

Skatteavtal

Spanien

RSV 360 -724 utgåva 1

Skatteförvaltningen

SKATTEAVTALET MED SPANIEN

(1976 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1980:743 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 september 1995

Lennart Nilsson

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningslista	9
Förordning (1977:75) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Spanien	11
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Spanien	13
Protokollet	35
Anvisningar till skatteavtalet	37
Förordning (1977:76) om kupongskatt för person med hemvist i Spanien, m.m.	51
Förordning (1980:743) med vissa anvisningar om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet den 16 juni 1976 mellan Sverige och Spanien	55
Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Spanien	57
1 Inledning	57
2 Spansk skattelagstiftning	58
3 Föredraganden	61
3.1 Skatteavtalets tillämpningsområde	61
3.2 Definitioner m.m. i skatteavtalet	62
3.3 Skatteavtalets beskattningsregler	65
3.4 Metoder för att undanröja dubbelbeskattning	73
3.5 Särskilda bestämmelser	74
3.6 Slutbestämmelser	75
3.7 Sammanfattning	75

Läsanvisningar

I detta avtalshäfte har tagits in författningarna (författningar inkl. avtalet, protokollet och anvisningar) till 1976 års skatteavtal mellan Sverige och Spanien.

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

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

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

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

Förkortningslista

anv.	anvisningarna till
art.	artikel
BeU	Bevillningsutskottet
BevU	Bevillningsutskottet
def.	definition
förordn. el. förordningen	Förordning (1976:75) om dubbelbeskatt- ningsavtal mellan Sverige och Spanien
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
LSI	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
mom.	moment
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
prop.	proposition
prot.p.	protokollspunkt
rskr.	riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Lag (1947:577) om statlig förmögenhets- skatt
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 (1977:75) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Spanien;

utfärdad den 24 februari 1977.

Regeringen föreskriver¹ följande.

Det avtal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet som Sverige och Spanien ingick den 16 juni 1976 skall tillsammans med det protokoll som är fogat till avtalet lända till efterrättelse för Sveriges del. Avtalets och protokollets innehåll framgår av bilaga 1 till denna förordning.

Vid tillämpning av avtalet och protokollet skall iakttagas de anvisningar som är fogade till förordningen som bilaga 2.

Ärende, som enligt artikel IV punkt 3 i avtalet skall avgöras genom överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna, skall på svensk sida handläggas av riksskatteverket. Är sådant ärende av särskild betydelse eller annars av sådan beskaffenhet att det bör avgöras av budgetministern, skall dock riksskatteverket med eget yttrande överlämna ärendet till budgetdepartementet.

Mot riksskatteverkets beslut enligt denna förordning får talan ej föras.

Se s. 37ff

RSV behörig myndighet vid dubbelbosättning för fysisk person

1. Denna förordning träder i kraft två veckor efter den dag, då förordningen enligt uppgift på den har utkommit från trycket² i Svensk författningssamling.

2. Förordningen tillämpas i fråga om kupongskatt på utdelning som har blivit tillgänglig för lyftning efter utgången av år 1974, i fråga om annan inkomstskatt på inkomst som har förvärvats efter utgången av år 1974 samt i fråga om förmögenhetsskatt som har påförts på grund av taxering år 1975 eller senare.

3. Är någon till följd av bestämmelserna i punkt 2 berättigad till lindring i dubbelbeskattning vid taxering åren 1975 och 1976, kan han i den mån sådan lindring icke har erhållits anföra besvär över taxeringen inom den tid och i den ordning som anges i 100 och 104 §§ taxeringslagen (1956:623).

¹ Jfr prop. 1976/77:2, SkU 3, rskr 12.

² Utom från trycket den 15 mars 1977; RSV:s anm.

12 *Förordningen*

På regeringens vägnar
INGEMAR MUNDEBO

Yngve Hallin
(Budgetdepartementet)

*Bilaga 1¹***Avtal mellan Sverige och Spanien för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet**

Sveriges regering och Spaniens regering har, föranledda av önskan att ingå ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet överenskommit om följande:

*Artikel I**Personer som omfattas av avtalet*

**Def. i art. IV p. 1
jfr anv. till art. I**

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

*Artikel II**Skatter som omfattas av avtalet*

Jfr art. XXV p. 6

1. Detta avtal tillämpas på skatter på inkomst och förmögenhet, som uttages av envar av de avtalslutande staterna, dess administrativa underavdelningar eller lokala myndigheter, oberoende av sättet på vilket skatterna uttages.

2. Med skatter på inkomst och förmögenhet förstås alla skatter, som utgår på inkomst eller förmögenhet i dess helhet eller på delar av inkomst eller förmögenhet, däri inbegripna skatter på vinst genom överlåtelse av lös eller fast egendom, skatter på företags totala löneutbetalningar samt skatter på värdestegring. Socialförsäkringsavgifter skall icke anses som skatter.

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

Sverige

a) Beträffande Sverige:

- 1) den statliga inkomstskatten, sjömansskatten och kupongskatten däri inbegripna;
 - 2) ersättningsskatten² och utskiftningsskatten³;
 - 3) bevillningsavgiften för vissa offentliga föreställningar⁴;
 - 4) den kommunala inkomstskatten; samt
 - 5) den statliga förmögenhetsskatten;
- (i det följande benämnda "svensk skatt").

¹ De engelska och spanska texterna finns i SFS 1977:75; RSV:s anm.

² Upphävd genom SFS 1990:1453; RSV:s anm.

³ Upphävd genom SFS 1990:1452; RSV:s anm.

⁴ Har ersatts av LSI; RSV:s anm.

Spanien

b) Beträffande Spanien:

1) den allmänna skatten på fysiska personers inkomst;

2) den allmänna skatten på bolags och andra juridiska personers inkomst;

3) följande förskottsvis uttagna skatter: fastighetsskatten på jordbruksegendom, fastighetsskatten på fast egendom i stad, skatten på arbetsinkomst, skatten på inkomst av kapital samt skatten på kommersiell och industriell verksamhet;

4) sådan royalty för mark och den skatt på bolags inkomst som omfattas av lagen den 27 juni 1974, vilken tillämpas i fråga om företag som bedriver undersökning och utvinning av oljefyndigheter;

5) kommunala skatter på inkomst och förmögenhet;

(i det följande benämnda "spansk skatt").

"Nya" skatter

4. Detta avtal tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet uttages vid sidan av eller i stället för de ovannämnda skatterna¹. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall årligen meddela varandra de ändringar som skett i respektive skattelagstiftning.

Artikel III

Allmänna definitioner

1. Där icke sammanhanget föranleder annat, har i detta avtal följande uttryck nedan angiven betydelse:

Def. av "Sverige"

a) Uttrycket "Sverige" åsyftar Konungariket Sverige och inbegriper varje utanför Sveriges territorialvatten beläget område, inom vilket Sverige enligt svensk lag och i överensstämmelse med folkrättens allmänna regler äger utöva sina rättigheter med avseende på havsbotten eller i dennas underlag.

Def. av "Spanien"

b) Uttrycket "Spanien" åsyftar spanska staten och, i geografisk bemärkelse, spanska territoriet på Iberiska halvön, Balearerna, Kanarieöarna samt spanska städer i Afrika, däri inbegripet varje utanför Spaniens territorialvatten beläget område, som, i överensstämmelse med folkrättens allmänna regler, enligt spansk lagstiftning om kontinentalsockeln har angivits eller härfter kommer att anges som sådant område inom vilket Spanien äger utöva rättigheter med avseende på naturtillgångarna på havsbotten eller i dennas underlag.

Def. av "avtalsslutande stat"

c) Uttrycken "en avtalsslutande stat" och "den andra avtalsslutande staten" åsyftar Sverige eller Spanien, alltefter som sammanhanget kräver.

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

Def. av "person"	d) Uttrycket "person" inbegriper en fysisk person, bolag och varje annan sammanslutning av personer.
Def. av "bolag"	e) Uttrycket "bolag" åsyftar varje slag av juridisk person, eller varje subjekt, som i beskattningshänseende behandlas såsom juridisk person.
Def. av "företag i en avtalsslutande stat"	f) Uttrycken "företag i en avtalsslutande stat" ¹ och "företag i den andra avtalsslutande staten" åsyftar ett företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat, respektive ett företag, som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten.
Def. av "internationell trafik"	g) Uttrycket "internationell trafik" åsyftar varje transport utförd av fartyg eller luftfartyg som användes av företag vars verkliga ledning utövas i en avtalsslutande stat med undantag för sådan transport som företages uteslutande mellan platser i den andra avtalsslutande staten.
Def. av "behörig myndighet"	h) Uttrycket "behörig myndighet" åsyftar, 1) i Sverige, finansministern eller hans befullmäktigade ombud, och 2) i Spanien, finansministern, generalsekreteraren för tekniska frågor eller den myndighet som finansministern utser.
Def. av "medborgare"	i) Uttrycket "medborgare" åsyftar fysiska personer som är medborgare i en avtalsslutande stat och juridiska personer eller andra sammanslutningar som bildats enligt gällande lag i en avtalsslutande stat.
Tolkningsregel	2. Då en avtalsslutande stat tillämpar detta avtal anses, såvida icke sammanhanget föranleder annat, varje däri förekommande uttryck, vars innebörd icke angivits särskilt, ha den betydelse, som uttrycket har enligt den statens lagstiftning rörande sådana skatter, som omfattas av avtalet.

Artikel IV

Skatterättsligt hemvist

Def. av "person med hemvist ..."	1. Vid tillämpningen av detta avtal förstås med uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" varje person, som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller varje annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper dock icke en person som är skattskyldig i denna avtalsslutande stat endast för inkomst från källa i denna stat eller förmögenhet belägen där.
---	---

Jfr art. I och anv. till art. IV (s. 37f)

¹Se RÅ 1991 not 228; RSV:s anm.

**Dubbelt hemvist,
fysisk person**

2. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna¹ fastställs hans hemvist enligt följande regler:

a) Han anses ha hemvist i den avtalsslutande stat där han har ett hem som stadigvarande står till hans förfogande. Om han har ett sådant hem i båda avtalsslutande staterna, anses han ha hemvist i den avtalsslutande stat, med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena).

b) Om det icke kan avgöras i vilken avtalsslutande stat han har centrum för sina levnadsintressen eller om han icke i någondera avtalsslutande staten har ett hem som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist i den avtalsslutande stat, där han stadigvarande vistas.

c) Om han stadigvarande vistas i båda avtalsslutande staterna eller om han icke vistas stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist i den avtalsslutande stat där han är medborgare.

d) Om han är medborgare i båda avtalsslutande staterna eller om han icke är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna frågan genom överenskommelse.

**Treårs-regeln,
se prot.p. II (s. 35)
och anv. till art. IV
(s. 38)**

3. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 en fysisk person har hemvist i Sverige enligt den s.k. treårs-regeln i svensk lagstiftning² och även i Spanien, skall, utan hinder av bestämmelserna i punkt 2, hans hemvist avgöras genom överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna.

**Dubbelt hemvist
annan än fysisk
person**

4. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 person, som ej är fysisk person, har hemvist i båda avtalsslutande staterna, anses personen i fråga ha hemvist i den avtalsslutande stat där den har sin verkliga ledning.

Artikel V
Fast driftställe

**Definition, jfr p. 3
anv. 53 § KL**

1. Vid tillämpningen av detta avtal förstås med uttrycket "fast driftställe" en stadigvarande affärsanordning, där företagets verksamhet helt eller delvis utövas.

Exemplifiering

2. Uttrycket "fast driftställe" omfattar särskilt,

- a) plats för företagsledning,
- b) filial,
- c) kontor,
- d) fabrik,

¹Se RÅ 1987 not 309; RSV:s anm.

²Se RÅ 1989 ref. 37 I; RSV:s anm.

- e) verkstad,
f) gruva, oljekälla, stenbrott eller annan plats för utnyttjandet av naturtillgång samt
g) plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsarbete som varar mer än tolv månader.
- Se prot.p. III s. 35**
- Undantag**
3. Uttrycket "fast driftställe" anses icke innefatta:
- a) Användningen av anordningar, avsedda uteslutande för lagring eller utställning eller för utlämnande av företaget tillhöriga varor. Om försäljning av varor sker från sådana anordningar direkt till kunder eller deras ombud, anses anordningarna vara fast driftställe.
- b) Innehavet av ett företaget tillhörigt varulager avsett uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande. Om direktförsäljning sker från sådant varulager, anses varulagret vara fast driftställe.
- c) Innehavet av ett företaget tillhörigt varulager avsett uteslutande för bearbetning eller förädling genom annat företags försorg.
- d) Innehavet av stadigvarande affärsanordning avsedd uteslutande för inköp av varor eller införskaffande av upplysningar för företagets räkning.
- e) Innehavet av stadigvarande affärsanordning avsedd uteslutande för att för företagets räkning ombesörja reklam, meddela upplysningar, bedriva vetenskaplig forskning eller utöva liknande verksamhet, som är av förberedande eller biträdande art.
- Beroende representant**
4. Person, som är verksam i en avtalsslutande stat för företag i den andra avtalsslutande staten - härunder inbegripes icke sådan oberoende representant som avses i punkt 5 - behandlas såsom ett fast driftställe i den förstnämnda avtalsslutande staten, om han innehar och i denna förstnämnda avtalsslutande stat regelbundet använder en fullmakt att sluta avtal i företagets namn samt verksamheten icke begränsas till inköp av varor för företagets räkning.
- Oberoende representant**
5. Företag i en avtalsslutande stat anses icke ha fast driftställe i den andra avtalsslutande staten endast på den grund att företaget uppehåller affärsförbindelser i denna andra stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, under förutsättning att sådana personer därvid utövar sin vanliga affärsverksamhet.
- Närstående företag**
6. 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 utövar affärsverksamhet i denna andra avtalsslutande stat (antingen genom fast driftställe eller på annat sätt) medför icke i och för sig att någotdera bolaget betraktas såsom fast driftställe för det andra bolaget.

Artikel VI

Fastighet

Jfr anv. till art. VI (s. 38)

1. Inkomst av fastighet. däri inbegripet inkomst av lantbruk och skogsbruk får beskattas i den avtalsslutande stat, där fastigheten är belägen.

Def. av "fastighet"

2. Uttrycket "fastighet" har den betydelse som uttrycket har enligt gällande lagar i den stat, där fastigheten i fråga är belägen. Uttrycket inbegriper dock alltid egendom som utgör tillbehör till fastighet, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, rättigheter på vilka föreskrifterna i allmän lag angående fastigheter är tillämpliga, nyttjanderätt till fastighet¹ samt rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja gruva, källa eller annan naturtillgång. Fartyg, båtar och luftfartyg anses icke som fastighet.

Uthyrning m.m.

3. Bestämmelserna i punkt 1 äger tillämpning på inkomst, som förvärfvas genom omedelbart brukande, genom uthyrning eller genom annan användning av fastighet.

Fastighet i näringsverksamhet

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 3 äger även tillämpning på inkomst av fastighet som tillhör företag och på inkomst av fastighet som användes vid utövande av fritt yrke.

Artikel VII

Rörelse

Def. i art. III p. 1 f

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

Jfr anv. till art. VII (s. 39)

Inkomstberäkning

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

Avdrag

3. Vid bestämmande av inkomst, som är hänförlig till det fasta driftstället, medges avdrag för kostnader som uppkommit för det fasta driftställets räkning, härunder inbegripna kostnader för företagets ledning och allmänna förvaltning, antingen kostnaderna

¹Se RÅ 1989 ref. 37 II; RSV:s anm.

uppkommit i den avtalsslutande stat, där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes.

4. Inkomst anses icke hänförlig till fast driftställe endast av den anledningen att varor inköpes genom det fasta driftställets försorg för företagets räkning.

5. Vid tillämpningen av föregående punkter bestäms inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället genom samma förfarande år från år, såvida icke särskilda förhållanden föranleder annat.

6. Ingår i rörelseinkomsten inkomstslag, som behandlas särskilt i andra artiklar av detta avtal, beröres bestämmelserna i dessa artiklar icke av reglerna i förevarande artikel.

**Artikels till-
lämplighet**

Artikel VIII

Sjöfart och luftfart

**Def. i art. III
p. 1 f och g**

1. Inkomst som förvärfas av ett företag i en avtalsslutande stat genom utövande av sjöfart eller luftfart i internationell trafik beskattas endast i denna stat.

**Deltagande i pool
etc.**

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

SAS

3. Bestämmelserna i denna artikel tillämpas beträffande inkomst som förvärfas 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 vilken innehas av AB Aerotransport (ABA), den svenske delägaren i Scandinavian Airlines System (SAS).

Artikel IX

Företag med intressegemenskap

**Jfr 43 § 1 mom.
KL**

1. Ifall då

a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltagar i ledningen eller övervakningen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital, eller

b) samma personer direkt eller indirekt deltagar i ledningen eller övervakningen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital, iakttages följande.

**Jfr anv. till
art. IX (s. 39)**

Om mellan företagen i fråga om handel eller andra ekonomiska förbindelser avtalas eller föreskrives villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får alla inkomster, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga icke

tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed

2. Om inkomst för vilken ett företag i en avtalsslutande stat beskattats i denna stat även inräknats i inkomsten hos ett företag i den andra avtalsslutande staten och beskattats där samt inkomsten är av sådant slag att den skulle ha uppkommit för sistnämnda företag i den andra staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana villkor som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall den förstnämnda staten göra en motsvarande jämkning av den skatt som påförts inkomsten i denna förstnämnda stat. Vid fastställandet av sådan jämkning skall vederbörlig hänsyn tagas till övriga bestämmelser i detta avtal i fråga om inkomstens natur, varvid de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna vid behov skall överlägga med varandra.

**Def. i art. III
p. 1 h**

Artikel X

Utdelning

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, om utdelningen rätteligen tillkommer sådan person.

