

Skatteavtal

Estland

RSV 360 - 223 utgåva 1

Skatteförvaltningen

SKATTEAVTALET MED ESTLAND

(1993 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1993:1389 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 april 1994

Lennart Nilsson

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningslista	9
Förordning (1993:1389) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland	11
Lag (1993:1163) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland	14
Protokollet	42
Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland	45
1 Inledning	45
2 Lagen om dubbelbeskattningsavtal	46
3 Översiktligt om inkomstskattesystemet i Estland .	48
4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll	49
4.1 Bakgrund	49
4.2 Avtalets tillämpningsområde	49
4.3 Definitioner m.m.	51
4.4 Avtalets beskattningsregler	53
4.5 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning ...	63
4.5.1 Allmänt	63
4.5.2 Skattefrihet för utdelning från bolag i Estland till svenskt bolag	64
4.5.3 Regler mot offshoreverksamhet m.m.	66
4.6 Särskilda bestämmelser	69
4.7 Slutbestämmelser	69

Läsanvisningar

I detta avtalshäfte har tagits in författningarna (förordningen och lagen inklusive avtalet och protokollet) och förarbeten till 1993 års skatteavtal mellan Sverige och Estland.

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

Även propositionen har försetts med kantrubriker. Dessa kantrubriker anger bl.a. 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.

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

Förkortningslista

anv.	anvisningarna till
art.	artikel
BevU	Bevillningsutskottet
def.	definition
förordn. el. förordningen	Förordning (1993:1389) om dubbelbeskatt- ningsavtal mellan Sverige och Estland
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
lagen	Lag (1993:1163) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland
LSI	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kon- trolluppgifter
mom.	moment
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
prop.	proposition
prot.p.	protokollspunkt
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 (1993:1389) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland;

utfärdad den 9 december 1993.

Regeringen föreskriver följande.

1 § Lagen (1993:1163) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland skall träda i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas

a) beträffande källskatter, på inkomst som förvärvas den 1 januari 1994 eller senare och

b) beträffande övriga skatter på inkomst, på skatter som påförs för beskattningsår som börjar den 1 januari 1994 eller senare.

Avtalet träder i kraft den 30 december 1993.

2 § Förordningen (1982:1227) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sovjetunionen skall inte längre tillämpas såvitt avser förhållandet mellan Sverige och Estland.

1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1994.

2. Förordningen (1982:1227) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sovjetunionen skall dock tillsammans med lagen (1982:708) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sovjetunionen, kungörelsen (1971:1330) om tillämpning av protokoll mellan Sverige och Sovjetunionen angående ömsesidig skattebefrielse för luftfartsföretag och deras anställda samt kungörelsen (1973:563) om tillämpning av protokoll mellan Sverige och Sovjetunionen angående ömsesidig skattebefrielse för sjöfartsföretag fortfarande tillämpas såvitt avser förhållandet mellan Sverige och Estland

a) beträffande källskatter, på inkomst som förvärvats 1993 eller tidigare,

b) beträffande övriga skatter på inkomst, på skatter som påförts för beskattningsår som börjat före den 1 januari 1994, samt

c) beträffande skatt på förmögenhet, på skatt som påförs vid 1994 eller tidigare års taxering.

På regeringens vägnar

BO LUNDGREN

Stefan Ersson
(Finansdepartementet)

Lag (1993:1163) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland;

utfärdad den 11 november 1993.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs följande.

1 § Det avtal för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet som Sverige och Estland undertecknade den 5 april 1993, skall till sammans med det protokoll som är fogat till avtalet och som utgör en del av detta, gälla som lag här i landet.

Avtalets innehåll framgår av bilaga till denna lag.

**Tillämpas endast i
inskränkande
riktning**

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

**Ej progressions-
uppräknings**

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

**Inskränkning i
tillämpningen av
art. 23 p. 1 d**

4 § Den angivna begränsningen i artikel 23 punkt 1 d andra meningen beträffande inkomster erhållna från tredje stat skall inte gälla.

5 § Följande författningar skall inte längre tillämpas såvitt avser förhållandet mellan Sverige och Estland, nämligen

— lagen (1982:708) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sovjetunionen,

— kungörelsen (1971:130) om tillämpning av protokoll mellan Sverige och Sovjetunionen angående ömsesidig skattebefrielse för luftfartsföretag och deras anställda,

— kungörelsen (1973:563) om tillämpning av protokoll mellan Sverige och Sovjetunionen angående ömsesidig skattebefrielse för sjöfartsföretag.

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

På regeringens vägnar

BIRGIT FRIGGEBO

BO LUNDGREN
(Finansdepartementet)

1.Prop. 1992/93:177, bet. 1993/94:SkU1, rskr. 1993/94:3.

**AVTAL MELLAN KONUNGARIKET SVERIGE OCH
REPUBLICEN ESTLAND FÖR ATT UNDVIKA DUB-
BELBESKATTNING OCH FÖRHINDRA
SKATTEFLYKT BETRÄFFANDE SKATTER PÅ
INKOMST OCH PÅ FÖRMÖGENHET**

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

Artikel 1

Personer på vilka avtalet tillämpas

**Def. i art. 4 p. 1
Jfr art. 24 och 26**

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

Artikel 2

Skatter som omfattas av avtalet

**Se art. 24 p. 6 och
27 p. 8
Sverige**

1. De för närvarande utgående skatter på vilka detta avtal tillämpas är:

**Förmögenhets-
skatt omfattas ej**

- a) i Sverige:
- 1) den statliga inkomstskatten, sjömansskatten och kupongskatten däri inbegripna,
 - 2) den statliga fastighetsskatten,
 - 3) den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta,
 - 4) den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta artister m.fl., och
 - 5) den kommunala inkomstskatten (i det följande benämnda "svensk skatt");

Estland

**Förmögenhetskatt
omfattas ej
Nya skatter, se s.
50f**

- b) i Estland:
- 1) inkomstskatten för fysiska personer,
 - 2) bolagsskatten, och
 - 3) licensskatten (i det följande benämnda "estnisk skatt").

1. Den engelska originaltexten finns i SFS 1993:1163.

- "Nya" skatter**
- Ömsesidig överenskommelse**
- "Nya" skatter**
- Se s. 50f**
2. Avtalet tillämpas även beträffande nya skatter på inkomst och på förmögenhet, som efter undertecknandet av detta avtal införs i en avtalsslutande stat. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall genom ömsesidig överenskommelse besluta huruvida en skatt som införs i någon av de avtalsslutande staterna är sådan skatt som avtalet skall tillämpas på i enlighet med vad som anges i föregående mening.
3. Avtalet tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av detta avtal påförs vid sidan av eller i stället för de skatter som anges i punkterna 1 och 2¹. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall meddela varandra de väsentliga ändringar som vidtagits i respektive skattelagstiftning.

Artikel 3

Allmänna definitioner

1. Om inte sammanhanget föranleder annat, har vid tillämpning-en av detta avtal följande uttryck nedan angiven betydelse:
- Def. av "Sverige"**
- a) "Sverige" åsyftar Konungariket Sverige, och innefattar, när uttrycket används i geografisk betydelse, Sveriges territorium, Sveriges territorialvatten och andra havsområden över vilka Sverige, i överensstämmelse med folkrättens regler, utövar suveräna rättigheter eller jurisdiktion;
- Def. av "Estland"**
- b) "Estland" åsyftar Republiken Estland, och innefattar, när uttrycket används i geografisk betydelse, Estlands territorium och varje annat angränsande område till Estlands territorialvatten över vilket Estland, i överensstämmelse med estnisk lag och folkrättens regler, äger utöva sina rättigheter beträffande havsbotten, dennas underlag och naturtillgångar;
- Def. av "person"**
- c) "person" inbegriper fysisk person, bolag och annan person-sammanslutning;
- Def. av "bolag"**
- d) "bolag" åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person;
- Def. av "företag i en avtalsslutande stat"**
- e) "företag i en avtalsslutande stat"² och "företag i den andra avtalsslutande staten" åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten;

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

2. Se RÅ 1991 not 228.

Def. av "medborgare"

- f) "medborgare" åsyftar:
- 1) fysisk person som har medborgarskap i en avtalsslutande stat,
 - 2) juridisk person, handelsbolag och annan sammanslutning som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalsslutande stat;

Def. av "internationell trafik"

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

- h) "behörig myndighet" åsyftar:

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

Tolkningsregel

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

Artikel 4

Hemvist

Def. av "person med hemvist ..."

Jfr art. 1

Se def. i prot.p. 1

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar 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, plats för bolags bildande eller annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper också staten själv, politisk underavdelning, lokal myndighet och offentlighetsorgan. Uttrycket inbegriper inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där.

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);

1. Se RÅ 1987 not 309.

- b) om det inte kan avgöras i vilken stat han har centrum för sina levnadsintressen eller om han inte i någondera staten har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist i den stat där han stadigvarande vistas;
- c) om han stadigvarande vistas i båda staterna eller om han inte vistas stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist i den stat där han är medborgare;
- d) om han är medborgare i båda staterna eller om han inte är medborgare i någon av dem, skall de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna avgöra frågan genom ömsesidig överenskommelse.

Tolkningsregel

3. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 annan person än fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna, skall de behöriga myndigheterna söka avgöra frågan genom ömsesidig överenskommelse och bestämma avtalets tillämplighet på sådan person. I avsaknad av överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna skall sådan person, vid tillämpning av avtalet, inte av någon av de avtalsslutande staterna anses ha hemvist i den andra avtalsslutande staten.

Artikel 5

Fast driftställe

Definition

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

Exemplifiering

2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt:

- a) plats för företagsledning,
- b) filial,
- c) kontor,
- d) fabrik,
- e) verkstad, och
- f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar.

Byggnadsverksamhet etc.

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

Undantag

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

- a) användningen av anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av företaget tillhöriga varor,
- b) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande,
- c) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för bearbetning eller förädling genom annat företags försorg,
- d) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för inköp av varor eller inhämtande av upplysningar för företaget,
- e) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att för företaget bedriva annan verksamhet av förberedande eller biträdande art,
- f) innehavet av en stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att kombinera verksamheter som anges i punkterna a—e, under förutsättning att hela verksamheten som bedrivs från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet på grund av denna kombination är av förberedande eller biträdande art.

Beroende representant

5. Om en person — som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 6 tillämpas — är verksam för ett företag samt i en 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 beträffande 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 bedrivs 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. När sådan representant bedriver sin verksamhet uteslutande eller nästan uteslutande för det företagets räkning, anses han emellertid inte såsom sådan oberoende representant som avses i denna punkt.

"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

Def. av "fast egendom"

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

Uthyrning m.m.

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

Försäljning, jfr art. 13 p. 1

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

Nyttjande etc. p.g.a. aktie- eller andelsinnehav

4. Om innehav av aktier eller andra andelar i bolag berättigar innehavaren av aktierna eller andelarna att nyttja bolaget tillhörig fast egendom, får inkomst, som förvärfvas genom omedelbart nyttjande, genom uthyrning eller annan användning av sådan nyttjanderätt, beskattas i den avtalsslutande stat där den fasta egendomen är belägen.

Fast egendom i näringsverksamhet

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

Artikel 7

Inkomst av rörelse

Def. i art. 3 p. 1 e

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:

- a) det fasta driftstället; eller
- b) försäljning i denna andra stat av varor av samma eller liknande slag som de som säljs genom det fasta driftstället; eller
- c) annan affärsverksamhet i denna andra stat av samma eller liknande slag som den som bedrivs genom det fasta driftstället.

Undantag från p. 1 b och c

Bestämmelserna i b och c tillämpas inte om företaget visar att sådan försäljning eller verksamhet inte rimligen hade kunnat bedrivas av det fasta driftstället.

Inkomstberäkning

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

Avdrag

OBS prot.p. 2

3. Vid bestämmandet av fast driftställes inkomst medges avdrag för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället, härunder inbegripna utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes.

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

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

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

**Artikelns till-
lämplighet**

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

Artikel 8

Sjöfart och luftfart

**Def. i art. 3 p. 1 e
och g, se prot.p. 3**

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

**Deltagande i pool
etc.**

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

**Konsortium,
t.ex. SAS**

3. När bolag från olika länder har överenskommit att bedriva internationell luftfart i konsortium, tillämpas bestämmelserna i punkt 1 och 2 beträffande inkomst som förvärfas av luftfartskonsortiet endast i fråga om den del av inkomsten som motsvarar den andel i konsortiet som innehas av bolag med hemvist i en avtalsslutande stat.

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, iaktas följande.

Om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det

ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.

2. I fall då en avtalsslutande stat inräknar i inkomsten för ett företag i denna stat och i överensstämmelse därmed beskattar inkomst för vilken ett företag i den andra avtalsslutande staten beskattats i denna andra stat samt den sålunda inräknade inkomsten enligt den förstnämnda staten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i denna stat om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall denna andra stat, om den anser att det är berättigat att inkomsten inräknats på angivet sätt, genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten i denna stat. Vid sådan justering iaktas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall vid behov överlägga med varandra.

