne kan uppbära såväl från bosättningsstaten som från andra stater.

#### -endast oinskränkt skattskyldig

#### Skatter som omfattas av avtalet

*Art. 2 punkt 3* upptar de skatter på vilka avtalet är tillämpligt. Av punkt 4 – vilken bestämmelse i princip överensstämmer med OECD:s modellavtal – framgår att avtalet skall tillämpas på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de i punkt 3 angivna skatterna.

### 2.3.3 Definitioner m.m.

#### Allmänna definitioner

*Art. 3* innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. 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 hänvisas till vad som anförts därom i propositionen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (prop. 1989/90:33 s. 42 f. {*har tagits in nedan; RSV:s anm.*}), jfr även prop. om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och de baltiska staterna, exempelvis mellan Sverige och Litauen, prop. 1993/94:7, s. 52 f. och 63 {*har tagits in nedan; RSV:s anm.*}).

#### RSV:s kommentar

*I punkt 1 f) definieras uttrycken "företag i en avtalsslutande stat" och "företag i den andra avtalsslutande staten". Uttrycket "ett företag" innefattar fysisk eller juridisk person som bedriver*

rörelse, se t.ex. RÅ 1991 not 228. Detta innebär att om en fysisk person med hemvist i Sverige bedriver rörelse i Egypten så är denna fysiska person vid tillämpningen av avtalet att anse som "ett företag i Sverige".

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

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

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

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

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

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



avtal. Även om alla dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingår antingen avfattas såväl på ett eller flera främmande språk och svenska eller i vart fall översätts till svenska medför det ovan redovisade att den svenska texten i många fall inte kan formuleras med sådan exakthet som annan intern lagstiftning. Detta gäller också - trots att såväl skattesystemen som språken i de nordiska länderna i mångt och mycket är likartade - i fråga om det nordiska avtalet.

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

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

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

Vidare återfinns i art. 25 punkt 3 i 1977 års modellavtal en bestämmelse enligt vilken de behöriga myndigheterna i de avtalslutande staterna genom ömsesidig överenskommelse skall söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkommer i fråga om tolkningen eller tillämpningen av avtalet. Motsvarande bestämmelser återfinns också i 1981 års modellavtal (art. 3 punkt 2 och art. 11 punkt 3) samt i den helt övervägande delen av de svenska inkomstskatte- resp. arvs- och gåvoskatteavtalen [se t.ex. art. 3 punkt 2 och art. 24 punkt 3 i avtalet med Storbritannien och Nordirland (SFS 1983:898)].

Vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal skall således de i avtalen förekommande begreppen - om annat inte uttryckligen anges eller klart framgår av sammanhanget - tolkas med utgångspunkt i dess svenska innebörd. Vidare bör en ledstjärna vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal vara att avtalets syfte uppfylls, dvs. att dubbelbeskattning undviks och att skatteflykt resp. total skattefrihet förhindras. Vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal måste därför utgångspunkten vara att om Sverige enligt intern lagstiftning äger beskatta viss inkomst eller egendom och inte uttryckligen avstått från rätten att beskatta denna så skall den beskattas här i riket. Skulle dubbelbeskattning därvid uppkomma

får denna undanröjas genom att de behöriga myndigheterna träffar ömsesidiga överenskommelser, antingen i det enskilda fallet eller s.k. tolkningsöverenskommelser, på sätt anges i t.ex. art. 25 punkt 3 i 1977 års modellavtal.

**RSV:s kommentar**

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

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

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

Uttrycket "hemvist" definieras regelmässigt i dubbelbeskattningsavtal (vanligen i artikel 4). Denna definition gäller enligt ordalydelsen "vid tillämpningen av detta avtal". Även andra uttryck definieras i dubbelbeskattningsavtal. Detta sker beträffande inkomst- och förmögenhetsskatteavtal vanligen *dels* i artikel 3, Allmänna definitioner, där uttryck som "person", "bolag", "internationell trafik", "medborgare" etc. brukar definieras, *dels* i de artiklar som reglerar en viss fråga eller en viss typ av inkomst, t.ex. uttrycken "fast driftställe" i artikel 5, "utdelning" i artikel 10, "ränta" i artikel 11 och "royalty" i artikel 12. Gemensamt för alla dessa definitioner är att de gäller endast vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet eller i vissa fall enbart vid tillämpningen av en enskild artikel i avtalet. Inte i något fall är avsikten att definitionen av ett uttryck i ett dubbelbeskattningsavtal skall få genomslag vid tillämpning av intern lagstiftning i övrigt.

Definitionerna av uttrycken "utdelning" och "ränta" kan tjäna som exempel. Ofta är källstatens beskattningsrätt till en viss inkomst annorlunda om inkomsten vid tillämpningen av avtalet skall anses som utdelning i stället för t.ex. ränta. I avtal som följer OECD:s modellavtal får källstaten beskatta en utdelning som uppbärs 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

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

inkomsten får beskattas med högst 10 % av bruttobetalningen om den vid tillämpningen av avtalet skall anses som ränta.

