

SKATTEAVTALET MED AMERIKAS FÖRENTA STATER

(1994 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1995:1232 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 juni 1996

Anitra Steen

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningar	9
Förordning (1995:1232) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater	11
Lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater	15
Skriftväxling	47
Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater	49
1 Ärendet och dess beredning	49
<i>Lagrådet</i>	49
2 Lagförslaget	49
3 Översiktligt om skattesystemet i Amerikas Förenta Stater	50
3.1 Fysiska personer	50
3.2 Bolagsbeskattningen	51
3.3 Beskattning av handelsbolag, trustar och dödsbon m.m.	52
<i>Handelsbolag</i>	52
<i>Trustar</i>	53
<i>Dödsbon</i>	53
<i>REMIC:s</i>	53
<i>RIC:s</i>	54
<i>REIT:s</i>	54
3.4 Några skatteflyktsbestämmelser	55
<i>Avsägelse av amerikanskt medborgarskap</i>	55
<i>Avflyttningsskatt</i>	55
<i>Lagstiftning mot viss typ av ägande i utländska bolag (controlled foreign corporations)</i>	55

6 Innehåll

4	Dubbelbeskattningsavtalets innehåll	56
4.1	Bakgrund	56
4.2	Avtalets tillämpningsområde	57
4.3	Definitioner m.m.	60
4.4	Avtalets beskattningsregler	69
	<i>Bestämmelserna i punkt 1 a och b</i>	78
	<i>Bestämmelsen i punkt 1 c</i>	79
	<i>Bestämmelsen i punkt 1 d</i>	80
	<i>Bestämmelsen i punkt 1 e</i>	80
	<i>Bestämmelsen i punkt 1 f</i>	81
	<i>Bestämmelsen i punkt 2</i>	81
4.5	Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning . .	86
4.5.1	Allmänt	86
4.5.2	Skattefrihet i Sverige för utdelning från bolag i Amerikas Förenta Stater till svenskt bolag	87
4.5.3	Avräkning i de fall Förenta Staterna utnyttjat sin "overriding taxing right"	87
4.6	Särskilda bestämmelser	88
4.7	Slutbestämmelser	91

Läsanvisningar

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

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.

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 har gjorts 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 (1995:1232) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
lagen	Lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater
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
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkU	Skatteutskottet
st.	stycke

Förordning (1995:1232) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater;

utfärdad den 16 november 1995.

Regeringen föreskriver följande.

Lagen (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater skall träda i kraft den 1 januari 1996 och tillämpas

- a) beträffande skatter på inkomst, på inkomst som förvärfvas den 1 januari 1996 eller senare,
- b) beträffande förmögenhetsskatten, på skatt som påförs vid 1997 eller senare års taxering, och
- c) beträffande skatten på vissa premiebetalningar, på premiebetalningar som görs den 1 januari 1996 eller senare.

Avtalet trädde i kraft den 26 oktober 1995.

-
1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1996.
 2. Genom förordningen upphävs kungörelsen (1972:543) om kupongskatt för person som är bosatt i Amerikas Förenta Stater, m.m.
 3. Den upphävda kungörelsen samt kungörelsen (1965:38) om tillämpning av avtal den 23 mars 1939 mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande inkomst- och andra skatter och kungörelsen (1965:40) om uttagande i vissa fall av ogulden skatt på utdelning från företag i Amerikas Förenta Stater skall dock fortfarande tillämpas
 - a) beträffande skatter på inkomst, på inkomst som förvärfvas före den 1 januari 1996, och
 - b) beträffande förmögenhetsskatten, på skatt som påförs vid 1996 eller tidigare års taxering.

På regeringens vägnar

GÖRAN PERSSON

Stefan Ersson
(Finansdepartementet)

Lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater;

utfärdad den 15 december 1994.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs följande.

1 § Det avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst som Sverige och Amerikas Förenta Stater undertecknade den 1 september 1994 skall tillsammans med den skriftväxling som är fogad till avtalet och som utgör en del av detta, gälla som lag här i landet. Avtalets och skriftväxlingens innehåll framgår av bilaga till denna lag.

Tillämpas endast i inskränkande riktning

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

Ingen progressionsuppräknings

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

RSV behörig myndighet i fråga om avdrag för premie till pensionsförsäkring

4 § Ärende, som enligt artikel 19 punkt 4 i avtalet skall avgöras av behörig myndighet i en avtalsslutande stat, skall på svensk sida handläggas av Riksskatteverket. Är sådant ärende av särskild betydelse eller annars av sådan beskaffenhet att det bör avgöras av regeringen, skall dock Riksskatteverket med eget yttrande överlämna ärendet till Finansdepartementet.

Riksskatteverkets beslut enligt denna paragraf får inte överklagas.

1. Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.
2. Genom lagen upphävs följande författningar;
 - kungörelsen (1965:38) om tillämpning av avtal den 23 mars 1939 mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande inkomst- och andra skatter,
 - kungörelsen (1965:40) om uttagande i vissa fall av ogulden skatt på utdelning från företag i Amerikas Förenta Stater.

¹Prop. 1994/95:60, bet. 1994/95:SkU3, rskr. 1994/95:38.

14 *Lagen*

På regeringens vägnar

INGVAR CARLSSON

JAN NYGREN
(Finansdepartementet)

AVTAL MELLAN SVERIGES REGERING OCH AMERIKAS FÖRENTA STATERS REGERING FÖR UNDVIKANDE AV DUBBELBESKATTNING OCH FÖRHINDRANDE AV SKATTEFLYKT BETRÄFFANDE SKATTER PÅ INKOMST

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

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

1. Om inte annat anges i detta avtal, tillämpas avtalet på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna.

Avtalets förhållande till intern rätt

2. Avtalet begränsar inte på något sätt sådant undantag från beskattning, sådan skattebefrielse, sådant avdrag vid beskattning, sådan avräkning av skatt eller sådan annan skattenedsättning som nu medges eller senare kommer att medges

a) enligt lagstiftningen i endera avtalsslutande staten; eller

b) enligt annan överenskommelse mellan de avtalsslutande staterna.

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 b) skall följande gälla:

Tvist om avtalets tillämpningsområde

a) Utan hinder av annat avtal som de avtalsslutande staterna ingått, skall en tvist om huruvida en åtgärd skall anses falla inom ramen för detta avtals tillämpningsområde avgöras endast av de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna, som anges i punkt 1 e) i artikel 3 i detta avtal, och de förfaranden som föreskrivs i detta avtal skall uteslutande användas avseende denna tvist.

Tillämpningsområde för diskrimineringsregeln i art. 24

b) Såvida inte de behöriga myndigheterna kommer överens om att en beskattningsåtgärd inte skall anses falla inom ramen för detta avtals tillämpningsområde, skall åtagandena som avser förbud mot diskriminering i detta avtal tillämpas på sådan åtgärd,

¹Den engelska originaltexten finns i SFS 1994:1617; RSV:s anm.

16 Avtalet

GATT-förpliktelser utanför ramen

utom såvitt avser sådan förpliktelse till nationell likabehandling eller mest-gynnad-nations-behandling som gäller för varuhandeln enligt GATT. Inga förpliktelser till nationell likabehandling eller mest-gynnad-nations-behandling enligt något annat avtal skall tillämpas såvitt avser sådan åtgärd.

Def. av "åtgärd"

c) Med uttrycket "åtgärd" förstås i denna punkt lagstiftning, föreskrift, regel, förfarande, beslut, administrativ handling eller varje annan form av åtgärd.

"Överriding taxing right"

4. Utan hinder av bestämmelserna i avtalet, utom punkt 5, får Förenta Staterna beskatta person som enligt artikel 4 har hemvist där och, på grund av medborgarskap, person som är medborgare i Amerikas Förenta Stater, som om avtalet inte hade gällt. Vid tillämpningen av denna bestämmelse omfattar uttrycket "medborgare" även tidigare medborgare som av sagt sig medborgarskapet och ett av de huvudsakliga syftena var att undvika skatt, men endast under en tid av tio år räknat från förlusten av medborgarskapet.

Saving-clause

Undantag från p. 4

5. Bestämmelserna i punkt 4 påverkar inte
a) de förmåner som Förenta Staterna medger enligt artikel 9 punkt 2, artikel 19 punkt 2 och enligt artiklarna 23, 24 och 25; samt
b) de förmåner som Förenta Staterna enligt artiklarna 20, 21 och 28 medger fysiska personer som varken är medborgare eller har immigrantstatus i Förenta Staterna.

Artikel 2

Skatter som omfattas av avtalet

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

Förenta Staterna

a) i Förenta Staterna
de federala inkomstskatterna som utgår enligt "Internal Revenue Code" [med undantag för skatten på uppsamlade vinstmedel ("the accumulated earnings tax"), skatten på icke utdelade vinstmedel i förvaltningsbolag ("the personal holding company tax"), och socialförsäkringsskatter ("social security taxes")] samt punktskatterna på försäkringspremier som betalas till utländsk försäkringsgivare och på privata stiftelser. Avtalet tillämpas dock i fråga om punktskatterna på försäkringspremier som betalas till utländska försäkringsgivare endast i den mån de risker som täcks av premierna inte återförsäkras hos person som inte är berättigad till de förmåner som medges enligt detta avtal eller annat avtal som undantar dessa skatter, samt

Punktskatter; endast om risken återförsäkras hos person som omfattas av avtalet

Sverige

b) i Sverige

1) den statliga inkomstkatten, sjömansskatten och kupongskatten däri inbegripna;

2) den särskilda inkomstkatten på utomlands bosatta;

3) den särskilda inkomstkatten på utomlands bosatta artister m.fl.;

4) den kommunala inkomstkatten;

5) vid tillämpningen av punkt 3 i denna artikel, den statliga förmögenhetsskatten; och

6) skatten på vissa premiebetalningar som betalas till utländska försäkringsgivare.

“Nya“ skatter

2. Avtalet tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de ovan angivna skatterna¹. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall meddela varandra de väsentliga ändringar som vidtagits i respektive skattelagstiftning och om officiellt publicerat material av väsentlig betydelse för avtalets tillämpning, däri inbegripet förklaringar, föreskrifter, domstolsutslag och andra rättsliga avgöranden.

Inskränkning i rätten att ta ut svensk förmögenhetsskatt

3. Den svenska statliga förmögenhetsskatten skall beträffande följande personer utgå endast i fråga om fast egendom belägen i Sverige och lös egendom hänförlig till fast driftställe som sådan person har i Sverige eller till en stadigvarande anordning som står till sådan persons förfogande i Sverige för självständig yrkesutövning:

a) person med hemvist i Förenta Staterna (i enlighet med artikel 4) som är medborgare i Förenta Staterna utan att samtidigt vara medborgare i Sverige;

b) person med hemvist i Förenta Staterna (i enlighet med artikel 4) som - antingen han är medborgare i Förenta Staterna eller inte - har haft hemvist i Förenta Staterna under tre på var-andra närmast följande år före det första beskattningsår under vilket bestämmelserna i avtalet skall tillämpas, och under varje beskattningsår därefter;

c) medborgare i Förenta Staterna, som inte är medborgare i Sverige, som tillfälligt vistas i Sverige under en period som inte överstiger två år, och som har, eller omedelbart före vistelsen hade hemvist i Förenta Staterna (i enlighet med Article 4);

d) dödsboet efter sådan person som anges i a, b eller c; eller

e) bolag med hemvist i Förenta Staterna (i enlighet med artikel 4).

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

Artikel 3

Allmänna definitioner

1. Om inte sammanhanget föranleder annat, har vid tillämpningen av detta avtal följande uttryck nedan angiven betydelse:
- Def. av "person"** a) "person" inbegripen fysisk person, dödsbo, "trust", handelsbolag, bolag och annan personsammanslutning;
- Def. av "bolag"** b) "bolag" åsyftar den som vid beskattningen behandlas som juridisk person;
- Def. av "företag i en avtalsslutande stat"** c) "företag i en avtalsslutande stat"¹ och "företag i den andra avtalsslutande staten" åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat, respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten;
- Def. av "internationell trafik"** d) "internationell trafik" åsyftar transport med skepp eller luftfartyg utom då transporten sker uteslutande mellan platser i en avtalsslutande stat;
- Def. av "behörig myndighet"** e) "behörig myndighet" åsyftar:
- 1) i Förenta Staterna, "the Secretary of the Treasury" eller dennes befullmäktigade ombud;
- 2) i Sverige: finansministern eller dennes befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdragits att vara behörig myndighet enligt detta avtal,
- jfr. 4 § lagen**
- Def. av "Förenta Staterna"** f) "Förenta Staterna" åsyftar Amerikas Förenta Stater, men omfattar inte Puerto Rico, Jungfruöarna, Guam eller annan besittning eller annat område som tillhör Förenta Staterna. Uttrycket omfattar Förenta Staternas territorialvatten samt havsbotten och dennas underlag i de områden under vattnet som gränsar till Förenta Staternas territorialvatten över vilka områden Amerikas Förenta Stater i överensstämmelse med folkrättens regler utövar suveräna rättigheter i fråga om utforskning och utnyttjande av områdenas naturtillgångar;
- Def. av "Sverige"** g) "Sverige" åsyftar Konungariket Sverige och, när uttrycket används i geografisk bemärkelse, Sveriges territorium, dess territorialvatten liksom de andra havsområden över vilka Sverige - i överensstämmelse med folkrättens regler - utövar suveräna rättigheter eller jurisdiktion.
- Tolkningsregel** 2. Då en avtalsslutande stat tillämpar detta avtal anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat eller de behöriga myndigheterna i enlighet med bestämmelserna i artikel 25 träffar överenkommelse om uttryckets innebörd, varje uttryck, som inte de-

¹Se RÅ 1991 not 228; RSV:s anm.

finierats 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 förstås med uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning, bolagsbildning eller annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper emellertid

a) inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat; och

Handelsbolag, dödsbo och trust

b) handelsbolag, dödsbo och "trust" endast till den del dess inkomst är skattepliktig i denna stat på samma sätt som inkomst som förvärvas av person med hemvist där, antingen hos handelsbolaget, dödsboet eller "trusten" eller hos dess delägare eller förmånstagare.

Hemvist i Förenta Staterna

En medborgare i Förenta Staterna eller en utlänning som har erhållit tillstånd enligt lag att varaktigt uppehålla sig i Förenta Staterna, har hemvist i Förenta Staterna, men endast i det fall sådan person uppehåller sig under betydande tid, har en permanent bostad eller vistas stadigvarande i Förenta Staterna. Om en sådan person har hemvist även i Sverige enligt denna punkt, kommer han också att behandlas som person med hemvist i Förenta Staterna enligt denna punkt och hans hemvist skall bestämmas enligt punkt 2.

... och i Sverige

Dubbelt hemvist, fysisk person

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

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

b) om det inte kan avgöras i vilken 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;

¹Se RÅ 1987 not 309, jfr prop. 1995/96:121 och RR:s dom den 14 juni 1996 i mål nr 1716-1993; RSV:s anm.

	<p>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;</p> <p>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.</p>
Dubbelt hemvist, bolag	<p>3. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 ett bolag har hemvist i båda avtalsslutande staterna, anses bolaget i fråga, om det bildats enligt lagstiftningen i en avtalsslutande stat eller i en av dess politiska underavdelningar, ha hemvist endast i denna stat.</p>
Dubbelt hemvist, annan än fysisk person och bolag	<p>4. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 annan person än fysisk person och bolag har hemvist i båda avtalsslutande staterna, avgör de behöriga myndigheterna frågan genom ömsesidig överenskommelse.</p>
	<h3>Artikel 5</h3> <p><i>Fast driftställe</i></p> <p>1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "fast driftställe" en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs.</p> <p>2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt:</p> <ol style="list-style-type: none">plats för företagsledning,filial,kontor,fabrik,verkstad, ochgruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar. <p>3. Plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår mer än tolv månader. Användningen i en avtalsslutande stat av installation, borrhplattform eller skepp för att utforska eller utvinna naturtillgångar utgör fast driftställe endast om användningen pågår under mer än tolv månader.</p> <p>4. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel anses uttrycket "fast driftställe" inte innefatta:</p> <ol style="list-style-type: none">användningen av anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av företaget tillhöriga varor;innehavet av ett företag tillhörigt varulager uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande;
Definition, jfr p. 3 anv. 53 § KL	
Exemplifiering	
Byggnadsverksamhet o.dyl.	
Borrhplattform etc.	
Undantag	

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

d) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för inköp av varor eller införskaffande 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).

Beroende representant

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

Oberoende representant

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

Närstående företag

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

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

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

22 Avtalet

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 omfattar dock alltid tillhör till fast egendom, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, rättigheter på vilka bestämmelserna i privaträtten om fast egendom tillämpas, byggnader, nyttjanderätt till fast egendom¹ samt rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång. Skepp, båtar och luftfartyg anses inte vara fast egendom.

Uthyrning m.m.

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

Fast egendom i näringsverksamhet

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

Artikel 7

Inkomst av rörelse

Def. i art. 3 p. 1 c

Se dock art. 1 p. 4

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

Inkomstberäkning

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

Avdrag

3. Vid bestämmandet av fast driftställes inkomst medges avdrag för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället, härunder inbegripna en skälig del av utgifterna för företagets ledning och allmänna förvaltning, forsknings- och utvecklingskostnader, räntor och andra utgifter som uppkommit för företaget i sin helhet (eller den del därav som inbegriper det fasta driftstället) oavsett

¹Se RÅ 1989 ref. 37; RSV:s anm.

om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes.

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

5. Vid tillämpningen av detta avtal skall endast inkomst som härrör från det fasta driftställets tillgångar eller verksamhet inräknas i den inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället. Denna inkomst bestäms genom samma förfarande år från år, såvida inte goda och tillräckliga skäl föranleder annat.

**Artikelns till-
lämplighet**

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

**Def. av "inkomst"
enl. art. 7**

7. Uttrycket "inkomst" i denna artikel avser inkomst som förvärvas genom handel eller affärsverksamhet, uthyrning av materiell lös egendom häri inbegripen, antingen denna bedrivs av fysisk person, bolag eller annan person eller av en grupp av personer.

**Skatt på försäk-
ringspremier;**

- Förenta Staterna

Se dock art. 1 p. 4

8. a) Skatten som i Förenta Staterna utgår på försäkringspremier som betalas till utländska försäkringsgivare skall inte tas ut på försäkrings- eller återförsäkringspremier som utgör intäkter i försäkringsrörelse som bedrivs av person med hemvist i Sverige oavsett om rörelsen bedrivs genom fast driftställe i Förenta Staterna eller inte. Sådan skattebefrielse medges dock endast i den mån ifrågavarande risker inte direkt eller indirekt återförsäkrats hos person som inte är berättigad till befrielse från sådan skatt.

