

Skatteavtal

Tyskland

RSV 360 - 276 utgåva 1

Skatteförvaltningen

SKATTEAVTALET MED TYSKLAND

(1992 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1994:1300 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 har verkets bedömning och aktuella rättsfall redovisats.

Avtalshäftena är avsedda för skattemyndigheternas taxeringsarbete. Verket avser att efter hand ge ut samtliga svenska skatteavtal men kommer att prioritera nya och 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 januari 1995

Lennart Nilsson

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningslista	9
Förordning (1994:1300) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland	11
Lag (1992:1193) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland ...	15
<i>Kapitel I - Allmänna bestämmelser</i>	15
<i>Kapitel II - Beskattning av inkomst och förmögenhet</i> ...	21
<i>Kapitel III - Beskattning av kvarlåtenskap, arv och gåva</i> ..	36
<i>Kapitel IV - Handräckning i skatteärenden</i>	40
<i>Kapitel V - Skydd för den skattskyldige och ömsesidig överenskommelse</i>	46
<i>Kapitel VI - Särskilda bestämmelser</i>	50
<i>Kapitel VII - Slutbestämmelser</i>	53
Bilaga	56
Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland	59
1 Inledning	59
2 Lagen om dubbelbeskattningsavtal	60
3 Skattelagstiftningen i Tyskland	61
4 Avtalets innehåll	65
4.1 Allmänna bestämmelser	66
4.2 Beskattning av inkomst och förmögenhet	68
4.2.1 Avtalets beskattningsregler	68
4.2.2 Metod för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet	79

6 Innehåll

4.3	Beskattning av kvarlåtenskap, arv och gåva	81
4.4	Handräkning i skatteärenden	84
4.5	Skydd för den skattskyldige och ömsesidig överenskommelse	86
4.6	Särskilda bestämmelser	87
4.7	Slutbestämmelser	89

Läsanvisningar

I detta avtalshäfte har tagits in författningar (förordningen och lagen inklusive avtalet och därtill fogad bilaga) och propositionen till 1992 års skatteavtal mellan Sverige och Tyskland.

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

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

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

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

Förkortningar

anv.	anvisningarna till
art.	artikel
BevU	Bevillningsutskottet
förordn. el. förordningen	Förordning (1994:1300) om dubbelbeskatt- ningsavtal mellan Sverige och Tyskland
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
lagen	Lag (1992:1193) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland
LSI	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
mom.	moment
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
prop.	proposition
RB	rättegångsbalken
rskr.	riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SekrL	Sekretesslagen (1980:100)
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
≥	lika med eller mer än
>	större än

Förordning (1994:1300) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland

utfärdad den 22 september 1994.

Regeringen föreskriver följande.

1 § Lagen (1992:1193) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland skall träda i kraft den 1 november 1994 och tillämpas

a) beträffande inkomstskatt, på inkomst som förvärvas den 1 januari 1995 eller senare,

b) beträffande förmögenhetsskatt, på skatt som tas ut på förmögenhetstillgångar som innehas den 1 januari 1995 eller senare,

c) beträffande arvsskatt, på kvarlåtenskap efter person som avlider den 1 januari 1995 eller senare,

d) beträffande gåvoskatt, på gåva som sker den 1 januari 1995 eller senare, och

e) beträffande handräckning, som verkställs den 1 januari 1995 eller senare.

Avtalet träder i kraft den 13 oktober 1994.

2 § Beträffande utdelning som betalas av ett i Sverige hemmahörande aktiebolag till ett bolag med hemvist i Tyskland skall följande gälla. De skattesatser som anges i artikel 9 punkterna 3 och 4 i avtalet den 17 april 1959 mellan Konungariket Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet ävensom beträffande vissa andra skatter skall jämväl, om detta leder till lägre skatt, tillämpas på utdelning som avses i artikel 10 punkt 3 i avtalet den 14 juli 1992 mellan Konungariket Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet och på arv och gåva samt för att lämna ömsesidig handräckning vid beskattning och som betalas mellan den 1 januari 1990 och den 31 december 1991. På sådan utdelning som betalas mellan den 1 januari 1992 och den 31 december 1994 gäller bestämmelserna i artikel 10 punkt 3 i nämnda avtal av den 14 juli 1992.

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

2. De genom lagen (1992:1193) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland upphävda kungörelsen (1935:567) angående särskilt förfarande för erhållande av handräckning i Tyskland i vissa beskattningsärenden, kungörelsen (1935:568) angående handräckning åt tysk myndighet i vissa beskattningsärenden, kungörelsen (1960:549) om tillämpningen av ett mellan

12 Förordningen

Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland den 17 april 1959 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet ävensom beträffande vissa andra skatter, kungörelsen (1964:514) med vissa anvisningar rörande tillämpningen av avtalet mellan Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland den 17 april 1959 för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet ävensom beträffande vissa andra skatter, kungörelsen (1967:722) om tillämpning av avtal den 14 maj 1935 mellan Sverige och Tyska riket för undvikande av dubbelbeskattning beträffande arvsskatt samt förordningen (1975:846) om kupongskatt för person med hemvist i Förbundsrepubliken Tyskland, m.m., skall dock fortfarande tillämpas

a) beträffande inkomstskatt, på inkomst som förvärfvas den 31 december 1994 eller tidigare,

b) beträffande förmögenhetsskatt, på skatter som tas ut på förmögenhetstillgångar som innehas den 31 december 1994 eller tidigare,

c) beträffande arvsskatt, på kvarlåtenskap efter person som avlider den 31 december 1994 eller tidigare, och

d) beträffande handräckning, som verkställs den 31 december 1994 eller tidigare.

På regeringens vägnar

BO LUNDGREN

Stefan Ersson
(Finansdepartementet)

Lag (1992:1193) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland;

utfärdad den 10 december 1992.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs följande.

1 § Det avtal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet och på arv och gåva samt för att lämna ömsesidig handräkning vid beskattning som Sverige och Tyskland undertecknade den 14 juli 1992 skall gälla som lag här i landet.

Avtalet är intaget som 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.

Skattelindring; arvs- och gåvoskatt

3 § I fråga om ansökan om skattelindring beträffande arvsskatt och gåvoskatt gäller 2 § kungörelsen (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning.

Anstånd; arvs- och gåvoskatt

4 § Anstånd enligt 3 § kungörelsen (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning får medges enligt det av följande alternativ som ger det lägsta beloppet, nämligen

1. den skatt som erlagts eller kan antas komma att erläggas i Tyskland för egendom som enligt avtalet får beskattas där, eller

2. den del av den svenska skatten som vid en proportionell fördelning belöper på samma egendom.

Om skatt inte erlagts i Tyskland och uppgift saknas om hur mycket skatt som kan komma att erläggas där, får anstånd medges med skäligt belopp, dock högst med ett belopp som motsvarar den del av den svenska skatten som vid en proportionell fördelning belöper på den egendom som enligt avtalet får beskattas i Tyskland.

Ej progressionsuppräknings

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

¹ Prop. 1992/93:3, bet. 1992/93:SkU2, rskr. 1992/93:78.

1. Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.
2. Genom lagen upphävs kungörelsen (1935:567) angående särskilt förfarande för erhållande av handräckning i Tyskland i vissa beskattningsärenden, kungörelsen (1935:568) angående handräckning åt tysk myndighet i vissa beskattningsärenden, kungörelsen (1960:549) om tillämpning av ett mellan Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland den 17 april 1959 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet ävensom beträffande vissa andra skatter, kungörelsen (1964:514) med vissa anvisningar rörande tillämpningen av avtalet mellan Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland den 17 april 1959 för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet ävensom beträffande vissa andra skatter, kungörelsen (1967:722) om tillämpning av avtal den 14 maj 1935 mellan Sverige och Tyska riket för undvikande av dubbelbeskattning beträffande arvsskatt samt förordningen (1975:846) om kupongskatt för person med hemvist i Förbundsrepubliken Tyskland, m.m.

På regeringens vägnar

CARL BILDT

ANNE WIBBLE
(Finansdepartementet)

Avtal mellan Konungariket Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland

**för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet och på arv och gåva samt för att lämna ömsesidig handräckning vid beskattning
(Svensk-tyskt skatteavtal)**

Konungariket Sverige

och

Förbundsrepubliken Tyskland

har, föranledda av önskan att genom ett nytt avtal, som tar hänsyn till dagens förbindelser mellan de båda staterna och till rättsutvecklingen, undvika dubbelbeskattning och lämna ömsesidig handräckning vid beskattning, kommit överens om följande:

Kapitel I**Allmänna bestämmelser****Artikel 1***Avtalets syfte*

De båda avtalsslutande staterna skall enligt avtalet tillsammans verka för att med stöd av avtalet undvika dubbelbeskattning, att lämna ömsesidig handräckning vid tillämpningen av skattelagstiftningen samt att förbättra de mellanstatliga förbindelserna på skatteområdet genom ömsesidiga överenskommelser. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall i detta syfte med lämpliga tidsmellanrum informera varandra om utvecklingen inom respektive stats skattelagstiftning och rådgöra med varandra om hur förutnämnda mål skall uppnås.

Artikel 2*Avtalets tillämpningsområde***Skatter som omfattas av avtalet**

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

¹ Den tyska texten finns i SFS 1992:1193; RSV:s anm.

16 Avtalet - Allmänna bestämmelser

- kapitel II; inkomst och förmögenhet

a) kapitel II på skatter på inkomst och förmögenhet; som sådana förstås alla skatter, som utgår på inkomst eller förmögenhet i dess helhet eller på delar av inkomst eller förmögenhet, däri inbegripna skatter på vinst på grund av överlåtelse av lös eller fast egendom, samt skatter på värdestegring,

- kapitel III; arvs- och gåvo- skatt

b) kapitel III på kvarlåtenskapsskatter, arvsskatter och gåvoskatter; som sådana förstås skatter, som utgår

1) på grund av dödsfall såsom kvarlåtenskapsskatt, skatt på arv, skatt på egendomsöverlåtelse eller skatt på gåva vid dödsfall, eller

2) vid överlåtelse mellan levande personer, men endast om de utgår emedan överlåtelsen sker utan ersättning eller mot för lågt vederlag,

- kapitel IV; handräckning

c) kapitel IV på skatter av varje slag och beskaffenhet, om inte sammanhanget föranleder annat. Undantagna är dock tullar och konsumtionsavgifter; vid tillämpningen av detta kapitel anses dock inte omsättnings- och lyxskatter som konsumtionsavgifter.

Se s. 54–55

2. De för närvarande utgående skatter, på vilka avtalet tillämpas, finns angivna i bilagan till avtalet.

"Nya" skatter

3. Avtalet tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de för närvarande utgående skatterna¹.

Personer m.m. på vilka avtalet tillämpas

4. I detta avtal tillämpas

a) kapitel II på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna,

b) kapitel III på

1) kvarlåtenskap och arv, när arvlåtaren vid sin död hade hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna, och

2) gåva, när givaren vid gåvotillfället hade hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna.

Artikel 3

Allmänna definitioner

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

Def. av "Förbunds- republiken Tyskland"

a) "Förbundsrepubliken Tyskland" åsyftar, när det används i geografisk betydelse, det område inom vilket Förbundsrepubliken Tysklands skattelagstiftning äger tillämpning,

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

- däri inbegripet den del av havsbotten, dennas underlag och vattenutrymmet däröver som gränsar till Förbundsrepubliken Tysklands kustvatten, i den mån Förbundsrepubliken Tyskland där i överensstämmelse med folkrättens regler utövar suveräna rättigheter och befogenheter,
- Def. av "Sverige"**
- b) "Sverige" åsyftar Konungariket Sverige och, när det används i geografisk betydelse, Sveriges territorium, samt varje utanför Sveriges territorialvatten beläget område, i den mån Sverige enligt folkrättens regler äger utöva sina rättigheter att utforska kontinentalsockeln där och att utvinna dess naturtillgångar,
- Def. av "en avtalsslutande stat"**
- c) "en avtalsslutande stat" eller "den andra avtalsslutande staten" åsyftar Förbundsrepubliken Tyskland eller Sverige, beroende på sammanhanget,
- Def. av "person"**
- d) "person" inbegriper fysisk person och bolag,
- Def. av "bolag"**
- e) "bolag" åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas som juridisk person,
- Def. av "företag i en avtalsslutande stat"**
- f) "företag i en avtalsslutande stat"¹ och "företag i den andra avtalsslutande staten" åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat, respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten,
- Def. av "internationell trafik"**
- g) "internationell trafik" omfattar varje 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,
- Def. av "fast egendom"**
- h) "fast egendom" har den betydelse som uttrycket har enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen. Uttrycket inbegriper dock alltid tillhör till fast egendom, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, byggnader, rättigheter på vilka bestämmelserna i privaträtten om fast egendom tillämpas, nyttjanderätt till fast egendom samt rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralföremål, källa eller annan naturtillgång. Skepp och luftfartyg anses inte vara fast egendom,
- Def. av "egendom som ingår i kvarlåtenskap eller gåva ..."**
- i) "egendom, som ingår i kvarlåtenskap efter eller gåva från person med hemvist i en avtalsslutande stat" omfattar alla tillgångar vilkas överföring eller överlåtelse är underkastade någon av de skatter på vilka kapitel III i avtalet tillämpas,

¹ Se RÅ 1991 not 228; RSV:s anm.

18 Avtalet - Allmänna bestämmelser

Def. av "medborgare"

- j) "medborgare" åsyftar
- 1) i fråga om Förbundsrepubliken Tyskland, alla tyskar i den betydelse detta uttryck har i Förbundsrepubliken Tysklands grundlag och alla juridiska personer och andra personsammanslutningar som bildats enligt den lagstiftning som gäller i Förbundsrepubliken Tyskland,
 - 2) i fråga om Sverige, alla fysiska personer som är svenska medborgare och alla juridiska personer och andra personsammanslutningar som bildats enligt den lagstiftning som gäller i Sverige,

Def. av "behörig myndighet"

- k) "behörig myndighet" åsyftar
- 1) i Förbundsrepubliken Tyskland, finansministern eller den myndighet till vilken denne har delegerat sina befogenheter,
 - 2) i Sverige, finansministern, dennes befullmäktigade ombud eller den myndighet till vilken denne har delegerat sina befogenheter.

Tolkningsregel

OBS art. 43 p. 2

2. Detta avtal tillämpas i de avtalsslutande staterna i enlighet med dess lydelse. Uttryck som inte definierats i avtalet har likväl, om sammanhanget föranleder detta och inte de behöriga myndigheterna överenskommit om en gemensam tolkning (artikel 39 punkt 3, artikel 40 punkt 3), den betydelse som uttrycket har enligt den tillämplande statens lagstiftning.

Artikel 4

Hemvist

Def. av "person med hemvist ..."

- inkomst- och förmögensskatter

- kvarlåtenskaps-, arvs- och gåvoskatt

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat",
- a) i fråga om skatter på inkomst och förmögenhet, person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där,
 - b) i fråga om kvarlåtenskapskatt, arvsskatt och gåvoskatt, person vars kvarlåtenskap eller gåva eller vars förvärv enligt lagstiftningen i denna stat är skattepliktig där på grund av denna persons hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper emellertid inte person vars kvarlåtenskap eller gåva är skattepliktig i denna stat endast såvitt avser där belägen förmögenhet.

**Dubbelt hemvist,
fysisk person**

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

- a) Han anses ha hemvist i den stat där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande; om han har en sådan bostad i båda staterna, anses han ha hemvist i den stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena),
- b) om det inte kan avgöras i vilken stat han har centrum för sina levnadsintressen eller om han inte i någondera staten har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist i den stat där han stadigvarande vistas,
- c) om han stadigvarande vistas i båda staterna eller om han inte vistas stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist i den stat där han är medborgare,
- d) om han är medborgare i båda staterna eller om han inte är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna frågan genom ömsesidig överenskommelse.

**Dubbelt hemvist,
annan än fysisk
person**

3. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 annan person än fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna, anses personen i fråga ha hemvist i den stat där den har sin verkliga ledning.

Artikel 5

Fast driftställe

**Definition, jfr
p. 3 anv. 53 § KL**

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.

**Byggnadsverk-
samhet etc.**

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

¹ Se RÅ 1987 not 309; RSV:s anm.

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

Beroende representant

5. Om person, som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 6 tillämpas, är verksam för ett företag samt i en avtalsslutande stat har och där regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn, anses detta företag — utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 — ha fast driftställe i denna stat 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.

"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 som bedriver affärsverksamhet i denna andra stat (antingen från fast driftställe eller på annat sätt), medför inte att någotdera bolaget utgör fast driftställe för det andra.

Kapitel II

Beskattning av inkomst och förmögenhet

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

Def. av "fast egendom" se art. 3 p. 1 h

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

Uthyrning m.m.

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

Fast egendom i näringsverksamhet

3. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 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. av "företag i en avtalsslutande stat" se art. 3 p. 1 f

1. Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, 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 denna andra stat, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället.

Inkomstberäkning

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

Avdrag

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

4. 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

22 Avtalet - Beskattning av inkomst och förmögenhet

skattepliktiga inkomsten bestäms genom sådant förfarande¹. 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.

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

Artikel 8

Sjöfart, luftfart och användning av containers

Def. av "internationell trafik", se art. 3 p. 1 g

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

2. Inkomst, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar genom användningen (eget nyttjande eller uthyrning) av containers som används i internationell trafik samt därtill hörande utrustning för transport av containers, beskattas endast i denna stat.

SAS, se art. 42

3. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas även på inkomst som förvärvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

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 övervakningen 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 övervakningen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital, iakttas följande.

¹ Jfr RÅ 1971 ref. 50; RSV:s anm.

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.

Jfr art. 43 p. 1 a

2. I fall då inkomst, för vilken ett företag i en avtalsslutande stat beskattas i denna stat, även inräknas i inkomsten för ett företag i den andra avtalsslutande staten och beskattas i överensstämmelse därmed i denna andra stat samt den sålunda inräknade inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall den andra staten genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten i denna stat, i den mån detta är nödvändigt för att förhindra dubbelbeskattning av inkomsten. Vid sådan justering iaktas de övriga bestämmelserna i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

Artikel 10

Utdelning

Se art. 23 p. 3

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.

**Skatt i källstaten,
max. 15%
OBS art. 43 p. 3
och art. 44**

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

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

**Skatt i källstaten,
bolag äger \geq 10%
OBS art. 43 p. 3
och art. 44**

3. Med avvikelse från bestämmelserna i punkt 2 får beträffande utdelning som tillfaller bolag som har rätt till utdelningen och som direkt äger minst 10 procent av det utbetalande bolagets kapital,

- Sverige 0%

a) skatten inte tas ut om utdelningen betalas av ett i Sverige hemmahörande bolag, och

- Tyskland 5%

b) skatten inte överstiga 5 procent av utdelningens bruttobelopp om utdelningen betalas av ett i Förbundsrepubliken Tyskland hemmahörande bolag vars delägare inte personligen ansvarar för bolagets förbindelser (Kapitalgesellschaft); skatten får

emellertid inte tas ut om skillnaden i bolagsskattesats mellan skatt på utdelad vinst och på icke utdelad vinst uppgår till mindre än 5 procentenheter.

Def. av "utdelning" enl. art. 10

4. Med uttrycket "utdelning" förstås i denna artikel inkomst av aktier, andelsbevis eller andra liknande bevis med rätt till andel i vinst, gruvaktier, stiftarandelar eller av andra andelar i bolag, om inkomsten av dessa andelar i bolag enligt lagstiftningen i den stat där det utdelande bolaget har hemvist i beskattningshänseende jämföras med inkomst av aktier. Uttrycket utdelning omfattar också

- a) i Förbundsrepubliken Tyskland,
inkomst som bolagsman i tyst bolag uppbär i denna egenskap, inkomst av vinstandelslån, inkomst av obligationer på vilka avkastning utgår i förhållande till vinsten och liknande vinstberoende ersättningar samt utdelning på andelsbevis i en "Investmentvermögen",
i Sverige,
utdelning på andelar i aktiefond,
- b) inkomst, som enligt lagstiftningen i den stat där gäldenären har hemvist i beskattningshänseende jämföras med inkomst av andelar i bolag.