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. Definitioner-

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

na 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. Det samma gäller givetvis beträffande avtalets uppdelning av tillgångar i olika slag av tillgångar. Beskattningen i Sverige skall ske enligt den ordning och på det sätt som föreskrivs i de interna reglerna. Föreligger ett åtagande enligt avtalet att lindra eller efterge beskattningen av viss inkomst eller förmögenhet skall dock detta åtagande iakttas 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**

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

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

**Exempel 2**

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

*Exempel 2.* En fysisk person som inte är bosatt i Sverige enligt reglerna i KL och SIL men som enligt lagstiftningen i en stat med vilken Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal är bosatt där, uppbär sådan utdelning på andel i svensk värdepappersfond som avses i 1 § kupongskattelagen (1970:624). Han är således inskränkt skattskyldig i Sverige och oinskränkt skattskyldig i den andra avtalsslutande staten. Vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet har han då naturligtvis hemvist i denna andra stat. Vid tillämpningen av avtalet antas emellertid utdelningen från värdepappersfonden vara ränta och inte utdelning på grund av definitionen av uttrycket "ränta" i avtalet. Källstatens, dvs. Sveriges, rätt att beskatta betalningen är därför begränsad till högst 10 % av bruttobeloppet. Kupongskatt skall därför tas ut på betalningen men skatten skall sättas ned till 10 % av bruttobeloppet i stället för de 30 % som eljest skulle ha gällt enligt kupongskattelagens regler.

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

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

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

Ett annat slag av offshoreverksamhet som bestämmelserna avser att motverka är verksamhet i form av "operational headquarters" (finns i Singapore) och "coordination centres" (finns i Belgien) och liknande. Den verksamhet som bedrivs av dessa enheter är att mot ersättning tillhandahålla finansiella, administrativa eller andra tjänster till en grupp av närstående bolag som bedriver verksamhet utanför staten i fråga. Den ersättning för utförda tjänster som därvid uppstår är avsedd att vara avdragsgill i utbetalarsstaten och beskattas inte alls eller mycket lågt i motta-

garlandet. Förfarandet har som ett väsentligt syfte att omvandla beskattningsbar inkomst i den egentliga verksamhetsstaten till låg- eller icke beskattad inkomst i den stat där offshorebolaget är beläget.

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

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

**Prop. 1994/95:204  
s. 46  
Hemvist**

*Art. 4* innehåller regler som avser att fastställa var en person skall anses ha hemvist vid tillämpningen av avtalet. Artikelns överensstämmer i huvudsak med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal.

**Prop. 1994/95:204  
s. 47**

Hemvistreglerna i art. 4 har således inte någon betydelse för var en person skall anses vara bosatt enligt intern skattelagstiftning (*se prop. 1995/96:121 och RÅ 1996 ref. 38; RSV:s anm.*) De reglerar endast var en person har sitt hemvist vid tillämpning av avtalet. Det angivna innebär att avtalets hemvistregler saknar relevans exempelvis då det gäller att avgöra huruvida utdelning på svenska aktier 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 utan skall på vanligt sätt beskattas för utdelningen i inkomstslaget kapital.

#### **Dubbelt hemvist**

Punkterna 2–4 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 Egypten 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 Egypten enligt resp. stats interna regler men som vid tillämpningen av avtalet anses ha hemvist i Egypten skall således i fråga om de inkomster till vilka Sverige har beskattningsrätten enligt avtalet vid taxeringen i Sverige beskattas enligt de regler som gäller för här bosatta, vilket medför rätt att erhålla t.ex. grundavdrag och allmänna avdrag. Fall av dubbel bosättning för annan person än fysisk person regleras i punkterna 3 och 4.

#### **Fast driftställe**

*Art. 5* definierar uttrycket "fast driftställe" i avtalet. Uttrycket har i förevarande avtal fått en något annan innebörd än uttrycket har i OECD:s modellavtal. Detta gäller bl.a. bestämmelserna i punkterna 3, 6 och 7. Punkt 2 innehåller endast en uppräkningslista – på intet sätt uttömmande – av exempel, som vart och ett kan anses utgöra fast driftställe. Dessa exempel skall dock ses mot bakgrund av den allmänna definitionen i punkt 1. Detta innebär att de uttryck som räknas upp i punkt 2 "plats för företagsledning", "filial", "kontor" osv. skall tolkas så att dessa platser för affärsverksamhet utgör fasta driftställen endast om de uppfyller villkoren i punkt 1 (*dvs. det skall finnas en plats för affärsverksamhet, denna plats skall vara stadigvarande och företaget skall bedriva rörelse från denna plats; RSV:s anm.*).

#### **Byggnadsverksamhet**

Punkt 3 föreskriver att byggnadsverksamhet etc. utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår under längre tid än 6 månader. Motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal omfattar inte explicit sammansättningsverksamhet och föreskriver dessutom en tidrymd som överstiger 12 månader för att fast driftställe skall föreligga. Bestämmelserna i punkterna 6 och 7 följer FN:s modellavtal. I punkt 8 återfinns den allmänt erkända principen att förekomsten av ett dotterbolag inte i och för sig medför att dotterbolaget utgör fast driftställe för sitt moderbolag. I det fall t.ex. att dotterbolaget inte kan anses som oberoende representant i den mening som avses i punkt 7 och om bolaget har och regelmässigt använder fullmakt att ingå avtal i moderbolagets namn utgör emellertid dotterbolaget fast driftställe för sitt moderbolag.