- Sverige

b) Skatten som i Sverige utgår på försäkringspremier som betalas till utländska försäkringsgivare skall inte tas ut på försäkringspremier som utgör intäkter i försäkringsrörelse som bedrivs av person med hemvist i Amerikas Förenta Stater oavsett om rörelsen bedrivs genom fast driftställe i Sverige eller inte.

**Betalningar som
skjutits upp**

9. Utan hinder av punkt 6 i denna artikel är varje inkomst, realisationsvinst eller utgift som hänförs till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning under dess fortbestånd, skattepliktig eller avdragsgill i den avtalsslutande stat där det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen är belägen - vid tillämpning av punkterna 1 och 2 i denna artikel, artikel 13 punkt 3, artikel 14 och artikel 22 - även om betalningarna har skjutits upp till dess det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen har avvecklats.

Artikel 8

Sjöfart och luftfart

**Def. i art. 3 p. 1 c
resp. p. 1 d
Se dock art. 1 p. 4**

Uthyrning

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

2. Vid tillämpningen av denna artikel anses inkomst på grund av uthyrning av skepp eller luftfartyg såsom inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik, om uthyrningsinkomsten äger samband med sådan annan inkomst som anges i punkt 1.

Containrar etc.

Se dock art. 1 p. 4

3. Inkomst, som förvärfvas av företag i en avtalsslutande stat genom användning, innehav eller uthyrning av containers (trailers, pråmar och annan därtill hörande utrustning för transport av containers däri inbegripna) som används i internationell trafik, beskattas endast i denna stat.

**Deltagande i pool
etc.**

**SAS, se även p. 1 i
skriftväxlingen (s.
47)**

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 3 tillämpas även på inkomst som förvärfvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation. Bestämmelserna i punkterna 1 och 3 tillämpas även på inkomst som förvärfvas av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS) men endast i fråga om den del av inkomsten som motsvarar den andel i konsortiet som innehas av AB Aerotransport (ABA), den svenske delägaren i Scandinavian Airlines System (SAS).

Artikel 9

Företag med intressegemenskap

**Jfr 43 § 1 mom.
KL**

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.

Def. i art. 3 p. 1 e

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 inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall den andra staten genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten i denna stat. Vid sådan justering iakttas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

Förtydligande av p. 1

3. Bestämmelserna i punkt 1 begränsar inte sådana bestämmelser i en avtalsslutande stats lagstiftning som medger fördelning, proportionering eller annan uppdelning av inkomst eller avdrag, avräkning eller betalningar mellan personer - vare sig dessa har hemvist i en avtalsslutande stat eller inte - vilka ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av samma intressenter, om sådana åtgärder behövs för att förhindra skatteflykt eller för att på ett riktigt sätt bestämma sådana personers inkomst.

Artikel 10

Utdelning

Se dock art. 1 p. 4

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

Se dock art. 1 p. 4

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:

- bolag 5%

a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp om den som har rätt till utdelningen är ett bolag som äger minst 10 procent av röstetalet i det utdelande bolaget;

- 15% i övriga fall

b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

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

<p>26 Avtalet</p> <p>Källskatt 15 %</p> <p>eller</p> <p>full källskatt</p> <p>Se dock art. 1 p. 4</p> <p>Def. av "utdelning" enl. art. 10</p>	<p>3. Bestämmelserna i punkt 2 a tillämpas inte om utdelningen betalas av ett "U.S. Regulated Investment Company" eller en "Real Estate Investment Trust". På sådan utdelning tillämpas punkt 2 b, dock - om utdelningen betalas av en "Real Estate Investment Trust" - endast i det fall att den som har rätt till utdelningen är en fysisk person som behärskar mindre än 10 procent av "the Real Estate Investment Trust".</p>
<p>Undantag från p. 2</p>	<p>4. 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, som enligt lagstiftningen i den stat där det utdelande bolaget har hemvist, beskattas på samma sätt som inkomst av aktier och inkomst genom dispositioner, skuldförbindelser däri inbegripna, med rätt till andel i vinst i den utsträckning sådan inkomst anses utgöra utdelning enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där inkomsten uppkommer.</p>
<p>Förbud mot extra-territoriell beskattning</p>	<p>5. Bestämmelserna i punkt 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.</p> <p>6. En avtalsslutande stat får inte beskatta utdelning som bolag som inte har hemvist i denna stat betalar, utom i den mån</p> <ul style="list-style-type: none"> a) utdelningen betalas till person med hemvist i denna stat; eller b) utdelningen är hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning i denna stat.
<p>Skattebefriade organisationer</p>	<p>7. En organisation med hemvist i Sverige, som drivs i religiöst, vetenskapligt, litterärt, utbildningsfrämjande eller välgörande syfte och som erhållit nästan alla sina medel från personer som inte är medborgare eller har hemvist i Förenta Staterna, skall i Förenta Staterna vara undantagen från dess punktskatter som tas ut på privata stiftelser.</p>
<p>Överföring av vinst från filial till huvudkontor, "Branch profits tax"</p>	<p>8. Ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat som har ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten, eller är skattskyldigt i den andra avtalsslutande staten för sådan inkomst som får beskattas i denna andra stat enligt artikel 6 eller enligt artikel 13 punkt 1, får i den andra avtalsslutande staten beskattas med en skatt utöver den skatt som får tas ut enligt andra bestämmelser i detta avtal. Sådan skatt får emellertid</p>

Förenta Staterna

a) i Förenta Staterna tas ut endast på

1) den del av bolagets rörelseinkomst som är hänförlig till det fasta driftstället, och

2) den del av sådan inkomst som anges i föregående mening och som beskattas enligt artikel 6 eller artikel 13 punkt 1,

Uttrycket "ett belopp motsvarande utdelning"

som representerar "ett belopp motsvarande utdelning" ("the dividend equivalent amount") av denna vinst eller inkomst; uttrycket "ett belopp motsvarande utdelning" har, vid tillämpning av denna bestämmelse, den innebörd som uttrycket har enligt lagstiftningen i Förenta Staterna så som den kan komma att ändras från tid till annan utan att de allmänna principerna i denna lagstiftning ändras; och

b) i Sverige tas ut endast på den del av sådan inkomst som angetts i a som motsvarar det belopp som skulle ha utdelats av ett lokalt bildat dotterbolag.

**Branch profits tax
max. 5 %**

9. Den skatt som anges i punkt 8 a och b skall inte tas ut med högre procentsats än den som anges i punkt 2 a.

Artikel 11

Ränta

**Se dock p. 6 och
art. 1 p. 4**

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

**Def. av "ränta" enl.
art. 11**

2. Med uttrycket "ränta" förstås i denna artikel inkomst av varje slags fordran, antingen den säkerställts genom inteckning i fast egendom eller inte och antingen den medför rätt till andel i gäldenärens vinst eller inte. Uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper som utfärdats av staten och inkomst av obligationer eller debentures, däri inbegripna agiobelopp och vinster som hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures samt också överränta som belöper på ett residual-innehav i en "real estate mortgage investment conduit". Straffavgift på grund av sen betalning anses inte som ränta vid tillämpningen av detta avtal. Uttrycket "ränta" omfattar inte inkomst som omfattas av bestämmelserna i artikel 10.

**Undantag från
p. 1**

3. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte, om den som har rätt till räntan har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken räntan härrör, från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt

den fordran för vilken räntan betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas artikel 7 respektive artikel 14.

"Källregel"

4. 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, 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.

Intressegemenskap

5. 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.

Begränsningar i rätten att beskatta ränta

Se dock art. 1 p. 4

6. En avtalsslutande stat får inte beskatta ränta som betalas av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, utom i den mån

a) räntan betalas till person med hemvist i den förstnämnda staten;

b) räntan är hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning i den förstnämnda staten: eller

c) räntan härrör från den förstnämnda staten och inte betalas till person med hemvist i den andra staten.

Viss överränta

7. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 i denna artikel får överränta som belöper på ett residual-innehav i en "real estate mortgage investment conduit" beskattas i den avtalsslutande stat varifrån överräntan enligt lagstiftningen i denna stat härrör ifrån.

Artikel 12

Royalty

Se dock art. 1 p. 4

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

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

2. Med uttrycket "royalty" förstås i denna artikel varje slags betalning som tas emot såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, (häri inbegripet biografiffilm, samt verk inspelade på film, band eller annat medel för återgivning som används för radio- och televisionssändningar) patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller annan liknande rättighet eller egendom eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur. Uttrycket "royalty" inbegriper också vinst på grund av överlåtelse av sådan rättighet eller egendom om vinsten beror på resultatet, användningen eller överlåtelsen av denna.

Inbegripna vinster

**Undantag från
p. 1**

3. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte, om den som har rätt till royaltyn har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken royaltyn härrör, från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken royaltyn betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

Intressegemenskap

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

Artikel 13

Realisationsvinst

Fast egendom

1. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvat på grund av överlåtelse av fast egendom som är belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

2. Vid tillämpningen av punkt 1 skall

Def. av "fast egendom ..." i Förenta Staterna

a) uttrycket "fast egendom som är belägen i den andra avtalsslutande staten", i det fall då Förenta Staterna är denna andra avtalsslutande stat, inbegripa sådan fast egendom som avses i artikel 6¹ och som är belägen i Förenta Staterna, "a United States real property interest" och ett innehav i ett handelsbolag, dödsbo eller en trust till den del sådant innehav består av "a United States real property interest" som är belägen i Förenta Staterna;

Def. av "fast egendom ..." i Sverige

b) uttrycket "fast egendom som är belägen i den andra avtalsslutande staten", i det fall då Sverige är denna andra avtalsslutande stat, inbegripa egendom som är fast egendom enligt svensk rätt och som är belägen i Sverige samt skall, utan begränsning av ovanstående, också inbegripa

1) sådan fast egendom som avses i artikel 6¹ och som är belägen i Sverige; och

2) andelar och liknande rättigheter i bolag vars tillgångar, direkt eller indirekt, huvudsakligen utgörs av sådan fast egendom.

Lös egendom i fast driftställe m.m.

3. Vinst på grund av överlåtelse av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, eller av lös egendom, hänförlig till stadigvarande anordning för att utöva självständig yrkesverksamhet, som person med hemvist i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av sådant fast driftställe (för sig eller i samband med överlåtelse av hela företaget) eller av sådan stadigvarande anordning.

Skepp, luftfartyg

Se dock art. 1 p. 4

SAS

4. Vinst, som ett företag i en avtalsslutande stat uppbär på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik eller lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp eller luftfartyg beskattas endast i denna stat. Bestämmelserna i denna punkt tillämpas beträffande vinst som uppbärs av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System

¹Se RÅ 1989 ref. 37; RSV:s anm.

Containrar m.m.	(SAS) men endast i fråga om den del av inkomsten som motsvarar den andel i konsortiet som innehas av AB Aerotransport (ABA), den svenske delägaren i Scandinavian Airlines System (SAS).
Se dock art. 1 p. 4	Vinst, som ett företag i en avtalsslutande stat uppbär på grund av överlåtelse av containers som används i internationell trafik eller lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana containers (trailers, pråmar och annan därtill hörande utrustning för transport av containers däri inbegripna) beskattas endast i denna stat.
"Royalty"-egendom	5. Sådan vinst som anges i artikel 12 skall beskattas endast enligt bestämmelserna i artikel 12.
Övrig egendom	6. Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som anges i punkterna 1-5 beskattas, om inte punkt 7 föreskriver annat, endast i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist.
Se dock art. 1 p. 4	7. Bestämmelserna i punkt 6 inverkar inte på Sveriges rätt att, i fråga om fysisk person som haft hemvist i Sverige och som fått hemvist i Förenta Staterna, beskatta vinst som förvärvats av en sådan person på grund av överlåtelse av tillgång vid något tillfälle under de tio år som följer närmast efter den tidpunkt vid vilken denne person upphört att ha hemvist i Sverige.
Avyttring av tillgångar efter avflyttning	
Jfr 53 § 1 mom. a	
KL och 6 § 1 mom. a	
SIL	

Artikel 14

Självständig yrkesutövning

Se dock art. 1 p. 4	Inkomst, som fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar genom att utöva självständig yrkesverksamhet, beskattas endast i denna stat. Sådan inkomst får emellertid också beskattas i den andra avtalsslutande staten till den del verksamheten utövas eller utövats i denna andra stat och inkomsten är hänförlig till en stadigvarande anordning som regelmässigt står till hans förfogande i denna andra stat för att utöva verksamheten.
Stadigvarande anordning	

Artikel 15

Enskild tjänst

Se dock art. 1 p. 4	1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 19 och 20 föranleder annat, beskattas lön och 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**

**Se dock art. 1 p. 4
183-dagarsregeln**

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

- a) mottagaren vistas i den andra staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en sammanhängande 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**

Se dock art. 1 p. 4

**Ombordanställda
SAS
Ombordanställd
på skepp som an-
vänds av svenskt
företag**

3. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel beskattas ersättning som uppbärs av person med hemvist i en avtalsslutande stat för arbete som utförs i egenskap av medlem av den reguljära besättningen ombord på skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik, endast i denna stat. Detta gäller även när arbetet utförs ombord på luftfartyg som används i internationell trafik av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS). Ersättning för arbete, som utförs i egenskap av medlem av den reguljära besättningen ombord på ett skepp som används i internationell trafik av ett svenskt företag, får dock beskattas i Sverige.

Artikel 16

Styrelsearvode

Se dock art. 1 p. 4

Styrelsearvode som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär i egenskap av medlem i styrelse i bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat. Sådant arvode beskattas emellertid endast i den förstnämnda avtalsslutande staten till den del arvodet uppbärs för arbete som utförts i denna stat.

Artikel 17

Begränsning av förmåner

**Bestämmelser mot
"treaty shopping"**

Fysisk person

1. En person som har hemvist i en avtalsslutande stat och uppbär inkomst som härrör från den andra avtalsslutande staten skall enligt detta avtal vara berättigad till nedsättning av skatt i denna andra stat endast om denna person är:

- a) en fysisk person;

Staten etc.	b) en avtalsslutande stat eller en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter;
Aktivt bedriven affärsrörelse	c) verksam genom att aktivt bedriva en affärsrörelse i den förstnämnda staten (med undantag för affärsverksamhet som består i att göra kapitalplaceringar eller att förvalta investeringar, såvida denna verksamhet inte utgör bank- eller försäkringsverksamhet som bedrivs av en bank eller ett försäkringsföretag), och den inkomst som härrör från den andra avtalsslutande staten uppbärs i samband med eller är en följd av denna affärsrörelse;
Annan än fysisk person	d) en person, som inte är fysisk person, om: 1) mer än 50 procent av den verkliga äganderätten till denna person eller i fråga om ett bolag, mer än 50 procent av varje slag av aktier eller andelar i bolaget innehas, direkt eller indirekt, av personer berättigade till avtalsförmåner enligt a, b, e eller f i denna punkt eller som är medborgare i Förenta Staterna; och 2) högst 50 procent av en sådan persons bruttointäkt används, direkt eller indirekt, för att infria betalningsskyldighet (inklusive skyldighet att betala ränta och royalty) till personer som inte är berättigade till avtalsförmåner enligt a, b, e och f i denna punkt och som inte är medborgare i Förenta Staterna;
Börsnoterat bolag	e) ett bolag vilkets viktigaste aktieslag i väsentlig omfattning och regelmässigt omsätts på en erkänd aktiebörs; eller
Organisation utan vinstintresse	f) en organisation utan vinstintresse (inklusive pensionsfonder och privata stiftelser), och som, på grund av detta förhållande, generellt sett är undantagen från beskattning i den avtalsslutande stat där den har hemvist, under förutsättning att mer än hälften av förmånstagarna, medlemmarna eller deltagarna, om det finns några, i en sådan organisation är personer som enligt bestämmelserna i denna artikel är berättigade till avtalsförmåner.
Avtalsförmåner efter beslut av behörig myndighet	2. Person som inte är berättigad till avtalsförmåner i enlighet med bestämmelserna i punkt 1 kan, likväl, tillerkännas sådana förmåner om den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat från vilken inkomsten härrör beslutar att medge detta.
Def. av "erkänd aktiebörs"	3. Vid tillämpning av punkt 1 e, avser uttrycket "en erkänd aktiebörs": a) "NASDAQ"-systemet som ägs av "the National Association of Securities Dealers, Inc." och varje aktiebörs, som registrerats hos Värdepappers- och börskommissionen ("the Securities and Exchange Commission") såsom en inhemsk värdepappersbörs enligt Värdepappersbörslagen ("the Securities Exchange Act") från år 1934;

- b) Stockholms fondbörs; och
- c) varje annan aktiebörs som de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kommit överens om.

**Överläggningar
mellan behöriga
myndigheter, def. i
art. 3 p. 1 e**

**RSV behörig
myndighet**

4. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall överlägga med varandra i syfte att utveckla en gemensamt överenskommen tillämpning av bestämmelserna i denna artikel. De behöriga myndigheterna skall i överensstämmelse med bestämmelserna i artikel 26, utbyta sådan information som är nödvändig för att tillämpa bestämmelserna i denna artikel och för att garantera, i fall som förutsetts däri, tillämpningen av deras interna lagstiftning.

Artikel 18

Artister och idrottsmän

Jfr LSI

Beloppsgräns

Se dock art. 1 p. 4

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 14 och 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar genom sin personliga verksamhet i den andra avtalsslutande staten i egenskap av artist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionartist eller musiker, eller av idrottsman, beskattas i denna andra stat. Detta gäller dock inte om bruttoinkomsten som sådan artist eller idrottsman erhåller genom sådan verksamhet, däri inbegripet kostnader som sådan person ersatts för eller som betalats för hans räkning, inte överstiger sex tusen amerikanska dollar (6 000 \$) eller motsvarande belopp i svenska kronor under en tolv månadersperiod.

Se dock art. 1 p. 4

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 andra persons inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7 och 14, beskattas i den avtalsslutande stat där artisten eller idrottsmannen utövar verksamheten, såvida det inte kan visas att varken artisten eller idrottsmannen eller denne närstående person direkt eller indirekt på något sätt får del av denna persons vinst, häri inbegripet mottagandet av uppskjuten ersättning, gratifikation, arvode, utdelning, inkomst från handelsbolag och annan utdelning av vinst.