2. Utdelningen får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat, där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, i enlighet med lagstiftningen i denna stat, men skatten får icke överstiga:

a) 10 procent av utdelningens bruttobelopp om mottagaren är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som äger direkt minst 50 procent av det utbetalande bolagets kapital, dock endast under förutsättning att denna del utgöres av aktier eller andelar, vilka innehafts minst ett år före den tidpunkt då utdelningen blev tillgänglig för lyftning.

b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall träffa överenskommelse om sättet för genomförandet av begränsningen enligt denna punkt.

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

3. Med uttrycket "utdelning" förstås i denna artikel inkomst av aktier, andelsbevis eller andra liknande bevis med rätt till andel i vinst, gruvaktier, stiftarandelar eller andra rättigheter, fordringar icke inbegripna, med rätt till andel i vinst samt inkomst av andra andelar i bolag, som enligt skattelagstiftningen i den stat där det utdelande bolaget har hemvist jämställs med inkomst av aktier.

**Se p. 2 och 4 anv.
till art. X (s. 39ff)**

Källskatt 10%

Källskatt 15%

Se s. 51ff och 55f

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

**Undantag från
p. 1 och 2**

**Se p. 3 anv. till art.
X (s. 40f)**

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

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas icke, om mottagaren av utdelningen har hemvist i en avtalsslutande stat och driver rörelse från fast driftställe i den andra avtalsslutande staten, där det utbetalande bolaget har hemvist, eller utövar fritt yrke i denna andra stat från en där belägen stadigvarande anordning samt den andel på grund av vilken utdelningen i fråga betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel VII respektive artikel XIV.

5. Om bolag med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär inkomst från den andra avtalsslutande staten, får denna andra stat icke påföra någon skatt på utdelning, som bolaget betalar till person som ej har hemvist i denna andra avtalsslutande stat, och ej heller någon skatt på bolagets icke utdelade vinst, även om utdelningen eller den icke utdelade vinsten helt eller delvis utgöres av inkomst som uppkommit i denna andra avtalsslutande stat.

Denna bestämmelse skall emellertid icke utgöra hinder för Spanien att i fråga om ett svenskt bolag med fast driftställe i Spanien uttaga skatt i enlighet med artiklarna 4 och 23 i förordningen den 23 december 1967 nr 3357, men skattesatsen får därvid icke överstiga 15 procent.

Artikel XI

Ränta

**Se p. 1 anv. till art.
XI (s. 41)**

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

Källskatt 15%

**Se p. 1 och 2 anv.
till art. XI (s. 41f)
samt s. 54f**

2. Räntan får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör i enlighet med denna avtalsslutande stats lagstiftning men skatten får icke överstiga 15 procent av räntans bruttobelopp. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall träffa överenskommelse om sättet för genomförandet av begränsningen enligt denna punkt.

**Undantag från
p. 2**

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 får ränta på värdepapper som utfärdats av en avtalsslutande stat beskattas i gäldenärsstaten.

Def. av "ränta"

4. Med uttrycket "ränta" förstås inkomst av fordringar av varje slag, antingen de utfärdats mot säkerhet i fastighet eller ej och antingen de medför rätt till andel i gäldenärens vinst eller ej. Uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper som utfärdats av staten samt inkomst av obligationer eller debentures, däri inbegripet premier och priser som utgår på obligationer eller debentures. Straffavgifter för sen betalning anses icke som ränta enligt

Undantag från p. 1 och 2

denna artikel.

5. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas icke, om mottagaren av räntan har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse från fast driftställe i den andra avtalsslutande staten, från vilken räntan härrör, eller utövar fritt yrke i denna andra stat från en 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 VII respektive artikel XIV.

"Källregel"

6. Ränta anses härröra från en avtalsslutande stat, om utbetalaren är denna avtalsslutande stat själv, administrativ underavdelning, lokal myndighet eller person med hemvist i denna stat. Om den person som betalar räntan, antingen han har hemvist i en avtalsslutande stat eller ej, innehar fast driftställe i en avtalsslutande stat för vilket upptagits det lån som räntan avser och räntan bestrides av det fasta driftstället, anses dock räntan härröra från den avtalsslutande stat, där det fasta driftstället är beläget.

Intressegemenskap

7. Beträffande sådana fall då särskilda förbindelser mellan utbetalaren och mottagaren eller mellan dem båda och annan person föranleder att det utbetalade räntebeloppet med hänsyn till den skuld, för vilken räntan erlägges, överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan utbetalaren och mottagaren om sådana förbindelser icke förelegat, gäller bestämmelserna i denna artikel endast för sistnämnda belopp. I sådant fall beskattas överskjutande belopp enligt lagstiftningen i vardera avtalsslutande staten med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

Artikel XII

Royalty

Se p. 1 anv. till art. XII (s. 42f)

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

Källskatt 10%

2. Royaltyn får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör i enlighet med denna stats lagstiftning men skatten får icke överstiga 10 procent av royaltyns bruttobelopp. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall träffa överenskommelse om sättet för genomförandet av begränsningen enligt denna punkt.

Se p. 1 anv. till art. XII (s. 42f) samt s. 55f

Def. av "royalty"

3. Med uttrycket "royalty" förstås varje slag av belopp som betalas såsom ersättning för nyttjandet av eller rätten att nyttja upphovsrätt till litterära, konstnärliga eller vetenskapliga verk (biograffilmer samt band för radio- och televisionutsändningar häri

Leasingavgifter omfattas

inbegripna), patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig fabrikationsmetod samt för nyttjandet av eller rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning eller för upplysningar om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur, inbegripet betalningar för tekniskt bistånd.

Undantag från p. 1 och 2

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas icke, om mottagaren av royaltyn har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse från fast driftställe i den andra avtalsslutande staten, från vilken royaltyn härrör, eller utövar fritt yrke i denna andra stat från en där belägen stadigvarande anordning, samt den rättighet eller egendom för vilken royaltyn betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel VII respektive artikel XIV.

”Källregel”

5. Royalty anses härröra från en avtalsslutande stat om utbetalaren är denna avtalsslutande stat själv, administrativ underavdelning, lokal myndighet eller person med hemvist i denna stat. Om den person som betalar royaltyn, antingen han har hemvist i en avtalsslutande stat eller ej, innehar fast driftställe i en avtalsslutande stat för vilket rätten eller egendomen, som ger upphov till royaltyn, förvärvats och royaltyn bestrides av det fasta driftstället, anses dock royaltyn härröra från den avtalsslutande stat, där det fasta driftstället är beläget.

Intressegemenskap

6. Beträffande sådana fall, då särskilda förbindelser mellan utbetalaren och mottagaren eller mellan dem båda och annan person föranleder att beloppet av utbetalad royalty med hänsyn till det nyttjande, den rätt, egendom eller upplysning för vilken royaltyn erlägges, överstiger det belopp, som skulle ha avtalats mellan utbetalaren och mottagaren om sådana förbindelser icke förelegat, gäller bestämmelserna i denna artikel endast för sistnämnda belopp. I sådant fall beskattas överskjutande belopp enligt lagstiftningen i vardera avtalsslutande staten med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

*Artikel XIII**Realisationsvinst***Fastighet**

1. Vinst genom överlåtelse av sådan fastighet som avses i artikel VI punkt 2¹ får beskattas i den avtalsslutande stat, där fastigheten är belägen.

¹Se RÅ 1989 ref. 37 II; RSV:s anm.

Lös egendom i fast driftställe m.m.

2. Vinst genom överlåtelse av lös egendom som är eller varit att hänföra till tillgångar nedlagda i fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, eller av lös egendom som är eller varit att hänföra till stadigvarande anordning för utövande av fritt yrke, vilken en person med hemvist i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat. Motsvarande gäller vinst genom överlåtelse av sådant fast driftställe (för sig eller i samband med avyttring av hela företaget) eller sådan stadigvarande anordning.

Fartyg, luftfartyg etc.

3. Vinst, som förvärfvas av företag i en avtalsslutande stat genom överlåtelse av fartyg eller luftfartyg, vilka användes i internationell trafik, samt lös egendom som är att hänföra till användningen av sådana fartyg och luftfartyg, beskattas utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 endast i denna avtalsslutande stat. Bestämmelserna i denna punkt tillämpas beträffande vinst som förvärfvas av det svenska, danska och norska luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS), men endast i fråga om den del av vinsten som motsvarar den andel i konsortiet vilken innehas av AB Aerotransport (ABA), den svenske delägaren i Scandinavian Airlines System (SAS).

SAS

Övrig egendom

4. Vinst genom överlåtelse av annan än i punkterna 1, 2 och 3 angiven egendom beskattas endast i den avtalsslutande stat, där överlåtaren har hemvist.

Def. av försäljning av i art. XII p. 3 angiven egendom (royalty)

Vid tillämpningen av denna punkt i fråga om rättighet eller egendom som avses i artikel XII punkt 3 anses överlåtelse av sådan rättighet eller egendom icke som försäljning, såvida icke vid kontraktets avslutande priset klart anges, fastställt och uttryckt i myntslag. Överlåtelse av sådan rättighet eller egendom skall icke heller anses som försäljning om överlåtelsen skett under villkor att köparen är skyldig att återsälja rättigheten eller egendomen till säljaren.

Aktier

5. Bestämmelserna i punkt 4, första stycket berör icke en avtalsslutande stats rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta vinst genom överlåtelse av aktier i bolag vars väsentliga tillgångar utgöres av fastighet, under förutsättning att överlåtaren är fysisk person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, som

Se anv. till art. XIII (s. 44)

a) är medborgare i den förstnämnda avtalsslutande staten utan att vara medborgare i den andra avtalsslutande staten;

Fem år

b) har haft hemvist i den förstnämnda avtalsslutande staten under någon del av de senaste fem åren före överlåtelsen; samt

c) vid tidpunkten för överlåtelsen ensam eller tillsammans med en närstående person hade ett avgörande inflytande över bolaget

Artikel XIV

Fritt yrke

Se p. 2 anv. till art. XIV (s. 44)

1. Inkomst, som förvärfvas av person med hemvist i en avtalsslutande stat genom utövande av fritt yrke eller annan därmed jämförbar verksamhet, beskattas endast i denna stat. Sådan inkomst får emellertid beskattas i den andra avtalsslutande staten om

Stadigvarande anordning

a) inkomsttagaren har i denna andra stat en stadigvarande anordning, som regelmässigt står till hans förfogande för utövandet av hans verksamhet; i sådant fall får dock endast den del av inkomsten som är hänförlig till denna anordning beskattas i denna andra stat; eller

Mer än 183 dagar

b) inkomsttagaren vistas i denna andra stat under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt överstiger 183 dagar under denna andra stats beskattningsår; eller

Ersättningen överstiger

c) den ersättning för yrkesutövningen, som under beskattningsåret erhållits från person med hemvist i denna andra stat för tjänster som utförts i denna stat, överstiger,

100 000 pesetas

1) beträffande verksamhet som utförts i Spanien, 100 000 pesetas och,

6 500 kronor

2) beträffande verksamhet som utförts i Sverige, 6 500 kronor.

Exempel på "fritt yrke"

2. Uttrycket "fritt yrke" inbegriper särskilt självständig vetenskaplig, litterär och konstnärlig verksamhet, uppfostrings- och undervisningsverksamhet samt sådan självständig verksamhet som utövas av läkare, advokater, ingenjörer, arkitekter, tandläkare och revisorer.

Undantag från p 1 b och c

3. Bestämmelserna i punkt 1 b) och c) tillämpas icke i fråga om inkomst som uppbäres av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant.

Artikel XV

Enskild tjänst

Undantag från p. 1;

1. Där icke bestämmelserna i artiklarna XVI, XVIII, XIX, XX och XXI föranleder annat, beskattas löner och liknande ersättningar, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar genom anställning, endast i denna avtalsslutande stat, såvida icke arbetet utföres i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utföres i denna andra stat, får ersättning som uppbäres för arbetet beskattas där.

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 beskattas inkomst, vilken uppbäres av person med hemvist i en avtalsslutande stat för arbete som utföres i den andra avtalsslutande staten, endast i den förstnämnda avtalsslutande staten, under förutsättning att

183-dagarsregeln

a) inkomsttagaren vistas i den andra avtalsslutande staten under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt icke överstiger 183 dagar under denna andra stats beskattningsår, och

b) ersättningen betalas av eller på uppdrag av arbetsgivare, som ej har hemvist i den andra avtalsslutande staten, samt

c) ersättningen icke såsom omkostnad belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i den andra avtalsslutande staten.

Undantag från p. 1 och 2;

Ombordanställda

SAS

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 får inkomst av arbete, som utföres ombord på fartyg eller luftfartyg i internationell trafik, beskattas i den avtalsslutande stat, där företaget har sin verkliga ledning. Om person med hemvist i Sverige uppbär inkomst av arbete, vilket utföres ombord på luftfartyg som användes i internationell trafik av det svenska, danska och norska luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS), beskattas inkomsten endast i Sverige.

Artikel XVI

Styrelsearvoden

Jfr anv. till art. XVI (s. 45) och SINK

Styrelsearvoden och liknande ersättningar, som uppbäres av person med hemvist i en avtalsslutande stat i egenskap av styrelseledamot i bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra avtalsslutande stat.

Artikel XVII

Artister och idrottsmän

Jfr anv. till art. XVII (s. 45) och LSI

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna XIV och XV får inkomst, som teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionsartister, musiker och idrottsmän förvärvar genom sin personliga verksamhet i denna egenskap, beskattas i den avtalsslutande stat där verksamheten utövas.

Jfr anv. (s. 45) och LSI

2. I fall då inkomst genom personligt arbete, som utföres av artist eller professionell idrottsman, icke tillfaller artisten eller idrottsmannen själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna VII, XIV och XV, beskattas i den avtalsslutande stat där artisten eller idrottsmannen utför arbetet.

Artikel XVIII

Pensioner och livräntor

**Pension etc.
p.g.a. tidigare
anställning**

1. Där icke bestämmelserna i artikel XIX punkt 2 föranleder annat, beskattas pensioner och liknande ersättningar i anledning av tidigare anställning och livräntor, vilka utbetalas till person med hemvist i en avtalsslutande stat, endast i denna stat.

Def. av "livränta"

2. Med uttrycket "livränta" förstås ett fastställt belopp, som utbetalas periodiskt på fastställda tider under vederbörandes livstid eller under annan angiven eller fastställbar tidsperiod och som utgår på grund av förpliktelse att verkställa dessa utbetalningar som ersättning för däremot fullt svarande vederlag i penningar eller penningars värde.

**ATP, folkpension
etc., se anv. till art.
XVIII (s. 46)**

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 får utbetalningar enligt allmän socialförsäkringslagstiftning i en avtalsslutande stat och utbetalningar på grund av pensionsförsäkring, som meddelats i en avtalsslutande stat, beskattas i denna stat.

**Endast medborgare,
se def. i art. III
p. 1 i**

Bestämmelserna i denna punkt tillämpas endast beträffande personer som är medborgare i den avtalsslutande stat från vilken utbetalning sker.

Artikel XIX

Allmän tjänst

**Lön etc. till
anställd,
se anv. till
art. XIX (s. 46)**

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

**Undantag från
p. 1 a**

b) Sådan ersättning beskattas emellertid endast i den andra avtalsslutande staten, om arbetet utföres i denna andra stat och mottagaren är en person med hemvist i denna stat som

Lokalanställda

1) är medborgare i denna stat eller

2) icke erhöill hemvist där endast för att utföra arbetet där.

**Pension p.g.a.
tidigare tjänst,
se anv. till
art. XIX (s. 46)**

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

**Undantag från
p. 2 a**

b) Sådan pension beskattas emellertid endast i den andra avtalsslutande staten, om mottagaren av pensionen är medborgare och har hemvist i denna andra stat.

**Undantag från
p. 1 och 2**

3. Bestämmelserna i artiklarna XV, XVI och XVIII tillämpas på ersättning och pension, som utbetalas på grund av arbete utfört i samband med rörelse som bedrivs av en avtalsslutande stat, dess administrativa underavdelningar eller lokala myndigheter.

**"Understöd" från
annan stat**

**Tillfällig anställ-
ning som har sam-
band med studier-
na**

**Inbjudan;
undervisa, forska;
kortare tid än ett
år**

**Jfr de allmänna
anv. (s. 37)**

**Undantag från
p. 1**

Artikel XX

Studerande

1. Studerande eller affärspraktikant, som har eller omedelbart före ett besök i en avtalsslutande stat hade hemvist i den andra avtalsslutande staten och som besöker den förstnämnda avtalsslutande staten uteslutande i syfte att erhålla undervisning eller utbildning, är befriad från skatt i den förstnämnda avtalsslutande staten på belopp som han erhåller för sitt uppehälle, sin undervisning eller utbildning, under förutsättning att beloppen utbetalas till honom från källa utanför denna stat.

2. Studerande vid universitet, skola eller annan undervisningsanstalt i en avtalsslutande stat, som vistas tillfälligt i den andra avtalsslutande staten och har anställning där under tidrymd eller tidrymder som icke överstiger sammanlagt 100 dagar under kalenderåret, är i denna andra stat befriad från skatt på inkomsten av anställningen, om anställningen har samband med hans studier.

Artikel XXI

Lärare och forskare

Fysisk person, som har eller omedelbart före ett besök i en avtalsslutande stat hade hemvist i den andra avtalsslutande staten och som på inbjudan av universitet, högskola, skola eller annan undervisningsanstalt i den förstnämnda staten besöker denna stat uteslutande för att undervisa eller bedriva vetenskaplig forskning vid sådan anstalt under en tidrymd som understiger ett år, är befriad från skatt i denna förstnämnda stat på ersättning, som han uppbär för sådan undervisning eller forskning.

Artikel XXII

Övriga inkomster

1. Inkomst, beträffande vilken det icke meddelats någon bestämmelse i föregående artiklar i avtalet och som uppbäres av person med hemvist i en avtalsslutande stat, beskattas endast i denna stat, oavsett varifrån inkomsten härrör.

2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas icke, 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 fritt yrke i denna stat från där belägen stadigvarande anordning samt den rättighet eller egendom för vilken inkomsten betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel VII respektive artikel XIV.