**Svensk intern lagstiftning**

**Prop. 1994/95:204  
s. 48**

Bestämmelserna om "fast driftställe" i svensk lagstiftning finns i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL. För att ett företag i Egypten 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 med Egypten). I de flesta fall torde när fast driftställe föreligger enligt avtalets bestämmelser detta också föreligga enligt bestämmelserna i KL, men inkomstuppdelningen i avtalet och intern svensk rätt överensstämmer givetvis inte i samtliga fall (se vidare under avsnitt 4.3.4 {avsnitt 2.3.4 i detta häfte; RSV:s anm.}).

### **2.3.4 Avtalets beskattningsregler**

**Allmänt om artikel  
6-22**

Art. 6–22 innehåller avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster. Avtalets uppdelning i olika inkomster har endast betydelse för tillämpningen av avtalet och således inte vid bestämmandet av till vilket inkomstslag och vilken förvärvskälla inkomsten skall hänföras enligt svensk intern skattelagstiftning. När beskattningsrätten fördelats enligt avtalet sker beskattning i Sverige enligt svensk lagstiftning. Har rätten att beskatta viss inkomst här inskränkts genom avtal måste denna begränsning iakttas. I fall en inkomst "får beskattas" i en avtalsslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6–22, innebär detta inte att den andra staten frångästs rätten att beskatta inkomsten i fråga. Beskattning får ske även i den andra staten om så kan ske enligt dess interna beskattningsregler, men 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 *art. 6* beskattas i den stat där egendomen är belägen. Enligt KL beskattas inkomst av fastighet i vissa fall som inkomst av näringsverksamhet. Vid tillämpning av avtalet bestäms dock rätten att beskatta inkomst av fastighet med utgångspunkt från art. 6, dvs. den stat i vilken fastigheten är belägen får beskatta inkomsten. Observera att artikeln endast behandlar situationen att en person med hemvist i en avtalsslutande stat har fast egendom belägen i den andra avtalsslutande staten. Inkomst av fast egendom som är belägen i hemviststaten eller i en tredje stat behandlas i art. 22 (Annan inkomst). Royalty från fast egendom eller för nyttjande av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång behandlas också som inkomst av fast egendom vid tillämpningen av avtalet. Annan royalty beskattas enligt art. 12.

**- royalty**

**RSV:s kommentar**

*Observera att definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 omfattar nyttjanderätt till fast egendom och således bl.a. svenska bostadsrätter (jfr RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91).*

**Prop. 1994/95:204  
s. 48**

**Inkomst av rörelse**

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

**Prop. 1994/95:204  
s. 49**

**Fördelning av  
inkomster**

*Om ett företag hemmahörande i Egypten 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.*

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

**Fördelning av  
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 (p. 7).*

**RSV:s kommentar**

*Begreppet "inkomst av rörelse" i denna artikel överensstämmer inte med begreppet "inkomst av näringsverksamhet" i intern rätt. Som framgår av punkt 7 är inte denna artikel tillämplig på inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar. Om t.ex. ett svenskt aktiebolag erhåller utdelning, ränta, royalty eller realisationsvinst från Egypten är artiklarna 10-13 tillämpliga på dessa inkomster. Vid beskattningen i Sverige utgör dock dessa inkomster inkomst av näringsverksamhet.*

**Prop. 1994/95:204  
s. 49**

**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*

**- uthyrning**

verksamheten har sin verkliga ledning. Enligt punkt 3 a skall inkomst som härrör från uthyrning av skepp eller luftfartyg i internationell trafik innefattas i inkomst som härrör från användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik. En förutsättning för detta är dock att inkomsten från uthyrningen har samband med den verksamhet som avses i punkt 1. Således faller endast dylika uthyrningsinkomster in under art. 8 om de uppbärs av företag som bedriver verksamhet som avses i punkt 1. Bestämmelsen innebär till skillnad från vad som sägs i OECD:s modellavtal (se punkt 5 i kommentaren till artikel 8 punkt 1 i modellavtalet [*OECD:s kommentar finns nedan; RSV:s anm.*]) att all inkomst från uthyrning, även uthyrning av obemannade fartyg ("bare boat charter"), faller in under denna artikel om inkomsterna från sådan uthyrning har samband med verksamhet som avses i punkt 1.

**- containers m.m.**

Av punkt 3 b framgår vidare att även beskattning av inkomst som härrör från nyttjande, underhåll eller uthyrning av containers, släpvagnar som används för inlandstransport av containers samt annan liknande utrustning i anslutning till sådan i punkt 1 angiven användning av skepp eller luftfartyg i internationell trafik skall ske enligt reglerna i denna artikel. Inkomst från uthyrning som inte faller in under denna artikel omfattas av artikel 7.

**Kommentaren till art. 8 i OECD:s modellavtal**

5. Inkomst genom uthyrning av fullt utrustat och bemannat skepp eller luftfartyg måste behandlas på samma sätt som inkomst genom transport av personer eller gods. I annat fall skulle en stor del av verksamheten inom sjöfart och luftfart inte omfattas av bestämmelsen. Artikel 7, och inte artikel 8, tillämpas emellertid på inkomst genom uthyrning av skepp eller luftfartyg som är i huvudsak obemannat (*bare boat charter*), utom när uthyrningen är en tillfällig inkomstkälla för företag inom internationell sjöfart eller luftfart.