Artikel 19

Pension och livränta

Pension och annan ersättning p.g.a. tidigare anställning samt livränta
Se dock art. 1 p. 4

Pension, socialförsäkringsersättning etc.
OBS p. 2 i skriftväxlingen (s. 47f)

Def. av "livränta"

Avdrag för avgifter till pensionsplan

RSV behörig myndighet

Erkänd pensionsplan

1. Om inte bestämmelserna i artikel 20 och punkt 2 i denna artikel föranleder annat, beskattas pension och annan liknande ersättning på grund av tidigare anställning och livränta som upp bärs av och rätteligen tillkommer person med hemvist i en avtalslutande stat endast i denna avtalslutande stat.

2. Pension, svensk allmän tilläggspension däri inbegripen, och andra förmåner som utgår enligt bestämmelserna i en avtalslutande stats socialförsäkrings- eller liknande lagstiftning till person med hemvist i den andra avtalslutande staten eller till person som är medborgare i Förenta Staterna, beskattas utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 i artikel 20 endast i den förstnämnda staten.

3. Uttrycket "livränta" i denna artikel åsyftar ett fastställt belopp, som utbetalas periodiskt på fastställda tider under vederbörandes livstid eller under visst angivet eller fastställbart antal år och som utgår på grund av förpliktelse att verkställa dessa utbetalningar såsom ersättning för däremot fullt svarande vederlag (med undantag för redan utförda eller framtida tjänster).

4. a) Vid bestämmandet av den beskattningsbara inkomsten för en fysisk person, som har hemvist i en avtalslutande stat utan att vara medborgare i denna stat, med anledning av dennes tjänsteutövning, skall avgifter som betalas av eller för denne fysiska person till en pensionsplan eller annan plan för tryggnad av ålderdomen, som är grundad i och administreras i den andra avtalslutande staten och även är erkänd för beskattningsändamål i denna andra stat, vid beskattningen behandlas i den förstnämnda staten på samma sätt som avgift som betalas till en pensionsplan eller annan plan för tryggnad av ålderdomen, som är grundad i och administreras i den förstnämnda staten och erkänd för beskattningsändamål i denna stat. Detta gäller emellertid endast om

1) avgifter betalades av eller för denne fysiska person till sådan plan innan han fick hemvist i den förstnämnda staten; och

2) den behöriga myndigheten i den förstnämnda staten anser att planen motsvarar en sådan plan som vid beskattningen är erkänd i denna stat.

b) En pensionsplan eller annan plan för tryggnad av ålderdomen anses som erkänd vid beskattningen i en stat om avgifter till sådan plan är avdragsgilla eller eljest medför skattenedsättning i denna stat.

Artikel 20

Offentlig tjänst

Lön m.m.

Se dock art. 1 p. 4

**Undantag från
p. 1 a; lokal-
anställd**

Se dock art. 1 p. 4

**Pension p.g.a. tidi-
gare offentlig
tjänst**

Se dock art. 1 p. 4

Undantag från

p. 2 a

Se dock art. 1 p. 4

Undantag från

p. 1 och 2

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

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

1) är medborgare i denna stat; eller

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

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

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

3. Bestämmelserna i artiklarna 14, 15, 16, 18 och 19 tillämpas på ersättning och pension som betalas på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av en avtalsslutande stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter.

Artikel 21

Studerande och praktikanter

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

Artikel 22

Annan inkomst

Se dock art. 1 p. 4

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

Undantag från p. 1

2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte på inkomst, med undantag för inkomst av sådan fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2, om den som har rätt till inkomsten har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från ett där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt inkomsten är hänförlig till det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

Artikel 23

Undanröjande av dubbelbeskattning

Metodartikeln

Förenta Staterna

Avräkning

1. I enlighet med bestämmelserna i Förenta Staternas lagstiftning - sådan den kan komma att ändras från tid till annan utan att den allmänna princip som anges här ändras - och med beaktande av de begränsningar som anges i denna lagstiftning, skall Förenta Staterna medge person som har hemvist eller är medborgare i Förenta Staterna avräkning från i Förenta Staterna utgående skatt på inkomst av

a) den inkomstskatt som erlagts i Sverige av personen i fråga eller för hans räkning; och

b) beträffande bolag i Förenta Staterna som äger minst 10 procent av röstetalet för aktierna i ett bolag som har hemvist i Sverige och från vilket förstnämnda bolag erhåller utdelning, den inkomstskatt som erlagts i Sverige av eller för det utdelande bolaget på vinst av vilken utdelningen betalas.

Def. av "inkomstskatt" enl. denna punkt

Vid tillämpningen av denna punkt och punkterna 3 och 4 skall de skatter som anges i artikel 2 punkterna 1 b och 2 anses vara inkomstskatter utom såvitt avser skatterna som anges i punkterna 5) och 6) i 1 b).

Sverige

**Avräkning från
inkomstskatt**

2.a) I fall då en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Förenta Staterna, skall Sverige, utom då inkomst beskattats endast enligt bestämmelserna i artikel 1 punkt 4, med beaktande av bestämmelserna i svensk lagstiftning - såsom de kan komma att ändras från tid till annan utan att den allmänna princip som anges här ändras - från denna persons inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i Förenta Staterna.

Bestämmelserna ovan i denna punkt tillämpas på motsvarande sätt vid beräkningen av skatt på sådan vinst som uppbärs av person med hemvist i Förenta Staterna och som får beskattas i Sverige enligt artikel 13 punkt 7.

**Progressions-
uppräknig**

b) I fall då en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i artikel 19 punkt 2 och i artikel 20 skall beskattas endast i Förenta Staterna, får Sverige vid fastställandet av skattesatsen för svensk progressiv skatt beakta den inkomst som skall beskattas endast i Förenta Staterna.

OBS 3 § lagen

**Skattefrihet för
utdelning**

c) Utdelning från bolag med hemvist i Förenta Staterna till bolag med hemvist i Sverige skall vara undantagen från svensk skatt i den mån utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk lagstiftning om båda bolagen hade varit svenska. Denna bestämmelse tillämpas endast om den vinst av vilken utdelningen betalas har underkastats allmän bolagsskatt i Förenta Staterna.

**Medborgare i USA
hemvist i Sverige**

3. I fall då en medborgare i Förenta Staterna har hemvist i Sverige skall följande regler gälla:

**Sverige;
begränsning av
avräkning av
amerikansk skatt**

a) Sverige skall i enlighet med bestämmelserna i svensk lagstiftning - såsom de kan komma att ändras från tid till annan utan att den allmänna princip som anges här ändras - från den svenska skatten avräkna den inkomstskatt som betalats till Förenta Staterna på inkomst eller vinst som härrör från Förenta Staterna. Sådan avräkning skall dock inte ske med högre belopp än den skatt som enligt detta avtal skulle ha erlagts till Förenta Staterna om personen inte var medborgare i Förenta Staterna.

**Förenta Staterna;
avräkning av den
skatt som tas ut i
Sverige sedan av-
räkning medgetts
för amerikansk
skatt enligt a.**

b) Vid beräkningen av skatten i Förenta Staterna skall Förenta Staterna, med beaktande av de begränsningar som finns i Förenta Staternas lagstiftning - såsom den kan komma att ändras från tid till annan utan att den allmänna princip som anges här ändras - från den inkomstskatt som utgår i Förenta Staterna avräkna den inkomstskatt som betalats till eller tillkommer Sverige efter det att avräkning medgivits enligt punkt a ovan. Den sålunda medgivna avräkningen skall dock inte minska den del av skatten i Förenta Staterna som får avräknas från svensk skatt enligt punkt a ovan.

**Inkomst/vinst som
enl. p. b "härör"
från Sverige**

c) Vid tillämpning av punkt b ovan skall inkomst eller vinst anses häröra från Sverige i den omfattning som behövs för att undvika dubbelbeskattning av inkomsten.

**Regler för att
avgöra varifrån en
inkomst härör**

4. Vid undanröjande av dubbelbeskattning enligt denna artikel och med förbehåll för sådana källregler i en avtalsslutande stats interna lagstiftning som syftar till att begränsa avräkning av utländsk skatt skall frågan varifrån en inkomst anses häröra avgöras uteslutande enligt följande regler:

a) Inkomst, som förvärfvas av person med hemvist i en avtalsslutande stat skall anses häröra från den andra avtalsslutande staten om den får beskattas i denna andra stat i enlighet med detta avtal, såvida den inte får beskattas i denna andra stat endast på grund av 1) medborgarskap enligt artikel 1 punkt 4 eller 2) tidigare hemvist enligt artikel 13 punkt 7.

b) Inkomst som förvärfvas av en person med hemvist i en avtalsslutande stat som enligt avtalet inte får beskattas i den andra avtalsslutande staten skall anses häröra från den förstnämnda staten.

**Skatter på vilka
denna punkt är
tillämplig**

Bestämmelserna i denna punkt skall inte tillämpas vid avräkning från skatt i Förenta Staterna av andra utländska skatter än de som anges i artikel 2 punkterna 1 b och 2.

Artikel 24

Förbud mot diskriminering

Medborgarskap

1. Medborgare i en avtalsslutande stat eller juridisk person eller annan sammanslutning som bildats enligt den lagstiftning som gäller 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, juridisk person eller annan sammanslutning som bildats enligt den lagstiftning som gäller i denna andra stat under samma förhållanden är eller kan bli underkastad¹. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 1 tillämpas denna bestämmelse även på person som inte har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna. Därvid gäller emellertid vid beskattning i Förenta Staterna, att medborgare i Förenta Staterna, som inte har hemvist i Förenta Staterna, inte anses befinna sig under samma förhållanden som medborgare i Sverige, som inte har hemvist i Förenta Staterna.

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

Fast driftställe

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

Kostnadsavdrag

3. Utom i de fall då bestämmelserna i artikel 9 punkt 1, artikel 11 punkt 5 eller artikel 12 punkt 4 tillämpas är ränta, royalty och annan betalning från person med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten avdragsgilla vid bestämmandet av den beskattningsbara inkomsten för den förstnämnda personen på samma villkor som betalning till person med hemvist i den förstnämnda staten. På samma sätt är skuld som person med hemvist i en avtalsslutande stat har till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten avdragsgill vid bestämmandet av den förstnämnda personens beskattningsbara förmögenhet på samma villkor som skuld till person med hemvist i den förstnämnda staten.

Amerikanskt ägande av svenskt företag (och omvänt)

4. Företag i en avtalsslutande stat, vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i den andra avtalsslutande staten, skall inte i den förstnämnda staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som annat liknande företag i den förstnämnda staten är eller kan bli underkastat.¹

”Branch profits tax” ej diskrimin.

5. Bestämmelserna i denna artikel hindrar inte beskattning med en sådan skatt som anges i artikel 10 punkt 8.

Artikeln tillämplig på alla skatter

6. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 2 tillämpas bestämmelserna i förevarande artikel på skatter av varje slag och beskaffenhet som påförs av en avtalsslutande stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter.

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

Artikel 25

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

Beskattning i strid med avtalet

1. Om en person anser att en avtalsslutande stat eller båda avtalsslutande staterna vidtagit åtgärder som för honom medför eller kommer att medföra beskattning som strider mot bestämmelserna i detta avtal, kan han, utan att detta påverkar hans rätt att använda sig av de rättsmedel som finns i dessa staters interna rättsordning, framlägga saken för den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat där han har hemvist eller är medborgare.

Def. i art. 3 p. 1 e

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 eller andra processuella begränsningar i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning.

Generella överenskommelser

3. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall genom ömsesidig överenskommelse söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkommer i fråga om tolkningen eller tillämpningen av avtalet.

De behöriga myndigheterna kan även överlägga med varandra i syfte att komma överens om

a) fördelningen av inkomst, avdrag, avräkning eller betalningar mellan ett företag i en avtalsslutande stat och dess fasta driftställe i den andra avtalsslutande staten;

b) fördelningen av inkomst, avdrag, avräkning eller betalningar mellan olika personer;

c) till vilket inkomstslag viss inkomst skall hänföras;

d) tillämpningen av källregler beträffande viss inkomst; samt

e) definitionen av ett visst uttryck.

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

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

Artikel 26

Utbyte av upplysningar

RSV behörig myndighet

Se även art. 17 p. 4

Jfr lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden, prop. 1989/90:14

Integritetsskydd

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, administrerar eller indriver de skatter som omfattas av avtalet eller handlägger åtal eller besvär i fråga om dessa skatter. Dessa personer eller myndigheter skall använda upplysningarna endast för sådana ändamål. De får yppa upplysningarna vid offentlig rättegång eller i domstolsavgöranden.

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

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

b) lämna upplysningar som inte är tillgängliga enligt lagstiftning eller sedvanlig administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten;

c) lämna upplysningar som skulle röja affärshemlighet, industri-, handels- eller yrkeshemlighet eller i näringsverksamhet nyttjat förfaringssätt eller upplysningar, vilkas överlämnande skulle strida mot allmänna hänsyn (ordre public).

3. Om en avtalsslutande stat begär upplysning enligt denna artikel, skall den andra avtalsslutande staten skaffa fram de upplysningar som framställningen avser på samma sätt och i samma omfattning som om den förstnämnda statens skatt var denna andra stats skatt och påförd av denna andra stat. Om behörig myndighet i en avtalsslutande stat särskilt begär det, skall den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten tillhandahålla upplysningarna enligt denna artikel i form av skriftliga vittnesintyg och bestyrkta kopior av ej redigerade originalhandlingar (däri inbegripet böcker, dokument, rapporter, protokoll, räkenskaper eller skriftväxling) i samma omfattning som sådana intyg och handlingar kan erhållas enligt lagstiftning och administrativ praxis i denna

andra stat beträffande dess egna skatter.

4. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan genom ömsesidig överenskommelse bestämma sättet för tillämpningen av föregående punkter i denna artikel. Sådana överenskommelser kan omfatta men behöver inte begränsas till, förfaringssättet för genomförandet av automatiskt och spontant utbyte av upplysningar samt av upplysningar avseende viss industriell verksamhet, utbyte av upplysningar på begäran, samtida skatterevisioner och andra sådana metoder att utbyta upplysningar som kan vara nödvändiga eller lämpliga för att genomföra de i punkt 1 angivna syftena.

Artikeln tillämplig på alla skatter

5. Vid tillämpningen av denna artikel tillämpas avtalet, utan hinder av bestämmelserna i artikel 2, på skatter av varje slag som påförs av en avtalsslutande stat.

Artikel 27

Administrativ handräckning

Jfr lag om ömsesidig handräckning i skatteärenden

1. De avtalsslutande staterna förbinder sig att lämna varandra handräckning och bistånd vid indrivning av skatter på vilka avtalet tillämpas, jämte räntor, kostnader och tillägg hänförliga till sådana skatter.

Exekutionstitel

2. I fråga om framställning om indrivning av skatt kan en avtalsslutande stats skattefordran, som har blivit slutgiltigt fastställd, godtas för indrivning av den andra avtalsslutande staten och kan drivas in i denna stat enligt de lagar som gäller beträffande indrivning och uppbörd av dess egna skatter.

Handlingar att foga till framställan

3. Framställning skall vara åtföljd av bekräftelse som visar, att skatten blivit slutgiltigt fastställd enligt lagstiftningen i den stat som gör framställningen.

Begränsning i tillämpligheten

4. Handräckning enligt denna artikel skall inte medges beträffande medborgare, bolag eller andra sammanslutningar i den stat hos vilken framställningen görs. Detta gäller dock inte handräckning som är nödvändig för att garantera att den skattebefrielse eller skattenedsättning som enligt avtalet medges sådan medborgare, sådant bolag eller sådana sammanslutningar inte tillkommer personer som inte är berättigade till sådana förmåner.

5. Denna artikel medför inte skyldighet för någondera avtalslutande staten att vidta förvaltningsåtgärder som är av annat slag än de som används för att driva in dess egna skatter eller som skulle strida mot dess suveränitet, säkerhet eller allmänna hänsyn.

Artikel 28

Diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän

**Se lag (1976:661)
om immunitet och
privilegier i vissa
fall**

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

Artikel 29

Ikraftträdande

**Avtalet trädde i
kraft 1995-10-26**

1. Detta avtal skall ratificeras enligt det förfarande som gäller i vardera avtalslutande staten och ratifikationshandlingarna skall utväxlas i Washington snarast möjligt.

2. Avtalet träder i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna och dess bestämmelser tillämpas:

a) i Förenta Staterna

1) beträffande skatt som innehålls vid källan, på belopp som betalas eller tillgodoförs den 1 januari som följer närmast efter den dag då avtalet träder i kraft eller senare;

2) beträffande andra skatter, i fråga om beskattningsår som börjar den 1 januari som följer närmast efter den dag då avtalet träder i kraft eller senare; och

b) i Sverige

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

2) beträffande förmögenhetsskatten, skatt som påförs det andra kalenderåret som följer på det under vilket avtalet träder i kraft eller senare;

3) beträffande skatten på vissa premiebetalningar som betalas till utländska försäkringsgivare, på premiebetalningar som görs den 1 januari som följer närmast efter den dag då avtalet träder i kraft eller senare.

3. I och med att förevarande avtal blir tillämpligt skall det avtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande inkomst- och andra skatter och det till avtalet hörande protokollet, vilka undertecknades i Washington den 23 mars 1939 och ändrades genom tilläggsavtal, som undertecknades i Stockholm den 22 oktober 1963, upphöra att gälla. Bestämmelserna i 1939 års avtal i dess ändrade lydelse skall upphöra att tillämpas beträffande Förenta Staterna och Sverige från och med den dag då motsvarande bestämmelser i förevarande avtal skall tillämpas första gången enligt bestämmelserna i punkt 2 i denna artikel.

Beträffande den svenska förmögenhetsskatten skall 1939 års avtal tillämpas sista gången på skatt som påförs det första året som följer på det under vilket avtalet träder i kraft.

