

SKATTENYTT

Officiellt organ för *Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund*



Nr 4/1962

Årg. 12

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

De viktigaste svenska dubbelbeskattningsavtalen i praktiskt sammandrag

Av förste taxeringsinspektören *Harry Salomon*

Första avsnittet

Då det med hänsyn till dubbelbeskattningsavtalens svårtillgänglighet kan anses föreligga ett behov i det praktiska taxeringsarbetet av en koncentrerad redogörelse för avtalens sakinhåll har här ett försök gjorts till sammanfattning av bestämmelserna i de 14 "vanligaste" avtalen. Såsom särskilt eftersträvansvärt har därvid ansetts, att genom en ändamålsenlig uppställning skapa största möjliga överblick över de skilda inkomst- och förmögenhetsslagen även som fullständighet. Redogörelsen, som närmast vänder sig till taxeringsnämnderna, har utarbetats med särskild tonvikt på taxeringstekniska detaljer och med begränsning av ämnet till frågor rörande de vanliga inkomst- och förmögenhetsskatterna.

Inledning

Inledningsvis skall i korthet beröras dels en viktig grundprincip i fråga om av-

talens tillämpning i allmänhet, dels ock det mycket viktiga stadgandet i 20 § 2 mom. Si och Sf, att om viss inkomst eller förmögenhet på grund av avtal med främmande makt är undantagen från svensk beskattning, må Konungen förklara, att statlig inkomstskatt eller statlig förmögenhetsskatt skall utgå med högre belopp än gällande bestämmelser eljest skulle föranleda. Föreskrifter om tillämpning av berörda stadgande återfinnes i anvisningarna till samtliga avtal.

1) Innebörden av förstnämnda princip kan uttryckas sålunda. Bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal innebära städse en inskränkning i gällande beskattningsregler, aldrig en skärpning av desamma. Om enligt de svenska skatteförfattningarna skattskyldighet icke föreligger, kan sådan icke heller inträda på grund av ett avtal. Å andra sidan äga skatteförfattningarna oinskränkt giltig-

het så länge och i den mån annat icke genom ömsesidigt avtal särskilt överenskommits.

2) Bestämmelserna till förhindrande av opåkallad lindring i skatteprogressionen innebära följande. Är viss inkomst eller förmögenhet på grund av ett avtal *undantagen* från beskattning i Sverige, uträknas först den statliga inkomstskatt eller förmögenhetsskatt, som skulle hava påförts, om den skattskyldiges hela inkomst eller förmögenhet tagits till beskattning utan hänsyn till avtalets bestämmelser. Därefter fastställs hur stor procent den sålunda uträknade skatten utgör av hela den beskattningsbara inkomst eller förmögenhet, varå skatten beräknats. Efter den sålunda erhållna procentsatsen uttages sedan skatt å den inkomst eller förmögenhet, som beskattas i Sverige.

Det åligger härvid *den skattskyldige* att i deklARATIONEN lämna fullständiga upplysningar angående den inkomst eller förmögenhet, som är undantagen från beskattning, samt *vederbörande taxeringsnämnd* att uträkna den statliga inkomstskatten ävensom förmögenhetsskatten samt att låta införa beloppen jämte grunderna för uträkningen i vederbörlig taxeringslängd.

Exempel:

A) Inkomsttaxeringen

Beskattningsbar inkomst enligt TN:s beslut	50.000 kr. ¹
I Sverige ej skattepl. ink. från X-land....	+ 25.000 kr. ¹
Summa	75.000 kr.

I inkomstlängden antecknas:

”Enligt avtalet med X-land skall statlig inkomstskatt uträknas å 75.000 kr., utgörande 29.660 kr. Härav påföres i Sverige

$$\frac{50.000}{75.000} \times 29.660 \text{ kr.} = 19.773 \text{ kr.}^2$$

B) Förmögenhetstaxeringen

Beskattningsbar förmögenhet enl. TN:s beslut	300.000 kr. ¹
I Sverige ej skattepl. förmög. i X-land ..	+ 100.000 kr. ¹
Summa, som ev. reduceras enl. 9 § Sf ..	400.000 kr.

I förmögenhetslängden antecknas:

”Enligt avtalet med X-land skall statlig förmögenhetsskatt uträknas å 400.000 kr., utgörande 3.600 kr. Härav påföres i Sverige

$$\frac{300.000}{400.000} \times 3.600 \text{ kr.} = 2.700 \text{ kr.}^2$$

Ett spørsmål, som föranlett meningskiljaktigheter, är huruvida vid beräkning av den utländska inkomst, till vilken hänsyn skall tagas vid ovannämnda skatteberäkning, avdrag bör medgiva för den på inkomsten belöpande i utlandet uttagna skatten såsom för omkostnad i förvärvskälla.

I betraktande av innehållet i 20 § 1 mom. Si, jämfört med anvisningarna till 20 § KL, framstår dylik avdragsrätt må hända naturlig. Mot avdragsrätt ha emellertid åberopats ett uttalande av departementschefen, vilken i proposition n

48 år 1961 (sid. 22) anför följande: "Denna regel, som för Sveriges del sedan tillämpas i fall av dubbelbeskattningsavtal, är avsedd att bibehålla progressiviteten i beskattningen i frågan om inkomst och förmögenhet, som enligt avtalet får beskattas i Sverige, och förhindra att den svenska skatten därå minskas genom avtalet. Det torde ligga i sakens natur att vid beräkning av tillämplig skattesats den utländska skatten ej avdrages såsom omkostnad, då den inkomst eller förmögenhet till vilken denna skatt hänförs sig helt undantages från svensk beskattning."

Departementschefens uttalande angående icke tillåten avdragsrätt har tagit sin form i bl. a. tillämpningsföreskrifterna till det nya brittiska avtalet (se nuv. till art. XXIII p. 2). Det kan tilläggas, att förevarande beskattningsfrågan nu befinner sig under prövning i ett mål i KR. Utgången avvaktas med intresse.