Undantag från p. 1-3

5. Med avvikelse från bestämmelserna i punkterna 1-3 får inkomst av rättigheter eller fordringar med rätt till andel i vinst (i Förbundsrepubliken Tyskland innefattande inkomst som bolagsman i tyst bolag i denna egenskap uppbär eller inkomst av vinstandelslån och av obligationer på vilka avkastning utgår i förhållande till vinsten) beskattas enligt lagstiftningen i den stat från vilken inkomsten härrör, om den vid beräkningen av gäldenärens vinst är avdragsgill där.

Undantag från p. 1-3

6. Bestämmelserna i punkterna 1-3 tillämpas inte, om den som har rätt till utdelningen har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

Förbud mot extra-territoriell beskattning

7. Om bolag med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst från den andra avtalsslutande staten, får denna andra stat inte beskatta utdelning som bolaget betalar, utom i den mån utdelningen betalas till person med hemvist i denna andra stat eller i den mån den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt

samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning i denna andra stat, och ej heller beskatta bolagets icke utdelade vinst, även om utdelningen eller den icke utdelade vinsten helt eller delvis utgörs av inkomst som uppkommit i denna andra stat.

Artikel 11

Ränta

**OBS art. 43 p. 3
och art. 44**

**Def. av "ränta" enl.
art. 11**

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

2. Med uttrycket "ränta" förstås i denna artikel inkomst av varje slags fordran, antingen den säkerställts genom inteckning i fast egendom eller inte och antingen den medför rätt till andel i gäldenärens vinst eller inte. Uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper som utfärdats av staten och inkomst av obligationer eller debentures, däri inbegripna agiobelopp och vinster som hänförs till sådana värdepapper, obligationer eller debentures. Straffavgift på grund av sen betalning anses inte som ränta vid tillämpningen av denna artikel. Uttrycket "ränta" innefattar inte de inkomster som behandlas i artikel 10.

**Undantag från
p. 1**

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

Intressegemenskap

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

Artikel 12

Royalty

**OBS art. 43 p. 3
och art. 44**

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

**Leasingavgifter
omfattas inte**

**Undantag från
p. 1**

**Intressegemens-
kap**

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

2. Med uttrycket "royalty" förstås i denna artikel varje slags betalning som mottas såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biografiffilm eller bandupptagning för television eller radio, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod samt för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

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

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

Artikel 13

Realisationsvinst

**Fast egendom, se
def. i art. 3 p. 1 h**

Överlåtelse av andel i "fastighetsbolag"

1. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av fast egendom som är belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat. Detta gäller också beträffande överlåtelse av andel i bolag vars huvudsakliga ändamål är att direkt eller indirekt inneha eller förvalta sådan egendom i det fall överlåtaren vid någon tidpunkt under de fem år som närmast föregått försäljningen innehaft minst 10

Lös egendom i fast driftställe m.m.

procent i bolaget. Fast egendom, som används i eget jord- eller skogsbruk eller i näringsverksamhet, beaktas därvid inte.

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, containers m.m.

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

SAS, se art. 42

Övrig egendom

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

Fysisk persons avyttring av aktier/andelar efter utflyttning

5. I fråga om fysisk person som har haft hemvist i en avtalsslutande stat under minst två år och som har erhållit hemvist i den andra avtalsslutande staten, påverkar bestämmelserna i punkt 4 inte den förstnämnda statens rätt att fram till tidpunkten för bytet av hemvist enligt sin interna lagstiftning beskatta sådan person för värdestegring på aktier och andra andelar i bolag (Gesellschaften) och handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag, partrederi eller gruvbolag (Personengesellschaften) som är hemmahörande i den förstnämnda staten eller att enligt sin interna lagstiftning beskatta vinst på grund av överlåtelse av sådan egendom som denna person förvärvar vid någon tidpunkt under de första fem åren efter bytet av hemvist.

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

Artikel 14

Självständig yrkesutövning

Stadigvarande anordning

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

Exempel på "fritt yrke"

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

Artikel 15

Enskild tjänst

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

Undantag från p. 1;

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

- 183-dagarsregeln

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

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 företag i en avtalsslutande stat, beskattas i denna stat.

Undantag från p. 2

- uthyrning av arbetskraft

4. Bestämmelserna i punkt 2 tillämpas inte beträffande ersättning för arbete inom ramen för yrkesmässig uthyrning av arbetskraft. De behöriga myndigheterna skall enligt artikel 40 träffa de överenskommelser som erfordras för att undvika dubbelt uttag av skatt och för att säkra de båda avtalsslutande staternas skatteanspråk.

Artikel 16

Styrelsearvode, ersättning till person i företagsledande ställning och annan liknande ersättning

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 eller såsom verkställande direktör eller medlem av direktionen i sådant bolag, får beskattas i denna andra stat.

Artikel 17

Artister och idrottsmän

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14 och 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom sin personliga verksamhet i den andra avtalsslutande staten i egenskap av artist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionartist 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 om denne kan utöva ett kontrollerande inflytande på denna andra person.

3. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte på inkomst från uppträdande av artister eller idrottsmän, om deras vistelse i en avtalsslutande stat helt eller i väsentlig omfattning direkt eller indirekt är bekostad av allmänna medel från den andra avtalsslutande staten.

Undantag från p. 1 och 2

Artikel 18

Pension och liknande betalning

1. Pension och liknande ersättning och livränta, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär, beskattas endast i denna stat.

2. Med avvikelse från bestämmelserna i punkt 1 beskattas belopp, som person med hemvist i en avtalsslutande stat erhåller enligt socialförsäkringslagstiftningen i den andra avtalsslutande

"Privat" pension m.m.

Utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen.

Statlig m.m. ersättning p.g.a. krigshandling eller politisk förföljelse

staten, endast i denna andra stat. Dessa belopp kan emellertid endast beskattas i den förstnämnda staten om personen är medborgare i denna stat men inte är medborgare i den andra staten.

3. Med avvikelse från bestämmelserna i punkt 1 beskattas periodiska ersättningar eller engångsbelopp, som en avtalsslutande stat eller dess lokala myndigheter betalar till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten som ersättning för skada som uppkommit till följd av krigshandling eller politisk förföljelse (däri inbegripet vissa gottgörelsebetalningar; "Wiedergutmachungen"), endast i den förstnämnda staten.

Def. av "livränta"

4. Med uttrycket "livränta" förstås ett fastställt belopp, som utbetalas periodiskt på fastställda tidpunkter under en persons livstid eller under annan fastställd 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.

Förmåner vid beskattningen (f.n. - år 1995 - "särskilt grundavdrag" i Sverige)

5. Person med hemvist i en avtalsslutande stat som uppbär belopp enligt socialförsäkringslagstiftningen i den andra avtalsslutande staten är berättigad till samma förmåner vid beskattningen i den förstnämnda staten som skulle ha medgivits om beloppet erhållits från källa i den förstnämnda staten.

Artikel 19

Offentlig tjänst

Lön m.m.

1. Ersättning (med undantag för pension), som betalas av en avtalsslutande stat, någon av dess delstater eller lokala myndigheter eller av annan offentligrättslig juridisk person i endera staten till fysisk person på grund av utfört arbete samt sådan ersättning som anges i punkt 4, beskattas endast i denna stat. Sådan ersättning beskattas emellertid endast i den andra avtalsslutande staten, om arbetet utförs i denna stat och personen i fråga har hemvist i denna stat och är medborgare där och inte är medborgare i den förstnämnda staten.

Pension

2. Pension, som betalas av en avtalsslutande stat, någon av dess delstater eller lokala myndigheter eller av annan offentligrättslig juridisk person i endera staten till fysisk person på grund av utfört arbete, beskattas, utan hinder av bestämmelserna i artikel 18, endast i denna stat. Sådan pension beskattas emellertid endast i den andra avtalsslutande staten om personen i fråga har hemvist i denna stat och är medborgare där och inte är medborgare i den förstnämnda staten.

**Undantag från
p. 1 och 2**

3. Bestämmelserna i artiklarna 15, 16 och 18 tillämpas på ersättning och pension som betalas på grund av arbete som utförs i samband med rörelse som bedrivs av en avtalsslutande stat, någon av dess delstater eller lokala myndigheter eller av annan offentligjuridisk person i endera staten.

**Ersättningar som
också omfattas av
p. 1 och 2**

4. Punkt 1 gäller också i fråga om ersättning, som betalas

OBS p. 5

- a) beträffande Förbundsrepubliken Tyskland av "die Deutsche Bundesbank", "die Deutsche Bundesbahn" och "die Deutsche Bundespost", och beträffande Sverige av Postverket, Televerket, Statens Järnvägar och Sveriges Riksbank,
- b) av tyska Goethe-institutet i Sverige eller för dess räkning eller av en jämförbar svensk institution i Förbundsrepubliken Tyskland eller för dess räkning för arbete vid sådan institution,
- c) som utjämnings tillägg av tyska allmänna medel till i Sverige tillfälligt verksamma lärare,
- d) av Sveriges Exporråd i Förbundsrepubliken Tyskland eller av Tysk-svenska handelskammaren i Sverige eller för enderas räkning för arbete som handelssekreterare respektive direktör ("Geschäftsführer").

Beträffande pension som betalas av eller för räkning för en av de i punkt a nämnda institutionerna gäller punkt 2.

**Subject to tax-
regel - p. 4**

5. Om mottagare av sådan ersättning som avses i punkt 4 inte kan beskattas i den stat som enligt punkterna 1 och 2 erhållit beskattningsrätten, har den andra staten rätt att beskatta ersättningen.

Artikel 20

Underhållsbidrag och betalningar till studerande

Underhållsbidrag

1. Underhållsbidrag, däri inbegripet bidrag till barn, som person med hemvist i en avtalsslutande stat betalar till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, undantas från beskattning i denna andra stat. Detta gäller dock inte i den mån underhållsbidraget är avdragsgillt i den förstnämnda avtalsslutande staten vid beräkningen av den betalningsskyldiges skattepliktiga inkomst. Avdrag vid beskattningen som är socialt betingade anses inte såsom avdrag vid tillämpningen av denna bestämmelse.

**"Understöd" från
annan stat**

2. Studerande eller person som undergår utbildning inom industri, teknik, jordbruk eller skogsbruk (praktikant däri inbegripen) och som har eller omedelbart före inresa till en avtalsslutande stat hade hemvist i den andra avtalsslutande staten och som vistas i den

32 Avtalet - Beskattning av inkomst och förmögenhet

förstnämnda staten uteslutande för studier eller utbildning, beskattas inte i denna stat för belopp som han erhåller för sitt uppehälle, sina studier eller sin utbildning, under förutsättning att beloppen härrör från källa utanför denna stat.

Artikel 21

Annan inkomst

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

Undantag

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

Artikel 22

Förmögenhet

Fast egendom, se def. i art. 3 p. 1 h

1. Fast egendom, vilken person med hemvist i en avtalsslutande stat innehar och vilken är belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

Lös egendom i fast driftställe m.m.

2. Lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, eller som är 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.

Skepp, luftfartyg, containers m.m. SAS, se art. 42

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

Övrig förmögenhet

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

Artikel 23

Undvikande av dubbelbeskattning i hemviststaten

Metodartikeln

Tyskland

**Exempt-metoden;
- inkomst
- förmögenhet**

OBS art. 43 p. 1

**Progressions-
förbehåll**

**Exempt på utdel-
ning från Sverige,
se även p. 4**

**Undantag;
- utdelning**

**Exempt; för-
mögenhetsskatt**

Avräkning;

- utdelning

- realisationsvinst

- lön, arvode etc.

**- p.g.a. kvalifika-
tionskonflikt**

1. Beträffande person som har hemvist i Förbundsrepubliken Tyskland bestäms skatten på följande sätt:

a) Såvida inte bestämmelserna i punkt b) nedan är tillämpliga undantas från beskattningsunderlaget för tysk skatt sådan inkomst som härrör från Sverige och sådan förmögenhet som är belägen i Sverige, vilka Sverige enligt detta avtal har rätt att beskatta. Förbundsrepubliken Tyskland förbehåller sig emellertid rätten att beakta den undantagna inkomsten och förmögenheten vid bestämmandet av skattesatsen för annan inkomst och förmögenhet. Föregående bestämmelser gäller även i fråga om utdelning på andelar i ett aktiebolag som betalas till bolag med hemvist i Förbundsrepubliken Tyskland från bolag med hemvist i Sverige, vars kapital till minst 10 procent direkt innehas av det tyska bolaget.

Från beskattningsunderlaget undantas emellertid inte utdelning från investeringsfonder ("Investmentfonds") eller utdelning av belopp för vilket avdrag medgivits vid fastställandet av det utdelande bolagets beskattningsbara vinst i Sverige.

Beträffande skatt på förmögenhet skall likaså från beskattningsunderlaget för tysk skatt undantas sådana andelar på vilka utdelning — om sådan skulle betalas — enligt föregående meningar skulle undantas från beskattningsunderlaget.

b) Med iakttagande av bestämmelserna i tysk skattelagstiftning om avräkning av utländsk skatt skall från tysk inkomstskatt och bolagsskatt avräknas sådan svensk skatt på inkomst som enligt svensk lagstiftning och i överensstämmelse med detta avtal erlagts på nedanstående inkomster som härrör från Sverige:

- 1) Utdelning, som inte omfattas av bestämmelserna i punkt a,
- 2) vinst som enligt bestämmelserna i artikel 13 punkt 1 andra meningen och artikel 13 punkt 5 får beskattas i Sverige,
- 3) ersättning som enligt bestämmelserna i artikel 15 punkt 4, artiklarna 16 och 17 får beskattas i Sverige, och
- 4) inkomst beträffande vilken enligt artikel 43 punkt 1 i stället för skattebefrielse avräkning skall ske.

"Källregel"

Vid tillämpningen av denna punkt anses alla vinster och inkomster som uppbärs av person med hemvist i Förbundsrepubliken Tyskland ha källa i Sverige om dessa beskattas i Sverige i enlighet med detta avtal.

Sverige

2. Beträffande person med hemvist i Sverige undviks dubbelbeskattning på följande sätt:

Avräkning från inkomstskatt

a) I fall då person med hemvist i Sverige uppbär inkomst som enligt detta avtal får beskattas i Förbundsrepubliken Tyskland, skall Sverige — med iakttagande av bestämmelserna i svensk lagstiftning (även i den lydelse den framdeles kan få genom att ändras utan att den allmänna princip som anges här ändras) — från skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i Förbundsrepubliken Tyskland för inkomsten.

**Omvänd credit;
- realisationsvinst
efter avflyttning**

b) I fall då person med hemvist i Sverige, som tidigare har haft hemvist i Förbundsrepubliken Tyskland, uppbär vinst på grund av överlåtelse av egendom som enligt bestämmelserna i artikel 13 punkt 5 har beskattats i Förbundsrepubliken Tyskland, skall Sverige från sin skatt på sådan vinst avräkna ett belopp motsvarande den skatt som tagits ut på vinsten i Förbundsrepubliken Tyskland, däri inbegripet den skatt som vid tidpunkten för byte av hemvist tagits ut på den då uppkomna förmögenhetsökningen. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av den svenska skatten, beräknad utan sådan avräkning, som är hänförlig till realisationsvinsten.

Denna bestämmelse tillämpas endast på överlåtelser som skett inom en tidrymd av tio år räknat från bytet av hemvist.

Avräkning från förmögenhetsskatt

c) I fall då person med hemvist i Sverige innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Förbundsrepubliken Tyskland, skall Sverige från förmögenhetsskatten på denna persons förmögenhet avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som betalats i Förbundsrepubliken Tyskland. Avräkningsbeloppet får emellertid inte överstiga den del av den svenska förmögenhetsskatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den förmögenhet som får beskattas i Förbundsrepubliken Tyskland.

**Progressions-
uppräknings**

d) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i artikel 18 respektive artikel 19 beskattas endast i Förbundsrepubliken Tyskland, får Sverige beakta inkomsten vid bestämmandet av skattesatsen på annan inkomst.

**OBS 5 § lagen och
art. 43 p. 1**

Skattefrihet för utdelning

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 är utdelning på aktie i aktiebolag ("Kapitalgesellschaft") med hemvist i Förbundsrepubliken Tyskland till bolag med hemvist i Sverige undantagen från svensk skatt i den mån utdelningen enligt svensk lagstiftning skulle ha varit undantagen från svensk skatt, om båda bolagen hade haft hemvist i Sverige. Sådan skattebefrielse medges dock endast, om den vinst av vilken utdelningen betalas uteslutande eller nästan uteslutande utgörs av

Alternativa villkor för utdelnings-skattefrihet

- a) vinst som underkastats den normala bolagsskatten i Förbundsrepubliken Tyskland eller en med svensk bolagsskatt jämförlig inkomstskatt i Förbundsrepubliken Tyskland eller i en annan stat, eller
- b) utdelning, vilken bolaget under utdelningsåret eller tidigare år mottagit på bolagsandelar som bolaget innehar i bolag med hemvist i tredje stat och vilken hade varit undantagen från svensk skatt om bolagsandelarna för vilka utdelningen betalas innehafts direkt av bolaget med hemvist i Sverige.

Undantag

Denna skattebefrielse medges dock inte beträffande utdelning från investeringsfonder ("Investmentfonds") eller utdelning av belopp för vilket avdrag medgivits vid fastställandet av det utdelande bolagets beskattningsbara vinst i Förbundsrepubliken Tyskland.

"Vidareutdelning" i Tyskland

4. Om bolag med hemvist i Förbundsrepubliken Tyskland använder inkomst från Sverige för utdelning, hindrar bestämmelserna i punkt 1 inte tillämpningen av reglerna om utdelningsbeskattning ("Ausschüttungsbelastung") enligt skattelagstiftningen i Förbundsrepubliken Tyskland.

Kapitel III

Beskattning av kvarlåtenskap, arv och gåva

Artikel 24

Beskattningsregler

Def. av "fast egendom", se art. 3 p. 1 h
Lös egendom i fast driftställe m.m.

1. Fast egendom, som ingår i kvarlåtenskap efter eller gåva från person med hemvist i en avtalsslutande stat och som är belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

2. Lös egendom vilken tillhör ett företag och ingår i kvarlåtenskap efter eller gåva från person med hemvist i en avtalsslutande stat och vilken

- a) utgör tillgångar i rörelse som tillhör fast driftställe beläget i den andra avtalsslutande staten, eller
- b) används vid utövandet av fritt yrke eller annan självständig verksamhet och ingår i stadigvarande anordning belägen i den andra avtalsslutande staten,

får beskattas i denna andra stat.

Övrig egendom

3. Övrig egendom, som ingår i kvarlåtenskap efter eller gåva från person med hemvist i en avtalsslutande stat, beskattas, oberoende av var egendomen är belägen, endast i denna stat, såvida inte annat föreskrivs i artikel 26.

Artikel 25

Avdrag för skulder

Skulder;
- fast egendom

1. Skulder, för vilka sådan egendom som avses i artikel 24 punkt 1 utgör säkerhet, skall dras av från värdet av egendomen. Skulder, för vilka egendom som avses i artikel 24 punkt 1 i och för sig inte utgör säkerhet, men vilka uppkommit för förvärv, ombyggnad, reparation eller underhåll av sådan egendom, skall dras av från värdet av egendomen.

Skulder;
- hänförliga till fast driftställe m.m.

2. Om inte punkt 1 föranleder annat, skall skulder, som är hänförliga till ett sådant fast driftställe som anges i artikel 24 punkt 2 a eller till en sådan fast anordning som anges i artikel 24 punkt 2 b, dras av från värdet av det fasta driftstället eller den fasta anordningen.

