

Skatteavtal

Ryssland

RSV 360 - 643 utgåva 1

Riksskatteverket

SKATTEAVTALET MED RYSSLAND

(1993 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1995:1059 har beaktats.

Förord

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

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

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

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

Solna i juni 1996

Anitra Steen

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningar	9
Förordning (1995:1059) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ryssland	11
Lag (1993:1301) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ryssland	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ryssland	15
Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ryssland	39
1 Ärendet och dess beredning	39
2 Lagförslaget	40
3 Översiktligt om skattesystemet i Ryssland	42
3.1 Allmänt	42
3.2 Kortfattat om joint ventures	42
4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll	43
4.1 Bakgrund	43
4.2 Avtalets tillämpningsområde	44
4.3 Definitioner m.m.	44
4.4 Avtalets beskattningsregler	53
4.5 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning ...	64
4.5.1 Allmänt	64
4.5.2 Skattefrihet i Sverige för utdelning från bolag i Ryssland till svenskt bolag	65
4.6 Särskilda bestämmelser	72
4.7 Slutbestämmelser	72

Läsanvisningar

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

Författningarna har försetts med kantrubriker. Kantrubrikernas syfte är dels att tjäna som stöd vid läsningen av avtalet, dels att peka på andra bestämmelser etc. som kan ha betydelse vid tillämpningen. Det kan t.ex. vara fråga om att andra bestämmelser i avtalet kan medföra avsteg från den aktuella bestämmelsen.

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

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

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

Förkortningar

anv.	anvisningarna till
art.	artikel
BevU	Bevillningsutskottet
def.	definition
förordn. el. förordningen	Förordning (1995:1059) om dubbelbeskatt- ningsavtal mellan Sverige och Ryssland
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
lagen	Lag (1993:1301) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ryssland
LSI	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kon- trolluppgifter
mom.	moment
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
prop.	proposition
RR	Regeringsrätten
rskr.	riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkU	Skatteutskottet
st.	stycke

Förordning (1995:1059) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ryssland;

utfärdad den 24 augusti 1995.

Regeringen föreskriver följande.

1 § Lagen (1993:1301) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ryssland skall träda i kraft den 1 januari 1996 och tillämpas

a) beträffande källskatter, på belopp som betalas den 1 januari 1996 eller senare och

b) beträffande andra skatter på inkomst, på skatter som påförs för beskattningsår som börjar den 1 januari 1996 eller senare.

Avtalet trädde i kraft den 3 augusti 1995.

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

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

2. Förordningen (1982:1227) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sovjetunionen skall dock tillsammans med lagen (1982:708) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sovjetunionen, kungörelsen (1971:130) om tillämpning av protokoll mellan Sverige och Sovjetunionen angående ömsesidig skattebefrielse för luftfartsföretag och deras anställda samt kungörelsen (1973:563) om tillämpning av protokoll mellan Sverige och Sovjetunionen angående ömsesidig skattebefrielse för sjöfartsföretag fortfarande tillämpas såvitt avser förhållandet mellan Sverige och Ryssland

a) beträffande källskatter, på belopp som betalas 1995 eller tidigare,

b) beträffande andra skatter på inkomst, på skatter som påförs för beskattningsår som börjat före den 1 januari 1996, samt

c) beträffande skatt på förmögenhet, på skatt som påförs vid 1996 eller tidigare års taxering.

På regeringens vägnar

GÖRAN PERSSON

Stefan Ersson
(Finansdepartementet)

Lag (1993:1301) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ryssland;

utfärdad den 2 december 1993.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs följande.

- 1 §** Det avtal för undvikande av dubbelbeskattningsavtal beträffande skatter på inkomst som Sverige och Ryssland undertecknade den 14 juni 1993 skall gälla som lag här i landet. Avtalet är avfattat på svenska, ryska och engelska. Alla texterna har samma giltighet. Den svenska och engelska texten framgår av bilaga till denna lag.
- 2 §** Avtalets beskattningsregler skall tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga.
- 3 §** Om en person som är bosatt i Sverige förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i avtalet beskattas endast i Ryssland, skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen i Sverige.
- 4 §** Utan hinder av bestämmelserna i artikel 10 punkt 2 a får skatten på utdelning från bolag med hemvist i Sverige till bolag med hemvist i Ryssland inte överstiga 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett ryskt bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt innehar minst 25 procent av kapitalet i det svenska bolaget.
- 5 §** Utan hinder av bestämmelserna i artikel 22 punkt 2 a i avtalet skall utdelning från bolag med hemvist i Ryssland till bolag (med undantag för handelsbolag) med hemvist i Sverige, förutom i fall som anges i artikel 22 punkt 2 c i avtalet, undantas från beskattning i Sverige om utdelningen erhållits på sådan aktie eller andel i bolaget med hemvist i Ryssland som inte utgör omsättningstillgång i det svenska bolagets verksamhet under förutsättning att det sammanlagda röstetalet för det svenska bolagets aktier eller andelar i bolaget med hemvist i Ryssland vid beskattningsårets utgång motsvarade minst 25 procent av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i bolaget med hemvist i Ryssland, eller det görs sannolikt att innehavet av aktien eller andelen betingas av verksamhet som bedrivs av det svenska bolaget eller av bolag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära. Sådan skattebefrielse medges dock endast om

Tillämpas endast i inskränkande riktning

Ej progressionsuppräknings

Kupongskatt max. 5 %

Skattefrihet för mottagen utdelning

- villkoren

¹Prop. 1993/94:6, bet. 1993/94:SkU4, rskr. 1993/94:48.

**- ytterligare
villkor**

a) den vinst av vilken utdelningen betalas har, i Ryssland eller någon annanstans, underkastats en beskattning som är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt bolag, eller

b) utdelningen, utöver sådan som avses i a, utgörs av inkomst som hade varit skattebefriad i Sverige om den hade förvärvats direkt av bolaget med hemvist i Sverige.

6 § Följande författningar skall inte längre tillämpas såvitt avser förhållandet mellan Sverige och Ryssland, nämligen

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

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

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

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

På regeringens vägnar

BENGT WESTERBERG

BO LUNDGREN
(Finansdepartementet)

AVTAL MELLAN KONUNGARIKET SVERIGES REGERING OCH RYSKA FEDERATIONENS REGERING FÖR UNDVIKANDE AV DUBBELBESKATTNING BETRÄFFANDE SKATTER PÅ INKOMST

Konungariket Sveriges regering och Ryska Federationens regering, som önskar ingå ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst, har kommit överens om följande:

Artikel 1

Personer på vilka avtalet tillämpas

Def. i art. 4 p. 1

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

Artikel 2

Skatter som omfattas av avtalet

Def. av "skatt"

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

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

Ryssland

3. De skatter på vilka detta avtal tillämpas är:

a) i Ryska Federationen:

De skatter på inkomst och vinst som tas ut i enlighet med Ryska Federationens lagar "Skatter på vinst för företag och organisationer", "Skatter på inkomst för banker", "Skatter på inkomst från försäkringsaktiviteter" och "Inkomstskatten för fysiska personer"

(i det följande benämnda "rysk skatt");

¹Den engelska texten finns i SFS 1993:1301 och den ryska texten i Sveriges internationella överenskommelser (SÖ); RSV:s anm.

Sverige

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

"Nya" skatter

4. Avtalet tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av detta avtal påförs vid sidan av eller i stället för de skatter som anges i punkt 3. De behöriga myndigheterna i de avtalslutande staterna skall meddela varandra de väsentliga ändringar som vidtagits i respektive skattelagstiftning.

Artikel 3

Allmänna definitioner

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

Def. av "Ryssland"

- a) "Ryssland" åsyftar Ryska Federationen och innefattar, när uttrycket används i geografisk betydelse, Rysslands territorium, territorialvattnet samt även den ekonomiska zonen och kontinentalsockeln över vilka Ryska Federationen, i överensstämmelse med folkrättens regler, äger utöva suveräna rättigheter och jurisdiktion, och inom vilka områden Ryska Federationens skattelagstiftning äger tillämpning;

Def. av "Sverige"

- b) "Sverige"¹ åsyftar Konungariket Sverige och innefattar, när uttrycket används i geografisk betydelse, Sveriges territorium, Sveriges territorialvatten och andra havsområden över vilka Sverige, i överensstämmelse med folkrättens regler, utövar suveräna rättigheter eller jurisdiktion;

Def. av "avtalslutande stat"

- c) "en avtalslutande stat" och "den andra avtalslutande staten" åsyftar Ryssland eller Sverige, beroende på sammanhanget;

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

Def. av "person"	d) "person" inbegriper fysisk person samt juridisk person och annan personsammanslutning som bildats i enlighet med lagstiftningen i en avtalsslutande stat och som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person;
Def. av "bolag"	e) "bolag" åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person;
Def. av "internationell trafik"	f) "internationell trafik" åsyftar transport med skepp eller luftfartyg som används av en person med hemvist i en avtalsslutande stat utom då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i den andra avtalsslutande staten;
Def. av "behörig myndighet"	g) "behörig myndighet" åsyftar: 1) i Ryssland, finansministeriet eller dess befullmäktigade ombud, 2) i Sverige, finansministern, dennes befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet vid tillämpningen av detta avtal.
Tolkningsregel	2. Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas.

Artikel 4

Hemvist

Def. av "person med hemvist ..."	1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" ¹ person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för inregistrering, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat.
Jfr art. 1	
Dubbelt hemvist, fysisk person	2. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna ² , 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

¹Jfr prop. 1995/96:121, *Vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal och Regeringsrättens dom den 14 juni 1996, mål nr 1716-1993; RSV:s anm.*

²Se RÅ 1987 not 309; RSV:s anm.

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 en avtalsslutande stat anser honom vara medborgare i den staten och den andra avtalsslutande staten anser honom vara medborgare i denna andra stat eller om han inte anses vara medborgare i någon av staterna, skall de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna avgöra 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 en person med hemvist i en avtalsslutande stat bedriver affärsverksamhet, i den andra avtalsslutande staten.

Exemplifiering

2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt:

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

Byggnadsverksamhet etc.

3. Uttrycket "fast driftställe" omfattar även plats för byggnads-, anläggnings-, monterings- eller installationsverksamhet eller verksamhet som består av övervakning i anslutning därtill, men endast om verksamheten pågår under en tidrymd som överstiger tolv månader.

Undantag

4. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel skall följande aktiviteter som bedrivs av en person med hemvist i en avtalsslutande stat inte anses bedrivna från fast driftställe i den andra avtalsslutande staten:

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

Beroende representant

5. Utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 skall, i fall då en person med hemvist i en avtalsslutande stat bedriver verksamhet i den andra avtalsslutande staten genom en representant, den person anses ha fast driftställe i denna andra stat beträffande varje verksamhet som denna representant bedriver för personen, om representanten uppfyller vart och ett av följande villkor:

- a) han har fullmakt att i denna andra stat sluta avtal i personens namn,
- b) han regelmässigt använder denna fullmakt,
- c) han är inte en sådan oberoende representant på vilken punkt 6 tillämpas, samt
- d) hans verksamhet är inte begränsad till sådan verksamhet som anges i punkt 4.

Oberoende representant

6. Person med hemvist i en avtalsslutande stat anses inte ha fast driftställe i den andra avtalsslutande staten endast på den grund att personen bedriver affärsverksamhet i denna andra stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, under förutsättning att sådan mäklare, kommissionär eller representant därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet. När sådan mäklare, kommissionär eller representant bedriver sin

verksamhet uteslutande eller nästan uteslutande för sådan persons räkning, anses han emellertid inte vara en sådan oberoende representant som avses i denna punkt.

"Närstående företag"

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

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

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

Def. av "fast egendom"

2. Uttrycket "fast egendom" har den betydelse som uttrycket har enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen. Uttrycket inbegriper dock alltid tillhör till fast egendom, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, rättigheter på vilka bestämmelserna i privaträtten om fast egendom tillämpas, byggnader, nyttjanderätt till fast egendom¹ samt rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång. Skepp, båtar och luftfartyg anses inte vara fast egendom.

Nyttjande, uthyrning etc.

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

Fast egendom i näringsverksamhet

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

¹Jfr RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91; RSV:s anm.