4 dubbelbeskattningsavtal i sammanlag, utvisande beskattningsrättens uppdelning

De avtal, som här nedan komma att behandlas, äro avtalen med 1. Amerikas Förenta Stater, 2. Belgien, 3. Canada, 4. Danmark, 5. Finland, 6. Frankrike, 7. Italien, 8. Nederländerna, 9. Norge, 10. Schweiz, 11. Storbritannien, 12. Sydafrikanska unionen, 13. Förbundsrepubliken Tyskland, 14. Österrike. (*Inom parentes angivna artiklar utgöra allenast hänvisningar till avtalstexten. Observera att bestämmelserna i avtalen äro beroende av innehållet i tillämpningsföreskrifterna och anvisningarna.*)

1. Amerikas Förenta Stater (SFS 1042/1940, ä. 88/1943)

A. Inkomsttaxeringen

Inkomst av: *Beskattas:*

1. Fast egendom: Där egendomen är belägen (art. V).

Märk: Till inkomst av fast egendom räknas även skogsavverkning å annans mark.

2. Internationell sjöfart och luftfart: Där fartyget registrerats (art. IV).

Undantag: Saknas registrering beskattas inkomsten i den stat, där fast driftställe finnes.

3. Annan rörelse än 2. med fast driftställe: Där driftstället finnes (art. II).

4. Annan rörelse än 2. och 3.: Där inkomsttagaren är bosatt (art. II).

5. Fritt yrke: Där verksamheten utövas (art. XI).

Undantag: Inkomst av fritt yrke beskattas i hemviststaten om *antingen* a) inkomsttagaren vistas i den andra staten under högst 180 dagar av beskattningsåret och inkomsten förvärfvas på grund av anställning hos eller avtal med fysisk eller juridisk person, bosatt i hemviststaten, *eller* b) inkomsttagaren vistas i den andra staten under högst 90 dagar av beskattningsåret och inkomsten uppgår till högst 3.000 dollars.

Märk: Skådespelare, artister, musiker, professionella idrottsmän

o. dyl., vilka yrkesmässigt ägna sig åt offentlig nöjesverksamhet, beskattas *städse* i den stat, där verksamheten utövas.

6. Royalty av fast egendom: Där egendomen är belägen (art. VI).

7. Annan royalty än 6. (även kapitalbelopp för immateriella rättigheter): Där inkomsttagaren är bosatt (art. VI).

8. Offentlig tjänst (lön, arvode, pension): I den stat därifrån inkomsten utbetalas (art. X).

Märk: S. k. Social Security Pension från Förenta Staterna behandlas som enskild pension.

RN 1955 nr 2:2, RÅ 1957: ref. 3.

9. Enkild tjänst:

a) personligt arbete: Där verksamheten utövas (art. XI).

Undantag: Inkomst av personligt arbete beskattas i hemviststaten om *antingen* a) inkomsttagaren vistas i den andra staten under högst 180 dagar av beskattningsåret och inkomsten förvärfvas på grund av anställning hos eller avtal med fysisk eller juridisk person, bosatt i hemviststaten, *eller* b) inkomsttagaren vistas i den andra staten under högst 90 dagar av beskattningsåret och inkomsten uppgår till högst 3.000 dollars. (Undantagen äro icke tillämpliga å skådespelare o. dyl. Jämf. fritt yrke.)

b) pension eller livränta: Där inkomsttagaren är bosatt (art. X).

10. Realisationsvinst:

a) fast egendom: Där egendomen är belägen (art. V).

b) annan egendom: Där inkomsttagaren är bosatt (art. IX).

Undantag: Om avyttrad egendom är hänförlig till ett fast driftställe i rörelse beskattas inkomsten i den stat, där driftstället finnes.

11. Kapital:

a) utdelning: I båda staterna (art. VII).

Märk: Utdelning från ett bolag i Förenta Staterna tages till beskattning i Sverige i vanlig ordning. Från den uträknade statliga inkomstskatten skall avräknas ett belopp motsvarande 5 % av utdelningens bruttobelopp, dock högst så stor del av den statliga inkomstskatten som belöper på nettoutdelningen. Det åligger TN att låta göra anteckning härom i inkomstlängden.

Exempel å anteckning: "Enligt avtalet med Amerikas Förenta Stater skall statlig inkomstskatt minskas med 5 % av A kr. (= bruttoutdelningen ³) dock med högst

am. utdeln. ./, am. skatt ./, förvaltn.-kostn. o. räntor ⁴)
$$\frac{\text{taxerad inkomst} + \text{allmänna avdrag}}{\text{avdrag}} \times \text{hela}$$

den statliga inkomstskatten."

b) ränta: Där inkomsttagaren är bosatt ⁶) (art. VIII).

Märk: Avräkning från svensk skatt för i Förenta Staterna uttagen källskatt å räntor får icke ske. Avdrag får dock på vanligt sätt göras vid inkomstberäkningen såsom för omkostnad i förvärvskälla.

B. *Förmögenhetstaxeringen* (art. XIII)
Förmögenhet i: *Beskattas:*

1. **Fast egendom:** Där egendomen är belägen.
2. **Kapital i internationell sjöfart och luftfart:** Där fartygen registrerats. Eljest där fast driftställe finnes.
3. **Annan rörelse än 2. med fast driftställe:** Där driftstället finnes.
4. **Annat kapital:** Där ägaren är bosatt.

C. *Speciella frågor*

1. **Terminologi:** Protokollet.
2. **Inkomstfördelning:**
 - a) **koncernföretag:** Art. III. (jämf. 43 § KL).
 - b) **huvudkontor — fast driftställe:** Art. II, prot. p. 1 (a).
3. **Oskift dödsbo:** Behandlas i frågor rörande skattelindring icke såsom självständigt skattesubjekt (prot. p. 4).⁵⁾

2. Belgien

(SFS 5/1954)

A. *Inkomsttaxeringen*

Inkomst av: *Beskattas:*

1. **Fast egendom:** Där egendomen är belägen (art. 4).
2. **Internationell sjöfart och luftfart:** Där den verkliga ledningen har sitt säte (art. 7).
3. **Annan rörelse än 2. med fast driftställe:** Där driftstället finnes (art. 5).
4. **Annan rörelse än 2. och 3:** Där inkomsttagaren är bosatt (art. 5).

5. **Fritt yrke:** Där inkomsttagaren är bosatt (art. 11).