**Prop. 1994/95:204 s. 49**  
**Obehörig vinstöverföring**

*Art. 9* innehåller sedvanliga regler om omräkning av inkomst vid *obehörig vinstöverföring* mellan företag med intressegemenskap. De i punkt 1 angivna reglerna innebär givetvis inte någon begränsning eller utvidgning av en avtalsslutande stats rätt att enligt intern lagstiftning vidta omräkning av ett företags resultat utan anger endast i vilka fall den i punkt 2 angivna justeringen är avsedd att göras.

**Prop. 1994/95:204 s. 50**  
**Utdelning**

*Art. 10* behandlar beskattningen av *utdelning*. Definitionen av uttrycket "utdelning" som återfinns i punkt 3 gäller som brukligt endast vid tillämpning av art. 10. Om uttrycket förekommer i andra artiklar kan det ha en annan betydelse.

**Beskattning i  
källstaten**

Enligt punkt 2 får utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat beskattas även i den stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist (källstaten). Skatten får dock inte överstiga 5 % av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt innehar minst 25 % av det utbetalande bolagets kapital. I övriga fall skall Sverige begränsa skatten till 20 % av utdelningens bruttobelopp (p. 2 a 2) medan Egypten äger ta ut allmän inkomstskatt med ett belopp som inte i något fall får överstiga ett genomsnitt om 15 % av den nettoutdelning som en fysisk person med hemvist i Sverige mottagit (p. 2 b 2).

**Skattefrihet för  
utdelning;  
- villkoren**

Punkt 4 innehåller bestämmelser om skattefrihet för utdelning från bolag i Egypten till svenskt bolag. Skattefrihet föreligger emellertid endast om vissa villkor är uppfyllda. Härvid gäller att utdelning enligt svensk skattelagstiftning (jfr 7 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt) skulle ha varit undantagen från skatt om båda bolagen hade varit svenska. Vidare krävs antingen att den vinst av vilken utdelningen betalats underkastats den normala bolagsskatten i Egypten eller en därmed jämförlig inkomstskatt (punkt 4 a) eller att den utdelning som betalas av det egyptiska bolaget uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av utdelning vilken bolaget under det aktuella året eller tidigare år mottagit på aktier eller andelar som bolaget innehar i ett bolag med hemvist i tredje stat, och vilken utdelning skulle ha varit undantagen från svensk skatt om de aktier eller andelar på vilka utdelningen betalas hade innehaft direkt av bolaget med hemvist i Sverige (punkt 4 b). Enligt artikel 23 punkt 1 d inbegrips under de första tio åren efter detta avtals ikraftträdande i det i punkt 4 a använda uttrycket "den normala bolagsskatten i Egypten" belopp som skulle ha påförts såsom egyptisk inkomstskatt om inte skattebefrielse eller skattenedsättning medgivits enligt vissa investeringsfrämjande bestämmelser i den interna egyptiska lagstiftningen.

**Uttrycket "den  
normala bolags-  
skatten i Egypten"**

**Uttrycket "mot-  
tagaren har rätt  
till ..."**

De nu redovisade begränsningarna i källstatens beskattningsrätt gäller endast då "mottagaren har rätt till utdelningen". Av detta villkor, vilket även uppställs i fråga om ränta (art. 11 p. 2) och royalty (art. 12 p. 2), 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. Begränsningen gäller inte heller i fall av s.k. "back to back loans" eller i fall av s.k. "sub-lease" när dessa är avsedda att kringgå kravet på hemvist. Villkoret avser att förhindra att skattelättnad ges när den som har den verkliga rätten till ersättningen inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten.

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 5.

**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 22 (annan inkomst). Inte heller är begränsningsreglerna i denna artikel tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat om utdelningen är hänförlig till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning som det mottagande företaget har i den avtalsslutande stat där det utdelande bolaget har hemvist. Beskattningen i källstaten skall i sådant fall (punkt 5) ske i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 eller artikel 14. Jfr punkterna 31 och 32 i kommentaren till artikel 10 i OECD:s modellavtal från 1992. Observera också att artikeln inte innehåller några bestämmelser om hur beskattningen i källstaten skall ske. Det står således källstaten fritt att tillämpa sin egen lagstiftning och att ta ut skatten t.ex. genom avdrag vid källan eller genom taxering. Huruvida Sverige såsom källstat skall ta ut kupongskatt på 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. 1994/95:204  
s. 51**

Punkt 6 innehåller förbud mot s.k. extra-territoriell beskattning av utdelning (beträffande detta slag av beskattning se p. 33–39 i kommentaren till art. 10 p. 5 i OECD:s modellavtal [*har tagits in nedan; RSV:s anm.*]). Som ett undantag från denna bestämmelse anges i punkt 7 att Egypten äger rätt att behandla utdelning som betalas med vinst som ett svensk bolag uppburit från ett fast driftställe i Egypten och som betalas till fysisk person med hemvist i Egypten eller som är egyptisk medborgare såsom utdelning betald av ett egyptiskt bolag. Detta innebär således att sådan utdelning som uppbärs av en egyptisk medborgare bosatt i Sverige får beläggas med egyptisk skatt i enlighet med bestämmelserna i punkt 2 b 2.