Artikel 30

Upphörande

**Kan sägas upp
tidigast under
oktober år 2000**

Detta avtal förblir i kraft tills det uppsägs av en avtalslutande stat. Endera avtalslutande staten kan säga upp avtalet när som helst efter fem år räknat från den dag då avtalet träder i kraft, under förutsättning att meddelande om uppsägningen lämnats på diplomatisk väg minst sex månader i förväg. I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla

a) i Förenta Staterna

1) beträffande skatter som innehålls vid källan, på belopp som betalas eller tillgodoförs den 1 januari som följer närmast efter utgången av sexmånadersperioden eller senare;

2) beträffande andra skatter, i fråga om beskattningsår som börjar den 1 januari som följer närmast efter utgången av sexmånadersperioden eller senare; och

b) i Sverige

1) beträffande skatter på inkomst, på inkomst som förvärfvas den 1 januari som följer närmast efter utgången av sexmånadersperioden eller senare;

2) beträffande förmögenhetsskatten, skatt som påförs det andra kalenderåret som följer efter utgången av sexmånadersperioden eller senare;

3) beträffande skatten på vissa premiebetalningar som betalas till utländska försäkringsgivare, på premiebetalningar som görs den 1 januari som följer närmast efter utgången av sexmånadersperioden eller senare.

46 *Avtalet*

Till bekräftelse härav har undertecknade, därtill vederbörligen bemyndigade av respektive regering, undertecknat avtalet.

Som skedde i Stockholm den 1 september 1994 i två exemplar på engelska språket.

FÖR KONUNGARIKET SVERIGES REGERING

Bo Lundgren

FÖR AMERIKAS FÖRENTA STATERS REGERING

Thomas L. Siebert

SKRIFTVÄXLING

(Översättning)

Jag har äran att hänvisa till det denna dag undertecknade avtalet mellan Sveriges regering och Amerikas Förenta Staters regering för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter, samt att på uppdrag av Amerikas Förenta Staters regering bekräfta följande överenskommelser som träffats mellan våra båda regeringar.

**SAS och
SANA Inc.**

1. Scandinavian Airlines System (SAS) är ett konsortium i den betydelse detta uttryck har i artikel 8 och dess delägare utgörs av Det Danske Luftfartsselskab A/S (DDL), Det Norske Luftfartsselskab A/S (DNL) samt AB Aerotransport (ABA). För att undvika de problem som är förenade med bedrivandet av verksamhet i Förenta Staterna genom ett konsortium, bildade delägarna i konsortiet år 1946 ett bolag i New York, Scandinavian Airlines of North America Inc. (SANA Inc.) - ursprungligen benämnt Scandinavian Airlines System, Inc. - för att på deras vägnar bedriva verksamhet i Förenta Staterna enligt ett agenturavtal daterat den 18 september 1946. Ett liknande avtal ingicks direkt mellan SAS och SANA Inc. den 14 mars 1951 och reviderades den 4 augusti 1970.

Enligt agenturavtalet är SANA Inc. behörigt att fullgöra endast sådana uppgifter som SAS tilldelar SANA Inc., vilka alla har samband med internationell luftfart. Enligt detta avtal krediteras SAS automatiskt alla intäkter som uppbärs av SANA Inc. SAS debiteras för driftskostnaderna för den av SANA Inc. bedrivna verksamheten i enlighet med villkoren i agenturavtalet. Det åligger SAS enligt villkoren i agenturavtalet att ersätta SANA Inc. för alla kostnader oavsett vilka intäkter som SANA Inc. har. SANA Inc. bedriver ingen annan verksamhet än sådan som sammanhänger med eller föranleds av den verksamhet som SAS bedriver med luftfartyg i internationell trafik.

Med hänsyn till SAS-konsortiets speciella beskaffenhet och med hänsyn till det ovan beskrivna agenturavtalet, kommer Förenta Staterna vid tillämpningen av artikel 8 i det denna dag undertecknade avtalet att behandla all inkomst som SANA Inc. förvärvat genom användningen av luftfartyg i internationell trafik som inkomst förvärvad av SAS-konsortiet.

**“tier 1 Railroad
Retirement be-
nefits“**

2. Det förutsätts att med hänvisningen i artikel 19 punkt 2 till lagstiftning liknande socialförsäkringslagstiftningen i en avtalslutande stat avses, beträffande Förenta Staterna, "tier 1 Railroad Retirement benefits".

Om detta är i överensstämmelse med Eder uppfattning, skulle jag uppskatta en bekräftelse på detta från Er.

Mottag, Ers Excellens, denna förnyade försäkran om min utmärkta högaktning.

Undertecknat i Stockholm den 1 september 1994

För utrikesministern

Mr. Thomas L. Siebert

Utomordentlige och Befullmäktigade Ambassadör för Amerikas Förenta Stater

(Översättning)

Jag har äran att bekräfta mottagandet av Ert brev daterat den 1 september 1994 som lyder enligt följande:

"Jag har äran - - - försäkran om min utmärkta högaktning."

Jag har äran att bekräfta, på den svenska regeringens vägnar, att den av Er föreslagna behandlingen av Scandinavian Airlines of North America Inc. och "tier 1 Railroad Retirement benefits", är i överensstämmelse med vår uppfattning.

Mottag, Ers Excellens, denna förnyade försäkran om min utmärkta högaktning.

Undertecknat i Stockholm den 1 september 1994

Bo Lundgren

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater

Prop. 1994/95:60 s.
52

Historik

1 Ärendet och dess beredning

Det nu gällande dubbelbeskattningsavtalet med Amerikas Förenta Stater är från den 23 mars 1939 och vårt allra äldsta i dag gällande dubbelbeskattningsavtal. Förhandlingar om ingående av ett nytt dubbelbeskattningsavtal har pågått under nästan 15 år.

Ett avtalsutkast paraferades i Washington redan den 15 november 1984. Därefter har mycket utdragna och komplicerade förhandlingar förts för att slutligen fastställa dess exakta ordalydelse. De allra sista frågorna löstes vid diskussioner under sommaren 1994. De frågor som diskuterades avsåg bl.a. beskattningen av försäkringsbolag.

Det paraferade utkastet, som är upprättat på engelska, har översatts till svenska och remitterats till Kammarrätterna i Stockholm och Jönköping samt till Riksskatteverket. De synpunkter som remissinstanserna haft har beaktats under förhandlingsarbetet och dessutom kommer vissa klargöranden att lämnas i propositionen. Avtalet undertecknades den 1 september 1994. Ett förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater har upprättats inom Finansdepartementet.

Lagrådet

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

2 Lagförslaget

Lagförslaget består dels av paragraferna 1 - 4, dels av en bilaga som innehåller den överenskomna avtalstexten och därtill fogad skriftväxling på engelska och en svensk översättning.

Lagen

**Ej progressions-
uppräknig**

**Prop. 1994/95:60
s. 53**

**RSV behörig
myndighet**

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 Amerikas Förenta Stater skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen här, dvs. någon progressionsuppräknig skall då inte ske. Sverige har genom progressionsregeln i art. 23 (metodartikeln) punkt 2 b i där angivna fall rätt att höja skatteuttaget på en persons övriga inkomster. Sverige avstår emellertid numera regelmässigt från att utnyttja den rätt till progressionsuppräknig som ges i dubbelbeskattningsavtalen. Skälen härtill är flera, bl.a. innebär det en minskning av arbetsbördan för skattemyndigheterna och en förenkling av regelsystemet. Dessutom är det bortfall av skatt som blir följden av ett avstående från progressionsuppräknig helt försumbart från statsfinansiell synpunkt. Dessa skäl motiverar ett avstående från progressionsuppräknig även i förhållande till Amerikas Förenta Stater. Slutligen föreskrivs i 4 § i förslaget att Riksskatteverket skall vara behörig myndighet på svensk sida när det gäller att avgöra om avgifter som betalas till pensionsplan e.d. i Förenta Staterna i vissa fall skall behandlas på samma sätt som avgifter till en svensk motsvarighet.

Enligt art. 29 träder avtalet i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna. 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.

3 Översiktligt om skattesystemet i Amerikas Förenta Stater

3.1 Fysiska personer

**Medborgare och
skatterättsligt
bosatta**

Medborgare och personer som är skatterättsligt bosatta i Förenta Staterna är skattskyldiga där till federal inkomstskatt för i princip all sin inkomst, oavsett varifrån den härrör. Personer som inte är medborgare eller anses skatterättsligt bosatta i Förenta Staterna är endast skattskyldiga där för inkomst som har sin källa i Förenta Staterna.

Bosatt

Frågan om en fysisk person skall anses bosatt i Förenta Staterna avgörs varje kalenderår. En person anses bosatt i Förenta Staterna under ett kalenderår om

- a) han är "lagligen" permanent bosatt i Förenta Staterna ("legal alien under the immigration laws", s.k. "green card holder"); eller
- b) han vistas i Förenta Staterna viss tid under en treårsperiod enligt ett "substantial presence test".

En person uppfyller kraven i detta test om

- a) han vistas i Förenta Staterna mer än 31 dagar under ett kalenderår, och
- b) den sammanlagda vistelsetiden i Förenta Staterna under kalenderåret plus en tredjedel av vistelsetiden året innan samt en sjättedel av andra året före det aktuella kalenderåret överstiger 183 dagar.

Skattesatsen

Skattesatsen är progressiv. Den högsta skattesatsen uppgår till cirka 40 %. Realisationsvinster beskattas enligt ordinarie skattesatser, dock högst med 28 %. Skattskyldighet kan även föreligga till en alternativ minimiskatt ("the alternative minimum tax") för det fall denna överstiger den normala skatten. Minimiskatten uppgår efter vissa grundavdrag till 26 % upp till och med 175.000 US \$ och till 28 % på överstigande belopp.

**Prop. 1994/95:60
s. 54**

Även om huvudregeln är att all inkomst skall beskattas finns en del undantag, bl.a. undantas från beskattning vissa naturaförmåner av mindre värde och realisationsvinst vid försäljning av permanentbostad i vissa fall.

Ej bosatt

Fysisk person som inte anses som skatterättsligt bosatt i Förenta Staterna är skattskyldig där till federal inkomstskatt för inkomst som är "effectively connected" med rörelse i Förenta Staterna. Skattesatsen är densamma som för amerikanska medborgare och där bosatta. "Effectively connected" innefattar inkomst som har sin källa i Förenta Staterna och inkomst som härrör från utlandet som har samband med amerikansk rörelse. Inkomst som har källa i Förenta Staterna, men som inte är "effectively connected" med rörelse där är underkastad en källskatt på 30 % på bruttoinkomsten. Sådan inkomst avser t.ex. utdelning, royalty och vissa räntebetalningar.

3.2 Bolagsbeskattningen

Hemmahörande

Ett bolag är hemmahörande i Förenta Staterna om det är bildat i enlighet med lagstiftningen där. Förenta Staterna använder inte platsen för ett bolags verkliga ledning för att avgöra om ett bolag är hemmahörande där. Alla bolag som är hemmahörande i Förenta Staterna är skattskyldiga till federal inkomstskatt för all sin in-

komst, oavsett varifrån den härrör. Bolag som inte är hemmahörande i Förenta Staterna är endast skattskyldiga till federal inkomstskatt för inkomst som har källa där.

Skattesatsen

Skattesatsen för bolag uppgår till 35 %. Källskatt på utdelning utgår enligt interna regler med 30 %. Denna skattesats är oftast reducerad om det finns ett skatteavtal (motsvarande gäller för andra betalningar till utlandet såsom ränta och royalty). Filial till utländskt bolag som bedriver rörelse i Förenta Staterna är också skattskyldig till federal inkomstskatt. Sådana filialer är dessutom skattskyldiga till två olika källskatter som var och en uppgår till 30 %. Källskatten utgår på överföring av vinst och på räntebetalningar till huvudkontoret. Även dessa källskatter reduceras i regel på grund av skatteavtal.

Undvikande av kedjebesattning

För att undvika kedjebesattning får bolag i Förenta Staterna avdrag i vissa fall med 70 - 100 % av mottagen utdelning. Avdragets storlek är beroende av andelsägandet i dotterbolaget. Lämnad utdelning är inte avdragsgill. Även bolag är underkastade en alternativ minimiskatt, jfr föregående avsnitt (5.1 - *avsnitt 3.1 i detta häfte; RSV:s anm.*) beträffande fysiska personer. Denna skatt utgår i stället för bolagsskatten om den överstiger bolagsskatten. Skattesatsen uppgår till 20 %.

3.3 Besattning av handelsbolag, truster och dödsbon m.m.

Handelsbolag

Prop. 1994/95:60 s. 55

Ett amerikanskt handelsbolag är normalt inte ett skattesubjekt utan liksom beträffande svenska handelsbolag är det delägarna som är skattskyldiga till inkomstskatt. Delägarna är skattskyldiga för sin andel av bolagets inkomst. Delägarna kan vara obegränsat eller begränsat ansvariga för bolagets skulder. Ett skriftligt bolagsavtal sluts oftast, men det är inte alltid som detta krävs. Det som bl.a. skiljer amerikansk rätt från svensk rätt är att det enligt amerikansk rätt är möjligt för ett handelsbolag att under vissa förutsättningar bli beskattat som ett aktiebolag trots att det enligt civilrättsliga regler är att anse som ett handelsbolag. Det är också möjligt för ett aktiebolag att under vissa omständigheter bli beskattat som ett handelsbolag.

Truster

Amerikanska "truster" beskattas antingen enligt reglerna för "simple trusts" eller "complex trusts". "Simple trusts" kan inte ackumulera inkomst. "Simple trusts" behandlas som skattesubjekt ("taxable entities") men måste årligen dela ut all sin inkomst till förmånstagarna, vilket medför att trusten inte får någon skattepliktig inkomst. "Complex trusts" kan däremot både ackumulera inkomst och dela ut inkomst. En "complex trust" behandlas också som ett skattesubjekt. Sådana truster är skattskyldiga för all inkomst som ackumuleras. Utdelad ackumulerad inkomst är inte skattepliktig för förmånstagarna.

Dödsbon

Ett amerikanskt dödsbo är en juridisk person som äger alla tillgångar och skulder efter en avliden person. Dödsbon beskattas i regel som "complex trusts" i fråga om inkomst som förvärvas. Skifte av egendom från ett dödsbo till en arvinge är inte inkomstskattepliktigt. En sådan rättshandling kan däremot i vissa fall utlösa arvsbeskattning.

REMIC:s

REMIC (Real Estate Mortgage Investment Conduit) är ett subjekt ("entity") som i skattehänseende valt att bli behandlat enligt den särskilda skattelagstiftning som gäller för REMIC:s. Dess tillgångar består endast av fordringar för vilka inteckningar tagits i fast egendom. REMIC har ordinarie och övriga andelar ("regular" resp. "residual shares"). Ett REMIC är inte ett skattesubjekt utan skattskyldiga är vissa andelsägare ("residual interest holders") (*i sådant fall torde REMIC inte omfattas av avtalet; RSV:s anm.*). Avkastning från "regular shares" behandlas som ränta och vinst från försäljning av sådana andelar som vanlig inkomst, inte realisationsvinst. Ett REMIC kan etableras i form av ett bolag, handelsbolag eller en trust. Den vanligaste etableringsformen är trust. Allmänheten kan förvärva andelar i ett REMIC. Avkastning utöver vad som anses som normal avkastning - överränta ("excess inclusion") - till "residual interest holder" som inte är bosatt i Förenta Staterna är underkastad särskilda regler. Källskatten för sådan inkomst uppgår till 30 %. Sådant inkomst behandlas i art. 11 punkt 7 i avtalet, se vidare under avsnitt 6.4 (*avsnitt 4.4 i detta häfte; RSV:s anm.*).

RIC:s

RIC ("Regulated Investment Companies") är ett bolag som är registrerat enligt "Investment Company Act of 1940" (en värdepapperslag som reglerar investmentföretag) och som väljer att i skattehänseende bli behandlat som ett RIC. RIC:s används främst för värdepappersinvesteringar. För ett RIC uppställs flera krav på den typ av inkomst som uppbärs av bolaget, bl.a. krävs att minst 90 % av bruttoinkomsten härrör från utdelning, ränta, realisationsvinst avseende värdepapper etc. I slutet av året krävs att minst 50 % av tillgångarna består av kontanter och värdepapper.

Ett RIC:s är i princip inte skattesubjekt (för att undvika bolagsskatt krävs dock en väsentlig årlig utdelning) (*i sådant fall torde RIC inte omfattas av avtalet; RSV:s anm.*). Andelsägarna i ett RIC beskattas efter normala regler för mottagen utdelning. Särskilda regler gäller i vissa fall, bl.a. för utdelning av realisationsvinster. Sådan utdelning behandlas enligt realisationsvinstregler-na. Utdelning från sådana bolag behandlas i art. 10 punkt 3 i avtalet, se vidare under avsnitt 6.4 (*avsnitt 4.4 i detta häfte; RSV:s anm.*).

REIT:s

REIT:s ("Real Estate Investment Trusts") används främst för investeringar i fast egendom. En REIT definieras som ett bolag vars andelar är överlåtbara och som dessutom inte ägs av ett försäkringsbolag eller en bank. En REIT måste ägas av mer än 100 personer. Dessutom får inte fem eller färre personer äga 50 % eller mer av andelarna. En REIT väljer att i skattehänseende bli behandlad som en sådan. Det krävs att den erhåller mindre än 30 % av sin bruttoinkomst från realisationsvinst på värdepapper och fast egendom som innehafts endast under kortare tid och att den vid årets slut har minst 75 % av sina tillgångar investerade i fast egendom, kontanter samt värdepapper utgivna av staten.

En REIT är i princip inte ett skattesubjekt (för att undvika bolagsskatt krävs dock en väsentlig årlig utdelning). Den årliga utdelningen måste i princip överstiga 95 % av erhållen inkomst. Om detta är fallet medges avdrag för utbetald utdelning, vilket innebär att bolagsskatten i princip elimineras. Andelsägarna i en REIT beskattas efter normala regler för mottagen utdelning. Liksom för ett RIC gäller särskilda regler för utdelning av realisationsvinster. Sådan utdelning behandlas enligt realisationsvinstreglerna. Utdelning från en REIT behandlas i art. 10 punkt 3 i avtalet, se vidare under avsnitt 6.4 (*avsnitt 4.4 i detta häfte; RSV:s anm.*).

Prop. 1994/95:60
s. 57

3.4 Några skatteflyktsbestämmelser

**Nationalitets-
principen**

Avsägelse av amerikanskt medborgarskap

Eftersom Förenta Staterna beskattar sina medborgare för i princip all inkomst oavsett varifrån den härrör och oavsett var de är bosatta har - för att undvika skatteundandragande - åtgärder vidtagits för att säkerställa detta beskattningsanspråk. Enligt dessa regler beskattas en person såsom medborgare under en tid av tio år från avsägelsen av medborgarskapet. Skattskyldigheten i sådant fall omfattar dock endast inkomst som har sin källa i Förenta Staterna. För det fall den fysiska personen kan visa att skatteundandragande inte var det huvudsakliga skälet till avsägelsen av medborgarskapet kan han dock undgå sådan beskattning.