Undantag: 1) I den mån inkomsten är hänförlig till ett av den skattskyldige innehaft fast driftställe beskattas inkomsten i den stat, där driftstället finnes.

2) Artister, skådespelare, musiker, professionella idrottsmän o. dyl. samt anordnare av skådespel, nöjeställningar el. dyl. beskattas *städse* i den stat, där verksamheten utövas.

6. **Royalty av fast egendom:** Där egendomen är belägen (art. 4).

7. **Annan royalty än 6.** (även kapitalbelopp för immateriella rättigheter):

a) Från Belgien till person med hemvist i Sverige: Beskattas i Sverige (art. 9).

Undantag: Om den som uppbär ersättningen innehar ett fast driftställe i Belgien sker beskattningen i Belgien.

b) Från Sverige till person med hemvist i Belgien: Beskattas i Sverige endast om mottagaren innehar ett fast driftställe i Sverige.

8. **Offentlig tjänst** (lön, arvode, pension (art. 12):

a) Från belgiska staten till belgisk medborgare, bosatt i Sverige: Beskattas i Belgien.

b) Från belgiska staten till svensk medborgare, bosatt i Sverige: Beskattas i Sverige.

c) Från svenska staten till svensk medborgare, bosatt i Belgien: Beskattas i Sverige.

- d) Från svenska staten till belgisk medborgare, bosatt i Belgien: Beskattas i Belgien.

Märk: Lön, arvode, pension från offentligt organ, som utövar rörelse, eller från statskontrollerat, juridiskt självständigt företag, beskattas enligt reglerna för inkomst av enskild tjänst.

9. Enskild tjänst:

- a) **personligt arbete:** Där verksamheten utövas (art. 13).

Undantag: 1) Personer anställda å fartyg eller luftfartyg i internationell trafik beskattas i den stat, där företagets verkliga ledning har sitt säte.

2) Inkomst av personligt arbete beskattas i hemviststaten i bl. a. följande fall:

a) Då inkomsttagaren vistas i den andra staten under högst 183 dagar av beskattningsåret och arbetet utföres för eller på uppdrag av hans i hemviststaten skattskyldige arbetsgivare och ersättningen icke belastar en förvärvsverksamhet, som är underkastad beskattning i den andra staten. (Undantaget är icke tillämpligt å skådespelare o. dyl. Jämför fritt yrke.)

b) Då professor eller lärare från en av staterna under tillfällig vistelse i den andra staten, ej överstigande 2 år, uppbär ersättning för undervisning vid universitet eller högskola i den andra staten.

- b) **styrelsearvoden o. dyl.:** Där aktiebolaget är hemmahörande (art. 10).

Undantag: Om ersättningen utgår på grund av stadigvarande verk-

samhet vid fast driftställe och om ersättningen bestrides av det fasta driftstället beskattas inkomsten i den stat, där driftstället finnes.

- c) **pension eller livränta:** Där inkomsttagaren är bosatt (art. 13).

10. Realisationsvinst:

- a) **fast egendom:** Där egendomen är belägen (art. 4).

- b) **annan egendom:** Där inkomsttagaren är bosatt (art. 17).

Undantag: Vinst genom överlåtelse av fast driftställe jämte tillbehör beskattas i den stat, där driftstället finnes (art. 5).

11. **Kapital:** Där inkomsttagaren är bosatt⁶⁾ (art. 8).

Undantag: 1) Inkomst av kapital, som verkligen investerats i fast driftställe, beskattas i den stat, där driftstället finnes.

2) Då ett dotterbolag i Belgien verkställer utdelning till dess moderbolag i Sverige är utdelningen undantagen från beskattning i i Sverige i den utsträckning som fallet skulle hava varit, därest båda bolagen hade ägt hemvist i Sverige.

12. **Annat slag:** Där inkomsttagaren är bosatt (art. 17).

B. Förmögenhetstaxeringen (art. 15)

Förmögenhet i: *Beskattas:*

1. **Fast egendom:** Där egendomen är belägen.

2. **Kapital i internationell sjöfart och luftfart:** Där den verkliga ledningen har sitt säte.

3. Kapital i annan rörelse än 2. med fast driftställe: Där driftstället finnes.

Märk: Ett bolag i Belgien får icke påföras förmögenhetsskatt i Sverige (art. 22).

4. Annat kapital: Där ägaren är bosatt (art. 17).

C. Speciella frågor

1. Terminologi: Art. 3, 6.

2. Vinstfördelning:

a) koncernföretag: Art. 5 (jämf. 43 § KL).

b) huvudkontor — fast driftställe: Art. 5.

c) royalty: Art. 9 § 2.

3. Oskift dödsbo: Behandlas i frågor rörande skattelindring icke såsom självständigt skattesubjekt (art. 16).⁵⁾

3. Canada

(SFS 626/1951)

A. Inkomsttaxeringen

Märk: Avtalet inskränker icke den kommunala beskattningsrätten, varför kommunal inkomstskatt skall påföras i vanlig ordning.

Inkomst av: *Beskattas:*

1. Fast egendom: Där egendomen är belägen (art. VIII).

2. Internationell sjöfart och luftfart: Där inkomsttagaren är bosatt (art. V).

3. Annan rörelse än 2. med fast driftställe: Där driftstället finnes (art. III).

4. Annan rörelse än 2. och 3: Där inkomsttagaren är bosatt (art. III).

5. Fritt yrke: Där verksamheten utövas (art. X).

Undantag: Inkomst av fritt yrke beskattas i hemviststaten bl. a. i det fall att inkomsttagaren vistas i den andra staten under högst 183 dagar av beskattningsåret och utför arbete därstädes för eller på uppdrag av person, bosatt i hemviststaten.

Märk: Skådespelare, artister, musiker, idrottsmän o. dyl., vilka yrkesmässigt ägna sig åt offentlig nöjesverksamhet, beskattas *städse* i den stat, där verksamheten utövas.

