

Skatteavtal

Bolivia

RSV 360 - 068 utgåva 1

Riksskatteverket

SKATTEAVTALET MED BOLIVIA

(1994 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1995:1117 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 augusti 1996

Anitra Steen

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningar	9
Förordning (1995:1117) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bolivia	11
Lag (1994:282) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bolivia	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bolivia	14
Protokollet	37
Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bolivia	39
1 Ärendet och dess beredning	39
<i>Lagrådet</i>	39
2 Lagförslaget	39
3 Översiktligt om inkomstskattesystemet i Bolivia . .	40
4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll	41
4.1 Bakgrund	41
4.2 Avtalets tillämpningsområde	41
4.3 Definitioner m.m.	42
4.4 Avtalets beskattningsregler	50
4.5 Metoder för att undanröja dubbelbeskattning	60
4.6 Särskilda bestämmelser	61
4.7 Slutbestämmelser	61

Läsanvisningar

I detta avtalshäfte har tagits in författningarna (förordningen och lagen inklusive avtalet och protokollet) till 1994 års skatteavtal mellan Sverige och Bolivia.

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 huvud- och underrubrikerna i propositionsdelen är delvis satta av RSV.

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

Förkortningar

anv.	anvisningarna till
art.	artikel
BevU	Bevillningsutskottet
def.	definition
förordn. el. förordningen	Förordning (1995:1117) om dubbelbeskattnings- avtal mellan Sverige och Bolivia
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
lagen	Lag (1994:282) om dubbelbeskattningsavtal mel- lan Sverige och Bolivia
LSI	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontroll- uppgifter
mom.	moment
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
prop.	proposition
prot.p.	protokollspunkt
RR	Regeringsrätten
rskr.	riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
SFL	Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkU	Skatteutskottet
st.	stycke

**Förordning (1995:1117) om
dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och
Bolivia;**

utfärdad den 12 oktober 1995.

Regeringen föreskriver följande.

Lagen (1994:282) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bolivia skall träda i kraft den 1 januari 1996 och tillämpas på beskattningsår som börjar den 1 januari 1996 eller därefter.

Avtalet trädde i kraft den 4 oktober 1995.

På regeringens vägnar

JAN NYGREN

Stefan Ersson
(Finansdepartementet)

Lag (1994:282) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bolivia;

utfärdad den 28 april 1994.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs följande.

1 § Det avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst som Sverige och Bolivia undertecknade den 14 januari 1994 skall, tillsammans med det protokoll som är fogat till avtalet och som utgör en del av detta, gälla som lag här i landet.

Avtalets innehåll framgår av bilaga till denna lag.

**Tillämpas endast
i inskränkande
riktning**

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

**Ej progressions-
uppräknig**

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

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

På regeringens vägnar

CARL BILDT

BO LUNDGREN
(Finansdepartementet)

¹Prop. 1993/94:155, bet. 1993/94:SkU38, rskr. 1993/94:241.

AVTAL MELLAN KONUNGARIKET SVERIGES REGERING OCH REPUBLIKEN BOLIVIAS REGERING FÖR UNDVIKANDE AV DUBBELBESKATTNING OCH FÖRHINDRANDE AV SKATTEFLYKT BETRÄFFANDE SKATTER PÅ INKOMST

Konungariket Sverige och Republiken Bolivia, som önskar ingå ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst, har kommit överens om följande:

Artikel 1

Personer på vilka avtalet tillämpas

Def. i art. 4 p. 1

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

Artikel 2

Skatter som omfattas av avtalet

Bolivia

1. De skatter på vilka detta avtal tillämpas är

a) i Bolivia:

- 1) kompletteringsskatten till mervärdesskatten,
- 2) skatten på bolags schablonmässigt beräknade inkomst,
- 3) skatten på schablonmässigt beräknad inkomst av fastighet,
- 4) omsättningsskatten på viss egendom, och
- 5) skatten på vinst vid utvinning av kolväte;
(i det följande benämnda "boliviansk skatt");

Sverige

b) i Sverige:

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

¹Den engelska texten finns i SFS 1994:282; RSV:s anm.

Inkomstskatter

Vid tillämpningen av detta avtal skall de skatter som anges i denna punkt anses vara skatter på inkomst.

"Nya" skatter

2. Avtalet tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av detta avtal påförs vid sidan av eller i stället för de skatter som anges i punkt 1¹.

De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall meddela varandra de väsentliga ändringar som vidtagits i respektive skattelagstiftning.

Artikel 3*Allmänna definitioner*

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

Def. av "Bolivia"

a) "Bolivia" åsyftar Republiken Bolivia och innefattar när uttrycket används i geografisk betydelse det område över vilket Republiken Bolivias skattelagar är tillämpliga;

Def. av "Sverige"

b) "Sverige"² åsyftar Konungariket Sverige och innefattar, när uttrycket används i geografisk betydelse, Sveriges territorium, Sveriges territorialvatten och andra havsområden över vilka Sverige, i överensstämmelse med folkrättens regler, utövar suveräna rättigheter eller jurisdiktion;

**Def. av "avtals-
slutande stat"**

c) "en avtalsslutande stat" och "den andra avtalsslutande staten" åsyftar Bolivia eller Sverige, beroende på sammanhanget;

Def. av "person"

d) "person" inbegriper fysisk person, bolag och annan sammanlutning;

Def. av "bolag"

e) "bolag" åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person;

**Def. av "företag i
en avtalsslutande
stat"**

f) "företag i en avtalsslutande stat"³ och "företag i den andra avtalsslutande staten" åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten;

**Def. av "internatio-
nell trafik"**

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

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

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

³Se RÅ 1991 not 228; RSV:s anm.

16 Avtalet

Def. av "medborgare"

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

Def. av "behörig myndighet"

- i) "behörig myndighet" åsyftar:
- 1) i Bolivia, "Ministro de Hacienda y Desarrollo Económico", dess befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet vid tillämpningen av detta avtal;
 - 2) i Sverige, finansministern, hans befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet vid tillämpningen av detta avtal.

Tolkningsregel

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

Artikel 4

Hemvist

Def. av "person med hemvist ..."

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat"¹ person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet.

Jfr art. 1

Uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" inbegriper inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat. Dock skall uttrycket inbegripa varje person som är bosatt och skattskyldig i Bolivia enligt boliviansk lagstiftning.

Dubbelt hemvist, fysisk person

2. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna², bestäms hans hemvist på följande sätt:

- a) Han anses ha hemvist i den stat där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande. Om han har en sådan bostad i båda staterna, anses han ha hemvist i den stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena);

¹Jfr prop. 1995/96:121 och RR:s dom den 14 juni 1996 i mål nr 1716-1993; RSV:s anm.

²Se RÅ 1987 not 309; RSV:s anm.

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

**Dubbelt hemvist,
annan än fysisk
person**

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

Artikel 5

Fast driftställe

Definition

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "fast driftställe" en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs¹.

Exemplifiering

2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar bland annat:
- a) plats för företagsledning,
 - b) filial,
 - c) kontor,
 - d) fabrik,
 - e) verkstad,
 - f) lantbruk eller plantage, och
 - g) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar.

Byggnadsverksamhet etc.

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

6 månader

Undantag

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

¹Jfr punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL; RSV:s anm.

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

**Undantag från p. 4;
Inköp av mineralprodukter**

Beroende representant

Oberoende representant

5. Om ett företag för inköp av mineralprodukter till företaget innehar en stadigvarande plats för affärsverksamhet i en avtalsslutande stat skall - utan hinder av bestämmelserna i punkt 4 i denna artikel - sådan stadigvarande plats anses utgöra fast driftställe.

6. Om en person (som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 7 tillämpas) är verksam i en avtalsslutande stat för ett företag i den andra avtalsslutande staten, anses detta företag -utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 - ha fast driftställe i den förstnämnda avtalsslutande staten beträffande varje verksamhet som denna person bedriver för företaget om sådan person har och i denna stat regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn såvida inte verksamheten är begränsad till sådan som anges i punkt 4 och som - om den bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet - inte skulle göra denna stadigvarande plats för affärsverksamhet till fast driftställe enligt bestämmelserna i nämnda punkt.

7. Företag i en avtalsslutande stat anses inte ha fast driftställe i den andra avtalsslutande staten endast på den grund att företaget bedriver affärsverksamhet i denna stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, under förutsättning att sådan person därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet.

"Närstående företag"

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

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

Def. av "fast egendom"

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

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

Brukande, uthyrning etc.