Avflyttningsskatt

I Förenta Staterna finns regler för att motverka skatteundandragande genom överföring av tillgångar till närstående bolag m.m. Reglerna har utformats som två s.k. "exit taxes". Dessa skatter tar över eljest gällande regler. Den ena skatten är en inkomstskatt där vanliga skattesatser gäller. Den andra skatten är en punktskatt som tas ut med 35 % i vissa fall då den förstnämnda skatten inte kan tas ut.

Lagstiftning mot viss typ av ägande i utländska bolag (controlled foreign corporations)

Om i Förenta staterna oinskränkt skattskyldiga delägare, som var och en direkt eller indirekt äger minst 10 % av aktierna, tillsammans äger mer än 50 % av aktiekapitalet eller röstetalet i ett utländskt bolag (controlled foreign corporation) gäller följande. Den skattskyldige beskattas löpande i Förenta Staterna för den del av det utländska bolagets icke utdelade inkomster som belöper på honom om inkomsterna härrör från någon av bl.a. följande aktiviteter:

1) viss i utlandet bedriven försäkrings- eller återförsäkringsverksamhet,

2) verksamhet i utländskt bolag i det fall mer än 50 % av kapitalet eller röstetalet direkt eller indirekt ägs av högst fem fysiska personer som är bosatta i eller medborgare i Förenta Staterna samt minst 50 % (60 % vid det första kvalifikationsåret) av bolagets bruttointäkter utgörs av "passiva" intäkter, dvs. utdelningar, räntor,

hyresintäkter, royalties och realisationsvinster,

3) verksamhet som består i försäljning av varor och tjänster eller sjö- eller luftfartsverksamhet, som bedrivs utanför den stat där bolaget är bildat eller organiserat eller i utlandet bedrivna oljeprospektering e.d., och

4) verksamhet i vissa fall som innefattar tillgångar som är belägna i Förenta Staterna.

**Prop. 1994/95:60
s. 58**

I fall då i Förenta Staterna oinskränkt skattskyldigas innehav inte uppgår till 10 % resp. 50 % av det utländska bolagets kapital eller röstetal, eller då förutsättningarna i punkt 2) ovan inte är uppfyllda, finns ytterligare regler som syftar till att skärpa beskattningen av utländska investmentbolag, aktiefonder etc. som inte löpande delar ut vinstmedel utan låter dessa ackumuleras i bolaget eller fonden. Vid ett senare utdelningstillfälle eller då aktierna eller andelarna säljs tas en ränteavgift ut, utöver skatt på utdelning alternativt realisationsvinst, ("interest charge") på grund av den uppskjutna beskattningen.

4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll

4.1 Bakgrund

Det nu gällande dubbelbeskattningsavtalet med Amerikas Förenta Stater ingicks 1939. Avtalet reviderades 1963 men är starkt föråldrat och har medfört tillämpningsproblem.

Tax treaty override

Genom principen att senare lagstiftning tar över tidigare lagstiftning har Amerikas Förenta Stater i ett flertal fall infört lagstiftning som strider mot gjorda åtaganden i skatteavtal ("tax treaty override"). Således har Förenta Staterna enligt intern lagstiftning (FIRPTA; Foreign Investment in Real Property Tax Act, 1980) och i strid med det nu gällande avtalets regler beskattat realisationsvinst vid försäljning av aktier i amerikanska dotterbolag ägda av svenska bolag om aktiernas värde till väsentlig del berott på fastighetsinnehav i Förenta Staterna. Denna tillämpning av intern amerikansk lagstiftning har lett till dubbelbeskattning som inte kunnat undanröjas vare sig med avtalet eller intern lagstiftning.

FIRPTA

Det nu gällande avtalet innehåller inte några regler för att bestämma i fall av dubbel bosättning i vilken av staterna en person med dubbel bosättning skall anses ha sitt skatterättsliga hemvist ("tie breaker-rules"). Detta har inneburit att t.ex. svenska dotterbolagschefer i amerikanska dotterbolag i förväg tvingats begära ömsesidiga överenskommelser, dvs. överenskommelser mellan Finansdepartementet och Internal Revenue Service (IRS) för att få

sin skattesituation klarlagd. Förfarandet har varit långsamt och omständligt.

I det nu gällande avtalet finns dessutom inte några regler som uttryckligen åsidosätter amerikanska regler om preskription, "statute of limitations", vilket medfört att Förenta Staterna i flera fall av dubbelbeskattning visserligen erkänt sig ha tagit ut skatt felaktigt men ändå inte återbetalat denna skatt.

**OECD:s modell-
avtal förebild**

Det nya avtalet bygger på de bestämmelser som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderat för bilaterala dubbelbeskattningsavtal ("Model Tax Convention on Income and on Capital"). Utformningen har emellertid i flera viktiga hänseenden påverkats av intern amerikansk lagstiftning. Att notera är t.ex. art. 1 punkt 4 som ger Förenta Staterna rätt att i många fall beskatta som om avtalet inte gällt, se vidare under avsnitt 6.2 (*avsnitt 4.2 i detta häfte; RSV:s anm.*).

**Prop. 1994/95:60
s. 59**

Sverige går över från undantagande (exempt) till avräkning av utländsk skatt (credit of tax) såsom huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning i det nya avtalet. Detta är helt i linje med den policy som Sverige tillämpat under mycket lång tid.

Genom det nya avtalet kommer svenska försäkringsbolag som försäkrar amerikanska risker att slippa den amerikanska punktskatt som hittills utgått (art. 7 p. 8 a). Liksom i det nu gällande avtalet har överenskommit att helt avstå från källbeskattning på ränta och royalty (art. 11 och 12). Beträffande utdelning mellan bolag har i det nya avtalet överenskommit gynnsammare regler för att begränsa källskatten på utdelning till 5 % (art. 10 p. 2 a).

Det nya avtalet innehåller också regler för att avgöra var en person skall anses ha skatterättsligt hemvist (art. 4). Avtalet innefattar även bestämmelser som möjliggör återbetalning av amerikansk skatt trots att amerikanska tidsfrister för återbetalning löpt ut (art. 25 p. 2). I det nya avtalet har också bestämmelserna utformats på sådant sätt att dubbelbeskattning av inkomst vid försäljning av aktier i amerikanska fastighetsbolag kan undanröjas (art. 13 jämförd med art. 23 p. 2 a).

4.2 Avtalets tillämpningsområde

Personer som omfattas av avtalet

Art. 1 anger de personer som omfattas av avtalet. Om inte annat särskilt anges i avtalet skall det i enlighet med punkt 1 tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna. För att avtalet skall vara tillämpligt krävs därmed dels att fråga är om en person som avses i art. 3 punkt 1 a eller b, dels att denna person i enlighet med bestämmelserna i art.

**Handelsbolag,
dödsbo och trust**

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 skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning, bolagsbildning eller annan liknande omständighet. För handelsbolag, dödsbo och trust anges särskilda villkor i art. 4 punkt 1 b. Dessa subjekt omfattas av uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" endast till den del dess inkomst är skattepliktig på samma sätt som inkomst som förvärfvas av person med hemvist där, antingen hos personen som sådan eller hos dess delägare eller förmånstagare. Angående beskattningen av dessa subjekt se vidare under avsnitt 5.3 (*avsnitt 3.3 i detta häfte; RSV:s anm.*). En medborgare i Förenta Staterna eller en utlänning med tillstånd att enligt lag varaktigt uppehålla sig där anses ha hemvist i Förenta Staterna, men endast i det fall en sådan person uppehåller sig där under betydande tid, har en permanent bostad eller vistas stadigvarande i Förenta Staterna. Uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" 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 eller symbolisk skattskyldighet. Personen skall vara skyldig att erlagga skatt enligt de reguljära inkomstskattetabeller som normalt tillämpas för personer bosatta i staten i fråga för de olika inkomster denne kan uppbära såväl från bosättningsstaten som från andra stater.

**Prop. 1994/95:60
s. 60**

**Avtalet tillämpas
endast i inskrän-
kande riktning**

Av art. 1 punkt 2 framgår att avtalet inte begränsar undantag från beskattning, skattebefrielse eller annan skattenedsättning som medges eller kommer att medges enligt lagstiftningen i en avtalsslutande stat eller enligt annan överenskommelse mellan de avtalsslutande staterna. Bestämmelsen i punkt 2 a ger uttryck för den princip som normalt brukar framgå av lagen till varje dubbelbeskattningsavtal (2 §), nämligen att avtalets beskattningsregler skall tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga. Tillämpningen av avtalet i sig kan således inte medföra en utvidgning av skattskyldigheten enligt svensk intern lagstiftning. I detta sammanhang kan nämnas att ingående av dubbelbeskattningsavtal alltid innebär åtaganden om begränsningar av skattskyldigheten enligt svensk intern lagstiftning. Omvänt gäller givetvis att om Sverige enligt intern lagstiftning har rätt att beskatta viss inkomst och inte genom avtal avstått från denna rättighet, så skall beskattning ske i Sverige. Bestämmelserna i punkt 2 b innebär att förmåner som exempelvis ges till medlem av diplomatisk beskickning eller av konsulat enligt bestämmelser i särskilda överenskommelser mellan

de avtalsslutande staterna inte kan vägras på grund av avtalets bestämmelser.

Detta avtals förhållande till andra mellan parterna träffade avtal

Punkt 3 i art. 1 behandlar avtalets förhållande till de båda avtalsslutande staternas åtaganden enligt andra avtal. Utan hinder av sådana avtal föreskrivs i punkt 3 a att en tvist om huruvida en åtgärd faller inom avtalets tillämpningsområde skall avgöras av de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna och det förfarande som föreskrivs i avtalet om ömsesidig överenskommelse (art. 25) skall uteslutande tillämpas på en sådan tvist. Detta innebär att eventuella bestämmelser i andra avtal mellan de avtalsslutande staterna inte skall tillämpas för att bestämma tillämpningsområdet för detta avtal.

Diskrimineringsregelns tillämplighet

I punkt 3 b fastslås att diskrimineringsregeln (art. 24) skall gälla som huvudregel såvida inte de behöriga myndigheterna har beslutat att en skatteåtgärd faller utanför avtalets tillämpningsområde. Detta gäller dock inte såvitt avser bestämmelser om mest gynnsad nations-klausul resp. åtagande om nationell likabehandling enligt GATT-avtalet avseende handel med varor. Enligt art. 1 punkt 4 har Amerikas Förenta Stater en långtgående rätt att, oavsett avtalets övriga regler utom punkt 5 i samma artikel, beskatta person som enligt art. 4 har hemvist där ("overriding taxing right" eller "savings clause"). Förenta Staterna har enligt samma bestämmelser rätt att på grund av medborgarskap beskatta person som är medborgare eller i vissa fall har varit medborgare i Förenta Staterna som om avtalet inte gällt. I de fall Amerikas Förenta Stater utnyttjar sin rätt att beskatta enligt denna bestämmelse skall den amerikanska skatten nedsättas genom avräkning av den skatt som tagits ut i Sverige enligt bestämmelserna i avtalet (art. 23 punkt 3). Om exempelvis en person med hemvist i Sverige utövar självständig yrkesverksamhet i Förenta Staterna och inkomsten inte är hänförlig till en stadigvarande anordning där innebär huvudregeln i art. 14 att Förenta Staterna inte har rätt att beskatta denna inkomst. Om denna person också är amerikansk medborgare tillåter emellertid art. 1 punkt 4 Förenta Staterna att beskatta inkomsten. Anledningen till att Förenta Staterna tar in en regel av detta innehåll i samtliga sina avtal är att avtal enligt den amerikanska uppfattningen inte skall kunna användas för att erhålla en mer gynnsam skattemässig behandling än vad som är fallet enligt intern amerikansk lagstiftning. Under punkt 5 redovisas vissa undantag från Amerikas Förenta Staters rätt att i vissa fall beskatta som om avtalet inte gällt.

USA:s overriding taxing right eller saving clause

**Prop. 1994/95:60
s. 61**

Skatter som omfattas av avtalet

Art. 2 punkt 1 anger de skatter på vilka avtalet tillämpas. Avtalet tillämpas såsom framgår av denna punkt inte på de skatter som tas ut av delstaterna. Av punkt 2 framgår att avtalet skall tillämpas på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter under-tecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de i punkt 1 angivna skatterna. Avtalet omfattar generellt sett inte förmögenhetsskatt. Det finns emellertid regler som berör den svenska förmögenhetsskatten. Enligt svensk lagstiftning blir en person i princip oinskränkt skattskyldig till förmögenhetsskatt genom att vistas här sex månader. För att undvika att amerikansk medborgare eller person med hemvist i Förenta Staterna skall bli oinskränkt skattskyldig till förmögenhetsskatt här gäller för vissa fall enligt art. 2 punkt 3 endast en inskränkt skattskyldighet till förmögenhetsskatt. Bestämmelsen är bl.a. tillämplig på medborgare i Förenta Staterna, som inte är medborgare i Sverige, som tillfälligt vistas i Sverige under en period som inte överstiger två år och som har eller omedelbart före vistelsen hade hemvist i Förenta Staterna i enlighet med art. 4 (p. 3 c). De personer som uppräknas i a-e är under vissa förutsättningar endast skattskyldiga till förmögenhetsskatt i fråga om fast egendom belägen i Sverige och lös egendom hänförlig till fast driftställe som sådan person har i Sverige eller till en stadigvarande anordning som står till sådan persons förfogande i Sverige för självständig yrkesutövning.

Förmögenhetsskatt

4.3 Definitioner m.m.

Allmänna definitioner

Art. 3 innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Innehållet i artikeln överensstämmer i stort sett med OECD:s modellavtal, dock att definitionen av "person" (p. 1 a) uttryckligen också inbegriper dödsbo, "trust" och handelsbolag. Uttrycket "internationell trafik" (p. 1 d) har fått en i förhållande till modellavtalet något avvikande utformning. Anledningen härtill är att hemvistet i stället för den verkliga ledningen valts som kriterium vid bestämmandet av vilken stat som skall ha beskattningsrätten till inkomst av internationell trafik, se art. 8 punkt 1.

RSV:s kommentar

I artikel 3 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 Amerikas Förenta Stater så är denna fysiska person vid tillämpningen av avtalet att anse som "ett företag i Sverige".

**Prop. 1994/95:60
s. 61
Tolkning av
skatteavtal**

Definitioner förekommer även i andra artiklar t.ex. art. 10, 11 och 12, där den inkomst som behandlas i resp. artikel definieras. När det gäller tolkning av dubbelbeskattningsavtal och då bl.a. den i art. 3 punkt 2 intagna bestämmelsen får hänvisas till vad som anförts därom i propositionen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (prop. 1989/90:33 s. 42 f., jfr även propositionerna om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och de baltiska staterna, exempelvis mellan Sverige och Litauen, prop. 1993/94:7, s. 52 f. och 63 f.) (*angivna propositionsuttalanden har tagits in i detta häfte, se nedan; RSV:s anm.*). Huvudsakligen syftar dubbelbeskattningsavtal 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 källbeskattning av utdelning, ränta och royalty samt förhindra diskriminerande beskattning kan avtalen bidra till ökade investeringar och ett ökat utbyte av varor och tjänster mellan de avtalsslutande länderna. Givetvis syftar avtalen inte till att åstadkomma total skattefrihet för vissa inkomster eller för vissa skattskyldiga.

**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 marginskatt.

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

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

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

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

**Prop. 1993/94:7
s. 52; skatteavtalet
med Litauen**

När det gäller tolkning av dubbelbeskattningsavtal och då bl.a. den i art. 3 punkt 2 intagna bestämmelsen får jag hänvisa till vad som anförts i propositionen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (prop. 1989/90:33 s. 42 ff., se även RiksskatteverketsHandledning för internationell beskattning och Sveriges bidrag till IFA-kongressen i Florens i oktober 1993, jfr även avsnitt 4.5.3 [i prop. 1993/94:7; RSV:s anm.]). Här skall endast framhållas att Wienkonventionen om traktaträtten tar sikte på att vid tvist mellan parterna om avtalets innebörd tolka parternas, dvs. staternas, avsikt med en bestämmelse i ett visst avtal och inte - beträffande dubbelbeskattningsavtal - att reglera förhållandet mellan skattskyldiga och staten. Dubbelbeskattningsavtalen, som blir tillämpliga i Sverige genom att riksdagen beslutar att den överenskomna avtalstexten skall gälla som lag här i landet, skall i princip tolkas som annan svensk skattelagstiftning, dvs. enligt sin ordalydelse och med stöd av offentliga förarbeten.

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

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.

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

Avtalen är däremot inte avsedda att användas som instrument för att med konstlade metoder åstadkomma total skattefrihet eller mycket låg skattebelastning för inkomster som rätteligen bör ingå i beskattningsunderlaget och beskattas i den avtalslutande stat där investeraren är hemmahörande. Flera medlemsstater i OECD har genom intern lagstiftning infört 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 avtalslutande staten. Detta är särskilt angeläget eftersom ett dubbelbeskattningsavtal ofta är tillämpligt under mycket lång tid.

RSV:s kommentar

I enlighet med de förslag som lades fram i prop. 1995/96:121 har en lag med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal införts (se SFS 1996:161). Lagen är tillämplig på inkomst som förvärfvas efter utgången av år 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 avtalslutande 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", "international 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 inkomsten får beskattas med högst 10 % av bruttobetalningen om den vid tillämpningen av avtalet skall anses som ränta.