Artikel 7

Inkomst av rörelse

1. Inkomst av rörelse, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar, beskattas endast i denna stat, såvida inte personen bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. Om personen bedriver rörelse på nyss angivet sätt, får personens inkomst beskattas i den andra staten, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället.
- Inkomstberäkning** 2. Om person med hemvist 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 en fristående person, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med personen med hemvist i den förstnämnda staten till vilket driftstället hör.
- Avdrag** 3. Vid bestämmandet av fast driftställes inkomst skall avdrag medges för dokumenterade och styrkta utgifter som uppkommit för driftställets verksamhet, härunder inbegripna utgifter för verksamhetens ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller utanför den staten.
4. Om inkomst hänförlig till fast driftställe enligt reglerna i en avtalsslutande stat kan bestämmas på grundval av en proportionell fördelning av personens hela inkomst på de olika grenarna av personens verksamhet, hindrar bestämmelserna i punkt 2 inte att en sådan fördelning får ske. Den fördelningsmetod som används får dock inte strida mot de i denna artikel angivna principerna.
- Jfr art. 5 p. 4** 5. Inkomst hänförs inte till fast driftställe som innehas av person med hemvist i en avtalsslutande stat endast av den anledningen att varor inköps genom det fasta driftställets försorg för sådan persons räkning.
6. Vid tillämpningen av föregående punkter bestäms inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället genom samma förfarande år från år, såvida inte goda och tillräckliga skäl föranleder annat.
- Artikelns tillämplighet** 7. Ingår i inkomst av rörelse inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar av detta avtal, berörs bestämmelserna i dessa artiklar inte av reglerna i förevarande artikel.

¹Jfr RÅ 1971 ref. 50; RSV.s anm.

Artikel 8

Inkomst av internationell sjöfart och luftfart

Def. i art. 3 p. 1 f

**Uttrycket "in-
komst som för-
värvas ..."**

- containers

**Deltagande i pool
etc.**

SAS

1. Inkomst som förvärvas av en person med hemvist i en avtalsslutande stat genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik, inbegripen sådan inkomst som beräknas med avseende på totalt tonnage, beskattas endast i denna stat.

2. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar inkomst som förvärvas genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik sådan inkomst, som förvärvas av person som svarar för den egentliga driften av sådana transportmedel som anges i punkt 1 i denna artikel, genom omedelbart brukande, uthyrning eller användning på annat sätt inbegripet användning, innehav eller uthyrning av containers och därtill hörande utrustning.

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.

Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas beträffande inkomst som förvärvas av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS) endast i fråga om den del av inkomsten som motsvarar den andel i konsortiet som innehas av AB Aerotransport (ABA), den svenske delägaren i Scandinavian Airlines System (SAS).

Artikel 9

Justering av inkomst

**Jfr 43 § 1 mom.
KL**

1. I fall då

- a) en person med hemvist i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten eller äger del i denna persons kapital, eller
- b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av eller äger del av en person med hemvist i en avtalsslutande stat och en annan person, iaktas följande.

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

ha tillkommit den ena personen men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit denna person, inräknas i denna persons inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.

Jfr art. 3 p. 1 g och art. 24

2. I fall då inkomst, som av en avtalsslutande stat inräknats i inkomsten för en person, av den andra avtalsslutande staten i enlighet med bestämmelserna i punkt 1 även inräknats i inkomsten för en annan person, skall den förstnämnda staten genomföra en motsvarande justering av det skattebelopp som påförts den förstnämnda personen för inkomsten. Vid sådan justering iaktas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall vid behov överlägga med varandra.

Artikel 10

Utdelning

OBS art. 22 p. 2 c och 5 § lagen

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

Källskatt:

fysisk person 15 %

bolag 5/15 %

OBS 4 § lagen

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

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt innehar 100 procent av det utbetalande bolagets kapital eller, såvitt avser ett "joint venture", inte mindre än 30 procent av kapitalet i ett sådant "joint venture" samt, i båda fallen, det utländska kapitalet som investerats överstiger 100 000 U.S. dollar eller motsvarande summa i en avtalsslutande stats valuta vid tidpunkten för den faktiska utbetalningen av utdelningen,
- b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

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

Def. av "utdelning" enl. art. 10

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

**Undantag från
p. 1 och 2**

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

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

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

Artikel 11

Ränta

**Def. av "ränta"
enligt 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 hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures. Straffavgift på grund av sen betalning anses inte som ränta vid tillämpningen av denna artikel.

Undantag

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

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

Def. av "royalty" enligt art. 12

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

- programvara för datorer

Undantag

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.

**Intresse-
gemenskap**

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

Artikel 13

Realisationsvinst

Fast egendom

1. Inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6¹ och som är belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

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

2. Inkomst på grund av överlåtelse av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket en person med hemvist 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 inkomst på grund av överlåtelse av sådant fast driftställe (för sig eller tillsammans med hela företaget) eller av sådan stadigvarande anordning.

Skepp, luftfartyg

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

SAS

Bestämmelserna i denna punkt tillämpas beträffande inkomst som förvärvas av det svenska, danska och norska luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS) men endast i fråga om den del av inkomsten som motsvarar den andel i konsortiet som innehas av AB Aerotransport (ABA), den svenske delägaren i Scandinavian Airlines System (SAS).

¹Jfr RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91; RSV:s anm.

Övrig egendom	4. Inkomst 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.
Aktie/andel m.m. efter utflyttning	Inkomst på grund av avyttring av andelar eller andra rättigheter i ett bolag med hemvist i en av de avtalsslutande staterna och som förvärfvas av en person som har haft hemvist i denna stat men som tagit hemvist i den andra avtalsslutande staten får - utan hinder av föregående bestämmelser i denna punkt - beskattas i den förstnämnda staten om avyttringen av andelarna eller rättigheterna sker vid något tillfälle under en femårsperiod efter det datum då personen upphört att ha hemvist i den förstnämnda staten. ¹
Fem år	

Artikel 14

Inkomst av självständig yrkesutövning

	1. Inkomst som en fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar genom att utöva fritt yrke eller annan självständig verksamhet, kan beskattas i denna stat. Sådan inkomst får emellertid även beskattas i den andra avtalsslutande staten men endast om
Stadigvarande anordning	a) den fysiska personen i denna andra stat har en stadigvarande anordning som regelmässigt står till hans förfogande för att utöva verksamheten, men endast så stor del av den som är hänförlig till denna stadigvarande anordning, eller
Mer än 183 dagar	b) den fysiska personen vistas i den andra avtalsslutande staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, men endast så mycket av inkomsten som är hänförlig till verksamhet som utövas i denna stat.
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, advokat, ingenjör, arkitekt, tandläkare och revisor utövar.

¹Jfr 53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. a SIL; RSV:s anm.

Artikel 15

Inkomst av anställning

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

**Undantag från
p. 1;**

183-dagarsregeln

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

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

- SAS

3. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel får ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg, som används i internationell trafik av en person med hemvist i en avtalsslutande stat, beskattas i denna stat. Om person med hemvist i Sverige uppbär inkomst av arbete, vilket utförs ombord på ett luftfartyg som används i internationell trafik av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS), beskattas sådan ersättning endast i Sverige.

Artikel 16

Inkomst som uppbärs i egenskap av medlem i styrelse

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

Artikel 17

Inkomst som förvärvas av artister och idrottsmän

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

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

Verksamhet inom ramen för ett mellanstatligt program för kulturellt samarbete

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 och 2 skall inkomst som förvärvas av en artist eller idrottsman genom sin personliga verksamhet och som härrör från källa utanför den stat i vilken verksamheten utövas, undantas från beskattning i denna stat om verksamheten utövas inom ramen för ett mellanstatligt program för kulturellt samarbete och besöket uteslutande är finansierat av den andra avtalsslutande staten, eller av en av dess politiska underavdelningar, lokala myndigheter eller offentliga institutioner. Skattebefrielsen medges endast under förutsättning att dokumentation uppvisas som bekräftar att artistens eller idrottsmannens framträdande skett inom ramen för det överenskomna programmet för kulturellt utbyte. Dokumentationen skall vara utfärdad av myndighet, politisk underavdelning, lokal myndighet eller behörig administrativ institution i den andra avtalsslutande staten samt innehålla intyg från central skattemyndighet i den stat där artisten eller idrottsmannen har hemvist. Bestämmelserna i artiklarna 7, 14 och 15 skall emellertid tillämpas på inkomst som förvärvas från verksamhet som utövas i samband med rörelse som bedrivs av en avtalsslutande stat, eller av en av dess politiska underavdelningar, lokala myndigheter eller offentliga institutioner.

Villkor för skattebefrielse

Artikel 18

Pension och liknande ersättningar

Pension, livränta och ersättningar enligt socialförsäkringslagstiftning etc.

1. Pension och annan liknande ersättning som betalas enligt gällande lagstiftning i en avtalsslutande stat samt andra ersättningar enligt socialförsäkringslagstiftningen i denna stat och livränta som härrör från denna stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i den förstnämnda staten.

Pension p.g.a. enskild tjänst

2. Pension på grund av tidigare privat tjänst som betalas till person med hemvist i en avtalsslutande stat som också är medborgare i denna stat beskattas dock endast i denna stat.

Artikel 19

Ersättning från offentlig tjänst

Lön m.m.

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

Undantag

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

Lokalanställd

- 1) är medborgare i denna stat, eller
- 2) inte fick hemvist i denna stat uteslutande för att utföra arbetet.

Undantag

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

Artikel 20

Belopp som utbetalas till studeranden, affärspraktikanter, lärare och forskare

"Understöd" från annan stat till studerande etc.

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

Ersättning från den andra avtalsslutande staten till lärare och forskare

2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas även på ersättning som betalas till lärare eller forskare, som har eller omedelbart före vistelsen i en avtalsslutande stat hade hemvist i den andra avtalsslutande staten och som vistas i den förstnämnda staten med huvudsakligt syfte att undervisa, föreläsa eller att bedriva forskning vid universitet, högskola, skola eller annan institution för undervisning eller vid vetenskaplig forskningsinstitution, allt under förutsättning att institutionens verksamhet är godkänd av regeringen i den förstnämnda staten. Ersättning för sådan undervisning, föreläsning eller forskning skall undantas från beskattning i den förstnämnda avtalsslutande staten under en period av två år räknat från ankomstdagen till denna stat, förutsatt att ersättningen härrör från källa i den andra avtalsslutande staten.

Högst två år

Artikel 21

Annan inkomst

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

Metodartikeln

Artikel 22

Undanröjande av dubbelbeskattning

Ryssland

1. Beträffande Ryssland skall dubbelbeskattning undvikas enligt följande:

Avräkning från inkomstskatt

Om person med hemvist i Ryssland förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Sverige, skall den skatt på denna inkomst som skall betalas i Sverige avräknas från den skatt som påförts inkomsten i Ryssland. Sådan avräkning skall emellertid inte överstiga summan av den skatt som beräknats för inkomsten i enlighet med rysk lagstiftning.

Sverige

2. Beträffande Sverige skall dubbelbeskattning undvikas enligt följande:

Avräkning från inkomstskatt

a) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt rysk lagstiftning och i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Ryssland, skall Sverige - med beaktande av bestämmelserna i svensk lagstiftning om avräkning av utländsk skatt (såsom de kan komma att ändras från tid till annan utan att den allmänna princip som anges här ändras) - från skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den ryska skatt som erlagts för inkomsten.

Progressionsförbehåll

b) Om en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i Ryssland, får Sverige - vid bestämmandet av svensk progressiv skatt - beakta sådan inkomst.

OBS 3 § lagen

Skattefrihet för utdelning

c) Utan hinder av bestämmelserna i a är utdelning från bolag med hemvist i Ryssland till bolag med hemvist i Sverige undantagen från svensk skatt enligt bestämmelserna i svensk lag om skattebefrielse för utdelning som erhålles av svenska bolag från dotterbolag utomlands.

OBS 5 § lagen

Artikel 23

Förbud mot diskriminering

Medborgarskap

1. Medborgare i en avtalsslutande stat eller juridiska personer och handelsbolag som bildats enligt den lagstiftning som gäller i denna stat eller som är helt eller delvis ägda av personer med hemvist i denna 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 sam-

manhängande krav som medborgare, juridiska personer och handelsbolag i denna andra stat under samma förhållanden är eller kan bli underkastade¹. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 1 tillämpas denna bestämmelse även på personer som inte har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna samt på statslösa personer som har hemvist i en avtalsslutande stat. Bestämmelserna i denna punkt anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att medge medborgare, juridiska personer eller handelsbolag i den andra avtalsslutande staten sådana skatteförmåner som genom särskilda avtal beviljats medborgare, juridiska personer eller handelsbolag i en tredje stat.

Fast driftställe

**Jfr 6 § 1 mom.
1 st. c SFL**

2. Beskattningen av fast driftställe, som person med hemvist i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, skall i denna andra stat inte vara mindre fördelaktig än beskattningen av person med hemvist i denna andra stat, som bedriver likartad verksamhet under samma förhållanden.