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

Fast egendom i näringsverksamhet

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

Se prop.uttalande på s. 51

5. Ingenting i detta avtal hindrar Bolivia från att ta ut "skatten på schablonmässigt beräknad inkomst av fastighet" på fast egendom belägen i Bolivia.

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

Artikel 7

Inkomst av rörelse

1. Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i den andra staten, men endast så stor del därav som är hänförlig till det fasta driftstället.
- Inkomstberäkning**
2. Om företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe, hänförs, om inte bestämmelserna i punkt 3 föranleder annat, i vardera avtalsslutande staten till det fasta driftstället den inkomst som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat, om det varit ett fristående företag, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör.
- Avdrag**
3. Vid bestämmandet av fast driftställes inkomst medges avdrag för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället, härunder inbegripna utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes.
4. I den mån inkomst hänförlig till fast driftställe brukat i en avtalsslutande stat bestämmas på grundval av en fördelning av företagets hela inkomst på de olika delarna av företaget, hindrar bestämmelserna i punkt 2 inte att i denna avtalsslutande stat den skattepliktiga inkomsten bestäms genom sådant förfarande.¹ Den fördelningsmetod som används skall dock vara sådan att resultatet överensstämmer med principerna i denna artikel.
5. Inkomst hänförs inte till fast driftställe endast av den anledningen att varor inköps genom det fasta driftställets försorg för företaget. Det angivna begränsar inte Bolivias rätt att beskatta ett fast driftställe i det fall ett företag förvärvar mineralprodukter genom det fasta driftstället.
6. Vid tillämpningen av föregående punkter bestäms inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället genom samma förfarande år från år, såvida inte goda och tillräckliga skäl föranleder annat.
- Artikelns tillämplighet**
7. Ingår i inkomst av rörelse inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar av detta avtal, berörs bestämmelserna i dessa artiklar inte av reglerna i förevarande artikel.

¹Jfr RÅ 1971 ref. 50; RSV:s anm.

Artikel 8

Sjöfart och luftfart

**OBS prot.p. 1
Def. i art. p. 3 1 g**

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

SAS

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

**Deltagande i pool
etc.**

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

Artikel 9

Företag med intressegemenskap

**Jfr 43 § 1 mom.
KL**

1. I fall då

- a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i detta företags kapital, eller
- b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital, iaktas följande.

Om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.

2. I fall då en avtalsslutande stat i inkomsten för ett företag i denna stat inräknar - och i överensstämmelse därmed beskattar - inkomst, för vilken ett företag i den andra avtalsslutande staten beskattats i denna andra stat, samt den sålunda inräknade inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall denna andra

stat, om den anser att det är berättigat att inkomsten inräknats på angivet sätt, genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten där. Vid sådan justering iakttas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

Jfr art. 3 p. 1 i

Artikel 10

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.

Källskatt:

fysisk person 15 %

bolag 0/15 %

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 får emellertid utdelningen beskattas även i den avtalsslutande stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till utdelningen får skatten inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp. Om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som innehar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital, undantas utdelningen från beskattning i den stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist.

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

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

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

**Undantag från
p. 1 och 2**

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

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

5. Om bolag med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst från den andra avtalsslutande staten, får denna andra stat inte beskatta utdelning som bolaget betalar, utom i den mån utdelningen betalas till person med hemvist i denna andra stat eller i den mån

den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning i denna andra stat, och ej heller på bolagets icke utdelade vinst ta ut en skatt som utgår på bolagets icke utdelade vinst, även om utdelningen eller den icke utdelade vinsten helt eller delvis utgörs av inkomst som uppkommit i denna andra stat.

Artikel 11

Ränta

**Källskatt
max. 15 %
OBS prot.p. 1 och
2**

**Undantag från
p. 2
OBS prot.p. 1**

**Def. av "finansiell
institution av
offentligrättslig
karaktär" enligt p.
3**

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 i enlighet med lagstiftningen där.

2. Röntan får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till röntan får skatten inte överstiga 15 procent av röntans bruttobelopp.

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 skall rönta som anges i punkt 1 beskattas endast i den avtalsslutande stat där mottagaren till röntan har hemvist om något av följande krav uppfylls:

- a) röntan betalas till regeringen i en avtalsslutande stat, centralbanken i en avtalsslutande stat, politisk underavdelning eller till en lokal myndighet i en sådan stat,
- b) röntan betalas av sådan person som anges i a,
- c) röntan betalas med anledning av ett lån beviljat eller garanterat av en finansiell institution av offentligrättslig karaktär med syfte att främja export och utveckling om krediten beviljats eller garanterats på särskilt förmånliga villkor, eller
- d) röntan betalas med anledning av kreditförsäljning av ett företag i en avtalsslutande stat av varor eller industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning till ett företag i den andra avtalsslutande staten.

4. De avtalsslutande staterna är överens om att beträffande punkt 3 i denna artikel innefattar uttrycket "finansiell institution av offentligrättslig karaktär" i Sverige SWEDECORP (Styrelsen för internationellt näringslivsbistånd) och Swedfund International AB eller varje svensk institution som upprättas av den svenska regeringen för att fullgöra samma ändamål som de förut nämnda institutionerna.

**Def av "ränta"
enligt art. 11**

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

**Undantag från
p. 1, 2 och 3**

6. Bestämmelserna i punkterna 1, 2 och 3 tillämpas inte, om den som har rätt till räntan har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken räntan härrör, från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den fordran för vilken räntan betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

"Källregel"

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

Intressegemenskap

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

Artikel 12

Royalty

Källskatt
max. 15%
OBS prot.p. 1 och 2

Def. av "royalty"
enligt art. 12

Undantag från p. 1 och 2

"Källregel"

Intressegemenskap

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 i enlighet med lagstiftningen där.

2. Royaltyn får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till royaltyn, får skatten inte överstiga 15 procent av royaltyns bruttobelopp.

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

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

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

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

sådant fall beskattas överskjutande belopp enligt lagstiftningen i vardera avtalsslutande staten med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

Artikel 13

Realisationsvinst

Fast egendom

1. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6¹ och som är belägen i den andra avtalsslutande staten, eller på grund av överlåtelse av andelar i ett bolag vars tillgångar huvudsakligen består av sådan egendom, får beskattas i denna andra stat.

Lös egendom i fast driftställe m.m.

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

Skepp och luftfartyg OBS prot.p. 1

SAS

3. Vinst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik eller av lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp eller luftfartyg, beskattas endast i denna stat. Bestämmelserna i denna punkt tillämpas beträffande vinst som förvärvas av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS) 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).

Övrig egendom

OBS prot.p. 1

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

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

Andelar/rättigheter efter utflyttning

5 år

5. Vinst på grund av avyttring av andelar eller andra rättigheter i ett bolag med hemvist i en av de avtalsslutande staterna som förvärvas av en fysisk person som har haft hemvist i denna stat och fått hemvist i den andra avtalsslutande staten får - utan hinder av bestämmelserna i punkt 4 - beskattas i den förstnämnda avtalsslutande staten om avyttringen av andelarna eller rättigheterna inträffar vid något tillfälle under de fem år som följer närmast efter den tidpunkt då den fysiska personen upphört att ha hemvist i den förstnämnda staten.¹

Artikel 14

Självständig yrkesutövning

Stadigvarande anordning

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

Exempel på "fritt yrke"

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

Artikel 15

Enskild tjänst

Undantag från p. 1

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

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 beskattas ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete

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

183-dagarsregel

som utförs i den andra avtalsslutande staten, endast i den förstnämnda staten, om

- a) mottagaren vistas i den andra staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, och
- b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i den andra staten eller på dennes vägnar, samt
- c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i den andra staten.

Undantag från

p. 1 och 2

- ombordanställda

- SAS

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

Artikel 16

Styrelsearvode

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

Artikel 17

Artister och idrottsmän

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

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

Artikel 18

Pension, livränta och liknande ersättning

Pension, livränta och utbetalning enl. socialförsäkringslagstiftning

1. Pension och annan liknande ersättning, utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen och livränta, vilka härrör från en avtalsslutande stat och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i den förstnämnda avtalsslutande staten.

Def. av "livränta"

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

Artikel 19

Offentlig tjänst

Lön m.m.