Artikel XXIII

Förmögenhet

Fastighet

1. Förmögenhet bestående av sådan fastighet som avses i artikel VI punkt 2 får beskattas i den avtalsslutande stat, där fastigheten är belägen.

Lös egendom i fast driftställe m.m.

2. Förmögenhet bestående av lös egendom, som är hänförlig till tillgångar nedlagda i ett företags fasta driftställe eller av lös egendom, som ingår i en stadigvarande anordning för utövande av fritt yrke, får beskattas i den avtalsslutande stat där det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen är belägen.

Fartyg, luftfartyg etc.

3. Fartyg och luftfartyg, som användes i internationell trafik av företag i en avtalsslutande stat, samt lös egendom, som är hänförlig till användningen av sådana fartyg och luftfartyg, beskattas endast i denna avtalsslutande stat.

Övrig förmögenhet

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

Artikel XXIV

Metoder för undvikande av dubbelbeskattning

Se p. 1 och 2 anv. till art. XXIV (s. 47ff)

1. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär inkomst eller innehar förmögenhet, som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i den andra avtalsslutande staten, skall den förstnämnda avtalsslutande staten,

Avräkning av inkomstskatt

a) från vederbörande persons inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som erlagts i den andra avtalsslutande staten;

Avräkning av förmögenhetsskatt

b) från vederbörande persons förmögenhetsskatt avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som erlagts i den andra avtalsslutande staten.

Spärrbeloppet

Avräkningsbeloppet skall emellertid icke i något fall överstiga beloppet av den del av inkomstskatten respektive förmögenhetsskatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst eller den förmögenhet som får beskattas i den andra avtalsslutande staten.

Alternativ exempt, allmän tjänst

2. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär inkomst som enligt artikel XIX beskattas endast i den andra avtalsslutande staten, skall den förstnämnda avtalsslutande staten från dess skatt på inkomsten avräkna den del av denna skatt som belöper på den inkomst som förvärvats från den andra avtalsslutande staten.

Se p. 3 anv. till art. XXIV (s. 49)

Skattefrihet för utdelning från Spanien

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 är utdelning från bolag med hemvist i Spanien till bolag med hemvist i Sverige undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen enligt

Villkor för skattefrihet

Se s. 59f

svensk lag skulle ha varit undantagen från beskattning om båda bolagen hade varit svenska bolag. Sådan skattebefrielse inträder dock icke med mindre

den vinst, av vilken utdelningen utbetalas, i Spanien underkastats den vanliga inkomstskatt som utgår vid tiden för undertecknandet av detta avtal eller därmed jämförlig inkomstskatt eller

Jfr p. 2 anv. till art. X (s. 40)

den huvudsakliga delen av det utdelande bolagets inkomst direkt eller indirekt härrör från annan verksamhet än förvaltning av värdepapper och därmed likartad egendom samt verksamheten bedrivs i Spanien av det utdelande bolaget eller av bolag, i vilket det äger aktier eller andelar motsvarande minst 25 procent av röstetalet för samtliga aktier eller andelar.

Matching credit

Jfr prot.p. IV (s. 35)

4. I fall då befrielse från eller nedsättning av spansk skatt meddelats för en begränsad tidsperiod i fråga om utdelning, ränta eller royalty som förvärvats av person med hemvist i Sverige, skall vid tillämpningen av punkt 1 avräkning mot svensk skatt ske med belopp motsvarande den skatt som skulle ha tagits ut i Spanien om sådan befrielse eller nedsättning icke meddelats.

Omvänd credit; reavinst på aktier, ATP, folkpension etc.

5. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär vinst, som avses i artikel XIII punkt 5, eller mottager sådan utbetalning, som anges i artikel XVIII punkt 3, vilken får beskattas i den andra avtalsslutande staten, skall denna andra stat från vederbörande persons inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den skatt som i den förstnämnda staten erlagts på vinsten respektive utbetalningen. Avräkningsbeloppet skall emellertid icke överstiga den del av skatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den vinst respektive utbetalning vilken får beskattas i den andra avtalsslutande staten.

Spärrbeloppet

6. Om i vinsten för ett bolag med hemvist i Spanien ingår utdelning från ett bolag med hemvist i Sverige, är det förstnämnda bolaget berättigat åtnjuta samma skattelättnad som skulle ha tillämpats om båda bolagen hade haft hemvist i Spanien.

Artikel XXV

Förbud mot diskriminering

Medborgare, se def. i art. III p. 1 i

1. Medborgare i en avtalsslutande stat skall, oavsett om de har hemvist i en avtalsslutande stat eller ej, icke i den andra avtalsslutande staten bli föremål för någon beskattning eller något därmed sammanhängande skattekrav av annat slag eller mer tyngande än medborgarna i denna andra avtalsslutande stat under samma förhållanden är eller kan bli underkastade.¹

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

Statslösa

2. Statslösa med hemvist i en avtalsslutande stat skall icke i någondera avtalsslutande staten bli föremål för någon beskattning eller något därmed sammanhängande skattekrav av annat slag eller mer tyngande än medborgarna i staten i fråga under samma förhållanden är eller kan bli underkastade.

**Fast driftställe,
jfr 6 § 1 mom.
1 st. c SFL**

3. Beskattningen av fast driftställe, som företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, skall i denna andra stat icke vara mindre fördelaktig än beskattningen av företag i denna stat, som bedriver samma verksamhet.

**Jfr prot.p. V
(s. 35)**

Denna bestämmelse anses icke medföra förpliktelse för en avtalsslutande stat att medge personer med hemvist i den andra avtalsslutande staten sådana personliga avdrag vid beskattningen, skattebefrielser eller skattenedsättningar på grund av civilstånd eller försörjningsplikt mot familj som medges personer med hemvist i den förstnämnda avtalsslutande staten. Bestämmelsen medför icke heller rätt att i en avtalsslutande stat erhålla skattebefrielse för utdelning eller annan utbetalning till bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten.

Kostnadsavdrag

4. Utom i de fall då artikel IX punkt 1, artikel XI punkt 7 eller artikel XII punkt 6 tillämpas, skall ränta, royalty eller annan utbetalning från företag i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten vara avdragsgill vid beräkningen av beskattningsbar vinst för sådant företag på samma villkor som motsvarande utbetalning till person med hemvist i den förstnämnda staten.

På samma sätt skall skuld, som företag i en avtalsslutande stat har till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, vid beräkningen av företagets beskattningsbara förmögenhet vara avdragsgill som om skulden uppkommit i förhållande till person med hemvist i den förstnämnda staten.

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

5. Företag i en avtalsslutande stat, vilkas kapital helt eller delvis äges eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i den andra avtalsslutande staten, skall icke i den förstnämnda avtalsslutande staten bli föremål för någon beskattning eller något därmed sammanhängande skattekrav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande skattekrav, som andra liknande företag i denna förstnämnda stat är eller kan bli underkastade.¹

**Artikeln tillämplig
på alla skatter**

6. I denna artikel avser uttrycket "beskattning" skatter av varje slag och beskaffenhet.

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

Beskattning i strid med avtalet

Se de allmänna anv. (s. 37)

Def. i art. III p. 1 h

Överenskommelse i enskilda fall

Generella överenskommelser

RSV behörig myndighet

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

Artikel XXVI

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

1. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat gör gällande, att i en avtalsslutande stat eller i båda staterna vidtagits åtgärder, som för honom medför eller kommer att medföra en mot detta avtal stridande beskattning, äger han - utan att detta påverkar hans rätt att använda sig av de rättsmedel som finns i dessa avtalsslutande staters interna rättsordning - göra framställning i saken hos den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat där han har hemvist. Sådan framställning skall göras inom tre år från den tidpunkt då personen i fråga fick vetskap om den åtgärd som givit upphov till beskattning som strider mot avtalet.

2. Om denna behöriga myndighet finner framställningen grundad men ej 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 en mot detta avtal stridande beskattning. Överenskommelse som träffats skall genomföras utan hinder av tidsfrister i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning.

3. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall genom ömsesidig överenskommelse söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkommer rörande tolkningen eller tillämpningen av detta avtal. De kan även överlägga i syfte att undanröja dubbelbeskattning i sådana fall som ej omfattas av detta avtal.

4. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan träda i direkt förbindelse med varandra för att träffa överenskommelse i de fall som angivits i föregående punkter. Om muntliga överläggningar anses underlätta en överenskommelse, kan sådana överläggningar äga rum inom ramen för en kommission bestående av representanter för de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna.

Artikel XXVII

Utbyte av upplysningar

1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa detta avtal. De behöriga myndigheterna skall även utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att genomföra bestämmelserna i de avtalsslutande staternas lagstiftning beträffande skatter, som avses i detta avtal, i den utsträckning beskattningen enligt denna lagstiftning står i överensstämmelse med detta avtal. I sistnämnda fall är de behöriga myndigheterna dock icke skyldiga att utbyta upplysningar, som icke kan lämnas på grundval av hos

skattemyndigheterna tillgängligt material utan kräver särskild undersökning. De utbytta upplysningarna skall behandlas som hemliga och får icke yppas för andra personer eller myndigheter, domstolar däri inbegripna, än sådana som handlägger taxering eller uppbörd av skatter som omfattas av detta avtal.

Integritetsskydd

2. Bestämmelserna i punkt 1 skall icke anses medföra skyldighet för en avtalsslutande stat

a) att vidtaga förvaltningsåtgärder, som strider mot lagstiftning eller administrativ praxis i denna stat eller i den andra avtalsslutande staten,

b) att lämna upplysningar, som icke är tillgängliga enligt lagstiftning eller under sedvanlig tjänsteutövning i denna stat eller i den andra avtalsslutande staten,

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

Artikel XXVIII

Diplomatiska och konsulära befattningshavare

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

Detta avtal påverkar icke de privilegier i beskattningshänseende, som enligt folkrättens allmänna regler eller stadganden i särskilda överenskommelser tillkommer diplomatiska eller konsulära befattningshavare.

Artikel XXIX

Ikraftträdande

**Avtalet trädde i
kraft 1976-12-21**

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

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

a) Beträffande Sverige:

I fråga om kupongskatt på utdelning som blivit tillgänglig för lyftning under kalenderåret närmast före det då avtalet träder i kraft eller senare år, i fråga om skatt på annan inkomst som förvärvats under kalenderåret närmast före det då avtalet träder i kraft eller senare år samt i fråga om förmögenhetsskatt som påförts på grund av taxering under kalenderåret närmast före det då avtalet träder i kraft eller senare år.

¹Ratifikationshandlingarna utväxlades den 21 december 1976.

b) *Beträffande Spanien:*

I fråga om inkomst hänförlig till kalenderåret närmast före det då avtalet träder i kraft eller senare år.

Artikel XXX

Upphörande

Detta avtal förblir i kraft utan tidsbegränsning men envar av de avtalsslutande staterna äger att - senast den 30 juni under ett kalenderår, som börjar efter utgången av en tidrymd av fem år efter dagen för avtalets ikraftträdande - på diplomatisk väg skriftligen uppsäga avtalet hos den andra avtalsslutande staten.

I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla beträffande inkomst som förvärvas den 1 januari året närmast efter det år då uppsägningen skedde eller senare och, beträffande svensk förmögenhetsskatt, i fråga om förmögenhet som taxeras andra kalenderåret efter det år då uppsägningen skedde eller senare.

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

Som skedde i Madrid den 16 juni 1976 i två exemplar på svenska, spanska och engelska språken, vilka samtliga texter äger lika vitsord. I fall av tvist skall dock den engelska texten äga företräde.

För Sveriges regering:

Knut Bernström

För Spaniens regering:

José María de Areilza

Protokoll

Vid undertecknandet av avtalet mellan Sveriges regering och Spaniens regering för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet har undertecknade överenskommit, att följande bestämmelser skall utgöra en integrerande del av avtalet.

I. Till artikel II punkt 3 b) 2)

Under perioden den 1 januari-den 8 april 1975 skall avtalet gälla även den särskilda tilläggsskatt av 4 procent som uttages enligt artikel 104 i lag 41/1964 den 11 juni.

Hemvist

II. Till artikel IV punkt 3

Bestämmelserna i artikel IV punkt 3 tillämpas endast i fråga om svenska medborgare som utflyttar från Sverige och är begränsade att gälla under de första tre åren räknat från dagen för utflyttningen.

Treårs-regeln (numera femårs- regeln)

Bestämmelserna i svensk lagstiftning som avses i artikel IV punkt 3 finns intagna i 53 § kommunalskattelagen (1928:370).

Fast driftställe

III. Till artikel V punkt 2 g)

I fall då ett företag i en avtalsslutande stat samtidigt har flera byggnads-, anläggnings- eller installationsarbeten i den andra avtalsslutande staten och varaktigheten av något av dessa arbeten överstiger en tidrymd av tolv månader, skall de behöriga myndigheterna genom överenskommelse söka avgöra, om alla arbetena tillsammans utgör ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten.

Byggnadsarbeten etc.

Motsvarande skall gälla om ett företag i en avtalsslutande stat har flera på varandra följande byggnads-, anläggnings- eller installationsarbeten i den andra staten och varaktigheten av dessa arbeten sammanlagt överstiger en tidrymd av tolv månader.

Metodartikeln

IV. Till artikel XXIV punkt 4

De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall träffa överenskommelse beträffande vilken spansk skattelagstiftning bestämmelserna i denna punkt skall tillämpas på.

Annell-avdraget

V. Till artikel XXV punkt 3

Bestämmelserna i punkt 3 första stycket skall icke anses medföra förpliktelse för Sverige att vid beskattning av spanskt bolags fasta driftställe medge sådant avdrag för utdelning från detta bolag som medges svenska bolag enligt Kungl. Maj:ts förordning (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning (*lagen upphävd genom SFS 1993:1575; RSV:s anm.*)

Vid tidpunkten för undertecknande av avtalet föreskriver förordningen att sådant avdrag icke får överstiga fem procent per år av det inbetalade aktiekapitalet, under förutsättning att aktiekapitalet inbetalats efter den 30 juni 1966, samt att avdraget icke medges för mer än tio kalenderår dock ej senare än det femtonde taxeringsåret efter det år då aktiekapitalet inbetalades.

De behöriga myndigheterna skall överlägga med varandra för att avgöra om bestämmelserna i första stycket skall fortsätta att gälla, om den angivna svenska lagstiftningen ändras i fråga om avdragets högsta belopp eller i annat liknande hänseende.

Utbyte av info.

VI. Till artikel XXVII punkt 1

De behöriga myndigheterna i de avtalslutande staterna skall överenskomma om tillämpningen av denna punkt.

Som skedde i Madrid den 16 juni 1976 i två exemplar på svenska, spanska och engelska språken, vilka samtliga texter äger lika vitsord. I fall av tvist skall dock den engelska texten äga företräde.

För Sveriges regering:
Knut Bernström

För Spaniens regering:
José María de Areilza

Anvisningar

A. Allmänna anvisningar

Frågan huruvida och i vilken omfattning en person är skattskyldig i Sverige avgöres i första hand med ledning av de svenska skatteförfattningarna. Om enligt dessa författningar skattskyldighet icke föreligger, kan sådan ej heller inträda på grund av avtalet. I den mån avtalet innebär inskränkning av den skattskyldighet i Sverige, som föreskrives i de svenska skatteförfattningarna, skall avtalet däremot lända till efterrättelse.

Uppgiftsskyldighetjfr 2 kap. 4 § 2 st. och 8 § 2 st. LSK Ömsesidig överenskommelse

Även om enligt avtalet skattskyldigs inkomst eller förmögenhet helt eller delvis skall vara undantagen från beskattning i Sverige, skall den skattskyldige lämna alla de uppgifter till ledning för taxeringen som han annars hade varit skyldig att lämna.

Om skattskyldig kan visa att åtgärd som beskattningsmyndighet eller domstol vidtagit har medfört eller kommer att medföra beskattning som strider mot avtalets bestämmelser, får han enligt art. XXVI punkt 1 göra framställning om rättelse. Sådan framställning göres hos regeringen och bör inges snarast möjligt efter det den skattskyldige erhöill kännedom om den avtalsstridiga beskattningen.

Övriga inkomster

Sådan prövning av avtalets tillämpning som avses i föregående stycke kan påkallas av fysisk person, som är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, eller av svensk juridisk person.

Övrig förmögenhet

De flesta inkomstslagen är särskilt behandlade i avtalet. Några speciella arter av inkomst - t.ex. vissa slag av periodiska understöd - är dock ej nämnda i avtalet. I sådana fall tillämpas art. XXII.

Vissa slag av förmögenhet är särskilt behandlade i art. XXIII punkterna 1-3. I övrigt sker beskattningen enligt art. XXIII punkt 4. Jfr även art. XXIV.

B. Särskilda anvisningar

till art. I och IV

Personer som omfattas av avtalet

Avtalets bestämmelser är i allmänhet tillämpliga endast på fysiska och juridiska personer som har hemvist i Sverige eller Spanien.

Hemvist

Huruvida fysisk eller juridisk person skall anses ha hemvist i endera staten avgöres i första hand med ledning av lagstiftningen i denna stat. I art. IV punkterna 2 och 4 regleras fall av s.k. dubbel bosättning, dvs. fall där den skattskyldige enligt svenska beskatt-

ningsregler anses bosatt i Sverige och enligt spanska beskattningsregler anses bosatt i Spanien. Vid tillämpning av avtalet skall i sådana fall den skattskyldige anses ha hemvist endast i den avtalslutande stat i vilken han har hemvist enligt nämnda avtalsbestämmelser.

Treårs-regeln

Om fysisk person, som enligt bestämmelserna i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) anses bosatt i Sverige, även anses bosatt i Spanien enligt spansk lagstiftning, skall frågan om hans hemvist enligt art. IV punkt 3 avgöras genom överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna (jfr punkt II första stycket av det till avtalet fogade protokollet). Behörig myndighet på svensk sida är i sådant fall riksskatteverket.