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

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

Vid antagandet att inkomsten enligt dubbelbeskattningsavtalet utgör ränta är alltså beskattningsrätten i Sverige som källstat begränsad till högst 10 % av inkomstens bruttobelopp. Prövningen huruvida ett svenskt beskattningsanspråk över huvud taget föreligger beträffande denna inkomst skall göras med utgångspunkt i andra skatteförfattningar än författningar om dubbelbeskattningsavtal. Både av artikel 10 och artikel 11 framgår att beskattningen i den stat som enligt avtalet är utpekad som källstat skall ske "enligt lagstiftningen i denna stat". Hur denna stat internt enligt sin egen lagstiftning väljer att beskatta en viss inkomst eller definiera olika uttryck och begrepp påverkas inte av ett dubbelbeskattningsavtals regler. Om den skattskyldige är oinskränkt skattskyldig enligt reglerna i KL och SIL, t.ex. därför att han anses ha väsentlig anknytning hit, skall han således så förbli oavsett förekomsten av ett dubbelbeskattningsavtal och oavsett var han enligt avtalet skall anses ha hemvist. Han är då naturligtvis bibehållen rätten till avdrag för ränteutgifter enligt 3 § 2 mom. SIL. Om Sveriges beskattningsanspråk såvitt avser denna ränteinkomst enligt intern skattelagstiftning uppgår till högst 10 % av räntans bruttobelopp - t.ex. beroende på stora avdragsgilla realisationsförluster - medför därför inte förekomsten av dubbelbeskattningsavtal någon förändring av den svenska beskattningen. Om däremot Sveriges beskattningsanspråk avseende räntan enligt intern lagstiftning uppgår till

mer än 10 % av räntans bruttobelopp måste svensk skatt på räntan sättas ned till ett belopp motsvarande just 10 % av bruttobeloppet.

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

Åtaganden i dubbelbeskattningsavtal innebär att beskattningen av viss inkomst eller förmögenhet skall lindras eller helt efterges. Avtalens regler om förbud mot diskriminering uppställer också krav på likabehandling. I övrigt saknas anledning att förekomsten av ett dubbelbeskattningsavtal skall påverka tillämpningen av de interna reglerna. Förslaget innebär därför följande. Definitionerna och uppdelningen i olika typer av inkomst resp. tillgångar i avtalet, skall endast användas för att med tillämpning av avtalets regler fastställa om och i vilken utsträckning Sverige får beskatta viss inkomst eller förmögenhet, om och i så fall hur Sverige enligt avtalet skall undanröja dubbelbeskattning samt om avtalets regler om förbud mot diskriminering skall påverka den svenska beskattningen.

Avtalens begrepp skall med andra ord inte påverka tillämpningen av de interna reglerna. Frågan om en person skall anses skatterättsligt bosatt eller hemmahörande i Sverige skall avgöras utan beaktande av dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser. På samma sätt skall avtalets uppdelning av inkomster inte påverka de interna reglernas uppdelning av inkomster i olika inkomstslag. Detsamma gäller givetvis beträffande avtalets uppdelning av tillgångar i olika slag av tillgångar. Beskattningen i Sverige skall ske enligt den ordning och på det sätt som föreskrivs i de interna reglerna. Föreligger ett åtagande enligt avtalet att lindra eller efterge beskattningen av viss inkomst eller förmögenhet skall dock detta åtagande iaktas vid bestämmandet av den skatt som skall debiteras. Vid tillämpning av undantagandemetoden skall därvid enligt reglerna i vissa författningar om dubbelbeskattningsavtal detta ske genom att viss inkomst eller viss tillgång inte skall medtas vid fastställandet av beskattningsbar inkomst resp. beskattningsbar förmögenhet. I andra fall skall denna metod användas så att den svenska skatt som belöper på den undantagna inkomsten eller tillgången skall fastställas genom proportionering. Den beräknade svenska skatten sätts i detta fall ned med den del av den svenska skatten som fastställts belöpa på den undantagna inkomsten eller tillgången (s.k. alternativ exempt). Vid tillämpning av avräkningsmetoden nedsätts den beräknade svenska skatten med hänsyn till erlagd utländsk skatt. Enligt avtalens regler skall den beräknade svenska skatten i vissa fall begränsas till viss procent av en betalnings bruttobelopp. Tillämpningen av ett avtals regler om förbud mot diskriminering kan också resultera i att svensk skatt skall utgå med lägre belopp än vad som annars hade varit fallet. Reglerna kan

också innebära krav på beskattningens form både beträffande underlaget för beskattningen och sättet för taxeringen.

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

Exempel 1. En fysisk person som har väsentlig anknytning till Sverige enligt bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL och som 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 ränteinkomsten. 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.

**Prop. 1995/96:121
s. 19; Vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal**

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

**Prop. 1994/95:60
s. 62
Hemvistreglerna**

Art. 4 innehåller regler som avser att fastställa var en person skall anses ha hemvist vid tillämpningen av avtalet. Förutom vad avser den redan under art. 1 kommenterade avvikelserna avseende handelsbolag, dödsbon, trustar och amerikanska medborgare samt beträffande utlänning som har erhållit tillstånd enligt lag att varaktigt uppehålla sig i Amerikas Förenta Stater, bestäms ett bolags och annan person än fysisk persons hemvist vid dubbel bosättning på ett annat sätt än enligt motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal (se p. 3 och 4 och redogörelsen nedan). Väsentligt vid avtals tillämpning är att hemvistreglerna i art. 4 inte har någon

betydelse för var en person skall anses vara bosatt enligt intern skattelagstiftning. De reglerar endast var en person har sitt hemvist vid tillämpning av avtalet (*se uttalandena i prop. 1995/96:121 som tagits in ovan på s. 66ff och Regeringsrättens dom den 14 juni 1996 i mål nr 1716-1993; RSV:s anm.*). Det angivna innebär att avtalets hemvistregler saknar relevans exempelvis då det gäller att avgöra huruvida utdelning på svenska aktier skall belastas med kupongskatt. Utdelning från ett 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 belastas med kupongskatt.

Dubbelt hemvist

Punkterna 2-4 reglerar fall av s.k. dubbel bosättning, dvs. fall där den skattskyldige enligt svenska regler för beskattning anses bosatt i Sverige och enligt reglerna för beskattning i Amerikas Förenta Stater anses bosatt där. Vid tillämpningen av avtalet skall i sådana fall den skattskyldige anses ha hemvist endast i den avtalslutande stat i vilken han har hemvist enligt dessa bestämmelser. En person som anses bosatt i såväl Sverige som Amerikas Förenta Stater enligt resp. stats interna regler men som vid tillämpningen av avtalet anses ha hemvist i Amerikas Förenta Stater 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 bolag och annan person än fysisk person regleras i punkterna 3 och 4. Bolag anses vid dubbel bosättning endast ha hemvist i den avtalslutande stat enligt vars lagstiftning bolaget bildats. Om annan person än fysisk person och bolag har dubbel bosättning avgörs frågan av de behöriga myndigheterna genom ömsesidig överenskommelse.

Fast driftställe

Art. 5 definierar uttrycket "fast driftställe" i avtalet. Uttrycket motsvarar i princip den innebörd uttrycket har i OECD:s modellavtal. Punkt 2 innehåller endast en uppräkningslista - på intet sätt uttömmande - av exempel, som vart och ett kan anses utgöra fast driftställe. Dessa exempel skall dock ses mot bakgrund av den allmänna definitionen i punkt 1. Detta innebär att de uttryck som räknas upp i punkt 2 "plats för företagsledning", "filial", "kontor" osv. utgör fasta driftställen endast om de uppfyller villkoren i punkt 1.

**Prop. 1994/95:60
s. 63**

Byggnadsverksamhet etc.

Punkt 3 skiljer sig något från OECD:s modellavtal. Liksom i modellavtalet framgår att byggnadsverksamhet etc. utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår under längre tid än tolv månader, men förutom sådan verksamhet anges också att användningen av installation, borrhplattform eller skepp i vissa fall utgör fast driftställe endast om användningen i en stat pågår under mer än tolv månader. I punkt 7 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 6 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

Bestämmelserna om "fast driftställe" i svensk lagstiftning finns i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL. För att ett företag i Amerikas Förenta Stater skall kunna beskattas för inkomst av näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige 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 Amerikas Förenta Stater). I de flesta fall när fast driftställe föreligger enligt avtalets bestämmelser torde detta också föreligga enligt bestämmelserna i KL.

4.4 Avtalets beskattningsregler

Uttrycket "får beskattas"

Art. 6-16 och 18-22 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 de fall en inkomst "får beskattas" i en avtalslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6-16 och 18-22, innebär detta inte att den andra staten fråntagits rätten att beskatta inkomsten i fråga. Beskattning får ske även i den andra staten om så kan ske enligt dess interna beskattningsregler, men den dubbelbeskattning som uppkommer måste i sådana fall undanröjas. Hur detta genomförs regleras i art. 23.

Fast egendom

Inkomst av fast egendom får enligt *art. 6* beskattas i den stat där egendomen är belägen. Enligt KL beskattas inkomst av fastighet

**Prop. 1994/95:60
s. 64**

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 avtalslutande stat förvärvar inkomst av fast egendom belägen i den andra avtalslutande 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.

RSV:s kommentar

Observera att bestämmelserna i denna artikel inte inskränker Förenta Staternas rätt att enligt art. 1 punkt 4 i vissa fall beskatta som om avtalet inte gällt, se vidare under avsnitt 6.2 (*avsnitt 4.2 i detta häfte; RSV:s anm.*).

Definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 omfattar nyttjanderätt till fast egendom och bl.a. svenska bostadsrätter (jfr RÅ 1989 ref. 37).

**Prop. 1994/95:60
s. 64
Rörelseinkomst**

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.

Inkomstberäkning

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

**Inkomstfördelning
mellan fast drift-
ställe och huvud-
kontor**

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).

**Utgifter i fast
driftställe**

Punkt 3 innehåller vissa regler för hur utgifter som uppkommit för ett fast driftställe skall behandlas. Därvid klargörs att t.ex. en skälighetsdel av utgifterna för företagets ledning och allmänna förvaltning samt forsknings- och utvecklingskostnader, räntor och

andra utgifter som uppkommit för företaget i dess helhet (eller den del därav som inbegriper det fasta driftstället) får dras av som en utgift hos det fasta driftstället, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes.

Tillämpligheten av artikel 7

Svenska försäkringsgivares beskattning i USA

Prop. 1994/95:60 s. 65

Betalningar etc. som skjutits upp

RSV:s kommentar

Prop. 1994/95:60 s. 64

Sjö- och luftfart

Containers

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. 6). Punkt 8 a innebär att Amerikas Förenta Stater såvitt avser svenska försäkringsgivare avstår från att ta ut den amerikanska punktskatt (Federal excise tax) på försäkrings- eller återförsäkringspremier som betalas till utländska försäkringsgivare. Detta gäller oavsett om rörelsen bedrivs genom fast driftställe i Förenta Staterna eller inte. Skattebefrielse medges dock endast i den mån ifrågavarande risker inte direkt eller indirekt återförsäkrats hos person som inte är berättigad till befrielse från sådan skatt. I gengäld avstår Sverige från att ta ut den särskilda skatt på försäkringspremier, som annars utgår enligt lagen (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar, i de fall premien betalas till försäkringsgivare med hemvist i Amerikas Förenta Stater. I punkt 9 anges den allmänt vedertagna principen att varje inkomst, realisationsvinst eller utgift som hänförs till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning under dess fortbestånd är skattepliktig eller avdragsgill i den avtalsslutande stat där det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen är belägen även om betalningarna har skjutits upp till dess det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen har avvecklats. Denna bestämmelse har i förtydligande syfte intagits på amerikanskt initiativ.

Begreppet "inkomst av rörelse" i denna artikel överensstämmer inte med begreppet "inkomst av näringsverksamhet" i intern rätt. Som framgår av punkt 6 är inte denna artikel tillämplig på inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar. Om t.ex. ett svenskt aktiebolag erhåller utdelning, ränta, royalty eller realisationsvinst från Amerikas Förenta Stater är artiklarna 10-13 tillämpliga på dessa inkomster. Vid beskattningen i Sverige utgör dock dessa inkomster inkomst av näringsverksamhet.

Observera att bestämmelserna i art. 7 inte inskränker Förenta Staternas rätt att i enlighet med art. 1 punkt 4 i vissa fall beskatta som om avtalet inte hade gällt, se vidare under avsnitt 6.2 (avsnitt 4.2 i detta häfte; RSV:s anm).

Art. 8 behandlar beskattning av inkomst av rörelse i form av sjöfart och luftfart i internationell trafik. Inkomst genom uthyrning av fullt bemannade skepp och luftfartyg omfattas av bestämmelserna i punkt 1. Annan uthyrning av skepp och luftfartyg behandlas i punkt 2. Dessutom har i punkt 3 intagits regler om inkomst genom användning, underhåll eller uthyrning av containers (trailers, prä-

mar och annan liknande utrustning för transport av containers däri inbegripna). Beträffande all inkomst som omfattas av förevarande artikel gäller att sådan inkomst endast skall beskattas i den stat där personen som bedriver verksamheten har hemvist. Detta gäller även om företaget har fast driftställe i den andra staten. Såsom framgår av art. 3 punkt 1 c åsyftas med "företag i en avtalsslutande stat" företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat. De särskilda reglerna för SAS i punkt 4 innebär att avtalet endast reglerar beskattningen av den del av SAS inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren.

Observera att bestämmelserna i denna artikel inte inskränker Förenta Staternas rätt att i enlighet med art. 1 punkt 4 i vissa fall beskatta som om avtalet inte hade gällt, se vidare under avsnitt 6.2 (avsnitt 4.2 i detta häfte; RSV:s anm.).

**Företag med
intressegemenskap**

Art. 9 innehåller sedvanliga regler om omräkning av inkomst vid *obehörig vinstöverföring* mellan företag med intressegemenskap. Punkt 3 är endast ett förtydligande av att de i punkt 1 angivna reglerna givetvis inte innebär någon begränsning eller utvidgning av en avtalsslutande stats rätt att enligt intern lagstiftning vidta omräkning av ett företags resultat, utan anger i vilka fall den i punkt 2 angivna justeringen är avsedd att göras.

Utdelning

Art. 10 behandlar beskattningen av *utdelning*. Definitionen av uttrycket "utdelning", som återfinns i punkt 4, skiljer sig något från den i OECD:s modellavtal. I detta avtal innefattar uttrycket även inkomst genom dispositioner, skuldförbindelser däri inbegripna, med rätt till andel i vinst i den utsträckning sådan inkomst anses utgöra utdelning enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där inkomsten uppkommer. Definitionen gäller som brukligt endast vid tillämpning av art. 10. Om uttrycket förekommer i andra artiklar kan det ha en annan betydelse.

**Prop. 1994/95:60
s. 66**

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 enligt punkt 2 a inte överstiga 5 % av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag som äger minst 10 % av det utbetalande bolagets röstetal. I övriga fall får skatten inte överstiga 15 % av utdelningens bruttobelopp (p. 2 b). Av bestämmelserna i punkt 3 framgår att nedsättningen till 5 % inte gäller i de fall utdelningen betalas av ett "U.S. Regulated Investment Company" (RIC) eller en "Real Estate Investment Trust" (REIT). På sådan utdelning har källskatten begränsats till 15 %. Om utdelningen betalas av en REIT gäller dock denna begränsning till 15 % endast om den som har rätt till utdelningen är en fysisk person som innehar mindre än 10 % av en REIT. För svenska bolag med dotterbo-

lag utomlands är bestämmelserna om begränsning av källstatens rätt att ta ut källskatt på utdelning de centrala bestämmelserna i svenska dubbelbeskattningsavtal. Eftersom Sverige normalt undantar utdelning från utländska dotterbolag som betalas till svenska moderbolag från skatt hos moderbolaget minskar varje procentenhet i källskatt direkt nettoavkastningen på investeringen utomlands. Mot denna bakgrund innebär givetvis svensk avtalpolicy att utdelning från utländska dotterbolag till svenska moderbolag helst helt skall undantas från källskatt. I det nya avtalet har Sverige i jämförelse med nu gällande avtal erhållit mer gynnsamma villkor för att källskatten skall begränsas till 5 %.

Uttrycket "mottagaren har rätt till utdelningen"

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

Stiftelser etc. som är undantagna från amerikanska punktskatter

Enligt punkt 7 undantas stiftelse, eller annan organisation med hemvist i Sverige som drivs i religiöst, vetenskapligt, litterärt, utbildningsfrämjande eller välgörande syfte från amerikanska punktskatter om organisationen erhåller nästan alla sina medel från personer som inte är medborgare eller har hemvist i Förenta Staterna. Bestämmelsen innebär t.ex. att Nobelstiftelsen undantas från denna beskattning. Bestämmelserna i punkt 8 möjliggör för de avtalsslutande staterna att ta ut en skatt på överföring av vinst från filial till huvudkontor. Sverige har för närvarande inte någon sådan möjlighet enligt intern lagstiftning men har således rätt att ta ut en sådan skatt enligt denna bestämmelse i avtalet för det fall sådan lagstiftning införs. En motsvarande skatt får också tas ut om ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat är skattskyldigt i den andra avtalsslutande staten för inkomst av fast egendom belägen i den andra avtalsslutande staten eller för realisationsvinst vid försäljning av sådan egendom. Vissa begränsningar finns beträffande beskattningsunderlaget när det gäller att ta ut denna skatt. Av punkt 9 framgår att den skatt som får tas ut inte får överstiga 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 utdel-

ningen är hänförlig till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning som det mottagande företaget har i den avtalslutande stat där det utdelande bolaget har hemvist. Beskattningen i källstaten skall i sådant fall ske i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 eller artikel 14. Jfr punkterna 31 och 32 i kommentaren till artikel 10 i OECD:s modellavtal från 1992. Observera också att artikeln inte innehåller några bestämmelser om hur beskattningen i källstaten skall ske. Det står således källstaten fritt att tillämpa sin egen lagstiftning och att ta ut skatten t.ex. genom avdrag vid källan eller genom taxering. Huruvida Sverige såsom källstat skall ta ut kupongskatt på 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, se t.ex. Regeringsrättens dom den 14 juni 1996 i mål nr 1716-1993.

Prop. 1994/95:60
s. 67

Observera att bestämmelserna i denna artikel inte inskränker Förenta Staternas rätt att i enlighet med art. 1 punkt 4 i vissa fall beskatta som om avtalet inte hade gällt, se vidare under avsnitt 6.2 (avsnitt 4.2 i detta häfte; RSV:s anm.).

Ränta

Art. 11 behandlar ränta. Enligt punkt 1 får ränta i den där angivna situationen beskattas endast i den stat där den som har rätt till räntan har hemvist. Vad som menas med ränta framgår av punkt 2 (jfr vad som angetts beträffande utdelning under art. 10, samma principer gäller också för ränta).

Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte i de fall som avses i punkt 3, dvs. då räntan är hänförlig till fordran som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den som har rätt till räntan har i den andra avtalslutande 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. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 får "överränta" ("excess inclusion") enligt punkt 7 beskattas i källstaten i vissa fall. Bestämmelsen har tillkommit på Förenta Staternas initiativ och är föranledd av amerikansk lagstiftning som reglerar beskattningen av avkastningen på investeringar i en "real estate mortgage investment conduit", (REMIC), se närmare om den skattemässiga behandlingen av ett sådant subjekt under avsnitt 5.3 (avsnitt 3.3 i detta häfte; RSV:s anm.).