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

**Undantag
Jfr prot.p. 1**

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

Lokalanställda

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

Undantag

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

Artikel 20

Studering

"Understöd" från annan stat

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

Bidrag, stipendier och anställningsinkomst

2. Såvitt avser bidrag, stipendier och anställningsinkomst som inte omfattas av bestämmelserna i punkt 1, skall en student eller affärspraktikant som avses i nämnda punkt under det undervisningen eller utbildningen pågår vara berättigad till samma befrielse, lättnader och förmåner vid beskattningen som gäller för en person med hemvist i den avtalsslutande stat som han vistas i.

OBS p. 3

Vistelse minst sex månader

3. Punkt 2 är endast tillämplig om studenten eller affärspraktikanten stannar i mer än sex månader i den avtalsslutande stat i vilken han vistas för sin undervisning eller utbildning.

Artikel 21

Annan inkomst

OBS prot.p. 1

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

Undantag

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

Metodartikeln	Artikel 22
	<i>Undanröjande av dubbelbeskattning</i>
Bolivia	1. Beträffande Bolivia skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:
Avräkning från inkomstskatt	a) Svensk skatt som erläggs enligt svensk lagstiftning och i enlighet med bestämmelserna i detta avtal på inkomst med källa i Sverige - antingen betalningen sker direkt eller genom avdrag - skall (med undantag beträffande utdelning för skatt som skall betalas på den vinst av vilken utdelning betalas) ¹ avräknas från den bolivianska skatt på samma inkomst som den svenska skatten har beräknats;
Avräkning av bakomliggande bolagsskatt	b) När bolag med hemvist i Sverige betalar utdelning till bolag med hemvist i Bolivia vilket bolag direkt eller indirekt kontrollerar minst 10 procent av det utbetalande bolagets sammanlagda röstvärde, skall den skatt som skall avräknas (utöver den svenska skatt för vilken avräkning kan medges i enlighet med a i denna punkt) även omfatta den svenska skatt som erlagts på bolagets bakomliggande vinst av vilken utdelningen betalas.
Sverige	2. Beträffande Sverige skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:
Avräkning från inkomstskatt	a) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt boliviansk lagstiftning och i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Bolivia, skall Sverige - med beaktande av bestämmelserna i svensk lagstiftning beträffande avräkning av utländsk skatt (även i den lydelse de framdeles kan få genom att ändras utan att den allmänna princip som anges här ändras) - från den svenska skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i Bolivia för inkomsten.
Se d nedan	b) Om en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i detta avtal, beskattas endast i Bolivia, får Sverige vid fastställandet av skattesatsen för svensk progressiv skatt beakta den inkomst som skall beskattas endast i Bolivia.
Progressionsförbehåll	c) Utan hinder av bestämmelserna i a är utdelning från bolag med hemvist i Bolivia till bolag med hemvist i Sverige undantagen från svensk skatt enligt bestämmelserna i svensk lag om skattebefrielse för utdelning som erhålles av svenska bolag från dotterbolag utomlands ² .
OBS 3 § lagen	
Skattefrihet för utdelning	

¹I SFS 1994:282 står felaktigt ett "skall" här; RSV:s anm.

²Se 7 § 8 mom. sjätte och sjunde styckena SIL; RSV:s anm.

Def. av "den skatt som erlagts i Bolivia"

Matching exempt

Tillämplig t.o.m. år 2005

Tidsbegränsning av d

- d) Vid tillämpningen av a anses "den skatt som erlagts i Bolivia" innefatta bolivianska skatter som anges i punkt 1 a i artikel 2, även om sådana skatter uttagits på grundval av en schablonmässigt beräknad inkomst. Vid tillämpningen av c skall en skatt på 15 procent på ett underlag beräknat efter svenska regler anses ha erlagts, om den vinst från vilken utdelningen betalas härrör från någon av följande aktiviteter och verksamheten har bedrivits i Bolivia; Industriell verksamhet eller tillverkningsverksamhet eller jordbruk (däri inbegripet boskapsuppfödning), skogsbruk, fiske, turism (däri inbegripet restaurang- och hotellverksamhet), gruv- och stenbrytning, oljerelaterad verksamhet samt byggnadsverksamhet (däri inbegripet anläggning av vägar).
- e) Bestämmelserna i d gäller under de tio första åren under vilka detta avtal tillämpas. Denna period kan förlängas genom en ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna.

Artikel 23

Förbud mot diskriminering

Medborgarskap; se def. i art. 3 p. 1 h

Fast driftställe

1. Medborgare i en avtalsslutande stat skall inte i den andra avtalsslutande staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som medborgare i denna andra stat under samma förhållanden är eller kan bli underkastad¹. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 1 tillämpas denna bestämmelse även på person som inte har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna.

2. Beskattningen av fast driftställe, som företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, skall i denna andra stat inte vara mindre fördelaktig än beskattningen av företag i denna andra stat, som bedriver verksamhet av samma slag².

3. Utom i de fall då bestämmelserna i artikel 9 punkt 1, artikel 11 punkt 8 eller artikel 12 punkt 6 tillämpas, är ränta, royalty och annan betalning från företag i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten avdragsgilla vid bestämmandet av den beskattningsbara inkomsten för sådant företag på samma villkor som betalning till person med hemvist i den

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

²Jfr 6 § 1 mom. första stycket c SFL; RSV:s anm.

förstnämnda staten. På samma sätt är skuld som företag i en avtalsslutande stat har till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten avdragsgill vid bestämmandet av sådant företags beskattningsbara förmögenhet på samma villkor som skuld till person med hemvist i den förstnämnda staten.

Bolivianskt ägande av svenskt företag (och omvänt)

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

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

Artikels tillämplighet

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

Artikel 24

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

Beskattning i strid med avtalet

1. Om en person anser att en avtalsslutande stat eller båda avtalsslutande staterna vidtagit åtgärder som för honom medför eller kommer att medföra beskattning som strider mot bestämmelserna i detta avtal, kan han, utan att detta påverkar hans rätt att använda sig av de rättsmedel som finns i dessa staters interna rättsordning, framlägga saken för den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat där han har hemvist eller, om fråga är om tillämpning av artikel 23 punkt 1, i den avtalsslutande stat där han är medborgare. Saken skall framläggas inom tre år från den tidpunkt då personen i fråga fick vetskap om den åtgärd som givit upphov till beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet.

Def. i art. 3 p. 1 i

Överenskommelse i enskilda fall

2. Om den behöriga myndigheten finner invändningen grundad men inte själv kan få till stånd en tillfredsställande lösning, skall myndigheten söka lösa frågan genom ömsesidig överenskommelse med den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten

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

i syfte att undvika beskattning som strider mot avtalet. Överenskommelse som träffats genomförs utan hinder av tidsgränser i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning.

Generella överenskommelser

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

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

Artikel 25

Utbyte av upplysningar¹

RSV behörig myndighet

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

Integritetsskydd

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

- a) vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning och administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten,
- b) lämna upplysningar som inte är tillgängliga enligt lagstiftning eller sedvanlig administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten,

¹Jfr lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden och prop. 1989/90:14; RSV:s anm.

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

Artikel 26

Diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän¹

Bestämmelserna i detta avtal berör inte de privilegier vid beskattningen som enligt folkrättens allmänna regler eller bestämmelser i särskilda överenskommelser tillkommer diplomatiska företrädare eller konsulära tjänstemän.

Artikel 27

Ikraftträdande

1. Var och en av de avtalsslutande staterna skall underrätta den andra avtalsslutande staten när de åtgärder vidtagits som krävs enligt lagstiftningen i den egna staten för att detta avtal skall träda i kraft.

2. Avtalet skall träda i kraft trettio dagar efter den dag då den sista av dessa underrättelser tas emot och avtalets bestämmelser tillämpas därefter på inkomst beträffande vilken skatt tas ut för beskattningsperiod som börjar den 1 januari det år som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare.

Avtalet trädde i kraft 1995-10-04; se förordningen

Artikel 28

Upphörande

Detta avtal förblir i kraft till dess att det uppsägs av en avtalsslutande stat. Vardera avtalsslutande staten kan på diplomatisk väg, skriftligen uppsäga avtalet genom underrättelse härom minst sex månader före utgången av något kalenderår som följer efter en tidrymd av fem år från den dag då avtalet trätt i kraft. I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla på inkomst beträffande vilken skatt tas ut för beskattningsperiod som börjar den 1 januari det år som följer närmast efter det år då uppsägningen skedde eller senare.

Kan sägas upp tidigast 2000-10-05

¹Se lag (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall; RSV:s anm.