Andra skulder

3. Andra skulder dras av från värdet av egendom på vilken artikel 24 punkt 3 tillämpas.

**Skulder > värdet
av egendomen**

4. Om skuld överstiger värdet av egendom från vilket den skall dras av i en avtalsslutande stat enligt punkt 1 eller 2, dras över-
skjutande belopp av från värdet av övrig egendom som får
beskattas i denna stat.

**Skuldöverskott
i en stat**

5. Skuldöverskott som uppkommit i en avtalsslutande stat efter
avdrag som avses i punkt 3 eller 4 dras av från värdet av den
egendom som är skattepliktig i den andra avtalsslutande staten.

**Förhållandet
mellan art. 25 och
intern rätt**

6. I den mån bestämmelserna i punkterna 1-5 medför skyldighet
för en avtalsslutande stat att medge avdrag för skulder i större
omfattning än vad som följer av den statens lagstiftning, skall
dessa bestämmelser endast gälla om den andra avtalsslutande
staten enligt sin lagstiftning inte är skyldig att medge avdrag för
skulderna i fråga.

Artikel 26

Metodartikeln

Undvikande av dubbelbeskattning i hemviststaten

Tyskland

1. Om en arvlätare eller gåvogivare eller en arv- eller gåvotagare
hade hemvist i Förbundsrepubliken Tyskland, undviks
dubbelbeskattning i Förbundsrepubliken Tyskland på följande sätt:

Avräkning

a) Om arvlätaren vid sin död eller givaren vid gåvotillfället
hade hemvist i Förbundsrepubliken Tyskland, avräknar
Förbundsrepubliken Tyskland, enligt bestämmelserna i tysk
lagstiftning om avräkning av utländsk skatt, från sin skatt
den skatt som har erlagts i Sverige för sådan egendom som
enligt bestämmelserna i artikel 24 punkterna 1 och 2 får
beskattas i Sverige.

**Def. av "person
med hemvist ..." se
art. 4 och 27**

Avräkning

b) Om arv- eller gåvotagare vid arvlätarens död eller vid gåvo-
tillfället hade hemvist i Förbundsrepubliken Tyskland, får
Förbundsrepubliken Tyskland beskatta sådan persons förvärv
enligt bestämmelserna i tysk lagstiftning.
Förbundsrepubliken Tyskland skall emellertid, enligt
bestämmelserna i tysk lagstiftning om avräkning av
utländsk skatt, från sin skatt avräkna den skatt som erlagts
i Sverige för all egendom som inte enligt bestämmelserna i
artikel 24 punkterna 1 och 2 får beskattas i
Förbundsrepubliken Tyskland.

**Def. av "person
med hemvist ..." se
art. 4 och 27**

Spärrbeloppet

Avräkningsbeloppet får dock inte överstiga den del av den tyska
skatten, beräknad före avräkningen, som belöper på den egendom
för vilken avräkning skall medges.

Sverige	2. Om en arvlåtare eller gåvogivare hade hemvist i Sverige, undviks dubbelbeskattning i Sverige på följande sätt:
Avräkning	a) Om arvlåtaren vid sin död eller givaren vid gåvotillfället hade hemvist i Sverige, avräknar Sverige från den enligt svensk lagstiftning fastställda skatten ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i Förbundsrepubliken Tyskland för sådan egendom som enligt artikel 24 punkterna 1 och 2 får beskattas i Förbundsrepubliken Tyskland.
Def. av "person med hemvist ..." se art. 4 och 27	b) Om arv- eller gåvotagare vid arvlåtarens död eller vid gåvotillfället hade hemvist i Sverige enligt svensk rätt, och inte samtidigt hade hemvist i Förbundsrepubliken Tyskland enligt tysk rätt, får Sverige beskatta sådan persons förvärv enligt bestämmelserna i svensk lagstiftning. Sverige skall emellertid från den enligt svensk lagstiftning fastställda skatten avräkna den skatt som erlagts i Förbundsrepubliken Tyskland på all egendom som enligt bestämmelserna i artikel 24 punkterna 1 och 2 inte får beskattas i Sverige.
Avräkning	
Def. av "person med hemvist ..." se art. 4 och 27	
Spärrbeloppet	Avräkningsbeloppet får dock inte överstiga den del av den svenska skatten, beräknad före avräkningen, som belöper på den egendom för vilken avräkning skall medges.

Artikel 27

Femårsregel

Kompletterande hemvistregel vid arv och gåva	1. Om arvlåtaren vid sin död eller givaren vid gåvotillfället a) var medborgare i en avtalsslutande stat utan att samtidigt vara medborgare i den andra avtalsslutande staten, och b) beskattas i den förstnämnda staten enligt dess skattelagstiftning på samma sätt som en person med hemvist där, samt c) inte enligt bestämmelserna i artikel 4 punkt 1 b haft hemvist i den andra avtalsslutande staten under en tid av mer än fem år, anses han, med avvikelse från bestämmelserna i artikel 4, ha hemvist i den avtalsslutande stat där han var medborgare. 2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas på motsvarande sätt vid beskattningen av arvtagare eller gåvomottagare, om denne själv vid arvfallet eller gåvotillfället uppfyller förutsättningarna enligt bestämmelserna i punkt 1.
---	--

Artikel 28

Skattebefriade organisationer

Tyska organisationer

1. En tysk sammanslutning eller organisation, som uteslutande tjänar religiöst, välgörande, vetenskapligt, fostrande eller offentligt ändamål, är, såvitt avser kvarlåtenskaps-, arvs- och gåvoskatt (artikel 2 punkt 1 b), undantagen från beskattning i Sverige om och i den mån den

- a) är undantagen från beskattning i Förbundsrepubliken Tyskland och
- b) skulle ha varit undantagen från beskattning i Sverige om den hade varit bildad och uteslutande verksam där.

Svenska organisationer

2. En svensk sammanslutning eller en svensk organisation, som uteslutande tjänar religiöst, välgörande, vetenskapligt, fostrande eller offentligt ändamål, är, såvitt avser kvarlåtenskaps-, arvs- och gåvoskatt (artikel 2 punkt 1 b), undantagen från beskattning i Förbundsrepubliken Tyskland om och i den mån den

- a) är undantagen från beskattning i Sverige och
- b) skulle ha varit undantagen från beskattning i Förbundsrepubliken Tyskland om den hade varit bildad och uteslutande verksam där.

Kapitel IV
Handräckning i skatteärenden

Artikel 29

Allmänna bestämmelser

Jfr lag om ömsesidig handräckning i skatteärenden

1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna biträder varandra ömsesidigt med handräckning genom

- a) utbyte av upplysningar,
- b) bistånd vid indrivning, vari inbegrips säkringsåtgärder, och
- c) delgivning av handlingar.

Syftet med handräckning

2. Syftet med handräckning är att åstadkomma en korrekt taxering och att vidta andra åtgärder till förmån för de skattskyldiga samt att söka undvika dubbelbeskattning. Detta gäller särskilt vid tidsmässigt samordnade åtgärder från skattemyndigheternas sida. Har vidtagna handräkningsåtgärder resulterat i dubbelbeskattning skall denna undanröjas genom samråd inom ramen för artikel 40.

3. Skattedomstolar och andra myndigheter, som i de avtalsslutande staterna handlägger rättsfrågor rörande sådana skatter som avses i artikel 2 punkt 1 c, skall, med beaktande av bestämmelserna i respektive stats interna lagstiftning, på begäran och genom medverkan av de därtill behöriga myndigheterna lämna varandra bistånd i enlighet med bestämmelserna i detta avtal. Andra bestämmelser enligt vilka dessa myndigheter kan lämna bistånd påverkas inte av dessa bestämmelser.

4. Detta avtal påverkar inte tillämpningen av den europeiska konventionen av den 20 april 1959 om inbördes rättshjälp i brottmål inbegripet tilläggsprotokollet av den 17 mars 1978 eller de bilaterala överenskommelser som i anslutning härtill gäller mellan de avtalsslutande staterna.

Fördelning av kostnader

5. Sedvanliga kostnader för bistånd med handräckning betalas av den anmodade staten. Kostnader därutöver åligger det den ansökande staten att betala.

Artikel 30

Upplysningar efter särskild framställning

Efter framställning av den behöriga myndigheten i en avtalsslutande stat lämnar den behöriga myndigheten i den anmodade staten till den förstnämnda staten upplysningar som denna stat kan använda vid fastställandet av en korrekt taxering.

Artikel 31

Upplysningar utan särskild framställning

1. Sådana upplysningar som angivits i artikel 30 som den behöriga myndigheten i en avtalsslutande stat har kännedom om kan myndigheten utan föregående framställning meddela den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten i fall då det finns anledning att anta att

- a) skatt har påförts eller skulle kunna påföras med för lågt belopp i den andra staten,
- b) affärstransaktioner sker via tredje stat i syfte att undgå skatt,
- c) en lägre sammanlagd skattebelastning kan uppkomma genom att vinst inte fördelas mellan närstående på sätt som mellan icke närstående,
- d) en skattskyldig får sådan nedsättning eller befrielse från skatt i den ena staten som bör föranleda att skatt påförs eller påförs med högre belopp i den andra staten,
- e) upplysningar som den har erhållit från den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten har bidragit till att klarlägga omständigheter som kan tjäna till ledning för fastställandet av skatt i denna andra stat.

2. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan också utan särskild framställning — under förutsättning av ömsesidighet och i enlighet med de möjligheter till detta som följer av intern lagstiftning — utbyta upplysningar angående likartade sakförhållanden, avseende

- a) uthyrning av utländsk arbetskraft och åtgärder för att kringgå rättsföreskrifter i den uppgiftslämnande staten inom detta område, eller
- b) i den uppgiftslämnande staten icke bosatta personers inkomster, vilka blir kända genom uppgifter som lämnas i samband med förfarande vid nedsättning av skatt, eller
- c) gottgörelse av överskjutande preliminär skatt vid speciella förfaranden för i den uppgiftslämnande staten icke bosatta personer

för att säkerställa att skatt inte sätts ned, återbetalas eller gottgöres på oriktiga grunder.

Artikel 32

Indrivning av skattefordringar

1. Efter framställning av den behöriga myndigheten i en avtalsslutande stat skall den anmodade staten, om inte bestämmelserna i punkt 5 nedan och artikel 33 föranleder annat, vidta åtgärder för att driva in den förstnämnda statens skattefordringar på samma sätt som om de vore dess egna.
- Exekutionstitel**
 2. Bestämmelserna i punkt 1 gäller endast sådan skattefordran beträffande vilken finns en i den ansökande staten giltig verkställighetstitel vilken fordran inte längre kan överklagas.
- Avliden person eller dödsbo**
 3. Skyldigheten för den anmodade staten att ge handräckning vid indrivning av skattefordran som avser avliden person eller dennes dödsbo är begränsad till dödsboets värde respektive värdet av dödsbodelägarnas andelar av dödsboet, beroende på om indrivningen av fordran skall riktas mot dödsboet eller dess delägare.
- Säkerställande av indrivning av skatt**
 4. Efter framställning av den behöriga myndigheten i en avtalsslutande stat vidtar den anmodade staten åtgärder för att säkerställa indrivningen av skattefordringar, även om dessa har överklagats eller det endast föreligger en interimistisk eller för såringsåtgärder gällande verkställighetstitel.
- Ingen särskild förmånsrätt**
 5. Skattefordran för vilken handräckning för indrivning lämnas åtnjuter inte i den anmodade staten sådan särskild förmånsrätt som kan tillkomma denna stats egna skattefordringar.
- Anstånd med betalning, delbetalningar**
 6. Den anmodade staten får bevilja anstånd med betalningen eller medge att denna sker enligt avbetalningsplan, när detta är tillåtet för liknande fall enligt lagstiftning eller administrativ praxis i denna stat. När så sker skall den ansökande staten underrättas om detta.
- Handlingar som skall fogas till framställning**
 7. Till framställning om handräckning skall fogas:
 - a) en försäkran att skattefordran gäller skatt som omfattas av avtalet och, i det fall framställningen avser indrivning, en försäkran att skattefordran inte längre kan komma att överklagas,
 - b) när så behövs, en officiell kopia av den i den ansökande staten giltiga verkställighetstiteln, och
 - c) de övriga handlingar som behövs för indrivning eller såringsåtgärder.
- Godkännande etc. av exekutionstitel**
 8. En verkställighetstitel som är giltig i den ansökande staten skall om så erfordras snarast möjligt efter det att framställningen har inkommit godkännas, kompletteras eller ersättas med en verkställighetstitel som är giltig i den anmodade staten i enlighet med de bestämmelser som gäller i den anmodade staten.

Artikel 33

Preskription

**Preskriptions-
avbrott, jfr prop.
1989/90:14 s. 77,
Eurparåds- och
OECD-konven.**

1. Frågor om preskription av skattekrav avgöres uteslutande med tillämpning av gällande rätt i den ansökande staten. Framställning om indrivning skall innehålla uppgift om när skattefordran preskriberas.

2. Indrivningsåtgärder, som sker i den anmodade staten efter framställning och som enligt lagstiftningen i denna stat uppskjuter eller avbryter preskription, skall ha samma verkan i den ansökande staten. Den anmodade staten underrättar den ansökande staten om åtgärder som vidtas för detta ändamål.

Artikel 34

Rättsliga åtgärder

**Åtgärder i den
anmodade staten**

1. Överklaganden i fråga om åtgärder som den anmodade staten har vidtagit enligt artikel 32 får ske endast hos den myndighet i denna stat som enligt den statens interna rättsordning har att handlägga sådana frågor.

**Åtgärder i den
ansökande staten**

2. Överklaganden i fråga om åtgärder som den ansökande staten har vidtagit, vilka avser förekomsten av skattefordran eller dess storlek eller verkställighetstitel, får ske endast hos den myndighet i denna stat som enligt den statens interna rättsordning har att handlägga sådana frågor. Sker sådana överklaganden skall den ansökande staten ofördröjligen underrätta den anmodade staten, som skall uppskjuta åtgärderna till dess att beslut i ärendet meddelats av den aktuella myndigheten. Den anmodade staten kan dock på begäran av den ansökande staten vidta säkringsåtgärder för att säkerställa indrivningen. Även den som saken angår kan meddela den anmodade staten att rättsliga åtgärder har vidtagits. Sedan sådan underrättelse har inkommit, skall den anmodade staten, när detta behövs, rådgöra med den ansökande staten.

**Underrättelse-
skyldighet**

3. Så snart ett överklagat ärende har slutligt avgjorts, skall den ansökande staten eller den anmodade staten underrätta den andra staten om avgörandet och dess konsekvenser för handräckningsframställningen. Båda staterna skall när anledning därtill föreligger samråda för att avgöra om ansökan om bistånd skall stå kvar.

Artikel 35

Delgivning av handlingar

Postdelgivning

1. Vardera avtalsslutande staten får sända handlingar direkt per post till en person i den andra avtalsslutande staten.

44 Avtalet - Handräckning

2. Efter framställning skall den anmodade staten delge adressaten sådana handlingar, rättsliga avgöranden häri inbegripna, som härrör från den ansökande staten och som avser skatt som omfattas av detta avtal.

3. Den anmodade staten ombesörjer delgivning

- a) på det sätt som föreskrivs i dess egen lagstiftning i fråga om handlingar av väsentligen samma slag,
- b) när så kan ske, på det särskilda sätt som begärts av den ansökande staten eller på det närmast liknande sätt som är möjligt enligt lagstiftningen i den anmodade staten.

Delgivnings verkan

4. Detta avtal medför inte att en delgivning, som en avtalsslutande stat har ombesörjt i enlighet med sin egen lagstiftning, skall anses sakna verkan, om den sker på ett sätt som strider mot bestämmelserna i denna artikel.

Artikel 36

Begränsningar i skyldigheten att lämna handräckning

Jfr 6 och 15 §§ lagen om ömsesidig handräckning i skatteärenden

1. Om inte annat följer av artikel 33,

- a) skall upplysningar inte lämnas
 - 1) när de erforderliga tjänsteåtgärderna inte kan vidtas i ett skatteärende enligt en stats rättsordning utan att en allmän föreskrift om handläggningen åsidosätts,
 - 2) när detta beträffande skatt som omfattas av avtalet skulle medföra en mot avtalet stridande beskattning,
 - 3) när detta skulle skada allmän ordning, särskilt i det fall en avtalsslutande stats sekretesskydd inte är tillförlitligt i den utsträckning som föreskrivs i artikel 37,
 - 4) om risk föreligger att den som berörs genom att affärs-, industri-, handels- eller yrkeshemlighet eller i näringsverksamhet använt förfarande röjs skulle åsamkas skada som inte är rimlig med hänsyn till uppgiftslämnandets syfte;
- b) föreligger inte skyldighet att lämna upplysningar
 - 1) om en framställning som ger anledning att anta, att den ansökande staten inte prövat alla de möjligheter som står till dess förfogande fastän detta hade varit möjligt utan att äventyra syftet med efterforskningen,
 - 2) om det inte föreligger ömsesidighet,
 - 3) i de fall den anmodade staten endast med oproportionerligt stora insatser kan lämna upplysningarna,
 - 4) i de fall skattemyndigheterna i en stat genom att lämna upplysningarna i fråga skulle allvarligt äventyra sina egna åligganden.

2. Vid annat bistånd med handräckning skall punkt 1 äga motsvarande tillämpning.

3. Om handräckningsåtgärd avser omständighet som regleras av bestämmelserna i kapitlen II, III och IV, kan åtgärder göras beroende av att enighet nåtts om ett bindande skiljedomsförfarande enligt artikel 41, punkt 5, andra meningen.

Artikel 37

Sekretess

**Jfr 5 kap. 1 § RB,
12 kap. 3 och 4 §§
SkrL samt 23 §
lagen om ömsesidig
handräckning i
skatteärenden**

1. Upplýsingar som en avtalsslutande stat erhållit enligt detta avtal skall behandlas såsom hemliga på samma sätt som upplýsingar som erhållits i den staten enligt dess interna lagstiftning eller i enlighet med sekretessbestämmelserna i den stat som lämnar upplýsingarna, om dessa bestämmelser är mer restriktiva.

2. Upplýsingarna får endast användas för sådana ändamål som fastställande av skatt, prövning som överordnad myndighet företar av påförd skatt eller revision och endast yppas för sådana personer som direkt handlägger dessa uppgifter. Detta gäller också om den stat som mottagit uppgifterna eller den stat som lämnat uppgifterna enligt dess interna rätt har en mer vidsträckt rätt att använda eller offentliggöra upplýsingar såvida inte de behöriga myndigheterna i den andra staten vid varje tillfälle ger tillåtelse. Upplýsingar av betydelse för förfarandet eller processen får också omedelbart offentliggöras för berörda personer i ett rättsligt förfarande eller i en brottmålsprocess eller i ett förfarande för att förelägga vite, om förfarandet eller processen har samband med fastställandet av skatt eller prövning av sådant fastställande. De får offentliggöras i offentliga förhandlingar inför domstol eller vid offentliggörandet av domar endast om de behöriga myndigheterna i den uppgiftslämnande staten inte invänder däremot.

Vid annat bistånd med handräckning skall motsvarande gälla.

3. Upplýsingar som en avtalsslutande stat har lämnat till den andra avtalsslutande staten får av den senare överlämnas till en tredje stat under förutsättning att den behöriga myndigheten i den förstnämnda staten i förväg samtycker därtill samt att uppgifterna ges samma sekretesskydd i denna tredje stat.

4. De avtalsslutande staterna skall genom lämplig påstämpling ange det särskilda sekretesskyddet.

**Vidarebefordran
till tredje stat**

Kapitel V

Skydd för den skattskyldige och ömsesidig överenskommelse

Artikel 38

Förbud mot diskriminering

**Medborgare, def.
se art. 3 p. 1 j**

1. Medborgare i en avtalsslutande stat skall inte i den andra avtalsslutande staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som medborgare i denna andra stat under samma förhållanden är eller kan bli underkastad.¹ Utan hinder av bestämmelserna i artikel 2 punkt 4 tillämpas denna bestämmelse även på person som inte har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna.