Personal vid svensk beskicking

Person, som avses i 69 § kommunalskattelagen (1928:370), 17 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och 17 § lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, skall vid tillämpning av art. IV anses bosatt i Sverige, såvitt fråga är om svensk beskicking eller lönat svenskt konsulat i Spanien.

Personal vid spansk beskicking i Sverige

Person, som avses i 70 § kommunalskattelagen (1928:370), 18 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och 18 § lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, skall vid tillämpning av art. IV anses bosatt i Spanien, såvitt fråga är om spansk beskicking eller lönat spanskt konsulat i Sverige.

Skatter som omfattas av avtalet

till art. II

Avtalet gäller de skatter som anges i art. II (se även punkt 1 av det till avtalet fogade protokollet). Angående annan beskattning se dock art. XXV punkt 6.

Fastighet

till art. VI

Enligt svensk skattelagstiftning beskattas inkomst som härrör från fastighet i vissa fall som inkomst av rörelse (*numera näringsverksamhet; RSV:s anm.*)(jfr bl.a. 27 § kommunalskattelagen [1928:370] *{numera 22 § KL; RSV:s anm.}*). Inkomst som omfattas av art. VI beskattas emellertid alltid i den stat där fastigheten är belägen.

Royalty från fastighet

Denna regel gäller även beträffande royalty från fastighet eller för nyttjandet av eller rätten att nyttja gruva, källa eller annan naturtillgång.

Annan royalty beskattas enligt art. XII.

Rörelse	till art. VII Inkomst av rörelse, som bedrivs från fast driftställe, beskattas i regel enligt art. VII. Vad som förstås med uttrycket "fast driftställe" anges i art. V (jfr punkt III av det till avtalet fogade protokollet).
Person med hemvist i Sverige bedriver rörelse i Spanien	Om fysisk eller juridisk person med hemvist i Sverige bedriver rörelse från fast driftställe i Spanien, får den till verksamheten vid driftstället hänförliga inkomsten beskattas i Sverige men spansk skatt på inkomsten avräknas från den svenska skatten enligt art. XXIV punkt 1. I fråga om förfarandet vid avräkningen hänvisas till anvisningspunkten 2 till art. XXIV.
Person med hemvist i Spanien bedriver rörelse i Sverige	Inkomst av rörelse, som fysisk eller juridisk person med hemvist i Spanien bedriver från fast driftställe i Sverige, beräknas enligt art. VII punkterna 2 och 3. Till grund för inkomstberäkningen bör läggas i första hand den särskilda bokföring som kan ha förts vid det fasta driftstället. I mån av behov skall denna bokföring justeras så att inkomstberäkningen sker i enlighet med den i nämnda bestämmelser angivna principen. Avdrag medges för så stor del av huvudkontorets allmänna omkostnader som skäligen kan anses belöpa på det fasta driftstället. Om sjöfarts- och luftfartsrörelse finns särskilda bestämmelser i art. VIII.
Sjö- och luftfart	till art. VIII Inkomst av sjöfart eller luftfart i internationell trafik beskattas endast i den stat där företaget har hemvist (art. VIII punkt 1).
Företag med intressegemenskap	till art. IX Art. IX punkt 1 innehåller en allmän regel om omräkning av vinstfördelningen mellan koncernföretag. För Sveriges del kan omräkning vid taxering ske enligt 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370). Äger sådan omräkning rum mellan företag i Sverige och Spanien, skall skattechefen anmäla detta till regeringen och i korthet redogöra för vad som förekommit.
Utdelning	till art. X 1. Vad som förstås med uttrycket "utdelning" anges i art. X punkt 3.
Utdelning till person med hemvist i Sverige	2. När fysisk eller juridisk person med hemvist i Sverige uppbär utdelning från bolag med hemvist i Spanien och utdelningen icke är hänförlig till andel, som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den ut-

Skattefrihet för utdelning

delningsberättigade har i Spanien iakttagits bestämmelserna i andra och tredje styckena.

Om utdelningen uppbäres av aktiebolag eller ekonomisk förening, är utdelningen undantagen från beskattning i Sverige i den mån art. XXIV punkt 3 föranleder det. De svenska bestämmelserna om befrielse från skattskyldighet för utdelning som avses i art. XXIV punkt 3 finns i 54 § kommunalskattelagen (1928: 370) och 7 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (*bestämmelserna om skattefrihet för utdelning finns numera i 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL; RSV:s anm.*). Frågan om avdrag för ränta på skuld, som belöper på aktier eller andelar i det spanska bolaget, bedömes vid tillämpningen av 39 § 1 mom. kommunalskattelagen som om utdelning, för vilken skattefrihet åtnjutes enligt avtalet, undantagits från skatteplikt enligt 54 § samma lag (*den ovan åberopade avdragsbegränsningen i 39 § 1 mom. KL upphävdes genom SFS 1979:612; RSV:s anm.*).

Inkomstberäkningen

I övriga fall beräknas svensk skatt på utdelningens bruttobelopp utan avdrag för spansk skatt. Avdrag medges dock i vanlig ordning för förvaltningskostnader och ränta på skuld som belöper på utdelningen. Svensk skatt på utdelningen nedsättes enligt art. XXIV punkt 1 genom avräkning av spansk skatt som uttagits enligt art. X punkt 2. Den spanska skatten får därvid icke överstiga 15 % eller, i fall som avses i art. X punkt 2 a, 10 % av utdelningens bruttobelopp. I fråga om avräkning i vissa fall av spansk skatt som har eftergivits (art. XXIV punkt 4) samt förfarandet vid avräkningen hänvisas till anvisningspunkten 2 till art. XXIV.

Utdelning hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning i Spanien

3. När fysisk eller juridisk person med hemvist i Sverige uppbär utdelning från bolag med hemvist i Spanien och utdelningen är hänförlig till andel, som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den utdelningsberättigade har i Spanien, tillämpas art. VII resp. art. XIV. Utdelningen skall, om icke annat gäller på grund av art. XXIV punkt 3, i detta fall beskattas i Sverige men spansk skatt på utdelningen avräknas från den svenska skatten enligt art. XXIV punkt 1. I fråga om avräkning i vissa fall av spansk skatt som har eftergivits (art. XXIV punkt 4) samt förfarandet vid avräkningen hänvisas till anvisningspunkten 2 till art. XXIV.

Svensk kupongskatt

4. När aktiebolag i Sverige verkställer utdelning till fysisk eller juridisk person med hemvist i Spanien och utdelningen icke är hänförlig till andel som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den utdelningsberättigade har i Sverige, uttages kupongskatt med 15 % eller, i fall som avses i art. X punkt 2 a, med 10 % av utdelningens bruttobelopp. Utdelning från svensk ekonomisk förening beskattas i sådant fall enligt 6 §

1 mom. a och c lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt men den statliga inkomstskatten får icke överstiga 15 % eller, i fall som avses i art. X punkt 2 a, 10 % av utdelningens bruttobelopp. Vid taxering till statlig inkomstskatt för utdelning från svensk ekonomisk förening skall taxeringsnämnd i deklaration anteckna de uppgifter som behövs för debitering. Längdförande myndighet svarar för att sådan anteckning överföres till inkomst- och debiteringslängderna (*numera görs dessa anteckningar av skattemyndigheten på hjälpblankett för undanröjande av dubbelbeskattning; RSV:s anm.*).

Angående förfarandet vid nedsättning av svensk skatt på utdelning tillämpas i övrigt särskilda bestämmelser.

Utdelning hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning i Sverige

Om den utdelningsberättigade har fast driftställe eller stadigvarande anordning i Sverige och utdelningen är hänförlig till andel, som äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen, tillämpas art. VII resp. art. XIV. I sådant fall gäller icke ovan angivna regler om begränsning av svensk skatt på utdelning.

Ränta

till art. XI

1. Ränta, som utbetalas från Spanien till fysisk eller juridisk person med hemvist i Sverige, beskattas här.

Är räntan icke hänförlig till fordran, som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som inkomsttagaren har i Spanien, beräknas svensk skatt på räntans bruttobelopp utan avdrag för spansk skatt. Avdrag medges dock i vanlig ordning för förvaltningskostnader etc. Svensk skatt på räntan nedsättes enligt art. XXIV punkt 1 genom avräkning av spansk skatt, som har uttagits enligt art. XI punkt 2 eller punkt 3. Den spanska skatten får icke överstiga 15 % av räntans bruttobelopp såvida icke fall som avses i art. XI punkt 3 föreligger.

Ränta hänförlig till fast driftställe etc. i Spanien

Är räntan hänförlig till fordran som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som inkomsttagaren har i Spanien tillämpas art. VII resp. art. XIV. Spansk skatt på räntan avräknas i sådant fall från den svenska skatten enligt art. XXIV punkt 1.

I fråga om avräkning i vissa fall av spansk skatt som har eftergivits (art. XXIV punkt 4) samt förfarandet vid avräkningen hänvisas till anvisningspunkten 2 till art. XXIV.

Svenska interna regler

2. Ränta, som utbetalas från Sverige till fysisk eller juridisk person med hemvist i Spanien, kan enligt gällande skatteförfattningar icke beskattas i Sverige. Detta gäller dock endast beträffande ränta som utgör inkomst av förvärvskällan kapital. Är räntan att hänföra till inkomst av rörelse (*numera näringsverksamhet;*

RSV:s anm.) (jfr punkt 2 av anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen [1928:370] {numera p. 2 anv. 22 § KL; RSV:s anm}), beskattas räntan i Sverige, under förutsättning att räntan är hänförlig till fordran, som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som inkomsttagaren har i Sverige (art. XI punkt 5).

Royalty

till art. XII

1. Beträffande beskattning av sådan royalty som avses i art. XII punkt 3 gäller följande.

Royalty, som utbetalas från Spanien till fysisk eller juridisk person med hemvist i Sverige, beskattas här.

Är royaltyn icke hänförlig till rättighet eller egendom, som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som inkomsttagaren har i Spanien, beräknas svensk skatt på royaltyns bruttobelopp utan avdrag för spansk skatt. Avdrag medges dock i vanlig ordning för kostnader. Svensk skatt på royaltyn nedsättes enligt art. XXIV punkt 1 genom avräkning av spansk skatt som uttagits enligt art. XII punkt 2. Denna skatt får icke överstiga 10 % av royaltyns bruttobelopp.

Royalty hänförlig till fast driftställe etc. i Spanien

Är royaltyn hänförlig till rättighet eller egendom, som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som inkomsttagaren har i Spanien, tillämpas art. VII resp. art. XIV. Spansk skatt på royaltyn avräknas i sådant fall från den svenska skatten enligt art. XXIV punkt 1.

I fråga om avräkning i vissa fall av spansk skatt som har eftergivits (art. XXIV punkt 4) samt förfarandet vid avräkningen hänvisas till anvisningspunkten 2 till art. XXIV.

Svensk intern rätt

Royalty, som utbetalas från Sverige till fysisk eller juridisk person med hemvist i Spanien, beskattas i Sverige enligt 28 § 1 mom. tredje stycket (*numera p. 1 anv. 21 § KL; RSV:s anm.*) och punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) jämfört med 2 och 3 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (*numera 2 § 1 mom. första och andra styckena SIL; RSV:s anm.*). Om icke fall som avses i art. XII punkt 4 föreligger, får emellertid summan av den statliga och kommunala inkomstskatt som belöper på royaltyn enligt art. XII punkt 2 icke överstiga 10 % av royaltyns bruttobelopp. Vid tillämpningen av denna maximeringsregel iakttages bestämmelserna i följande stycke.

Max. skatt enligt avtalet

Royaltyns andel av totala inkomsten

Om inkomsttagaren uppbär även annan inkomst från Sverige än royaltyn, anses på royaltyn belöpa så stor andel av hela den statliga inkomstskatten som royaltyn - efter avdrag för kostnader som är hänförliga till royaltyn - utgör av inkomsttagarens sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor. Taxeringsnämnd skall i deklaration anteckna royaltyns bruttobelopp och i förekommande fall den nyss angivna delen av den statliga inkomstskatten samt ange dels att summan av den enligt allmänna regler uträknade och på royaltyn belöpande statliga och kommunala inkomstskatten skall, om den överstiger 10 % av royaltyns bruttobelopp, nedsättas med det överskjutande beloppet, dels att den kommunala inkomstskatten får nedbringas endast i den mån det överskjutande beloppet överstiger den statliga inkomstskatten. Längdförande myndighet svarar för att sådan anteckning överföres till inkomst- och debiteringslängderna (*numera görs dessa anteckningar av skattemyndigheten på hjälpblankett för undanröjande av dubbelbeskattning; RSV:s anm.*).

**Exempel;
avräkning**

Exempel: En person med hemvist i Spanien uppbär royalty från Sverige med ett bruttobelopp av 10 000 kronor. Till royaltyn hänförliga avdragsgilla kostnader uppgår till 500 kronor. Den skattskyldige antages vidare uppbära i Sverige skattepliktig nettointäkt av andra förvärvskällor med ett belopp av 5 000 kronor och vid taxeringen till statlig inkomstskatt åtnjuta allmänna avdrag med 1 000 kronor. Den till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten blir sålunda $(9\ 500 + 5\ 000 - 1\ 000 =)$ 13 500 kronor. I deklarationen antecknas: "Enligt avtalet med Spanien skall den statliga resp. den kommunala inkomstskatten nedsättas med det belopp

varmed summan av $\frac{9\ 500}{14\ 500}$ av hela den statliga inkomstskatten

och den kommunala inkomstskatt, som belöper på 9 500 kronor, överstiger 10 % av 10 000 kronor. Den kommunala inkomstskatten får nedbringas endast i den mån det överskjutande beloppet

överstiger $\frac{9\ 500}{14\ 500}$ av hela den statliga inkomstskatten."

(*Denna anteckning görs numera av skattemyndigheten på hjälpblankett för undanröjande av dubbelbeskattning; RSV:s anm.*).

Royalty för naturtillgång

2. Royalty eller annat belopp, som utbetalas såsom ersättning för nyttjandet av gruva, källa eller annan naturtillgång, beskattas enligt art. VI.

Realisationsvinst

till art. XIII

Fastighet och lös egendom i fast driftställe etc.

Vinst, som fysisk eller juridisk person med hemvist i Spanien förvärvar genom överlåtelse av fastighet i Sverige, beskattas här. Vidare beskattas i Sverige vinst genom överlåtelse av lös egendom som utgör anläggnings- eller driftkapital i fast driftställe, som inkomsttagaren har här. Motsvarande gäller i fråga om lös egendom, som ingår i en i Sverige belägen stadigvarande anordning för utövande av fritt yrke.

Aktier i "fastighetsbolag"

Vinst, som förvärvas av fysisk person med hemvist i Spanien genom överlåtelse av aktier i bolag vars väsentliga tillgångar utgöres av fastighet, beskattas i Sverige under de förutsättningar som anges i art. XIII punkt 5, om så kan ske enligt gällande beskattningsregler. Har spansk skatt erlagts för vinsten, avräknas den spanska skatten från svensk skatt enligt bestämmelserna i art. XXIV punkt 5 (jfr anvisningspunkten 4 till art. XXIV).

Överlåtare med hemvist i Sverige

Realisationsvinst, som förvärvas av fysisk eller juridisk person med hemvist i Sverige, beskattas här. Enligt art. XIII punkt 1 får spansk skatt uttagas på realisationsvinsten, om den avyttrade egendomen utgöres av fastighet belägen i Spanien. Motsvarande gäller enligt art. XIII punkt 2 i fråga om lös egendom som utgör anläggnings- eller driftkapital i fast driftställe, som inkomsttagaren har i Spanien eller lös egendom hänförlig till stadigvarande anordning för utövande av fritt yrke, vilken inkomsttagaren har där. Svensk skatt på realisationsvinsten nedsättes i dessa fall enligt art. XXIV punkt 1 genom avräkning av den spanska skatt som har påförts samma vinst. I fråga om förfarandet vid avräkningen hänvisas till anvisningspunkten 2 till art. XXIV.

Spansk skatt får enligt art. XIII punkt 5 under vissa förutsättningar uttagas på vinst som förvärvas av fysisk person med hemvist i Sverige genom överlåtelse av aktier. Den spanska skatten skall i sådana fall icke avräknas från den svenska skatten på realisationsvinsten (jfr art. XXIV punkt 5).

Fritt yrke

till art. XIV

1. Vad som förstås med uttrycket "fritt yrke" anges i art. XIV punkt 2.

2. Inkomst av fritt yrke beskattas i regel endast i den stat där den skattskyldige har hemvist. Är inkomsten hänförlig till verksamhet, som utövas vid sådan stadigvarande anordning som avses i art. XIV punkt 1 a eller under sådana förutsättningar som anges i art. XIV punkt 1 b eller c får inkomsten emellertid beskattas i den stat där anordningen finns eller där verksamheten annars utövas.

Person med hemvist i Sverige

Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst av fritt yrke i Spanien under sådana omständigheter som anges i första stycket, får inkomsten beskattas i Sverige men spansk skatt på inkomsten avräknas från den svenska skatten enligt art. XXIV punkt 1. I fråga om förfarandet vid avräkningen hänvisas till anvisningspunkten 2 till art. XXIV.

3. Beträffande beskattning av inkomst som förvärvas av skådespelare, musiker m.fl. se anvisningarna till art. XVII.

Enskild tjänst

till art. XV

Inkomst av enskild tjänst får enligt art. XV punkt 1 i regel beskattas i den stat där arbetet utföres. Undantag från denna regel föreskrives i art. XV punkterna 2 och 3, art. XVI, art. XX punkt 2 samt art. XXI.

Beträffande beskattning av inkomst som förvärvas av skådespelare, musiker m.fl. se anvisningarna till art. XVII.