3. Denna artikel anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att medge fysisk person som inte har hemvist i denna stat sådant personligt avdrag vid beskattningen, sådan skattebefrielse eller skattenedsättning som medges fysisk person med hemvist i denna stat.

4. Denna artikel anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att till medborgare och andra sådana personer hemmahörande i den andra avtalsslutande staten som anges i punkt 1, medge skattenedsättningar eller liknande förmåner endast på grund av att sådana förmåner av den förstnämnda staten medges personer i tredje stat på grund av särskilda avtal.

**Artikels tillämp-
lighet**

5. Bestämmelserna i denna artikel skall tillämpas på skatter som omfattas av detta avtal.

Artikel 24

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

**Beskattning i strid
med avtalet**

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

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

Def. i art. 3 p. 1 g

framlägga saken för den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat där han har hemvist eller, om fråga är om tillämpning av artikel 23 punkt 1, i den avtalsslutande stat där han är medborgare. Saken skall framläggas inom tre år från den tidpunkt då personen i fråga fick vetskap om den åtgärd som givit upphov till beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet.

Överenskommelse i enskilda fall

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

Generella överenskommelser

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

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

Artikel 25

Utbyte av upplysningar

RSV behörig myndighet

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

1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa bestämmelserna i detta avtal eller i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning i fråga om skatter som omfattas av avtalet, i den mån beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot avtalet. Utbytet av upplysningar är inte begränsat till personer med hemvist i de avtalsslutande staterna eller till utbyte av information enligt artikel 2. Upplysningar som en avtalsslutande stat mottagit skall behandlas såsom hemliga på samma sätt som upplysningar som erhållits enligt den interna lagstiftningen i denna stat och får yppas endast för personer eller myndigheter (däri inbegripna domstolar och förvaltningsorgan) som fastställer, uppbär eller indriver de skatter som omfattas av avtalet eller handlägger åtal eller besvär i fråga om dessa skatter. Dessa personer eller myndigheter skall använda upplysningarna endast för sådana ändamål. De får yppa upplysningarna vid offentlig rättegång eller i domstolsavgöranden.

Integritetsskydd

2. Bestämmelserna i punkt 1 anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att
- a) vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning och administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten,
 - b) lämna upplysningar som inte är tillgängliga enligt lagstiftning eller sedvanlig administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten,
 - c) lämna upplysningar som skulle röja affärshemlighet, industri-, handels- eller yrkeshemlighet eller i näringsverksamhet nyttjat förfaringssätt eller upplysningar, vilkas överlämnande skulle strida mot statsintressen.
3. Om en avtalsslutande stat begär upplysningar enligt denna artikel, skall den andra avtalsslutande staten inhämta de upplysningar som framställningen avser på samma sätt och i samma omfattning som om den förstnämnda statens skatt var denna andra stats skatt och påförd av denna andra stat. Om behörig myndighet i en avtalsslutande stat särskilt begär det, skall den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten tillhandahålla upplysningarna enligt denna artikel i form av skriftliga vittnesintyg och bestyrkta kopior av kompletta originalhandlingar (däri inbegripet böcker, dokument, rapporter, protokoll, räkenskaper eller skriftliga handlingar) i samma omfattning som sådana intyg och handlingar kan erhållas enligt lagstiftning och administrativ praxis i denna andra stat beträffande dess egna skatter.

Artikel 26

Medlem av diplomatisk beskickning och konsulära tjänstemän

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

Bestämmelserna i detta avtal berör inte de privilegier vid beskattningen som enligt folkrättens allmänna regler eller bestämmelser i särskilda överenskommelser tillkommer medlem av diplomatisk beskickning och konsulära tjänstemän eller anställda vid konsulär inrättning.

Artikel 27

Särskilda bestämmelser

Avtalets tillämplighet på ev. framtida incentivelagstiftning

I händelse av att de avtalslutande staterna antar lagstiftning om privilegier vid beskattningen för särskilda områden inom dessa staters territorium, skall de behöriga myndigheterna genom ömsesidig överenskommelse bestämma det sätt på vilket bestämmelserna i detta avtal skall tillämpas på personer som erhåller förmåner enligt sådan lagstiftning.

Artikel 28

Avtalets ikraftträdande

Avtalet trädde i kraft 1995-08-03, se förordningen

1. Detta avtal skall ratificeras och träder i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna och dess bestämmelser tillämpas:

- a) beträffande källskatter, på belopp som betalas den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare;
- b) beträffande andra skatter på inkomst, på skatter som påförs för beskattningsår eller beskattningsperioder som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år under vilket avtalet träder i kraft eller senare.

2. Avtalet mellan Konungariket Sveriges regering och De Socialistiska Rådsrepublikernas Unions regering för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet undertecknat i Moskva den 13 oktober 1981 och protokollet angående ömsesidig skattebefrielse för sjöfartsföretag undertecknat i Stockholm den 5 april 1973 samt protokollet angående ömsesidig skattebefrielse för luftfartsföretag och deras anställda, upprättat i anslutning till överenskommelsen mellan Sveriges regering och De Socialistiska Rådsrepublikernas Unions regering rörande luftfartsförbindelser, undertecknat i Stockholm den 8 februari 1971, skall, såvitt avser förhållandet mellan Ryska federationen och Sverige, upphöra att gälla med ikraftträdandet av förevarande avtal. Bestämmelserna i 1981 års avtal samt 1971 och 1973 års protokoll skall emellertid tillämpas intill dess bestämmelserna i förevarande avtal, i enlighet med bestämmelserna i punkt 1 i denna artikel, blir tillämpliga.

Artikel 29

Upphörande av avtalet

**Kan sägas upp
tidigast under år
1996**

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

- a) beträffande källskatter, på belopp som betalas den 1 januari som följer närmast efter det att underrättelsen om uppsägning lämnas eller senare; och
- b) beträffande andra skatter på inkomst, på skatter som påförs för beskattningsår eller beskattningsperioder som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år under vilket underrättelsen om uppsägning lämnas eller senare.

Som skedde i Stockholm den 14 juni 1993, i två exemplar på ryska, svenska samt engelska språken. Alla tre texterna äger lika vitsord. För den händelse att tvist uppkommer vid tolkningen skall dock den engelska texten äga företräde.

För Konungariket Sveriges
regering

För Ryska Federationens
regering

Anne Wibble

Boris Fjodorov

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ryssland

Prop. 1993/94:6
s. 34

Historik

1 Ärendet och dess beredning

Den 8 december 1991 samlades företrädare för de tre slaviska republikerna Ryssland, Ukraina och Vitryssland i Minsk och upplöste formellt Sovjetunionen. Bland de stater, som tidigare ingick i Sovjetunionen och som nu blev oberoende stater, kan förutom Ryssland nämnas Vitryssland, Ukraina, Kazachstan, Georgien och Azerbajdzjan. Den Ryska Federationen är en mångnationell statsbildning och dess officiella benämning är sedan april 1992 Rossijskaja Federatsija (Rossija). Ryssland utgör mer än 76 procent av f.d. Sovjetunionens territorium och sträcker sig såväl in i Europa som i Asien. Dess yta är 38 gånger större än Sveriges yta och antalet invånare är drygt 17 gånger fler än i Sverige.

Ryssland har enorma naturtillgångar. Särskilt rik är tillgången på energiråvaror som olja, naturgas och kol. Mineralrikedomen är också stor. Det finns riklig tillgång på järnmalm, koppar, zink, bly, tenn, diamanter, guld, och platina. Ryssland har även en mycket stor andel i världens sammanlagda trädbestånd.

Ryssland har en av världens största ekonomier och en diversifierad industribas. Sedan ett par år befinner sig den ryska ekonomin dock i kraftig omvandling och problemen i samband därmed är stora. Reformprogrammet från slutet av 1991 innehåller tre huvudpunkter: prisliberalisering, en stram finans- och penningpolitik samt privatisering. Detta omfattande reformprogram och arbetet med att hitta nya strukturer för ryskt näringsliv kommer naturligtvis att ta tid men Rysslands stora naturtillgångar i kombination med riklig tillgång på välutbildad arbetskraft gör att det finns goda förhoppningar om att landet i framtiden kommer att utgöra en mycket intressant industri- och handelsnation, inte minst för svenska intressen. Flera större svenska företag är redan verksamma i Ryssland.

För närvarande finns ett dubbelbeskattningsavtal ingånget med Sovjetunionen 1981. De tidigare sovjetiska republikerna har i stor utsträckning förklarat sig beredda att tillämpa avtalet tills dess det kan avlösas av nya avtal. Bl.a. med hänsyn till Regeringsrättens bedömning i rättsfallet RÅ83 1:87 torde avtalet också vara tillämpligt på svensk sida tills nya avtal kan börja tillämpas.

Förhandlingar med Ryssland om ett nytt dubbelbeskattningsav-

tal inleddes i Moskva den 29 november 1992 och avslutades med att ett utkast till avtal paraferades den 29 april 1993 i Stockholm. Det paraferade utkastet var upprättat på engelska och ryska. En svensk text har därefter färdigställts. Utkastet har remitterats till *Kammarrätten i Jönköping* och *Riksskatteverket*. Remissinstanserna har uttryckt önskemål om att vissa avtalsbestämmelser närmare förklaras i propositionen. Avtalet undertecknades i Stockholm den 14 juni 1993.

Prop. 1993/94:6
s. 35

Beträffande övriga stater i tidigare Sovjetunionen kan noteras att nya avtal har undertecknats och propositioner överlämnats till riksdagen avseende de baltiska staterna samt att utkast till avtal med Ukraina och Vitryssland har paraferats. Dessutom har ett avtalsutkast översänts till Kazachstan.

2 Lagförslaget

Lagförslaget består dels av paragraferna 1-6, dels av en bilaga som innehåller avtalets svenska och engelska text. Avtalet består förutom av dessa två texter också av en rysk text. Alla tre texterna har samma giltighet, men i händelse av att tvist uppkommer vid tolkningen skall den engelska texten äga företräde. Erfarenheten visar att ett avtal som publiceras i Svensk Författningssamling i flera texter kan bli svåröverskådligt. Endast den svenska och engelska texten har därför i detta fall bilagts lagförslaget. Den ryska texten skall publiceras i Sveriges internationella överenskommelser (SÖ).

Lagen

I förslaget till lag föreskrivs att avtalet skall gälla som lag här i landet (1 §). Vidare regleras där frågan om avtalets tillämplighet i förhållande till annan skattelag (2 §). Bestämmelsen innebär att beskattning inte kan ske på grund av avtalets regler. Endast om det i annan skattelag såsom kommunalskattelagen (1928:370), KL, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, etc. föreskrivits en skattskyldighet kan beskattning komma i fråga. I 3 § i förslaget föreskrivs att då en här bosatt person uppbär inkomst som enligt avtalet beskattas endast i Ryssland skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen här, dvs. någon progressionsuppräknings skall då inte ske. Sverige har genom progressionsregeln i art. 22 (metodartikeln) punkt 2 b i där angivet fall rätt att höja skatteuttaget på en persons övriga inkomster. Sverige avstår emellertid numera regelmässigt från att utnyttja den rätt till progressionsuppräknings som ges i dubbelbeskattningsavtalen. Skälen härtill är flera, bl.a. en minskning av arbetsbördan för skattemyndigheterna och en

**Ej progressions-
uppräknings**

förenkling av regelsystemet samt att det bortfall av skatt som blir följden av ett avstående från progressionsuppräknings är helt försumbar från statsfinansiell synpunkt. Dessa skäl motiverar ett avstående från progressionsuppräknings även i förhållande till Ryssland.

Bestämmelsen i art. 10 punkt 2 a som begränsar källstatens rätt att ta ut skatt på utdelning till 5 % har formulerats på ett sätt som avviker från de bestämmelser som OECD rekommenderat för bilaterala dubbelbeskattningsavtal ("Model Tax Convention on Income and on Capital", 1992). Utformningen tillkom på initiativ av Ryssland för att bl.a. stå i överensstämmelse med rysk intern lagstiftning om joint ventures. Eftersom svensk lagstiftning inte har någon direkt motsvarighet till rysk lagstiftning om joint ventures och för att minska tillämpningsproblemen för svenska skattemyndigheter, föreskrivs i 4 § i lagförslaget att vid tillämpning av bestämmelsen i Sverige skall ett ryskt bolags innehav av minst 25 % av kapitalet i ett svenskt bolag vara tillräckligt för att källskatten på utdelning skall begränsas till 5 %. En sådan åtgärd har också den fördelen att den medför att ryska investeringar i Sverige stimuleras.