Artikel 10

Utdelning

**Se art. 23
p. 1 c–e**

**Bolag 5/15%
Fysisk person 15%**

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.

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

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag), som direkt innehar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital,
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

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

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

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

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

beskattningen behandlas på samma sätt som inkomst av aktier.

**Undantag från
p. 1 och 2**

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

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

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

Artikel 11

Ränta

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

Källskatt 10%

2. Röntan får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till röntan får skatten inte överstiga 10 procent av röntans bruttobelopp.

De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna får träffa ömsesidig överenskommelse om sättet att genomföra denna begränsning.

**Undantag
- ränta från Est-
land**

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 och 2 skall,
a) ränta som härrör från Estland undantas från estnisk skatt om röntan betalas till:
(i) svenska staten, dess politiska underavdelning, lokala myndighet eller offentligrättsliga organ;
(ii) Sveriges Riksbank;
(iii) SWEDECORP; eller

Def. i prot.p. 1

- ränta från Sverige**
- Def. i prot.p. 1**
- (iv) annan institution liknande den som angetts under (iii) som de avtalsslutande staternas behöriga myndigheter från tid till annan kommer överens om;
- b) ränta som härrör från Sverige undantas från svensk skatt om räntan betalas till:
- (i) estniska staten, dess politiska underavdelning, lokala myndighet eller offentlighetsorgan;
- (ii) Estlands Riksbank;
- (iii) annan organisation som efter undertecknandet av detta avtal bildas i Estland och som är likartad med sådan organisation som bildats i Sverige och som anges i a (iii) (de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall genom ömsesidig överenskommelse avgöra om sådan organisation är likartad); eller
- (iv) annan institution liknande sådan som angetts under a (iv) som de avtalsslutande staternas behöriga myndigheter från tid till annan kommer överens om;
- ränta på lån garanterat av i a-b angivet organ**
- c) ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten med anledning av ett lån som garanteras av organ som anges i a eller b beskattas endast i denna andra stat;
- d) ränta som härrör från en avtalsslutande stat beskattas endast i den andra avtalsslutande staten om:
- (i) mottagaren har hemvist i den andra avtalsslutande staten, och
- (ii) mottagaren är ett företag i den andra avtalsslutande staten som har rätt till räntan; samt
- (iii) räntan betalas med anledning av skuld som uppkommit vid detta företags försäljning på kredit av varor eller industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning till ett företag i den förstnämnda staten utom i fall då försäljningen sker mellan närstående personer eller fordran uppkommer mellan närstående personer.
- ränta på skuld som uppkommit vid försäljning på kredit**
- Se def. i prot.p. 4**
- Def av "ränta" enligt art. 11**
4. Med uttrycket "ränta" förstås i denna artikel inkomst av varje slags fordran, antingen den säkerställts genom inteckning i fast egendom eller inte. Uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper, som utfärdats av staten, och inkomst av obligationer eller debentures, däri inbegripna agiobelopp och vinster som hänförs till sådana värdepapper, obligationer eller debentures. Straffavgift på grund av sen betalning anses inte som ränta vid tillämpningen av denna artikel.

**Undantag från
p. 1 och 2**

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

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

**Intressegemenska
p**

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

Artikel 12

Royalty

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

Källskatt 5/10%

2. Royaltyn får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till royaltyn, får skatten inte överstiga:

OBS prot.p. 5

- a) 5 procent av royaltyns bruttobelopp om royaltyn avser betalning för nyttjandet av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning;
- b) 10 procent av royaltyns bruttobelopp i övriga fall.

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

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

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

**Leasingavgifter
ingår, se även
prot.p. 6**

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

**Undantag från
p. 1 och 2**

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

**Intressegemenska
p**

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

vardera avtalsslutande staten med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

**Mest gynnad
nations-klausul**

7. Om Estland i ett avtal för att undvika dubbelbeskattning med tredje stat, som vid tidpunkten för undertecknandet av detta avtal är medlem i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD), efter nämnda tidpunkt överenskommer att undanta någon rättighet eller tillgång från definitionen i punkt 3 i denna artikel eller att undanta royalty som härrör från Estland från estnisk skatt eller att begränsa de skattesatser som anges i punkt 2, skall denna definition av royalty, denna skattebefrielse eller lägre skattesats tillämpas automatiskt som om detta hade föreskrivits i punkt 3 eller 2.

Artikel 13

Realisationsvinst

Fast egendom

Jfr art. 6 p. 3

1. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2 och som är belägen i den andra avtalsslutande staten eller vinst vid överlåtelse av andelar i ett bolag vars tillgångar huvudsakligen består av sådan egendom, får beskattas i denna andra stat.

**Lös egendom i fast
driftställe m.m.**

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

Skepp, luftfartyg

Se p. 5

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

Övrig egendom

4. Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som avses i föregående punkter i denna artikel beskattas endast i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist.

Luftfartskonsortium, t.ex. SAS

5. Beträffande vinst som förvärfvas av luftfartskonsortium bestående av bolag från olika länder tillämpas bestämmelserna i punkt 3 endast i fråga om den del av vinsten som motsvarar den andel av konsortiet som innehas av bolag med hemvist i en avtalsslutande stat.

Avyttring efter utflyttning

Jfr 53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. a SIL

6. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 4 får vinst, som fysisk person som har haft hemvist i en avtalsslutande stat och som erhållit hemvist i den andra avtalsslutande staten förvärfvar på grund av överlåtelse av egendom, beskattas i den förstnämnda staten om överlåtelsen av egendomen sker vid något tillfälle under en tioårsperiod efter det datum då den fysiska personen upphört att ha hemvist i den förstnämnda staten.

Artikel 14

Självständig yrkesutövning

Stadigvarande anordning

eller

183 dagar

Exempel på "fritt yrke"

1. Inkomst, som en fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar genom att utöva fritt yrke eller annan självständig verksamhet, beskattas endast i denna stat om han inte i den andra avtalsslutande staten har en stadigvarande anordning som regelmässigt står till hans förfogande för att utöva verksamheten. Om han har en sådan stadigvarande anordning, får inkomsten beskattas i denna andra stat men endast så stor del av den som är hänförlig till denna stadigvarande anordning. Fysisk person som har hemvist i en avtalsslutande stat och som vistas i den andra avtalsslutande staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, som börjar eller slutar under beskattningsåret i fråga, skall anses ha en stadigvarande anordning som regelmässigt står till hans förfogande i denna andra stat och den inkomst som uppbärs från verksamhet bedriven i denna andra stat skall hänföras till den stadigvarande anordningen.

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

Artikel 15

Enskild tjänst

1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18 och 19 föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning som person med

hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.

**Undantag från
p. 1;**

**OBS prot.p. 7
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 tolv månadersperiod som börjar eller slutar under beskattningsåret i fråga, och
- b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i den andra staten eller på dennes vägnar, samt
- c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i den andra staten.

**Undantag från
p. 1 och 2;**

Ombordanställda

**Ombordanställda
av luftfartskonsortium, t.ex. SAS**

3. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel får ersättning för arbete, som utförs ombord på skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik av en person med hemvist i en avtalsslutande stat, beskattas i denna stat.

4. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär inkomst av arbete, vilket utförs ombord på ett luftfartyg som används i internationell trafik av ett luftfartskonsortium bildat av bolag från olika länder inklusive bolag med hemvist i denna stat, beskattas sådan ersättning endast i denna stat.

Artikel 16

Styrelsearvode

Styrelsearvode och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär i egenskap av medlem i styrelse eller annat liknande organ i bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

Artikel 17

Artister och idrottsmän

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 14 och 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvat genom sin personliga verksamhet i den andra avtalsslutande staten i egenskap av artist, såsom teater- eller filmskådespelare,

radio- eller televisionsartist eller musiker, eller av idrottsman, beskattas i denna andra stat.

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

Undantag från p. 1 och 2

3. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 skall inte tillämpas på inkomst som förvärfvas på grund av verksamhet utövad i en avtalsslutande stat av en artist eller idrottsman om besöket i denna stat uteslutande eller huvudsakligen finansierats genom allmänna medel av den andra avtalsslutande staten, dess politiska underavdelning eller lokala myndighet. I sådana fall skall inkomsten beskattas i enlighet med artiklarna 7, 14 eller 15.

Artikel 18

Pension, livränta och liknande ersättningar

"Privat" pension m.m.

1. Pension och annan liknande ersättning på grund av tidigare privat tjänst och livränta som betalas till person med hemvist i en avtalsslutande stat, beskattas endast i denna stat. Om emellertid skatteuttaget i denna stat på pensionen, ersättningen eller livräntan inte är betydande, får dock pensionen, ersättningen och livräntan beskattas i den avtalsslutande stat från vilken den härrör.

"Offentlig" pension m.m.

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 får utbetald pension och andra förmåner, antingen de utbetalas periodiskt eller i form av engångsersättning, enligt socialförsäkringslagstiftningen eller annan i offentlig regi organiserad ordning i en avtalsslutande stat för välfärdsändamål eller på grund av tidigare offentlig tjänst, beskattas i denna stat.

Def. av "livränta"

3. Med uttrycket "livränta" förstås i denna artikel ett fastställt belopp, som utbetalas periodiskt på fastställda tider under en persons livstid eller under angiven eller fastställbar tidsperiod och som utgår på grund av förpliktelse att verkställa dessa utbetalningar som ersättning för däremot fullt svarande vederlag i penningar eller penningars värde (med undantag för utförda tjänster).

Artikel 19

Offentlig tjänst

- Lön m.m.**
- Def. i prot.p. 1**
- Undantag från p. 1 a;**
- Lokalanställda**
- Undantag från p. 1**
- Def. i prot.p. 1**
1. a) Ersättning (med undantag för pension), som betalas av en avtalslutande stat, dess politiska underavdelning eller lokala myndighet eller dess offentlighetsorgan till fysisk person på grund av arbete som utförs i denna stats, politiska underavdelnings eller lokala myndighets eller offentlighetsorganets tjänst, beskattas endast i denna stat.
 - b) Sådan ersättning beskattas emellertid endast i den avtalslutande stat i vilken den fysiska personen har hemvist, om arbetet utförs i denna stat och personen i fråga:
 - 1) är medborgare i denna stat, eller
 - 2) inte fick hemvist i denna stat uteslutande för att utföra arbetet.
2. Bestämmelserna i artiklarna 15, 16 och artikel 18 punkt 1 tillämpas på ersättning och pension som betalas på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av en avtalslutande stat, dess politiska underavdelning eller lokala myndighet eller dess offentlighetsorgan.

Artikel 20

Studerande

- "Understöd" från annan stat**
- Studerande, affärspraktikant eller lärling, som har eller omedelbart före vistelsen i en avtalslutande stat hade hemvist i den andra avtalslutande staten och som vistas i den förstnämnda staten uteslutande för sin undervisning eller utbildning, beskattas inte i denna stat för belopp som han erhåller för sitt uppehälle, sin undervisning eller utbildning, under förutsättning att beloppet härrör från källa utanför denna stat.

Artikel 21

Annan inkomst

1. Inkomst som person med hemvist i en avtalslutande stat förvärvar och som inte behandlas i föregående artiklar av detta avtal, beskattas endast i denna stat. Inkomst som härrör från den andra avtalslutande staten får emellertid även beskattas i denna andra stat.

Undantag

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

Artikeln ej tillämplig, se art. 2

Artikel 22

Förmögenhet

1. Förmögenhet bestående av sådan fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2, vilken person med hemvist i en avtalsslutande stat innehar och vilken är belägen i den andra avtalsslutande staten, eller förmögenhet bestående av andelar i bolag vars tillgångar huvudsakligen utgörs av sådan egendom, får beskattas i denna andra stat.

2. Förmögenhet bestående 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.

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

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

5. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 4 får förmögenhet bestående av andelar i bolag med hemvist i en avtalsslutande stat som innehas av fysisk person som haft hemvist i denna stat och erhållit hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas i den förstnämnda staten under de första fem åren som följer efter det datum då den fysiska personen upphört att ha hemvist i den först-

nämnda staten.

Artikel 22 ej tillämplig, se art. 2

6. Beträffande förmögenhet som innehas av ett luftfartskonsortium bestående av bolag från olika länder, tillämpas bestämmelserna i punkt 3 och 4 endast i fråga om sådan förmögenhet som motsvarar den andel i konsortiet som innehas av bolag med hemvist i en avtalsslutande stat.

Artikel 23

Undanröjande av dubbelbeskattning

Metodartikeln

Sverige

1. Beträffande Sverige skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

Avräkning från inkomstskatt

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

Se def. i p. 1 d

Progressionsförbehåll

b) Om en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i artikel 19 beskattas endast i Estland, får Sverige — vid bestämmandet av svensk progressiv skatt — beakta sådan inkomst.