Styrelsearvode

till art. XVI

När svenskt bolag utbetalar styrelsearvode till person med hemvist i Spanien, beskattas ersättningen i Sverige, om det kan ske enligt gällande beskattningsregler (*se SINK; RSV:s anm.*). Har sådan ersättning uppburits av person med hemvist i Sverige från bolag med hemvist i Spanien, får inkomsten beskattas i Sverige men spansk skatt på inkomsten avräknas från den svenska skatten enligt art. XXIV punkt 1. I fråga om förfarandet vid avräkningen hänvisas till anvisningspunkten 2 till art. XXIV.

Artister och idrottsmän

till art. XVII

Inkomst, som teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionartister, musiker och liknande yrkesutövare samt professionella idrottsmän förvärvar genom sin yrkesverksamhet, beskattas i den stat där verksamheten utövas (art. XVII punkt 1). Detta gäller oavsett om inkomsten förvärvas under utövande av fritt yrke eller på grund av anställning. Enligt art. XVII punkt 2 får inkomsten beskattas i den stat där artisten eller idrottsmannen utför arbetet, även om ersättningen utbetalas till annan person (t.ex. arbetsgivare hos vilken artisten är anställd) än artisten eller idrottsmannen själv. För Sveriges vidkommande iakttages vid tillämpningen av art. XVII bestämmelserna i 54 § första stycket c kommunalskattelagen (1928:370) (*numera 54 § första stycket b KL; RSV:s anm.*) och 7 § första stycket b lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (*numera 7 § 11 mom. andra stycket SIL, se även LSI; RSV:s anm.*).

Jfr LSI

Pension & livränta

till art. XVIII

Pension på grund av enskild tjänst samt livränta beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat (art. XVIII punkt 1) om icke fall som avses i andra, tredje eller fjärde stycket föreligger.

Svensk socialförsäkringsersättning

Pension och annan utbetalning enligt svensk socialförsäkringslagstiftning till svensk medborgare med hemvist i Spanien får enligt art. XVIII punkt 3 beskattas här, men spansk skatt på sådan inkomst avräknas från den svenska skatten enligt bestämmelserna i art. XXIV punkt 5 (jfr anvisningspunkten 4 till art. XXIV).

Utbetalning p.g.a. svensk pensionsförsäkring

Utbetalning till svensk medborgare med hemvist i Spanien på grund av pensionsförsäkring som har meddelats i Sverige får enligt art. XVIII punkt 3 beskattas i Sverige om så kan ske enligt gällande beskattningsregler men spansk skatt på inkomsten skall avräknas från den svenska skatten enligt bestämmelserna i art. XXIV punkt 5 (jfr anvisningspunkten 4 till art. XXIV).

Ersättning p.g.a. spansk socialförsäkring eller spansk pensionsförsäkring

Spansk medborgare med hemvist i Sverige, som uppbär utbetalning enligt spansk socialförsäkringslagstiftning eller på grund av pensionsförsäkring meddelad i Spanien, beskattas i Sverige för sådan inkomst. Har spansk skatt utgått, skall emellertid denna icke avräknas från den svenska skatten på inkomsten (jfr art. XXIV punkt 5).

Allmän tjänst

till art. XIX

Lön etc.

Ersättning, med undantag för pension, som utbetalas av någon av staterna, dess administrativa underavdelningar eller lokala myndigheter för arbete utfört i allmän tjänst beskattas enligt huvudregeln i art. XIX punkt 1 a endast i den stat varifrån ersättningen utbetalas. Har arbetet utförts i den andra staten av person med hemvist i denna stat, beskattas emellertid ersättningen enligt art. XIX punkt 1 b endast i den staten, om mottagaren är medborgare i den staten eller icke erhöll hemvist där endast för att utföra ifrågakavande arbete.

Pension

Pension, som utbetalas av - eller från fonder inrättade av - en av staterna, dess administrativa underavdelningar eller lokala myndigheter på grund av allmän tjänst, beskattas enligt art. XIX punkt 2 a endast i denna stat. Om mottagaren av pensionen är medborgare i den andra staten och har hemvist där, beskattas emellertid pensionen enligt art. XIX punkt 2 b endast i denna stat.

Ersättning (inklusive pension), som utbetalas för tjänst utförd i samband med rörelse, som den utbetalande staten, dess administrativa underavdelningar eller lokala myndigheter bedrivit, beskattas som inkomst på grund av enskild tjänst enligt art. XV, XVI och XVIII.

Metodartikeln	till art. XXIV
Inkomst från Sverige	1. Inkomst från Sverige beskattas här i den mån svenska skatteförfattningar föranleder det och inskränkning av skattskyldigheten icke följer av övriga artiklar. Detsamma gäller i fråga om förmögenhetstillgång som är belägen i Sverige. Om inkomsten eller förmögenheten kan beskattas även i Spanien, medges lättnad vid den spanska beskattningen enligt art. XXIV punkt 1. Undantag från denna regel gäller enligt art. XXIV punkt 5; se anvisningspunkten 4 nedan.
Inkomst från Spanien	2. Inkomst från Spanien, som uppbäres av person med hemvist i Sverige, medtages vid taxering i Sverige med undantag för utdelning i vissa fall från bolag i Spanien. I fråga om sådan utdelning se punkt 2 andra stycket och punkt 3 av anvisningarna till art. X. Likaså medtages förmögenhetstillgång, som är belägen i Spanien, vid taxering till svensk förmögenhetsskatt. Svensk skatt på inkomsten eller förmögenheten nedsättes genom avräkning enligt art. XXIV punkterna 1 och 4, om icke fall som anges i anvisningspunkten 3 nedan eller i fjärde stycket av anvisningarna till art. XVIII föreligger.
Avräkning	Svensk inkomstskatt beräknas på inkomstens bruttobelopp utan avdrag för spansk skatt som omfattas av avtalet. Avdrag medges i vanlig ordning för kostnader som hänför sig till inkomsten. Från den sålunda beräknade svenska skatten avräknas ett belopp motsvarande den spanska skatt som belöper på inkomsten. Beträffande storleken av spansk skatt på utdelning, ränta och royalty hänvisas till anvisningspunkten 2 till art. X, anvisningspunkten 1 till art. XI och anvisningspunkten 1 till art. XII. Har spansk skatt enligt avtalet uttagits på inkomst av rörelse, som har bedrivits i Spanien, iakttages att inkomsten har beräknats enligt art. VII.
Matching credit	Har befrielse från eller nedsättning av spansk skatt meddelats på utdelning, ränta eller royalty, skall på grund av föreskriften i art. XXIV punkt 4 från den svenska skatten på sådan inkomst avräknas ett belopp motsvarande den spanska skatt som skulle ha utgått, om sådan befrielse eller nedsättning ej hade meddelats. Med stöd av punkt IV av det till avtalet fogade protokollet har de behöriga myndigheterna kommit överens om att de spanska skatter som omfattas av denna bestämmelse är de som anges i artikel 25 punkt c) 1 och 2 samt artikel 26 i lagen 61/1978 av den 27 december 1978. ¹

¹Stycket fick denna lydelse genom SFS 1980:742; RSV:s anm.

Den skattskyldige bör i samband med sin självdeklaration för det beskattningsår, för vilket inkomsten upptages till beskattning, förete bevis eller annan utredning om den spanska skatt som har påförts inkomsten eller skulle ha påförts denna, om skattebefrielse eller skattenedsättning som avses i föregående stycke ej hade meddelats (*jfr 13 § AvrL; RSV:s anm.*).

Spärrbeloppet

Avräkning av spansk inkomstskatt enligt art. XXIV punkterna 1 och 4 får ske med belopp motsvarande högst summan av de svenska skatter som belöper på inkomsten. Vid tillämpningen av denna regel anses på inkomsten från Spanien belöpa så stor andel av hela den statliga inkomstskatten som inkomsten - efter avdrag för kostnader - utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor. Kommunal inkomstskatt anses belöpa på inkomst från Spanien till så stor andel som inkomsten - efter avdrag för kostnader - utgör av den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor som skall taxeras i samma kommun som inkomsten från Spanien

Avräkning sker i första hand från den statliga inkomstskatten. Förslår ej denna, avräknas återstoden från kommunal inkomstskatt som belöper på inkomsten (*jfr 4 § första stycket AvrL; RSV:s anm.*)

Taxeringsnämnd skall i deklARATIONEN anteckna motvärdet i svenska kronor av den spanska skatten på inkomsten och ange att avräkning skall ske med detta skattebelopp, dock högst med beloppet av de svenska skatterna på inkomsten. Längdförande myndighet svarar för att sådan anteckning överföres till inkomst- och debiteringslängderna (*numera görs dessa anteckningar av skattemyndigheten på hjälpblankett för undanröjande av dubbelbeskattning; RSV:s anm.*).

Exempel 1;

avräkning

Exempel: En person med hemvist i Sverige uppbär inkomst av fastighet i Spanien med ett belopp av 10 000 kronor. På inkomsten antages belöpa spansk skatt med ett belopp av 1 500 kronor. Avdragsgilla kostnader uppgår till 500 kronor. Den skattskyldige antages vidare uppbära nettointäkter av andra förvärvskällor med ett belopp av 90 000 kronor och vid taxeringen till statlig inkomstskatt åtnjuta allmänna avdrag med 10 000 kronor. Den till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten blir sålunda (9 500+90 000– 10 000=) 89 500 kronor. I deklARATIONEN antecknas: "Avräkning från inkomstskatt enligt avtalet med Spanien skall ske med 1 500 kronor, dock högst med summan av den kommunala inkomstskatt, som belöper på 9 500 kronor, och $\frac{9\,500}{99\,500}$ av hela den statliga inkomstskatten. Avräkning sker i första hand från den statliga

inkomstskatten." (Nu aktuella anteckning görs numera via hjälpblankett för undanröjande av dubbelbeskattning; RSV:s anm.).

Avräkning från förmögenhetsskatt

Anvisningarna i denna punkt om avräkning från svensk inkomstskatt gäller i tillämpliga delar även i fråga om avräkning av spansk skatt på förmögenhet från svensk förmögenhetsskatt.

Alternativ ex

3.¹ Om en person med hemvist i Sverige uppbär inkomst som enligt art. XIX punkt 1 a eller 2 a skall beskattas endast i Spanien, medtages inkomsten vid taxering i Sverige. Statlig och kommunal inkomstskatt uträknas i vanlig ordning. Från de sålunda uträknade inkomstskatterna avräknas ett belopp motsvarande den del av inkomstskatterna som vid proportionell fördelning belöper på den inkomst som enligt avtalet skall beskattas endast i Spanien.

Exempel 2;

alternativ exempt

Exempel: En spansk medborgare med hemvist i Sverige uppbär pension från spanska staten med ett belopp som efter avdrag för kostnader motsvarar 10 050 kronor. Den skattskyldige antas uppbära i Sverige skattepliktiga nettointäkter av andra förvärvskällor med 50 000 kronor och åtnjuta allmänna avdrag och grundavdrag med 9 000 kronor. Den beskattningsbara inkomsten blir såväl statligt som kommunalt (10 050+50 000–9 000=) 51 000 kronor, sedan avrundning skett. Hade pensionen inte medräknats skulle den beskattningsbara inkomsten ha blivit (50 000–9 000=) 41 000 kronor. Den statliga och kommunala inkomstskatten, beräknad på 51 000 kronor, nedsätts med vardera $\frac{51\,000-41\,000}{51\,000}$.

I de fall som nu nämnts skall taxeringsnämnd i deklarationen anteckna grunden för uträkningen av inkomstskatterna. Längdförande myndighet svarar för att sådan anteckning överföres till inkomstlängden och debiteringslängden (numera görs dessa anteckningar av skattemyndigheten på hjälpblankett för undanröjande av dubbelbeskattning; RSV:s anm.).

4. När en person med hemvist i Spanien uppbär inkomst som avses i art. XIII punkt 5 och art. XVIII punkt 3, beskattas inkomsten i Sverige men spansk skatt på inkomsten avräknas enligt art. XXIV punkt 5 från den svenska skatten. Därvid gäller i tillämpliga delar anvisningspunkten 2 ovan. Avräkningsbeloppet får enligt art. XXIV punkt 5 icke överstiga den svenska skatten på inkomsten.

¹Punkten fick denna lydelse genom SFS 1979:838; RSV:s anm.

50 Anvisningarna

till art. XXV

Av art. XXV punkt 3 följer att bolag i Spanien icke får påföras förmögenhetsskatt i Sverige. Bestämmelserna innebär ett undantag från regeln i 6 § 1 mom. första stycket c lagen (1947:576) om statlig förmögenhetsskatt.

Förordning (1977:76) om kupongskatt för person med hemvist i Spanien, m.m.;

utfärdad den 24 februari 1977.

Regeringen föreskriver följande.

Kupongskatt för person med hemvist i Spanien

**Nedsättning/
befrielse från
svensk kupong-
skatt**

1 § Utgår enligt förordningen (1977:75) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Spanien kupongskatt efter lägre skattesats än enligt kupongskattelagen (1970:624), innehålles vid utbetalning av utdelning på aktie i svenskt aktiebolag sådan skatt enligt bestämmelserna i förordningen.

Vid tillämpning av bestämmelserna i första stycket gäller föreskrifterna i 2 §.

Obehörig förmån

Utbetalas utdelning som avses i första stycket till någon som innehar aktien under sådana förhållanden att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid taxering till inkomstskatt eller vinner nedsättning av kupongskatt eller är det i annat fall icke uppenbart att rätt till nedsättning av kupongskatt föreligger, innehålles sådan skatt med belopp enligt 5 § kupongskattelagen.

**Utdelning i av-
stämningsbolag
och aktiefond**

2 § Beträffande utdelning i avstämningsbolag och i aktiefond som förvaltas av registrerande fondbolag tillämpas bestämmelserna i kupongskattekungörelsen (1971:49).

**Utdelning i bolag
som inte är av-
stämningsbolag**

I fråga om utdelning i aktiebolag eller aktiefond som avses i 13 § kupongskattelagen (1970:624) skall utbetalaren se till, att uppgifter enligt 14 § samma lag lämnas jämte intyg av spansk myndighet eller bank i Spanien att den utdelningsberättigade har hemvist i Spanien.

**Restitution av
kupongskatt**

3 § Har kupongskatt innehållits med högre belopp än den skattskyldige skall erlägga enligt förordningen (1977:75) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Spanien, restitueras det för högt uttagna beloppet.

**Beskattningsmyn-
dighet**

4 § Ansökan om restitution prövas av riksskatteverket (*numera Skattemyndigheten i Kopparbergs län, Särskilda skattekontoret, 771 83 Ludvika; RSV:s anm.*)

52 Förordning om kupongskatt

Ansökan om restitution

5 § Ansökan om restitution göres skriftligen av den utdelningsberättigade. Ansökningshandlingen skall ha kommit in till riksskatteverket (*numera Skattemyndigheten i Kopparbergs län, Särskilda skattekontoret, 771 83 Ludvika; RSV:s anm.*) före utgången av femte kalenderåret efter utdelningstillfället. Vid ansökningshandlingen fogas intyg eller annan utredning om den erlagda kupongskatten och utredning om de omständigheter sökanden åberopar för nedsättning av kupongskatten.

Överklagande

6 § Talan mot riksskatteverkets (*numera Skattemyndigheten i Kopparbergs län; RSV:s anm.*) beslut i ärende om restitution föres i den ordning som anges i 29 § kupongskattelagen (1970:624).

Statlig inkomstskatt på utdelning från svensk ekonomisk förening till person med hemvist i Spanien

Nedsättning av statlig inkomstskatt

7 § Ansökan om nedsättning av statlig inkomstskatt på utdelning på andel i svensk ekonomisk förening enligt artikel X punkt 2 i avtalet göres skriftligen av den utdelningsberättigade. Ansökan göres hos den taxeringsnämnd (*numera skattemyndighet; RSV:s anm.*) som har att fastställa den utdelningsberättigades taxering till statlig inkomstskatt för det år då utdelningen togs till beskattning eller, om taxeringsnämndens (*numera skattemyndighetens; RSV:s anm.*) arbete beträffande taxeringen detta år har avslutats, hos den domstol som har att upptaga besvär över nämnda taxering. Ansökan göres dock senast före utgången av tredje kalenderåret efter det då utdelningen blev tillgänglig för lyftning.

I samband med ansökningen skall den utdelningsberättigade ge in intyg om hemvist enligt 2 § andra stycket.

Överklagande

8 § Talan mot beslut i ärende som avses i 7 § föres i den ordning som anges i taxeringslagen (1956:623) (*numera SFS 1990:324; RSV:s anm.*) och förvaltningsprocesslagen (1971:291).

Denna förordning träder i kraft två veckor efter den dag, då förordningen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

Förordningen tillämpas beträffande kupongskatt och statlig inkomstskatt på utdelning som har blivit tillgänglig för lyftning efter utgången av år 1974.

Förordning om kupongskatt 53

På regeringens vägnar

INGEMAR MUNDEBO

Yngve Hallin
(Budgetdepartementet)

Förordning (1980:743) med vissa anvisningar om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet den 16 juni 1976 mellan Sverige och Spanien;

utfärdad den 2 oktober 1980.

Regeringen, som tidigare utfärdat förordningen (1977:75) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Spanien, meddelar följande ytterligare anvisningar för tillämpningen av avtalet.

Nedsättning och återbetalning av spansk skatt på utdelning, ränta och royalty för person med hemvist i Sverige

Ansökan

1 § Fysisk eller juridisk person som enligt avtalet eller förordningen (1977:75) har hemvist i Sverige och önskar nedsättning eller återbetalning av spansk skatt på utdelning enligt art. X, ränta enligt art. XI eller royalty enligt art. XII i avtalet skall göra skriftlig ansökan om detta.

Ansökningsformulär

2 § Ansökan om nedsättning eller återbetalning av skatt enligt 1 § skall vara avfattad på formulär med beteckning EE-RS NEDSÄTTNING (bilaga 1) i fråga om nedsättning av skatt på ränta och utdelning, EE-RS NEDSÄTTNING ROYALTY (bilaga 2) i fråga om nedsättning av skatt på royalty, EE-RS ÅTERBETALNING (bilaga 3) i fråga om återbetalning av skatt på utdelning och ränta samt EE-RS ÅTERBETALNING ROYALTY (bilaga 4) i fråga om återbetalning av skatt på royalty¹. Ansökan upprättas i fyra exemplar i fråga om nedsättning och tre exemplar i fråga om återbetalning samt ges in till länsstyrelsen (*numera skattemyndigheten; RSV:s anm.*) i det län där den skattskyldiges hemortskommun är belägen. Formulär till ansökan tillhandahålls av länsstyrelsen (*numera skattemyndigheten; RSV:s anm.*).