6. Royalty av fast egendom: Där egendomen är belägen (art. VIII).

7. Royalty för litterära, dramatiska, musikaliska eller konstnärliga arbeten: Där inkomsttagaren är bosatt (art. VII).

8. Royalty för film, patent, firmamamn, ritning el. dyl. (även kapitalbelopp): I båda staterna (art. VI, XV).

Undantag: Kapitalbelopp genom försäljning av patenträttigheter beskattas allenast i hemviststaten, för såvitt icke ersättningen utgör intäkt av sådan rörelse som avses vid p. 3. I sådant fall sker beskattning i den stat, där driftstället finnes (art. VIII).

Märk: 1) Då royaltyn utbetalas från Sverige till person, bosatt i Canada, beskattas royaltyn i

Sverige såsom inkomst av rörelse, vilken här bedrivits.

2) Då royaltyn utbetalas från Canada till person, bosatt i Sverige, tages royaltyn till beskattning i Sverige i vanlig ordning. Vid taxeringen till *statlig inkomstskatt* medgives dock icke avdrag för i Canada uttagen skatt. Avräkning härför sker i stället från den påförda statliga inkomstskatten med 15 % av royaltyns bruttobelopp, dock högst med den statliga inkomstskatt, som belöper å royaltyn. Det åligger TN att låta göra anteckning härom i inkomstlängden.

Exempel å anteckning: "Avdrag från den statliga inkomstskatten enligt avtalet med Canada utgör 15 % av A kr. (= royaltyns bruttobelopp³⁾), dock högst

$$\frac{\text{A kr. } \cdot \text{ ev. omkostnader}}{\text{taxerad inkomst} + \text{allm. avdrag}} \times \text{hela den statliga inkomstskatten.}"$$

9. Offentlig tjänst:

a) lön, arvode: I den stat, därifrån inkomsten utbetalas (art. IX).
Undantag: 1) Ersättning, som Sverige utbetalar till person i Canada, vilken *icke* är svensk medborgare, för arbete i svenska statens tjänst, är icke föremål för statlig inkomstskatt i Sverige.

2) Utbetalningar för tjänster, utförda i samband med rörelse, som någondera staten bedrivit i förvärvssyfte, behandlas enligt reglerna för inkomst av enskild tjänst.

b) pension: Där inkomsttagaren är bosatt (art. XI).

10. Enskild tjänst:

a) personligt arbete: Där verksamheten utövas (art. X, XV).
Undantag: 1) Inkomst av arbete, som fullgöres ombord å fartyg eller luftfartyg, beskattas i den stat, där utövaren av fartygsföretaget är bosatt (art. XV).

2) Inkomst av personligt arbete beskattas i hemviststaten bl. a. i följande fall:

a) Då inkomsttagaren vistas i den andra staten under högst 183 dagar av beskattningsåret och utför arbete därstädes för eller på uppdrag av person, bosatt i hemviststaten. (Undantaget är icke tillämpligt å skådespelare o. dyl. Jämf. fritt yrke.)

b) Då professor eller lärare från en av staterna under tillfällig vistelse i den andra staten, ej överstigande 2 år, uppbär ersättning för undervisning vid universitet eller högskola (art. XII).

b) pension eller livränta: Där inkomsttagaren är bosatt (art. XI).

11. Realisationsvinst: Där inkomsttagaren är bosatt (art. XIV).

12. Kapital:

a) utdelning: I båda staterna (art. VI, XV).

Märk: 1) Då ett bolag i Canada verkställer utdelning till ett aktiebolag eller en ekonomisk förening i Sverige är utdelningen undantagen från statlig beskattning i Sverige.

2) I andra fall tages utdelningen till beskattning i Sverige i vanlig ordning. Vid taxeringen till *stat-*

lig inkomstskatt medgives dock icke avdrag för i Canada uttagen skatt. Avräkning härför sker i stället från den påförda statliga inkomstskatten med 15 % av utdelningens bruttobelopp, dock högst med den statliga inkomstskatt, som belöper å utdelningen. Det åligger TN att låta göra anteckning härom i inkomstlängden. *Exempel å anteckning:* "Avdrag från den statliga inkomstskatten enligt avtalet med Canada utgör 15 % av A kr. (= utdelningens bruttobelopp³), dock högst $\frac{A \text{ kr. } \cdot \text{ förvaltn.-kostn. och räntor } ^4)}{\text{tax. ink.} + \text{allm. avdrag}}$ × hela den statliga inkomstskatten."

b) ränta: Där inkomsttagaren är bosatt⁶) (art. VI)

Märk: 1) Ränta som är hänförlig till inkomst av rörelse, beskattas enligt reglerna för dylik inkomst.

2) Ränta, som från Canada utbetalas till person, bosatt i Sverige, tages till beskattning i Sverige i vanlig ordning. Vid taxeringen till *statlig inkomstskatt* medgives dock icke avdrag för i Canada uttagen skatt. Avräkning härför sker i stället från den påförda statliga inkomstskatten på exakt motsvarande sätt som i fråga om canadensisk utdelning. (Exempel å anteckning i inkomstlängden se ovan.)

13. Annat slag: I den stat, därifrån inkomsten utbetalas (art. XV).

Undantag: Inkomst från i avtalet ej särskilt omnämnda inkomst-källor i Canada får beskattas i

Sverige, därest inkomsten icke är underkastad beskattning i Canada. Det ankommer på inkomsttagaren att styrka förhållandet.

B. Förmögenhetstaxeringen

Avtalet omfattar icke den statliga förmögenhetsskatten. Dylik skatt påföres därför i Sverige enligt vanliga regler.

C. Speciella frågor

1. Terminologi: Art. II.

2. Vinstfördelning:

a) koncernföretag: Art. IV (jämf. 43 § KL).

b) huvudkontor — fast driftställe: Art. III.

3. Oskift dödsbo: Behandlas i frågor rörande skattelindring icke såsom självständigt skattesubjekt (art. XVII).⁵)

4. Danmark

(SFS 653/1958, ä. 593/1959)

A. Inkomsttaxeringen

Inkomst av: *Beskattas:*

1. Fast egendom: Där egendomen är belägen (art. 4).

Märk: Till inkomst av fast egendom räknas även inkomst genom avverkning av skog å annans mark samt inkomst, som tillkommer avverkaren genom dels virkets försling till exporthamn, dels dess försäljning inom den stat, där egendomen är belägen, dels ock virkets förädling i samma stat, annorstädes än å fast driftställe.