OBS 3 § lagen Skattefrihet för utdelning

c) Utan hinder av bestämmelserna i punkt a är utdelning från bolag med hemvist i Estland till bolag med hemvist i Sverige undantagen från svensk skatt i den mån utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk lagstiftning om båda bolagen hade varit svenska. Sådan skattebefrielse medges dock endast om

Se def. i p. 1 d

Alternativa villkor för utdelningskattefrihet

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

2) utdelningen som betalas av bolag med hemvist i Estland uteslutande eller nästan uteslutande består av utdelning som detta bolag under ifrågavarande år eller tidigare år mottagit på aktier som bolaget innehar i bolag med hemvist i tredje stat, vilken utdelning skulle ha varit skattebefriad i Sverige om de aktier för vilka utdelningen betalas hade innehafts direkt av bolaget med

**Matching credit/
exempt**

OBS art. 28

Begränsningar

OBS 4 § lagen

**Matching credit/
exempt t.o.m.
2003-12-31**

**Ej tillämplig,
jfr art. 2 och 22**

Estland

Avräkning

Se p. 2 b

**- från inkomst-
skatt**

**Ej tillämplig,
jfr art. 2 och 22**

Spärrbeloppet

hemvist i Sverige.

- d) Vid tillämpningen av punkterna a och c anses uttrycken "den estniska skatt som erlagts" och "den normala bolagsskatten i Estland eller en inkomstskatt jämförlig därmed" innefatta estnisk inkomstskatt som skulle ha erlagts, men som på grund av tidsbegränsade bestämmelser i estnisk lagstiftning avsedd att främja ekonomisk utveckling inte erlagts eller erlagts med lägre belopp. Det angivna gäller dock endast för det fall skattebefrielse medgivits eller lägre skatt erlagts i fråga om andra inkomster än sådana som härrör från den finansiella sektorn samt att inte mer än 25 procent av inkomsterna härrör från ränteintäkter eller realisationsvinster vid försäljning av aktier, andra andelar eller obligationer eller består av inkomster erhållna från tredje stat.
- e) Bestämmelserna i punkt d gäller endast i fråga om de tio första åren under vilka detta avtal tillämpas. De behöriga myndigheterna skall överlägga med varandra för att avgöra om dessa bestämmelser skall tillämpas efter denna tidpunkt.
- f) Om en person med hemvist i Sverige innehar förmögenhet som i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Estland, skall Sverige från skatten på denna persons förmögenhet avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som erlagts i Estland. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av förmögenhetsskatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den förmögenhet som får beskattas i Estland.

2. Beträffande Estland skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

- a) Om person med hemvist i Estland förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt detta avtal får beskattas i Sverige skall Estland, såvida inte förmånligare behandling ges enligt intern lagstiftning,
- 1) från den estniska skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som erlagts i Sverige för inkomsten;
 - 2) från den estniska skatten på förmögenheten avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som erlagts i Sverige för förmögenheten.

Avräkningsbeloppet skall emellertid inte i någotdera fall överstiga den del av inkomst- eller förmögenhetsskatten i Estland, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst eller förmögenhet som får beskattas i Sverige.

**Avräkning för
bakomliggande
bolagsskatt**

**Ej tillämplig,
jfr art. 2 och 22**

- b) Vid tillämpningen av punkt a gäller följande. När bolag med hemvist i Estland mottar utdelning från bolag med hemvist i Sverige i vilket det äger minst 10 procent av de aktier som har full rösträtt, skall den skatt som erlagts i Sverige inkludera inte endast den skatt som erlagts på utdelningen utan också den skatt som erlagts på bolagets bakomliggande vinst av vilken utdelningen betalas.
- c) Vid tillämpningen av punkterna 1 f och 2 a skall uttrycken "den förmögenhetsskatt som erlagts i Estland" och "den förmögenhetsskatt som erlagts i Sverige" inte innefatta förmögenhetsskatt som tas ut med stöd av bestämmelserna i artikel 22 punkt 5.

Artikel 24

Förbud mot diskriminering

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

1. Medborgare i en avtalsslutande stat skall inte i den andra avtalsslutande staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som medborgare i denna andra stat under samma förhållanden, särskilt med hänsyn till hemvist, 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.

Statslös person

2. Statslös person med hemvist i en avtalsslutande stat skall inte i någondera 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 staten i fråga under samma förhållanden, särskilt med hänsyn till hemvist, är eller kan bli underkastad.

Fast driftställe

**Jfr 6 § 1 mom.
1 st. c SFL**

3. 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.

¹Se RÅ 1986 not 785 och RÅ 1988 ref. 154.

Kostnadsavdrag

4. Utom i de fall då bestämmelserna i artikel 9 punkt 1, artikel 11 punkt 7 eller artikel 12 punkt 6 tillämpas, är ränta, royalty och annan betalning från företag i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten avdragsgilla vid bestämmandet av den beskattningsbara inkomsten för sådant företag på samma villkor som betalning till person med hemvist i den förstnämnda staten. På samma sätt är skuld som företag i en avtalsslutande stat har till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten avdragsgill vid bestämmandet av sådant företags beskattningsbara förmögenhet på samma villkor som skuld till person med hemvist i den förstnämnda staten.

Estniskt ägande av svenskt företag (och omvänt)

5. Företag i en avtalsslutande stat, vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i den andra avtalsslutande staten, skall inte i den förstnämnda staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som annat liknande företag i den förstnämnda staten är eller kan bli underkastat¹.

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.

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

Def. i art. 3 p. 1 h

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

1. Se t.ex. RÅ 1987 ref. 158.

**Överenskommelse
i enskilda fall**

med den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten i syfte att undvika beskattning som strider mot avtalet. Om överenskommelse träffas mellan de behöriga myndigheterna skall återbetalning eller avräkning av skatt medges i enlighet med denna överenskommelse. Överenskommelse som träffats skall genomföras utan hinder av tidsgränser i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning.

**Generella överens-
kommelser**

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

4. 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. Om muntliga överläggningar anses underlätta en överenskommelse, kan sådana överläggningar äga rum inom en kommission som består av representanter för de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna.

Artikel 26

Utbyte av upplysningar

**RSV behörig
myndighet**

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

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

Integritetsskydd

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

- a) vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning och administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i

- den andra avtalsslutande staten,
- b) lämna upplysningar som inte är tillgängliga enligt lagstiftning eller sedvanlig administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten,
 - c) lämna upplysningar som skulle röja affärshemlighet, industri-, handels- eller yrkeshemlighet eller i näringsverksamhet nyttjat förfaringssätt eller upplysningar, vilkas överlämnande skulle strida mot allmänna hänsyn (ordre public).

Artikel 27

Bistånd med indrivning

Jfr lag om ömsesidig handräckning i skatteärenden

1. De avtalsslutande staterna förbinder sig att lämna varandra bistånd med indrivning av en skattskyldigs skatteskulder i den mån beloppet har slutligen fastställts enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat som gör framställningen.

2. Efter framställning av en avtalsslutande stat om indrivning av skatter vilka godkänts för indrivning av den andra avtalsslutande staten, skall sådana skatter drivas in av den andra staten i enlighet med lagstiftning som är tillämplig på indrivning av dess egna skatter.

3. Framställning om indrivning av en avtalsslutande stat skall åtföljas av sådant bevis som krävs enligt lagstiftningen i den staten för att styrka att den skattskyldiges skatteskuld slutligen har fastställts.

Interimistisk säkringsåtgärd

4. Om ett skattekrav från en avtalsslutande stat inte slutligen har fastställts på grund av överklagande eller annat förfarande får den staten för att skydda sina intressen begära att den andra avtalsslutande staten vidtar sådana interimistiska säkringsåtgärder som är tillgängliga i den andra staten enligt dess egen lagstiftning. Om en sådan framställning godkänns av den andra staten, skall sådana interimistiska åtgärder vidtas av den andra staten som om skatteskulden till den förstnämnda staten avsåg dess egna skatter.

Villkor för framställan

5. En framställan enligt punkt 3 eller 4 skall bara göras av en avtalsslutande stat i den mån den skattskyldige som har skatteskulden inte har tillräckligt med tillgångar i den staten för indrivning av skatteskulden.

6. Den avtalsslutande stat i vilken skatt drivs in enligt bestämmelserna i denna artikel skall skyndsamt överföra indriven skatt till den avtalsslutande stat för vars räkning indrivning skett med

avräkning för, i förekommande fall, sådana extraordinära kostnader som anges i punkt 7 b.

Fördelning av kostnader vid bistånd

7. Om inte de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kommer överens om annat skall,

- a) normala kostnader som en avtalsslutande stat åsamkas vid lämnande av bistånd bäras av denna stat,
- b) extraordinära kostnader som en avtalsslutande stat åsamkas vid lämnande av bistånd bäras av den andra staten oavsett indrivet belopp.

Så snart en avtalsslutande stat har anledning anta att extraordinära kostnader kommer att uppstå skall den andra avtalsslutande staten underrättas om detta samt upplysas om den beräknade storleken av sådana kostnader.

Def. av "skatter" enl. art. 27

8. I denna artikel betyder uttrycket "skatter" skatter som omfattas av detta avtal inklusive ränta och straffavgifter hänförliga till sådana skatter.

Artikel 28

Undantagna bolag

Inskränkning i avtalets tillämplighet, jfr art. 1

Se s. 66 ff.

Utan hinder av övriga bestämmelser i detta avtal skall, med undantag av fall då tillämpning sker av den metod för att undvika dubbelbeskattning som normalt tillämpas av hemviststaten, artikel 23 punkt 1 d och övriga bestämmelser i detta avtal som medger undantag från eller reduktion av skatt inte tillämpas på inkomst som bolag med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och inte heller på utdelning som betalas av sådant bolag när,

- a) bolaget förvärvar sina inkomster huvudsakligen från andra stater
 - (i) från aktiviteter sådana som bank-, sjöfarts-, finans- eller försäkringsverksamhet eller
 - (ii) genom att vara huvudkontor, coordination centre eller en liknande enhet som tillhandahåller administrativa eller andra tjänster till en grupp av bolag som bedriver rörelse huvudsakligen i andra stater, och
- b) sådan inkomst beskattas påtagligt lägre enligt den statens lagstiftning än inkomst av liknande verksamhet som bedrivs inom denna stat eller inkomst från verksamhet som huvudkontor, coordination centre eller en liknande enhet som tillhandahåller administrativa eller andra tjänster till en grupp av bolag som bedriver rörelse i denna stat.

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

Artikel 29

Medlem av diplomatisk beskickning eller av konsulat

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

Artikel 30

Ikraftträdande

1. Regeringarna i de avtalsslutande staterna skall underrätta varandra när de konstitutionella åtgärder som krävs för att detta avtal skall träda i kraft har vidtagits.

2. Avtalet träder i kraft trettio dagar efter den dag då den sista av dessa underrättelser enligt punkt 1 tas emot och avtalets bestämmelser tillämpas i båda avtalsslutande staterna:

- a) beträffande källskatter, på inkomst som förvärfvas den 1 januari kalenderåret som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare;
- b) beträffande övriga skatter på inkomst och skatter på förmögenhet, på skatter som påförs för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år under vilket avtalet träder i kraft eller senare.

**Avtalet trädde i
kraft 1993-12-30**

Artikel 31

Upphörande

Detta avtal förblir i kraft till dess att det sägs upp av en avtalsslutande stat. Vardera avtalsslutande staten kan på diplomatisk väg, skriftligen uppsäga avtalet genom underrättelse härom minst sex månader före utgången av varje kalenderår. I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla i båda avtalsslutande staterna

- a) beträffande källskatter, på inkomst som förvärfvas den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år under vilket underrättelsen lämnas eller senare;
- b) beträffande övriga skatter på inkomst, och skatter på förmögenhet, på skatter som påförs för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år under vilket underrättelsen lämnas eller senare.

**Avtalet kan sägas
upp tidigast under
år 1994**

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

Som skedde i Stockholm den 5 april 1993, i två exemplar på engelska språket.

För Konungariket Sveriges
regering

För Republiken Estlands
regering

Bo Lundgren

Margus Laidre

PROTOKOLL

Vid undertecknandet av avtalet denna dag mellan Konungariket Sverige och Republiken Estland för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (nedan benämnt "avtalet"), har undertecknade kommit överens om att följande bestämmelser skall utgöra en del av avtalet.

Def. av "offentlig-rättsliga organ"

1. Till samtliga bestämmelser i avtalet

När uttrycket "offentligrättsligt organ" förekommer betyder detta varje juridisk enhet av offentlig karaktär bildad enligt lagstiftningen i en avtalsslutande stat och i vilken inte någon annan än staten själv, politisk underavdelning eller lokal myndighet har något inflytande.