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

*Punkt 5*

33. Artikeln behandlar endast utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra staten. Vissa stater beskattar emellertid inte endast utdelning från bolag med hemvist där, utan även utdelning från bolag som inte har hemvist där, om den vinst av vilken utdelningen betalas har uppkommit inom deras område. Varje stat har naturligtvis rätt att be-

skatta 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 verkligen betalas av basbolaget, måste bestämmelserna om utdelning i ett bilateralt avtal tillämpas på normalt sätt, eftersom det är fråga om utdelningsinkomst i avtalets mening. Basbolagets hemstat kan alltså innehålla skatt på utdelningen. Andelsägarens hemviststat använder de vanliga metoderna för att undanröja dubbelbeskattning, dvs. skatteavräkning (credit) eller skatteundantagande (exemption) medges. Detta innebär att den skatt som innehållits på utdelningen avräknas i andelsägarens hemviststat även om den utdelade vinsten (utdelningen) har beskattats enligt antimissbrukslagstiftning flera år tidigare. Skyldigheten att medge avräkning förefaller dock tveksam i ett sådant fall. Utdelningen som sådan är i allmänhet skattefri (eftersom den redan har beskattats enligt antimissbrukslagstiftningen) och man kan hävda att det inte finns grund för skatteavräkning. Avtalets syfte skulle å andra sidan motverkas om skatteavräkning kunde 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 inhemska 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. 1994/95:204  
s. 51**

**Ränta**

**Beskattning i  
källstaten**

*Art. 11* behandlar ränta. Enligt punkt 1 får ränta beskattas i den stat där mottagaren har hemvist. Vad som menas med ränta framgår av punkt 4 (jfr vad som angetts beträffande utdelning under art. 10, samma principer gäller också för ränta). Även källstaten får enligt punkt 2 beskatta ränta, men skatten får i sådant fall inte överstiga 15 % av räntans bruttobelopp. Av punkt 3 framgår att källskatt inte alls får tas ut i vissa fall, bl.a. då fråga är om ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas av regeringen, centralbanken etc. i denna stat till regeringen, centralbanken etc. i den andra staten. Ränta som härrör från tredje stat eller som härrör från den avtalsslutande stat i vilken den skattskyldige har hemvist beskattas enligt art. 22 punkt 1 (Annan inkomst) endast i hemviststaten.

**Ränta hänförlig  
till fast driftställe  
eller stadigvarande  
anordning i  
källstaten**

Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte i de fall som avses i punkt 5, dvs. då räntan är hänförlig till fordran som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den som har rätt till räntan har i den andra avtalsslutande staten. I sådant fall skall beskattningsrätten till räntan i stället fördelas med tillämpning av art. 7 resp. art. 14 som behandlar inkomst av rörelse resp. självständig yrkesutövning. Enligt svensk intern skattelagstiftning utgör såväl inkomst av rörelse som inkomst av självständig yrkesutövning i allmänhet inkomst av näringsverksamhet. Den här beskrivna beskattningsrätten för källstaten kan bli tillämplig i Sverige – i de fall bosättning i Sverige enligt intern skattelagstiftning inte föreligger – endast om räntan skall hänföras till intäkt av näringsverksamhet. Dessutom fordras att fast driftställe föreligger enligt intern svensk rätt eller att inkomsten hänför sig till här belägen fastighet (53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. SIL).

**RSV:s kommentar**

*Artikel 11* behandlar endast ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är inte tillämplig i fråga om ränta som har källa i tredje stat eller på ränta från en avtalsslutande stat som betalas till en person med hemvist eller till fast driftställe i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 22 eller inkomst av rörelse i artikel 7.

**Prop. 1994/95:204  
s. 51**

**Royalty**

**- omfattar inte  
leasingavgifter**

*Royalty* som avses i art. 12 punkt 3 och som härrör från en avtalsslutande stat (källstaten) och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får enligt punkt 1 beskattas i denna andra stat. Definitionen av uttrycket "royalty" (jfr vad som angetts beträffande utdelning under art. 10, samma princip gäller också för royalty) omfattar i likhet med OECD:s modellavtal i dess nuvarande lydelse inte leasingavgifter och andra ersättningar för



**Prop. 1994/95:204  
s. 52**

**Royalty hänförlig  
till fast driftställe  
eller stadigvaran-  
de anordning i  
källstaten**

**RSV:s kommentar**

**Prop. 1994/95:204  
s. 52  
Realisationsvinster**

**RSV:s kommentar**

rätten att nyttja lös egendom. Beträffande sådana avgifter och ersättningar skall i stället bestämmelserna i art. 7 (Inkomst av rörelse) tillämpas. Enligt punkt 2 får också källstaten ta ut skatt på royaltybetalningar men denna skatt får inte överstiga 14 % av royaltyns bruttobelopp om mottagaren har rätt till royaltyn. Royalty som utbetalas från Sverige till person med hemvist i Egypten får således beskattas här, men skatten får inte överstiga 14 % av royaltyns bruttobelopp.

Från de redovisade bestämmelserna i punkterna 1 och 2 görs i punkt 4 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.