Fast driftställe

**Jfr 6 § 1 mom.
1 st. c SFL**

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

Kostnadsavdrag

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

Avdrag för skuld

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

4. Företag i en avtalsslutande stat, vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i den andra avtalsslutande staten, skall inte i den förstnämnda staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som annat liknande företag i den förstnämnda staten är eller kan bli underkastat.²

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

² Se t.ex. RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1993 ref. 91; RSV:s anm

Artikeln tillämplig på alla skatter

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

Artikel 39

Överläggningar

Generella överenskommelser

Def. av "behörig myndighet" se art. 3 p. 1 k

1. 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 i allmänhet eller i enskilda fall. De kan även rådgöra med varandra hur dubbelbeskattning skall undvikas i fall som inte omfattas av avtalet eller hur man genom särskild överenskommelse skall lösa frågor som har samband med de skatter som avses i avtalet och som uppkommer på grund av olikheter i de avtalsslutande staternas principer för att bestämma beskattningsunderlaget eller av andra skäl. De kan vidare rådgöra för att lindra eller undanröja andra svårigheter som uppkommer på grund av olikheter i skattelagstiftningarna samt för att bekämpa internationellt skatteundandragande eller internationell skatteflykt.

2. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan överlägga och ingå överenskommelser för att

- a) undanröja framtida tvivel om vilka skatter som omfattas av avtalet enligt artikel 2 punkt 3,
- b) bestämma hur avtalets bestämmelser om begränsningar, särskilt de i artiklarna 10—12, skall genomföras.

3. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan tillsammans rådgöra om generella bestämmelser för att på grundval av avtalet uppfylla de skattskyldigas anspråk på en likformig tillämpning av avtalet i båda staterna genom gemensam tolkning eller genom särskilt förfarande.

Artikel 40

Ömsesidig överenskommelse

Beskattning i strid med avtalet

Def. av "behörig myndighet" se art. 3 p. 1 k

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 besvärsmöjligheter 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 38 punkt 1, i den avtalsslutande stat där han är medborgare.

**Överenskommelse
i enskilda fall**

2. Om den behöriga myndigheten finner invändningen grundad men inte själv kan få till stånd en tillfredsställande lösning, skall myndigheten söka lösa frågan genom ömsesidig överenskommelse med den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten i syfte att undvika beskattning som strider mot avtalet. Överenskommelse som träffats genomförs utan hinder av tidsgränser i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning.

3. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan överlägga med varandra enligt artikel 39 eller överlägga särskilt enligt föregående bestämmelser i denna artikel för att såvitt möjligt nå enighet om

- a) beräkningen av vinst som tillfaller ett företag i en avtalsslutande stat och dess fasta driftställe i den andra avtalsslutande staten,
- b) fördelningen av vinst mellan sådana företag med intresse-gemenskap som avses i artikel 9 punkt 1,
- c) behandlingen av inkomst som i källstaten vid beskattningen jämförs med inkomst av andel i bolag och som i den andra staten anses utgöra utdelning på andelar i aktiebolag ("Kapitalgesellschaft"),
- d) behandlingen av skulder vid beskattningen av förmögenhet, kvarlåtenskap, arv och gåva.

Artikel 41

Förfarande

**Direkta förbindel-
ser**

1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan träda i direkt förbindelse med varandra i syfte att träffa överenskommelse i de fall som avses i artiklarna 39 och 40.

**Muntliga över-
läggningar**

2. 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.

**Expertutlåtande;
fristående organ**

3. De behöriga myndigheterna kan gemensamt uppdra åt ett fristående organ att avge ett expertutlåtande i ärende som de förelägger detta organ.

Enskilt ärende

4. Avser detta förfarande ett enskilt ärende, skall de personer som berörs av ärendet höras. Dessa har rätt att framställa egna yrkanden.

**Folkrättsliga
tvister**

5. För att lösa folkrättsliga tvister på grund av detta avtal tillämpas bestämmelserna i kapitel I, II, och IV i Europakonventionen den 29 april 1957 om fredlig lösning av tvister. De avtalsslutande staterna kan emellertid komma överens om att, i stället för det i konventionen anvisade förfarandet, tillsätta en skiljenämnd, vars beslut är bindande för staterna. Sådan skiljenämnd skall vara sammansatt av yrkesdomare från de avtalsslutande staterna, från tredje stat eller från internationella organisationer. Förfarandet i nämnden regleras av de internationellt vedertagna principer som gäller för skiljemannaförfarande. De personer som berörs av ärende i nämnden har rätt att föra talan och rätt att framställa egna yrkanden. Nämndens beslut sker på grundval av mellan de avtalsslutande staterna gällande fördrag och allmän folkrätt. Beslut "ex aequo et bono" är inte tillåtna. Så länge enighet inte nåts om att vädja till skiljenämnd och om dess sammansättning eller förfaranderegler, är vardera staten oförhindrad att förfara enligt första meningen.

Kapitel VI
Särskilda bestämmelser

Artikel 42

Luffartskonsortier

SAS

1. Beträffande det svensk-dansk-norska luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System gäller följande:

- a) Bestämmelserna i artikel 8, artikel 13 punkt 3 och artikel 22 punkt 3 tillämpas beträffande den rörelseinkomst, realisationsvinst och förmögenhet som är hänförlig till den svenske delägaren i konsortiet.
- b) Ersättning för arbete som en person med hemvist i Sverige utför ombord på luftfartyg i internationell trafik som tillhör konsortiet beskattas endast i Sverige.

2. Bestämmelserna i punkt 1 gäller i motsvarande mån i det fall Förbundsrepubliken Tyskland eller Lufthansa AG bildar ett motsvarande konsortium.

Artikel 43

Kvalifikationskonflikter

**Avräknings-
metoden**

1. Hemviststaten undviker dubbelbeskattning genom avräkning enligt de principer som anges i artikel 23 i stället för att medge skattebefrielse när

- a) de avtalsslutande staterna i fråga om inkomst eller förmögenhet tillämpar sinsemellan olika bestämmelser i avtalet eller inkomst eller förmögenhet tillgodoräknas olika personer, utom i fall som avses i artikel 9, och dessa olikheter i tillämpningen inte kan undanröjas genom ett förfarande enligt kapitel V, och
 - 1) om de ifrågavarande inkomsterna eller förmögenhetstillgångarna blir dubbelbeskattade på grund av dessa olikheter i tillämpningen, eller
 - 2) om de ifrågavarande inkomsterna eller förmögenhetstillgångarna blir obeskattade eller för lågt beskattade på grund av dessa olikheter i tillämpningen, eller
- b) hemviststaten efter vederbörlig konsultation och med förbehåll för inskränkningar i sin interna rätt på diplomatisk väg har underrättat den andra avtalsslutande staten om andra inkomster på vilka man avser att tillämpa detta stycke. Underrättelsen får verkan från och med den första dagen i det kalenderår som följer närmast efter det år då underrättelsen

Tolkningsregel	<p>överlämnats och alla rättsliga förutsättningar enligt lagstiftningen i den underrättande staten uppfyllts för att underrättelsen skall bli verksam.</p> <p>2. Detta avtal skall inte tolkas så</p> <ol style="list-style-type: none">att någon kan undgå skattskyldighet i en avtalsslutande stat genom missbruk av de möjligheter till tolkning av avtalet som intern lagstiftning medger,att det hindrar Förbundsrepubliken Tyskland att ta ut skatt på belopp som inräknas i den inkomst som person med hemvist i Förbundsrepubliken uppbär i enlighet med del fyra i den tyska "Aussensteuergesetz",att det hindrar Sverige att ta ut skatt enligt bestämmelser med samma syfte och verkan som de i punkt b nämnda bestämmelserna.
Def. av uttrycket "ha rätt till ..."	<p>I fall då dessa bestämmelser föranleder dubbelbeskattning skall de behöriga myndigheterna enligt bestämmelserna i artikel 40 punkt 3 överlägga om undvikande av dubbelbeskattning.</p> <p>3. En person med hemvist i en avtalsslutande stat skall vid tillämpningen av artiklarna 10–12 anses ha rätt till utdelning, ränta eller royalty om han enligt lagstiftningen i denna stat är den person som i beskattningshänseende anses ha förvärvat inkomsten. Sådan person skall emellertid inte anses ha rätt till ersättningen, när ersättningen enligt lagstiftningen i den andra staten i beskattningshänseende anses ha tillfallit andra personer som kunnat tillgodogöra sig inkomsten och som inte har hemvist i den förstnämnda staten.</p>
Uttagande av källskatt	<p>Artikel 44</p> <p><i>Villkor för skattelindring och skattebefrielse</i></p> <p>1. Om i en avtalsslutande stat källskatt uttas på utdelning, ränta, royalty eller annan inkomst som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, påverkar inte bestämmelserna i detta avtal den förstnämnda statens rätt att ta ut skatt enligt den skattesats som bestäms i denna stats interna bestämmelser. Den vid källan innehållna skatten skall emellertid efter ansökan av den skattskyldige återbetalas när och i den omfattning som nämnda skatt reduceras eller bortfaller enligt detta avtal. Mottagaren kan likväl begära att avtalets bestämmelser om begränsning av skattskyldighet skall tillämpas direkt vid tidpunkten för inkomstens utbetalning i den mån ett sådant förfarande är möjligt enligt den berörda statens interna bestämmelser.</p>

Ansökan om återbetalning

2. Ansökan om återbetalning av innehållen källskatt på utdelning, ränta, royalty eller annan inkomst måste göras före utgången av det fjärde kalenderåret efter det år då utbetalningen gjordes.

Bosättningsintyg

3. En skattskyldig måste till varje ansökan enligt punkt 1 bifoga ett bosättningsintyg utfärdat av skattemyndigheterna i den avtalsslutande stat där han har hemvist.

4. De behöriga myndigheterna kan genom ömsesidig överenskommelse fastställa hur bestämmelserna i denna artikel skall genomföras samt om hur andra skattelindringar och skattebefrielser enligt detta avtal skall genomföras.

Artikel 45

Diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän

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

1. Bestämmelserna i detta avtal berör inte de privilegier vid beskattningen som enligt folkrättens allmänna regler eller bestämmelser i särskilda överenskommelser tillkommer person som tillhör diplomatisk beskickning, konsulat eller internationell organisation.

Subject to tax-regel

2. I den mån inkomst eller förmögenhetstillgång på grund av sådana privilegier inte beskattas i den mottagande staten, tillkommer beskattningsrätten den sändande staten.

Bestämmande av hemvist

3. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 4 anses en fysisk person, som tillhör diplomatisk beskickning eller konsulat som en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten eller i tredje stat, ha hemvist i den sändande staten vid tillämpningen av avtalet, om

- a) han enligt folkrättens allmänna regler inte är skattskyldig i den mottagande staten för inkomst från källa utanför denna stat och
- b) han i den sändande staten är underkastad samma skyldigheter i fråga om skatt på hela sin världsvida inkomst som person med hemvist i denna stat.

Avtalets tillämplighet i vissa fall

4. Avtalet tillämpas inte på mellanstatliga organisationer, dess organ eller tjänstemän och inte heller på en person som tillhör en tredje stats diplomatiska beskickning eller konsulat — eller närstående till sådan person — och som vistas i en avtalsslutande stat utan att i någondera avtalsslutande staten vid beskattningen för inkomst och för förmögenhet behandlas som person med hemvist där.

Kapitel VII
Slutbestämmelser

Artikel 46

Ikraftträdande

Avtalet trädde i kraft 1994-10-13, se förordningen

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

2. Detta avtal träder i kraft en månad efter det att ratifikationshandlingarna har utväxlats och tillämpas i båda avtalslutande staterna

- a) beträffande inkomstskatt, på inkomst som förvärfvas från och med den 1 januari kalenderåret närmast efter det då avtalet trädde i kraft och beträffande skatt på förmögenhet, på skatt som tas ut på förmögenhetstillgångar som innehas den 1 januari kalenderåret närmast efter det då avtalet trädde i kraft eller senare,
- b) beträffande arvsskatt, på kvarlåtenskap efter person som avlider den 1 januari kalenderåret närmast efter det då avtalet trädde i kraft eller senare och beträffande gåvoskatt, på gåva som sker den 1 januari nämnda kalenderår eller senare,
- c) beträffande handräckning, som verkställs den 1 januari kalenderåret närmast efter det då avtalet trädde i kraft eller senare.

**Utdelning betald 1990-01-01--1991-12-31
5% Sverige - Tyskland**

3. Med avvikelse från bestämmelserna i detta avtal gäller beträffande utdelning som avses i artikel 10 punkt 3, vilken betalas mellan den 1 januari 1990 och den 31 december 1991 följande.

- a) Beträffande utdelning som betalas av ett i Sverige hemmahörande aktiebolag tillämpas fortfarande den skattesats som anges i artikel 9 punkterna 3 och 4 i avtalet den 17 april 1959 mellan Konungariket Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet ävensom beträffande vissa andra skatter, i dess lydelse enligt protokollet den 22 september 1978.
- b) Beträffande utdelning som utbetalas av ett i Förbundsrepubliken Tyskland hemmahörande "Kapitalgesellschaft" får skatten inte överstiga 10 procent av utdelningens bruttobelopp.

10% Tyskland - Sverige

Utdelning betald efter 1991-12-31

Beträffande utdelning av detta slag som betalas efter den 31 december 1991 gäller bestämmelserna i detta avtal.

4. Vid ikraftträdandet av avtalet skall

- a) avtalet den 17 april 1959 mellan Konungariket Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet ävensom beträffande vissa andra skatter, i dess genom protokollet den 22 september 1978 ändrade lydelse,
- b) avtalet den 14 maj 1935 mellan Konungariket Sverige och Tyska Riket för undvikande av dubbelbeskattning å kvarlåtenskap, och
- c) avtalet den 14 maj 1935 mellan Konungariket Sverige och Tyska Riket angående handräckning i beskattningsärenden upphöra att gälla.

Avtalen skall dock alltjämt tillämpas i fråga om inkomst, förmögenhet, kvarlåtenskap, gåva och handräckningsåtgärd på vilka förevarande avtal inte är tillämpligt.

Artikel 47

Upphörande

**Kan sägas upp
tidigast under år
2000**

Detta avtal förblir i kraft utan tidsbegränsning, men envar av de avtalsslutande staterna kan, senast den 30 juni under något kalenderår som infaller sedan fem år förflutit räknat från dagen för ikraftträdandet, på diplomatisk väg skriftligen säga upp avtalet hos den andra avtalsslutande staten. I händelse av sådan uppsägning skall avtalet inte längre tillämpas i någon av staterna

- a) beträffande inkomstskatt, på inkomst som förvärvas från och med den 1 januari kalenderåret närmast det då uppsägning skedde och beträffande skatt på förmögenhet, på skatt som tas ut på förmögenhetstillgångar som innehas den 1 januari kalenderåret närmast efter det då uppsägning skedde eller senare,
- b) beträffande arvsskatt, på kvarlåtenskap efter person som avlider den 1 januari kalenderåret närmast efter det då uppsägning skedde eller senare och beträffande gåva som sker den 1 januari nämnda kalenderår eller senare,
- c) beträffande handräckning, som verkställs den 1 januari kalenderåret närmast efter det då uppsägning skedde eller senare.

Som skedde i Bonn den 14 juli 1992 i två exemplar på tyska och svenska språken, vilka båda texter äger lika vitsord.

För Konungariket Sverige:
Torsten Örn

För Förbundsrepubliken Tyskland:
Theodor Waigel
Harmut Hillgenberg

Bilaga till avtalet mellan Konungariket Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet och på arv och gåva samt för att lämna ömsesidig handräckning vid beskattning.

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

Tyskland

1. I Förbundsrepubliken Tyskland:

Inkomst- och förmögenhetsskatt

Kapitel II

- a) Inkomstskatten,
- b) bolagsskatten,
- c) förmögenhetsskatten,
- d) näringskatten,
- e) fastighetsskatten,

Arvs- & gåvoskatt

Kapitel III

Arvsskatten (gåvoskatten),

Handräckning

Kapitel IV

- a) Skatterna enligt kapitel II och III,
- b) omsättningsskatten,
- c) jordförvärvsskatten,
- d) dryckesskatten,
- e) nöjesskatten,
- f) motorfordonsskatten,
- g) förseningstillägg, dröjsmålstillägg, ränta och kostnader,

Sverige

2. I Sverige:

Inkomst- och förmögenhetsskatt

Kapitel II

- a) Den statliga inkomstskatten, kupongskatten och sjömansskatten häri inbegripna,
- b) den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta,
- c) den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta artister m.fl.,
- d) kommunalskatten,
- e) den statliga förmögenhetsskatten,
- f) fastighetsskatten,

Arvs- & gåvoskatt

Kapitel III

Arvs- och gåvoskatten,

Handräckning

Kapitel IV

- a) Skatterna enligt kapitel II och III,
- b) mervärdeskatten,
- c) försäljningskatten på motorfordon,
- d) charterskatten,
- e) vägtrafikskatten,
- f) vägtrafikskatten på vissa fordon som icke är registrerade i riket,
- g) skattetillägg, förseningsavgifter, dröjsmålsavgifter, räntor och kostnader.

Prop. 1992/93:3
s. 55

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland

1 Inledning

Historik

Samarbetet på skatteområdet mellan Sverige och Tyskland inleddes redan på 1920-talet. Nu gällande avtal angående handräckning i skatteärenden respektive för undvikande av dubbelbeskattning beträffande arvsskatt ingicks 1935 med Tyska riket, SFS 1935: 567, 568 (SÖ 1935:28) och 572. Den 17 april 1959 undertecknades det nu gällande avtalet mellan Sverige och Tyskland för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet ävensom beträffande vissa andra skatter. Avtalet tillämpades första gången vid 1960 års taxering (prop. 1959:157, bet. 1959:BevU51, rskr 1959:312, SFS 1960:549). Detta avtal liksom avtalen från 1935 är fr.o.m. den 1 januari 1991 tillämpliga avseende det återförenade Tyskland i sin helhet (prop. 1990/91: 57, SFS 1990:1458).

Avtalen är med hänsyn till ändringarna i resp. skattelagstiftningar och utvecklingen på avtalsområdet starkt föråldrade. Förhandlingar om en revision av avtalen inleddes därför redan 1978. I juli 1985 paraferades ett utkast till ett avtal avsett att ersätta de tre avtalen. Stark kritik kom emellertid att riktas mot förslaget bl.a. från ordföranden i förbundsdagens finansutskott.

Efter det förhandlingarna återupptagits ändrades utkastet bl.a. beträffande bestämmelserna om handräckning, beskattningen av realisationsvinst vid flyttning samt beskattningen av pensioner, vilka var de bestämmelser i det tidigare utkastet som främst kritiserats. Med hänsyn till utvecklingen inom den gemensamma marknaden ändrades också reglerna om beskattningen av utdelningsinkomster.

Den 4 maj 1990 paraferades ett nytt utkast till avtal. Detta utkast har underhandsgranskats av förbundsdagens finansutskott och lämnats utan erinringar. Efter paraferingen har ytterligare förhandlingar ägt rum och bl.a. har för Sveriges vidkommande metoden för undvikande av dubbelbeskattning beträffande inkomst av fastighet och inkomst av rörelse ändrats från undantagande- till avräkningsmetoden.

Det paraferade utkastet var upprättat på tyska språket. En svensk text har därefter upprättats och utkastet har remitterats till *Kammarrätten i Jönköping*, *Kammarkollegiet* och *Riksskatteverket*. En del påpekanden av teknisk natur har gjorts vilka föranlett vissa ändringar i avtalsförslaget. Vidare har remissinstanserna uttryckt

Prop. 1992/93:3
s. 56

önskemål om att vissa avtalsbestämmelser förklaras närmare i propositionen.

Avtalet undertecknades den 14 juli 1992. Ett förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland har upprättats inom Finansdepartementet.