2. Internationell sjöfart och luftfart:

Där den verkliga ledningen har sitt säte (art. 8).

Undantag: Särskilda regler gälla i fråga om konsortium, som icke är jur. person, med delägare från båda staterna, t. ex. SAS. Den danske delägaren beskattas ej i Sverige för den del av inkomsten som belöper å honom.

3. Annan rörelse än 2. med fast driftställe: Där driftstället finnes (art. 5).

4. Annan rörelse än 2. och 3.: Där inkomsttagaren är bosatt (art. 5).

5. Fritt yrke: Där inkomsttagaren är bosatt (art. 5, 11).

Undantag: 1) Om inkomsten härflyter från fast driftställe, beskattas inkomsten i den stat, där driftstället finnes.

2) Skådespelare, artister, musiker, idrottsmän o. dyl., vilka medverka vid offentlig tillställning, beskattas allenast i den stat, där verksamheten utövas. Beskattas icke inkomsten i denna stat äger emellertid hemviststaten beskatta inkomsten ifråga (art. 12).

(Anm.: De danska bestämmelserna angående tidpunkten för skattskyldighetens inträdande kan medföra, att viss inkomst icke alls blir beskattad i Danmark.)

6. Royalty av fast egendom: Där egendomen är belägen (art. 9).

7. Annan royalty än 6. (Även kapitalbelopp för immateriella rättigheter): Där inkomsttagaren är bosatt (art. 9).

8. Tjänst:

a) personligt arbete: Där verksamheten utövas. (art. 11).

Undantag: 1) Inkomst av arbete,

som fullgöres ombord å svenskt eller danskt fartyg, beskattas i den stat, vars nationalitet fartyget äger. (Med svenskt eller danskt fartyg likställs utländskt fartyg, som på s. k. bareboat basis befraktas av svenskt eller danskt företag, vars verkliga ledning har sitt säte i Sverige eller Danmark.) I Sverige medgivna ortsavdraget minskas med hänsyn till tid, varunder sjömansskatt erlagts i Danmark.

2) Inkomst av personligt arbete beskattas i hemviststaten i bl. a. följande fall:

a) Då inkomsttagare vistas i den andra staten under högst 183 dagar av kalenderåret och erhåller sina löneförmåner uteslutande från sin i hemviststaten bosatte arbetsgivare. (Undantaget är icke tillämpligt å skådespelare o. dyl. Jämför fritt yrke.)

b) Då arbetet fullgöres ombord å svenskt eller danskt luftfartyg.

c) Då studerande vid universitet eller högskola vistas i den andra staten under högst 100 dagar av kalenderåret och innehar anställning i syfte att erhålla för studierna erforderlig praktisk utbildning.

d) Då inkomsten icke beskattas i den andra staten.

(Anm.: De danska bestämmelserna angående tidpunkten för skattskyldighetens inträdande kan medföra, att viss inkomst icke alls blir beskattad i Danmark.)

b) styrelsearvodet o. dyl.: Där inkomsttagaren är bosatt (art. 11).

c) **pension eller livränta:** Där inkomstagaren är bosatt (art. 3, 11).

9. Realisationsvinst:

a) **fast egendom:** Där egendomen är belägen (art. 4).

Märk: Även i det fall att inkomsten enligt svensk skattelagstiftning utgör inkomst av rörelse beskattas inkomst av angivet slag städse i den stat, där egendomen är belägen.

b) **annan egendom:** Där inkomstagaren är bosatt (art. 3).

Undantag: Om avyttrad egendom är hänförlig till ett fast driftställe beskattas vinsten i den stat, där driftstället finnes (art. 5).

10. **Kapital:** Där inkomstagaren är bosatt⁶⁾ (art. 3, 10).

Undantag: 1) Utdelning från ett aktiebolag i Danmark till ett aktiebolag eller en ekonomisk förening i Sverige är undantagen från beskattning i Sverige i den utsträckning som fallet skulle hava varit, därest jämväl det utdelande bolaget varit bosatt i Sverige.

2) Ränta, som är att hänföra till inkomst av rörelse, beskattas enligt reglerna för dylik inkomst.

11. **Annat slag:** Där inkomstagaren är bosatt (art. 3).

B. Förmögenhetstaxeringen (art. 14)

Förmögenhet i: *Beskattas:*

1. **Fast egendom:** Där egendomen är belägen.

2. **Kapital i internationell sjöfart och luftfart:** Där den verkliga ledningen har sitt säte.

Undantag: Se A:2.

3. **Kapital i rörelse eller yrke med fast driftställe:** Där driftstället finnes.

Märk: Ett bolag i Danmark får icke påföras förmögenhetsskatt i Sverige (art. 17).

4. **Annat kapital:** Där ägaren är bosatt.

C. Speciella frågor

1. **Terminologi:** Art. 3, 6.

2. **Vinstfördelning:**

a) **koncernföretag:** Art. 16 (jämf. 43 § KL).

b) **huvudkontor — fast driftställe:** Art. 7.

3. **Oskift dödsbo:** I Sverige bosatt delägare i oskift danskt dödsbo är befriad från svensk skatt för utdelning från dödsboet, i den mån dödsboet skall beskattas i Danmark för inkomsten ifråga (art. 15).

5. Finland

(SFS 198/1950, ä. 592, 716/1952 och 20/1959)

A. Inkomsttaxeringen

Inkomst av: *Beskattas:*

1. **Fast egendom:** Där egendomen är belägen (art. 4).

Märk: 1) Till inkomst av fast egendom räknas även inkomst genom avverkning av skog å annans mark (slutprot.).

2) Om ett företag i en av staterna i den andra staten inköper redan avverkat virke och där försäljer eller förädlar virket eller forslar det till exporthamn, skall härigenom uppkommen inkomst

beskattas i den stat, där virket avverkats, ändå att företaget där icke har ett fast driftställe (slutprot.)

2. Internationell sjöfart och luftfart:

Där den verkliga ledningen har sitt säte (art. 7).