Avdragsgilla utgifter

2. Till artikel 7 punkt 3

Avdragsgilla utgifter innefattar endast utgifter som är avdragsgilla i enlighet med intern lagstiftning i en avtalsslutande stat.

Def. av "inkomst ... genom användningen av skepp ..."

Se s. 55 f.

3. Till artikel 8

"Inkomst som företag i en avtalsslutande stat förvärvar genom användningen av skepp i internationell trafik" skall tolkas i enlighet med punkterna 7–14 i kommentaren till artikel 8 i OECD:s modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet (1992). Uttrycket innefattar inte i något fall inkomst från verksamhet som avser ägande av hamnar, lagerlokaler, terminalanordningar, lastnings- eller lossningsutrustning eller annan liknande egendom på land, med undantag för de fall då inkomsten är direkt hänförlig till företagets användning av sådana skepp.

Def. av "närstående person"

4. Till artikel 11 punkt 3 d

En person anses som närstående till en annan person när han ensam eller tillsammans med en eller flera närstående personer direkt eller indirekt har ett inflytande överstigande 50 procent i den andra personen, eller när en eller flera personer, ensamma eller tillsammans med en eller flera närstående personer direkt eller indirekt har ett inflytande på mer än 50 procent i båda dessa två personer.

- Uttrycket "royalty"**
5. Till artikel 12 punkt 2
Uttrycket "royalty" innefattar inte betalningar för nyttjandet av borrhplattform eller liknande anläggning som används för utforskande eller utnyttjande av kolväteförekomster.
- Till def. av "royalty"**
6. Till artikel 12 punkt 3
Leasing av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning skall innefattas i uttrycket royalty.
- Uthyrd personal**
7. Till artikel 15 punkt 2
Bestämmelserna i artikel 15 punkt 2 skall inte tillämpas på en anställd som är uthyrd. Vid tillämpningen av föregående mening anses en anställd med hemvist i en avtalslutande stat som uthyrd när han av någon (uthyrare) ställs till förfogande för att utföra arbete i annans (uppdragsgivare) verksamhet i den andra avtalslutande staten, förutsatt att uppdragsgivaren har hemvist eller fast driftställe i denna andra stat och att uthyraren inte har ansvar för och inte heller står risken för arbetsresultatet.
Vid avgörandet av frågan om en arbetstagare skall anses uthyrd, skall göras en samlad bedömning varvid särskilt beaktas om:
- a) den övergripande arbetsledningen åvilar uppdragsgivaren,
 - b) arbetet utförs på en arbetsplats som disponeras av uppdragsgivaren och för vilken han har ansvar,
 - c) ersättningen till uthyraren beräknas efter den tid som gått åt eller med ledning av annat samband mellan ersättningen och den lön arbetstagaren får,
 - d) största delen av arbetsredskap och material ställs till förfogande av uppdragsgivaren, och
 - e) uthyraren inte ensidigt bestämmer antalet arbetstagare och de kvalifikationer dessa skall ha.

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

Som skedde i Stockholm den 5 april 1993, i två exemplar på engelska språket.

För Konungariket Sveriges
regering

För Republiken Estlands
regering

Bo Lundgren

Margus Laidre

Prop. 1992/93:177
s. 46

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland

1 Inledning

Historik

Estland är den minsta av de tre baltiska republikerna. Ytan motsvarar en tiondel av Sveriges yta. Folkmängden uppgår till cirka 1,6 miljoner. I november 1988 antog Estlands parlament, Högsta Rådet, en deklaration om suveränitet inom Sovjetunionens ram. I mars 1991 genomfördes en folkomröstning som visade en stor majoritet för ett återupprättande av Estlands självständighet. I augusti 1991 förklarade sig Estland självständigt.

Gemensamt för de baltiska staterna är deras nära ekonomiska länkar till Ryssland och övriga OSS-stater. Genom ett utbyggt transportnät med vägar, järnvägar och isfria hamnar har de sedan länge haft en väsentlig betydelse för sovjetisk handel. De baltiska staterna har ett utvecklat jordbruk, livsmedelsindustri, skogs- och träindustri, textil- och konfektionsindustri, kemisk industri, verkstadsindustri samt elektronisk industri. Viktiga exportvaror för Estland är elkraft, kött, mjölkprodukter, kläder, maskiner, metallvaror, skogsprodukter och kemikalier. Viktiga importvaror är olja, metaller, industriråvaror och foder. Före andra världskriget hade Estland en levnadsstandard motsvarande Finlands. Efterkrigstiden har medfört att näringslivet och levnadsstandarden ligger mycket långt efter Västeuropa. Under hösten 1992 har produktionen sjunkit drastiskt, bl.a. som en följd av att handeln med OSS-staterna har fallit kraftigt. Estland blev först av de baltiska staterna med egen valuta. I juni 1992 blev den estniska kronan, kroon, det enda legala betalningsmedlet i landet. De första sex månaderna 1992 översteg inflationen i Estland i vissa fall 80 % per månad. För helåret 1992 uppgick prisstegringstakten till 1 050 %. Trenden under hösten var dock sjunkande och december månads inflation stannade på drygt 3 %. För helåret 1993 finns prognoser på en inflation på 63 %.

Svenska bolag har successivt börjat bli verksamma i de baltiska staterna. Televerkets dotterbolag Swedish Telecomb International har tillsammans med de finska och estniska televerken påbörjat moderniseringen av det estniska telenätet. Investeringen kommer förhoppningsvis att medföra att det estniska telenätet kommer upp till västeuropeisk nivå inom en tioårsperiod. Pripps är verksamt i Estland och Lettland. ABB och Electrolux är verksamma i alla de baltiska staterna. AGA har bolag i alla staterna, men har kommit längst med sin verksamhet i Estland. Rederiföretaget Nordström & Thulin har tillsammans med ett estniskt bolag bildat ett joint

Prop. 1992/93:177
s. 47

venture som bedriver färjetrafik mellan Stockholm och Tallinn. Också Svenska Tobaks och Svenska Statoil har påbörjat verksamhet i Estland. Hotellverksamhet med svenska intressen har inletts i Lettland. Efter Finland och Ryssland är Sverige numera Estlands största handelspartner. Under de tio första månaderna 1991 importerade Sverige för cirka 60 miljoner kronor från Estland och exporterade för ungefär lika mycket. Under samma period 1992 hade importen ökat till närmare 500 miljoner och exporten till cirka 400 miljoner kronor.

Gemensamma förhandlingar mellan de nordiska och de baltiska staterna inleddes i juni 1992 och avslutades genom att utkast till avtal paraferades den 14 januari i år i Köpenhamn. Förhandlingarna hölls på multilateral nivå, men avtalen är bilaterala. Avtalen med de baltiska staterna är i stora delar likalydande. Det paraferade utkastet, som är upprättat på engelska, har översatts till svenska och remitterats till *Kammarrätten i Jönköping* och *Riksskatteverket*. Remissinstanserna har uttryckt önskemål om att vissa avtalsbestämmelser närmare förklaras i propositionen. Avtalet undertecknades den 5 april 1993. Estland kommer sannolikt inom en nära framtid att underteckna dubbelbeskattningsavtalen också med övriga nordiska stater. Förhandlingar om ingående av avtal pågår bl.a. med Nederländerna och Storbritannien.

Ett förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland har upprättats inom Finansdepartementet.

Närmast under avsnitt 2 redovisas lagförslaget. Avsnitt 3 behandlar mycket översiktligt skattesystemet i Estland. Avtalets innehåll presenteras i avsnitt 4.

2 Lagen om dubbelbeskattningsavtal

Lagförslaget består dels av paragraferna 1–5, dels av en bilaga som innehåller avtalets engelska text och en svensk översättning.

Lagen

I förslaget till lag föreskrivs att avtalet skall gälla som lag här i landet (1 §). Vidare regleras där frågan om avtalets tillämplighet i förhållande till annan skattelag (2 §). Bestämmelsen innebär att beskattning inte kan ske på grund av avtalets regler. Endast om det i annan skattelag såsom kommunalskattelagen (1928:370), KL, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, etc. föreskrivits en skattskyldighet kan beskattning komma i fråga. En sådan beskattning kan endast ske om den ej strider mot gjorda åtaganden i avtalet. I 3 § i förslaget föreskrivs att då en här bosatt person uppbär inkomst som enligt avtalet beskattas endast i Estland skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen här, dvs. någon progressionsuppräknings skall då inte ske. Sverige har genom

Prop. 1992/93:177
s. 48

**Ej progressions-
uppräknig**

progressionsregeln i art. 23 (metodartikeln) punkt 1 b i där angivet fall rätt att höja skatteuttaget på en persons övriga inkomster. Sverige avstår emellertid numera regelmässigt från att utnyttja den rätt till progressionsuppräknig som ges i dubbelbeskattningsavtalen. Skälen härtill är flera, bl.a. en minskning av arbetsbördan för skattemyndigheterna och en förenkling av regelsystemet samt att det bortfall av skatt som blir följden av ett avstående från progressionsuppräknig är helt försumbar från statsfinansiell synpunkt. Dessa skäl motiverar ett avstående från progressionsuppräknig även i förhållande till Estland. I förslaget till lag föreskrivs också att begränsningen i artikel 23 punkt 1 d inte skall gälla beträffande inkomster erhållna från tredje stat. Skälet till detta är att denna bestämmelse tillsammans med artikel 28 är avsedd att förhindra att avtalsförmåner ges till s.k. offshore- verksamhet, inte att förhindra att verksamhet som verkligen är gynnsam för såväl svensk som estnisk industri får sådana förmåner. Exempelvis förutses att portalhandel eller s.k. "gateway enterprising" kommer att vara viktig för de baltiska staternas ekonomier i framtiden. Sådan verksamhet kan bl.a. innebära att svenska bolag överlåter del av produktionen till estniska bolag vilka i sin tur — genom Estlands ekonomiska och geografiska närhet till Ryssland och övriga OSS-stater — exporteras till dessa stater. Inkomst från sådan verksamhet är inte avsedd att undantas från den "matching credit" eller "matching exempt" som kan komma i fråga med stöd av art. 23 punkt 1 d. Den verksamhet som denna bestämmelse och art. 28 avser att utesluta från avtalets förmåner återkommer jag till i det följande (4.5.3).

**Avtalet med f.d.
Sovjetunionen**

Det avtal som finns med f.d. Sovjetunionen (prop. 1981/82: 108, SFS 1982:708 resp. 1982:1227) torde bl.a. med hänsyn till Regeringsrättens bedömning i rättsfallet RÅ83 1:87 på svensk sida tillämpas i förhållande till de baltiska staterna tills nya avtal är i kraft. Lagförslaget (5 §) innehåller en bestämmelse om att vissa författningar, bl.a. lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sovjetunionen, inte längre skall tillämpas såvitt avser förhållandet mellan Sverige och Estland.

Enligt art. 30 träder avtalet i kraft trettio dagar efter det att de avtalslutande staterna underrättat varandra att de åtgärder vidtagits som enligt respektive stats lagstiftning krävs för att avtalet skall kunna träda i kraft. Det är således inte möjligt att nu avgöra vid vilken tidpunkt avtalet kommer att träda i kraft. I förslaget till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland har därför föreskrivits att lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

3 Översiktligt om skattesystemet i Estland

Lagstiftningsåtgärder är en central del av omvandlingen till en modern marknadsekonomi. Estland har kommit relativt långt vad gäller den övergripande lagstiftningen. Således har lagar om t.ex. privat äganderätt, konkurrens, konkurs, bolag samt om banksektorn antagits. Fortfarande återstår dock mycket arbete för att åstadkomma en mer detaljerad lagstiftning.

**Prop. 1992/93:177
s. 49**

En kraftig modernisering pågår också av Estlands och övriga baltiska staters skattesystem. Skattesystemen i de tre staterna är inte enhetliga, men de bygger alla främst på en inkomstskatt, mervärdeskatt och på arbetsgivaravgifter. På grund av att Estlands skattesystem är under genomgripande utveckling är det för närvarande endast möjligt att ge en mycket översiktlig presentation av landets skattesystem.

Estniska bolag

Bolag som är hemmahörande i Estland är skattskyldiga där för all inkomst, oavsett varifrån den härrör. Skatten beräknas på nettointkomsten. Skattesatsen uppgår till 35 %. Bolag och fysiska personer som bedriver rörelse kan efter tillstånd från lokala skattemyndigheter i stället för inkomstskatt få erlægga en "licence tax". Mervärdeskatten uppgår till 18 % och arbetsgivaravgifterna till 20 %. Härutöver är arbetsgivarna skyldiga att erlægga ytterligare 13 % för att täcka de anställdas behov av hälsovård. Förluster får avräknas från de tre följande årens vinster (carry forward). För närvarande utgår ingen källskatt på utdelning, ränta eller royalty som betalas till någon hemmahörande i annan stat.