*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 eller till fast driftställe i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 22 eller inkomst av rörelse i artikel 7.*

*Art. 13 behandlar beskattning av realisationsvinst. Bestämmelserna i punkterna 1–3 och 5 överensstämmer med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal med det undantaget att också beskattningen av vinst på grund av överlåtelse av containers, släpvagnar för inlandstransport av containers samt annan utrustning som använts i samband med användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik i konsekvens med bestämmelserna i art. 8 punkt 3 b regleras i punkt 3. Enligt den i punkt 4 intagna bestämmelsen får realisationsvinst som uppkommit vid överlåtelse av aktier i ett bolag vars tillgångar huvudsakligen – direkt eller indirekt – utgörs av fast egendom beskattas i den stat där den fasta egendomen är belägen. Denna bestämmelse saknar i och för sig motsvarighet i OECD:s modellavtal men ligger i linje med vad som sägs i punkt 23 i kommentaren till art. 13 punkt 1 i modellavtalet.*

*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 Egypten 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 Egypten vid betalningstillfället hindrar inte avtalet att vinsten beskattas i Sverige.*

**Fritt yrke**

Enligt *art. 14* beskattas inkomst som fysisk person förvärvar av *fritt yrke* eller annan självständig verksamhet i regel endast där yrkesutövaren har hemvist. Utövas verksamheten från en stadigvarande anordning i den andra staten som regelmässigt står till hans förfogande eller om personen i fråga vistas i den andra avtalsslutande staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod får dock inkomsten även beskattas i denna andra stat. Den del av inkomsten som i sådana fall får beskattas i denna andra stat är dock begränsad till vad som är hänförligt till den stadigvarande anordningen resp. till så stor del av inkomsten som är hänförlig till den i denna andra stat bedrivna verksamheten.

**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 samt annan verksamhet av självständig karaktär. 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 idrottsutövare bedriver. Sådan verksamhet omfattas av *art. 17*.

**Enskild tjänst**

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

**Prop. 1994/95:204 s. 53**

**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. 1994/95:204  
s. 53  
Styrelsearvode etc.**

*Styrelsearvoden och annan liknande ersättning får enligt art. 16 beskattas i den stat där bolaget som betalar arvodet eller ersättningen har hemvist. Enligt punkt 2 gäller motsvarande beträffande lön och annan ersättning som någon uppbar i egenskap av tjänsteman i högre företagsledande ställning.*

**RSV:s kommentar**

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

**Prop. 1994/95:204  
s. 53  
Artister och  
idrottsmän**

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

**RSV:s kommentar**

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

**Prop. 1994/95:204  
s. 53  
Pension, livränta  
m.m.**

Enligt *art. 18* skall *pension* och annan liknande ersättning, *utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen samt livränta* endast beskattas i den avtalslutande stat från vilken den härrör. Vad som i detta sammanhang avses med livränta framgår av punkt 2.

**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 (p. 1). Under vissa i punkt 2 angivna förutsättningar beskattas emellertid sådan ersättning endast i inkomsttagarens hemviststat. Enligt punkt 3 beskattas i vissa fall ersättning av offentlig tjänst enligt reglerna i *art. 15* (Enskild tjänst) resp. *art. 16* (Styrelsearvoden etc.).

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

**Professorer, lärare  
och forskare**

I *art. 21* som innehåller regler om skattelättnader för *professorer, lärare och forskare* har intagits en "subject to tax"-regel. Regeln innebär att person med hemvist i en av de avtalslutande staterna som bedriver i enlighet med punkt 1

angiven verksamhet i den andra avtalsslutande staten är befriad från skatt på inkomsten i denna andra stat endast om han är skattskyldig för inkomsten i hemviststaten. Med regelns utformning förhindras således att inkomsten blir skattefri i bägge staterna.

#### **Annan inkomst**

Inkomst som inte behandlas särskilt i art. 6–21 beskattas enligt *art. 22 (Annan inkomst)* som huvudregel endast i inkomsttagarens hemviststat. Om emellertid inkomsten härrör från den andra staten, får inkomsten enligt punkt 2 beskattas även där. Det är 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 punkterna 1–6 i kommentaren till artikel 21 i OECD:s modellavtal (*punkterna 1 - 3 har tagits in nedan, men inte punkterna 4 - 6 som avser OECD-modellens punkt 2 till artikel 22. I skatteavtalet med Egypten har man när det gäller punkt 2 inte hämtat denna från OECD-modellen utan från FN-modellen; RSV:s anm.*). Viktigt att observera är också att artikelns tillämpningsområde även omfattar inkomster av de slag som tidigare nämnts i andra artiklar t.ex. inkomst av fast egendom (art. 6) och ränta (art. 11) i fall då inkomsten härrör från en tredje stat eller härrör från den stat i vilken den skattskyldige har hemvist.

**Prop. 1994/95:204  
s. 53**

#### **Kommentar till art. 21 i OECD:s modellavtal**

1. Denna artikel föreskriver en allmän regel i fråga om inkomst som inte behandlas i avtalets föregående artiklar. Till sådan inkomst hör inte endast inkomster som inte uttryckligen har behandlats utan även inkomst från källa som inte uttryckligen har nämnts. Artikelns tillämpningsområde är inte begränsat till inkomst som härrör från avtalsslutande stat utan avser också inkomst från tredje stat.

#### *Punkt 1*

2. Enligt denna punkt ges den uteslutande beskattningsrätten till hemviststaten. Vid tvist mellan två hemvist, avgör artikel 4 också beskattningsrätten i fråga om inkomst från tredje stat.