“Överränta“

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. 1994/95:60
s. 67**

Observera att bestämmelserna i denna artikel inte inskränker Förenta Staternas rätt att i enlighet med art. 1 punkt 4 i vissa fall beskatta som om avtalet inte hade gällt, se vidare under avsnitt 6.2 (*avsnitt 4.2 i detta häfte; RSV:s anm.*).

Royalty

Royalty som avses i art. 12 punkt 2 och som härrör från en avtalsslutande stat (källstaten) och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får enligt punkt 1 beskattas endast i denna andra stat. Definitionen av uttrycket "royalty" (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 rätten att nyttja lös egendom. Beträffande sådana avgifter och ersättningar skall i stället bestämmelserna i art. 7 (inkomst av rörelse) tillämpas. I motsats till OECD:s modellavtal inbegriper uttrycket "royalty" också vinst på grund av överlåtelse av sådan rättighet eller egendom om vinsten beror på resultatet, användningen eller överlåtelsen av denna.

Def. av "royalty"

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

Observera att bestämmelserna i art. 12 inte inskränker Förenta Staternas rätt att i enlighet med art. 1 punkt 4 i vissa fall beskatta som om avtalet inte hade gällt, se närmare under avsnitt 6.2 (*avsnitt 4.2 i detta häfte; RSV:s anm.*).

Realisationsvinst

Art. 13 behandlar beskattning av *realisationsvinst*. Bestämmelserna skiljer sig i flera hänseenden från motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. Vinst på grund av överlåtelse av fast egendom får alltid beskattas i den avtalsslutande stat där den fasta egendomen är belägen (p. 1). I punkt 2 definieras vad som avses med "fast egendom som är belägen i den andra avtalsslutande staten" vid tillämpningen av punkt 1. I det fall Förenta Staterna får beskatta den fasta egendomen inbegriper uttrycket sådan fast egendom

**Prop. 1994/95:60
s. 68**

- fast egendom

- FIRPTA-lagstiftningen

som avses i art. 6 och som är belägen där och "a United States real property interest" samt andel i ett handelsbolag, trust eller dödsbo till den del dessa subjekts tillgångar består av "a United States real property interest". Bestämmelsen är en avspeglning av FIRPTA-lagstiftningen (Foreign Investment in Real Property Tax Act) i Förenta Staterna. Amerikansk policy är att alltid få beskattningsrätt i enlighet med denna lagstiftning i alla sina avtal. På grund av denna lagstiftning har Förenta Staterna ansett sig ha rätt att utan stöd i det nu gällande avtalet beskatta överlåtelse av andelar i bolag vars tillgångar väsentligen består av fast egendom, trots att Sverige har den uteslutande beskattningsrätten till sådan inkomst ("tax treaty override"). Uppkommen dubbelbeskattning har inte kunnat undanröjas. Genom det nya avtalet får beskattning av vinst som person med hemvist i Sverige förvärvar på grund av överlåtelse av fast egendom belägen i Förenta Staterna ske i både Sverige och Förenta Staterna. Den svenska skatten nedsätts enligt art. 23 punkt 2 a i princip med den skatt som utgått i Förenta Staterna, (se även för ytterligare bakgrund under avsnitt 6.1 [avsnitt 4.1 i detta häfte; RSV:s anm.]). ...

RSV:s kommentar

Som tidigare nämnts omfattar definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 nyttjanderätt till fast egendom och således bl.a. svenska bostadsrätter. Sverige kan således beskatta realisationsvinst som uppkommer då en person med hemvist i Amerikas Förenta Stater avyttrar en svensk bostadsrätt (jfr RÅ 1989 ref. 37).

**Prop. 1994/95:60
s. 68**

... Vinst vid avyttring av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik resp. vinst vid avyttring av containers och lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp eller luftfartyg beskattas enligt punkt 4 endast i den stat där personen i fråga har hemvist. Även en sedvanlig SAS-regel har intagits i denna punkt. I punkt 7 återfinns en bestämmelse som möjliggör för Sverige att beskatta fysisk person, som har haft sitt hemvist i Sverige men som tagit hemvist i Förenta Staterna, för realisationsvinst som härrör från överlåtelse av tillgång om överlåtelsen inträffar vid något tillfälle under de tio år som följer närmast efter det att personen i fråga upphört att ha hemvist i Sverige. Av art. 23 punkt 2 a andra stycket framgår att Sverige i detta fall åtagit sig att nedsätta den svenska skatten med den skatt som erlagts i Förenta Staterna.

**- SAS
- 10-årsregel**

Observera att bestämmelserna i denna artikel inte inskränker Förenta Staternas rätt att i enlighet med art. 1 punkt 4 i vissa fall beskatta som om avtalet inte hade gällt, se vidare under avsnitt 6.2 (avsnitt 4.2 i detta häfte; RSV:s anm.).

Självständig yrkesutövning

Enligt *art. 14* beskattas inkomst som fysisk person förvärvar av självständig yrkesverksamhet endast där yrkesutövaren har hemvist. Utövas verksamheten från en stadigvarande anordning i den andra staten som regelmässigt står till hans förfogande får dock inkomsten även beskattas i denna andra stat.

Det bör observeras att denna artikel behandlar "självständig yrkesverksamhet". Artikeln skall sålunda inte tillämpas när fråga är om anställning, t.ex. läkare som tjänstgör som anställd tjänsteläkare eller ingenjör som är anställd i ett av honom ägt aktiebolag. Artikeln är inte heller tillämplig på sådan självständig verksamhet som artister eller idrottsmän bedriver, utan deras verksamhet omfattas av *art. 18*.

Prop. 1994/95:60 s. 69

Observera att bestämmelserna i denna artikel inte inskränker Förenta Staternas rätt att i enlighet med *art. 1* punkt 4 i vissa fall beskatta som om avtalet inte hade gällt, se vidare under avsnitt 6.2 (*avsnitt 4.2 i detta häfte; RSV:s anm.*).

Enskild tjänst

Art. 15 behandlar beskattningen 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 inkomst av enskild tjänst 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 regler om beskattning av ersättning för arbete ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik och en särskild regel angående SAS. Sådan ersättning får beskattas endast i den anställdes hemviststat. Ersättning för arbete som utförs i egenskap av medlem av den reguljära besättningen ombord på ett skepp som används i internationell trafik av ett svenskt företag får dock beskattas i Sverige.

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 pga. akut sjukdom eller olycksfall som inträffar när han står i begrepp att återvända till bosättningslandet.

**Prop. 1994/95:60
s. 69**

**Styrelsearvoden
o.dyl.**

Styrelsearvoden och annan liknande ersättning får enligt art. 16 i regel beskattas i den stat där bolaget som betalar arvodet eller ersättningen har hemvist. Det angivna innebär att styrelsearvode får beskattas i såväl Sverige som Förenta Staterna. För styrelseledamot med hemvist i Sverige nedsätts den svenska skatten med den skatt som erlagts i Förenta Staterna. I det fall styrelsearvode förvärvats på grund av tjänster utförda i ledamotens hemviststat får beskattning dock endast ske i denna stat. Därvid anses såväl enligt svensk som amerikansk rättstillämpning att arbetet utförts i bolagets hemviststat i den mån styrelseledamoten bevisat styrelsesammanträden där.

RSV:s kommentar

Enligt reglerna i SINK äger Sverige beskatta styrelsearvoden som svenska bolag betalar till i utlandet bosatt styrelseledamot oavsett om denne bevisat mötet eller inte. I denna del innebär avtalet - vad avser arvode som utbetalas för i USA utförda tjänster - således en inskränkning av den beskattningsrätt som följer av SINK.

**Prop. 1994/95:60
s. 69**

**Regler mot treaty
shopping**

Observera att bestämmelserna i art. 15 och 16 inte inskränker Förenta Staternas rätt att i enlighet med art. 1 punkt 4 i vissa fall beskatta som om avtalet inte gällt, se vidare under avsnitt 6.2 (avsnitt 4.2 i detta avsnitt; RSV:s anm.).

Bestämmelserna i art. 17 är avsedda att motverka s.k. "treaty shopping". Detta sker genom att källstaten endast medger avtalsförmåner till personer i den andra avtalsslutande staten i vissa särskilt angivna fall.

Bestämmelserna i punkt 1 a och b

**Avtalsförmåner
till fysisk person
med hemvist i en
avtalsslutande stat
etc.**

Fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat, en avtalsslutande stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter är enligt dessa bestämmelser berättigade till nedsättning av skatt i den andra avtalsslutande staten (källstaten) för inkomst som härrör från denna stat. Avtalsförmåner medges dessa personer eftersom det inte ansetts sannolikt att denna kategori kan utnyttjas för att ge personer i tredje stat tillgång till förmåner enligt detta avtal. För t.ex. fysiska personer finns i de enskilda artiklarna begränsningar i form av att "den som har rätt till" exempelvis en utdelning måste ha hemvist i en avtalsslutande stat.

Prop. 1994/95:60
s. 70

**Krav för att med-
ges avtalsförmåner**

Bestämmelsen i punkt 1 c

Denna bestämmelse innehåller en prövning av huruvida person med hemvist i en avtalsslutande stat som inte kvalificerar för att erhålla avtalsförmåner enligt övriga bestämmelser i denna punkt kan uppfylla kraven enligt c och därmed ändå medges avtalsförmåner i källstaten. Den prövning som görs enligt denna bestämmelse tar sikte på den typ av verksamhet som person med hemvist i en avtalsslutande stat bedriver i denna stat. Det måste finnas ett affärsmässigt samband mellan denna verksamhet och den inkomst som härrör från den andra avtalsslutande staten för att avtalets förmåner ska tillkomma personen i fråga. Därutöver krävs att den verksamhet som bedrivs är en aktiv affärsverksamhet. Affärsverksamhet som består i att göra kapitalplaceringar eller av att förvalta investeringar kvalificerar dock inte för avtalsförmåner enligt dessa regler såvida denna verksamhet inte utgör bank- eller försäkringsverksamhet som bedrivs av en bank eller ett försäkringsföretag. En inkomst anses ha samband med en aktiv affärsverksamhet i en avtalsslutande stat om verksamheten i denna stat på något sätt är integrerad med verksamheten i den andra avtalsslutande staten (källstaten). Om exempelvis en amerikansk verksamhet består i att sälja produkter från en svensk tillverkare eller tillhandahålla delar till tillverkningsprocessen i Sverige eller om en verksamhet i Förenta Staterna säljer samma slag av produkter som avyttras av affärsrörelsen i Sverige anses sådan inkomst förvärvad i samband med den svenska affärsverksamheten. En inkomst anses ha samband med den svenska affärsrörelsen om den t.ex. avser ränteintäkter på investeringar av rörelsekapitalet i amerikanska värdepapper. En inkomst kan också "ha samband med" eller "vara en följd av" den svenska affärsrörelsen även om t.ex. ett svenskt bolag förvärvat inkomsten indirekt från ett amerikanskt rörelsedrivande bolag genom ett amerikanskt mellanliggande holdingbolag. Avtalsförmåner kan således medges även i det fall person med hemvist i Sverige förvärvat inkomst indirekt från en eller flera personer som har hemvist i Förenta Staterna.

**Verksamhetens
omfattning**

För att reglerna skall vara tillämpliga krävs att verksamheten i hemviststaten är av väsentlig omfattning i förhållande till verksamheten i källstaten. Med hänsyn till att omfattningen av Förenta Staternas ekonomi är betydligt större än Sveriges krävs dock inte att den svenska verksamheten är lika stor som den amerikanska verksamheten, men den svenska verksamheten kan inte endast uppgå till en väldigt liten procent av den amerikanska verksamheten, vid beaktande av omsättning, tillgångar nedlagda i verksamheterna eller liknande mått.

Bestämmelsen i punkt 1 d

**Ägar- och skatte-
bastest**

**Prop. 1994/95:60
s. 71**

Bestämmelsen i denna punkt innehåller ett tvådelat test, ett ägartest och ett test som avser att skydda skattebasen i källstaten ("the ownership and base erosion tests"). Enligt bestämmelsen medges person med hemvist i en avtalsslutande stat - som inte är fysisk person - avtalsförmåner i den andra avtalsslutande staten om 1) mer än 50 % av den verkliga äganderätten till denna person eller i fråga om aktiebolag, mer än 50 % av antalet av varje aktieslag i bolaget - innehas, direkt eller indirekt, av personer berättigade till avtalsförmåner enligt punkt a, b, e eller f eller som är amerikanska medborgare. Dessutom får högst 50 % av en sådan persons bruttointäkter användas, direkt eller indirekt, för att infria betalningsskyldighet (inkl. skyldighet att betala ränta och royalty) till personer som inte är berättigade till avtalsförmåner enligt punkt a, b, e och f och som inte är amerikanska medborgare. Det övergripande syftet med denna bestämmelse är liksom övriga bestämmelser i denna artikel att hindra att avtalsförmåner ges till person med hemvist i tredje stat. Regeln är bl.a. avsedd att motverka följande situation. En person med hemvist i tredje stat lånar ut medel till ett svenskt bolag vilka medel i sin tur lånas ut till person med hemvist i Förenta Staterna. En räntebetalning direkt från Förenta Staterna till tredje stat är i vissa fall underkastad en källskatt på 30 % om avtal inte finns mellan dessa båda länder. En räntebetalning från Förenta Staterna till det svenska bolaget är emellertid enligt detta avtal inte underkastad någon källskatt. En räntebetalning från det svenska bolaget till tredje stat är skattemässigt avdragsgill i Sverige. Då någon källskatt på ränta inte tas ut i Sverige då mottagaren är inskränkt skattskyldig här, innebär detta att Förenta Staternas eftergift av källskatt i förhållande till Sverige överförs till person med hemvist i tredje stat.

**Uttrycket "gross
income"**

De avtalsslutande staterna är eniga om att begreppet "gross income" skall tolkas i enlighet med amerikansk lagstiftning. Begreppet innefattar i princip bruttointäkter minus kostnad för sålda varor.

Bestämmelsen i punkt 1 e

**Bolag vars aktier
omsätts på erkänd
aktiebörs**

Enligt bestämmelsen i e är ett bolag vilkets viktigaste aktieslag i väsentlig omfattning och regelmässigt omsätts på en erkänd aktiebörs berättigat till avtalsförmåner. Begreppet "erkänd aktiebörs" definieras i punkt 3. För svensk del avses Stockholms fondbörs. De behöriga myndigheterna kan även komma överens om att annan aktiebörs skall omfattas av uttrycket.

Bestämmelsen i punkt 1 f

**Organisationer
utan vinstintresse**

Denna bestämmelse handlar om organisationer utan vinstintresse (inkl. pensionsfonder och privata stiftelser) och som härigenom är i sin helhet undantagna från beskattning i sin hemviststat. För att en sådan organisation skall omfattas av avtalets förmåner krävs att mer än hälften av förmånstagarna, medlemmarna eller deltagarna i en sådan organisation är personer som är berättigade till avtalsförmåner enligt denna artikel.

**Prop. 1994/95:60
s. 72**

Bestämmelsen i punkt 2

**Behörig myndig-
het kan besluta om
avtalsförmåner**

Denna regel möjliggör för person med hemvist i en avtalslutande stat som inte är berättigad till avtalsförmåner enligt bestämmelserna i punkt 1 att ges sådana förmåner om behörig myndighet i den avtalslutande stat från vilken inkomsten härrör beslutar detta. Vid tillämpningen av punkt 2 kommer de behöriga myndigheterna att göra en helhetsbedömning. En skattskyldig får begära att behörig myndighet avgör hans ärende utan att behöva invänta att skattemyndigheten har beslutat att avtalsförmåner inte kan ges enligt övriga bestämmelser i denna artikel. Om behörig myndighet medger avtalsförmåner kan ett sådant beslut gälla retroaktivt.

**Artister och
idrottsmän**

Beskattning av *inkomst som artister och idrottsmän* uppbär genom sin verksamhet regleras i *art. 18*. Sådan inkomst får beskattas i den stat där verksamheten utövas (p. 1). Detta gäller oavsett om inkomsten förvärfvas under utövande av fritt yrke eller enskild tjänst. Det angivna gäller dock inte om bruttointäkten som artisten eller idrottsmannen erhåller, inkl. kostnader som sådan person ersatts för eller som betalats för hans räkning, uppgår till högst 6.000 U.S. \$ eller motsvarande belopp i svenska kronor under en tolv månadersperiod. I sådant fall avgörs källstatens beskattningsrätt av övriga bestämmelser i avtalet (*art. 14 och 15*). Inkomst enligt *art. 18* får i regel 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 (p. 2).

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 Kopparbergs län, Särskilda skattekontoret, 771 83 Ludvika.

Prop. 1994/95:60
s. 72

Observera att bestämmelserna i denna artikel inte inskränker Förenta Staternas rätt att i enlighet med art. 1 punkt 4 i vissa fall beskatta som om avtalet inte gällt, se vidare under avsnitt 6.2 (*avsnitt 4.2 i detta häfte; RSV:s anm.*).

Pension m.m.

Art. 19 behandlar beskattning av *pension och annan liknande ersättning på grund av tidigare anställning och livränta samt utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen*. Sådan pension som betalas av eller från fonder inrättade av en avtalsslutande stat eller dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter till fysisk person på grund av arbete som utförts i statens eller myndighetens tjänst omfattas dock inte av denna artikel, utan av art. 20 punkt 2. I fråga om sådan i art. 19 behandlad ersättning får den i vissa fall endast beskattas i hemviststaten och i vissa fall endast i källstaten. Pension och annan liknande ersättning på grund av tidigare anställning i enskild tjänst och livränta (inkl. pensionsförsäkring) beskattas endast i hemviststaten (p. 1). Detta innebär t.ex. att ITP-betalningar och utbetalning från pensionsförsäkring endast får beskattas i hemviststaten. ATP och andra utbetalningar enligt bestämmelserna i en avtalsslutande stats socialförsäkringslagstiftning eller liknande lagstiftning till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten eller till medborgare i Förenta Staterna får dock beskattas endast i källstaten (p. 2). (*Enligt 5 § 4. SINK är pension enligt lagen (1992:381) om allmän försäkring i princip skattepliktig endast till den del den överstiger uppburen folkpension; RSV:s anm.*) I punkt 2 i den till avtalet hörande skriftväxlingen anges beträffande Förenta Staterna att liknande lagstiftning omfattar "United States tier 1 Railroad Retirement benefits". Av punkt 4 framgår att betalningar till pensionsplan, pensionsförsäkringspremie eller motsvarande som fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat erlägger i den andra avtalsslutande staten, under vissa förutsättningar kan behandlas på samma sätt i skattehänseende i hemviststaten som betalningar till pensionsplan m.m. i denna stat.