2 Lagen om dubbelbeskattningsavtal

Lagförslaget består dels av paragraferna 1—5, dels av en bilaga som innehåller den överenskomna avtalstexten. Här redovisas paragrafernas innehåll medan avtalets innehåll presenteras i avsnitt 4.

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 §). I 3 § har intagits en hänvisning till 2 § kungörelsen (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattnings som föreskriver att ansökan eller befrielse från eller nedsättning av sådan skatt skall göras skriftligen hos kammarkollegiet. I förslaget anges också med vilket belopp anstånd enligt 3 § nämnda kungörelse högst får ske (4 §). I 5 § i förslaget föreskrivs att då en här bosatt person uppbär inkomst som enligt avtalet skall undantas från svensk skatt skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen här, dvs. någon progressionsuppräknings skall då inte ske.

Ej progressionsuppräknings

Sverige har genom progressionsregeln i art. 23 punkt 2 d i avtalet i där angivna fall rätt att höja skatteuttaget på denna persons övriga inkomster. Sverige har tidigare bl.a. i förhållande till de nordiska staterna avstått från att utnyttja den möjlighet till progressionsuppräknings som ges i dubbelbeskattningsavtalet. Skälen härtill var bl.a. den minskade arbetsbördan för skattemyndigheterna och den förenkling av regelsystemet som ett slopande av progressionsuppräknings innebär. Dessa skäl motiverar även ett slopande av progressionsuppräknings i förhållande till Tyskland. Vidare är det i nu förevarande avtal endast ett fåtal inkomster som Sverige tillämpar undantagandemetoden på. Detta innebär att det bortfall av skatt som blir följderna av en slopad progressionsuppräknings torde vara helt försumbar ur statsfinansiell synpunkt.

Enligt art. 46 i avtalet träder detta i kraft en månad efter det att ratifikationshandlingarna utväxlats. 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 Tyskland har därför föreskrivits att lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

3 Skattelagstiftningen i Tyskland

Bolagsbeskattning

I Tyskland beskattas bolag dels med en federal skatt (Körperschaftsteuer, "bolagsskatten") dels med en lokal skatt (Gewerbesteuer, "näringskatten") samt också med en federal förmögenhetsskatt (Vermögensteuer).

Prop. 1992/93:3 s. 57

Bolagsskattesystemet är ett fullständigt avräkningssystem avsett att helt undanröja dubbelbeskattning av utdelad bolagsvinst. Beskattning sker på bolagsnivå men aktieägaren kan tillgodoräkna sig denna skatt när beskattning slutligen sker hos aktieägaren. Skattegottgörelse medges enligt tysk lagstiftning endast aktieägare som är hemmahörande i Tyskland. Tyskland är inte berett att genom dubbelbeskattningsavtal utsträcka denna rätt till personer hemmahörande i annan stat. Skatten utgår med 50 % av skattepliktig inkomst som inte utdelas och med 36 % av utdelad. Skattskyldiga är bl.a. aktiebolag (Aktiengesellschaft, AG) och bolag med begränsad ansvarighet för delägarna (Gesellschaften mit beschränkter Haftung, GmbH) liksom aktiekommanditbolag (Kommanditgesellschaft auf Aktien, KGaA). Vanliga handelsbolag är inte skattesubjekt. Delägarna beskattas i stället individuellt för deras resp. andel av vinsten.

I Tyskland hemmahörande bolag

Bolag som är hemmahörande i Tyskland är skattskyldiga där för all inkomst oavsett varifrån den härrör (obegränsad skattskyldighet) medan bolag som inte är hemmahörande där endast är skattskyldiga för den inkomst som uppbärs därifrån (begränsad skattskyldighet). När ett bolag har sitt säte eller styrs från Tyskland anses det hemmahörande där. I den särskilda utlandsskattelagen ("Aussensteuergesetz") anges att armlängdsprincipen skall tillämpas när ett tyskt företag har affärsförbindelser med ett närstående utländskt företag. Vidare finns bestämmelser enligt vilka i Tyskland hemmahörande skattskyldiga kan beskattas för icke-remitterad vinst i bolag i lågskatteländer. Internationell dubbelbeskattning av utländska inkomster undanröjs enligt intern lagstiftning med hjälp av avräkningsmetoden. Kedjebeskattningsavtal avseende utdelning från utländska dotterbolag undviks genom avräkning av i utlandet uttagen bolagsskatt jämte källskatt. I dubbelbeskattningsavtal använder dock Tyskland ofta undantagemetoden. Inkomst som sålunda undantagits från skatt beskattas inte om den behålls av mottagande bolag men blir föremål för en skatt uppgående till 56,25 % av utdelningens belopp om den utdelas, vilket ger en kvarhållen skatt på 36 %. Förluster hänförliga till fasta driftställen vars inkomster genom dubbelbeskattningsavtal undantagits från beskattning i Tyskland kan dras av vid beskattningen av företagets tyska inkomster.

Avdragen återförs till beskattning under senare år i den mån det fasta driftstället då redovisar överskott. Sådan återläggning behöver dock inte ske om det inte finns möjlighet till framtida förlustutjämnning i den främmande staten.

**I Tyskland ej
hemmahörande
bolag**

Ett i Tyskland icke hemmahörande bolag som bedriver verksamhet från fast driftställe där beskattas med en proportionell skatt med 46 % utan nedsättning när inkomst överförs till hemlandet. Vidare utgår källskatt på vissa slags inkomster som upp bärs från Tyskland. Detta gäller beträffande inkomst av jordbruk, skogsbruk och de flesta former av verksamhet beträffande fastigheter, utdelningar, räntor som inte betalas mellan banker och beträffande uthyrningsinkomster och royalty.

**Prop. 1992/93:3
s. 58**

Skillnaden mellan värdet av nettotillgångarna vid beskattningsårets ingång resp. dess utgång justerat för ändringar av det egna kapitalet utgör utgångspunkt vid fastställandet av den beskattningsbara inkomsten. Värderingen av tillgångarna sker enligt civilrättslig lagstiftning utom i de fall när avvikande tvingande regler givits i skattelagstiftningen. Linjär avskrivning, degressiv avskrivning och avskrivning med hänsyn till naturtillgångs utnyttjande är de vanligaste avskrivningsmetoderna. För anläggningstillgångar kan linjär eller degressiv avskrivning användas. Förvärvad goodwill kan avskrivas under en 15-årsperiod. Förluster får avräknas från vinster uppburna under de två föregående åren (carry-back) eller från senare års vinster (carry forward). I första hand måste carry-back användas. Carry forward kan ske under obegränsad tid. Bolag hemmahörande i Tyskland som är organiserade som en koncern kan göra en gemensam resultatberäkning i moderbolagets namn om verksamheten är så integrerad att dotterbolagen är helt beroende av moderbolaget.

Näringskatten

Näringskatten, som är en lokal skatt, utgår med 12–20 % av den för bolagsskatten beräknade beskattningsbara inkomsten. Skatten är för övrigt avdragsgill vid denna beräkning. Skattskyldiga är såväl fysiska personer som bedriver näringsverksamhet som juridiska personer som bedriver sådan verksamhet. Skatten beräknas på två baser, dels på 5 % av rörelseinkomsten och dels på 0,2 % av rörelsekapitalet. Skattesatserna bestäms lokalt. Rörelseinkomsten beräknas med utgångspunkt i balansräkningen. Ränta på långa lån läggs t.ex. till basen liksom i vissa fall hälften av hyreskostnaden för lös egendom som används i näringsverksamheten. Rörelsekapitalets värde baseras på det för förmögenhets skatten fastställda värdet. Från detta värde dras bl.a. värdet av fast egendom som används i verksamheten.

**Förmögenhets-
skatt - bolag**

Bolag hemmahörande i Tyskland är skattskyldiga för förmögenhetsskatt för all egendom oavsett var den är belägen medan bolag som inte är hemmahörande där är skattskyldiga för sina tyska tillgångar. Den beskattningsbara förmögenheten uppgår till 75 % av taxerat värde och skattesatsen är 0,6 %.

**I Tyskland bosatt
fysisk person**

I Tyskland bosatta fysiska personer är skattskyldiga för inkomstskatt och förmögenhetsskatt för all inkomst och förmögenhet. Detta gäller i princip oavsett varifrån inkomsten härrör eller var förmögenheten är belägen. Fysisk person anses bosatt i Tyskland om han har en stadigvarande bostad där eller vistas stadigvarande i Tyskland. Makar som lever tillsammans samtaxeras om de inte väljer att taxeras separat. Om ett barn har inkomst beskattas barnet för denna, dvs. sådan inkomst beskattas normalt inte hos föräldrarna. Följande inkomstslag finns: inkomst av jordbruk och skogsbruk, inkomst av näringsverksamhet, inkomst av självständig yrkesutövning, inkomst av tjänst, inkomst av kapital, uthyrningsinkomst och royalty samt annan inkomst. Till sistnämnda inkomstslag hänförs spekulationsvinster, vissa inkomster av periodisk natur samt övrig inkomst. Metoden för att beräkna den beskattningsbara inkomsten varierar beroende på inkomstslag. Beträffande inkomst av jordbruk och skogsbruk, inkomst av näringsverksamhet samt inkomst av självständig yrkesutövning används metoden att jämföra tillgångarnas värde vid beskattningsårets utgång med motsvarande värde från föregående år. Om inkomsten från självständig yrkesverksamhet inte överstiger 36 000 DM eller om omsättningen inte överstiger 125 000 DM får i stället nettoinkomstmetoden väljas. Denna metod används också beträffande övriga inkomstslag. Det finns flera inkomster som är skattebefriade. Detta gäller bl.a. utfallande olycksfallsförsäkringar, åtskilliga socialförsäkringsersättningar, ränta på vissa obligationer, stipendier för vetenskaplig verksamhet och för vetenskaplig eller artistisk utbildning samt vissa i inkomstskattelagen inte angivna inkomster såsom vissa premier till anställda. Styrelsemedlem som är bosatt i Tyskland anses som anställd medan där inte bosatta styrelsemedlemmar i tyska bolagsstyrelser beskattas med en definitiv källskatt med 30 %. Pension beskattas i allmänhet fullt ut men ett avdrag med 40 % av pensionen eller högst 4 800 DM per år medges. Realisationsvinst som har samband med affärsverksamhet beskattas medan privata överlåtelse mellan i Tyskland bosatta personer normalt inte beskattas. Dock beskattas alltid vinst från försäljning av aktier eller obligationer som innehafts kortare tid än sex månader och av fast egendom som innehafts mindre än två år liksom av försäljning av mer än 1 % av ett bolags samtliga aktier

**Prop. 1992/93:3
s. 59**

under ett år om säljaren äger eller under de fem närmast föregående åren ägt, direkt eller indirekt, mer än 25 % av aktiekapitalet (väsentligt innehav). Vinst vid försäljning av tillgångar i en förvärvskälla eller av del av väsentligt innehav beskattas med nedsatt skattesats till den del inkomsten understiger 30 miljoner DM. Speciella utgifter (Sonderausgaben) och extraordinära utgifter (aussergewöhnliche Belastungen) är personliga levnadskostnader för vilka avdrag medges vid inkomstbeskattningen. I de flesta fall måste skattebetalaren visa hur stor utgiften varit men i vissa fall medges avdrag med fasta belopp. Som exempel på speciella utgifter för vilka avdrag sålunda medges kan nämnas underhållsbidrag till förutvarande make/maka med upp till 36 000 DM årligen och kostnader för anskaffande av privatbostad med högst 15 000 DM årligen under anskaffningsåret och de följande sju åren. Extraordinära utgifter medför avdragsrätt om de är oundvikliga och överstiger en för den skattskyldige rimlig belastning. Såsom sådana utgifter anses vissa kostnader för gamla och handikappade och för barns utbildning och uppehälle. Grundavdrag medges med 5 616 DM för ensamstående och med 11 232 DM för samtaxerade makar. Avdrag för barn medges med 3 024 DM per barn och år för makar gemensamt. Inkomstskatten utgår efter en skiktad skala med 19 % i lägsta skikt och med 53 % i högsta. På utdelning och ränta innehålls en preliminär källskatt med 25 %. Förmögenhetsskatten utgår med 0,5 % på nettoförmögenhet som för en enskild skattskyldig överstiger 70 000 DM (140 000 DM för gifta) samt ytterligare 70 000 DM för varje underårigt barn. Personer bosatta i Tyskland som är äldre än 60 resp. 65 år får avdrag med ytterligare 10 000 resp. 50 000 DM.

**I Tyskland ej
bosatt fysisk
person**

Fysisk person som inte är bosatt i Tyskland beskattas för inkomst som härrör från Tyskland. Såsom sådana inkomster anses bl.a. inkomst från i Tyskland bedrivit jord- eller skogsbruk, inkomst av näringsverksamhet bedriven genom fast driftställe i Tyskland, inkomst från självständig yrkesutövning där, inkomst av tjänst utövad i Tyskland samt inkomst från kapitalinvestering i Tyskland. Som inkomst från kapitalinvestering anses bl.a. vinst som delägare i handelsbolag är skattskyldig för och vinst från lån med rätt att delta i vinst hos i Tyskland hemmahörande låntagare samt ränta på lån som säkerställts genom inteckning i fast egendom i Tyskland. Inkomst från uthyrning av fast egendom i Tyskland eller viss där belägen lös egendom liksom inkomst av royalty anses också i vissa fall härröra därifrån. Beträffande vissa inkomster tillämpas samma skatteskala som för person som är bosatt i Tyskland (skatteskalan börjar dock i detta fall med 25 %) men avdragsrätten är i princip begränsad till utgifter för inkomstens för-

Prop. 1992/93:3
s. 60

värvande. Beträffande vissa inkomster tillämpas i stället systemet med en definitiv källskatt. Detta gäller bl.a. viss inkomst av tjänst och olika slag av kapitalinkomster. Skatten är då normalt 30 %. Detta gäller dock inte utdelning och annan vinstdistribution eller beträffande ränta och royalty då skatten i stället utgår med 25 %.

Fysisk person som inte är bosatt i Tyskland och där inte hemmahörande juridisk person beskattas för viss i Tyskland nedlagd förmögenhet i den mån värdet överstiger 20 000 DM. Sådan i Tyskland nedlagd förmögenhet är bl.a. egendom som används i jord- eller skogsbruk där, i Tyskland belägen fast egendom, rörelsetillgångar tillhörande fast driftställe i Tyskland, aktier i tyskt bolag, om innehavet uppgår till 10 % av aktiekapitalet, samt rättigheter som hänför sig till fast egendom i Tyskland.

Tysk arvs- och gåvoskatt

En federal skatt (Erbschaft- und Schenkungsteuer) utgår på arv och gåva. Skatten beräknas för varje arv- och gåvomottagare för sig. I princip utgör marknadsvärdet skattebas. Fast egendom värderas dock efter speciellt förmånliga regler. Skattesatsen varierar mellan 3–70 % beroende på släktskap och värdet av det erhållna. Skatten utgår på egendom såväl inom som utom Tyskland om antingen arvlåtaren/givaren eller arvtagaren/gåvomottagaren var bosatt i Tyskland vid dödsfallet resp. gåvotillfället.

4 Avtalets innehåll

OECD:s modellavtal är förebilder

Avtalet som avses ersätta de tre nu gällande skatteavtalen mellan Sverige och Tyskland är utformat i nära överensstämmelse med de bestämmelser som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderat dels för bilaterala dubbelbeskattningsavtal ("Model Double Taxation Convention on Income and on Capital", 1977 resp. "Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts", 1983) dels för bilaterala handräckningsavtal ("Model Convention for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims", 1981). På grund av att avtalet avses täcka samtliga de tre ämnen som avhandlas i angivna modellavtal har förevarande avtal fått en från modellerna delvis avvikande utformning. Även i övrigt förekommer avvikelser som betingats av de speciella förhållandena mellan Tyskland och Sverige. Inom den gemensamma marknaden gäller fr.o.m. den 1 januari 1992 (the Parent-Subsidiary Directive) att källskatt i princip inte får tas ut på utdelning som betalas mellan dotter- och moderbolag. Tyskland har dock erhållit rätt att, så länge som skatten på utdelad bolagsinkomst understiger skatten på icke utdelad bolagsinkomst med minst 11 procentenheter, dock längst t.o.m. den 1 juli 1996, ta ut källskatt på utdelning från dotterbolag

**Prop. 1992/93:3
s. 61**

i Tyskland med högst 5 % (art. 5 punkt 3 i angivet direktiv). I förevarande avtal föreskrivs att Tyskland fr.o.m. den 1 januari 1990 skall sänka skatten på utdelning som betalas från dotterbolag i Tyskland till moderbolag i Sverige från nuvarande 15 % till 10 % (art. 46 punkt 3). Vidare föreskrivs att reglerna i art. 10 punkt 3 i avtalet, som anger att denna tyska skatt inte får överstiga 5 % i detta fall, skall gälla beträffande utdelning som betalas fr.o.m. den 1 januari i år (1992; RSV:s anm.). Utdelning som betalas från dotterbolag i Sverige till moderbolag i Tyskland skall från samma datum inte beskattas. Genom regleringen uppnås att svenskägda dotterbolag i Tyskland i detta hänseende jämställs med dotterbolag med ägare inom gemenskapen. En annan viktig nyhet i förevarande avtal är att Sverige enligt detta skall använda avräkningsmetoden för att undvika dubbelbeskattning beträffande såväl inkomst som förmögenhet som enligt avtalet får beskattas i Tyskland. Det sagda gäller även beträffande arv och gåva. I nu gällande avtal, som inte omfattar gåva, är i stället undantagandemetoden huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning.

4.1 Allmänna bestämmelser

**Avtalets över-
gripande syfte**

Art. 1 anger avtalets övergripande syften, dvs. att undvika dubbelbeskattning och att bidra till ökat samarbete dels genom ömsesidig handräckning dels genom framtida ömsesidiga överenskommelser för att lindra uppkommen dubbelbeskattning i enskilda fall eller för att uppnå en samstämmig tolkning och tillämpning av avtalet. På grund av den snabba utvecklingen på skatteområdet har införts en skyldighet att informera den andra staten om utvecklingen inom resp. stats skattelagstiftning och att från tid till annan rådgöra om hur de angivna syftena skall uppnås.

**Skatter, personer
och "egendom"
som omfattas av
avtalet**

Art. 2 anger vilka slags skatter som omfattas av avtalet, på vilka personer avtalet skall tillämpas samt vilken kvarlåtenskap resp. gåva som avtalet är tillämpligt på. För att avtalet skall vara tillämpligt beträffande viss person krävs sålunda dels att fråga är om sådan person som anges i art. 3 punkt 1 d eller e, dels att denna person enligt bestämmelserna i art. 4 punkt 1 har hemvist i en avtalsslutande stat. Som framgår av angivna bestämmelser är avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten resp. om undvikande av dubbelbeskattning endast tillämpliga beträffande personer som är oinskränkt skattskyldiga i en avtalsslutande stat resp., beträffande arvsskatt och gåvoskatt, på person vars arv eller gåva är skattepliktig i en avtalsslutande stat.

Allmänna definitioner

Art. 3 innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Definitionerna överensstämmer i princip med de som återfinns i OECD:s modellavtal. Definitionerna av de avtals slutande staterna inkluderar dess kontinentalsocklar, punkt 1 a och b. Begreppet fast egendom inbegriper byggnader, punkt 1 h. Definitionen av "internationell trafik" avviker något från modellavtalets definition. Anledningen till avvikelserna är att hemviststaten givits beskattningsrätten till ifrågasättande inkomster i art. 8 medan i modellavtalet den stat där företaget har sin verkliga ledning i stället givits denna rätt. Definitioner förekommer även i andra artiklar t.ex. art. 10, 11 och 12, där den inkomst som behandlas i resp. artikel definieras. Observeras bör att dessa definitioner endast har betydelse för tillämpningen av dessa artiklar medan de i art. 3 angivna definitionerna har betydelse också för tolkningen av bestämmelser i andra artiklar. 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 därom i propositionen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (prop. 1989/90:33 s. 42 ff.). I den angivna punkten i förevarande avtal har intagits en påminnelse om möjligheten att de behöriga myndigheterna för att uppnå en gemensam tolkning kan ingå en särskild överenskommelse. En sådan överenskommelse måste ha införlivats i svensk rätt genom författning för att gälla på svensk sida.