3. Annan rörelse än 2. med fast driftställe: Där driftstället finnes (art. 5).

4. Annan rörelse än 2. och 3.: Där inkomsttagaren är bosatt (art. 5).
Undantag: (Se p. 1 märk 2).

5. Fritt yrke: Där inkomsttagaren är bosatt (art. 5).

Undantag: 1) Bestämmelserna äro icke tillämpliga å inkomst av anställning.

2) Om inkomsten härflyter från fast driftställe beskattas inkomsten i den stat, där driftstället finnes.

6. Royalty av fast egendom: Där egendomen är belägen (art. 6).

7. Annan royalty än 6. (även kapitalbelopp för immateriella rättigheter): Där inkomsttagaren är bosatt (art. 6).

Undantag: Royalty, som influtit i av mottagaren bedriven rörelse, beskattas såsom inkomst av rörelsen ifråga.

8. Offentlig tjänst (lön, arvode, pension): I den stat, därifrån inkomsten utbetalas (art. 8).

9. Enskild tjänst (lön, arvode, pension): Där verksamheten utövas (art. 8).

Undantag: 1) Inkomst av anställ-

ning ombord å finskt fartyg är fritagen från svensk skatt. I Sverige medgivna, ortsavdraget minskas med hänsyn till tid, varunder sjömansskatt erlagts i Finland.

2) Inkomst av personligt arbete beskattas i hemviststaten i bl. a. följande fall:

a) Då inkomsttagaren tillfälligt vistas i den andra staten och erhåller sina löneförmåner uteslutande från sin i hemviststaten bosatte arbetsgivare.

b) Då inkomsttagare, som är bosatt invid landgränsen, utför arbete i gränskommun i den andra staten.

c) Då professor eller lärare från en av staterna under vistelse i den andra staten, ej överstigande 2 år, uppbär ersättning för undervisning vid universitet eller högskola.

d) Då studerande vid universitet eller högskola vistas i den andra staten under högst 100 dagar av ett och samma kalenderår och innehar anställning i syfte att erhålla för studierna erforderlig praktisk utbildning om inkomsten härav ej överstiger 1.500 svenska kronor eller 60.000 finska mark.

10. Realisationsvinst:

a) fast egendom: Där egendomen är belägen (slutprot.)

b) annan egendom: Där inkomsttagaren är bosatt (art. 3).

Undantag: Om avyttrad egendom är hänförlig till ett fast driftställe beskattas vinsten i den stat, där driftstället finnes (slutprot.)

11. Kapital:

a) utdelning: I båda staterna (art. 3, 9).

Märk: 1) Utdelning från ett aktiebolag i Finland till ett aktiebolag eller en ekonomisk förening i Sverige är undantagen från beskattning i Sverige i den utsträckning som fallet skulle hava varit om jämväl det utdelande bolaget varit bosatt i Sverige.

2) I andra fall tages utdelningen till beskattning i Sverige i vanlig ordning. Från den påförda statliga inkomstskatten skall emellertid avräknas ett belopp motsvarande 5 % av den finska bruttoutdelningen, dock högst den statliga inkomstskatt, som belöper å utdelningens nettobelopp (= finsk utdelning \cdot finsk skatt \cdot förvaltningskostnader och räntor). Det åligger TN att låta göra anteckning härom i inkomstlängden.

Exempel å anteckning: "Avräkning från statlig inkomstskatt enligt avtalet med Finland skall ske med 5 % av A kr. (= bruttoutdelningen³), dock högst med

finsk utdeln. \cdot finsk skatt \cdot förv.-kostn. och räntor⁴)
 $\frac{\text{taxerad inkomst} + \text{allm. avdrag}}{\times}$ hela den statliga inkomstskatten."

b) ränta: Där inkomsttagaren är bosatt (art. 3).

Undantag: Ränta, som är att hänföra till inkomst av rörelse, beskattas enligt reglerna för dylik inkomst.

12. Annat slag: Där inkomsttagaren är bosatt (art. 3).

B. Förmögenhetstaxeringen (art. 10)

Förmögenhet i: Beskattas:

1. Fast egendom: Där egendomen är belägen.

2. Kapital i internationell sjöfart och luftfart: Där den verkliga ledningen har sitt säte.

3. Kapital i rörelse eller yrke med fast driftställe: Där driftstället finnes.

4. Annat kapital: Där ägaren är bosatt.

C. Speciella frågor

1. Terminologi: Slutprot. till art. 3, 5.

2. Vinstfördelning:

a) koncernföretag: Art. 11 (jämf. 43 § KL).

b) huvudkontor — fast driftställe: Slutprot. till art. 5.

c) royalty: Slutprot. till art. 6.

3. Oskift dödsbo: I Sverige bosatt delägare i oskift dödsbo i Finland är befriad från svensk skatt för utdelning från dödsboet, i den mån dödsboet skall beskattas i Finland för inkomsten ifråga. (Slutprot. till art. 3).

6. Frankrike

(SFS 535/1960)

A. Inkomsttaxeringen

Inkomst av: Beskattas:

1. Fast egendom: Där egendomen är belägen (art. 2).

Märk: 1) Detta gäller även då inkomst av angivet slag enligt svensk skattelagstiftning (27 § KL) beskattas som inkomst av rörelse.

2) Till inkomst av fast egen-

dom räknas även inkomst genom avverkning av skog å annans mark (prot. p. 2).

2. Internationell sjöfart och luftfart:

Där företagets verkliga ledning har sitt säte (art. 5).

Undantag: Föra fartygen icke den stats flagga eller hava luftfartygen icke den stats nationalitet, där fartygsledningen har sitt säte, beskattas inkomsten enligt reglerna för inkomst av annan rörelse (prot. p. 5).

3. Annan rörelse än 2. med fast driftställe: Där driftstället finnes (art. 3).

4. Annan rörelse än 2. och 3.: Där inkomsttagaren är bosatt (art. 11).

5. Fritt yrke: Där verksamheten utövas (art. 6).

Märk: Utövning av fritt yrke anses föreligga endast i det fall, då verksamheten har ett fast centrum. Är detta icke fallet kan inkomsten bliva beskattad där inkomsttagaren är bosatt.