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

Som skedde i Stockholm den 14 januari 1994, i två exemplar på spanska, svenska och engelska språken. För den händelse att tvist uppkommer vid tolkningen skall den engelska texten äga företräde.

För Konungariket Sveriges
regering

För Republiken Bolivias
regering

Bo Lundgren

J. Medardo Navia Quiroga

PROTOKOLL

Vid undertecknandet av avtalet mellan Konungariket Sveriges regering och Republiken Bolivias regering för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst, har undertecknade kommit överens om att följande bestämmelser skall utgöra en del av avtalet.

Subject to tax- regel

1. Till samtliga bestämmelser i avtalet

Om (med undantag för artikel 10) en avtalsslutande stats rätt att beskatta inkomst enligt avtalet är begränsad och inkomsten enligt lagstiftningen i den andra avtalsslutande staten anses härröra från källa i utlandet och därför undantagen från beskattning i denna andra stat, får den förstnämnda avtalsslutande staten - i syfte att förhindra skatteundandragande - beskatta sådan inkomst utan hinder av övriga bestämmelser i detta avtal.

Mest gynnad nationsklausul

2. Till artiklarna 11 och 12

Om Bolivia i ett ikraftvunnet avtal för undvikande av dubbelbeskattning med något annat land som är medlem i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling överenskommit att tillämpa en lägre skattesats på ränta och royalty än den som anges i artiklarna 11 och 12, skall denna lägre skattesats ersätta den skattesats som anges i angivna artiklar och tillämpas från den dag då det avtalet träder i kraft.

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

Som skedde i Stockholm den 14 januari 1994, i två exemplar på spanska, svenska och engelska språken. För den händelse att tvist uppkommer vid tolkningen skall den engelska texten äga företräde.

För Konungariket Sveriges
regering

För Republiken Bolivias
regering

Bo Lundgren

J. Medardo Navia Quiroga

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bolivia

1 Ärendet och dess beredning

**Prop. 19
s. 36**

Historik

På initiativ av Bolivia ägde förhandlingar om ett dubbelbeskattningsavtal rum i La Paz den 20–22 september 1993. Ett utkast till dubbelbeskattningsavtal paraferades sistnämnda dag. Det paraferade utkastet var upprättat på spanska och engelska. En svensk text har därefter upprättats och tillsammans med den engelska texten remitterats till *Kammarrätten i Jönköping* och till *Riksskatteverket*. Förutom önskemål om vissa klarlägganden i propositionen har remissinstanserna inte haft något att erinra. Avtalet undertecknades den 14 januari 1994. Ett förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal har upprättats inom Finansdepartementet.

Lagrådet

Såsom framgår av 2 § i den föreslagna lagen skall avtalets beskattningsregler tillämpas endast i den mån de medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga. Regeringen anser på grund härav och på grund av förslaget beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse. Lagrådets yttrande har därför inte inhämtats.

2 Lagförslaget

Lagförslaget består dels av paragraferna 1-3, dels av en bilaga som innehåller avtalstexterna på svenska och engelska.

Lagen

I förslaget till lag föreskrivs att avtalet skall gälla som lag här i landet (1 §). Vidare regleras där frågan om förhållandet mellan de regler i avtalet som föreskriver att beskattning skall ske och annan skattelag (2 §). Bestämmelsen innebär att beskattning inte kan ske på grund av avtalets regler. Endast om det i annan skattelag som kommunalskattelagen (1928:370), KL, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, etc. föreskrivits en skattskyldighet kan beskattning komma i fråga. I 3 § i förslaget föreskrivs att då en här bosatt person uppbär inkomst som enligt avtalet endast skall beskattas i Bolivia skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen här, dvs. någon progressionsuppräknings skall då inte ske. Sverige

**Ej progressions-
uppräknings**

**Avtalets ikraft-
trädande**

avstår numera regelmässigt från att utnyttja den rätt till progressionsuppräknung som ges i dubbelbeskattningsavtalen. Avsikten är således att ett sådant avstående skall ske även i detta fall.

Enligt art. 27 träder avtalet i kraft trettio dagar efter den dag då den sista underrättelsen om att de avtalsslutande staterna vidtagit de åtgärder som krävs för att avtalet skall kunna träda i kraft tagits emot. Det är således inte möjligt att nu avgöra vid vilken tidpunkt avtalet kommer att träda i kraft. I förslaget till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bolivia har därför föreskrivits att lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

3 Översiktligt om skattesystemet i Bolivia

**Prop. 1993/94:155
s. 37
Fysiska personer**

Inkomstskatten för fysiska personer i Bolivia utgör ett komplement till mervärdeskatten. Endast inkomster som anses ha källa i Bolivia beskattas. För person som inte är bosatt där utgår skatten på bruttoinkomsten. En person anses bosatt i Bolivia om han vistas där mer än 180 dagar under kalenderåret. Skattesatsen är 13 % vilket också är skattesatsen för mervärdeskatten. På royalty, ränta och utdelning till person som inte är bosatt i Bolivia utgår skatten i form av en definitiv källskatt som innehålls av utbetalaren. Från sammanlagda beloppet av olika inkomster får en person som är bosatt i Bolivia dra av ett belopp motsvarande två minimilöner (minimilönen per månad är för närvarande Bs 135). Dessutom får avdrag göras för erlagda socialförsäkringsavgifter. En i Bolivia bosatt person får också skattereduktion för erlagd mervärdeskatt och för ett belopp motsvarande 13 % av två minimilöner.

**Beskattningen av
bolag**

Skatten på bolags schablonmässigt beräknade inkomst utgår på rörelsens nettovärde. Skatten utgör 3 % av detta värde som beräknas med ledning av bolagets bokslut. Inventarier värderas i princip till anskaffningspriset minskat med avskrivningar baserade på inventariernas antagna livslängd. Lager värderas till det lägre av återköpspriset eller marknadspriset. Tillgångar i utländsk valuta beräknas enligt officiell valutakurs på bokslutsdagen. Alla övriga tillgångar värderas till faktisk anskaffningskostnad. Aktieinnehav i bolag som själva beskattas med denna skatt ingår dock inte i underlaget.

Skatt på fastighet

Även på fastigheter utgår en skatt avsedd att beskatta inkomst av fastighet som beräknas schablonmässigt beroende på fastighetens kommersiella värde. Skatten utgår med 0,35 %—4 % av detta värde. Förutom punktskatter på vissa konsumtionsvaror utgår en omsättningsskatt med 2 % på bruttoinkomsten vid alla affärstransaktioner och överlåtelser av varor, byggnader etc.

Oljeutvinning

Bolag som bedriver utvinning av kolväten beskattas inte med skatten på bolags schablonmässigt beräknade inkomst. I stället utgår då en skatt med 40 % på nettoinkomsten. Dessutom skall sammanlagt 31 % av värdet av produktionen betalas till det allmänna (en del till provinsen i fråga och en del till staten). Vid beräkningen av skatten på nettoinkomsten medges avräkning av skatten på produktionen. Vid beräkningen av skatten på nettoinkomsten medges avdrag för alla kostnader för inkomstens förvärvande liksom för produktionsskatten. Förluster får utnyttjas mot framtida vinster utan begränsning.

4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll

4.1 Bakgrund

OECD:s modell- avtal förebild

**Prop. 1993/94:155
s. 38**

Avtalet ansluter nära till den modell som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderat för bilaterala dubbelbeskattningsavtal, men det är också präglat av att Bolivia är mindre utvecklat än Sverige i industriellt hänseende. Således har Sverige godtagit regler i avtalet om s.k. matching exempt (art. 22 punkt 2 c och d). Detta betyder att Sverige i vissa fall medger skattefrihet för mottagen utdelning trots att det normala kravet för skattefrihet i sådant fall — en beskattning på minst 15 % beräknat på ett svenskt underlag — inte har uppfyllts.

4.2 Avtalets tillämpningsområde

Personer som om- fattas av avtalet

Art. 1 anger de personer som omfattas av avtalet. I enlighet med denna artikel, som överensstämmer med OECD:s modellavtal, skall avtalet tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna. För att avtalet skall vara tillämpligt krävs dels att fråga är om sådan person som avses i art. 3 punkt 1 d eller e, dels att denna person i enlighet med bestämmelserna i art. 4 punkt 1 har hemvist i en avtalsslutande stat, dvs. enligt den interna lagstiftningen i en avtalsslutande stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet.