**Prop. 1993/94:6
s. 36
Ensidig begränsning av kupongskatten**

Skattefrihet för utdelning

Av art. 22 punkt 2 c i avtalet framgår att bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL om skattefrihet för utdelning från utländska dotterbolag måste uppfyllas för att utdelning från bolag i Ryssland till svenskt bolag skall vara skattefri i Sverige. Det innebär att en prövning skall göras huruvida det utdelande bolaget underkastats en beskattning som är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt SIL om bolagets inkomster hade förvärvats av ett svenskt bolag. Detta betyder att bakomliggande bolagsskatt inte kan beaktas. Inte heller kan enskilda inkomstposter, t.ex. filialinkomster från olika länder, som belastats med en tillräckligt hög utländsk skatt utdelas skattefritt om det utdelande bolaget inte beskattats med en inkomstskatt jämförlig med den svenska på hela det "fiktiva" beskattningsunderlaget enligt svenska regler. För att kunna beakta bakomliggande bolagsskatt m.m. föreskrivs - i likhet med vad som förordnades i lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Belgien - i lagförslaget (5 §) att skattebefrielse medges i Sverige — om övriga i 7 § 8 mom. SIL angivna villkor om äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden är uppfyllda — för utdelning från ryskt bolag till svenskt bolag om den *vinst* av vilken utdelningen betalas har, i Ryssland eller någon annanstans, underkastats en beskattning som är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt bolag. Vidare föreskrivs att skattebefrielse medges också i det angivna fallet för utdelning som utgörs av

inkomst som hade varit skattefri i Sverige om den direkt hade förvärvats av bolaget med hemvist i Sverige. Denna typ av bestämmelser brukar regelmässigt förekomma i dubbelbeskattningsavtal med andra länder och det är därför lämpligt att motsvarande regler även gäller för utdelning från ryska bolag. Lagförslaget innehåller slutligen (6 §) en bestämmelse om att vissa författningar, bl.a. lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sovjetunionen, inte längre skall tillämpas såvitt avser förhållandet mellan Sverige och Ryssland.

Enligt art. 28 träder avtalet i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna. Det är således inte möjligt att nu avgöra vid vilken tidpunkt avtalet kommer att träda i kraft. I lagförslaget har därför föreskrivits att lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

3 Översiktligt om skattesystemet i Ryssland

3.1 Allmänt

Prop. 1993/94:6
s. 37

En kraftig revidering pågår av Rysslands skattesystem. På grund härav är det för närvarande endast möjligt att ge en mycket översiktlig presentation av landets skattelagstiftning.

Den normala skattesatsen för bolag i Ryssland uppgår till 32 % (Profits Tax). Många normala och nödvändiga kostnader i rörelsen är inte avdragsgilla. Carry forward av förluster medges under fem år. Resultatutjämning mellan moder- och dotterbolag torde inte vara möjlig. Mervärdeskatten är differentierad, men för varor och tjänster som säljs till marknadspris uppgår den till 20 %. Arbetsgivaravgifterna uppgick under 1992 i normala fall till ca 38 %. Avgifterna är avdragsgilla. Anställda är skyldiga att betala en avgift till "Pension Fund" med 1 % av bruttolönen. För fysiska personer som är bosatta i Ryssland är skattesatsen progressiv och ligger i skiktet 12-30 %. Som bosatt anses också den som vistas i Ryssland mer än 183 dagar under ett kalenderår. Källskatten på utdelning och ränta som betalas till person i utlandet uppgår till 15 %. Källskatten på royalty uppgår till 20 %.

3.2 Kortfattat om joint ventures

Den sovjetiska marknaden öppnades 1987 för utländska investeringar från väst genom att en lagstiftning om joint ventures in-

fördes. Lagstiftningen var begränsad på så sätt att endast vissa godkända sovjetiska bolag fick vara delägare i ett joint venture. Utländska bolag fick bara investera i Sovjetunionen genom ett joint venture med en sovjetisk delägare. Numera kan bolag från väst investera på olika sätt och joint ventures får bildas med i princip vilket ryskt bolag som helst. Genom möjligheten att bilda helägda dotterbolag kan investeringar också ske utan en rysk delägare.

Tidigare kunde bara en juridisk person som benämndes "joint venture" användas av en utländsk investerare. Nu är såväl aktiebolag (joint-stock company) som handelsbolag som är skattesubjekt möjliga. Det finns inget krav på hur stor andel en utländsk investerare måste äga i ett aktiebolag, men ett joint venture med utländskt ägande som uppgår till mer än 30 % har ett antal förmåner i förhållande till inhemska bolag. Tidigare medgavs skatteprivilegier för joint ventures under två år. För nya joint ventures medges inte några sådana förmåner.

4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll

4.1 Bakgrund

Avtalet med Sovjetunionen är avvikande från vad som är brukligt såväl till innehåll som form. Ett stort problem med det nuvarande avtalet har varit att detta inte reglerar situationen att ett svenskt moderbolag uppbär utdelning från dotterbolag i det tidigare Sovjetunionen. Vid avtalets ingående förutsågs inte något behov av sådana regler. Avtalet är också säreget i det avseendet att det saknar en särskild metodartikel som anvisar hur dubbelbeskattning skall undvikas. Vidare används en terminologi som inte är vedertagen i internationella förhållanden. Det nya avtalet med Ryssland är emellertid ett modernt avtal av det slag som normalt ingås mellan utvecklade stater, dvs. det är utformat i nära överensstämmelse med OECD:s modellavtal. Källskatt på utdelning från dottertill moderbolag utgår t.ex. med högst 5 % även om kraven för att denna begränsning skall gälla är andra än i modellavtalet, se dock 4 § i lagförslaget och kommentarerna därtill under avsnitt 4 (*avsnitt 2 i detta häfte; RSV:s anm.*). Liksom enligt det nuvarande avtalet med Sovjetunionen beskattas ränta och royalty inte alls i källstaten.

**Prop. 1993/94:6
s. 38**

**OECD:s modell-
avtal förebild**

Personer som omfattas av avtalet

4.2 Avtalets tillämpningsområde

Art. 1 anger de personer som omfattas av avtalet. Endast person som avtalet tillämpas på är berättigad till de skattelättnader som föreskrivs i avtalet. I enlighet med denna artikel, som överensstämmer med motsvarande artikel i OECD:s modellavtal, skall avtalet tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna. För att avtalet skall vara tillämpligt krävs i princip dels att fråga är om sådan person som avses i art. 3 punkt 1 d eller e, dels att denna person i enlighet med bestämmelserna i art. 4 punkt 1 har hemvist i en avtalsslutande stat, dvs. enligt den interna lagstiftningen i en avtalsslutande stat är oinskränkt skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för inregistrering, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Utan hinder av dessa bestämmelser tillämpas dock t.ex. bestämmelserna om förbud mot diskriminering även på person som inte har hemvist i en avtalsslutande stat. Uttrycket "domicil" har Sverige och Finland numera infört när avtalen översätts för att markera att begreppet står för en starkare form av anknytning, jfr Storbritanniens olika begrepp för skattskyldighet "domicile", "resident" resp. "ordinarily resident for tax purposes". Uttrycket "hemvist" som tidigare har använts bör egentligen i detta sammanhang endast användas som en teknisk avtalsterm.

Som brukligt är avtalet inte tillämpligt på person som endast är skattskyldig för inkomst från källa i en avtalsslutande stat.

Skatter som omfattas av avtalet

Art. 2 punkt 3 upptar de skatter på vilka avtalet är tillämpligt (se under kommentaren till art. 8 p. 1 ang. rysk fraktskatt som beräknas schablonmässigt). Av punkt 4 — vilken bestämmelse i princip överensstämmer med OECD:s modellavtal — framgår att avtalet skall tillämpas på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de i punkt 3 angivna skatterna.

**Allmänna definitioner
Prop. 1993/94:6
s. 39**

4.3 Definitioner m.m.

Art. 3 innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Innehållet i artikeln skiljer sig något från innehållet i OECD:s modellavtal. Definitionen av "internationell trafik" (p. 1 f) har fått en i förhållande till modellavtalet något avvikande utformning med anledning av att hemvistet valts som kriterium vid bestämmandet av vilken stat som skall ha beskattningsrätten till inkomst av internationell trafik, se art. 8 punkt 1. På önskemål från

Uttrycket "enterprise"
Uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat"

Tolkning av skatteavtal

Ryssland har termen "enterprise" inte definierats eftersom detta begrepp har en särskild innebörd enligt intern rysk lagstiftning. I stället för detta uttryck har genomgående "person med hemvist i en avtalsslutande stat" använts, jfr exempelvis bestämmelserna i art. 5, 7 och 8. Någon skillnad i sakligt hänseende är dock inte avsedd. Definitioner förekommer även i andra artiklar t.ex. art. 10, 11 och 12, där den inkomst som behandlas i resp. artikel definieras.

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

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

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

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

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

Dubbelbeskattningsavtalen - och då framförallt inkomstskatteavtalen - har emellertid i viss utsträckning kommit att utnyttjas för att på ett inte avsett sätt helt eller delvis undgå beskattning i den ena eller i båda de avtalsslutande staterna (vilket medfört eller bidragit till att ett stort antal avtal omförhandlats eller är under omförhandling). Sätten att uppnå detta är många och kan innebära

att t.ex. tjänsteinkomst artificiellt delas upp mellan en eller flera stater i syfte att uppnå skattefördelar i form av sänkt marginals katt.

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

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

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

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

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

Vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal skall således de i avtalen förekommande begreppen - om annat inte uttryckligen anges eller klart framgår av sammanhanget - tolkas med utgångspunkt i dess svenska innebörd. Vidare bör en ledstjärna vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal vara att avtalets syfte uppfylls, dvs. att dubbelbeskattning undviks och att skatteflykt resp. total skattefrihet förhindras. Vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal måste därför utgångspunkten vara att om Sverige enligt intern lagstiftning äger beskatta viss inkomst eller egendom och inte uttryckligen avstått från rätten att beskatta denna så skall den beskattas här i riket. Skulle dubbelbeskattning därvid uppkomma får denna undanröjas genom att de behöriga myndigheterna träffar ömsesidiga överenskommelser, antingen i det enskilda fallet eller s.k. tolkningsöverenskommelser, på sätt anges i t.ex. art. 25 punkt 3 i 1977 års modellavtal.

RSV:s kommentar

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

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

Ett dubbelbeskattningsavtals primära syfte är att fördela beskattningsrätten till olika inkomster (och i vissa fall förmögenhetstillgångar) mellan de avtalsslutande staterna. Systematiken i avtalen vid denna fördelning bygger, som tidigare nämnts, på att en stat utpekats som hemviststat och den andra oftast utpekats som källstat (situsstat). Vid fastställandet av denna fördelning av beskattningsrätten enligt avtalets olika artiklar används ett antal termer och uttryck som i flera fall definieras i avtalet för att uttryckligen

användas "vid tillämpningen av detta avtal". Om dessa termer eller uttryck över huvud taget existerar i de två staternas interna lagstiftning kan de ha en helt annan och helt olika innebörd i dessa stater.

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

Definitionerna av uttrycken "utdelning" och "ränta" kan tjäna som exempel. Ofta är källstatens beskattningsrätt till en viss inkomst annorlunda om inkomsten vid tillämpningen av avtalet skall anses som utdelning i stället för t.ex. ränta. I avtal som följer OECD:s modellavtal får källstaten beskatta en utdelning som uppbärs av en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten med 5 eller 15 % av utdelningens bruttobelopp, beroende på storleken på mottagarens innehav i det utdelande bolaget, medan inkomsten får beskattas med högst 10 % av bruttobetalingen om den vid tillämpningen av avtalet skall anses som ränta.

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

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

Vid antagandet att inkomsten enligt dubbelbeskattningsavtalet utgör ränta är alltså beskattningsrätten i Sverige som källstat begränsad till högst 10 % av inkomstens bruttobelopp. Prövningen huruvida ett svenskt beskattningsanspråk över huvud taget föreligger beträffande denna inkomst skall göras med utgångspunkt i andra skatteförfattningar än författningar om dubbelbeskattningsavtal. Både av artikel 10 och artikel 11 framgår att beskattningen i den stat som enligt avtalet är utpekad som källstat skall ske "enligt lagstiftningen i denna stat". Hur denna stat internt enligt sin egen lagstiftning väljer att beskatta en viss inkomst eller definiera

olika uttryck och begrepp påverkas inte av ett dubbelbeskattningsavtals regler. Om den skattskyldige är oinskränkt skattskyldig enligt reglerna i KL och SIL, t.ex. därför att han anses ha väsentlig anknytning hit, skall han således så förbli oavsett förekomsten av ett dubbelbeskattningsavtal och oavsett var han enligt avtalet skall anses ha hemvist. Han är då naturligtvis bibehållen rätten till avdrag för ränteutgifter enligt 3 § 2 mom. SIL. Om Sveriges beskattningsanspråk såvitt avser denna ränteinkomst enligt intern skattelagstiftning uppgår till högst 10 % av räntans bruttobelopp - t.ex. beroende på stora avdragsgilla realisationsförluster - medför därför inte förekomsten av dubbelbeskattningsavtal någon förändring av den svenska beskattningen. Om däremot Sveriges beskattningsanspråk avseende räntan enligt intern lagstiftning uppgår till mer än 10 % av räntans bruttobelopp måste svensk skatt på räntan sättas ned till ett belopp motsvarande just 10 % av bruttobeloppet.