3. Regeln i denna punkt tillämpas oavsett om beskattningsrätten faktiskt utövas av hemviststaten och sålunda kan, när inkomsten härrör från den andra avtalsslutande staten, denna stat inte påföra skatt även om inkomsten inte beskattas i den förstnämnda staten. På samma sätt kommer, när inkomsten härrör från tredje stat och inkomsttagaren anses ha hemvist i båda avtalsslutande staterna

enligt deras inhemska lagstiftningar, tillämpningen av artikel 4 att medföra att inkomsttagaren behandlas som om han har hemvist endast i en avtalsslutande stat och endast där är underkastad vidsträckt skattskyldighet ("obegränsad skattskyldighet"). Den andra avtalsslutande staten får i detta fall inte beskatta den inkomst som härrör från tredje stat även om inkomsttagaren inte beskattas av den stat där han anses ha hemvist enligt artikel 4. Avtalsslutande stater kan, för att undvika att beskattning inte alls sker, komma överens om att begränsa artikelns tillämpningsområde till inkomst som beskattas i den avtalsslutande stat där inkomsttagaren har hemvist och kan ändra bestämmelserna i punkten i enlighet med detta. Detta problem är i själva verket endast en särskild sida av det allmänna problem som behandlas i punkterna 34 och 35 av kommentaren till artikel 23 A.

#### **Metodartikeln**

#### **2.3.5 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning**

Bestämmelserna om undanröjande av dubbelbeskattning finns i *art. 23*. Sverige tillämpar enligt punkt 1 a avräkning av skatt ("credit of tax") som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning. Även Egypten tillämpar enligt punkt 2 b denna metod beträffande de flesta inkomster.

#### **Avräkningsmetoden**

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

#### **Matching credit och matching exempt**

I likhet med de flesta andra avtal med utvecklingsländer innehåller detta avtal regler om avräkning i vissa fall i Sverige av högre skattebelopp än som faktiskt erlagts i den andra staten, s.k. matching credit och att mottagen utdelning i vissa fall är skattefri i Sverige i mottagande bolags hand (beträffande kraven för att mottagen utdelning skall vara skattefri i Sverige hänvisas till genomgången av art. 10) trots att normala krav för att erhålla skattefrihet inte har uppfyllts, s.k. matching exempt. Bestämmelserna återfinns i punkt 1 c resp. 1 d och skall tillämpas under de 10 första åren efter avtalets ikraftträdande (p. 1 e). Efter utgången av denna tidsperiod skall de behöriga myndigheterna överlägga med varandra för att bestämma om de skall tillämpas även efter denna tidpunkt. Förslag om sådan förlängning kommer,

om sådan överenskommelse träffas, att i överensstämmelse med vad riksdagen med anledning av motion 1988/89:Sk35 givit regeringen till känna (SkU25), föreläggas riksdagen för godkännande.

### 2.3.6 Särskilda bestämmelser

#### **Förbud mot diskriminering**

I art. 24 återfinns bestämmelser om förbud i vissa fall mot *diskriminering* vid beskattningen. Syftet med skatteavtal är i första hand att eliminera eller minska de skattehinder som finns för ett fritt utbyte av varor, kapital och tjänster. Bl.a. genom regler som förhindrar diskriminerande beskattning bidrar avtalen till ökade investeringar och ett ökat utbyte av varor och tjänster mellan de avtalsslutande staterna. Diskrimineringsreglerna i detta avtal överensstämmer i princip med OECD:s modellavtal vilket innehåller tämligen utförliga kommentarer till bestämmelsen. Kortfattat skall dock några av de viktigaste principerna i artikeln redovisas. Ett vanligt missförstånd är att omfattningen av förbudet mot diskriminering är lika vidsträckt som betydelsen av detta uttryck enligt allmänt språkbruk. Viss typ av diskriminering eller olika-behandling är emellertid tillåten. Att så är fallet framgår redan av punkt 1.

#### **Prop. 1994/95:204 s. 55 Medborgarskap**

I punkt 1 slås fast att diskriminering på grund av medborgarskap är förbjuden och att medborgare i en avtalsslutande stat inte skall bli mindre fördelaktigt behandlad i den andra avtalsslutande staten än vad en medborgare i den senare staten blir under samma förhållanden. När det gäller uttrycket "under samma förhållanden" har detta en central betydelse och avser skattskyldig (fysisk eller juridisk person eller annan sammanslutning) som vid tillämpningen av allmänna lagar och föreskrifter på skatteområdet både rättsligt och faktiskt befinner sig i en i huvudsak likartad situation som den person som är medborgare i den andra staten. Om således en utländsk medborgare hävdar att han i enlighet med bestämmelserna i denna punkt diskriminerats skall bedömningen av om så är fallet grunda sig på en jämförelse mellan hur en svensk medborgare skulle ha behandlats under i övrigt oförändrade förhållanden. Endast om en svensk medborgare vid denna jämförelse skulle ha givits en fördelaktigare skattemässig behandling än den utländske medborgaren föreligger diskriminering 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

#### **Uttrycket "under samma förhållanden"**

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.

Observera att diskrimineringsförbudet i punkt 1, till skillnad från OECD:s modellavtal, inte gäller mot medborgare i en avtalsslutande stat som är bosatt i en icke avtalsslutande stat.