Tolkning av avtal

RSV:s kommentar

I punkt 1 f definieras uttrycken "företag i en avtals slutande stat" och "företag i den andra avtals slutande 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 Tyskland så är denna fysiska person vid tillämpningen av avtalet att anse som "ett företag i Sverige".

Tolkning av avtal

I prop. 1992/93:177 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland s. 51 har departementschefen - såvitt avser tolkning av skatteavtal - även hänvisat till Riksskatteverkets Handledning för internationell beskattning och Sveriges bidrag till IFA-kongressen i Florens i oktober 1993. Departementschefen framhöll att Wienkonventionen om traktaträtten tillhandahåller regler för tolkning av avtal vid tvist mellan parterna, dvs. staterna, om avtalets innebörd. Däremot reglerar konventionen inte - beträffande dubbelbeskattningsavtal - förhållandet mellan de skattskyldiga och staten. I propositionen uttalas också att dubbelbeskattningsavtalen i princip skall tolkas som annan svensk skattelagstiftning, dvs. enligt sin ordalydelse och med stöd av offentliga förarbeten.

**Prop. 1992/93:3
s. 62**

Hemvistreglerna

Art. 4 innehåller regler om var en person skall anses ha hemvist i avtalets mening. Dessa regler har således inte betydelse för var en person skall anses bosatt eller hemmahörande enligt interna skatteförfattningar utan avser endast att reglera frågan om var en fysisk eller juridisk person vid tillämpningen av avtalet skall anses ha hemvist. Däremot inverkar reglerna i de avtalslutande staternas interna rätt på avtalets hemvistbegrepp, eftersom frågan om var en person vid tillämpningen av avtalet skall anses ha hemvist i första hand avgörs med ledning av lagstiftningen i resp. stat. Artikeln har utformats i överensstämmelse med OECD:s modellavtal.

Fast driftställe

Art. 5 definierar uttrycket "fast driftställe" i avtalet. Definitionen är av avgörande betydelse för beskattningen av inkomst av rörelse (art. 7) och har även betydelse bl.a. för tillämpningen av 183-dagarsregeln i art. 15 punkt 2. Definitionen överensstämmer med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal.

RSV:s kommentar

Punkt 2 innehåller en uppräknning – på intet sätt uttömmande – av exempel som vart och ett kan utgöra fast driftställe. Dessa exempel måste emellertid ses mot bakgrund av den allmänna definitionen i punkt 1 av uttrycket "fast driftställe". De väsentliga kännetecknen på fast driftställe är att det finns en plats för affärsverksamhet, att denna plats är stadigvarande samt att företaget bedriver rörelse från denna plats. För att t.ex. en filial skall anses som fast driftställe måste alltså de i punkt 1 uppställda villkoren vara uppfyllda.

**Prop. 1992/93:3
s. 62**

Fördelning av beskattningsrätten

4.2 Beskattning av inkomst och förmögenhet

4.2.1 Avtalets beskattningsregler

Art. 6–22 innehåller regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster och förmögenhetstillgångar. Avtalets uppdelning i olika inkomster har endast betydelse för tillämpningen av avtalet och således inte vid bestämmandet av till vilket inkomstslag eller till vilken förvärvskälla inkomsten skall hänföras enligt svensk skatterätt. I de fall en inkomst eller tillgång "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 tillgången i fråga. Beskattning får – om inget annat är föreskrivet i annan bestämmelse i avtalet – ske även i den andra staten om så kan ske enligt dess interna beskattningsregler, men denna stat måste i så fall undanröja den dubbelbeskattning som därvid uppkommer. Hur detta skall gå till framgår av art. 23.

Fast egendom

Art. 6 innehåller bestämmelser om beskattning av inkomst av fast egendom. Inkomst som omfattas av artikeln får beskattas i den avtalsslutande stat där den fasta egendomen är belägen. Vad som i avtalets mening avses med fast egendom har angivits i art. 3 punkt 1 h. Förevarande artikel överensstämmer med motsvarande reglering i OECD:s modellavtal. Observera att artikelns tillämpningsområde inskränker sig till inkomst av fast egendom som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar av fast egendom belägen i den andra avtalsslutande staten. Inkomst av fast egendom belägen i den stat där personen som uppbär inkomsten har hemvist eller i en tredje stat beskattas i stället enligt bestämmelserna i art. 21. Genom att definitionen av fast egendom omfattar byggnader blir uthyrningsinkomst från uthyrning av svensk bostadsrättslägenhet inkomst av fast egendom vid tillämpningen av avtalet. I avtalet använder Sverige avräkningsmetoden för att undvika dubbelbeskattning av inkomst som omfattas av art. 6. I gällande avtal används i stället undantagandemetoden. Genom att avräkningsmetoden kommer att användas på svensk sida beträffande såväl inkomstskatt som förmögenhetsskatt avseende fastighet kommer det inte längre att föreligga något hinder att ta ut fastighetsskatt på fastighet i Tyskland [jfr 2 § lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt].

Byggnader omfattas

**Prop. 1992/93:3
s. 63**

Inkomst av rörelse

Art. 7 reglerar beskattningen av rörelseinkomst. Artikeln överensstämmer helt med motsvarande artikel i OECD:s modellavtal. Rörelseinkomst som uppbärs av ett företag i en avtalsslutande stat får enligt artikeln beskattas i den andra staten endast om företaget har ett fast driftställe där. Vad som avses med fast driftställe framgår av art. 5.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1992/93:3
s. 63
Sjö- och luftfart;
- containers**

I *art. 8* har intagits regler om beskattningen av inkomst genom internationell trafik som i princip överensstämmer med reglerna i OECD:s modellavtal. Dessutom har intagits regler om inkomst av användandet av containers i internationell trafik. Beträffande all inkomst som omfattas av förevarande artikel gäller att sådan inkomst endast skall beskattas i den stat där personen som bedriver verksamheten har hemvist. Såsom framgår av art. 3 punkt 1 f åsyftas med "företag i en avtalsslutande stat" företag som bedrivs

SAS

av person med hemvist i en avtalsslutande stat. I art. 42 har intagits särskilda bestämmelser om luftfartskonsortier.

**Företag med
intressegemenskap**

Art. 9 innehåller regler om skyldighet i vissa fall för en stat att vidta justering av skattebelopp som påförts företag i den egna staten. I punkt 1 beskrivs situationen att en stat, på grund av avvikelse från villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende företag, beskattat ett företag i den egna staten för inkomst som skulle ha tillkommit företaget utan sådana villkor. I fall då inkomsten även inräknats i inkomsten för ett företag i den andra avtalsslutande staten, skall enligt punkt 2, denna andra stat vidta justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten i denna stat. Skyldigheten att vidta sådan justering föreligger endast i den mån situationen är sådan som den har beskrivits i punkt 1 samt inkomsten rätteligen är sådan att den skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten. I punkt 2 har i detta avtal den ytterligare begränsningen föreskrivits att justeringen skall vara nödvändig för att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning. Bestämmelserna i punkt 1 innebär givetvis inte någon inskränkning i möjligheterna att vidta en justering enligt intern svensk lagstiftning.

Utdelning

I art. 10 behandlas beskattningen av utdelning. Vad som i denna artikel förstås med utdelning framgår av punkt 4. Definitionen överensstämmer i huvudsak med motsvarande definition i OECD:s modellavtal. Beträffande Tyskland har särskilt anmärkts att uttrycket utdelning även omfattar inkomst som delägare i tyst bolag uppbär i denna egenskap, vinstandelslån, inkomst av obligationer på vilka avkastning utgår i förhållande till vinsten och liknande vinstberoende ersättningar samt utdelning på andelsbevis i en "Investmentvermögen". De angivna inkomsterna är sådana att de redan i gällande avtal omfattas av reglerna om begränsning av källskatten på utdelning, se §§ 3 och 4 i art. 9 i 1959 års avtal i den lydelse dessa erhöll genom protokollet den 22 september 1978 (prop. 1978/79:78, SFS 1980:762). På svensk sida har särskilt anmärkts att utdelning på andel i aktiefond skall omfattas av reglerna i art. 10. Liksom i gällande avtal (se den angivna propositionen *{propositionstexten återges nedan; RSV:s anm.}*) har i förevarande avtal föreskrivits att de avtalsslutande staterna har rätt att beträffande vissa inkomster ta ut en högre skatt i den mån inkomsten varit avdragsgill vid beräkningen av gäldenärens vinst (punkt 5). Bestämmelsen avser inte utdelning på aktier och omfattar givetvis inte utdelning för vilken avdrag medgivits enligt lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning (*den numera upphävda s.k. Annelagen; RSV:s anm.*). I vissa fall skall rätten att beskatta utdelning fördelas med tillämpning av avtalets regler för beskattning av inkomst av rörelse, art.

- tyst bolag m.m.

- andel i aktiefond

**- beskattning i
mottagarstaten**

**- beskattning i
källstaten**

**- "mottagaren har
rätt till ..."**

**Prop. 1978/79:78 s.
5;
1959 års avtal**

7, eller av självständig yrkesutövning, art. 14. Dessa fall anges i punkt 6. Bestämmelserna om utdelning innebär i övrigt följande. Enligt punkt 1 får utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten beskattas i denna andra stat. I detta sammanhang bör erinras om bestämmelserna i art. 23 (undvikande av dubbelbeskattning i hemviststaten) punkterna 1 a och 3 som innebär att utdelning i vissa fall skall undantas från skatt i mottagande bolags hemviststat. Enligt punkt 2 i förevarande artikel får utdelningen beskattas i källstaten men skatten får inte överstiga 15 % av utdelningens bruttobelopp om mottagaren har rätt till utdelningen. Det angivna villkoret, vilket även förekommer i artiklarna om ränta resp. royalty, innebär att den i punkten angivna begränsningen av källstatens beskattningsrätt inte gäller när en mellanhand, exempelvis en representant eller ställföreträdare, sätts in mellan inkomsttagaren och utbetalaren, om inte den som har rätt till utdelningen har hemvist i den andra avtalsslutande staten. Är den som har rätt till utdelningen ett bolag (moderbolag) som direkt äger minst 10 % av utbetalande bolags (dotterbolag) kapital skall, i det fall Sverige är källstat, dock inte någon källskatt utgå. Är i sådant fall Tyskland källstat och utbetalande bolag ett "Kapitalgesellschaft" skall skatten begränsas till 5 % av utdelningens bruttobelopp. Rätten att ta ut skatt med 5 % gäller dock endast så länge skillnaden i bolagsskattesatsen i Tyskland på utdelad och fonderad vinst uppgår till 5 procentenheter eller mer.

Enligt den föreslagna nya § 3 begränsas skatteavdraget på utdelning som betalas av aktiebolag med hemvist i Sverige till bolag med hemvist i Förbundsrepubliken till högst 5 % om det tyska bolaget äger minst 25 % av aktierna i det svenska aktiebolaget. Avtalet kommer sålunda i denna del att stämma överens med motsvarande bestämmelse i det modellavtal som har utarbetats av OECD (Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling).

I den nya § 4 föreslås, att avtalets bestämmelser om utdelningsbeskattning tillämpas även beträffande skatt som tas ut av inkomsttagare i fråga om de särskilda inkomstslag som anges i paragrafen. Anledningen härtill är den osäkerhet vid tillämpningen av avtalet som har uppstått i Förbundsrepubliken beträffande beskattningen av denna typ av inkomster. Det förekommer bolagsavtal som tillförsäkrar delägare avkastning i form av ränta vars storlek är beroende av vinstens storlek. Den utbetalda räntan är avdragsgill vid bolagets beskattning vilket medför att denna del av vinsten undgår bolagsskatt. I anledning härav har föreskrivits att beträffande sådana inkomstslag som anges i den föreslagna nya § 4 och inkomst genom delägarskap i tyst bolag enligt art. 3 § 4

**Prop. 1978/78:78 s.
6**

skatteavdraget får, oberoende av bestämmelserna i §§ 2 och 3, höjas till högst 25 % av inkomsten i den mån denna har dragits av vid beräkningen av utbetalarens vinst. I § 4 har också angivits, att bestämmelserna om beskattning av inkomst av rörelse i art. 5 § 1 inte berörs av de nya bestämmelserna i § 4. Dessa bestämmelser har också föranlett ändringar i art. 10 § 2 och i art. 19 §§ 2 och 4. Ändringarna har angivits i art. I punkterna b och d i protokollet.

**Prop. 1992/93:3
s. 64**

**Källskatt på
utdelning**

Enligt nu gällande avtal har Tyskland som källstat rätt att ta ut skatt på utdelning med i normalfallet 15 % (art. 9 § 2). I förevarande avtal (art. 46 punkt 3) föreskrivs dock att begränsningen till 5 % i dotter- moderbolagsfallet skall genomföras i två steg. På utdelning som betalas mellan den 1 januari 1990 och den 31 december 1991 skall källskatt i Tyskland i detta fall tas ut med högst 10 % och på utdelning som betalas fr.o.m. den 1 januari i år (1992; RSV:s anm.) skall skatten begränsas till 5 %. På svensk sida skall kupongskatt inte längre utgå på utdelning mellan dotterbolag i Sverige och moderbolag i Tyskland som betalas efter den 31 december 1991. Genom den angivna regleringen uppnås att utdelning från svenskägda dotterbolag får samma behandling i detta avseende som utdelning från dotterbolag i Tyskland med moderbolag i annat land inom EG fr.o.m. den 1 januari i år (1992; RSV:s anm.) erhållit med stöd av "the Parent-Subsidiary Directive". I ett protokoll som undertecknats av förhandlingsordförandena den 4 maj 1990 har angivits att i det fall Tyskland skulle medge att helt befria utdelning som betalas till bolag i en EG-stat från skatt, skall förnyade förhandlingar äga rum med syfte att medge sådan befrielse också för svenska bolag.

RSV:s kommentar

Bestämmelserna i denna artikel är inte tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i tredje stat eller då det utdelande bolaget och mottagaren av utdelningen har hemvist i samma stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 21 (annan inkomst). Inte heller är begränsningsreglerna i denna artikel tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i en avtalslutande stat om utdelningen är hänförlig till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning som det mottagande företaget har i den avtalslutande stat där det utdelande bolaget har hemvist. Beskattningen i källstaten skall i sådant fall ske i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 eller artikel 14. Jfr punkterna 31-32 i kommentaren till artikel 10 i OECD:s modellavtal från år 1992. Observera också att artikeln inte innehåller några bestämmelser om hur beskattningen i källstaten skall ske. Det står således källstaten fritt att tillämpa sin egen lagstiftning och att ta ut skatten t.ex. genom avdrag vid källan eller genom taxering. Huruvida Sverige såsom källstat skall ta ut kupongskatt på utdelning eller inkomstbeskatta den enligt SIL

är således något som skall bedömas med utgångspunkt i intern svensk lagstiftning. Avtalets hemvistregler har alltså inte någon betydelse vid denna bedömning. Som brukligt gäller den i avtalet intagna definitionen av uttrycket "utdelning" (punkt 4) endast vid tillämpning av art. 10. Om uttrycket förekommer i andra artiklar kan det ha en annan betydelse.

**Prop. 1992/93:3
s. 64**

Punkt 7 innehåller förbud mot s.k. extra-territoriell beskattning av utdelning (beträffande detta slag av beskattning, se punkterna 32–35 i kommentaren till art. 10 punkt 5 i OECD:s modellavtal {punkterna 34–36 i 1992 års modellavtal; RSV:s anm.}).

Ränta

Ränta skall enligt art. 11 punkt 1 endast beskattas i mottagarens hemviststat om mottagaren har rätt till räntan. Regleringen överensstämmer i princip med gällande avtal. Vad som här avses med ränta framgår av punkt 2. Definitionen av "ränta" överensstämmer i huvudsak med definitionen i OECD:s modellavtal. Dock föreskrivs att uttrycket inte omfattar sådan inkomst som behandlas som utdelning enligt art. 10. Såsom angavs vid redovisningen av sistnämnda artikel anses t.ex. avkastningen på vissa obligationer som utdelning vid tillämpningen av art. 10. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte i de fall som anges i punkt 3, dvs. då räntan är hänförlig till fordran som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den som har rätt till räntan har i utbetalarsstaten. I sådant fall skall beskattningsrätten till räntan i stället fördelas med tillämpning av art. 7 resp. 14 som behandlar inkomst av rörelse resp. självständig yrkesutövning. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte heller då räntan på grund av särskilda förbindelser överstiger normal marknadsränta. I detta fall tillämpas bestämmelserna endast på den marknadsmässiga delen (art. 11 punkt 4).

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 samma stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 21 eller inkomst av rörelse i artikel 7.

**Prop. 1992/93:3
s. 65**

Royalty skall enligt art. 12 punkt 1, i likhet med ränta, endast beskattas i mottagarens hemviststat om mottagaren har rätt till royaltyn. Detta gäller i princip även enligt gällande avtal. Definitionen av uttrycket "royalty" (punkt 2) omfattar i likhet med nuvarande lydelse av OECD:s modellavtal (1992 års; RSV:s anm.)

Royalty

**Leasingavgifter är
inte royalty**

inte leasingavgifter och andra ersättningar för rätten att nyttja lös egendom. I fråga om sådana avgifter och ersättningar skall i stället bestämmelserna i art. 7 om inkomst av rörelse tillämpas. Har den som har rätt till royaltyn fast driftställe eller stadigvarande anordning i utbetalarsstaten och har den rättighet eller egendom för vilken royaltyn betalas verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen skall beskattningsrätten till royaltyn fördelas mellan staterna enligt bestämmelserna i art. 7 (inkomst av rörelse) resp. art 14 (självständig yrkesutövning). Även art. 12 innehåller en regel om för höga betalningar på grund av intressegemenskap (art. 12 p. 4).

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1992/93:3
s. 65**

Realisationsvinst

Art. 13 behandlar beskattning av realisationsvinst. Fördelningen av beskattningsrätten till realisationsvinst sker på så sätt att aningen den stat där en tillgång är belägen eller den där överlåtaren har hemvist ges rätt att beskatta vinsten. Avtalet behandlar över huvud taget inte frågan om vid vilken tidpunkt, vid t.ex. köpeavtalets ingående eller vid erläggandet av köpeskillingen, som överlåtaren skall ha hemvist i hemviststaten för att hemviststaten skall få beskattningsrätten. Om t.ex. en person har hemvist i Sverige vid försäljningen av svenska aktier men hemvist i Tyskland vid erhållandet av köpeskillingen föreligger således inte något hinder i avtalet mot att beskatta vinsten i Sverige.

- fast egendom

Bestämmelserna i punkterna 1–4 överensstämmer i princip med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. Enligt punkt 1 får vinst vid överlåtelse av fast egendom som person med hemvist i en avtalslutande stat har i den andra staten beskattas i denna andra stat. Definitionen av fast egendom (art. 3 punkt 1 h) omfattar även nyttjanderätt till sådan egendom. Vinst vid överlåtelse av svensk bostadsrätt beskattas enligt intern svensk rätt i Sverige även om överlåtaren är bosatt i utlandet [6 § 1 mom. a lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL]. Den angivna regleringen i avtalet innebär att Sverige får beskatta vinst, som en person med hemvist i Tyskland förvärvar genom överlåtelse av svensk bostadsrätt. Sverige använder sig av avräkningsmetoden för att undvika dubbelbeskattning i det fall en person med hemvist i Sverige avyttrar fast egendom belägen i Tyskland (art. 23 punkt 2 a). Detta

- bostadsrätt

**Prop. 1992/93:3
s. 66**

**- andel i "fastig-
hetsbolag"**

**- lös egendom i
fast driftställe**

**- skepp, luftfartyg
och containers**

- SAS

- övrig egendom

**- överlåtelse av
aktier/andel efter
utflyttning**

**Avräkning i Sveri-
ge av skatt på
värdestegring på
aktier m.m. i
Tyskland**

Fritt yrke

innebär att vinsten också beskattas i Sverige men att den svenska skatten sätts ned med hänsyn till den skatt på vinsten som erlagts i Tyskland. I gällande avtal används i stället undantagandemetoden för undvikande av dubbelbeskattning.