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

Avtalens begrepp skall med andra ord inte påverka tillämpningen av de interna reglerna. Frågan om en person skall anses skatterättsligt bosatt eller hemmahörande i Sverige skall avgöras utan beaktande av dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser. På samma sätt skall avtalets uppdelning av inkomster inte påverka de interna reglernas uppdelning av inkomster i olika inkomstslag. Detsamma gäller givetvis beträffande avtalets uppdelning av tillgångar i olika slag av tillgångar. Beskattningen i Sverige skall ske enligt den ordning och på det sätt som föreskrivs i de interna reglerna. Föreligger ett åtagande enligt avtalet att lindra eller efterge beskattningen av viss inkomst eller förmögenhet skall dock detta åtagande iaktas vid bestämmandet av den skatt som skall debiteras. Vid tillämpning av undantagandemetoden skall därvid enligt reglerna i vissa författningar om dubbelbeskattningsavtal

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

detta ske genom att viss inkomst eller viss tillgång inte skall medtas vid fastställandet av beskattningsbar inkomst resp. beskattningsbar förmögenhet. I andra fall skall denna metod användas så att den svenska skatt som belöper på den undantagna inkomsten eller tillgången skall fastställas genom proportionering. Den beräknade svenska skatten sätts i detta fall ned med den del av den svenska skatten som fastställts belöpa på den undantagna inkomsten eller tillgången (s.k. alternativ exempt). Vid tillämpning av avräkningsmetoden nedsätts den beräknade svenska skatten med hänsyn till erlagd utländsk skatt. Enligt avtalens regler skall den beräknade svenska skatten i vissa fall begränsas till viss procent av en betalnings bruttobelopp. Tillämpningen av ett avtals regler om förbud mot diskriminering kan också resultera i att svensk skatt skall utgå med lägre belopp än vad som annars hade varit fallet. Reglerna kan också innebära krav på beskattningens form både beträffande underlaget för beskattningen och sättet för taxeringen.

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

Exempel 1

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

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

Exempel 2

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

**Prop. 1993/94:6
s. 39**

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

Hemvist

Hemvistreglerna i avtalet har inte någon betydelse för var en person skall anses vara bosatt enligt intern skattelagstiftning, utan reglerar endast frågan om hemvist vid tillämpning av avtalet (*se t.ex. prop. 1995/96:121 och Regeringsrättens dom den 14 juni 1996 i mål nr 1716-1993; RSV:s anm.*). Det angivna innebär att avtalets hemvistregler saknar relevans bl.a. då det gäller att avgöra huruvida utdelning från svenska bolag skall beläggas med kupongskatt. Utdelning från svenskt bolag till en fysisk person som i skattehänseende anses bosatt i Sverige enligt intern svensk skattelagstiftning, men som har hemvist i ett annat land enligt ett dubbelbeskattningsavtal, skall således inte beläggas med kupongskatt.

Dubbelt hemvist

Punkt 2 reglerar dubbel bosättning för fysiska personer, dvs. fall där personen i fråga enligt svenska regler för beskattning anses bosatt i Sverige och enligt reglerna för beskattning i Ryssland anses bosatt i Ryssland. Vid tillämpningen av avtalet skall i sådana fall den skattskyldige anses ha hemvist endast i den avtalsslutande stat i vilken han har hemvist enligt avtalet. En person som anses bosatt i såväl Sverige som Ryssland enligt resp. stats interna lagstiftning, men som vid tillämpningen av avtalet anses ha hemvist i Ryssland skall således i fråga om de inkomster till vilka Sverige har beskattningsrätten enligt avtalet, vid taxeringen i Sverige beskattas enligt de regler som gäller för här bosatta, vilket medför rätt att erhålla t.ex. grundavdrag och allmänna avdrag. Fall

Prop. 1993/94:6

s. 40

Fast driftställe

av dubbel bosättning för annan person än fysisk person regleras i punkt 3.

Art. 5 definierar "fast driftställe". Artikelns överensstämmer i princip med OECD:s modellavtal. Som brukligt innehåller punkt 2 endast en uppräkningslista — på intet sätt uttömmande — av exempel, som vart och ett kan utgöra fast driftställe. Dessa exempel bör läsas mot bakgrund av den allmänna definitionen i punkt 1. De uttryck som räknas upp i punkt 2 "plats för företagsledning", "filial", "kontor" osv. bör därför tolkas på sådant sätt att dessa platser för affärsverksamhet utgör fasta driftställen endast om de uppfyller villkoren i punkt 1. Punkt 3 föreskriver liksom OECD:s modellavtal att byggnadsverksamhet etc. utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår under längre tid än tolv månader. Bestämmelsen är dock delvis också utformad med utgångspunkt från FN:s modellavtal (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries", 1980) i det att OECD:s modellavtal inte explicit omfattar monteringsverksamhet eller verksamhet som består av övervakning. I punkt 4 anges vissa aktiviteter som trots att de bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet ändå inte skall anses bedrivna från fast driftställe. Punkt 6 följer FN:s modellavtal. I punkt 7 återfinns den allmänt erkända principen att förekomsten av ett dotterbolag inte i och för sig medför att dotterbolaget utgör fast driftställe för sitt moderbolag. I det fall t.ex. att dotterbolaget inte kan anses som oberoende representant i den mening som avses i punkt 6 och om bolaget har och regelmässigt använder fullmakt att ingå avtal i moderbolagets namn utgör emellertid dotterbolaget fast driftställe för sitt moderbolag.

- intern svensk rätt

Bestämmelserna om "fast driftställe" i svensk lagstiftning finns i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL. För att ett företag i Ryssland skall kunna beskattas för inkomst av rörelse från fast driftställe i Sverige enligt art. 7 i avtalet krävs att sådant driftställe föreligger enligt bestämmelserna i avtalet. Givetvis förutsätter detta att skattskyldighet föreligger även enligt svensk skattelagstiftning (jfr 2 § i den föreslagna lagen om dubbelbeskattningsavtal med Ryssland). I de flesta fall torde när fast driftställe föreligger enligt avtalets bestämmelser detta också föreligga enligt bestämmelserna i KL, men avtalet och intern svensk rätt överensstämmer givetvis inte i samtliga fall (se vidare under avsnitt 6.4 [avsnitt 4.4 i detta häfte; RSV:s anm.]).

RSV:s kommentar

Som angetts ovan innehåller punkt 2 en uppräkningslista - 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.

4.4 Avtalets beskattningsregler

**Prop. 1993/94:6
s. 40**

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

**Prop. 1993/94:6
s. 41
Uttrycket "får
beskattas"**

I de fall en inkomst "får beskattas" i en avtalsslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6–21, innebär detta inte att den andra staten fråntagits rätten att beskatta inkomsten. Beskattning får i sådana fall ske även i den andra staten (normalt hemviststaten), om det är möjligt enligt dess interna skattelagstiftning, men den dubbelbeskattning som uppkommer måste i sådana fall undanröjas (görs normalt av hemviststaten). Hur undanröjande av dubbelbeskattning sker i detta avtal framgår av art. 22.

Fast egendom

Inkomst av *fast egendom* får enligt *art. 6* beskattas i den stat där egendomen är belägen. Enligt svensk lagstiftning beskattas inkomst som härrör från fastighet i vissa fall som inkomst av näringsverksamhet. Vid tillämpning av avtalet bestäms dock rätten att beskatta inkomst av fastighet med utgångspunkt från art. 6, dvs. den stat i vilken fastigheten är belägen får beskatta inkomsten. Detta hindrar dock inte Sverige från att beskatta inkomsten som inkomst av näringsverksamhet vid taxeringen här. Observera att artikeln endast behandlar situationen att en person med hemvist i en avtalsslutande stat har fast egendom belägen i den andra avtalsslutande staten. Inkomst av fast egendom som är belägen i hemviststaten eller i en tredje stat behandlas i art. 21 (Annan inkomst). Royalty från fast egendom eller för nyttjande av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång behandlas också som inkomst av fast egendom vid tillämpningen av avtalet. Annan royalty beskattas enligt art. 12.

**Royalty från fast
egendom**

Inkomst av rörelse

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

är hänförlig till driftstället beskattas i denna stat. Om ett företag hemmahörande i Ryssland bedriver rörelse i Sverige från fast driftställe här, skall vid inkomstberäkningen i första hand tillämpas svenska regler men beräkningen får inte stå i strid med bestämmelserna i detta avtal.

Fördelning av inkomst

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

Fördelning av utgifter

Punkt 3 innehåller vissa regler för hur utgifter som uppkommit för ett fast driftställe skall behandlas. Därvid klargörs att t.ex. allmänna förvaltningskostnader som uppkommit hos företagets huvudkontor för ett fast driftställe är en utgift som får dras av hos det fasta driftstället.

**Artikels till-
lämplighet**

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

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1993/94:6
s. 41
Sjö- och luftfart**

Art. 8 behandlar beskattning av inkomst av rörelse i form av *sjö- och luftfart* i internationell trafik. Sådana inkomster beskattas enligt punkt 1 endast i den stat där det företag som bedriver angiven verksamhet har hemvist. I inkomst från sjö- och luftfart inbegrips inkomst som beräknas med avseende på totalt tonnage. Bestämmelsen har tillkommit för att klargöra att rysk fraktskatt på transporter till och från Ryssland som beräknas schablonmässigt omfattas av avtalet. Eftersom beskattning av angivna inkomster endast får ske i hemviststaten är Ryssland förhindrat från att ta ut fraktskatt på inkomst som förvärvas av person med hemvist i Sverige. Punkt 2 stipulerar att inkomst som förvärvas genom användning av skepp eller luftfartyg i internationell trafik också innefattar bl.a. inkomst som förvärvas genom användning, innehav eller uthyrning av containers och därtill hörande utrustning i det fall inkomsten

**Prop. 1993/94:6
s. 42**

Containers m.m.

SAS

förvärvas av samma person som bedriver luftfart eller sjöfart i internationell trafik. I punkt 3 har tagits in en särskild bestämmelse om inkomst som förvärvas av SAS, deltagande i ett gemensamt företag etc. Beskattning av sådan inkomst sker också endast i hemviststaten. För SAS del reglerar bestämmelsen beskattningen av den andel av SAS inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren.

Företag med intressegemenskap

Art. 9 innehåller regler om omräkning av inkomst vid *obehörig vinstöverföring* mellan företag med intressegemenskap. Artikeln skiljer sig i utformning något från OECD:s modellavtal. Någon ändring i sakligt hänseende i förhållande till vad som gäller enligt OECD:s modellavtal är emellertid inte avsedd. De i punkt 1 angivna reglerna innebär inte någon begränsning av en avtalsslutande stats rätt att enligt intern lagstiftning vidta omräkning av ett företags resultat utan anger endast i vilka fall den i punkt 2 angivna justeringen är avsedd att göras.

Utdelning

Definitionen avser endast art. 10

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

Jfr art. 22 p. 2 c och 5 § lagen

Enligt punkt 2 får utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas även i den stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist (källstaten). Skatten får dock enligt punkt 2 a inte överstiga 5 % av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt innehar 100 % av det utbetalande bolagets kapital eller såvitt avser ett joint venture minst 30 % i ett sådant joint venture samt i båda fallen det utländska kapitalet som investerats överstiger 100.000 U.S. dollar eller motsvarande summa i svensk eller rysk valuta vid tidpunkten för den faktiska utbetalningen av utdelningen. Som framgår gäller de nu redovisade begränsningarna i källstatens beskattningsrätt endast då "mottagaren har rätt till utdelningen". Av detta villkor, vilket även uppställs i fråga om ränta (art. 11 p. 1), och royalty (art. 12 p. 1), följer att den angivna begränsningen av skatten i källstaten inte gäller när en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, sätts in mellan inkomsttagaren och utbetalaren. Villkoret tar sikte

Jfr 4 § lagen

Uttrycket "mottagaren har rätt till ..."