Avtalet är inte tillämpligt på person som är skattskyldig endast för inkomst från källa i en avtalsslutande stat, se art. 4 punkt 1.

Uttrycket "person med hemvist ..."

Uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" inbegriper sålunda i princip endast person som är oinskränkt skattskyldig i

Skatter som omfattas av avtalet

staten i fråga. Den skattskyldighet som avses här är inte någon formell skattskyldighet. Personen skall vara skyldig att normalt erlägga skatt för de olika inkomster denne kan uppbära såväl från bosättningsstaten som från andra stater. Såsom framgått av redogörelsen för skattesystemet i Bolivia beskattas även person som är bosatt där endast för inkomst som anses ha källa där. Därför har särskilt angivits i art. 4 punkt 1 att uttrycket inbegriper varje person som är bosatt och skattskyldig i Bolivia enligt boliviansk lagstiftning. Det bör dock i detta sammanhang framhållas att de förmåner som följer av bestämmelserna i art. 6—21 i vissa fall begränsas genom bestämmelsen i punkt 1 i protokollet.

Art. 2 upptar de skatter på vilka avtalet är tillämpligt. Av punkt 2 framgår att avtalet tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag som i framtiden påförs vid sidan av eller i stället för de skatter som anges i punkt 1. Utan hinder av art. 2 tillämpas bestämmelserna om förbud mot diskriminering (art. 23) även på andra skatter än de som anges i art. 2, exempelvis på mervärdeskatt. Såsom framgått av den översiktliga beskrivningen av Bolivias skattesystem är de flesta skatter som utgår i Bolivia av annat slag än traditionella inkomstskatter. För att uppnå ett undvikande av dubbelbeskattning och en rimlig uppdelning av beskattningsrätten skall de angivna bolivianska skatterna vid tillämpningen av avtalet anses vara skatter på inkomst (art. 2 punkt 1 och art. 22 punkt 2 d).

Prop. 1993/94:155 s. 39

Allmänna definitioner

4.3 Definitioner m.m.

Art. 3 innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Innehållet i artikeln överensstämmer i huvudsak med OECD:s modellavtal. Definitioner förekommer även i andra artiklar t.ex. art. 10, 11 och 12, där den inkomst som behandlas i resp. artikel definieras.

RSV:s kommentar

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

Prop. 1993/94:155 s. 39

Tolkning av skatteavtal

När det gäller tolkning av dubbelbeskattningsavtal och då bl.a. den i art. 3 punkt 2 intagna bestämmelsen får jag hänvisa till vad som anförts i propositionen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (prop. 1989/90:33 s. 42 ff. [se nedan; RSV:s

anm.]).

RSV:s kommentar

Det kan framhållas att Wienkonventionen om traktaträtten tar sikte på att vid tvist mellan parterna om avtalets innebörd tolka parternas, dvs. staternas, avsikt med en bestämmelse i ett visst avtal och inte - beträffande skatteavtal - att reglera förhållandet mellan skattskyldiga och staten. Skatteavtalen skall i princip tolkas som annan svensk skattelagstiftning, dvs. enligt sin ordalydelse och med stöd av offentliga förarbeten (jfr departementschefens uttalande i prop. 1992/93:177 s. 51, skatteavtalet mellan Sverige och Estland).

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

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

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

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

Dubbelbeskattningsavtalen - och då framförallt inkomstskatteavtalen - har emellertid i viss utsträckning kommit att utnyttjas för att på ett inte avsett sätt helt eller delvis undgå beskattning i den ena eller i båda de avtalsslutande staterna (vilket medfört eller bidragit till att ett stort antal avtal omförhandlats eller är under omförhandling). Sätten att uppnå detta är många och kan innebära att t.ex. tjänsteinkomst artificiellt delas upp mellan en eller flera stater i syfte att uppnå skattefördelar i form av sänkt marginalskatt.

Icke avsedda skattefördelar kan också uppkomma på grund av att dubbelbeskattningsavtalens bestämmelser ofta saknar den exakthet som liknande bestämmelser i intern skattelagstiftning har. Detta sammanhänger bland annat med att de avtalsslutande staternas rättssystem sinsemellan uppvisar en rad olikheter vilket ställer stora krav på formuleringen av enskilda avtalsbestämmelser. Detta kan medföra att dessa bestämmelser, sett ur den ena statens synvinkel, inte alltid har kunnat ges en optimal utformning när det gäller att återge vad som avsetts. En annan svårighet hänför sig till det faktum att de flesta avtalsförhandlingar (dock inte de med de nordiska länderna) med nödvändighet måste föras på ett för de

avtalsslutande parterna främmande språk och att även avtalen som sådana ofta avfattas på det aktuella språket. Detta medför att ord och uttryck som på svenska eller det främmande språket har en exakt innebörd får lov att översättas och att exaktheten därvid kan gå förlorad. Detta kan även inträffa i fråga om bestämmelser som tillkommit på grund av en ensidig svensk begäran att en viss bestämmelse, med hänsyn till intern svensk rätt, skall tas in i ett avtal. Även om alla dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingår antingen avfattas såväl på ett eller flera främmande språk och svenska eller i vart fall översätts till svenska medför det ovan redovisade att den svenska texten i många fall inte kan formuleras med sådan exakthet som annan intern lagstiftning. Detta gäller också - trots att såväl skattesystemen som språken i de nordiska länderna i mångt och mycket är likartade - i fråga om det nordiska avtalet.

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

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

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

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

Vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal skall således de i avtalen förekommande begreppen - om annat inte uttryckligen anges eller klart framgår av sammanhanget - tolkas med utgångspunkt i dess svenska innebörd. Vidare bör en ledstjärna vid tolk-

ningen av dubbelbeskattningsavtal vara att avtalets syfte uppfylls, dvs. att dubbelbeskattning undviks och att skatteflykt resp. total skattefrihet förhindras. Vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtal måste därför utgångspunkten vara att om Sverige enligt intern lagstiftning äger beskatta viss inkomst eller egendom och inte uttryckligen avstått från rätten att beskatta denna så skall den beskattas här i riket. Skulle dubbelbeskattning därvid uppkomma får denna undanröjas genom att de behöriga myndigheterna träffar ömsesidiga överenskommelser, antingen i det enskilda fallet eller s.k. tolkningsöverenskommelser, på sätt anges i t.ex. art. 25 punkt 3 i 1977 års modellavtal.

RSV:s kommentar

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

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

Ett dubbelbeskattningsavtals primära syfte är att fördela beskattningsrätten till olika inkomster (och i vissa fall förmögenhetstillgångar) mellan de avtalsslutande staterna. Systematiken i avtalen vid denna fördelning bygger, som tidigare nämnts, på att en stat utpekats som hemviststat och den andra oftast utpekats som källstat (situsstat). Vid fastställandet av denna fördelning av beskattningsrätten enligt avtalets olika artiklar används ett antal termer och uttryck som i flera fall definieras i avtalet för att uttryckligen användas "vid tillämpningen av detta avtal". Om dessa termer eller uttryck över huvud taget existerar i de två staternas interna lagstiftning kan de ha en helt annan och helt olika innebörd i dessa stater.

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

Definitionerna av uttrycken "utdelning" och "ränta" kan tjäna

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

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

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

Vid antagandet att inkomsten enligt dubbelbeskattningsavtalet utgör ränta är alltså beskattningsrätten i Sverige som källstat begränsad till högst 10 % av inkomstens bruttobelopp. Prövningen huruvida ett svenskt beskattningsanspråk över huvud taget föreligger beträffande denna inkomst skall göras med utgångspunkt i andra skatteförfattningar än författningar om dubbelbeskattningsavtal. Både av artikel 10 och artikel 11 framgår att beskattningen i den stat som enligt avtalet är utpekad som källstat skall ske "enligt lagstiftningen i denna stat". Hur denna stat internt enligt sin egen lagstiftning väljer att beskatta en viss inkomst eller definiera olika uttryck och begrepp påverkas inte av ett dubbelbeskattningsavtals regler. Om den skattskyldige är oinskränkt skattskyldig enligt reglerna i KL och SIL, t.ex. därför att han anses ha väsentlig anknytning hit, skall han således så förbli oavsett förekomsten av ett dubbelbeskattningsavtal och oavsett var han enligt avtalet skall anses ha hemvist. Han är då naturligtvis bibehållen rätten till avdrag för ränteutgifter enligt 3 § 2 mom. SIL. Om Sveriges beskattningsanspråk såvitt avser denna ränteinkomst enligt intern skattelagstiftning uppgår till högst 10 % av räntans bruttobelopp - t.ex. beroende på stora avdragsgilla realisationsförluster - medför därför inte förekomsten av dubbelbeskattningsavtal någon förändring av den svenska beskattningen. Om däremot Sveriges beskattningsanspråk avseende räntan enligt intern lagstiftning uppgår till mer än 10 % av räntans bruttobelopp måste svensk skatt på räntan sättas ned till ett belopp motsvarande just 10 % av bruttobeloppet.