Bolag med utländskt ägande

Bolag med utländskt ägande uppgående till minst 30 % av kapitalet vilket utländskt ägande motsvarar minst 50 000 U.S. dollar kan undantas från inkomstskatt under en period av två år med början från det första vinstgivande året. Den efterföljande tvåårsperioden medges en skattereduktion med 50 %. För bolag med utländskt ägande vars verksamhet av den estniska regeringen bedöms som särskilt angelägen för Estland, eller bolag i vilket det utländska ägandet uppgår till minst 50 % av kapitalet vilket utländskt ägande motsvarar minst 1 000 000 U.S. dollar kan skattebefrielse medges under en period av tre år med början från det första vinstgivande året och skattereduktion med 50 % de två eller fem efterföljande åren. Vissa spärregler finns. Enligt uppgift pågår en översyn av dessa bestämmelser och möjligen kommer de att avskaffas.

Fysisk person

Fysiska personer som är bosatta i Estland är skattskyldiga där för all inkomst, oavsett varifrån den härrör. Fysiska personer som inte är bosatta i Estland, beskattas endast för inkomst som härrör från Estland. För närvarande framgår inte av lagen vilka kriterier

som gäller för att anses som bosatt men sannolikt anses en fysisk person som bosatt i Estland om han vistas där under en period överstigande 183 dagar. Skatten för bosatta är progressiv och utgår med 16–33 %.

4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll

4.1 Bakgrund

**OECD:s och FN:s
modellavtal är
förebilder**

Avtalet är utformat i nära överensstämmelse med de bestämmelser som OECD rekommenderat för bilaterala dubbelbeskattningsavtal ("Model Tax Convention on Income and on Capital", 1992). Utformningen har också påverkats av att Estland i industriellt hänseende är mindre utvecklat än Sverige. Vissa bestämmelser har därför utformats i enlighet med de rekommendationer som Förenta Nationerna (FN) utfärdat för förhandlingar mellan utvecklade länder och utvecklingsländer ("United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries", 1980). Sverige har också godtagit regler i avtalet om s.k. matching credit och matching exempt (se art. 23 punkt 1 d). Detta betyder att Sverige i vissa fall godtar avräkning för fiktiv skatt respektive medger skattefrihet för mottagen utdelning trots att de normala kraven för skattefrihet i sådant fall inte har uppfyllts.

**Prop. 1992/93:177
s. 50**

4.2 Avtalets tillämpningsområde

**Personer som om-
fattas av avtalet**

Art. 1 anger de personer som omfattas av avtalet. Endast person som avtalet är tillämpligt på är berättigad till de skattelättnader som föreskrivs i avtalet. I enlighet med denna artikel, som överensstämmer med motsvarande artikel i OECD:s modellavtal, skall avtalet tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna. För att avtalet skall vara tillämpligt krävs dels att fråga är om sådan person som avses i art. 3 punkt 1 c eller d, dels att denna person i enlighet med bestämmelserna i art. 4 punkt 1 har hemvist i en avtalsslutande stat, dvs. enligt den interna lagstiftningen i en avtalsslutande stat är oinskränkt skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket "domicil" har Sverige och Finland numera infört när avtalen översätts för att markera att begreppet står för en starkare form av anknytning, jfr Storbrianniens olika begrepp för skattskyldighet "domicile", "resident" resp. "ordinary resident for tax purposes". Uttrycket "hemvist" som tidigare har använts bör egentligen i detta sam-

Uttrycket "domicil"

Uttrycket "hemvist"

Staten själv omfattas av avtalet

manhang endast användas som en teknisk avtalsterm. En nyhet är också att avtalen med de baltiska staterna är tillämpliga på staten själv, dess politiska underavdelning, loka-la myndighet och offentlighetsorgan. De tre sistnämnda uttrycken är mindre vanliga i svenskt språkbruk, men "politisk underavdelning" och "lokal myndighet" är avsedda att inbegripa exempelvis kommuner och landsting. Betydelsen av uttrycket "offentlighetsorgan" har angivits i punkt 1 i protokollet.

Som brukligt är avtalet inte tillämpligt på person som endast är skattskyldig i en avtalsslutande stat på den grund att inkomsten har källa i denna stat.

RSV:s kommentar

Avtalet är inte heller — se avsnitt 4.5.3 — tillämpligt på bolag som bedriver s.k. offshoreverksamhet, art. 28.

Prop. 1992/93:177 s. 50

Art. 2 punkt 1 upptar de skatter på vilka avtalet är tillämpligt. Enligt punkt 2 skall de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna genom ömsesidig överenskommelse besluta om en skatt som efter undertecknandet av avtalet införs i någon av staterna är en sådan skatt som avtalet skall tillämpas på. Av punkt 3 — vilken bestämmelse i princip överensstämmer med OECD:s modellavtal — framgår att avtalet skall tillämpas på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de i punkterna 1 och 2 angivna skatterna. Punkt 2 tar sikte på nya skatter som införs i de avtalsslutande staterna. Bestämmelsen tillkom på initiativ av Estland och övriga baltiska stater för att — med hänsyn till den pågående genomgripande förändringen i ländernas skattesystem — säkerställa att avtalet kommer att kunna tillämpas på nya skatter som inte är av "samma eller i huvudsak likartat slag" som de som anges i art. 2 punkt 1, exempelvis en förmögenhetsskatt. Anledningen till att den svenska förmögenhetsskatten inte finns uppräknad i artikeln är att lagen om statlig förmögenhetsskatt har upphört att gälla (SFS 1991:1850, 1992:1489, prop. 1992/93:50). Lagen kommer i och för sig att tillämpas t.o.m. 1995 års taxering, men eftersom Estland för närvarande inte har någon förmögenhetsskatt innebär detta att någon dubbelbeskattning inte kan aktualiseras för 1994. Skulle riksdagsbeslutet om avskaffande av lagen om statlig förmögenhetsskatt upphävas och Estland införa en förmögenhetsskatt kan punkt 2 åberopas för att förmögenhetsskatten skall införlivas i avtalet. För denna eventualitet har i avtalet tagits in regler om förmögenhetsskatt i artiklarna 22 och 23 som föreskriver hur dubbelbeskattning av förmögenhet i sådant fall skall undvikas.

Den statliga förmögenhetsskatten omfattas inte

Prop. 1992/93:177 s. 51

RSV:s kommentar Nya skatter

Estland har — med verkan från och med den 1 januari 1994 — infört en ny inkomstskattelag genom vilken samtliga de i artikel 2 punkt 1 b uppräknade estniska skatterna ersätts av en inkomst-

skatt. Vidare infördes från och med den 1 juli 1993 en fastighetsskatt. Då såväl den nya inkomstskatten (tulumaks) som fastighetsskatten (maamaks) är av samma eller i huvudsak likartat slag som de i artikel 2 punkt 1 b uppräknade är avtalet enligt artikel 2 punkt 3 automatiskt tillämpligt på dessa nya skatter. Detta har också bekräftats via en ömsesidig överenskommelse.

4.3 Definitioner m.m.

Allmänna definitioner

Art. 3 innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Innehållet i artikeln överensstämmer i huvudsak med innehållet i OECD:s modellavtal. Definitionen av "internationell trafik" (p. 1 g) har emellertid fått en i förhållande till modellavtalet något avvikande utformning med anledning av att hemvistet valts som kriterium vid bestämmandet av vilken stat som skall ha beskattningsrätten till inkomst av internationell trafik, se art. 8 punkt 1. Definitioner förekommer även i andra artiklar t.ex. art. 10, 11 och 12, där den inkomst som behandlas i respektive artikel definieras.

RSV:s kommentar

I punkt 1 e) definieras uttrycken "företag i en avtalslutande stat" och "företag i den andra avtalslutande staten". Uttrycket "ett företag" innefattar därvid 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 Estland så är denna fysiska person vid tillämpningen av avtalet att anse som "ett företag i Sverige".

Prop. 1992/93:177 s. 51

Tolkning av avtal

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 Riksskatteverkets Handledning för internationell beskattning och Sveriges bidrag till IFA-kongressen i Florens i oktober 1993, jfr även avsnitt 4.5.3). 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 skall i princip tolkas som annan svensk skattelagstiftning, dvs. enligt sin ordalydelse och med stöd av offentliga förarbeten.

Hemvistreglerna

Art. 4 innehåller regler som avser att fastställa var en person skall anses ha hemvist vid tillämpningen av avtalet. Artikeln skiljer sig från OECD:s modellavtal. Förutom bestämmelsen rörande staten själv etc. i punkt 1 (se kommentaren till bestämmelsen under

avsnitt 4.2) skall, i de fall annan person än fysisk person har dubbel bosättning (p. 3), de behöriga myndigheterna avgöra frågan genom ömsesidig överenskommelse och bestämma avtalets tillämplighet på sådan person. Syftet med bestämmelsen är att de behöriga myndigheterna från fall till fall skall avgöra hur avtalet skall tillämpas när t.ex. ett bolag har hemvist i båda staterna. Givetvis kommer de behöriga myndigheterna att i sådana fall vidta normala åtgärder för att försöka undvika uppkommen dubbelbeskattning.

Uttrycken "bosatt" och "hemvist"

Hemvistreglerna i avtalet har inte någon betydelse för var en person skall anses vara bosatt enligt intern skattelagstiftning, utan reglerar endast frågan om hemvist vid tillämpning av avtalet. Det angivna innebär att avtalets hemvistregler saknar relevans bl.a. då det gäller att avgöra huruvida utdelning från svenska bolag skall beläggas med kupongskatt eller med vanlig inkomstskatt. Utdelning från svenskt bolag till en fysisk person som i skattehänseende anses bosatt i Sverige enligt intern svensk skattelagstiftning, men som enligt ett dubbelbeskattningsavtal har hemvist i ett annat land, skall således inte beläggas med kupongskatt.

Prop. 1992/93:177 s. 52

Dubbelt hemvist, fysisk person

Punkt 2 reglerar dubbel bosättning för fysiska personer, dvs. fall där personen i fråga enligt svenska regler för beskattning anses bosatt i Sverige och enligt reglerna för beskattning i Estland anses bosatt i Estland. Vid tillämpningen av avtalet skall i sådana fall den skattskyldige anses ha hemvist endast i den avtalsslutande stat i vilken han har hemvist enligt avtalet. En person som anses bosatt i såväl Sverige som Estland enligt respektive stats interna lagstiftning, men som vid tillämpningen av avtalet anses ha hemvist i Estland 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.

Fast driftställe

Art. 5 definierar "*fast driftställe*". Artikelns överensstämmer i princip med OECD:s modellavtal. Det skall framhållas att punkt 2 endast innehåller en uppräkningslista — på intet sätt uttömmande — av exempel, som vart och ett kan utgöra fast driftställe. Dessa exempel skall läsas mot bakgrund av den allmänna definitionen i punkt 1. De uttryck som räknas upp i punkt 2 "plats för företagsledning", "filial", "kontor" osv. skall således tolkas på sådant sätt att dessa platser för affärsverksamhet utgör fasta driftställen endast om de uppfyller villkoren i punkt 1. Punkt 3 föreskriver att byggnadsverksamhet etc. utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår under längre tid än sex månader. Bestämmelsen är utformad med utgångspunkt från FN:s modellavtal. Motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal omfattar inte explicit monteringsverksamhet eller verksamhet som består av övervakning eller

Byggnadsverksamhet

rådgivning och föreskriver dessutom en tidrymd överstigande tolv månader för att fast driftställe skall föreligga. I punkt 4 anges vissa aktiviteter som trots att de bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet ändå inte skall anses bedrivna från fast driftställe. Punkt 6 följer FN:s modellavtal. 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.

Bestämmelserna om "fast driftställe" i svensk lagstiftning finns i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL. För att ett företag i Estland enligt art. 7 i avtalet skall kunna beskattas för inkomst av rörelse från fast driftställe i Sverige krävs att sådant driftställe föreligger enligt bestämmelserna i art. 5 i avtalet. En beskattning i Sverige förutsätter att skattskyldighet föreligger även enligt svensk skattelagstiftning (jfr 2 § i den föreslagna lagen om dubbelbeskattningsavtal med Estland). När fast driftställe föreligger enligt avtalets bestämmelser torde i de flesta fall detta också föreligga enligt bestämmelserna i KL, men avtalet och intern svensk rätt överensstämmer givetvis inte i samtliga fall (se vidare under avsnitt 4.4).

Prop. 1992/93:177
s. 53

4.4 Avtalets beskattningsregler

Art. 6—21 innehåller avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster. Avtalets uppdelning i olika inkomster har endast betydelse för tillämpningen av avtalet och således inte vid bestämmandet av till vilket inkomstslag och vilken förvärvskälla inkomsten skall hänföras enligt svensk intern skattelagstiftning. När beskattningsrätten väl fördelats sker beskattning i Sverige enligt svensk lagstiftning. Har rätten att beskatta viss inkomst i Sverige inskränkts genom avtal måste denna begränsning iaktas.