Intyg

3 § Sedan ansökan kommit in undersöker länsstyrelsen (*numera skattemyndigheten; RSV:s anm.*) om förutsättning föreligger för att utfärda intyg av det innehåll som framgår av de i 2 § angivna formulären. Om sådan förutsättning föreligger, lämnar länsstyrelsen (*numera skattemyndigheten; RSV:s anm.*) kostnadsfritt sådant intyg. I fråga om förfarandet i övrigt gäller de upplys-

¹Bilagorna har uteslutits här. Upplysning om deras innehåll kan erhållas hos länsstyrelsen (*numera skattemyndigheten; RSV:s anm.*).

56 *Förordning med anvisningar*

ningar som tryckts på respektive formulär, varvid särskilt bör uppmärksammas den tidsfrist som gäller för återbetalning av skatt på utdelning, ränta och royalty.

1. Denna förordning träder i kraft två veckor efter den dag, då förordningen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

2. Förordningen tillämpas på inkomst som förvärvas efter utgången av år 1974.

På regeringens vägnar

ROLF WIRTÉN

Yngve Hallin
(Budgetdepartementet)

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Spanien

Prop. 1976/77:2
s. 2

Historik

1 Inledning

Den 25 april 1963 slöts mellan Sverige och Spanien ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet. Avtalet godkändes av riksdagen (prop. 1963:192, BeU 1963:58, rskr 1963:365) och tillämpades i princip på inkomst hänförlig till beskattningsår som hade avslutats år 1963 eller senare år och i fråga om förmögenhet fr.o.m. 1964 års taxering (SFS 1964:98). Avtalet ändrades genom tilläggsavtal den 14 mars 1966 (prop. 1966:140, BeU 1966:61, rskr 1966:343). Tilläggsavtalet tillämpades på inkomst som hade uppburits eller förmögenhet som hade innehafts år 1966 eller senare år (SFS 1967:88).

1963 års avtal tillkom ungefär samtidigt som organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) färdigställde sitt modellavtal för bilaterala dubbelbeskattningsavtal. Det svensk-spanska avtalet överensstämde också i allt väsentligt med modellavtalet och måste mot bakgrund av då gällande förhållanden betecknas som ett från svensk synpunkt tillfredsställande avtal.

Enligt det svensk-spanska avtalet liksom i alla andra avtal som Sverige tidigare hade ingått tillämpades på svensk sida den s.k. exempt-metoden som huvudmetod för undvikande av dubbelbeskattning, dvs. inkomst, som en i Sverige bosatt person uppbar från Spanien och som enligt avtalet fick beskattas i Spanien, skulle vara undantagen från svensk inkomstskatt. Motsvarande gällde svensk förmögenhetsskatt i fråga om förmögenhet som sådan person innehade i Spanien. I mitten av 1960-talet övergick Sverige emellertid i sina avtal till den s.k. credit of tax-metoden för undvikande av dubbelbeskattning (credit of tax = avräkning av skatt). Denna metod ansågs bl.a. från rättvisesynpunkt vara mer tillfredsställande. Även i andra hänseenden har på svenskt initiativ i senare avtal införts regler som avviker från motsvarande bestämmelser i 1963 års svensk-spanska avtal och tidigare ingångna svenska avtal. Mot bakgrund av dessa förhållanden kom 1963 års avtal med tiden att från svensk synpunkt framstå som otillfredsställande. Under hösten 1972 togs från svensk sida kontakt med vederbörande spanska myndigheter i syfte att få till stånd förhandlingar om en revision av 1963 års avtal. Sådana förhandlingar inleddes under sommaren 1973 och fortsatte under våren 1974. Vid förhandlingarna nåddes enighet om att ersätta det gamla avtalet

Prop. 1976/77:2
s. 3

med ett helt nytt och man lyckades också enas om flertalet artiklar till ett sådant nytt avtal. På en rad väsentliga punkter kunde emellertid enighet inte nås. På svensk sida ansågs dock det gamla avtalet i väsentliga delar så otillfredsställande att det snarast borde upphöra att gälla. Avtalet sades därför upp i juni 1974 och dess bestämmelser upphörde att gälla vid 1974 års utgång. I samband med uppsägningen gjordes emellertid klart för de spanska myndigheterna att man på svensk sida förutsatte att förhandlingarna om ett nytt avtal skulle fortsätta. Sådana förhandlingar skedde också under hösten 1974 och våren 1975. Vid sistnämnda förhandlingar, som ägde rum i Stockholm den 20 och den 21 maj 1975, paraferades ett på engelska språket upprättat förslag till avtal mellan Sverige och Spanien för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet samt ett till avtalet fogat protokoll. Genom efterföljande skriftväxling har vissa ändringar gjorts i den paraferade texten. Överenskommelse har senare nåtts om texter på svenska och spanska språken. Förslagen bör fogas till regeringsprotokollet i detta ärende som *bilaga*.

Förslagen till avtal och protokoll remitterades till *kammarrätten i Stockholm* och *riksskatteverket*. Sistnämnda remissinstans har framfört vissa erinringar mot avtalet. Jag avser att ta upp dessa i samband med de avtalsbestämmelser till vilka de hör.

Sedan regeringen den 8 april 1976 beslutat att avtalet och protokollet skulle undertecknas, har de den 16 juni 1976 undertecknats för Sveriges del av beskickningschefen i Madrid.

2 Spansk skattelagstiftning

RSV:s kommentar

Nedanstående redogörelse för skattelagstiftningen i Spanien avser förhållandena sådana de var under år 1976 och har tagits med i detta häfte för att ge en bakgrund till skatteavtalet och dess utformning samt för tillämpningen av bestämmelserna rörande skattefrihet för utdelning i artikel XXIV punkt 3.

Prop. 1976/77:2 s. 3 och s. 4

Det spanska inkomstskattesystemet är uppbyggt på dels en allmän inkomstskatt och dels fem skatter på särskilda inkomstslag s.k. sedulärskatter. Den allmänna inkomstskatten utgår på fysiska personers och bolags sammanlagda inkomst medan sedulärskatterna tas ut på inkomst av jordbruksfastighet och fastighet i stad, arbetsinkomst samt inkomst av kapital och rörelse. Sedulärskatterna tas ut dels för statens och dels, i form av vissa tillägg, för lokala myndigheters räkning. Den del av sedulärskatterna som utgår till staten utgör förskottsbetalning på den allmänna inkomstskatten men om uttagen sedulärskatt överstiger slutlig allmän in-

Fysiska personer

komstskatt sker ingen restitution.

Fysiska personer erlägger allmän inkomstskatt efter en progressiv skiktsskala. Skatten tas ut med 15 % på de första 100 000 pesetas (100 pesetas motsvarar ungefär 7 kr.) och stiger till 56,12 % på den del av inkomsten som överstiger 5 000 000 pesetas. Den totala skatten får dock inte överstiga 40 % av beskattningsbar inkomst. Vid beräkning av beskattningsbar inkomst medges bl.a. barnavdrag med 25 000 pesetas för varje beroende barn (50 000 pesetas för handikappade barn) samt 40 000 pesetas för äkta makar. Sistnämnda avdrag medges dock endast om makarnas inkomst inte överstiger 1 600 000 pesetas. Från arbetsinkomst medges dessutom avdrag med 25 % av sådan inkomst från spansk källa om inkomsten inte överstiger 500 000 pesetas och med 20 % av inkomsten om denna överstiger 500 000 pesetas. Maximalt avdrag i denna del är dock 325 000 pesetas.

Bolag

Bolag erlägger allmän inkomstskatt efter en skattesats som i regel uppgår till 36 %.

Sedulärskatterna

I fråga om sedulärskatterna varierar skattesatserna väsentligt. Skatten på jordbruksfastighet består av en fast del och en proportionell del. Den fasta delen utgår på verklig hyra eller på uppskattad hyra, som bestäms av myndigheterna. Skattesatsen för den till staten utgående delen av skatten är 10 %. Lokala tilläggsskatter kan tas ut med 15 %. Den proportionella delen erläggs för nettointäkten (verklig eller beräknad) av fastigheten. Skattesatsen är 17,5 %. Lokala tilläggsskatter förekommer inte. Om fastighetsägaren själv brukar fastigheten kan den fasta skatten om 10 % avräknas mot den proportionella. Skatten på fastighet i stad utgår till staten med 15 % på ett underlag som bestäms av myndigheterna. (I vissa delar av Spanien tillämpas ett annat, äldre system för beskattning av stadsfastighet.) Lokala tilläggsskatter utgår även. Dessa får uppgå till högst 20 %. Skatten på arbetsinkomst är proportionell och utgår med 9 % på inkomst som ej överstiger 200 000 pesetas. Överstiger inkomsten 203 409 pesetas uppgår skatten till 12 %. Vid beräkning av beskattningsbar inkomst medges personligt avdrag som varierar mellan 100 000 och 400 000 pesetas beroende på antalet hemmavarande barn under 21 år. För fria yrkesutövare tillkommer en fast skatt vars storlek varierar beroende på yrkets art och var det utövas. Lokal tilläggsskatt utgår med 56 % av den fasta skatten. Skatten på inkomst av kapital utgår med 15 % på utdelning, 24 % på ränta (för bankränta 15 %) och 20 % på royalty och på inkomst av uthyrning av egendom eller rörelse. I fråga om patentroyalty och liknande ersättning beräknas den skattepliktiga inkomsten till 70 % (i vissa fall 30 %) av bruttot och i fråga om hyresinkomst till 75 % av bruttohyran. Under åren 1975 och 1976 uttas tilläggsskatt på

utdelning, royal-ty och hyra med 10 % av eljest utgående skatt. Lokala tilläggsskatter förekommer inte. Skatten på inkomst av rörelse, slutligen, utgår med en fast del och en proportionell del. Den fasta delen utgår enligt samma grunder som i fråga om den fasta skatten på inkomst av fritt yrke. Den proportionella delen utgår på verklig eller uppskattad nettoinkomst av rörelse. Schablonavdrag medges med 30 000 pesetas utöver verkliga kostnaden. Skattesatsen är 20%. Lokala tilläggsskatter förekommer inte.

Allmän inkomstskatt och tilläggsskatt

Fysiska personer och bolag bosatta i Spanien erlägger allmän inkomstskatt och tilläggsskatt för all inkomst, oavsett om inkomsten har uppkommit i Spanien eller någon annan stans. Spanskt bolag som erhåller utdelning från annat spanskt bolag får dock under vissa förutsättningar göra avdrag för ett belopp motsvarande 9,9 % av den mottagna utdelningen. Vidare erhåller holdingbolag i vissa fall skattefrihet för utdelning från utlandet. Fysisk person anses bosatt i Spanien om han har sitt hemvist där eller om han vistas i Spanien mer än sex månader under ett beskattningsår. Ett bolag anses bosatt i Spanien om det har bildats där eller har sitt huvudkontor där.

Ej bosatt fysisk person

Fysisk person som inte är bosatt i Spanien erlägger i princip sedulärskatt och allmän inkomstskatt enligt de för bosatta gällande reglerna men skatterna tas endast ut på inkomst från källa i Spanien. Vidare medges inga personliga avdrag.

Utländskt bolag med fast driftställe

Utländskt bolag med fast driftställe i Spanien erlägger inkomstskatt och sedulärskatt på inkomst hänförlig till driftstället. Om sådant bolag betalar utdelning eller ränta utgår dessutom källskatt med 16,5 % resp. 24 % av den del av driftställets vinst som här-rör från källa i Spanien. Utländskt bolag utan fast driftställe i Spanien erlägger sedulärskatt på inkomst av jordbruksfastighet och fastighet i stad samt inkomst av kapital.

Realisationsvinst

Fysisk person och företag som ej erlägger bolagsskatt är skattskyldiga för realisationsvinst. Vinsten underkastas allmän inkomstskatt om egendomen har överlåtits inom ett år efter förvärvet eller, i fråga om fastighet, tre år efter förvärvet. Sker överlåtelse efter denna tid utgår en särskild skatt med 15 %. Underlaget för skatten reduceras med 5 % för varje år som egendomen har innehafts. Skatten reduceras med hälften om vinsten investeras i börsnoterade värdepapper.

Förmögenhetsskatt

Förmögenhetsskatt förekommer men endast på det lokala planet.

"Tax incentives"

Slutligen må nämnas, att spansk skattelagstiftning innehåller regler om särskilda skattelättnader i syfte att stimulera investeringar, s.k. "tax incentives".

Prop. 1976/77:2
s. 6

3 Föredraganden

OECD:s modellav-
tal (1963 års)
förebild

Avtalsförslaget har i likhet med 1963 års avtal kunnat utformas i huvudsaklig överensstämmelse med OECD:s modellavtal. Avvikelser förekommer dock i fråga om beskattning av bl.a. utdelning, ränta, royalty, fritt yrke och vissa pensioner. Vidare innehåller det nya avtalet liksom det gamla regler om s.k. matching credit på svensk sida, dvs. avräkning för spansk skatt som har eftergivits i investeringsfrämjande syfte. Både Sverige och Spanien tillämpar credit of tax-metoden som huvudmetod för undvikande av dubbelbeskattning.

3.1 Skatteavtalets tillämpningsområde

RSV:s kommentar

Personer som om-
fattas av avtalet

Art. I anger vilka personer som omfattas av avtalet.
Enligt denna bestämmelse skall avtalet tillämpas på "personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda staterna". För att tillämpa denna bestämmelse måste man beakta dels den i artikel IV punkt 1 intagna definitionen av uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat", dels den i artikel III punkt 1 d intagna definitionen av uttrycket "person". Dessa bestämmelser innebär att avtalet endast är tillämpligt på fysiska personer samt bolag etc. som enligt den interna lagstiftningen i en avtalsslutande stat är oinskränkt skattskyldiga där p.g.a. hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet (se RÅ 1987 not 309 och RÅ 1987 ref. 97 och jfr prop. 1991/92:11 om dubbelbeskattningsavtal med Barbados s. 36 f). Enbart det förhållandet att en person är skattskyldig i en avtalsslutande stat för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där är således inte tillräckligt för att personen i fråga skall omfattas av avtalet. Exempelvis anses en person inte ha hemvist i Sverige enbart av den anledningen att han skall erlägga kupongskatt för uppburen utdelning eller statlig fastighetsskatt för här i riket belägen fastighet.

Prop. 1976/77:2
s. 6
Skatter som om-
fattas av avtalet

I art. II redovisas de skatter på vilka avtalet tillämpas. I detta sammanhang bör observeras bestämmelsen i punkt I i det till avtalet fogade protokollet. Enligt tidigare gällande bolagsskatte-regler i Spanien utgick bolagsskatt med 32 % jämte en särskild

tillägsskatt om 4 % på annars utgående skatt. Genom lagändring år 1974 avskaffades tillägsskatten fr.o.m. den 9 april 1975. Samtidigt höjdes bolagsskatten till nuvarande 36 %.

RSV:s kommentar

Enligt punkt 4 gäller att avtalet skall tillämpas på alla skatter av samma eller i huvudsak likartat slag som efter avtalets under-tecknande påförs vid sidan av eller i stället för de i punkt 3 uppräknade skatterna. När det gäller skatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt sägs i prop. 1990/91:54 s. 288 att denna inte är av sådant slag att den omfattas av dubbelbeskattningsavtalen.

3.2 Definitioner m.m. i skatteavtalet

**Prop. 1976/77:2
s. 6**

Art. III - V innehåller definitioner av vissa uttryck som före-kommer i avtalet. ...

RSV:s kommentar

I artikel III punkt 1 f definieras uttrycken "företag i en avtalsslutande stat" och "företag i den andra avtalsslutande staten". Uttrycket "ett företag" innefattar därvid fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse, se t.ex. RÅ 1991 not 228. Detta innebär att om en fysisk person med hemvist i Sverige bedriver rörelse i Spanien så är denna fysiska person vid tillämpningen av avtalet att anse som "ett företag i Sverige".

**Tolkning av
skatteavtal**

När det gäller tolkning av skatteavtal och då bl.a. den i artikel III punkt 2 intagna tolkningsbestämmelsen hänvisas till vad departementschefen anfört i propositionen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (prop. 1989/90:33 s. 42 ff). Departementschefen har även - i prop. 1992/93:177 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland s. 51 - hänvisat till RSV:s Handledning för internationell beskattning och Sveriges bidrag till IFA-kongressen i Florens i oktober 1993. Departementschefen framhöll att Wienkonventionen om traktaträtten tillhandahåller regler för tolkning av avtal vid tvist mellan parterna, dvs. staterna, om avtalets innebörd. Däremot reglerar konventionen inte - beträffande skatteavtal - förhållandet mellan skattskyldiga och staten. I propositionen uttalas också att skatteavtal i princip skall tolkas som annan svensk skattelagstiftning, dvs. enligt sin ordalydelse och med stöd av offentliga förarbeten.

**Prop. 1976/77:2
s. 6
Dubbelt hemvist
p.g.a. den s.k.
treårs-regeln**

... Av särskilt intresse i detta sammanhang är bestämmelsen i art. IV punkt 3, som saknar motsvarighet i andra svenska dubbelbeskattningsavtal, samt punkt II i protokollet. I de fall en svensk medborgare anses bosatt i Sverige enligt bestämmelserna i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928: 370) och i Spanien enligt spansk lagstiftning skall den skattskyldiges hemvist för tillämpning av avtalet avgöras genom

överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna. Vad som avses med uttrycket "behörig myndighet" anges i *art. III punkt 1 h*. Det synes ändamålsenligt att överenskommelser enligt *art. IV punkt 3* handläggs av riksskatteverket. Förfarandet enligt *art. IV punkt 3* tillämpas endast under de första tre åren efter den skattskyldiges utflyttning från Sverige. Uppkommer dubbel bosättning för den skattskyldige under senare år, löses denna enligt bestämmelserna i *art. IV punkt 2*. Detsamma gäller fall av dubbel bosättning då fysisk person anses bosatt i Sverige på annan grund än enligt nyssnämnda bestämmelser i kommunalskattelagen.