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

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

Avtalens begrepp skall med andra ord inte påverka tillämpningen av de interna reglerna. Frågan om en person skall anses skatterättsligt bosatt eller hemmahörande i Sverige skall avgöras utan beaktande av dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser. På samma sätt skall avtalets uppdelning av inkomster inte påverka de interna reglernas uppdelning av inkomster i olika inkomstslag. Det samma gäller givetvis beträffande avtalets uppdelning av tillgångar i olika slag av tillgångar. Beskattningen i Sverige skall ske enligt den ordning och på det sätt som föreskrivs i de interna reglerna. Föreligger ett åtagande enligt avtalet att lindra eller efterge beskattningen av viss inkomst eller förmögenhet skall dock detta åtagande iakttas vid bestämmandet av den skatt som skall debiteras. Vid tillämpning av undantagandemetoden skall därvid enligt reglerna i vissa författningar om dubbelbeskattningsavtal detta ske genom att viss inkomst eller viss tillgång inte skall medtas vid fastställandet av beskattningsbar inkomst resp. beskattningsbar förmögenhet. I andra fall skall denna metod användas så att den svenska skatt som belöper på den undantagna inkomsten eller tillgången skall fastställas genom proportionering. Den beräknade svenska skatten sätts i detta fall ned med den del av den svenska skatten som fastställts belöpa på den undantagna inkomsten eller tillgången (s.k. alternativ exempt). Vid tillämpning av avräkningsmetoden nedsätts den beräknade svenska skatten med hänsyn till erlagd utländsk skatt. Enligt avtalens regler skall den beräknade svenska skatten i vissa fall begränsas till viss procent av en betalnings bruttobelopp. Tillämpningen av ett avtals regler om förbud mot diskriminering kan också resultera i att svensk skatt skall utgå med lägre belopp än vad som annars hade varit fallet. Reglerna kan också innebära krav på beskattningens form både beträffande underlaget för beskattningen och sättet för taxeringen.

Förhållandet mellan bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal och

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

Exempel 1

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

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

Exempel 2

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

**Prop. 1993/94:155
s. 39**

Hemvist

Art. 4 innehåller regler som avser att fastställa var en person skall anses ha *hemvist vid tillämpningen av avtalet*. Reglerna brukar i bland benämnas tiebreak-regler (*dvs. reglerna i p. 2; RSV:s anm.*) och är avsedda att lösa fall av s.k. dubbel bosättning, dvs. fastställa var en person skall anses ha hemvist när reglerna i avtalet skall tillämpas.

**Hemvistreglerna
och intern rätt**

Hemvistreglerna i avtalet har således inte någon betydelse för var en person skall anses vara bosatt enligt intern skattelagstiftning, utan reglerar endast frågan om hemvist vid tillämpning av avtalet¹. Det angivna innebär t.ex. att avtalets hemvistregler saknar relevans bl.a. då det gäller att avgöra huruvida utdelning från svenska bolag skall beläggas med kupongskatt. Utdelning från svenskt bolag till en fysisk person som i skattehänseende anses bosatt i Sverige enligt intern svensk skattelagstiftning, men som har hemvist i ett annat land enligt ett dubbelbeskattningsavtal, skall således inte beläggas med kupongskatt.

Dubbelt hemvist

Punkterna 2 och 3 reglerar fall av dubbel bosättning, dvs. fall där den skattskyldige enligt svenska beskattningsregler anses bosatt i Sverige och enligt reglerna för beskattning i Bolivia anses bosatt i Bolivia. Vid tillämpningen av avtalet skall i sådana fall den skattskyldige anses ha hemvist endast i den avtalslutande stat i vilken han har hemvist enligt avtalet. En person som anses bosatt i såväl Sverige som Bolivia enligt resp. stats interna lagstiftning, men som vid tillämpningen av avtalet anses ha hemvist i Bolivia skall således i fråga om de inkomster till vilka Sverige har beskattningsrätten enligt avtalet, vid taxeringen i Sverige beskattas enligt de regler som gäller för här bosatta¹, vilket medför rätt till t.ex. grundavdrag och allmänna avdrag.

Fast driftställe

Art. 5 definierar "*fast driftställe*". Uttrycket har i förevarande avtal fått ett innehåll som i huvudsak överensstämmer med det i OECD:s modellavtal. Punkt 2 innehåller endast en uppräknings— på intet sätt uttömmande — av exempel, som vart och ett kan utgöra fast driftställe. Dessa exempel bör läsas mot bakgrund av den allmänna definitionen i punkt 1. De uttryck som räknas upp i punkt 2 "plats för företagsledning", "filial", "kontor", "lantbruk eller plantage" osv. bör därför tolkas på sådant sätt att dessa platser för affärsverksamhet utgör fasta driftställen endast om de uppfyller villkoren i punkt 1. I punkt 4 anges vissa aktiviteter som trots att de bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet ändå inte skall anses bedrivna från fast driftställe. I punkt 4 d anges bl.a. att innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för inköp av varor för företaget inte skall in-

¹Jfr prop. 1995/96:121 och RR:s dom 1996-06-14 i mål nr 1716-1993; RSV:s anm.

**Prop. 1993/94:155
s. 40**

nefattas i uttrycket fast driftställe. I punkt 5 har intagits ett undantag från denna regel beträffande företag som bedriver inköp av mineralprodukter. Även om sådant företag inte bedriver annan verksamhet i Bolivia är det ändå skattskyldigt enligt boliviansk lagstiftning. Såsom framgått tidigare utgår flera av de bolivianska skatterna på annat underlag än nettovinst. Undantaget innebär att Bolivia är bibehållet rätten att beskatta sådan verksamhet.

Svensk intern rätt

Bestämmelserna om "fast driftställe" i svensk lagstiftning finns i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL. För att ett företag i Bolivia skall kunna beskattas för inkomst av rörelse från fast driftställe i Sverige i enlighet med art. 7 i avtalet krävs att sådant driftställe föreligger enligt bestämmelserna i avtalet. Givetvis förutsätter detta att skattskyldighet föreligger även enligt svensk skattelagstiftning (jfr 2 § i den föreslagna lagen om dubbelbeskattningsavtal med Bolivia). I de flesta fall torde fast driftställe i den angivna situationen föreligga även enligt bestämmelserna i KL.

RSV:s kommentar

Den allmänna definitionen av uttrycket "fast driftställe" finns i punkt 1. De väsentliga kännetecknen på fast driftställe är därvid att det finns en plats för affärsverksamhet, att denna plats är stadigvarande samt att företaget bedriver rörelse från denna plats. För att ett bolivianskt företag skall kunna beskattas för inkomst av rörelse i Sverige krävs att fast driftställe föreligger enligt bestämmelserna i såväl intern svensk rätt (53 § KL och 6 § SIL) som avtalet.

**Prop. 1993/94:155
s. 40**

**Uppdelningen på
olika inkomster**

4.4 Avtalets beskattningsregler

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

**Uttrycket "får
beskattas"**

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

Fast egendom

Inkomst av *fast egendom* får enligt *art. 6* beskattas i den stat där egendomen är belägen. Enligt svensk lagstiftning beskattas inkomst som härrör från fastighet i vissa fall som inkomst av näringsverksamhet. Vid tillämpning av avtalet bestäms dock rätten att beskatta inkomst av fastighet med utgångspunkt från *art. 6*, dvs. den stat i vilken fastigheten är belägen får beskatta inkomsten. Detta hindrar dock inte Sverige från att beskatta inkomsten som inkomst av näringsverksamhet vid taxeringen här. Royalty från fast egendom eller för nyttjande av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång behandlas också som inkomst av fast egendom vid tillämpningen av avtalet. Annan royalty beskattas enligt *art. 12*. I punkt 5 har intagits en bestämmelse av innebörd att Bolivia har rätt ta ut "skatten på schablonmässigt beräknad inkomst av fastighet" på fast egendom i Bolivia. Såsom Kammarrätten i Jönköping påpekat följer detta redan av punkt 1. De bolivianska förhandlingarna ville dock ha detta förtydligande.