Uttrycket "får beskattas"

I de fall en inkomst eller förmögenhet "får beskattas" i en avtalslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6—22, innebär detta inte att den andra staten fråntagits rätten att beskatta inkomsten eller förmögenheten. Beskattning får i sådana fall ske även i den andra staten (normalt hemviststaten), om det är möjligt enligt dess interna skattelagstiftning, men den dubbelbeskattning som uppkommer måste i sådana fall undanröjas. Hur undanröjande av dubbelbeskattning sker framgår av art. 23.

Fast egendom

Inkomst av *fast egendom* får enligt *art. 6* beskattas i den stat där egendomen är belägen. Enligt kommunalskattelagen beskattas inkomst som härrör från fastighet i vissa fall som inkomst av näringsverksamhet. Vid tillämpning av avtalet fördelas dock rätten att beskatta inkomst av fast egendom med utgångspunkt från *art. 6*, dvs. den stat i vilken den fasta egendomen är belägen får beskatta inkomsten. Detta hindrar dock inte Sverige från att beskatta inkomsten som inkomst av näringsverksamhet vid taxeringen här.

Royalty från fast egendom etc.

Observera att artikeln endast behandlar situationen att en person med hemvist i en avtalsslutande stat har fast egendom belägen i den andra avtalsslutande staten. Inkomst av fast egendom som är belägen i hemviststaten eller i en tredje stat behandlas i *art. 21*. Royalty från fast egendom eller för nyttjande av eller rätten att nyttja mineralföremål, källa eller annan naturtillgång behandlas också som inkomst av fast egendom vid tillämpningen av avtalet. Annan royalty beskattas enligt *art. 12*. På initiativ från Estland innefattar uttrycket fast egendom också option eller liknande rättighet att förvärva fast egendom. Punkt 3 reglerar även inkomst från försäljning av fast egendom. Denna reglering tillkom också på initiativ från Estland och medför att situationen är dubbelreglerad i avtalet (jfr *art. 13* punkt 1).

Avyttring av fast egendom omfattas

Inkomst av rörelse

Art. 7 innehåller regler om beskattning av *rörelseinkomst*. Sådan inkomst beskattas enligt huvudregeln i punkt 1 endast i den stat där företaget är hemmahörande. Om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i den andra staten, får emellertid inkomst som är hänförlig till driftstället beskattas i denna stat. Om ett företag hemmahörande i Estland 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.

"Force of attraction"-regel

Andra meningen i punkt 1 är en s.k. "force of attraction-regel". Med "force of attraction" avses kortfattat det förhållandet att alla vinster som uppkommer i verksamhetsstaten knyts till det fasta driftstället. Regeln följer FN:s modellavtal men i förevarande avtal har en "rimlighetsspär" införts. Spärren innebär att vinsten inte skall hänföras till det fasta driftstället om företaget kan visa att försäljningen eller verksamheten rimligen inte hade kunnat bedrivas av det fasta driftstället.

Prop. 1992/93:177 s. 54

Vid bestämmandet av fördelningen av inkomster mellan fast driftställe och huvudkontor skall arm's length-principen användas, dvs. till det fasta driftstället skall hänföras den inkomst som detta driftställe skulle ha förvärvat om det — i stället för att avsluta affärer med huvudkontoret — hade avslutat affärer med

ett helt fristående företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och avslutat affärer på normala marknadsmässiga villkor (punkt 2).

Punkt 3 innehåller vissa regler — som delvis utgör undantag från den i punkt 2 angivna principen — för hur utgifter som uppkommit för ett fast driftställe skall behandlas. Därvid klargörs att t.ex. allmänna förvaltningskostnader som uppkommit hos företagets huvudkontor för ett fast driftställe är en utgift som får dras av hos det fasta driftstället.

Ingår i inkomst av rörelse inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar i detta avtal regleras beskattningsrätten till dessa inkomster i de särskilda artiklarna (punkt 7).

RSV:s kommentar

Begreppet "inkomst av rörelse" i denna artikel överensstämmer inte med begreppet "inkomst av näringsverksamhet" i intern rätt. Som framgår av punkt 7 är inte denna artikel tillämplig på inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar. Om t.ex. ett svenskt aktieföretag erhåller utdelning, ränta, royalty eller realisationsvinst från Estland skall i stället de artiklar som behandlar dessa inkomster tillämpas. Vid beskattningen av bolaget i Sverige utgör dock dessa inkomster inkomst av näringsverksamhet.

**Prop. 1992/93:177
s. 54**

Sjö- och luftfart

Art. 8 behandlar beskattning av inkomst av rörelse i form av sjö- och luftfart i internationell trafik. Sådana inkomster beskattas enligt punkt 1 endast i den stat där det företag som bedriver angiven verksamhet har hemvist. De särskilda reglerna i punkt 3 är avsedda att reglera beskattningen av SAS och andra motsvarande luftfartskonsortier. För SAS del reglerar bestämmelsen beskattningen av den del av SAS inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren.

RSV:s kommentar

Som framgår av protokollspunkt 3 skall "Inkomst som företag i en avtalslutande stat förvärvar genom användningen av skepp i internationell trafik" tolkas i enlighet med punkterna 7–14 i kommentaren till artikel 8 i OECD:s modellavtal från 1992. De aktuella punkterna i kommentaren till modellavtalet har följande lydelse:

**OECD:s modellavtal;
kommentaren till artikel 8**

7. Sjöfarts- och luftfartsföretag — särskilt de senare — bedriver ofta även annan verksamhet som har mer eller mindre nära samband med den direkta användningen av skepp och luftfartyg. Även om det inte kan komma i fråga att här räkna upp alla verksamheter av biträdande art vilka lämpligen kunde föras in under bestämmelsen, kan likväl några exempel vara till nytta.

8. Bestämmelsen tillämpas bl.a. på följande verksamheter:

- a) försäljning av färdbiljetter för andra företag;

- b) upprätthållande av busstrafik mellan en stad och dess flygplats;
- c) utförande av reklam och kommersiell propaganda;
- d) transport av varor med lastbil mellan nederlag och hamn eller flygplats.

9. Om företag som bedriver internationell transportverksamhet åtar sig att i samband med sådan transport se till att varor levereras direkt till mottagaren i den andra avtalsslutande staten, anses sådan inrikestransport vara internationell användning av skepp eller luftfartyg. Sådan transport omfattas därför av bestämmelserna i denna artikel.

10. På senare tid har användningen av containers kommit att få allt större betydelse inom internationell transport. Dessa containers används ofta även vid inrikestransport. Inkomst, som förvärfvas av företag som bedriver internationell transportverksamhet genom sådan uthyrning av containers som är supplementär eller av underordnad betydelse i förhållande till företagets internationella användning av skepp eller luftfartyg, omfattas av denna artikel.

11. Bestämmelsen omfattas å andra sidan inte klart fristående verksamhet, exempelvis hotellverksamhet som bedrivs såsom särskild rörelse. Inkomst av sådan verksamhet är i varje fall lätt att fastställa. I vissa fall är dock förhållandena sådana att bestämmelsen måste tillämpas även på hotellrörelse, t.ex. när hotellverksamhet inte har annat syfte än att tillhandahålla transitpassagerare nattlogi och kostnaden för sådan kundservice ingår i färdbiljettens pris. I sådant fall kan hotellet anses som ett slags väntrum.

12. Det finns ytterligare en verksamhet som inte omfattas av bestämmelsen, nämligen varvsverksamhet som bedrivs i ett land av sjöfartsföretag som har sin verkliga ledning i ett annat land.

13. Man kan bilateralt komma överens om att inkomst genom användningen av skepp för fiske, muddring eller bogsering på öppna havet behandlas såsom inkomst som omfattas av denna artikel.

14. Inkomst av investerat kapital (t.ex. inkomst av aktier, obligationer, andelar eller lån) som förvärfvas av företag som bedriver sjöfart, trafik på inre farvatten eller luftfart behandlas enligt de regler som vanligen gäller för detta slags inkomst.

**Prop. 1992/93:177
s. 54**

**Företag med
intressegemenskap**

Art. 9 innehåller sedvanliga regler om omräkning av inkomst vid *obehörig vinstöverföring* mellan företag med intressegemenskap. Artikeln överensstämmer i princip med OECD:s modellavtal, se punkterna 1–11 i kommentaren till art. 9 i modellavtalet. De i punkt 1 angivna reglerna innebär inte någon begränsning av en avtalsslutande stats rätt att enligt intern lagstiftning vidta omräkning av ett företags resultat utan anger endast i vilka fall den i punkt 2 angivna justeringen är avsedd att göras. Bestämmelsen i punkt 2 innehåller ett förtydligande av motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal genom att kravet på godkännande för att justering skall vidtas explicit anges.

Utdelning

**Definitionen avser
endast art. 10**

Art. 10 behandlar beskattningen av *utdelningsinkomster*. Definitionen av uttrycket "utdelning", som återfinns i punkt 3, överensstämmer i huvudsak med den i OECD:s modellavtal. Definitionen gäller som brukligt endast vid tillämpning av art. 10. Om uttrycket förekommer i andra artiklar kan det ha en annan betydelse. För att utdelning från bolag i Estland skall vara skattefri i Sverige för ett svenskt bolag, krävs exempelvis att fråga är om utdelning enligt svensk skattelagstiftning. Art. 10 eller motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal kan således inte användas för att avgöra innebörden av uttrycket i andra sammanhang.

**Prop. 1992/93:177
s. 55**

Uttrycket "mottagaren har rätt till utdelningen"

Enligt punkt 2 får utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, 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 (med undantag för handelsbolag) som direkt innehar minst 25 % av det utbetalande bolagets kapital. I övriga fall får skatten inte överstiga 15 % av utdelningens bruttobelopp (p. 2 b). De nu redovisade begränsningarna i källstatens beskattningsrätt gäller endast då "mottagaren har rätt till utdelningen". Av detta villkor, vilket även uppställs i fråga om ränta (art. 11 p. 2), och royalty (art. 12 p. 2), följer att den angivna begränsningen av skatten i källstaten inte gäller när en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, sätts in mellan inkomsttagaren och utbetalaren. Villkoret tar sikte på fall där den som har rätt till utdelningen inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten.

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

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

I art. 23 återfinns de bestämmelser som reglerar skattskyldigheten i Sverige för svenska bolag för mottagen utdelning från bolag i Estland (se under avsnitt 4.5.2).

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 nu angivna fall tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 21 (annan inkomst). Inte heller är begränsningsreglerna (vad avser uttaget av källskatt) i denna artikel tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat om utdelningen är hänförlig till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning som det mottagande företaget har i den avtalsslutande stat där det utdelande bolaget har hemvist. Beskattningen i källstaten skall i sådant fall ske i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 eller artikel 14. Jfr punkterna 30 och 31 i kommentaren till artikel 10 i OECD:s modellavtal. Observera också att artikeln inte innehåller några bestämmelser om på vilket sätt 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 kungskatt på utdelning eller inkomstbeskatta den enligt SIL är således något som skall bedömas med utgångspunkt i intern svensk lagstiftning. Avtalets hemvistregler har alltså inte någon betydelse vid denna bedömning.

**Prop. 1992/93:177
s. 55**

Ränta

Art. 11 behandlar ränta. Enligt punkt 1 får ränta beskattas i den stat där mottagaren har hemvist. Vad som här menas med ränta framgår av punkt 4 (jfr vad som angetts beträffande utdelning under art. 10). Även källstaten får enligt punkt 2 i det i punkt 1 angivna fallet beskatta ränta, men skatten får i sådant fall inte överstiga 10 % av räntans bruttobelopp. Ränta som härrör från en tredje stat eller som härrör från den avtalsslutande stat i vilken den skattskyldige har hemvist beskattas enligt art. 21 punkt 1 endast i hemviststaten. I vissa fall avstår källstaten från att ta ut skatt. Dessa fall anges i punkt 3 och avser bl.a. när räntan betalas till staten eller centralbank i en avtalsslutande stat. I punkt 3 d återfinns en bestämmelse som undantar ränta som utgår vid kreditförsäljningar av varor eller industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning från källskatt. Bestämmelsen gäller inte vid försäljningar mellan närstående. Begreppet "närstående" har definierats i punkt 4 i protokollet.

Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte (men väl de i punkt 3; RSV:s anm.) i de fall som avses i punkt 5, dvs. då räntan är hänförlig till fordran som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den som har rätt till

räntan har i den andra avtalsslutande staten. I sådant fall skall beskattningsrätten till räntan i stället fördelas med tillämpning av art. 7 respektive art. 14 som behandlar inkomst av rörelse respektive självständig yrkesutövning. Enligt svensk intern skattelagstiftning utgör såväl inkomst av rörelse som inkomst av självständig yrkesutövning i allmänhet inkomst av näringsverksamhet. Den här beskrivna beskattningsrätten för källstaten kan bli tillämplig i Sverige — i de fall bosättning i Sverige enligt interna beskattningsregler inte föreligger — endast om räntan skall hänföras till intäkt av näringsverksamhet. Dessutom fordras att fast driftställe föreligger enligt intern svensk rätt eller att inkomsten hänför sig till här belägen fastighet (53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. SIL).

RSV:s kommentar

Artikel 11 behandlar endast ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är inte tillämplig i fråga om ränta som har källa i tredje stat eller på ränta från en avtalsslutande stat som betalas till en person med hemvist eller till fast driftställe i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 21 eller inkomst av rörelse i artikel 7.

**Prop. 1992/93:177
s. 55**

Royalty som avses i art. 12 punkt 3 och som härrör från en avtalsslutande stat (källstaten) och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får enligt punkt 1 beskattas i denna andra stat. Definitionen av uttrycket "royalty" (jfr vad som angetts beträffande utdelning under art.10) omfattar till skillnad från OECD:s modellavtal leasingavgifter för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning (se även p 6 i protokollet). Enligt punkt 2 får källstaten ta ut skatt på royaltyp betalningar men denna skatt får i regel inte överstiga 10 % av royaltyns bruttobelopp om mottagaren har rätt till royaltyn (p. 2 b). Royalty som utbetalas från Sverige till person med hemvist i Estland får således beskattas här, men skatten får inte överstiga 10 % av royaltyns bruttobelopp. I det fall betalningar avser leasing får skatten emellertid inte överstiga 5 % (p. 2 a).

**Prop. 1992/93:177
s. 56**

Royalty

Från de redovisade bestämmelserna i punkterna 1 och 2 görs i punkt 4 undantag för sådana fall då den rättighet eller egendom för vilken royaltyn betalas, har verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den som har rätt till royaltyn har i källstaten. I sådant fall fördelas beskattningsrätten till royaltyn mellan staterna med tillämpning av bestämmelserna i art. 7 respektive art. 14 som behandlar inkomst av rörelse respektive självständig yrkesutövning.

Punkt 7 innehåller en s.k. "mest gynnad nation-bestämmelse" av innehåll bl.a. att en lägre skattesats än den nu föreskrivna kan komma att tillämpas om Estland i ett framtida avtal, med en annan

OECD-stat än Sverige, avtalar en lägre skattesats än vad som angetts i punkt 2.

RSV:s kommentar

Artikel 12 behandlar endast royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är således inte tillämplig i fråga om royalty som har källa i tredje stat eller på royalty från en avtalsslutande stat som betalas till en person med hemvist eller till fast driftställe i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 21 eller inkomst av rörelse i artikel 7.

**Prop. 1992/93:177
s. 56**

Realisationsvinst

Art. 13 behandlar beskattning av realisationsvinst. Bestämmelserna i punkterna 1—4 skiljer sig något från motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal, jfr även art. 6 punkt 3 och kommentarerna därtill. Vinst vid avyttring av andelar i bolag vars tillgångar huvudsakligen består av fast egendom får beskattas i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen (p. 1). Vinst vid avyttring av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik respektive lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp eller luftfartyg enligt punkt 3 skall endast beskattas i den stat där personen i fråga har hemvist. I punkt 6 återfinns en bestämmelse som möjliggör för Sverige att beskatta fysisk person för realisationsvinster som härrör från överlåtelse av varje slag av egendom som uppbärs under tio år efter det att personen i fråga upphört att ha hemvist i Sverige.

RSV:s kommentar

Definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 omfattar nyttjanderätt till fast egendom, bl.a. svenska bostadsrätter. Sverige kan således beskatta realisationsvinst som uppkommer då en person med hemvist i Estland avyttrar en svensk bostadsrätt (jfr RÅ 1989 ref. 37).

Beskattningsrätten till realisationsvinst fördelas så att antingen den stat där en tillgång är belägen eller den där överlåtaren har hemvist ges rätt att beskatta eventuell vinst. Avtalet behandlar över huvud taget inte frågan om vid vilken tidpunkt, vid t.ex. avtalstillfället eller betalningstillfället, som beskattning skall ske. Om t.ex. en person säljer svenska aktier och har hemvist i Sverige vid avtalstillfället men i Estland vid betalningstillfället hindrar inte avtalet att vinsten beskattas i Sverige.

**Prop. 1992/93:177
s. 56**

Fritt yrke

Enligt art. 14 beskattas inkomst av fritt yrke eller annan självständig verksamhet i regel endast där yrkesutövaren har hemvist. Utövas verksamheten från en stadigvarande anordning som regelmässigt står till utövarens förfogande i den andra staten eller om personen i fråga vistas i den andra avtalsslutande staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger 183 dagar under en tolv månaders period får dock inkomsten även beskattas

i verksamhetsstaten. Är vistelsen av angiven omfattning skall verksamheten från första dagen anses bedriven från en stadigvarande anordning.

Uttrycket "fritt yrke"

Innebörden av uttrycket "fritt yrke" belyses i punkt 2 med några typiska exempel. Det bör observeras att denna artikel behandlar fritt yrke samt annan verksamhet av självständig karaktär. Artikeln skall sålunda inte tillämpas när fråga är om anställning, t.ex. 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 utövar, utan deras verksamhet omfattas i regel av art. 17.

Prop. 1992/93:177 s. 57

Enskild tjänst

Art. 15 behandlar beskattning av inkomst av *enskild tjänst*. Punkt 1 innebär att sådan inkomst i princip beskattas i den avtalsslutande stat där arbetet utförs. Undantag från denna regel gäller vid viss korttidsanställning under de förutsättningar som anges i punkt 2. I sådana fall sker beskattning endast i inkomsttägarens hemviststat. Bestämmelserna i punkt 2 skall inte tillämpas på anställd som är uthyrd, se närmare i punkt 7 i protokollet. Bestämmelser om uthyrning av arbetskraft finns även i avtalet mellan de nordiska länderna (jfr punkt 8 i kommentaren till art. 15 i OECD:s modellavtal). I punkt 3 har intagits särskilda regler om beskattning av ersättning för arbete ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik. Sådan ersättning får beskattas i den stat där personen som bedriver verksamheten har hemvist. Punkt 4 tar för svenskt vidkommande sikte på anställda hos SAS. Beskattning av SAS-anställda med hemvist i Sverige sker enligt avtalet endast 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 p.g.a. akut sjukdom eller olycksfall som inträffar när han står i begrepp att återvända till bosättningslandet.

Prop. 1992/93:177 s. 57

RSV:s kommentar

Styrelsearvoden och annan liknande ersättning får enligt art. 16 beskattas i den stat där bolaget i fråga har hemvist.

Styrelsearvoden som svenska bolag betalar till i utlandet bosatt styrelseledamot är skattepliktig inkomst enligt bestämmelserna i

Prop. 1992/93:177
s. 57

Artister och
idrottsmän

SINK oavsett om ledamoten bevistat mötet eller inte.

Beskattning av *inkomst som underhållningsartister och idrottsmän* uppbär genom sin verksamhet regleras i *art. 17*. Observera dock att *art. 17* inte utgör något undantag till *art. 19*. En artist som uppbär sådan inkomst som anges i *art. 19* beskattas således enligt bestämmelserna i *art. 19* och ej enligt bestämmelserna i förevarande artikel. Inkomst som behandlas i *art. 17* får beskattas i den stat där verksamheten utövas (p. 1). Detta gäller oavsett om inkomsten förvärfvas under utövande av fritt yrke eller enskild tjänst. Enligt punkt 2 får inkomsten beskattas i den stat där artisten eller idrottsmannen utövar verksamheten, även om ersättningen utbetalas till en annan person (t.ex. arbetsgivare hos vilken artisten eller idrottsmannen är anställd) än artisten eller idrottsmannen själv. Enligt punkt 3 undantas från beskattning i verksamhetsstaten dock inkomst som en artist eller idrottsman förvärfvar genom sin personliga verksamhet, om verksamheten utförs inom ramen för ett besök som uteslutande eller huvudsakligen finansierats av allmänna medel från den andra avtalsslutande staten. I sådant fall skall inkomsten i stället beskattas i enlighet med *art. 7, 14* eller *15*.

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 Skattemyndigheten i Kopparbergs län, Särskilda skattekontoret, 771 83 Ludvika.

Prop. 1992/93:177
s. 57

Pension, livränta
m.m.
Uttrycket "betyd-
ande"

Art. 18 behandlar beskattning av *pension, livränta* och *liknande ersättningar*. Pension m.fl. ersättningar på grund av tidigare privat anställning beskattas endast i hemviststaten. För det fall hemviststatens skatteuttag inte är "betydande" får dock beskattning även ske i källstaten. De avtalsslutande parterna är överens om att utgångspunkten vid bestämmande av begreppet "betydande" skall vara ett skatteuttag som motsvarar uttaget för utomlands bosatta personer enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Ersättningar som utbetalas enligt socialförsäkringslagstiftningen, pension på grund av tidigare offentlig tjänst m.m. i en avtalsslutande stat får dock alltid beskattas i källstaten (p. 2).

Offentlig tjänst

Inkomst av *offentlig tjänst* — med undantag för pension — beskattas enligt *art. 19* i regel endast i den stat som betalar ut inkomsten i fråga (p. 1 a). Under vissa i punkt 1 b angivna förutsättningar beskattas dock sådan ersättning endast i inkomsttagarens hemviststat. Enligt punkt 2 beskattas i vissa fall ersättning av offentlig tjänst enligt reglerna i *art. 15* (Enskild tjänst), *art. 16* (Styrelsearvoden) respektive *art. 18* punkt 1 (Pension m.m.).

Studera m.fl.

Art. 20 innehåller regler för *studera, affärspraktikanter och lärlingar*.

**Prop. 1992/93:177
s. 58****Annan inkomst**

Inkomst som inte behandlas särskilt i art. 6–20 beskattas enligt *art. 21 (Annan inkomst)*. Sådan inkomst beskattas i regel endast i inkomsttagarens hemviststat, utom i de fall då inkomsten härrör från källa i den andra avtalsslutande staten. I sistnämnda fall får jämväl källstaten beskatta inkomsten. Artikelns tillämpningsområde är inte begränsat till inkomst som härrör från en avtalsslutande stat, utan avser också inkomst från tredje stat. Detta innebär bl.a. att den kommer till användning vid konkurrens mellan flera olika dubbelbeskattningsavtal, se vidare i kommentaren till art. 21 i OECD:s modellavtal. Observera att artikelns tillämpningsområde omfattar även 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 tred-je stat eller härrör från den stat i vilken den skattskyldige har hemvist.

**Avtalet omfattar
inga förmögen-
hetsskatter**

Art. 22 behandlar *förmögenhet* (se även de inledande kommentarerna om vilka skatter som omfattas av avtalet under avsnitt 4.2). Såsom framgår av dessa kommer art. 22 inte att bli tillämplig förrän de avtalsslutande staterna slutit sådan överenskommelse som anges i art. 2 punkt 2. Förmögenhet som utgörs av fast egendom eller av lös egendom som utgör tillgång hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning får beskattas i den stat där den fasta egendomen respektive driftstället eller anordningen finns (p. 1 och 2). Av punkt 1 framgår dessutom att förmögenhet bestående av andelar i bolag vars tillgångar huvudsakligen består av fast egendom får beskattas i den stat egendomen är belägen. Tillgångar som utgörs av skepp eller luftfartyg m.m. som används i internationell trafik beskattas endast i hemviststaten (p. 3). Övriga förmögenhetstillgångar beskattas endast i innehavarens hemviststat (p. 4). Utan hinder av punkt 4 möjliggör punkt 5 för Sverige att beskatta förmögenhet bestående av andelar i svenska bolag som innehas av fysiska personer under de första fem åren efter att personen i fråga upphört att ha hemvist i Sverige.

4.5 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning**4.5.1 Allmänt****Metodartikeln**

Bestämmelserna om *undanröjande av dubbelbeskattning* finns i *art. 23*. Sverige tillämpar enligt punkt 1 a avräkning av skatt ("credit of tax") som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning. Detsamma gäller för Estland (p. 2 a).

**Avräknings-
metoden**

Innebörden av avräkningsmetoden är att en person med hem-vist 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. Skattefrihet medges för utdelning som betalas till svenskt bolag om utdelningen skulle ha varit skattefri om den betalats mellan svenska bolag och om vissa andra villkor uppfylls (se p. 1 c och under avsnitt 4.5.2).