6. Royalty av fast egendom: Där egendomen är belägen (prot. p. 7)

7. Annan royalty än 6. (Även kapitalbelopp för immateriella rättigheter): Där inkomsttagaren är bosatt (art. 11, prot. p. 8).

Undantag: Är den uppkomna vinsten att hänföra till inkomst av industriell verksamhet eller handel, sker beskattning enligt reglerna för inkomst av rörelse.

8. Offentlig tjänst:

a) lön, arvode: I den stat, därifrån inkomsten utbetalas (art. 7).

b) pension: Där inkomsttagaren är bosatt (art. 11).

9. Enskild tjänst:

a) personligt arbete: Där verksamheten utövas (art. 6).

Undantag: Inkomst av personligt arbete beskattas i hemviststaten i bl. a. följande fall:

a) Då inkomsttagaren endast tillfälligt uppehåller sig i den andra staten och erhåller sina löneförmåner uteslutande från sin i hemviststaten skattskyldige arbetsgivare (prot. p. 8).

b) Då professor eller lärare från en av staterna under tillfällig vistelse i den andra staten, ej överstigande 2 år, uppbär ersättning för tjänstgöring vid universitet eller högskola (prot. p. 8).

c) Då studerande vid universitet, högskola eller teknisk skola innehar anställning i den andra staten i och för praktisk utbildning om inkomsten av anställningen ej överstiger 2.000 kronor eller 135.000 francs (prot. p. 10).

b) styrelsearvoden o. dyl.: Där bolagets ledning har sitt verkliga säte (art. 10).

c) pension: Där inkomsttagaren är bosatt (art. 11).

10. Realisationsvinst:

a) fast egendom: Där egendomen är belägen (prot. p. 2).

Märk: Även i det fall att inkomsten enligt svensk skattelagstiftning utgör inkomst av rörelse, beskattas inkomst av angivet slag städse i den stat, där egendomen är belägen.

b) annan egendom: Där inkomsttagaren är bosatt (art. 11).

Undantag: Om avyttrad egendom är hänförlig till ett fast driftställe i rörelse, beskattas vinsten i den stat, där driftstället finnes (prot. p. 3).

11. Kapital: Där inkomsttagaren är bosatt⁶⁾ (art. 8, 9).

Undantag: 1) Då ett bolag i Frankrike verkställer utdelning till ett aktiebolag eller en ekonomisk förening i Sverige är utdelningen undantagen från beskattning i Sverige i den utsträckning som fallet skulle hava varit, därest jämväl det utdelande bolaget ägt hemvist i Sverige.

2) Om fördringsägare har fasta driftställen i båda staterna och från ett av dessa beviljar lån eller verkställer depositioner, skall räntan, som härå inflyter, beskattas i den stat, där detta driftställe är beläget.

12. Annat slag: Där inkomsttagaren är bosatt (art. 11).

B. Förmögenhetstaxeringen (art. 12).

Förmögenhet i: *Beskattas:*

1. Fast egendom: Där egendomen är belägen.

2. Kapital i internationell sjöfart och luftfart: Där företagets verkliga ledning har sitt säte.

Undantag: Se A:2.

3. Kapital i annan rörelse än 2. med fast driftställe: Där driftstället finnes.

Märk: Ett bolag i Frankrike får icke påföras förmögenhetsskatt i Sverige (prot. p. 14).

4. Annat kapital: Där ägaren är bosatt.

C. Speciella frågor

1. Terminologi: Art. 3, 4 och protokollet.

2. Vinstfördelning:

a) koncernföretag: Art. 3 (jämf. 43 § KL).

b) huvudkontor — fast driftställe: Art. 3.

c) försäkringsföretag: Art. 23 (se SFS 519/1949).

3. Oskift dödsbo: Behandlas i frågor rörande skattelindring icke såsom självständigt skattesubjekt (art. 14; prot. p. 13).⁵⁾

7. Italien

(SFS 312/1958)

A. Inkomsttaxeringen

Inkomst av: *Beskattas:*

1. Fast egendom: Där egendomen är belägen (art. 4).

2. Internationell sjöfart och luftfart: Där den verkliga ledningen har sitt säte (art. 7).

3. Annan rörelse än 2. med fast driftställe: Där driftstället finnes (art. 5).

4. Annan rörelse än 2. och 3.: Där inkomsttagaren är bosatt (art. 5, 14).

5. Fritt yrke: Där verksamheten utövas (art. 11).

Märk: Regeln har giltighet endast då verksamheten utövas från fast driftställe. I annat fall beskattas inkomsten i hemviststaten. Skådespelare, artister, musiker, idrotts-

män o. dyl., vilka yrkesmässigt ägna sig åt offentlig nöjesverksamhet, beskattas dock *städse* i den stat, där verksamheten utövas.

6. Royalty av fast egendom: Där egendomen är belägen (art. 4).

7. Annan royalty än 6. (även kapitalbelopp för immateriella rättigheter): Där inkomsttagaren är bosatt (art. 6).

Undantag: Därest betalningsmottagaren har ett fast driftställe i den stat, därifrån royaltyn utbetalas, beskattas inkomsten endast i denna stat.

8. Offentlig tjänst: (lön, arvode, pension): I den stat, därifrån inkomsten utbetalas (art. 10).

Undantag: 1) Ersättning, som italienska staten utbetalar till svensk medborgare, bosatt i Sverige, beskattas i Sverige.

2) Ersättning, som svenska staten eller svensk kommun utbetalar till italiensk medborgare, bosatt i Italien, är undantagen från beskattning i Sverige.

3) Ersättning för tjänster, utförda i samband med rörelse, som endera staten bedriver i förvärvssyfte, behandlas som inkomst av enskild tjänst. (Såsom sådan rörelse åsyftas dock icke av italienska staten i Sverige bedriven turistbyråverksamhet.)

9. Enskild tjänst:

a) personligt arbete: Där verksamheten utövas (art. 11).

Undantag: 1) Inkomst av arbete, som fullgöres ombord å fartyg eller luftfartyg, beskattas i den

stat, där företagets verkliga ledning har sitt säte.