Riksskatteverket anser att bestämmelsen i *art. IV punkt 3* medför rättsosäkerhet och att den dessutom är ohanterlig från administrativ synpunkt. Verket framhåller också att det för den enskilde måste framstå som otillfredsställande att inte i förväg kunna beräkna sitt skatterättsliga hemvist. Om parterna avsett att treårs-regeln skulle gälla, borde enligt verkets mening bestämmelsen ha utformats i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Schweiz.

Jag vill för egen del framhålla följande. Den bestämmelse i dubbelbeskattningsavtalet med Schweiz som riksskatteverket syftar på finns intagen i *art. 25 § 2* i avtalet (SFS 1966:554) och föreskriver att fysisk person, som enligt avtalet har hemvist i Schweiz och som därjämte enligt bestämmelserna i de svenska skattelagar som omfattas av avtalet anses bosatt i Sverige, får beskattas i Sverige, oavsett övriga bestämmelser i avtalet. Avtalsbestämmelsen avser endast svenska medborgare och gäller endast under tre år efter avresan från Sverige. Den bestämmelse i svensk skattelag som åsyftas i avtalet är den av riksskatteverket nämnda s.k. treårs-regeln (*numera femårs-regeln; RSV:s anm.*) i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till *53 §* kommunalskattelagen. Denna regel innebär, såvitt nu är fråga, att svensk medborgare, som flyttar från Sverige, alljämt skall anses bosatt i Sverige intill dess tre år (*numera fem år; RSV:s anm.*) har förflutit från avresan, om han inte visar att han under beskattningsåret inte haft väsentlig anknytning till Sverige.

Kommunalskattelagens (*tidigare; RSV:s anm.*) treårs-regel har alltså i denna del i princip skrivits in i det svensk-schweiziska avtalet och skall tillämpas även om sedvanliga regler i avtalet om var en person skall anses ha hemvist för tillämpning av avtalet skulle medföra att hemvistet skall anses ligga i Schweiz. *Art. 25 § 2* i avtalet med Schweiz innehåller även särskilda avräkningsregler för att förhindra dubbelbeskattning i de fall då treårs-regeln (*numera femårs-regeln; RSV:s anm.*) tillämpats.

Prop. 1976/77:2
s. 7

Vid förhandlingarna med Spanien föreslogs från svensk sida en avtalsregel motsvarande den som har intagits i det svensk-schweiziska avtalet. På spansk sida var man emellertid inte villig att acceptera sådana avtalsregler, vilka enligt spansk uppfattning skulle innebära avsteg från de av OECD rekommenderade reglerna för bestämmande av en persons skatterättsliga hemvist. Efter långvariga förhandlingar lyckades de båda delegationerna enas om den kompromisslösning som har intagits i art. IV punkt 3 i avtalsförslaget. Givetvis hade en regel liknande den i avtalet med Schweiz varit att föredra framför allt från administrativ synpunkt. Riksskatteverkets påpekanden rörande olägenheterna för den skattskyldige har ett visst berättigande. Sådana olägenheter uppkommer dock även vid tillämpning av de sedvanliga hemvistreglerna i dubbelbeskattningsavtal i fall där skattskyldig har dubbelt hemvist. Det torde f.n. inte vara möjligt att bedöma i vilken omfattning den föreslagna nya bestämmelsen kommer att behöva tillämpas. Att en viss administrativ belastning kommer att uppstå för riksskatteverket torde dock vara klart. Skulle det visa sig att bestämmelsen i den praktiska tillämpningen blir alltför ohanterlig, får kontakt tas med spansk myndighet i syfte att revidera avtalet i denna del. Det synes knappast nödvändigt att här ge några närmare anvisningar om de särskilda överenskommelser som riksskatteverket skall träffa med spansk myndighet i hemvistfrågor. Det bör dock understrykas att bakgrunden till den föreslagna bestämmelsen är att treårs-regeln (*numera femårs-regeln; RSV:s anm.*) i kommunalskattelagen i varje fall i princip skall kunna tillämpas i förhållande till Spanien. Det är alltså normalt inte meningen att frågan om dubbelt hemvist skall lösas med ledning av reglerna i art. IV punkt 2, även om detta undantagsvis kan vara motiverat. Den situationen kan alltså uppkomma att fråga om dubbelt hemvist inte kan lösas utan den skattskyldige kommer att anses ha hemvist i båda staterna. I sådant fall tillämpas avtalet på svensk sida som om den skattskyldige enligt avtalet har haft hemvist i Sverige och inte i Spanien. Har den skattskyldige exempelvis inkomst från Spanien vilken har beskattats där, får den spanska skatten avräknas mot svensk skatt enligt bestämmelserna i art. XXIV punkt 1. Avräkning får emellertid ske endast för sådan spansk skatt som skulle ha fått tas ut enligt avtalet om den skattskyldige inte haft hemvist i Spanien, t.ex. skatt på inkomst av fastighet i Spanien, skatt på utdelning från bolag i Spanien, dock högst med belopp motsvarande 15 % av utdelningen. Spansk skatt som har utgått på grund av att den skattskyldige enligt spansk lagstiftning är bosatt i Spanien får inte avräknas. Det särskilda avräkningsförfarande som har införts i den tidigare berörda

bestämmelsen i art. 25 § 2 i det svensk-schweiziska avtalet kan alltså inte tillämpas i förhållande till Spanien.

RSV:s kommentar

De i avtalet intagna hemvistreglerna saknar betydelse för var en person i skattehänseende skall anses vara bosatt enligt intern svensk rätt. Såsom framgår av artikel IV punkt 1 - "Vid tillämpningen av detta avtal förstås" - reglerar artikel IV endast frågan om var en person skall anses ha sin hemvist vid tillämpningen av avtalet. Avtalets hemvistregler saknar således betydelse t.ex. när det gäller att avgöra om kupongskatt skall tas ut på utdelning eller om utdelningen skall beskattas i enlighet med bestämmelserna i SIL. Däremot inverkar bestämmelserna i de avtalslutande staternas interna rätt på avtalets hemvistregler. Detta sammanhänger med att frågan om var en fysisk eller juridisk person vid tillämpning av avtalet skall anses ha sin hemvist i första hand skall avgöras med ledning av den interna lagstiftningen i respektive stat (jfr t.ex. prop. 1991/92:11 s. 37 om dubbelbeskattningsavtal med Barbados).

**Prop. 1976/77:2
s. 8**

Uttrycket "fast driftställe" definieras i art. V. I detta sammanhang bör även observeras de särskilda bestämmelserna i punkt III i protokollet.

RSV:s kommentar

Fast driftställe

Artikel V punkt 2 innehåller 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. För att t.ex. en filial skall anses som fast driftställe måste alltså de i punkt 1 uppställda villkoren vara uppfyllda.

3.3 Skatteavtalets beskattningsregler

**Propen. s. 8
RSV:s kommentar**

De materiella beskattningsreglerna återfinns i art. VI-XXIII. Artiklarna VI-XXIII innehåller avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster. Avtalets uppdelning i olika inkomster har betydelse endast vid tillämpningen av avtalet och inte vid bestämmandet av vilket inkomstslag och vilken förvärvskälla inkomsten skall hänföras till enligt svensk intern skatterätt. Beskattningen i Sverige sker med utgångspunkt i svensk intern rätt. En inkomst får endast beskattas i Sverige om så kan ske enligt gällande interna skatteförfattningar. Har Sveriges rätt att beskatta viss inkomst inskränkts genom skatteavtal måste denna begränsning iakttagas. Skatteavtal kan således - vilket också klart framgår

av första stycket av de allmänna anvisningarna till detta skatteavtal (s. 38) - aldrig utvidga utan endast inskränka Sveriges rätt att beskatta. Frågan om hur dubbelbeskattning skall undvikas regleras i artikel XXIII.

Prop. 1976/77:2
s. 8

RSV:s kommentar

Fastighet

Inkomst av fastighet får beskattas i den stat där fastigheten är belägen (art. VI).

Som framgår av artikel VI punkt 1 har den stat där fastigheten är belägen den primära beskattningsrätten till inkomster av fastigheten. Till skillnad från motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal är bestämmelsen i det spanska skatteavtalet tillämplig även i de fall då fastigheten är belägen i den stat där ägaren har hemvist.

Bostadsrätter

Observera att definitionen av uttrycket "fastighet" i punkt 2 omfattar "hyttjanderätt till fastighet" och således bl.a. svenska bostadsrätter.

Prop. 1976/77:2
s. 8

RSV:s kommentar

Inkomst av rörelse

Enligt art. VII får inkomst av rörelse beskattas i den stat där rörelsen bedrivs från fast driftställe. Som jag tidigare har nämnt definieras uttrycket "fast driftställe" i art. V.

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

Prop. 1976/77:2
s. 8

Företag med intressegemenskap

Art. VIII föreskriver att inkomst av sjöfart eller luftfart i internationell trafik beskattas endast i den stat där företaget har hemvist.

Art. IX ger möjlighet för de båda staternas myndigheter att enligt sin interna lagstiftning omräkna rörelseinkomst om obehörig vinstöverföring mellan företag med intressegemenskap kan påvisas. På svensk sida får bestämmelsen betydelse för tillämpningen av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (43 § 1 mom. ändrad senast 1965:573 [även ändrad genom SFS 1983:123; RSV:s anm.]).

Utdelning

Utdelningsbeskattningen behandlas i art. X. Utdelning får beskattas i den stat där mottagaren har hemvist (art. X punkt 1) om inte bestämmelserna i art. XXIV punkt 3 är tillämpliga. Den får även beskattas i den stat där det utdelande bolaget har hemvist (källstaten) men skatten där skall enligt bestämmelserna i art. X punkt 2 uppgå till högst 15 % eller i vissa fall högst 10 % av utdelningens belopp. Bestämmelsen i art. X punkt 5, andra stycket, innebär, att Spanien i vissa fall medges rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta utdelning från svenskt bolag till person som

RSV:s kommentar

inte har hemvist i Spanien, s.k. extraterritoriell beskattning.

Bestämmelserna i denna artikel är inte tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i tredje stat eller då det utdelande bolaget och mottagaren av utdelningen har hemvist i samma stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna i artikel XXII (annan inkomst). Inte heller är begränsningsreglerna i denna artikel tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i en avtalslutande stat om utdelningen är hänförlig till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning som det mottagande företaget har i den avtalslutande stat där det utdelande bolaget har hemvist. Beskattningen i källstaten skall i sådant fall ske i enlighet med bestämmelserna i artikel VII eller artikel XIV. 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. Om Sverige såsom källstat skall ta ut kupongskatt på utdelning eller inkomstbeskatta den enligt SIL skall bedömas med utgångspunkt i intern svensk lagstiftning. Avtalets hemvistregler har alltså inte någon betydelse vid denna bedömning utan avgörande är om den skattskyldige anses bosatt eller hemmahörande i Sverige enligt svensk intern rätt.

**Prop. 1976/77:2
s. 8**

Ränta

Ränta får enligt *art. XI punkt 1* beskattas i den stat där räntemottagaren har hemvist men den får också beskattas i den stat varifrån den härrör (källstaten). Skatten i källstaten skall dock uppgå till högst 15 % (*art. XI punkt 2*). Denna begränsning gäller dock inte i fall som avses i *art. XI punkt 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. Artikeln är inte 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 eller stadigvarande anordning i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel XXII eller inkomst av rörelse i artikel VII resp. artikel XIV.

**Prop. 1976/77:2
s. 8**

**Prop. 1976/77:2
s. 9**

Enligt *art. XII punkt 1* får royalty beskattas i den stat där royaltymottagaren har hemvist. Har royaltyn uppkommit i den andra staten (källstaten) får skatt tas ut även där men skatten får inte överstiga 10 % av royaltyns bruttobelopp (*art. XII punkt 2*). S.k. fastighetsroyalty beskattas dock enligt *art. VI*.

RSV:s kommentar

Royalty

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 eller stadigvarande anordning i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel XXII eller inkomst av rörelse i artikel VII respektive inkomst av fritt yrke i artikel XIV.

**Prop. 1976/77:2
s. 9**

Uppkommer dubbelbeskattning vid tillämpning av art. X-XII undanröjs denna genom skatteavräkning enligt art. XXIV punkt 1.

Riksskatteverket noterar i sitt yttrande, att källstatens beskattningsrätt till utdelning, ränta och royalty avviker från OECD:s modellavtal på så sätt att källstaten, dvs. den stat varifrån inkomsten härrör, har tillförsäkrats en vidare beskattningsrätt än vad som normalt gäller i avtal mellan västeuropeiska länder.

Riksskatteverket har tidigare gjort liknande påpekande i fråga om förslag till avtal med vissa stater, t.ex. Kenya och Brasilien. Jag får i dessa delar hänvisa till vad jag anförde i samband med att förslaget till avtal med förstnämnda land lades fram för riksdagen (prop. 1973:183 s. 6 ff [*se nedan; RSV:s anm.*]).

**Prop. 1973:183
s. 6; skatteavtalet
med Kenya**

Som jag tidigare antytt har riksskatteverket från principiella utgångspunkter diskuterat bestämmelserna i art. IV § 4 samt art. V och VIII—XI. Riksskatteverket menar, att dessa bestämmelser ensidigt gynnar Kenya och att de fördelningsmässiga skäl som bör vara avgörande för dubbelbeskattningsavtalens utformning synes ha undanträngts. Verket anser, att om man i avsevärd mån i avtalen tillgodoser andra syften, varierande från avtal till avtal, än att få till stånd rationella lösningar av beskattningsrättens fördelning, likformigheten i de internationella skattereglerna bryts. Detta medför, menar verket, att företagens struktur och deras etableringar påverkas på ett sätt som inte är företagsekonomiskt motiverat. Riksskatteverket anser det önskvärt, att man i möjligaste mån söker följa de av OECD rekommenderade avtalsreglerna även i förhållande till stater vilka, såsom fallet är med Kenya, inte är medlemmar av denna organisation. Verket framhåller dock, att man är medveten om att dubbelbeskattningsavtal med utvecklingsländer erbjuder särskilda problem i dessa hänseenden men att återhållsamhet med avvikelserna från OECD-modellen likväl bör iakttagas, särskilt med hänsyn till att arbetet pågår inom Förenta nationerna i syfte att åstadkomma ett modellavtal för dubbelbeskattningsavtal mellan utvecklingsländer och industriellt mer utvecklade länder.

Med anledning av riksskatteverkets erinringar får jag framhålla följande. Vid de förhandlingar som Sverige under de senaste 10 åren fört om dubbelbeskattningsavtal med andra stater, antingen dessa varit medlemmar av OECD eller inte, har OECD:s modellavtal hittills alltid kunnat användas som utgångspunkt för förhandlingarna. Jag vill emellertid erinra om att jag vid ett flertal tillfällen i samband med att dubbelbeskattningsavtal med utvecklingsländer förelagts riksdagen för godkännande betonat, att det i förhållande till sådana länder inte är möjligt att helt följa en avtalsmodell som i första hand är avsedd att tillämpas mellan industriellt utvecklade stater. Som exempel kan nämnas avtalen med Filippinerna (prop. 1966:142 s. 29), Singapore (prop. 1968: 148 s. 41), Liberia (prop. 1969:108 s. 36) och Malaysia (prop. 1971:24 s. 41—42). Motsvarande synpunkter har f.ö. framförts även beträffande avtal som ingåtts före år 1963, dvs. det år då OECD:s modellavtal publicerades (se t. ex. avtalet med Thailand, prop. 1961:192 s. 24). OECD:s modellavtal är baserat på principen om beskattning uteslutande i inkomsttagarens hemviststat. Vissa undantag härifrån till förmån för källstaten gäller dock i fråga om bl.a. inkomst av fastighet och rörelse samt utdelning och ränta. Begränsningen av källstatens, dvs. i avtal med ett utvecklingsland praktiskt taget uteslutande detta lands, beskattningsrätt är i regel inte acceptabel för utvecklingsländerna av ekonomiska och politiska skäl. Avtalen med utvecklingsländerna innehåller därför genomgående regler som innebär en utvidgad beskattningsrätt för källstaten jämfört med OECD:s modellavtal. De svenska avtalen med utvecklingsländerna är i detta hänseende ingalunda unika utan liknande avvikelser från OECD-modellen förekommer också i andra OECD-staters dubbelbeskattningsavtal med sådana länder.

**Prop. 1973:183
s. 7; skatteavtalet
med Kenya**

Riksskatteverket hänvisar i sitt yttrande till det arbete som pågår inom FN för att åstadkomma en modell till dubbelbeskattningsavtal mellan utvecklingsländer och industriländer. Verket torde avse det arbete som sedan år 1968 bedrivs av en arbetsgrupp under FN:s ekonomiska och sociala råd (ECOSOC). Gruppen, som består av representanter för både utvecklingsländer och industriländer, torde emellertid knappast kunna lägga fram något förslag till modellavtal under de närmaste åren (*arbetet inom FN resulterade i "United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries"; RSV:s anm.*). Det föreligger ganska stora olikheter i uppfattningen om avtalsreglernas utformning, inte bara mellan utvecklingsländerna och industriländerna utan också inom de båda ländergrupperna. Det kan dock nämnas, att en del utvecklingsländer inom denna arbetsgrupp gjort gällande, att OECD:s modellavtal inte ens kan användas som utgångspunkt vid

dubbelbeskattningsavtal mellan utvecklingsländer och industriländer utan att man i stället skall utgå från en primär beskattning i källstaten. I detta sammanhang kan jag också nämna, att den s.k. andinska gruppen, dvs. Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador och Peru, upprättat ett modellavtal avsett att ligga till grund för förhandlingar med stater utanför gruppen. Avtalet föreskriver en uteslutande beskattningsrätt för källstaten beträffande praktiskt taget alla inkomstslag. De avvikelser från OECD-modellen som skett i de svenska dubbelbeskattningsavtalen med utvecklingsländer måste alltså ställas i relation till de tankegångar rörande utformningen av dubbelbeskattningsavtal som enligt vad jag nyss påpekat framförts av många utvecklingsländer.