**Prop. 1992/93:177
s. 59**

**Matching credit
och
matching exempt**

I likhet med de flesta andra avtal med utvecklingsländer innehåller detta avtal regler om avräkning i vissa fall i Sverige av högre skattebelopp än som faktiskt erlagts i den andra staten, s.k. matching credit. Avtalet innehåller även regler om att mottagen utdelning i vissa fall är skattefri trots att normala krav för att erhålla skattefrihet inte har uppfyllts, s.k. matching exempt. Bestämmelserna återfinns i punkt 1 d och skall tillämpas de tio första åren under vilka detta avtal tillämpas. Jag återkommer strax till detta (avsnitt 4.5.2). Efter utgången av denna tidsperiod skall de behöriga myndigheterna överlägga med varandra för att bestämma om bestämmelserna skall tillämpas även efter denna tidpunkt. Förslag om sådan förlängning kommer att, om en sådan överenskommelse träffas, i överensstämmelse med vad riksdagen med anledning av motion 1988/89:Sk35 givit regeringen till känna (SkU25), föreläggas riksdagen.

4.5.2 Skattefrihet för utdelning från bolag i Estland till svenskt bolag

**Skattefrihet för
utdelning**

Punkt 1 c innehåller bestämmelser om skattefrihet för utdelning från bolag i Estland till svenskt bolag. Inledningsvis kan erinras om bestämmelserna om skattefrihet för utdelning från utländska dotterbolag i 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL. Skulle en tillämpning av SIL:s bestämmelser vara mer gynnsam, skall dessa tillämpas.

**Villkoren för
skattefrihet**

Skattefrihet enligt punkt 1 c förutsätter att vissa villkor är uppfyllda. Först och främst gäller att utdelningen enligt svensk skattelagstiftning (jfr 7 § 8 mom. SIL) skulle ha varit undantagen från skatt om båda bolagen hade varit svenska. Vidare krävs att den vinst vilken helt eller delvis kan bestå av utdelning av vilken utdelningen betalas underkastats antingen den normala bolagsskatten i Estland eller en inkomstskatt jämförlig därmed eller att utdelningen betalas av inkomst som hade varit skattebefriad i Sverige

om den hade förvärvats direkt av bolag med hemvist i Sverige. Enligt punkt d innefattar det i punkt c använda uttrycket "den normala bolagsskatten i Estland eller en inkomstskatt jämförlig därmed", skatt som i Estland skulle ha erlagts om inte skattebefrielse eller skattenedsättning medgivits enligt bestämmelser i den interna lagstiftningen i Estland avsedda att främja ekonomisk utveckling. Avsikten är givetvis att skattefrihet skall medges endast i de fall befrielsen eller nedsättningen gjorts i syfte att främja ekonomisk utveckling i Estland. För att hindra att denna bestämmelse utnyttjas på ett icke avsett sätt har den utformats så att vinster från bl.a. den finansiella sektorn inte omfattas av bestämmelsen. Jag återkommer i det följande till detta (avsnitt 4.5.3).

De alternativa villkoren

Beträffande den närmare innebörden av de alternativa villkoren i punkt c för att utdelning skall vara undantagen från beskattning i Sverige vill jag göra följande förtydligande. Det i punkt c 1 uppställda alternativa villkoret, att utdelning skall vara undantagen från beskattning i Sverige om den bakomliggande vinsten underkastats den normala bolagsskatten i Estland eller en inkomstskatt jämförlig därmed kan belysas med följande exempel.

Exempel

Ett bolag hemmahörande i Estland har under ett visst år haft en sammanlagd vinst på 1 000 000 kroon. Av denna vinst har 500 000 kroon i någon stat underkastats en enligt avtalet godtagbar beskattning medan resterande 500 000 kroon är obeskattade. Under angivna förhållanden kan 500 000 kroon tas hem till Sverige i form av skattefri utdelning, eftersom de första 500 000 som delas ut anses ha underkastats en godtagbar beskattning. Skulle hela årsvinsten tas hem till Sverige innebär detta att hälften enligt avtalet är att anse som skattefri utdelning och att hälften i princip skall beskattas med svensk inkomstskatt. Jag vill i detta sammanhang framhålla att då det i punkt c 1 talas om den normala bolagsskatten i Estland så skall denna jämförelse regelmässigt göras med utgångspunkt i det fall då Estland tar ut full bolagsskatt och självfallet inte med de fall då skattebefrielse eller skattenedsättning medgivits enligt investeringsfrämjande eller andra motsvarande bestämmelser i den interna lagstiftningen i Estland. Villkoret att en därmed jämförlig inkomstskatt skall ha uttagits på den bakomliggande vinsten, tar sikte på inkomstbeskattning som skett i såväl stater med vilka Sverige har dubbelbeskattningsavtal som stater med vilka Sverige inte har något sådant avtal.

Prop. 1992/93:177 s. 60

Utdelning som härrör från tredje stat

Beträffande det i punkt c 2 uppställda villkoret för att utdelning skall undantas från svensk inkomstbeskattning kan inledningsvis konstateras att detta villkor är ett alternativt villkor till det i punkt c 1. För att skattefrihet för mottagen utdelning skall föreligga i

"Blandad" utdelning

Sverige uppställs således vid tillämpning av punkt c 2 inget krav på att den bakomliggande vinsten skall ha underkastats den normala bolagsskatten i Estland eller en därmed jämförlig skatt. För att villkoret skall vara uppfyllt krävs däremot att den utdelning som bolaget i Estland utbetalar, betalas av utdelning som hade varit skattebefriad i Sverige om den hade förvärvats direkt av bolag med hemvist i Sverige. Bestämmelsen tar sikte på utdelning, som härrör från tredje stat och som skulle ha varit undantagen från svensk beskattning, exempelvis genom bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och denna tredje stat, om den hade förvärvats direkt av det svenska bolaget. Villkor motsvarande de nu behandlade återfinns i en rad andra svenska dubbelbeskattningsavtal. Givetvis finns inte något hinder mot att utdelning för att vara skattefri är "blandad", dvs. vid ett och samma utdelningstillfälle består av såväl utdelning enligt punkt c 1 som c 2.

4.5.3 Regler mot offshoreverksamhet m.m.

Undantagna bolag

Bestämmelsen i art. 23 punkt 1 d och art. 28 (om undantagna bolag) är tillsammans avsedda att utgöra avtalets mekanism för att förhindra att avtalsförmåner ges för offshoreverksamhet, coordination centres, huvudkontor eller liknande verksamhet, vars uppbyggnad huvudsakligen styrs av skatteskal.

**Prop. 1992/93:177
s. 61**

Offshoreverksamhet är verksamhet som typiskt sett inte bedrivs av bolag som bedriver näringsverksamhet i egentlig mening i en avtalsslutande stat, utan av bolag vars inkomster uteslutande härrör från verksamhet utanför en avtalsslutande stat. Sådana bolag är formellt upprättade enligt en stats lagstiftning men registreras i allmänhet i speciella register och deras verksamhet begränsas av särskilda regler. Oftast får endast personer hemmahörande i utlandet vara delägare i sådant bolag. Bolagen får normalt inte bedriva verksamhet på den interna marknaden i den stat där de är upprättade. Avsikten är att bolagen endast skall bedriva sin verksamhet och konkurrera på marknader utanför staten i fråga. Skatt utgår i form av en fast årlig avgift eller med en mycket låg skattesats ofta på en helt schablonmässig bas. Den grundläggande tanken bakom tillhandahållandet av dessa speciella register och lagstiftning är att attrahera utländska investerare som bedriver den egentliga verksamheten i utlandet att upprätta formella bolagsetableringar i den egna staten. De utländska investerarna får härigenom ett instrument för att undgå beskattning i de stater där de är hemmahörande. De typer av "verksamhet" som är vanligast förekommande i detta sammanhang är internationell sjöfart, försäkrings- och finansverksamhet och annan liknande verksamhet

som inte är bunden till någon speciell plats för verksamhetens bedrivande. Staternas intresse av att få dessa utländska verksamheter knutna till den egna staten är dels skatteintäkterna dels också att bolagen för att erhålla registrering ofta tvingas anställa ett visst antal personer bosatta i staten. Ett exempel på sådan offshorelagstiftning är den som gäller på Labuan Islands i Malaysia. Enligt denna lagstiftning beskattas banker och försäkringsföretag med en skattesats på endast 3 % om verksamheten sker i utländsk valuta eller avser att täcka utländska försäkringsfall. Den normala bolagsskatten i Malaysia uppgår annars till 35 %. Offshorelagstiftning har införts eller håller på att införas i flera andra länder i Asien. Detsamma gäller beträffande vissa länder i Europa och Afrika. Också Australien är på väg att införa offshorelagstiftning.

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

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

RSV:s kommentar

Artikel 28 rörande undantagna bolag torde främst få betydelse för frågan om utdelningsskattebefrielse skall medges eller inte. Bestämmelsen kan emellertid också bli tillämplig i andra situationer. Exempelvis kan följande fall tjäna som exempel på vad som kan falla in under bestämmelsens tillämpningsområde.

Exempel

Ett svenskt aktiebolag överlåter samtliga sina patent och varumärken till sitt helägda estniska dotterbolag. Dotterbolaget upplåter i sin tur rättigheterna till moderbolaget och andra, i tredje stat belägna, bolag inom koncernen. För upplåtelseerna erhåller dotterbolaget marknadsmässig royalty. På grund av att dotterbolagets samtliga inkomster härrör från källor utanför Estland tillämpas en skattesats om 3,5% jämfört med 35% som är den normala skattesatsen för bolag verksamma i Estland. Enligt artikel 28 är Sverige i ett fall som detta inte bundet att begränsa skatten till de procentsatser som anges i artikel 12 punkt 2 utan royaltyn kan beskattas enligt svenska interna regler som om avtalet inte existerade.

Som framgått av propositionsuttalandet ovan är avsikten med bestämmelsen i artikel 28 att undanta vissa bolag från avtalets tillämpningsområde. De bolag som här avses är sådana vars inkomster blivit lågt beskattade till följd av att en avtalslutande stat gett skatteförmåner för s.k. offshoreverksamhet etc. För att ett bolag skall undantas från avtalets tillämpningsområde krävs enligt artikelns punkt b att "sådan inkomst beskattas påtagligt lägre enligt den statens lagstiftning än inkomst av liknande verksamhet som bedrivs inom denna stat ...". Ett bolag som huvudsakligen erhåller sina inkomster från sådana aktiviteter som anges i punkt a kan omfattas av avtalets bestämmelser. Detta är fallet om skatteuttaget inte är "påtagligt lägre" än skatteuttaget på motsvarande inhemsk verksamhet eller om den låga skatten beror på att t.ex. avräkning — i enlighet med gängse regler — medgetts för utländsk skatt. Den här redovisade lydelsen av artikeln framgår klart av den engelska originaltexten, vilken har följande lydelse:

Article 28

Excluded companies

Notwithstanding any other provision of this Convention, where

- a) a company that is a resident of a Contracting State derives its income primarily from other States*
 - (i) from activities such as banking, shipping, financing or*

insurance or

(ii) from being the headquarters, co-ordination centre or similar entity providing administrative services or other support to a group of companies which carry on business primarily in other States; and

b) except for the application of the method of elimination of double taxation normally applied by that State, such income would bear a significantly lower tax under the laws of that State than income from similar activities carried out within that State or from being the headquarters, co-ordination centre or similar entity providing administrative services or other support to a group of companies which carry on business in that State, as the case may be,

sub-paragraph 1 d) of Article 23 and any other provisions of this Convention conferring an exemption or a reduction of tax shall not apply to the income of such company and to the dividends paid by such company.

**Prop. 1992/93:177
s. 62**

**Informations-
utbyte m.m.
RSV:s kommentar**

**Prop. 1992/93:177
s. 62**

**Bistånd med
indrivning**

Diplomater m.fl.

4.6 Särskilda bestämmelser

I art. 24 återfinns bestämmelser om förbud i vissa fall mot *diskriminering* vid beskattningen.

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

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.

I art. 27 finns regler rörande *bistånd med indrivning*. Bestämmelserna möjliggör samarbete på detta område mellan skatteadministrationerna i de avtalsslutande staterna. I art. 28 återfinns en skatteflyktsbestämmelse som tar sikte på att förhindra skatteundandragande genom *offshoreverksamhet m.m.* I art. 29 finns vissa föreskrifter beträffande *medlem av diplomatisk beskickning eller av konsulat*.

4.7 Slutbestämmelser

Art. 30 och 31 innehåller bestämmelser om avtalets *ikraftträdande* och *upphörande*.

70 Propositioner m.m.

Ikraftträdande

Enligt art. 30 träder avtalet i kraft 30 dagar efter den dag då de avtalsslutande staterna underrättar varandra att de åtgärder vidtagits som enligt respektive stats lagstiftning krävs för att avtalet skall kunna träda i kraft. Avtalet är i princip avsett att tillämpas på inkomst och eventuellt förmögenhet som förvärfvas respektive innehas fr.o.m. den 1 januari närmast efter ikraftträdandet.