- royalty

- boliviansk skatt på fast egendom

RSV:s kommentar

Som framgår av punkt 1 är bestämmelserna i denna artikel endast tillämpliga då den fasta egendomen är belägen i en avtalslutande stat och ägaren har hemvist i den andra avtalslutande staten. Om den fasta egendomen är belägen i den stat där ägaren har hemvist eller i tredje stat är artikel 21 (annan inkomst) tillämplig. I detta avtal kan även prot.p. 1 bli tillämplig om den fasta egendomen är belägen i tredje stat. Vidare omfattar definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 nyttjanderätt till fast egendom och således bl.a. svenska bostadsrätter (jfr RÅ 1989 ref. 37 och RR 1995 ref. 91).

Prop. 1993/94:155 s. 41

Inkomst av rörelse

*Art. 7 innehåller regler om beskattning av rörelseinkomst. Sådan inkomst beskattas enligt huvudregeln i punkt 1 endast i den stat där företaget är hemmahörande. Om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i den andra staten, får emellertid inkomst som är hänförlig till driftstället beskattas i denna stat. "Fast driftställe" är med andra ord beteckningen för en sådan närvaro som ger källstaten rätt enligt avtalet att beskatta ett företag hemmahörande i den andra staten (jfr *art. 5*).*

RSV:s kommentar

Observera att ett svenskt företag som i Bolivia har en stadigvarande plats för inköp av mineralprodukter anses ha fast driftställe där och att det - som framgår av den ovan lämnade redogörelsen för innehållet i artikel 5 - enligt boliviansk lagstiftning är skattskyldigt där för verksamheten. Motsvarande gäller inte för ett bolivianskt företag i Sverige såvida inte företaget enligt bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL kan anses ha ett fast driftställe i Sverige. Det skulle annars innebära en utvidgning

**Prop. 1993/94:155
s. 41**

**Fördelning av
inkomst**

av svensk beskattningsrätt på grund av bestämmelserna i avtalet.

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

**Fördelning av
utgifter**

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

**Artikels till-
lämplighet**

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

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1993/94:155
s. 41**

Sjö- och luftfart

Art. 8 behandlar beskattning av inkomst av näringsverksamhet i form av *sjö- och luftfart* i internationell trafik. Sådana inkomster beskattas enligt punkt 1 endast i den stat där det företag som bedriver angiven verksamhet har hemvist. Detta gäller med andra ord oavsett om företaget har fast driftställe i den andra avtalslutande staten. De särskilda reglerna för SAS i punkt 2 innebär att avtalet endast reglerar beskattningen av den del av SAS inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren.

**Obehörig vinst-
överföring**

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

Utdelning;

Art. 10 behandlar beskattningen av *utdelningsinkomster*. Defi-

definitionen avser endast art. 10

initionen av uttrycket "utdelning", som återfinns i punkt 3, överensstämmer i huvudsak med den i OECD:s modellavtal. Definitionen gäller som brukligt endast vid tillämpning av art. 10. Om uttrycket förekommer i andra artiklar kan det ha en annan betydelse. För att utdelning från bolag i Bolivia skall vara skattefri för ett svenskt bolag, krävs exempelvis att fråga är om utdelning enligt svensk skattelagstiftning (jfr art. 22 punkt 2 c). Art. 10 eller motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal kan således inte användas för att avgöra innebörden av uttrycket i andra sammanhang. Anledningen till att uttrycket definierats i art. 10 är att de betalningar beträffande vilka rätt föreligger att ta ut en skatt enligt de i artikeln angivna skattesatserna måste kunna avgränsas från andra betalningar. Samma princip gäller även för ränta och royalty (se art. 11 och 12).

Prop. 1993/94:155 s. 42

Beskattning i källstaten

Enligt punkt 2 får utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas även i den stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist (källstaten). Skatten får dock enligt punkt 2 inte överstiga 15 % av utdelningens bruttobelopp, om mottagaren har rätt till utdelningen. Om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som innehar minst 25 % av det utbetalande bolagets kapital skall emellertid källskatt inte alls tas ut.

Uttrycket "mottagaren har rätt till ..."

De nu redovisade begränsningarna i källstatens beskattningsrätt beträffande utdelning gäller endast då "mottagaren har rätt till utdelningen". Av detta villkor, vilket även uppställs i fråga om ränta (art. 11 punkt 2), och royalty (art. 12 punkt 2), följer att den angivna begränsningen av skatten i källstaten inte gäller när en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, sätts in mellan inkomsttagaren och utbetalaren. Villkoret tar sikte på fall där den som har rätt till utdelningen inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten.

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

RSV:s kommentar

Bestämmelserna i denna artikel är inte tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i tredje stat eller då det utdelande bolaget och mottagaren av utdelningen har hemvist i samma stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 21 (annan inkomst). Inte heller är begränsningsreglerna - som ovan sagts - i denna artikel tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat om utdelningen är hänförlig till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning som det mottagande företaget har i den avtalsslutande stat där det utdelande bolaget

har hemvist. Beskattningen i källstaten skall i sådant fall ske i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 eller artikel 14. Jfr punkterna 31 och 32 i kommentaren till artikel 10 i OECD:s modellavtal från 1992. Observera också att artikeln inte innehåller några bestämmelser om hur beskattningen i källstaten skall ske. Det står således källstaten fritt att tillämpa sin egen lagstiftning och att ta ut skatten t.ex. genom avdrag vid källan eller genom taxering. Huruvida Sverige såsom källstat skall ta ut kupongskatt på utdelning eller inkomstbeskatta den enligt SIL är således något som skall bedömas med utgångspunkt i intern svensk lagstiftning. Avtalets hemvistregler har alltså inte någon betydelse vid denna bedömning.

**Prop. 1993/94:155
s. 42**

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

**Kommentaren till
art. 10 i OECD:s
modellavtal**

Punkt 5

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

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

35. Det kan dessutom hävdas att en sådan bestämmelse inte syftar till eller inte kan medföra att en stat hindras att underkasta

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

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

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

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

39. I fall då utdelning verkligen betalas av basbolaget, måste bestämmelserna om utdelning i ett bilateralt avtal tillämpas på normalt sätt, eftersom det är fråga om utdelningsinkomst i avtalets

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

Prop. 1993/94:155
s. 42
Ränta

Art. 11 behandlar *ränta*. Enligt punkt 1 får ränta beskattas i den stat där mottagaren har hemvist. Vad som här menas med ränta framgår av punkt 5 (jfr vad som angetts beträffande utdelning under art. 10). Även källstaten får enligt punkt 2 beskatta räntan, men skatten får i sådant fall inte överstiga 15 % av räntans bruttobelopp. I vissa fall avstår källstaten från att ta ut skatt. Dessa fall anges i punkt 3 och avser bl.a. när räntan betalas av regering eller centralbank i en avtalsslutande stat. I punkt 3 d återfinns en bestämmelse som undantar ränta som utgår vid kreditförsäljning från källskatt.

Bestämmelserna i punkterna 1, 2 och 3 tillämpas inte i de fall som avses i punkt 6, dvs. då räntan är hänförlig till fordran som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den som har rätt till räntan har i den andra avtalsslutande staten. I sådant fall skall beskattningsrätten till räntan i stället fördelas med tillämpning av art. 7 resp. art. 14 som behandlar inkomst av rörelse resp. självständig yrkesutövning. Enligt svensk intern skattelagstiftning utgör såväl inkomst av rörelse som inkomst av självständig yrkesutövning i allmänhet inkomst av näringsverksamhet. Den här beskrivna beskattningsrätten för källstaten kan bli tillämplig i Sverige — i de fall bosättning i Sve-

rige enligt interna beskattningsregler inte föreligger — endast om räntan skall hänföras till intäkt av näringsverksamhet. Dessutom fordras att fast driftställe föreligger enligt intern svensk rätt eller att inkomsten hänför sig till här belägen fastighet (53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. SIL).

RSV:s kommentar

Artikel 11 behandlar endast ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är således inte tillämplig t.ex. i fråga om ränta som har källa i tredje stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 21. I detta avtal kan även prot.p. 1 bli tillämplig. Jfr även vad som sägs i föregående stycke rörande bestämmelsen i punkt 6.