Enligt punkt 1 får vinst vid överlåtelse av andel i bolag vars huvudsakliga ändamål är att direkt eller indirekt inneha eller förvalta fast egendom beskattas i den stat där den fasta egendomen är belägen om överlåtaren vid någon tidpunkt under de fem åren närmast före överlåtelsen innehaft minst 10 % i bolaget. Detta gäller dock ej fast egendom som används i eget jord- eller skogsbruk eller i näringsverksamhet. Vinst vid avyttring av lös egendom som är hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning liksom överlåtelse av driftstället eller anordningen får enligt punkt 2 beskattas i den stat där driftstället eller anordningen är belägen. Dock skall vinst vid överlåtelse av skepp, luftfartyg eller containers som används i internationell trafik eller lös egendom som är hänförlig till denna användning endast beskattas där företaget som bedriver verksamheten har hemvist (punkt 3). I art. 42 har intagits särskilda bestämmelser om luftfartskonsortier. Enligt punkt 4 har överlåtarens hemviststat den uteslutande beskattningsrätten till vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som avses i punkterna 1–3, således också till fast egendom belägen i hemviststaten eller i en tredje stat. Punkt 5 ger dock Sverige möjlighet att enligt intern lagstiftning [jfr 53 § 1 mom. a kommunalskattelagen (1928:370), KL, och 6 § 1 mom. a SIL] beskatta vinst vid avyttring av aktier och andra andelar i svenska bolag m.m. som förvärvas av person som tidigare haft hemvist i Sverige under minst två år och som erhållit hemvist i Tyskland. En förutsättning är dock att överlåtelsen sker under de första fem åren efter bytet av hemvist. Bestämmelsen ger Tyskland möjlighet att enligt intern lagstiftning beskatta en person som haft hemvist i Tyskland under minst två år och som erhållit hemvist i Sverige för värdestegring på aktier och andra andelar i bolag m.m. som är hemmahörande i Tyskland. I den mån Tyskland utnyttjar denna rätt och personen därefter överlåter egendomen, skall Sverige från sin skatt på sådan vinst avräkna den skatt som tagits ut på vinsten i Tyskland, däri inbegripet den skatt som i enlighet med denna bestämmelse tagits ut på värdestegringen. Detta gäller dock endast beträffande överlåtelse som skett inom tio år från bytet av hemvist (art. 23 punkt 2 b).

I art. 14 ges regler om beskattningen av inkomst av fritt yrke eller annan självständig verksamhet. Innebörden av begreppet belyses i punkt 2. Den uppräkningslista som där görs ger endast exempel på verksamheter som anses som utövande av fritt yrke. Det bör

**Prop. 1992/93:3
s. 67**

observeras att artikeln inte är tillämplig när fråga är om anställning, t.ex. läkare som tjänstgör som anställd företagsläkare 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. Inkomst av fritt yrke eller annan självständig verksamhet beskattas i regel endast där yrkesutövaren har hemvist (punkt 1). Utövas verksamheten från en stadigvarande anordning i den andra staten som regelmässigt står till hans förfogande får dock så stor del av inkomsten som är hänförlig till den stadigvarande anordningen beskattas där. Regleringen överensstämmer helt med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal.

Enskild tjänst

Enligt *art. 15* beskattas inkomst av enskild tjänst i regel endast där tjänsteutövaren har hemvist. Utförs arbetet i den andra staten får dock denna stat beskatta inkomsten om inte den s.k. 183-dagarsregeln i punkt 2 är tillämplig. I punkt 4 har särskilt angivits att punkt 2 inte tillämpas beträffande ersättning för arbete inom ramen för yrkesmässig uthyrning av arbetskraft. Bestämmelsen saknar motsvarighet i OECD:s modellavtal och i gällande avtal. En liknande regel finns dock i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1989:933, art. 15 punkt 2 d). I punkt VII:7 i protokollet till art. 15 i det avtalet finns också angivet vilka omständigheter som särskilt skall beaktas vid bedömningen av om uthyrning av arbetskraft föreligger. I punkt 4 i art. 15 i förevarande avtal har också föreskrivits att de behöriga myndigheterna skall träffa de överenskommelser som behövs för att undvika dubbelt uttag av skatt och för att säkra de båda staternas skatteanspråk. Vad här åsyftas är överenskommelser i enskilda fall för att t.ex. överenskomma om hur dagarna skall räknas vid tillämpningen av 183-dagarsregeln. I det nya avtalet används avräkningsmetoden för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst av enskild tjänst medan undantagandemetoden används i gällande avtal.

RSV:s kommentar

Den i detta avtal intagna 183-dagarsregeln överensstämmer i stort med motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal, dock att 183-dagarsperioden i det tyska avtalet skall beräknas för kalenderåret mot i OECD:s modellavtal för en tolv månadersperiod. 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. Det kan här anmärkas att varken Sverige eller Tyskland har reserverat sig mot den nu aktuella bestämmelsen i OECD:s modellavtal.

**Prop. 1992/93:3
s. 67**

Styrelsearvode etc.

Art. 16 behandlar beskattningen av styrelsearvode och annan liknande ersättning. Bestämmelsen omfattar även ersättning som verkställande direktör eller medlem av direktionen erhåller i denna egenskap. De här nämnda inkomsterna får i överensstämmelse med motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal alltid beskattas i den stat där bolaget har hemvist oberoende av om var arbetet utförts. Såväl Sverige som Tyskland använder avräkningsmetoden för att undvika dubbelbeskattning i detta fall (art. 23 punkterna 1 b och 2 a).

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1992/93:3
s. 67**

**Artister och
idrottsmän**

Beskattningen av inkomst som artist eller idrottsman uppbär genom sin verksamhet regleras i art. 17. Sådan inkomst får beskattas i den stat där verksamheten utövas (punkt 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 annan person (t.ex. arbetsgivare hos vilken artisten eller idrottsmannen är anställd) än artisten eller idrottsmannen själv. Undantag från nu behandlade bestämmelser görs dock om besöket av artisten eller idrottsmannen helt eller i väsentlig omfattning finansieras av allmänna medel från den andra avtalsslutande staten.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1992/93:3
s. 67**

**Pension, livränta,
socialförsäkrings-
ersättningar m.m.**

Art. 18 behandlar beskattningen av pension, livränta, socialförsäkringsersättningar m.m. Pension på grund av tidigare offentlig tjänst omfattas dock inte av denna artikel utan av art. 19 punkt 2. Pension på grund av tidigare privat tjänst samt livränta, häri inbegripet pension på grund av egen pensionsförsäkring beskattas enligt punkt 1 endast i mottagarens hemviststat. Belopp som utbetalas enligt socialförsäkringslagstiftningen i en stat (häri inbegripet folkpension och allmän tilläggspension) till person som har hemvist i den andra avtalsslutande staten beskattas endast i

**Prop. 1992/93:3
s. 68**

**Folkpension och
ATP till person
med hemvist i
Tyskland**

**Särskilt grundav-
drag från tysk
grundpension**

Offentlig tjänst

- pension

utbetalarstaten (punkt 2). Är mottagaren av beloppet medborgare i hemviststaten utan att samtidigt vara medborgare i utbetalarstaten beskattas emellertid beloppet i stället endast i hemviststaten. Bestämmelsen innebär t.ex. att svensk folkpension och allmän tilläggspension som utbetalas till en svensk medborgare med hemvist i Tyskland endast skall beskattas i Sverige. Person som är bosatt utomlands och uppbär skattepliktig inkomst av tjänst från Sverige beskattas fr.o.m. den 1 januari 1992 enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Enligt den nämnda lagen är pension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring skattepliktig endast till den del beloppet överstiger uppburen folkpension (5 § punkt 4). Den särskilda inkomstskatten tas ut med 25 % (7 §). Detta innebär för en svensk pensionär som enligt avtalet har hemvist i Tyskland och som uppbär folkpension och allmän tilläggspension från Sverige att folkpensionen är skattefri medan den allmänna tilläggspensionen kommer att beskattas i Sverige med 25 %. Det sagda gäller dock endast om pensionären enligt svensk intern rätt inte är bosatt här. En person som enligt avtalet har hemvist i Tyskland, men som enligt svensk rätt är bosatt här, t.ex. på grund av väsentlig anknytning till Sverige, omfattas inte av lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta utan taxeras i stället i vanlig ordning. Ersättningar för skada på grund av krigshandlingar och politisk förföljelse som betalas av en avtalsslutande stat eller dess lokala myndigheter beskattas enligt punkt 3 endast i utbetalarstaten. Enligt punkt 5 är en person med hemvist i en avtalsslutande stat som erhåller belopp enligt socialförsäkringslagstiftningen i den andra avtalsslutande staten berättigad till samma förmåner vid beskattningen i hemviststaten som skulle ha medgivits om beloppet erhållits från denna stat. Detta innebär t.ex. att en svensk medborgare med hemvist här som inte samtidigt är tysk medborgare och som från Tyskland erhåller grundpension motsvarande svensk folkpension, skall vara berättigad, om han enligt reglerna i KL skulle ha varit detta om han i stället uppburit svensk folkpension, till särskilt kommunalt grundavdrag.

Inkomst av offentlig tjänst beskattas enligt *art. 19* i regel endast i den stat som betalar ut inkomsten i fråga (punkt 1). Detta gäller också sådan ersättning som anges i punkt 4. Om emellertid arbetet utförs i den andra staten och mottagaren är medborgare och har hemvist där utan att vara medborgare också i utbetalarstaten, beskattas inkomsten i stället endast i hemviststaten. Som jag redan nämnt i min redogörelse för art. 18 återfinns i art. 19 också bestämmelser rörande beskattningen av pension på grund av tidigare offentlig tjänst. Sådan pension, liksom pension som betalas av en

av de i punkt 4 a nämnda institutionerna eller för deras räkning, beskattas enligt punkt 2 i regel endast i utbetalarstaten. Om emellertid mottagaren är medborgare och har hemvist i den andra staten utan att vara medborgare också i utbetalarstaten, beskattas inkomsten i stället endast i hemviststaten. När fråga är om rörelse som bedrivs i offentlig regi beskattas ersättning och pension som betalas till anställda i denna rörelse enligt reglerna för beskattning av lön eller pension på grund av enskild tjänst i art. 15, 16 och 18. Kan sådan ersättning som avses i punkt 4 inte beskattas i den stat som enligt punkterna 1 och 2 erhållit beskattningsrätten, får i stället enligt punkt 5 den andra staten beskatta ersättningen.

Underhållsbidrag

**Prop. 1992/93:3
s. 69
Studierande och
praktikanter**

I art. 20 punkt 1 har intagits en bestämmelse enligt vilken underhållsbidrag som person med hemvist i en avtalslutande stat betalar till person med hemvist i den andra staten skall undantas från beskattning i denna andra stat. Detta skall dock inte gälla om underhållsbidraget är avdragsgillt i den förstnämnda staten. Socialt betingade avdrag beaktas dock inte i detta sammanhang. Punkt 2 innehåller regler om skattelättnader för studierande och praktikanter.

Annan inkomst

Inkomst som inte behandlas särskilt i art. 6–20 beskattas enligt art. 21 punkt 1 endast i inkomsttagarens hemviststat. Detta gäller t.ex. inkomst från en tredje stat. Undantag från regeln i punkt 1 gäller i de fall som anges i punkt 2. Bestämmelserna överensstämmer helt med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal.

Förmögenhet

Bestämmelserna om beskattning av förmögenhet finns i art. 22. Principerna för fördelningen av beskattningsrätten till olika slags tillgångar överensstämmer med de som gäller vid fördelningen av beskattningsrätten till inkomst och realisationsvinst. Enligt dessa bestämmelser får förmögenhet som består av fast egendom beskattas i den stat där den fasta egendomen är belägen (punkt 1). Förmögenhet som består av lös egendom hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning får beskattas i den stat där driftstället eller anordningen finns (punkt 2). Skepp, luftfartyg och containers som används i internationell trafik och lös egendom hänförlig till sådan verksamhet beskattas enligt punkt 3 endast i företagets hemviststat. Övriga förmögenhetstillgångar beskattas också endast i innehavarens hemviststat (punkt 4). I art. 42 har intagits särskilda bestämmelser om luftfartskonsortier.

4.2.2 Metoder för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet

Bestämmelserna om undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet finns i art. 23.

Sverige

- avräkningsmetoden

Sverige tillämpar, till skillnad från vad som gäller enligt gällande avtal, genomgående avräkningsmetoden för att undvika dubbelbeskattning (punkt 2 a, b och c). Innebörden av avräkningsbestämmelserna är att en person med hemvist i Sverige taxeras här för inkomst resp. tillgång som enligt avtalet får beskattas i Tyskland. Den uträknade skatten minskas därefter i princip med den skatt på inkomsten resp. tillgången som enligt avtalet har tagits ut i Tyskland. Vid avräkningen av skatt på inkomst tillämpas i Sverige bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

- ej progressionsuppräknings

Sverige har erhållit rätten att beakta inkomst som enligt bestämmelserna i art. 18 resp. art. 19 beskattas endast i Tyskland för progressionsuppräknings. Såsom framgått av min redogörelse om lagen om dubbelbeskattningsavtal föreslår jag att denna rätt inte skall utnyttjas.

- utdelningsskattefrihet

Utdelning från tyskt aktiebolag ("Kapitalgesellschaft") till bolag med hemvist i Sverige skall vara undantagen från svensk skatt i den mån utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk lagstiftning, om båda bolagen hade varit svenska (punkt 3). Enligt 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL är utdelning från utländskt bolag till svenskt moderbolag i vissa fall skattefria. Bestämmelserna i avtalet innebär givetvis ingen inskränkning i tillämpligheten av dessa regler utan ger i stället möjlighet till befrielse även i fall när någon sådan inte kan ske med tillämpning av de interna reglerna. För befrielse enligt avtalets bestämmelser krävs att något av de ytterligare villkoren i punkt 3 a eller b är uppfyllt. Enligt punkt a krävs att den vinst ur vilken utdelningen betalas uteslutande eller nästan uteslutande utgörs av vinst som blivit beskattad med normal bolagsskatt i Tyskland eller en med svensk bolagsskatt jämförlig inkomstskatt. Beträffande begreppet "jämförlig inkomstskatt" se prop. 1990/91:107 s. 29 ff. I punkt b uppställs det alternativa villkoret att den vinst av vilken utdelningen betalas uteslutande eller nästan uteslutande består av utdelning som det utdelande bolaget erhållit och som skulle ha varit undantagen från svensk skatt om bolagsandelarna för vilka utdelningen betalas innehafts direkt av det svenska bolaget. Med att utdelningen skulle ha varit undantagen från svensk skatt avses dels det fall att utdelningen skulle ha varit skattefri med tillämpning av 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL dels att utdelningen skulle ha varit befriad från skatt med tillämpning av ett dubbelbeskattningsavtal. I det fall utdelningen dels består av vinst som uppfyller villkoren i punkt a dels av utdelning som uppfyller kraven i punkt b är avsikten att skattebefrielse skall medges. Skattebefrielse enligt punkt 3 medges dock inte beträffande utdelning från investeringsfonder eller

**Prop. 1992/93:3
s. 70**

- villkoren

utdelning för vilken avdrag medgivits vid fastställande av det utdelande bolagets beskattningsbara vinst i Tyskland.

Tyskland

- exemptmetoden

Tyskland använder, liksom i gällande avtal, undantagandemetoden som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet (punkt 1 a). Detta gäller även beträffande utdelning på andelar i ett svenskt aktiebolag som upp bärs av bolag med hemvist i Tyskland om det tyska bolaget direkt innehar minst 10 % av det svenska aktiebolagets kapital. Denna skattebefrielse gäller dock inte beträffande utdelning från investeringsfonder eller utdelning för vilken avdrag medgivits vid fastställandet av det svenska bolagets beskattningsbara vinst. Beträffande andelar i svenska bolag där utdelningen är skattefri enligt de angivna reglerna gäller att dessa är undantagna från förmögenhetsskatten på bolag. I fråga om de i punkt 1 b angivna inkomsterna tillämpar Tyskland avräkningsmetoden.

Bestämmelsen i punkt 4 har sin motsvarighet i gällande avtal (art. 19 § 3 a). Punkt 1 a innehåller såsom angivits bestämmelser enligt vilka inkomst som erhållits från Sverige under vissa förutsättningar inte skall medräknas vid fastställande av ett tyskt bolags inkomstskatt. Om bolaget använder sådan obeskattad inkomst för utdelning till aktieägare i Tyskland, är denne ändock berättigad att erhålla skattetillgodohavande, om han är oinskränkt skattskyldig i Tyskland. Som en kompensation för skattetillgodohavandet utgår i detta fall en särskild skatt på utdelningen. Denna skatt avräknas sedan mot aktieägarens personliga inkomstskatt. I punkt 4 har föreskrivits att bestämmelserna i punkt 1 inte hindrar tillämpningen av reglerna om utdelningsbeskattning ("Ausshüttungsbelastung") i skattelagstiftningen i Tyskland då bolag där använder inkomst från Sverige för utdelning.

4.3 Beskattning av kvarlåtenskap, arv och gåva

Avtalet har i denna del i stor utsträckning utformats enligt det modellavtal från 1983 för undvikande av dubbelbeskattning beträffande kvarlåtenskap, arv och gåva som OECD utarbetat. I denna del syftar avtalet i princip till att lösa sådana fall av dubbelbeskattning då kvarlåtenskap efter en i Sverige eller i Tyskland bosatt person är underkastad såväl svensk som tysk arvsskatt. Vidare syftar avtalet till att lösa fall då gåva är underkastad såväl svensk som tysk gåvoskatt.

Avtalet omfattar i första hand överföring av tillgångar i form av arv eller gåva från en person som vid överföringstillfället hade hemvist i en av staterna eller i båda (art. 2 punkt 4 b). Avtalet omfattar också fall då arv- eller gåvotagare vid arvlåtarens död

Allmänna definitioner

eller vid gåvotillfället hade hemvist i Tyskland resp. Sverige (*art. 26 punkt 1 b och punkt 2 b*).

Art. 3 innehåller vissa allmänna definitioner som också gäller vid tillämpningen av denna del av avtalet.

Hemvist

Frågan om den avlidne eller givaren vid tidpunkten för dödsfallet resp. gåvan hade hemvist i Sverige eller i Tyskland är i regel avgörande för tillämpningen av avtalet. Om den avlidne eller givaren vid tidpunkten för dödsfallet eller gåvan enligt lagstiftningen i Tyskland var bosatt där och enligt svensk lag var bosatt i Sverige, avgörs hans hemvist vid tillämpningen av avtalet enligt bestämmelserna i *art. 4* och *art. 27*. Vid bestämmandet av om en arvlåtare eller givare hade hemvist i Tyskland eller i Sverige skall med andra ord såväl bestämmelserna i *art. 4* som i *art. 27* beaktas. Det måste först fastslås i vilken av staterna arvlåtaren eller givaren hade hemvist enligt bestämmelserna i *art. 4*. Om arvlåtaren eller givaren enligt dessa bestämmelser skall anses ha haft hemvist i en stat (hemviststaten) men var medborgare endast i den andra, kan bestämmelserna i *art. 27* medföra att han ändock skall anses ha haft hemvist i den stat i vilken han var medborgare (medborgarskapsstaten). Detta är fallet om han enligt *art. 4* punkt 1 b inte haft hemvist i hemviststaten under en längre tid än fem år och han vid den relevanta tidpunkten var oinskränkt skattskyldig i medborgarskapsstaten. En femårsregel av motsvarande sakliga innebörd finns i *art. 4* punkt 3 i arvs- och gåvoskatteavtalet med Amerikas Förenta Stater (SFS 1983:914).