Prop. 1993/94:6 s. 43

på fall där den som har rätt till utdelningen inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten. De speciella kriterier som föreskrivs för att källskatten skall sättas ned till 5 % tillkom på initiativ av Ryssland för att bl.a. följa rysk intern lagstiftning om joint ventures. I lagförslaget (4 §) föreslås dock att Sverige skall begränsa källskatten på utdelning till 5 % i enlighet med vad som gäller enligt OECD:s modellavtal, se 4 § och kommentarerna under avsnitt 4 (*avsnitt 2 i detta häfte; RSV:s anm.*). I övriga fall får skatten inte överstiga 15 % av utdelningens bruttobelopp.

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

Förbud mot extra-territoriell beskattning

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

Kommentaren till art. 10 i OECD:s modellavtal

Punkt 5

33. Artikeln behandlar endast utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra staten. Vissa stater beskattar emellertid inte endast utdelning från bolag med hemvist där, utan även utdelning från bolag som inte har hemvist där, om den vinst av vilken utdelningen betalas har uppkommit inom deras område. Varje stat har naturligtvis rätt att beskatta sådan inkomst som uppkommit inom dess område och som förvärfvas av bolag som inte har hemvist där, i den mån det föreskrivs i avtalet (särskilt i artikel 7). Andelsägare i sådant bolag skall i varje fall inte beskattas därutöver, såvida han inte har hemvist i denna stat och därmed naturligen är underkastad dess beskattningsmakt.

34. Punkt 5 utesluter extra-territoriell beskattning av utdelning, dvs. den praxis enligt vilken stater beskattar utdelning från bolag som inte har hemvist där uteslutande på grund av att bolagsvinst av vilken utdelningen sker uppkommit inom deras område (exempelvis upparbetad i ett där beläget fast driftställe). Det är naturligtvis inte fråga om extra-territoriell beskattning när den stat där bolagsvinsten har sin källa beskattar utdelningen på grund av att den betalas till andelsägare med hemvist i denna stat eller till fast driftställe eller stadigvarande anordning där.

35. Det kan dessutom hävdas att en sådan bestämmelse inte syftar till eller inte kan medföra att en stat hindras att underkasta utdelningen källskatt när den betalas av utländska bolag, om

utdelningen har lyfts inom dess område. Avgörande för skattskyldighet är i sådant fall i själva verket den faktiska betalningen av, utdelningen och inte ursprunget till den bolagsvinst som avsatts för utdelning. Har emellertid den person som lyfter utdelningen i en avtalsslutande stat hemvist i den andra avtalsslutande staten (där det utdelande bolaget har hemvist), kan han enligt artikel 21 få befrielse från, eller restitution av, källskatten i den förstnämnda staten. Om den som har rätt till utdelningen har hemvist i tredje stat som har ingått dubbelbeskattningsavtal med den stat där utdelningen lyfts, kan han likaså enligt artikel 21 i avtalet få befrielse från, eller restitution av, den sistnämnda statens källskatt.

36. Punkt 5 föreskriver vidare att bolag med hemvist utomlands inte får underkastas speciella skatter på icke utdelad vinst.

37. Det kan hävdas att om den skattskyldiges hemviststat i enlighet med sin antimissbrukslagstiftning (såsom *sub-Part F*-lagstiftningen i Förenta staterna) söker beskatta icke utdelad vinst så handlar den i strid med bestämmelserna i punkt 5. Man skall emellertid notera att denna punkt avser endast beskattning vid källan och sålunda inte har betydelse i fråga om hemvistbeskattning enligt en sådan lagstiftning. Punkten avser vidare endast beskattning av bolaget och inte av andelsägare.

38. Tillämpningen av antimissbrukslagstiftning kan emellertid innebära vissa svårigheter. Om inkomsten tillskrivs den skattskyldige, skall varje del av inkomsten behandlas enligt de tillämpliga bestämmelserna i avtalet (rörelseinkomst, ränta, royalty). Om beloppet behandlas som förtäckt utdelning, är det klart att den härrör från basbolaget och sålunda utgör inkomst från bolagets hemland. Även om så är fallet är det ingalunda klart om det skattepliktiga beloppet är att anse som utdelning i den mening som avses i artikel 10 eller som "annan inkomst" enligt artikel 21. Vissa antimissbrukslagstiftningar behandlar det skattepliktiga beloppet som utdelning, vilket har till följd att en skattebefrielse som föreskrivs i skatteavtal, t.ex. en moder/dotterbolagsbefrielse, också utsträcks att gälla ett sådant belopp (exempelvis i Tyskland). Det är tveksamt om avtalet kräver detta. Om hemviststaten anser att så inte är fallet, kan den anklagas för att hindra den normala tillämpningen av moder/dotterbolagsbefrielsen genom att beskatta utdelningen (i form av förtäckt utdelning) på förhand.

39. I fall då utdelning verkligen betalas av basbolaget, måste bestämmelserna om utdelning i ett bilaterala avtal tillämpas på normalt sätt, eftersom det är fråga om utdelningsinkomst i avtalets mening. Basbolagets hemstat kan alltså innehålla skatt på utdel-

ningen. Andelsägarens hemviststat använder de vanliga metoderna för att undanröja dubbelbeskattning, dvs. skatteavräkning (credit) eller skatteundantagande (exemption) medges. Detta innebär att den skatt som innehållits på utdelningen avräknas i andelsägarens hemviststat även om den utdelade vinsten (utdelningen) har beskattats enligt antimissbrukslagstiftning flera år tidigare. Skyldigheten att medge avräkning förefaller dock tveksam i ett sådant fall. Utdelningen som sådan är i allmänhet skattefri (eftersom de redan har beskattats enligt antimissbrukslagstiftningen) och man kan hävda att det inte finns grund för skatteavräkning. Avtalets syfte skulle å andra motverkas om skatteavräkning kunde underlätas genom att helt enkelt föregripa utdelningsbeskattningen genom att tillämpa antimissbrukslagstiftningen. Den allmänna princip som redogjorts för ovan, ger vid handen att skatteavräkning skall medges, även om detaljerna kan vara avhängiga av de tekniska föreskrifterna i antimissbrukslagstiftningen och systemet för avräkning av utländsk skatt från inhemsk skatt. De särskilda omständigheterna i fallet (t.ex. den tid som gått sedan beskattningen av "den förtäckta utdelningen") kan också vara av betydelse. Skattskyldiga som tillgriper konstlade arrangemang tar emellertid risker som skattemyndigheterna inte fullt ut kan skydda dem mot.

RSV:s kommentar

Bestämmelserna i artikel 10 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. Enligt punkt 4 skall beskattningen i källstaten i sådant fall ske i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 eller artikel 14. Jfr punkterna 31 och 32 i kommentaren till artikel 10 i OECD:s modellavtal från 1992. Observera också att artikeln inte innehåller några bestämmelser om hur beskattningen i källstaten skall ske. Det står således källstaten fritt att tillämpa sin egen lagstiftning och att ta ut skatten t.ex. genom avdrag vid källan eller genom taxering. Huruvida Sverige såsom källstat skall ta ut kuponskatt 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.

I art. 22 återfinns de bestämmelser som reglerar skattskyldigheten i Sverige för svenska bolag för mottagen utdelning från bolag i Ryssland, se under avsnitt 6.5.2 (*avsnitt 4.5.2 i detta häfte; RSV:s anm.*).

Ränta

Art. 11 innehåller regler för beskattning av ränta. Enligt punkt 1 skall sådan inkomst beskattas endast i den stat där mottagaren har hemvist, om inte den fordran för vilken räntan betalas har verkligt samband med rörelse resp. självständig yrkesutövning som bedrivs från fast driftställe eller stadigvarande anordning som inkomsttagaren har i källstaten (p. 3).

RSV:s kommentar

Artikel 11 behandlar endast ränta som härrör från en avtalslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalslutande staten. Detta innebär att artikeln inte är tillämplig i fråga om ränta som har källa i tredje stat eller på ränta från en avtalslutande stat som betalas till en person med hemvist eller till fast driftställe/stadigvarande anordning i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 21 eller inkomst av rörelse i artikel 7 respektive inkomst av självständig yrkesutövning i artikel 14.

**Prop. 1993/94:6
s. 43**

Art. 12 behandlar beskattning av royalty. Liksom beträffande ränta beskattas sådan inkomst endast i inkomsttagarens hemviststat (p. 1), om inte den rättighet eller egendom i fråga om vilken royaltyn betalas har verkligt samband med rörelse resp. självständig yrkesutövning som bedrivs från fast driftställe eller stadigvarande anordning som inkomsttagaren har i källstaten (p. 3).

Royalty

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 från en avtalslutande stat som betalas till en person med hemvist eller till fast driftställe/stadigvarande anordning i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 21 eller inkomst av rörelse i artikel 7 respektive inkomst av självständig yrkesutövning i artikel 14.

**Prop. 1993/94:6
s. 43**

Realisationsvinst

Art. 13 behandlar beskattning av realisationsvinst. Bestämmelserna skiljer sig i viss mån från OECD:s modellavtal. Vinst vid avyttring av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik resp. lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp eller luftfartyg skall enligt punkt 3 endast beskattas i den stat där personen i fråga har hemvist. Denna regel gäller beträffande SAS den del av SAS inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren (jfr art. 8 p. 3). I punkt 4 återfinns en bestämmelse som möjliggör för Sverige att beskatta en person för realisa-

tionsvinster som härrör från överlåtelse av andelar eller andra rättigheter i ett bolag med hemvist i Sverige under fem år efter det att personen i fråga upphört att ha hemvist här.

RSV:s kommentar

Definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 omfattar nyttjanderätt till fast egendom och således bl.a. svenska bostadsrätter. Sverige kan således beskatta realisationsvinst som uppkommer då en person med hemvist i Ryssland avyttrar en svensk bostadsrätt (jfr RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91). Observera även att avtalet över huvud taget inte behandlar frågan om vid vilken tidpunkt, vid t.ex. avtalstillfället eller betalningstillfället, som beskattning skall ske. Om t.ex. en person säljer svenska aktier och har hemvist i Sverige vid avtalstillfället men i Ryssland vid betalningstillfället hindrar inte avtalet att vinsten beskattas i Sverige.

**Prop. 1993/94:6
s. 43**

Fritt yrke

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

**Prop. 1993/94:6
s. 44**

Uttrycket "fritt yrke"

Innebörden av uttrycket "fritt yrke" belyses i punkt 2 med några typiska exempel. Denna uppräkningslista är endast förklarande och inte uttömmande. Det bör observeras att denna artikel behandlar "fritt yrke eller annan självständig verksamhet". Artikeln skall sålunda inte tillämpas när fråga är om anställning, t.ex. läkare som tjänstgör som anställd tjänsteläkare eller ingenjör som är anställd i ett av honom ägt aktiebolag. Artikeln är inte heller tillämplig på sådan självständig verksamhet som artister eller idrottsmän utövar, utan deras verksamhet omfattas av *art. 17*.

Enskild tjänst

Art. 15 behandlar beskattning av *enskild tjänst*. Punkt 1 innebär att sådan inkomst i princip beskattas i den avtalsslutande stat där arbetet utförs. Undantag från denna regel gäller vid viss korttidsanställning under de förutsättningar som anges i punkt 2. I sådana fall sker beskattning endast i inkomsttagarens hemviststat. I punkt 3 har intagits särskilda regler om beskattning av arbete ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik. Punkt 3 innehåller också regler för anställda hos SAS. Beskattning av SAS-anställda med hemvist i Sverige som arbetar ombord på luftfartyg som an-

Ombordanställda

SAS-anställda

vänds av SAS i internationell trafik sker enligt avtalet endast i Sverige.

RSV:s kommentar

Enligt punkt 5 i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal från år 1992 skall man vid beräkningen av antalet dagar i arbetsstaten endast ta med de dagar som arbetstagaren i fråga rent faktiskt befunnit sig i arbetsstaten. Del av dag räknas som hel dag. I vistelsetiden inräknas ankomstdag, avresedag och andra dagar som tillbringas i arbetsstaten, inklusive lördagar och söndagar samt helgdagar, semesterar och sjukdagar. Vid beräkningen skall däremot inte mellanlandningar eller genomresa vid transport mellan två andra länder tas med. Inte heller inräknas sådana dagar som den skattskyldige tillbringar i arbetsstaten på grund av akut sjukdom eller olycksfall som inträffar när han står i begrepp att återvända till bosättningslandet.