- p.g.a. tidigare anställning

- ATP och utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen

Prop. 1994/95:60
s. 73

Observera att bestämmelserna i denna artikel (utom p. 2) inte inskränker Förenta Staternas rätt att i enlighet med art. 1 punkt 4 i vissa fall beskatta som om avtalet inte hade gällt, se vidare under avsnitt 6.2 (*avsnitt 4.2 i detta häfte; RSV:s anm.*).

Offentlig tjänst

Inkomst av *offentlig tjänst* - med undantag för pension - beskattas enligt *art. 20* i regel endast i den stat som betalar ut inkomsten i fråga (p. 1 a). Under vissa i punkt 1 b angivna förutsättningar beskattas emellertid sådan ersättning endast i inkomsttagarens hemviststat. I punkt 2 finns bestämmelser rörande beskattning av pension på grund av tidigare offentlig tjänst. Sådan pension beskattas endast i källstaten (p. 2 a), om inte personen i fråga har hemvist och är medborgare i den andra staten (p. 2 b). I sådana fall

- pension

sker beskattning endast i hemviststaten. Enligt punkt 3 beskattas i vissa fall ersättning av offentlig tjänst enligt reglerna i art. 15 (Enskild tjänst), art. 16 (Styrelsearvoden), art. 18 (Artister och idrottsmän) resp. art. 19 (Pension m.m.).

Studering

Art. 21 innehåller regler för *studering* och *praktikanter*.

Förenta Staternas rätt att i enlighet med art. 1 punkt 4 i vissa fall beskatta som om avtalet inte gällt gäller såvitt avser art. 20 och 21 inte beträffande vissa personer, se vidare under avsnitt 6.2 (*avsnitt 4.2 i detta häfte; RSV:s anm.*).

Annan inkomst

Inkomst som inte behandlas särskilt i art. 6-21 beskattas enligt *art. 22 (Annan inkomst)* som huvudregel endast i inkomsttagarens hemviststat. Dessa bestämmelser tillämpas dock normalt inte då inkomsten är hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning i den andra staten (p. 2). Som tidigare påpekats är det viktigt att notera att artikelns tillämpningsområde inte är begränsat till inkomst som härrör från en avtalsslutande stat, utan också avser inkomst från tredje stat. Detta innebär bl.a. att den kommer till användning vid konkurrens mellan flera olika dubbelbeskattningsavtal, se vidare kommentaren till art. 21 i OECD:s modellavtal (*se nedan; 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.

Kommentaren till artikel 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.

Punkt 2

4. Denna punkt föreskriver undantag från bestämmelserna i punkt 1 i fall då inkomsten har samband med verksamhet vid fast driftställe eller stadigvarande anordning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten. Punkten omfattar också inkomst från tredje stat. I sådant fall ges beskattningsrätt till den avtalsslutande stat där det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen finns. Punkt 2 tillämpas inte på fast egendom, vilken situsstaten enligt artikel 6 punkt 4 har rätt att beskatta i första hand (jfr punkterna 3 och 4 av kommentaren till artikel 6). Fast egendom, som är belägen i en avtalsslutande stat och som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i denna stat har i den andra avtalsslutande staten, beskattas därför endast i den förstnämnda staten där egendomen finns och där inkomsttagaren har hemvist. Detta stämmer överens med reglerna i artiklarna 13 och 22 i fråga om fast egendom, eftersom punkt 2 av dessa artiklar endast gäller lös egendom i fast driftställe.

5. Punkten omfattar också det fall då inkomsttagaren och utbetalaren av inkomsten båda har hemvist i samma avtalsslutande stat och inkomsten är hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning som inkomsttagaren har i den andra avtalsslutande staten. I sådant fall ges beskattningsrätt till den avtalsslutande stat där det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen finns. I fall då dubbelbeskattning uppkommer skall hemviststaten medge lättnad enligt bestämmelserna i artikel 23 A eller 23 B. Problem kan emellertid uppkomma i fråga om beskattning av utdelning och ränta när hemviststaten också är källstat. Kombinationen av arti-

klarna 7 och 23 A hindrar staten från att ta ut skatt på inkomsten medan, om utdelningen eller räntan hade betalats till en person med hemvist i den andra staten, den första staten i egenskap av källstat för utdelningen eller räntan skulle kunna beskatta sådan utdelning eller ränta efter de skattesatser som föreskrivs i artikel 10 punkt 2 och artikel 11 punkt 2. Avtalsslutande stater, som inte kan godta denna situation, kan i sina avtal ta in en bestämmelse som ger hemviststaten i egenskap av källstat för utdelningen eller räntan rätt att ta ut skatt på sådan inkomst efter de skattesatser som föreskrivs i artikel 10 punkt 2 och artikel 11 punkt 2. Den stat där det fasta driftstället är beläget skall medge avräkning för sådan skatt på sätt som anges i artikel 23 A punkt 2 eller i artikel 23 B punkt 1. Sådan avräkning bör naturligtvis inte medges i fall då den stat där det fasta driftstället är beläget inte enligt sin inhemska lagstiftning beskattar den utdelning eller ränta som är hänförlig till fasta driftstället.

6. Somliga stater som tillämpar exempt-metoden (artikel 23 A) kan ha skäl att misstänka att den behandling som ges enligt punkt 2 kan uppmuntra företag i en avtalsslutande stat att placera tillgångar, exempelvis andelar, obligationer eller patent, i fast driftställe som är beläget i den andra avtalsslutande staten i syfte att erhålla en förmånligare behandling vid beskattning där. För att motverka sådana förfaranden som de anser utgöra missbruk, kan några stater bedöma dem som skentransaktioner och därför anse att tillgångarna inte har verkligt samband med det fasta driftstället. Andra stater kan stärka sin ställning genom att till punkt 2 foga ett villkor som föreskriver att punkten inte skall tillämpas på fall där sådana förfaranden har haft som främsta syfte att dra fördel av denna bestämmelse.

Prop. 1994/95:60
s. 73

Observera att bestämmelserna i denna artikel inte inskränker Förenta Staternas rätt att i enlighet med art. 1 punkt 4 i vissa fall beskatta som om avtalet inte hade gällt, se vidare under avsnitt 6.2 (*avsnitt 4.2 i detta häfte; RSV:s anm.*).

4.5 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning

4.5.1 Allmänt

**Prop. 1994/95:60
s. 74**

**Omvänd avräk-
ning**

**"Indirect foreign
tax credit"**

**Avräknings-
metoden**

Bestämmelserna om undanröjande av dubbelbeskattning finns i *art. 23*. Sverige tillämpar enligt punkt 2 a avräkning av skatt ("credit of tax") som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning. Normalt ankommer det på hemviststaten att undanröja uppkommen dubbelbeskattning men beträffande realisationsvinst som beskattas enligt *art. 13* punkt 7 har Sverige som källstat åtagit sig att avräkna amerikansk skatt (s.k. omvänd avräkning). Amerikas Förenta Stater använder uteslutande avräkning av skatt som metod att undvika dubbelbeskattning (p. 1). Beträffande bolag använder Förenta Staterna även en variant av denna metod som brukar benämnas "indirect foreign tax credit" eller "deemed paid foreign tax credit" ("underlying credit" i Storbritannien). "Indirect foreign tax credit" innebär att Förenta Staterna i princip medger avräkning för den underliggande bolagsskatt som ett utländskt dotterbolag betalat. Innebörden av "indirect foreign tax credit" är att ett amerikanskt bolag som äger minst 10 % av röstetalet för aktierna i ett svenskt bolag får nedsättning av den amerikanska skatten med den inkomstskatt som det svenska bolaget erlagt på den vinst av vilken utdelningen betalas. Den amerikanska skatten beräknas på ett belopp motsvarande utdelningen plus den svenska skatten. Bestämmelsen är en avspeglning av amerikansk intern lagstiftning. Metoden medger avräkning för skatt som erlagts på utdelningar från dotterbolag etc. i tre led, om ägarandelen i resp. bolag uppgår till minst 10 % av röstetalet för aktierna. Härutöver krävs att det amerikanska bolaget har ett indirekt ägande i sådant dotterbolag på minst 5 % av röstetalet för aktierna. Om detta test uppfylls anses den skatt som erlagts av det direktägda svenska dotterbolaget inkludera den skatt som detta bolag anses ha erlagt beträffande utdelning från dotterbolag i andra och tredje led vid bedömningen av den skatt som skall avräknas mot den skatt som utgår i Förenta Staterna.

Innebörden av den "normala" 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.

4.5.2 Skattefrihet i Sverige för utdelning från bolag i Amerikas Förenta Stater till svenskt bolag

Art. 23 punkt 2 c innehåller bestämmelser om skattefrihet i Sverige för utdelning från bolag i Amerikas Förenta Stater till svenskt bolag. För att sådan utdelning skall vara undantagen från svensk skatt krävs dels att utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk lagstiftning om båda bolagen hade varit svenska och dels att den inkomstbeskattning som det amerikanska bolaget underkastats utgör normal bolagsbeskattning i Förenta Staterna. Här kan också erinras om bestämmelserna om skattefrihet för utdelning från utländskt dotterbolag i 7 § 8 mom. SIL. Skulle en tillämpning av SIL:s bestämmelser vara mer gynnsam, skall dessa tillämpas.

Prop. 1994/95:60
s. 75

4.5.3 Avräkning i de fall Förenta Staterna utnyttjat sin "overriding taxing right"

Bestämmelserna i punkt 3 har tillkommit för att reglera den dubbelbeskattning som uppkommer när Förenta Staterna utnyttjar sin rätt enligt art. 1 punkt 4 beskatta som om avtalet inte hade gällt. I punkt 3 a har Sverige åtagit sig att avräkna amerikansk skatt på inkomst eller vinst som härrör från Förenta Staterna när medborgare i Förenta Staterna har hemvist i Sverige. Sådan avräkning skall dock inte ske med högre belopp än den skatt som enligt detta avtal skulle ha erlagts i Förenta Staterna om personen inte varit medborgare där. Punkt 3 b behandlar den dubbelbeskattningssituation som kan uppstå till följd av att Sverige begränsat sitt avräkningsåtagande enligt punkt 3 a. Bestämmelsen innebär att Förenta Staterna avräknar svensk skatt, efter avdrag för den avräkning som medgivits enligt punkt 3 a. I punkt 3 c finns en presumptionsregel som anger att inkomst eller vinst skall anses härröra från Sverige för att i den omfattning som behövs undvika dubbelbeskattning av inkomsten. Bestämmelsen behövs för att man på amerikansk sida skall kunna tillämpa de interna avräkningsreglerna i de fall som avses i punkt 3 b.

Om exempelvis en person med hemvist i Sverige utövar självständig yrkesverksamhet i Förenta Staterna och inkomsten inte är hänförlig till en stadigvarande anordning där innebär huvudregeln i art. 14 att Förenta Staterna inte har rätt att beskatta denna inkomst. Om denna person emellertid också är amerikansk medborgare tillåter art. 1 punkt 4 Förenta Staterna att beskatta inkomsten. Eftersom punkt 3 a föreskriver att Sverige högst skall avräkna den skatt som enligt detta avtal skulle ha erlagts till Förenta Stater-

na om personen inte var medborgare där utgår full skatt i Sverige i detta exempel. Av punkt 3 b framgår att Förenta Staterna i ett sådant fall från den inkomstskatt som utgår i Förenta Staterna skall avräkna den inkomstskatt som erlagts i Sverige. Ytterligare ett exempel på reglerna i denna punkt är om en fysisk person som är medborgare i Förenta Staterna har hemvist i Sverige och uppstår utdelning från bolag i Förenta Staterna. I ett sådant fall får Förenta Staterna beskatta utdelningen enligt intern lagstiftning utan iakttagande av den begränsning av beskattningsrätten som annars skulle följa av art. 10 punkt 2 b. Såsom framgår av punkt 3 a skall i sådant fall Sverige medge avräkning för den skatt som erlagts i Förenta Staterna. Avräkning skall dock inte ske med högre belopp än den skatt som enligt avtalet skulle ha erlagts i Förenta Staterna om personen inte var medborgare i Förenta Staterna. Med andra ord skall avräkning i Sverige i detta fall inte ske med högre belopp än 15 % av utdelningens bruttobelopp eftersom detta är den skatt som enligt art. 10 punkt 2 b i avtalet annars skulle ha erlagts. Enligt punkt 3 b skall därefter Förenta Staterna undanröja den kvarvarande dubbelbeskattningen genom att medge avräkning för den svenska skatt som betalats till eller tillkommer Sverige efter avräkning enligt punkt 3 a.

4.6 Särskilda bestämmelser

Förbud mot diskriminering

I art. 24 återfinns bestämmelser om förbud i vissa fall mot *diskriminering* vid beskattningen. Skatteavtal syftar bl.a. till att eliminera eller minska de skattehinder som finns för ett fritt utbyte av varor, kapital och tjänster. Genom regler som förhindrar diskriminerande beskattning bidrar avtalen till ökade investeringar och ett ökat utbyte av varor och tjänster mellan de avtalsslutande staterna. Reglerna om förbud mot diskriminering i detta avtal är som tidigare omnämnts tillämpliga på skatter av varje slag och beskaffenhet (p. 6). Detta innebär att bestämmelserna i denna artikel också kan åberopas beträffande arvs- och gåvoskatt, mervärdesskatt, energiskatt etc. 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 olikabehandling är emellertid tillåten. Att så är fallet framgår redan av punkt 1.

Artikel tillämplig på alla skatter

Medborgare

I punkt 1 slås fast att medborgare i en avtalsslutande stat eller juridisk person eller annan sammanslutning som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalsslutande stat inte i den andra avtalsslutande staten skall bli mindre fördelaktigt behandlad än vad

Uttrycket "under samma förhållanden"

en medborgare eller juridisk person eller annan sammanslutning som bildats enligt den lagstiftning som gäller i denna andra stat blir behandlad 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 eller juridisk person eller annan sammanslutning 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 lika 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 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. Ett exempel på detta är att det av vissa gjordes gällande att det stred mot diskrimineringsförbudet i skatteavtalen att bibehålla kupongskatten på utdelning på svenska aktier till personer bosatta i utlandet, samtidigt som skattefrihet infördes på utdelning på svenska aktier för personer bosatta i Sverige. Som redan konstaterats är detta dock en felsyn eftersom regeln tillåter olikabehandling mellan bosatta resp. icke bosatta personer. För att Förenta Staterna skall kunna behandla amerikanska medborgare som inte har hemvist i Förenta Staterna och svenska medborgare som inte har hemvist i Förenta Staterna olika har intagits en regel i punkt 1 som anger att dessa personer inte anses befinna sig under samma förhållande. Detta hänger samman med att Förenta Staterna i princip beskattar sina medborgare för all inkomst oavsett var de är bosatta.

**Prop. 1994/95:60 s.
77**

Bestämmelserna i punkt 2 tar inte sikte på diskriminering på grund av medborgarskap utan diskriminering på grund av ett företags faktiska belägenhet. 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. För att möjliggöra en sådan beskattning har på initiativ

av Förenta Staterna intagits en bestämmelse som tillåter detta (p. 5).

Punkt 4 förbjuder en avtalsslutande stat att ge företag mindre förmånlig behandling på grund av att dess kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras - direkt eller indirekt - av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Viktigt att observera såvitt avser denna bestämmelse är att den endast avser beskattningen av företaget som sådant och således inte omfattar beskattningen av de personer som äger eller kontrollerar företagets kapital. Bestämmelsens syfte är att tillförsäkra skattskyldiga med hemvist i samma stat lika behandling. 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 mellan två svenska aktiebolag trots att det gemensamma moderbolaget var ett utländskt bolag. Regeringsrätten har relativt 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.

Företag

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 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 mellan de avtalsslutande staterna och inte i förhållande till en stat som inte är avtalspart. Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens uppfattning och fastställde förhandsbeskedet. Skatterättsnämnden har dock i ett ärende som rörde Sveriges avtal med de nordiska länderna ansett att förutsättningar för koncernbidrag förelåg på grund av

Ömsesidig överenskommelse	att de länder som var inblandade omfattades av samma dubbelbeskattningsavtal. Avgörandet har inte prövats av Regeringsrätten. Förfarandet vid <i>ömsesidig överenskommelse</i> regleras i art. 25. Här kan erinras om att punkt 2 möjliggör återbetalning av amerikansk skatt trots att amerikanska tidsfrister för återbetalning löpt ut. Detta har stor betydelse i förhållande till Förenta Staterna som har en lagstiftning som normalt medför att det är omöjligt att överpröva en beskattningsåtgärd om inte den skattskyldige inom rätt tid anfört besvär över det beslut varigenom skatten påförts. Detta har föranlett problem vid tillämpningen av det nu gällande avtalet. Art. 26 innehåller bestämmelser om utbyte av upplysningar. ...
RSV:s kommentar	<i>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. ... Art. 27 behandlar regler om administrativ handräckning. Enligt bestämmelserna i denna artikel förbinder sig de avtalsslutande staterna att lämna bistånd vid indrivning av skatter som omfattas av avtalet.</i>
Prop. 1994/95:60 s. 78	
Handräckning	
Diplomater m.fl.	I art. 28 finns vissa föreskrifter beträffande <i>diplomatiska företrädare</i> och <i>konsulära tjänstemän</i> . Förenta Staternas rätt att i enlighet med art. 1 punkt 4 i vissa fall beskatta som om avtalet inte gällt gäller inte beträffande vissa personer, se vidare under avsnitt 6.2 (<i>avsnitt 4.2 i detta häfte; RSV:s anm.</i>).

4.7 Slutbestämmelser

Ikraftträdande och upphörande	Art. 29 och 30 innehåller bestämmelser om avtalets <i>ikraftträdande</i> och <i>upphörande</i> . Enligt art. 29 träder avtalet i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna. Avtalet tillämpas i Sverige på inkomst som förvärvas den 1 januari det år som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare. Avtalet kan enligt art. 30 sägas upp först sedan fem år förflutit sedan ikraftträdandet.
--------------------------------------	---