2) Inkomst av personligt arbete beskattas i hemviststaten i bl. a. följande fall:

a) Då inkomsttagaren vistas i den andra staten under högst 183 dagar av ett och samma kalenderår och arbetet utföres för eller på uppdrag av person, bosatt i hemviststaten, under sådana förhållanden, att ersättningen icke belastar en förvärvsverksamhet, som är underkastad beskattning i den andra staten. (Undantaget är icke tillämpligt å skådespelare o. dyl. Jämför fritt yrke.)

b) Då professor eller lärare från en av staterna under vistelse i den andra staten, ej överstigande 2 år, uppbär ersättning för undervisning vid universitet eller högskola (art. 12).

b) styrelsearvodet och dyl.: Där bolaget har sitt skatterättsliga hemvist (art. 11).

c) pension: Där inkomsttagaren är bosatt (art. 14).

10. Realisationsvinst:

a) fast egendom: Där egendomen är belägen (art. 4).

b) annan egendom: Där inkomsttagaren är bosatt (art. 14).

11. Kapital:

a) utdelning: I båda staterna (art. 8).

Märk: 1) Då ett bolag i Italien verkställer utdelning till ett aktiebolag i Sverige, vilket stadigvarande äger minst 1/10 av det verkliga inbetalda aktiekapitalet i det italienska bolaget, skall utdelning-

en vara undantagen från beskattning i Sverige i den utsträckning som fallet skulle hava varit, därest jämväl det utdelande bolaget varit bosatt i Sverige.

2) Då utdelningen uppbäres av fysisk person i Sverige upptages *bruttoutdelningen* till beskattning. Erlagd italiensk inkomstskatt avräknas från den påförda svenska skatten, dock med högst 10 % av utdelningens bruttobelopp. Inkomsttagaren har att bl. a. förete bevis om utdelningens bruttobelopp samt om det i Italien erlagda skattebeloppet. Om avdragsrätt föreligger, skall TN i inkomstlängden låta göra följande anteckning.

Exempel: "Avdrag från inkomstskatt enligt avtalet med Italien utgör A kr. (= erlagd italiensk skatt, dock högst 10 % av bruttoutdelningen). Avräkning å den kommunala inkomstskatten sker endast i den mån den statliga inkomstskatten ej förslår till avräkningen."

3) Då betalningsmottagaren icke är ett aktiebolag, som avses under 1), samt ej heller en fysisk person, beskattas utdelningen i Sverige i vanlig ordning.

b) ränta: Där inkomsttagaren är bosatt⁶⁾ (art. 9).

Märk: 1) Ränta, som är att hänföra till inkomst av rörelse, beskattas enligt reglerna för dylik inkomst.

2) Ränta, som utbetalas från Italien, upptages till beskattning i Sverige *utan avdrag* för i Italien uttagen källskatt eller inkomst-

skatt. Avräkning för erlagd dylik italiensk skatt sker från den påförda svenska skatten. Den skattskyldige har att bl. a. förete bevis om det i Italien erlagda skattebeloppet. Om avdragsrätt föreligger skall TN i inkomstlängden låta göra följande anteckning.

Exempel: "Avdrag från inkomstskatt enligt avtalet med Italien utgör A kr. (= verkligen erlagd italiensk skatt). Avräkning å den kommunala inkomstskatten sker endast i den mån den statliga inkomstskatten ej förslår till avräkningen."

12. Annat slag: Där inkomsttagaren är bosatt (art. 14).

B. Förmögenhetstaxeringen (art. 15)
Förmögenhet i: *Beskattas:*

- 1. Fast egendom:** Där egendomen är belägen.
- 2. Kapital i internationell sjöfart och luftfart.** Där företagets verkliga ledning har sitt säte.
- 3. Kapital i annan rörelse än 2. med fast driftställe:** Där driftstället finnes.

4. Fordringar eller obligationer mot säkerhet i fast egendom: Där egendomen är belägen.

Märk: I Sverige kan dylikt kapital beskattas endast om fordringarna utgöra tillgång i rörelse, som här utövas (jämför anv. till 6 § Sf).

5. Annat kapital: Där ägaren är bosatt.

C. Speciella frågor

1. Terminologi: Art. 3.

2. Vinstfördelning:

a) **koncernföretag:** Art. 5 (jämför 43 § KL).

b) **huvudkontor — fast driftställe:** Art. 5.

c) **royalty:** Art. 6.

3. **Oskift dödsbo:** Behandlas i frågor rörande skattelindring icke såsom självständigt skattesubjekt (art. 16.)⁵⁾

¹⁾ I förekommande fall för man och hustru gemensamt belopp.

²⁾ Fördelas i förekommande fall efter förhållandet mellan makarnas beskattningsbara inkomster respektive skattepliktiga förmögenheter.

³⁾ I regel deklarerar utdelningen eller i förekommande fall royaltyn eller räntan efter avdrag för i utlandet uttagen källskatt. För

Forts. i nästa nr

att erhålla bruttointkomsten multipliceras med $\frac{100}{90}$ (Förenta Staterna, Finland), $\frac{100}{85}$ (Canada), $\frac{100}{92,5}$ (Sydafrikanska unionen).

⁴⁾ Omkostnadsavdraget erhålles i brist på annan utredning genom proportionering av i förvärvskällan kapital medgivna avdrag enligt principerna i 44 § KL.

⁵⁾ I de fall oskift dödsbo icke behandlas som juridisk person gäller följande: I. Oskift dödsbo efter person, bosatt i Sverige, är befriat från svensk skatt för inkomst eller förmögenhet, som belöper å bodelägare, bosatt i den andra staten, därest dylik skattebefrielse skulle hava ägt rum om bodelägaren själv åtnjutit inkomsten eller innehaft förmögenheten.

II. Fysisk person, bosatt i Sverige, är befriad från svensk skatt för utdelning från oskift dödsbo efter person, bosatt i den andra staten, i den mån utdelningen utgjorts av sådan inkomst, varför skattebefrielse enligt avtalet skulle hava ägt rum, därest inkomsten uppburits direkt av bodelägaren.

⁶⁾ Bortsett från i den andra staten utövad beskattning vid källan.

⁷⁾ Bolag, vars delägare icke personligen svara för bolagets förbindelser.

⁸⁾ I regel den deklarerade utdelningen.