Beskattningsreglerna

Beskattningsreglerna för olika slag av egendom återfinns i *art. 24*. Här måste dock observeras de långtgående beskattningsbestämmelserna i *art. 26 punkt 1 b och punkt 2 b*. En stat har enligt dessa bestämmelser rätt att, oavsett avtalets övriga regler utom *art. 4*, beskatta arv- eller gåvotagares förvärv om *denne* vid arvlåtarens död eller vid gåvotillfället hade hemvist i staten i fråga.

Förhållandet mellan intern svensk rätt och avtalet

För svensk del kan denna beskattningsrätt givetvis endast utnyttjas om Sverige enligt intern svensk rätt har rätt att beskatta arvet eller gåvan. Grunden för det svenska beskattningsanspråket, dvs. om detta grundar sig på att fråga är om arv efter någon som flyttat från Sverige mindre än tio år före dödsfallet eller på att fråga är om svenska aktier som efterlämnats av svensk medborgare, spelar härvid ingen roll. Föreligger enligt svensk rätt ett beskattningsanspråk och är förutsättningarna i *art. 26* punkt 2 b uppfyllda skall arvet eller gåvan beskattas här. Hur dubbelbeskattning i detta fall skall undvikas återkommer jag till.

Fast egendom	Enligt <i>art. 24 punkt 1</i> får fast egendom som ingår i kvarlåtenskap efter eller som överläts som gåva av person med hemvist i en av staterna och som är belägen i den andra staten, beskattas i den stat där egendomen är belägen. Detta gäller även om fastigheten utgör del av rörelsetillgångar i fast driftställe i den andra staten eller utgör del i tillgångar som är hänförliga till stadigvarande anordning för utövande av fritt yrke eller självständig verksamhet i denna stat.
Prop. 1992/93:3 s. 72	
Rörelsetillgångar	Rörelsetillgångar, som är lös egendom, nedlagda i fast driftställe som ingår i kvarlåtenskap efter eller som överläts som gåva av person med hemvist i en av staterna får, i det fall driftstället är beläget i den andra staten, beskattas i den stat där driftstället är beläget (<i>art. 24 punkt 2 a</i>). Motsvarande gäller enligt <i>art. 24 punkt 2 b</i> i fråga om sådana tillgångar hänförliga till stadigvarande anordning för utövande av självständig verksamhet.
Annan egendom	Annan egendom än sådan som avses i <i>art. 24</i> punkterna 1 och 2 beskattas enligt <i>art. 24 punkt 3</i> endast i den stat där den avlidne eller gåvogivaren enligt avtalet hade hemvist vid tidpunkten för dödsfallet resp. gåvan. Detta gäller dock inte i fall som anges i <i>art. 26 punkt 1 b</i> och <i>punkt 2 b</i> .
Avdrag för skulder	I <i>art. 25</i> ges regler om hur avdrag för skulder skall fördelas mellan de båda staterna vid arvs- resp. gåvobeskattningen. Reglerna överensstämmer i sak helt med motsvarande bestämmelser i nämnda modellavtal.
Metodartikeln - avräkningsmetoden	I <i>art. 26</i> återfinns de tidigare nämnda reglerna som ger en stat rätt att, oavsett avtalets övriga regler utom <i>art. 4</i> , beskatta arv- eller gåvotagares förvärv om <i>denne</i> vid arvlåtarens död eller vid gåvotillfället hade hemvist i staten i fråga. I artikeln ges vidare föreskrifter hur dubbelbeskattning av arv och gåva skall undvikas. Både Sverige och Tyskland tillämpar här avräkningsmetoden som metod för undvikande av dubbelbeskattning. Detta innebär för Sveriges del att egendom skall beskattas här i den mån så kan ske enligt svensk lagstiftning, såvida inte avtalet uttryckligen förhindrar en sådan beskattning. Att märka är att Sverige som tidigare sagts har rätt att oavsett avtalets övriga bestämmelser beskatta förvärv om arv- eller gåvomottagaren vid arvlåtarens död eller vid gåvotillfället, enligt avtalets regler hade hemvist i Sverige. I fall då skatt påförts i Tyskland enligt <i>art. 24 punkt 1</i> eller <i>2</i> , skall Sverige enligt <i>art. 26 punkt 2 a</i> från den svenska skatten medge avräkning med belopp motsvarande den skatt som erlagts i Tyskland på grund av arvet eller gåvan. Likaså skall Sverige medge sådan avräkning i det fall arv- eller gåvomottagaren hade hemvist i Sverige vid dödsfallet resp. gåvotillfället och beskattning skett i Sverige med stöd av <i>art. 26 punkt 2 b</i> . Detta gäller dock inte om visserligen arv- eller gåvomottagaren hade hemvist i Sverige vid

dödsfallet resp. gåvotillfället men Sverige får beskatta egendomen även enligt bestämmelserna i art. 24 punkterna 1 och 2. I detta fall skall Tyskland i stället medge avräkning enligt art. 26 punkt 1 a. Likaså skall Tyskland medge avräkning i det fall arv- eller gåvomottagaren vid arvlåtarens död resp. gåvotillfället hade hemvist i Tyskland och beskattning skett i Tyskland med stöd av art. 26 punkt 1 b.

**Arvs- och gåvo-
skattebefriade
organisationer och
sammanslutningar**

Art. 28 innehåller regler enligt vilka sammanslutning eller organisation i en avtalsslutande stat, som uteslutande tjänar vissa allmännyttiga ändamål, under vissa förutsättningar skall vara undantagen från beskattning i den andra avtalsslutande staten. Motsvarande regler om likabehandling vid beskattning återfinns i tidigare svenska dubbelbeskattningsavtal, se bl.a. art. IX i dubbelbeskattningsavtalet med Israel beträffande skatter på kvarlåtenskap (SFS 1963:34).

**Prop. 1992/93:3
s. 73**

4.4 Handräckning i skatteärenden

I lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden anges de förutsättningar som måste föreligga för att en framställning från en främmande stat om handräckning i Sverige skall bifallas resp. i vilka fall en sådan framställning får göras till en annan stat. Med handräckning avses i lagen (3 §) såväl utbyte av upplysningar som bistånd vid indrivning, häri inbegripet säkringsåtgärder, samt delgivning av handlingar.

**RSV behörig
myndighet**

I nu föreliggande avtalsutkast har angivits, i enlighet med vad som redan tidigare var fallet, att de avtalsslutande staterna skall biträda med dessa former av handräckning (*art. 29 punkt 1*). Såsom framgår av den angivna lagen är Riksskatteverket normalt behörig myndighet, dvs. den myndighet i Sverige som förordnar om handräckning åt en utländsk stat i varje särskilt fall (4 § andra stycket) resp. den myndighet som får begära biträde med handräckning i skatteärende i en främmande stat.

**Europaråds- och
OECD-konventionen
förebild**

Bestämmelserna i denna del av avtalsutkastet överensstämmer till stor del med motsvarande regler i Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden (prop. 1989/90:14, SFS 1990:313). Jag får därför beträffande dessa hänvisa till vad föredraganden anförde i den propositionen.

**Utbyte av upp-
lysningar**

Art. 30 och *31* behandlar utbyte av upplysningar för skatteändamål. Sådant utbyte avses kunna ske

1. spontant, dvs. utan särskild framställning eller överenskommelse,

	<p>2. på begäran, dvs. efter särskild framställning från den andra staten, eller</p> <p>3. automatiskt, dvs. enligt överenskommelse om regelbundet utbyte av viss slags information.</p>
Utbyte på begäran	<p>Art. 30 behandlar utbyte på begäran av behörig myndighet i den andra avtalsslutande staten.</p>
Spontant och automatiskt utbyte av information	<p>Art. 31 punkt 1 behandlar spontant utbyte av information och punkt 2 automatiskt. Det i punkt 1 avsedda utbytet rör normalt information som framkommit i samband med revision eller annan granskning för taxeringsändamål och som berör den andra staten. Sådana upplysningar får utbytas endast om de kan antas vara relevanta för fastställande av skatt i den andra staten. Av 9 § lagen om ömsesidig handräckning i skatteärenden följer att då svensk myndighet, efter begäran eller som spontan information, översänder uppgift rörande skatt till utländsk myndighet skall uppgiften normalt även tillställas den som berörs därav. I punkt 2 ges de behöriga myndigheterna möjlighet att under förutsättning av att båda staterna kan tillhandahålla liknande information, överenskomma om ett systematiskt utbyte av upplysningar som skattemyndigheterna regelmässigt erhåller t.ex. kontrolluppgifter från arbetsgivare i den egna staten som avser anställda bosatta i den andra staten.</p>
RSV:s kommentar	<p><i>Enligt 4 § andra stycket 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></p>
Prop. 1992/93:3 s. 73	<p>Detta slags information gör det möjligt för myndigheterna att säkerställa att skatt inte sätts ned, återbetalas eller gottgörs på oriktiga grunder t.ex. vid tillämpning av avtalets regler om undantagande av skatt resp. avräkning av skatt.</p>
Indrivning, förmånsrätt m.m.	<p>Art. 32–35 innehåller regler om indrivning av skattefordringar, säkringsåtgärder, förmånsrätt för skattefordringar, anstånd, preskription av skattekrav, rättsliga åtgärder och delgivning av handlingar som i huvudsak överensstämmer med motsvarande regler i Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Att märka är att frågor om preskription av skattefordringar skall avgöras endast med tillämpning av lagstiftningen i den stat som ansöker om indrivningen. Ansökan om indrivning av tysk skatt i Sverige skall bifallas om övriga förutsättningar är uppfyllda om skattefordringen inte är preskriberad enligt tysk rätt, även om en motsvarande fordran på svensk skatt inte</p>
Prop. 1992/93:3 s. 74	

Fall då handräckning inte skall lämnas

skulle kunna indrivas här på grund av preskription enligt svensk rätt.

I *art. 36* anges fall då handräckning inte skall lämnas, punkt 1 a, och då skyldighet att lämna upplysningar inte föreligger, punkt 1 b. I 6 och 15 §§ i lagen om ömsesidig handräckning i skatteärenden har angivits i vad mån åtgärd inte får vidtas, upplysning inte får lämnas samt under vilka förutsättningar framställning om handräckning kan göras. Observera att dessa regler gäller även i det fall åtgärden *kan* vidtas enligt en överenskommelse mellan Sverige och annan stat. I punkt 3 har angivits att handräckningsåtgärd kan göras beroende av att enighet nåtts om ett bindande skiljedomsförfarande. Vad som avses är t.ex. fall då bifall till en handräckningsåtgärd kan komma att resultera i en mot avtalet stridande beskattning på grund av att myndigheterna i Sverige resp. Tyskland tolkar avtalet olika.

Sekretess

Art. 37 innehåller regler om sekretess som i huvudsak överensstämmer med motsvarande regler i Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Sedan denna konvention godkänts av riksdagen har det i lagen om ömsesidig handräckning i skatteärenden införts en ny 23 § (*numera 24 §; RSV:s anm.*) enligt vilken svenska myndigheter skall följa villkor i avtal som begränsar möjligheten att utnyttja upplysningar som erhållits från en främmande stat i ett skatteärende, oavsett vad som annars är föreskrivet i lag eller annan författning (prop. 1990/91:131, JuU28, rskr. 297, SFS 1991:439). Den i punkt 1 i förevarande artikel angivna bestämmelsen att de upplysningar som erhållits med stöd av avtalet skall behandlas enligt den stats sekretessbestämmelser som är restriktivast innebär att i fall då upplysningar erhållits med stöd av avtalet från Tyskland måste även tysk sekretesslagstiftning iakttas. Detta underlättas av det i punkt 4 angivna förfarandet att lämplig påstämpling av det särskilda sekretesskyddet bör ske i den stat som ger den andra upplysningar. Punkt 2 innehåller regler som fastställer minimikrav beträffande sekretess. Dessa regler skall gälla oavsett de i punkt 1 angivna reglerna.

4.5 Skydd för den skattskyldige och ömsesidig överenskommelse

Förbud mot diskriminering

De i *art. 38* intagna reglerna om förbud mot diskriminering överensstämmer i princip med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. *Art. 38* tillämpas i enlighet med OECD:s modellavtal på alla slags skatter, med andra ord inte endast på de som avtalet enligt *art. 2* skall tillämpas på. Bestämmelserna i *art. 39* och *40*

**Ömsesidig över-
enskommelse**

**Prop. 1992/93:3
s. 75**

innehåller regler enligt vilka de behöriga myndigheterna kan lösa problem vid tolkningen och tillämpningen av avtalet. Detta kan ske såväl i enskilda fall som vid mer generella svårigheter. De behöriga myndigheterna kan därvid behandla svårigheter som uppkommer på grund av olikheter i skattelagstiftningarna såväl som hur avtalets begränsningar i källstatens rätt att beskatta utdelning, ränta och royalty skall genomföras. I det fall en skattskyldig anser att åtgärd vidtagits som för honom medför en beskattning i strid med avtalets bestämmelser har han alltid rätt att påkalla rättelse hos behörig myndighet (art. 40 punkt 1). På svensk sida skall en sådan ansökan göras hos Finansdepartementet. De behöriga myndigheterna kan träda i direkt kontakt med varandra för att försöka uppnå en lösning (art. 41 punkt 1). Sådana förhandlingar kan äga rum inom en kommission (punkt 2). Det kan uppdras åt ett fristående organ att avge ett expertutlåtande (punkt 3). Avser förfarandet ett enskilt ärende skall de personer som berörs av ärendet höras. De har också rätt att framställa egna yrkanden (punkt 4). Såväl Sverige som Tyskland har anslutit sig till Europakonventionen den 29 april 1957 om fredlig lösning av tvister. I *art. 41 punkt 5* har intagits en erinran om detta. Vidare erinras där om möjligheten för de avtalsslutande staterna att i stället för det i konventionen anvisade förfarandet komma överens om tillsättandet av en skiljenämnd. Förfaranden av det angivna slaget har ännu aldrig behövt tillgripas på skatteområdet i förhållandet mellan Sverige och Tyskland och torde bli mycket sällsynta även i framtiden.

4.6 Särskilda bestämmelser

SAS

De särskilda bestämmelserna om SAS i *art. 42* om luftfartskon-sortier har sin motsvarighet i andra svenska dubbelbeskattningsav-tal.

**Byte av metod för
undvikande av
dubbelbeskattning**

Förevarande avtal syftar, liksom alla liknande avtal, till att förhindra att samma inkomst eller tillgång beskattas fullt ut hos samma person under jämförlig tidsperiod i mer än en stat. Avtalet syftar dessutom till att förhindra skatteflykt och total skattefrihet. I *art. 43 punkt 1* har därför angivits att hemviststaten i vissa fall skall använda avräkningsmetoden fastän undantagandemetoden har angivits som tillämplig metod i andra artikeln i avtalet. Detta skall ske när staterna tillämpar olika bestämmelser i avtalet eller till-godoräknar olika personer viss inkomst eller tillgång och inkom-sten eller tillgången på grund av detta eljest skulle bli dubbelbe-skattad, obeskattad eller för lågt beskattad. En avtalsslutande stat kan också välja att gå över till att använda avräkningsmetoden på visst slag av inkomst fastän undantagandemetoden har angivits som

tillämplig i avtalet. Detta kan endast ske efter konsultationer med den andra staten och efter underrättelse på diplomatisk väg. Bestämmelserna i denna punkt torde i första hand ha betydelse på tysk sida eftersom Tyskland i stor utsträckning tillämpar undantagandetmetoden enligt art. 23.

Allmän tolkningsregel

Punkt 2 innehåller dels en allmän tolkningsregel dels bestämmelser som medger en stat att tillämpa intern lagstiftning som innebär att delägare direkt beskattas för inkomst som förvärvats av en utländsk sammanslutning. Avtalets utformning har påverkats av att detta tillkommit genom förhandlingar och av att svensk och tysk skattelagstiftning inte har samma terminologi. Den nämnda allmänna tolkningsregeln (punkt 2 a) har tillkommit för att understryka att avtalet måste tolkas med beaktandet av syftet att förhindra skatteflykt och att den omständigheten att avtalet på grund av det sätt på vilket detta tillkommit fått en från intern lagstiftning avvikande utformning inte får leda till en tolkning som innebär att någon kan undgå skattskyldighet i en avtalslutande stat.

Prop. 1992/93:3 s. 76

I den tyska särskilda utlandsskattelagen ("Aussensteuergesetz") finns regler enligt vilka i Tyskland hemmahörande skattskyldiga i vissa fall beskattas för icke-remitterad vinst i bolag i lågskatteländer. Bestämmelserna i punkt 2 b och c anger att avtalet inte skall tolkas så att det hindrar en tillämpning av dessa regler eller av motsvarande svenska bestämmelser (jfr 53 § 2 mom. KL, punkt 10 andra stycket anvisningarna till 53 § KL och 6 § 2 mom. SIL).

Uttrycket "ha rätt till"

Punkt 3 innehåller en bestämmelse om uttrycket "ha rätt till" som används i art. 10, 11 och 12. Med uttrycket avses att en person enligt skattelagstiftningen i den avtalslutande stat där han har hemvist anses vara den person som förvärvat inkomsten. Detta gäller dock inte i det fall när ersättningen enligt lagstiftningen i källstaten anses ha tillfallit person som inte har hemvist i den andra avtalslutande staten och personen i fråga kunnat tillgodogöra sig inkomsten.

Återbetalning etc. av skatt

Art. 44 innehåller regler om förfarandet när en mottagare av inkomst önskar återbetalning eller begränsning av skatt enligt avtalets bestämmelser.

Diplomater m.fl.

I art. 45 finns vissa föreskrifter beträffande diplomatiska företrädare, konsulära tjänstemän samt mellanstatliga organisationer, dess organ och tjänstemän. Punkt 1 innehåller en regel som berör förhållandet mellan folkrättens allmänna regler och bestämmelser i andra avtal som tillförsäkrar person som tillhör diplomatisk beskickning, konsulat eller internationell organisation privilegier vid beskattningen och reglerna i förevarande avtal. I punkten fastslås att privilegierna i fråga inte påverkas av förevarande avtal. Den samtidiga tillämpningen av avtalet och bestämmelserna om

sådana privilegier skulle möjligen kunna leda till en icke avsedd ytterligare skattelättnad. För att förhindra detta har bestämmelserna i *punkterna 2-4* intagits som har sina förebilder i kommentaren till art. 27 i OECD:s modellavtal beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet.

4.7 Slutbestämmelser

Avtalets ikraftträdande och upphörande

Art. 46 och *47* innehåller bestämmelser om avtalets ikraftträdande och upphörande. Avtalet skall ratificeras och träder i kraft en månad efter det att ratifikationshandlingarna har utväxlats. Avtalets bestämmelser tillämpas på inkomst som förvärvas, på förmögenhet som innehas och på gåva som sker fr.o.m. den 1 januari året närmast efter det år då avtalet trädde i kraft liksom på kvarlåtenskap efter person som avlider detta datum eller därefter. Beträffande handräckning gäller avtalet på åtgärd som verkställs den 1 januari året närmast efter det år då avtalet trädde i kraft eller senare. Såsom tidigare angivits skall den skatt som för närvarande utgår då utdelning betalas från dotterbolag i en av staterna till moderbolag i den andra staten sänkas retroaktivt. På utdelning som betalas mellan den 1 januari 1990 och den 31 december 1991 skall källskatten i Tyskland när fråga är om utdelning mellan dotter- och moderbolag tas ut med högst 10 % av utdelningens bruttobelopp och på utdelning som betalas fr.o.m. den 1 januari 1992 skall i detta fall skatten i Tyskland begränsas till 5 %. På svensk sida skall kupongskatt inte utgå på utdelning som betalas mellan dotterbolag i Sverige och moderbolag i Tyskland efter den 31 december 1991.

**Prop. 1992/93:3
s. 77**