**Prop. 1993/94:6
s. 44**

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

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1993/94:6
s. 44**

**Artister och
idrottsmän**

Beskattning av inkomst som artister och idrottsmän uppbär genom sin verksamhet regleras i art. 17. Sådan inkomst får beskattas i den stat där verksamheten utövas (p. 1). Detta gäller oavsett om inkomsten förvärvas under utövande av fritt yrke eller enskild tjänst. Enligt punkt 2 får inkomsten beskattas i den stat där artisten eller idrottsmannen utövar verksamheten, även om ersättningen utbetalas till en annan person (t.ex. arbetsgivare hos vilken artisten eller idrottsmannen är anställd) än underhållningsartisten eller idrottsmannen själv. Enligt punkt 3 undantas från beskattning i verksamhetsstaten dock inkomst som en artist eller idrottsman förvärvar genom sin personliga verksamhet, om verksamheten utövas inom ramen för ett mellanstatligt program för kulturellt samarbete och besöket uteslutande är finansierat genom allmänna medel från den andra avtalsslutande staten. I vissa fall skall emellertid bestämmelserna i art. 7, 14 och 15 tillämpas.

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. 1993/94:6
s. 44**

Pension m.m.

Art. 18 behandlar beskattning av pension och liknande ersättningar. Pension och liknande ersättningar samt ersättningar som utbetalas enligt socialförsäkringslagstiftningen får beskattas i källstaten (p. 1). Pension på grund av tidigare privat tjänst beskatt-

Offentlig tjänst

**Prop. 1993/94:6
s. 45**

**Studering och
lärare**

Annan inkomst

**Kommentaren till
art. 21 i OECD:s
modellavtal**

tas emellertid endast i hemviststaten om mottagaren också är medborgare i denna stat (p. 2).

Inkomst av *offentlig tjänst* — med undantag för pension — beskattas enligt *art. 19* i regel endast i den stat som betalar ut inkomsten i fråga (p. 1 a). Under vissa i punkt 1 b angivna förutsättningar beskattas dock sådan ersättning endast i inkomsttagarens hemviststat. Enligt punkt 2 beskattas i vissa fall ersättning av offentlig tjänst enligt reglerna i art. 15 (Enskild tjänst) och art. 16 (Styrelsearvoden etc.). Art. 18 behandlar såväl pension som utgår på grund av tidigare offentlig tjänst som sådan som utgår på grund av tidigare privat tjänst.

Art. 20 innehåller regler för *studeranden, affärspraktikanter, lärare och forskare*.

Inkomst som inte behandlas särskilt i art. 6–20 beskattas enligt *art. 21 (Annan inkomst)*. Sådan inkomst beskattas i regel endast i inkomsttagarens hemviststat. Artikelns tillämpningsområde är inte begränsat till inkomst som härrör från en avtalsslutande stat, utan avser också inkomst från tredje stat. Detta innebär bl.a. att den kommer till användning vid konkurrens mellan flera olika dubbelbeskattningsavtal, se vidare punkterna 1-6 i kommentaren till artikel 21 i OECD:s modellavtal (*punkterna finns nedan; RSV:s anm.*). Observera att artikelns tillämpningsområde omfattar även inkomster av de slag som tidigare nämnts i andra artiklar t.ex. inkomst av fast egendom (art. 6) och ränta (art. 11) i fall då inkomsten härrör från en tredje stat eller härrör från den stat i vilken den skattskyldige har hemvist.

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

Punkt 1

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

3. Regeln i denna punkt tillämpas oavsett om beskattningsrätten faktiskt utövas av hemviststaten och sålunda kan, när inkomsten härrör från den andra avtalsslutande staten, denna stat inte påföra skatt även om inkomsten inte beskattas i den förstnämnda staten.

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

Punkt 2

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

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

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

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

Prop. 1993/94:6
s. 45

4.5 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning

4.5.1 Allmänt

Metodartikeln

Bestämmelserna om undanröjande av dubbelbeskattning finns i *art. 22*. Sverige tillämpar enligt punkt 2 a avräkning av skatt ("credit of tax") som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning. Detsamma gäller för Ryssland (p. 1).

Avräkning

Innebörden av avräkningsmetoden är att en person med hemvist i den ena staten taxeras där även för sådan inkomst som enligt avtalet får beskattas i den andra staten. Den uträknade skatten

minskas därefter i princip med den skatt som enligt avtalet har tagits ut i den andra staten. Vid avräkning av skatt på inkomst i Sverige tillämpas bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Därvid beräknas svensk inkomstskatt på inkomsten på vanligt sätt.

4.5.2 Skattefrihet i Sverige för utdelning från bolag i Ryssland till svenskt bolag

Skattefrihet för utdelning

Prop. 1990/91:107 s. 28 om beskattning av inkomst av tjänst från Sverige m.m.

Art. 22 punkt 2 c innehåller bestämmelser om skattefrihet i Sverige för utdelning från bolag i Ryssland till svenskt bolag. Bestämmelserna hänvisar till de interna svenska reglerna om skattefrihet för utdelning från utländska dotterbolag i 7 § 8 mom. SIL, se prop. 1990/91:107 s. 28 ff (se nedan; RSV:s anm.). I 5 § i lagförslaget föreskrivs en utvidgning av möjligheten att skattefritt motta utdelning från bolag i Ryssland, se närmare kommentaren till lagförslaget under avsnitt 4 (avsnitt 2 i detta häfte; RSV:s anm.).

Genom den lagstiftning om ändrad företagsbeskattning som riksdagen beslutade år 1979 (prop. 1978/79:210, SkU57, rskr. 389, SFS 1979:612) infördes i KL och SIL nu gällande bestämmelser om skattebefrielse för utdelning från utländskt dotterbolag (även inbegripet utdelning av övriga näringsbetingade aktier) till svenskt moderföretag. Bestämmelserna utformades som en dispens som handläggs av RSV. Förutsättningarna för sådan befrielse är dels att utdelningen skulle ha varit skattefri om den skett mellan svenska bolag, dels att den inkomstbeskattning som det utländska bolaget är underkastat i den stat där det är hemmahörande är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett om inkomsten hade förvärvats i Sverige av ett svenskt företag. RSVs möjligheter att medge sådan skattebefrielse inskränktes till de fall då det utdelande bolaget är hemmahörande i ett land med vilket Sverige inte har ingått något dubbelbeskattningsavtal. Dessa regler överfördes till 7 § 8 mom. SIL i samband med att den kommunala beskattningen av juridiska personer slopades (prop. 1984/85:70, SkU23, rskr. 110, SFS 1984:1061). Skatteavräkningssakkunniga framlade i sitt slutbetänkande, (SOU 1988:45) Vissa internationella skattefrågor, ett förslag till en definition av utländskt bolag i inkomstskattelagstiftningen. Genom den efterföljande lagstiftningen (prop. 1989/90:47, SkU16, rskr. 102, SFS 1989:1040) infördes en sådan definition i 16 § 2 mom. SIL. I lagrådets yttrande (s. 66 i propositionen) anmärkte lagrådet att denna definition skulle kunna innebära en begränsning av det i 7 § 8 mom. SIL använda begreppet utländskt företag och förordade att detta moment ändrades så att

**Prop. 1990/91:107
s. 29 om beskattning
av inkomst av
tjänst från Sverige
m.m.**

samma begrepp användes i både 7 § 8 mom. och 16 § 2 mom. SIL vilket också skedde. En första förutsättning för att RSV skall kunna lämna sådan förklaring som avses i 7 § 8 mom. SIL är därmed att det utdelande bolaget är att anse som ett utländskt bolag enligt definitionen i 16 § 2 mom. SIL. Det krävs således att RSV kan konstatera att det utdelande bolaget är en utländsk juridisk person som är hemmahörande i ett land som har ett system för beskattning som är likartat med den svenska beskattningen av aktiebolag. Därefter gäller det att konstatera att den inkomstbeskattning som det utländska bolaget i fråga är underkastat är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt svenska regler för beskattning. Enligt vad föredraganden anförde vid införandet av bestämmelserna om skattebefrielse (prop. 1978/79:210 s. 159) "bör man i detta sammanhang kunna anse en skatt av ungefär 30 % på beskattningsunderlaget, sådant det skulle ha beräknats enligt svenska regler, som 'jämförlig' med svensk bolagsskatt". I prop. 1989/90:47 s. 71 uttalades att när det gäller att avgöra om beskattningen är likartad med den svenska aktiebolagsbeskattningen kan ett något generösare synsätt på skattenivån tillämpas än när det vid förklaring om skattebefrielse är fråga om att avgöra om den inkomstbeskattning som det utländska bolaget är underkastat i den stat där det är hemmahörande är jämförlig med motsvarande svenska.

Vid den reformering av företagsbeskattningen som genomförts har skattesatsen för bolag sänkts från 52 % - från 57 % om även vinstdelningsskatten inräknas - till 30 % samtidigt som skattebasen breddats. Detta motiverar, enligt min mening, en justering av det skatteuttag som i detta sammanhang bör kunna accepteras såsom "jämförligt". Vid den tidpunkt då dispensregeln för utdelning från utländska dotterbolag infördes beräknades den totala skattesatsen för aktiebolag till i genomsnitt 52,6 %. Med hänsyn till de osäkerhetsmoment som alltid föreligger vid jämförelser mellan olika skattesystem ansågs ett skatteuttag med 30 % på ett beskattningsunderlag beräknat enligt svenska regler för beskattning som en i sammanhanget jämförbar nivå. Samma osäkerhet föreligger även i dag vid jämförelser av verklig skattebelastning i olika skattesystem. Skattebefrielsen mellan svenska bolag grundar sig på kunskap om den skatemässiga behandlingen av den bakomliggande bolagsvinsten. Generellt sett föreligger inte motsvarande situation när det gäller ett svenskt företag och dess utländska dotterbolag. Det väsentliga är dock att det utdelande bolaget beskattas med en jämförbar bolagsskatt. I det begreppet ligger att det skall vara fråga om en direkt skatt på inkomst. Kravet på jämförlighet med den svenska skatten bör dock inte drivas för

**Prop. 1990/91:107
s. 30 om beskattning
av inkomst av
tjänst från Sverige
m.m.**

långt. Utländska dotterbolag verkar under andra ekonomiska villkor och i en annan konkurrenssituation än motsvarande svenska. Skattebelastningen är beroende av utformningen av skattesystemet i sin helhet. Syftet med skattebefrielsen är att undvika den kedjebeskattningsituation som annars skulle uppkomma. Med hänsyn till dels de skillnader som föreligger mellan skattesystemen i olika länder, dels att den bas som utgör underlag för beräkning av skatten i Sverige avsevärt breddats bör man, enligt min mening, numera kunna acceptera en skatt på 15 % på ett underlag beräknat enligt svenska regler för beskattning såsom "jämförlig". Vid beräkning av det fiktiva beskattningsunderlaget skall dock bortses från reglerna om avsättning till skatteutjämningsreserv. I de länder som har en reell bolagsbeskattning torde skatten oftast ligga på en sådan nivå att villkoret att en jämförlig beskattning skall ha skett är gott och väl uppfyllt. Detta torde underlätta såväl skattemyndigheternas bedömning av om rätt till befrielse föreligger som bolagens möjlighet att visa att villkoret är uppfyllt. Därvid bör godtas att utdelningen ett visst år kan innefatta vinster som inte beskattats på grund av t.ex. regler om förlustutjämnings. Inte heller bör enstaka realisationsvinster som undantagits från beskattning enligt lagstiftningen i det land varifrån de härrör påverka bedömningen av skattenivån. Jag tänker då främst på realisationsvinster vid försäljning av fastighet som utgjort anläggningstillgång i bolaget, vilka vinster kan vara helt skattebefriade. Är däremot företagets verksamhet inriktad på att skapa lågbeskattade eller o- beskattade vinster måste sådana vinster läggas till det fiktiva beskattningsunderlaget vid bedömningen av om skatten är jämförlig med en svensk beskattning. Beskattningsunderlaget för det utdelande bolaget skall bestämmas på samma sätt som för ett svenskt bolag - dock med undantag för avsättning till skatteutjämningsreserv - vid bedömningen av om den skatt som bolaget underkastats är jämförlig. Det innebär att inkomster som på grund av bestämmelser i SIL eller i dubbelbeskattningsavtal inte skall vara med i beskattningsunderlaget vid beskattning av ett svenskt bolag inte heller skall vara med i det fiktiva beskattningsunderlaget för det utländska bolaget. Det kan t. ex. vara fråga om utdelningsinkomster som skulle ha undantagits från beskattning på grund av bestämmelserna i 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL om det mottagande bolaget varit svenskt eller filialinkomster som undantagits från svensk beskattning genom bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal. Skulle den situationen uppkomma att beskattningsunderlaget vid den fiktiva beräkningen blir noll bör, enligt min mening, bolaget trots detta i vissa fall kunna anses ha blivit föremål för en jämförlig beskattning. Det kan, även om övriga förutsättningar är uppfyllda,

inträffa att det utdelande bolaget (bolag A) som enda inkomst erhåller utdelning från ett dotterbolag (bolag B) som varit föremål för en beskattning som är lika med eller överstiger 15 %. I sådant fall skulle utdelningen inte ha ingått i ett svenskt beskattningsunderlag. Är däremot den beskattning som bolag B underkastats inte jämförlig dvs. är den lägre än 15 % skall utdelningsinkomsten ingå i bolaget As fiktiva beskattningsunderlag och därvid kan utdelningsskattebefrielse inte komma i fråga för bolaget As utdelning till det svenska moderbolaget.