**Fast driftställe**

Bestämmelserna i punkt 2 tar inte sikte på diskriminering på grund av medborgarskap utan diskriminering på grund av ett företags faktiska belägenhet. Bestämmelsen gäller utan åtskillnad och oavsett medborgarskap alla personer med hemvist i en avtalsslutande stat som har fast driftställe i en annan avtalsslutande stat. Som framgår av ordalydelsen innebär det inte otillåten diskriminering att av praktiska skäl beskatta personer som inte har hemvist men har fast driftställe i den egna staten annorlunda än personer med hemvist där som bedriver samma verksamhet under förutsättning att detta inte medför en beskattning som är mindre fördelaktig för de förstnämnda än för de sistnämnda. I enlighet med denna bestämmelse är det endast resultatet som räknas varför det är tillåtet att anpassa sättet för beskattningen till de särskilda förhållanden under vilka denna sker. Det innebär bl.a. att skattesatsen för ett utländskt fast driftställe kan vara en annan än för ett inhemskt driftställe under förutsättning att totalresultatet inte blir mindre fördelaktigt. Syftet med bestämmelsen är att i fråga om skatter på industriell verksamhet och handel förhindra att fasta driftställen till utländska företag diskrimineras i jämförelse med inhemska företag inom samma verksamhetsområde. En situation där diskrimineringsförbudet kan bli tillämpligt är när en stat beskattar överföring av vinstmedel från en filial till bolagets hemviststat men inte beskattar motsvarande överföring från filial till huvudkontor som sker inom den egna staten.

**Prop. 1994/95:204  
s. 56**

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

Punkt 5 förbjuder en avtalsslutande stat att ge företag mindre förmånlig behandling på grund av att dess kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras – direkt eller indirekt – av person med hemvist i 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. I RÅ 1987 ref 158 ansågs en bestämmelse motsvarande denna medföra att realisationsvinstbeskattning enligt bestämmelserna i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL skulle underlåtas vid koncernintern överlåtelse av organisationsaktier

**- RÅ 1987 ref. 158**

**- RÅ 1993 ref. 91**

mellan två svenska aktiebolag trots att det gemensamma moderbolaget var ett utländskt bolag. Regeringsrätten har nyligen i två förhandsbesked (RÅ 1993 ref 91) behandlat diskrimineringsförbudets omfattning såvitt avser koncernbidrag mellan svenska aktiebolag som ingår i internationella koncerner. I det ena fallet ägde X AB samtliga andelar i det amerikanska bolaget Y Inc. som i sin tur ägde samtliga aktier i Z AB. Frågan gällde om – mot bakgrund av innehållet i 2 § 3 mom. SIL – den omständigheten att det mellanliggande bolaget var amerikanskt hindrade att X AB med skattemässig verkan gav Z AB koncernbidrag. Skatterättsnämnden ansåg i sitt beslut att diskrimineringsregelns förbud mot beskattning eller därmed sammanhängande krav som är "av annat slag" medförde rätt att i denna situation få bidraget behandlat enligt reglerna i 2 § 3 mom. SIL. Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens uppfattning och fastställde nämndens förhandsbesked.

Det andra fallet gällde möjligheten att samtidigt tillämpa diskrimineringsreglerna i olika dubbelbeskattningsavtal. Det tyska bolaget X AG ägde samtliga andelar i det schweiziska bolaget A AG och mer än 90 % av andelarna i det tyska bolaget B AG. Dessa sistnämnda båda bolag ägde samtliga aktier i Z AB resp. Y AB. Frågan gällde om Z AB och Y AB med tillämpning av diskrimineringsreglerna i Sveriges avtal med Tyskland resp. Schweiz kunde ge varandra koncernbidrag med skattemässig verkan. Frågan besvarades nekande av Skatterättsnämnden eftersom bestämmelserna i varje dubbelbeskattningsavtal är avsedda att tillämpas enbart de avtalsslutande staterna emellan och inte i förhållande till en stat som inte är avtalspart. Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens uppfattning och fastställde förhandsbeskedet.

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

**RSV:s kommentar**

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

**Prop. 1994/95:204  
s. 56**

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

**Prop. 1994/95:204  
s. 57**

På begäran av Egypten har i *art. 28* intagits en bestämmelse som ger uttryck för den internationellt erkända principen att ett dubbelbeskattningsavtal endast kan begränsa, aldrig utvidga, den rätt att beskatta som tillkommer en stat enligt dess interna skattelagstiftning.



### **2.3.7 Slutbestämmelser**

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

Enligt art. 29 träder avtalet i kraft den trettionde dagen efter den dag då ratifikationshandlingarna utväxlats. Avtalet tillämpas i fråga om skatter som innehålls vid källan på belopp som betalats eller krediterats den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare. Vidare tillämpas avtalet i fråga om övriga skatter för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då avtalet träder i kraft eller senare. Enligt punkt 3 skall 1958 års avtal inte längre tillämpas i och med att detta avtal börjar tillämpas. I fråga om den svenska förmögenhetsskatten skall 1958 års avtal tillämpas för sista gången beträffande förmögenhet som innehas vid utgången av det år då detta avtal träder i kraft.

Avtalet kan enligt art. 30 sägas upp först sedan fem år förflutit sedan ikraftträdandet.