Riksskatteverket pekar också på vissa olägenheter med att dubbelbeskattningsavtalen inte är i huvudsak likformiga. På detta vill jag svara, att det är en rad faktorer som påverkar utformningen av dubbelbeskattningsavtal. I första hand är det uppenbart, att avtalsreglerna måste utformas så att de avpassas till de båda staternas skattelagstiftning. Detta gäller givetvis avtal både med utvecklingsländer och industriländer. Särskilt när det gäller utvecklingsländer kommer dock i regel även andra överväganden in i bilden. Politiska, sociala och ekonomiska förhållanden varierar avsevärt från land till land, vilket medfört att man fäster större vikt vid vissa avtalsregler än vid andra. I vissa stater kan man t.ex. vara angelägen om att stimulera investeringar av visst slag och därför beredd till fiskala eftergifter i fråga om avtalsregler som berör avkastning på sådana investeringar, under det att man på andra områden fäster större vikt vid att så långt möjligt ha kvar beskattningsrätten, även om detta skulle få vissa negativa effekter. Dessa förhållanden medför med nödvändighet ganska stora olikheter mellan avtalen.

**Prop. 1973:183
s. 8; skatteavtalet
med Kenya**

Mot bakgrund av vad jag nu anfört om de problem som uppkommer vid avtalsförhandlingar av detta slag måste de här föreslagna bestämmelserna ses som en skälig kompromiss som enligt min mening bör kunna accepteras. Det är uppenbart att det även i fortsättningen blir nödvändigt att godta liknande lösningar av dubbelbeskattningsproblem i förhållande till utvecklingsländer om några avtal över huvud taget skall komma till stånd med dessa länder.

**Prop. 1976/77:2
s. 9**

Realisationsvinst

Art. XIII behandlar beskattning av realisationsvinst. Bestämmelserna överensstämmer i princip med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal, dvs. vinst vid överlåtelse av fastighet samt rörelsetillgångar nedlagda i fast driftställe får beskattas i den stat där fastigheten resp. driftstället är beläget medan vinst vid överlåtelse av annan egendom beskattas endast där överlåtaren har

hemvist. Art. XIII punkt 3 innehåller särskilda regler för SAS och i punkt 4 andra stycket har på spanskt initiativ införts särskilda villkor för beskattning av vinst vid försäljning av rätt till sådan royalty som avses i art. XII punkt 3. Punkt 5 innehåller regler avsedda att i vissa speciella fall förhindra skatteflykt genom att en skattskyldig flyttar sitt hemvist från den ena staten till den andra. Uppkommer dubbelbeskattning i sådant fall undanröjs denna enligt de särskilda avräkningsreglerna i art. XXIV punkt 5.

RSV:s kommentar

Som tidigare nämnts omfattar definitionen av uttrycket "fastighet" i artikel VI punkt 2 nyttjanderätt till fastighet och således bl.a. svenska bostadsrätter. Sverige kan således beskatta realisationsvinst som uppkommer då en person med hemvist i Spanien avyttrar en svensk bostadsrätt (jfr RÅ 1989 ref. 37). Observera även att avtalet 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 Spanien vid betalningstillfället hindrar inte avtalet att vinsten beskattas i Sverige.

**Prop. 1976/77:2
s. 9**

Inkomst av fritt yrke beskattas enligt art. XIV. Bestämmelserna innebär, i jämförelse med OECD:s modellavtal, en utvidgning av beskattningsrätten för den stat där yrket utövas.

RSV:s kommentar

Innebörden av uttrycket "fritt yrke" belyses i punkt 2 med några typiska exempel. Det bör observeras att denna artikel behandlar fritt yrke, dvs. självständig yrkesutövning, vilket bl.a. innebär att fråga inte får vara om anställning, t.ex. läkare som tjänstgör som anställd tjänsteläkare eller ingenjör som är anställd i ett av honom ägt aktiebolag. Artikeln är inte heller tillämplig på sådan självständig verksamhet som artister eller idrottsmän utövar, utan deras verksamhet omfattas i regel av artikel XVII.

**Prop. 1976/77:2
s. 9**

Enskild tjänst

Art. XV innehåller bestämmelser om beskattning av enskild tjänst. Sådan inkomst får enligt art. XV punkt 1 i regel beskattas i den stat där arbetet utförs. En person med hemvist i en stat som utför arbete i den andra staten under kortvarig vistelse där beskattas dock endast i hemviststaten under de förutsättningar som anges i art. XV punkt 2.

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 där. Del av dag räknas som hel dag. I vistelsetiden inräknas ankomstdag, avresedag och andra dagar som tillbringas i arbetsstaten, inkl. lördagar och söndagar samt helgdagar, semestrar och sjukdagar. Vid beräkningen skall däremot inte mellanlandningar eller genomresa vid transport mellan

två andra länder tas med. Inte heller inräknas sådana dagar som den skattskyldige tillbringar i arbetsstaten p.g.a. akut sjukdom eller olycksfall som inträffar när han står i begrepp att återvända till bosättningslandet. Observera att 183-dagars perioden - till skillnad mot vad som gäller enligt OECD:s modellavtal - skall beräknas för arbetsstatens beskattningsår.

**Prop. 1976/77:2
s. 9**

Inkomst av anställning ombord på fartyg och flygplan i internationell trafik beskattas enligt de särskilda reglerna i *art. XV punkt 3*.

Styrelsearvoden

Styrelsearvoden får enligt *art. XVI* beskattas i den stat där det utbetalande bolaget 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 bevästat mötet eller inte.

**Prop. 1976/77:2
s. 9**

Inkomst som förvärfas av artister och professionella idrottsmän får enligt *art. XVII* beskattas i den stat där verksamheten utövas.

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. 1976/77:2
s. 9**

Pension på grund av enskild tjänst och livräntor beskattas enligt huvudregeln i *art. XVIII punkt 1* endast i den stat där inkomsttagaren har hemvist. *Punkt 3* innehåller dock ett par viktiga undantag.

Pension m.m.

Utbetalning enligt socialförsäkringssystemet i en stat får beskattas i denna stat. Undantagsregeln gäller dock endast om mottagaren är medborgare i den utbetalande staten. Utbetalningar enligt svensk socialförsäkringslagstiftning, t.ex. ATP och folkpension, till svensk medborgare med hemvist i Spanien får således beskattas i Sverige. Vidare gäller att utbetalningar på grund av pensionsförsäkring, som har meddelats i en stat, får beskattas i denna stat. Även här gäller dock som villkor, att mottagaren är medborgare i den stat varifrån utbetalning sker. Bestämmelsen, som tillkommit på yrkande från svensk sida, innebär att de regler om skattskyldighet för belopp som utgår på grund av pensionsförsäkring, meddelad i försäkringsrörelse i Sverige, vilka nyligen infördes i 53 § 1 mom. a kommunalskattelagen att gälla fr.o.m. 1977 års taxering (*numera 5 § 6 SINK, RSV:s anm.*), kan tillämpas i fråga om sådana försäkringsbelopp som utbetalas till svensk medborgare med hemvist i Spanien. Utbetalningar av förevarande slag får beskattas även i den stat där den som uppbär betalningen har hemvist. Uppkommer dubbelbeskattning i här omnämnda fall undanröjs denna, med avvikelse från sedvanliga regler, genom avräkning i den stat varifrån utbetalning skett, enligt de tidigare berörda särskilda

**Prop. 1976/77:2
s. 10**

ATP, folkpension

**Pensionsförsäk-
ring**

Lön, pension p.g.a. offentlig tjänst	bestämmelserna i art. XXIV punkt 5. Lön och pension på grund av statlig eller kommunal tjänst beskattas enligt <i>art. XIX punkterna 1 a och 2 a</i> i regel endast i den stat varifrån utbetalning sker. Undantag från denna regel gäller i de fall som avses i <i>art. XIX punkterna 1 b och 2 b</i> . Bestämmelserna i art. XV, XVI och XVIII om beskattning av lön, pension och andra ersättningar på grund av enskild tjänst tillämpas i de fall som avses i <i>art. XIX punkt 3</i> .
Studerande, lärare och forskare	<i>Art. XX och XXI</i> innehåller regler om skattefrihet för studerande, lärare och forskare. Bestämmelserna, som har motsvarighet i flertalet svenska dubbelbeskattningsavtal, avser att underlätta utbytet mellan staterna av sådana personer.
Övrig inkomst	Inkomst som inte har nämnts särskilt i föregående artiklar i avtalet beskattas i princip endast i den stat där inkomsttagaren har hemvist (<i>art. XXII</i>).
Förmögenhet	<i>Art. XXIII</i> reglerar beskattningen av förmögenhet. Bestämmelserna överensstämmer med sedvanliga regler i detta hänseende.

3.4 Metoder för att undanröja dubbelbeskattning

Avräkningsmetoden	<i>Art. XXIV</i> (metodartikeln) innehåller bestämmelser om hur dubbelbeskattning skall undanröjas. Som jag tidigare har nämnt tillämpar båda staterna credit of tax-metoden som huvudmetod för att undanröja dubbelbeskattning. Det normala avräkningsförfarandet regleras i <i>art. XXIV punkt 1</i> . Dessa bestämmelser innebär, såvitt avser inkomst, att beskattningen i inkomsttagarens hemviststat innefattar den skattskyldiges alla inkomster utom sådan inkomst som i avtalet uttryckligen är undantagen från beskattning i hemviststaten. Från den uträknade skatten avräknas sedan den inkomstskatt som påförts i den andra staten. Enligt förevarande avtal är det endast inkomst som avses i art. XIX punkterna 1 a och 2 a som skall beskattas uteslutande i den stat varifrån utbetalning sker. I sådana fall tillämpas inte avräkningsreglerna i art. XXIV punkt 1 utan den särskilda bestämmelsen i <i>art. XXIV punkt 2</i> . Som jag tidigare har nämnt tillämpas avräkningsmetoden inte heller i de fall som avses i <i>art. XXIV punkt 3</i> . Enligt denna bestämmelse skall utdelning från spanskt bolag till svenskt vara undantagen från svensk skatt i de fall utdelningen enligt svensk lag hade varit undantagen från beskattning om båda bolagen varit svenska. För skattefrihet fordras emellertid även att de ytterligare villkor som föreskrivs i förevarande punkt är uppfyllda. De svenska bestämmelser som åsyftas återfinns i 54 § kommunalskattelagen (54 § ändrad senast 1974:313) och 7 § lagen (1947:576) om statlig
Prop. 1976/77:2 s. 11 Skattefrihet för utdelning	

Matching credit

inkomstskatt (*numera 7 § 8 mom. sjätte-nionde styckena SIL; RSV:s anm.*). Bestämmelsen i art. XXIV punkt 3 har sin motsvarighet på spansk sida i art. XXIV punkt 6. I samband med redogörelsen för spansk skattelagstiftning nämnde jag, att lagstiftningen innehåller regler om särskilda skattelättnader i syfte att underlätta investeringar. I art. XXIV punkt 4 ges bestämmelser om avräkning från svensk skatt enligt art. XXIV punkt 1 för spansk skatt som sålunda eftergivits. Bestämmelsen har i sak oförändrad överförts från det gamla avtalet. Enligt punkt IV i protokollet skall de behöriga myndigheterna gemensamt fastställa på vilken spansk lagstiftning bestämmelserna i punkt 4 skall tillämpas. Art. XXIV punkt 5 innehåller, som jag tidigare har berört, särskilda, från art. XXIV punkt 1 avvikande avräkningsregler i fråga om skatt på realisationsvinst enligt art. XIII punkt 5 samt på utbetalningar enligt art. XVIII punkt 3.

3.5 Särskilda bestämmelser

Art. XXV innehåller regler om förbud mot diskriminering i skattehänseende. Bestämmelserna i art. XXV punkt 3 första stycket kompletteras för Sveriges del genom en särskild bestämmelse i punkt V i protokollet.

Art. XXVI reglerar förfarandet vid ömsesidig överenskommelse om tolkning eller tillämpning av avtalet.

Bestämmelser om utbyte av upplysningar för taxeringsändamål har intagits i art. XXVII. Enligt punkt VI i protokollet skall de behöriga myndigheterna genom särskild överenskommelse fastställa omfattningen av de båda staternas förpliktelser enligt denna artikel, t.ex. i vilken utsträckning sådant utbyte skall ske automatiskt, dvs. utan särskild framställning i det enskilda fallet.

RSV:s kommentar

Enligt 4 § lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden jfr 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.

**Prop. 1976/77:2
s. 11**

Art. XXVIII innehåller regler om diplomatiska och konsulära befattningshavare.

3.6 Slutbestämmelser

Ikraftträdande

Enligt *art. XXIX* träder avtalet efter ratifikation i kraft sedan ratifikationshandlingarna utväxlats. Avtalet tillämpas därefter på svensk sida i fråga om kupongskatt på utdelning som har blivit tillgänglig för lyftning under kalenderåret närmast före det då avtalet träder i kraft eller senare år, i fråga om skatt på annan inkomst som har förvärvats under kalenderåret närmast före det då avtalet träder i kraft eller senare år och i fråga om förmögenhetsskatt som har påförts på grund av taxering under kalenderåret närmast före det då avtalet träder i kraft eller senare år. På spansk sida tillämpas avtalet på inkomst som är hänförlig till kalenderåret närmast före det då avtalet träder i kraft eller senare år. Genom dessa bestämmelser kommer det nya avtalet att tillämpas i omedelbar anslutning till upphörandet av det gamla avtalet, under förutsättning att ikraftträdandet sker under år 1976.

Prop. 1976/77:2
s. 12

Art. XXX innehåller bestämmelser om upphörande av avtalet.

3.7 Sammanfattning

Protokollet

Det till avtalet fogade *protokollet* utgör en integrerande del av avtalet. Innehållet i protokollet har redovisats i samband med de bestämmelser i avtalet till vilka det hör.

Sammanfattningsvis får jag anföra följande. 1963 års svensk-spanska dubbelbeskattningsavtal utgjorde ett led i det samarbete på skatteområdet som sedan mitten av 1950-talet hade bedrivits mellan medlemsstaterna i OECD inom ramen för denna organisations skattekommitté. Avtalet blev också i stor utsträckning utformat i enlighet med de beskattningsprinciper som denna kommitté hade arbetat fram och som kom till uttryck i det avtal som OECD:s råd i juli 1963 rekommenderade som modell för bilaterala dubbelbeskattningsavtal. Det svensk-spanska avtalet måste betecknas som fullt tillfredsställande mot bakgrund av de förhållanden som rådde vid denna tid. Under mitten av 1960-talet ändrades den svenska inställningen till vissa bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalen. Detta gällde framför allt metoden för undvikande av dubbelbeskattning. I avtalet med Spanien liksom i alla tidigare ingångna svenska avtal tillämpades exempt-metoden som generell metod för att undvika dubbelbeskattning. I de avtal som har slutits under mitten av 1960-talet och senare har Sverige emellertid övergått till credit of tax-metoden som generell metod. Denna metod ansågs vara att föredra, bl.a. emedan den i princip vid beskattningen likställer inkomst, som i Sverige bosatt person

Prop. 1976/77:2
s. 13

uppbär från utlandet, med inkomst från Sverige. I de avtal som Sverige har slutit under sistnämnda tid har Sverige också regelmässigt förbehållit sig rätten att beskatta pensioner som utbetalas enligt svensk socialförsäkringslagstiftning. 1963 års avtal med Spanien kom av dessa och andra skäl med tiden att från svensk synpunkt framstå som otillfredsställande i viktiga hänseenden. På svenskt initiativ inleddes därför förhandlingar om ett nytt avtal. Sedan det efter ett par förhandlingsomgångar visat sig omöjligt att på ett flertal punkter uppnå för Sverige acceptabla regler sade Sverige upp avtalet, varefter detta upphörde att gälla med utgången av år 1974. Förhandlingarna om ett nytt avtal fortsatte emellertid efter uppsägningen och i maj 1975 nåddes överenskommelse om förslag till ett nytt avtal. Förslaget har, liksom det gamla avtalet, i stor utsträckning kunnat utformas i enlighet med OECD:s modellavtal. Bestämmelserna om beskattning av utdelning, ränta och royalty innehåller emellertid genomgående en rätt för källstaten att ta ut skatt efter högre skattesatser än de av OECD rekommenderade. Denna vidgade beskattningsrätt för källstaten får ses som en eftergift från svensk sida. Detsamma gäller de regler om avräkning i Sverige för spansk skatt som eftergivits, s.k. matching credit, som finns i metodartikeln. Högre källskattesatser och särskilda avräkningsregler fanns emellertid även i det gamla avtalet. Å andra sidan har de svenska önskemålen om bl.a. ändrad metod för undvikande av dubbelbeskattning och beskattning av vissa pensioner, t.ex. ATP-pensioner och utbetalningar på grund av pensionsförsäkring, kunnat tillgodoses. De nya avtalsbestämmelserna i art. IV punkt 3 om överläggningar mellan de behöriga myndigheterna för att lösa frågor om s.k. dubbelt hemvist kan i vissa fall komma att medföra olägenheter av i huvudsak administrativ natur. Dessa olägenheter måste dock vägas mot det faktum att bestämmelsen är en kompromiss som har tillkommit efter långvariga förhandlingar och utan vilken något avtal knappast skulle ha kommit till stånd. Bestämmelsen synes därför böra kunna accepteras. Avtalet bygger i princip på ömsesidiga åtaganden och överensstämmer i allt väsentligt med andra avtal som Sverige har ingått under senare år.