I det fall det utdelande bolaget i det land där det är hemmahörande erhållit avdrag för utdelningen bör, vid bedömningen av om en jämförlig beskattning skett, jämförelsen göras med ett vanligt svenskt aktieföretag och inte med ett svenskt förvaltningsföretag. Vid jämförelsen bör således bortses från avdraget för utdelningen och de övriga regler som är specifika för förvaltningsföretag. Anledningen är att då fråga är om svenskt förvaltningsföretag som uppbär svenska utdelningsinkomster kunskap finns om bakomliggande beskattning. Samma situation föreligger inte beträffande utländska förvaltningsföretag som uppbär utländska utdelningar.

I detta sammanhang förtjänar det att påpekas att det i avtalens bestämmelser om utdelningsskattebefrielse ofta krävs att "den vinst av vilken utdelningen härrör skall ha varit underkastad normal bolagsskatt i den andra avtalsslutande staten". I sådant fall är det således endast beskattningen av den utdelade vinsten som är i fråga och inte som enligt bestämmelsen i SIL beskattningen av bolaget som sådant. Skulle en tillämpning av SILs bestämmelser vara mera gynnsam hindrar inte avtalets regler att SILs bestämmelser tillämpas eftersom avtalens bestämmelser endast kan lindra beskattningen. Nu torde detta mera sällan inträffa eftersom bolagen i de fall då nämnda lydelse finns intagen i ett avtal kan välja att i form av utdelning ta hem de vinster som blivit beskattade med normal bolagsskatt.

**Prop. 1990/91:107
s. 31 om beskattning av inkomst av tjänst ...**

Vid bedömningen av om rätt till utdelningsskattebefrielse föreligger bör varje år bedömas för sig. Ett bolag, som t.ex. är etablerat i ett stödområde i utlandet där bolagsvinster under viss begränsad tid antingen undantas från beskattning eller beskattas med en reducerad skatt, får således inte ett senare år då bolaget varit föremål för en jämförlig beskattning skattefritt ta hem de vinster som uppsamlats under de år då bolaget åtnjutit skattelättnader.

Givetvis är det endast den skatt som betalats på de inkomster som ingår i det fiktiva beskattningsunderlaget som skall beaktas vid jämförelsen och således inte t.ex. källskatten på utdelning som inte ingår i detta beskattningsunderlag.

Med nuvarande lydelse av bestämmelsen uppställs endast krav på en jämförlig beskattning i den stat där det utdelande bolaget är hemmahörande. Uppbär detta bolag filialinkomster från ett tredje land och är dessa filialinkomster undantagna från beskattning i det land där det utdelande bolaget är hemmahörande genom t.ex. ett skatteavtal mellan dessa båda länder ingår inte filialinkomsten i beskattningsunderlaget där. I sådant fall bör, enligt min mening, skatten på filialinkomsten i det tredje landet beaktas vid bedömningen av om det utdelande bolaget är underkastat en med svensk beskattning jämförlig beskattning i det fall denna inkomst skall ingå i det svenska underlaget. Jag föreslår därför att orden "i den stat där det är hemmahörande" tas bort. I syfte att klargöra att ett svenskt företags utländska inkomster även skall beaktas vid jämförelsen enligt 7 § 8 mom. sjätte stycket b SIL föreslås att även orden "i Sverige" tas bort.

Även med den generösare tillämpning av begreppet jämförlig beskattning som nu förordas kommer fall av kedjebeskattnings av bolagsvinst från utländska dotterbolag att uppkomma. Bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL är endast tillämpliga på utländska bolag. Såsom tidigare sagts krävs det i princip att en utländsk juridisk person för att bli betraktad som utländskt bolag skall vara föremål för en beskattning som är likartad med den som svenska aktiebolag är underkastade. Fastän ett generösare synsätt bör tillämpas i fråga om skatteuttaget vid denna bedömning än vid bedömningen av om jämförlig beskattning föreligger, bör, enligt min mening, införas möjlighet att lindra kedjebeskattnings även i det fall då det utdelande bolaget inte visats vara föremål för en jämförlig beskattning men det utdelande bolaget är att anse som ett utländskt bolag och övriga förutsättningar för befrielse föreligger.

I de fall det svenska företaget inte förmår visa att den inkomstbeskattning som det utländska bolaget varit underkastat är jämförlig med en beskattning enligt svenska regler föreslås därför att företaget i stället - om övriga förutsättningar för befrielse är uppfyllda - skall vara berättigat till avräkning med 10 % av utdelningens bruttobelopp. En sådan schablonregel torde eliminera de allra flesta kvarvarande fall av egentlig kedjebeskattnings av bolagsvinst. Ett annat sätt att undvika sådan kedjebeskattnings vore att medge avräkning för den faktiska bakomliggande bolagsskatten (s.k. underlying credit). I de länder där detta system tillämpas har det dock oftast visat sig att de utredningar som krävs för att få fram erforderliga uppgifter är så resurskrävande att endast mycket stora företag, som förfogar över en sådan organisation som gör det möjligt att utreda skattebelastningen för varje transaktion, kan erhålla den avräkning som företaget är berättigat till. Jag förordar

**Prop. 1990/91:107
s. 32 om beskattning
av inkomst av
tjänst från Sverige
m.m.**

därför den föreslagna schablonregeln som är enkel att tillämpa och föga resurskrävande.

Det framlagda förslaget innebär att bestämmelserna om skattefrihet för utdelning från utländskt dotterbolag och i förekommande fall en schablonmässig avräkning av bakomliggande skatt blir direkt verkande och att dessa ärenden förs över från RSV till skattemyndigheterna för att handläggas vid den årliga taxeringen. Vidare föreslås bestämmelserna bli tillämpliga även i fråga om utdelning från länder med vilka Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal. Utvidgningen till att låta reglerna gälla för samtliga fall då fråga är om utdelning från dotterbolag i utlandet är ett led i strävan att ha ett enhetligt system för behandlingen av samma slag av transaktioner vare sig de härrör från avtalsland eller icke avtalsland. Ett sådant regelsystem kan därefter byggas på med bestämmelser i varje särskilt avtal om Sverige i förhållande till visst land är berett att i utbyte mot fördelar för svenska investeringar avstå sin beskattningsrätt i vissa bestämda situationer. Jag tänker härvid på att Sverige för att främja investeringar i utvecklingsländer ofta genom bestämmelser i avtal godtar att skattebefrielse medges under begränsade tidsperioder trots att en reducerad skatt eller i vissa fall ingen skatt alls tas ut på bolagsvinster. Sådan befrielse bör enligt min mening inte förekomma utan en uttrycklig bestämmelse i avtal. I praktiskt taget alla dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått finns bestämmelser om utdelningskattebefrielse eller en hänvisning till bestämmelserna i SIL antingen i den artikel som behandlar utdelning eller i metodartikeln.

Att låta samma regler gälla för såväl avtals- som icke-avtalsland eliminerar dessutom risken för att en inkomst från ett icke-avtalsland i en viss situation skulle kunna få en mera gynnsam behandling än motsvarande inkomst från ett avtalsland. En intern regel som gäller i förhållande till alla länder får även den effekten att avtalens regler blir tillämpliga endast om de medför ett mera gynnsamt resultat än det som uppnås enligt den interna regeln. Bestämmelserna i avtalen kan således endast utvidga skattefriheten till att omfatta situationer som inte täcks av bestämmelserna i SIL. Bestämmelserna i SIL blir så att säga minimiregler.

Till skillnad mot bestämmelserna om skattebefrielse för utdelning från utländskt dotterbolag i SIL tillåter bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen ofta s.k. slussning av utdelning som dotterbolaget i den andra avtalsslutande staten erhåller på grund av innehav av aktier och andelar i ett bolag i tredje land. Förutsättningen för skattebefrielse i dessa fall är att utdelningen skulle ha varit skattefri om de aktier eller andelar av vilken utdelningen

**Prop. 1990/91:107
s. 33 om beskattning
av inkomst av
tjänst från Sverige
m.m.**

betalas hade innehafts direkt av bolaget med hemvist i Sverige. Föredraganden har i prop. 1983/84:19 s. 145 och prop. 1989/90:33 s. 47 uttalat att detta villkor inte kan anses uppfyllt i de fall då Sverige inte har något dubbelbeskattningsavtal med denna tredje stat. Skälet till detta är att frågan om skattefrihet för utdelning enligt gällande regler avgörs vid den årliga taxeringen i fråga om utdelning som omfattas av dubbelbeskattningsavtal medan prövningen i de fall då utdelningen kommer från icke-avtalsländer görs av RSV efter ansökan. För att villkoret skulle vara uppfyllt skulle krävas en prövning av en hypotetisk ansökan om dispens vilket ansetts uteslutet. När frågan om skattefrihet för utdelning enligt det framlagda förslaget i samtliga fall hanteras som ett led i den årliga taxeringen, såväl i fråga om utdelning från avtalsland som i fråga om utdelning från icke-avtalsland, kommer saken i ett annat läge. Enligt min mening bör därför även utdelning från ett icke-avtalsland kunna undantas från beskattning när slussning är tillåten enligt tillämpligt dubbelbeskattningsavtal under förutsättning att den bolagsbeskattning som bolaget underkastats i detta land är att anse som jämförlig med en beskattning enligt svenska regler.

Jag förutsätter att RSV som har erfarenhet av handläggningen av ansökningar om skattebefrielse i här aktuella fall är väl rustat att bistå skattemyndigheterna med råd och rekommendationer. Med hänsyn till att handläggningen kräver kunskap om utländska skattesystem är det av vikt att RSV förser skattemyndigheterna med uppgift inte bara om de länder vilkas bolagsbeskattning är jämförlig utan även om det i vissa länder finns regioner där bolag som är etablerade i dessa regioner åtnjuter sådana skattemässiga fördelar att inkomstbeskattningen inte kan anses jämförlig med den svenska. Det är därvid viktigt att uppmärksamma att det även i länder med en normalt sett jämförlig beskattning kan finnas vissa typer av verksamheter liksom vissa företagsformer som beskattas mycket lågt eller inte alls. Jag tänker då på vissa coordination centres och huvudkontor (s.k. operational headquarters) vilka ibland beskattas med utgångspunkt i en skattebas som leder fram till ett skatteuttag som inte kan accepteras som jämförbart. Skattebefrielsen bör således inte omfatta utdelning från sådana lågbeskattade verksamheter eller företagsformer, däremot kan avräkning med 10 % av utdelningens bruttobelopp komma i fråga om bolaget som sådant omfattas av ett dubbelbeskattningsavtals regler om begränsning av beskattningsrätten och således på den grunden är att anse som ett utländskt bolag. De av RSV meddelade besluten avser ofta flera år. Genom att frågan om skattebefrielse enligt det framlagda förslaget skall behandlas av skattemyndigheten i samband med den årliga taxeringen kan sådan befrielse endast avse

varje taxeringsår för sig.

De framlagda förslagen föranleder ändring i 7 § 8 mom. SIL samt 1 och 5 §§ lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

Prop. 1993/94:6
s. 46

Utbyte av upplysningar m.m.

RSV:s kommentar

Prop. 1993/94:6
s. 46

Diplomater

4.6 Särskilda bestämmelser

I art. 23 återfinns bestämmelser om förbud i vissa fall mot *diskriminering* vid beskattningen.

Förfarandet vid *ömsesidig överenskommelse* regleras i art. 24 och bestämmelserna om *utbyte av upplysningar* finns i art. 25.

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

I art. 26 finns vissa föreskrifter beträffande *medlem av diplomatisk beskickning* och *konsulära tjänstemän*. I art. 27 återfinns en bestämmelse som föreskriver prövning av de behöriga myndigheterna rörande avtalets tillämplighet på eventuell *incentivelagstiftning* som införs i de avtalsslutande staterna.

4.7 Slutbestämmelser

Art. 28 och 29 innehåller bestämmelser om avtalets *ikraftträdande* och *upphörande*.

Enligt art. 28 träder avtalet i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna. Avtalet är i princip avsett att tillämpas på inkomst som förvärvas fr.o.m. den 1 januari närmast efter ikraftträdandet.