**Prop. 1993/94:155
s. 43
Royalty**

Royalty som avses i art. 12 punkt 3 och som härrör från en avtalsslutande stat (källstaten) och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får enligt punkt 1 beskattas i denna andra stat. Definitionen av uttrycket "royalty" (jfr vad som angetts beträffande utdelning under art. 10) omfattar liksom motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal från 1992 inte leasingavgifter. Enligt punkt 2 får också källstaten ta ut skatt på royaltybetalningar men denna skatt får inte överstiga 15 % av royaltyns bruttobelopp om mottagaren har rätt till royaltyn. Royalty som utbetalas från Sverige till person med hemvist i Bolivia får således beskattas här, men skatten får inte överstiga 15 % av royaltyns bruttobelopp.

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

**Mest gynnad
nationsklausul**

I protokollet har intagits en "mest gynnad nationsklausul" av innebörd att om Bolivia med annan medlemsstat i OECD överenskommer om lägre skattesats beträffande ränta eller royalty än i förevarande avtal, skall denna lägre skattesats automatiskt tillämpas även gentemot Sverige.

RSV:s kommentar

Artikel 12 behandlar endast royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är således inte tillämplig t.ex. i fråga om royalty som har källa i tredje stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 21 eller i förekommande fall prot.p. 1. Jfr också vad som sägs ovan beträffande bestämmelsen i punkt 4.

**Prop. 1993/94:155
s. 43
Realisationsvinster**

Art. 13 behandlar beskattning av *realisationsvinst*. Bestämmelserna skiljer sig något från motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. Bestämmelsen i punkt 5 möjliggör för en avtals slutande stat att beskatta fysisk person för realisationsvinster som härrör från överlåtelse av andelar m.m. i bolag i staten i fråga om överlåtelsen sker under de fem år som följer närmast efter det att personen i fråga upphört att ha hemvist i denna stat.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1993/94:155
s. 43
Självständig
yrkesutövning**

Enligt *art. 14* beskattas inkomst av *självständig yrkesutövning* i regel endast där yrkesutövaren har hemvist. Utövas verksamheten från en stadigvarande anordning i den andra staten som regelmässigt står till hans förfogande får dock inkomsten även beskattas i verksamhetsstaten. Den del av inkomsten som i sådana fall får beskattas i verksamhetsstaten är dock begränsad till vad som är hänförligt till den stadigvarande anordningen.

Uttrycket "fritt yrke"

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

Enskild tjänst

Art. 15 behandlar beskattning av *enskild tjänst*. Punkt 1 innebär att sådan inkomst i regel får beskattas i den stat där arbetet utförs. Undantag från denna regel gäller vid viss korttidsanställning under de förutsättningar som anges i punkt 2. I sådana fall sker beskattning endast i inkomsttagarens hemviststat. I punkt 3 har intagits särskilda regler om beskattning av arbete ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik.

**Prop. 1993/94:155
s. 44**

RSV:s kommentar

Enligt punkt 5 i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal från år 1992 skall man vid beräkningen av antalet dagar i arbetsstaten endast ta med de dagar som arbetstagaren i fråga rent faktiskt befunnit sig i arbetsstaten. Del av dag räknas som hel dag.

I vistelsetiden inräknas ankomstdag, avresedag och andra dagar som tillbringas i arbetsstaten, inklusive lördagar och söndagar samt helgdagar, semestrar och sjukdagar. Vid beräkningen skall däremot inte mellanlandningar eller genomresa vid transport mellan två andra länder tas med. Inte heller inräknas sådana dagar som den skattskyldige tillbringar i arbetsstaten på grund av akut sjukdom eller olycksfall som inträffar när han står i begrepp att återvända till bosättningslandet.

**Prop. 1993/94:155
s. 44**

RSV:s kommentar

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

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

**Prop. 1993/94:155
s. 44**

**Artister och
idrottsmän**

Beskattning av *inkomst som artister och idrottsmän* uppbär genom sin verksamhet regleras i art. 17. Sådan inkomst får beskattas i den stat där verksamheten utövas (punkt 1). Detta gäller oavsett om inkomsten förvärvats under utövande av fritt yrke eller enskild tjänst. Enligt punkt 2 får inkomsten beskattas i den stat där artisten eller idrottsmannen utövar verksamheten, även om ersättningen utbetalas till en annan person (t.ex. arbetsgivare hos vilken artisten eller idrottsmannen är anställd) än artisten eller idrottsmannen själv.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1993/94:155
s. 44**

**Pension, livränta
etc.**

Art. 18 behandlar beskattning av *pension och liknande ersättningar samt utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen och livränta*. Sådana ersättningar får beskattas i utbetalarstaten. Beträffande pension gäller detta alla pensioner oavsett om pensionen härrör från privat eller offentlig tjänst.

Offentlig tjänst

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

RSV:s kommentar

Protokollspunkt 1 innebär att om t.ex. en lokalanställd vid svenska ambassaden i Bolivia, som är boliviansk medborgare, inte beskattas i B för inkomsten från Sverige så har Sverige rätt att beskatta denna inkomst.

**Prop. 1993/94:155
s. 44**

Annan inkomst

Art. 20 innehåller regler för *studerande* och *affärspraktikanter*. Inkomst som inte behandlas särskilt i art. 6—20 får enligt *art. 21 (Annan inkomst)* beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat utom i de fall som anges i punkt 2 resp. punkt 1 i protokollet.

RSV:s kommentar

Artikel 20 punkterna 2 och 3 innebär att en studerande eller praktikant med hemvist i Bolivia som vistas i Sverige minst sex månader skall medges fullt grundavdrag.

**Prop. 1993/94:155
s. 44**

Punkt 1 i protokollet innehåller en bestämmelse enligt vilken de förmåner som följer av avtalet begränsas. Bestämmelsen har tillkommit med anledning av att endast inkomst som anses ha sin källa i Bolivia beskattas där. Den angivna bestämmelsen tar sikte på fall då en person uppbär inkomst från källa i en annan stat än Bolivia och sådan inkomst är undantagen från beskattning i Sverige eller då Sveriges rätt att beskatta inkomsten på annat sätt begränsats enligt detta avtal. Sverige får i sådant fall beskatta inkomsten enligt intern svensk lagstiftning om inkomsten är undantagen från beskattning i Bolivia därför att den enligt boliviansk lag anses ha källa i utlandet.

Metodartikeln

4.5 Metoder för att undanröja dubbelbeskattning

Bestämmelserna som anger metoderna för att undanröja dubbelbeskattning finns i *art. 22*. Såväl Bolivia som Sverige tillämpar avräkningsmetoden ("credit of tax") som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning.

Avräkning

**Prop. 1993/94:155
s. 45**

Innebörden av avräkningsmetoden är för svensk del att en person med hemvist i Sverige taxeras här även för sådan inkomst som enligt avtalet får beskattas i Bolivia. Den uträknade svenska skatten minskas därefter i princip med den skatt som enligt avtalet har tagits ut i Bolivia. Avräkning medges för bolivianska skatter som omfattas av avtalet även om de uttagits på grundval av en schablonmässigt beräknad inkomst (punkt 2 d). Vid avräkningen tillämpas bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Därvid beräknas svensk inkomstskatt på inkomsten på vanligt sätt.

**Skattefrihet för
utdelning från
Bolivia**

I likhet med de flesta andra avtal med utvecklingsländer innehåller detta avtal regler om att mottagen utdelning i vissa fall är skattefri i mottagande bolags hand trots att normala krav för att erhålla skattefrihet inte har uppfyllts. Bestämmelserna återfinns i punkt 2 c resp. d. Reglerna gäller under de tio första åren under vilka avtalet tillämpas. Denna period kan förlängas genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna (punkt e). Förslag om förlängning kommer, om sådan överenskommelse

träffas, att i överensstämmelse med vad riksdagen med anledning av motion 1988/89:Sk35 givit regeringen till känna (SkU25), föreläggas riksdagen för godkännande.

4.6 Särskilda bestämmelser

Utbyte av upplysningar

I art. 23 återfinns bestämmelser om förbud i vissa fall mot *diskriminering* vid beskattningen. Förfarandet vid *ömsesidig överenskommelse* regleras i art. 24 och bestämmelserna om *utbyte av upplysningar* finns i art. 25.

RSV:s kommentar

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

Prop. 1993/94:155 s. 45

Diplomater m.m.

I art. 26 finns vissa föreskrifter beträffande *diplomatiska företrädare* och *konsulära tjänstemän*. Bestämmelserna i art. 23–26 överensstämmer i allt väsentligt med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal.

4.7 Slutbestämmelser

Ikraftträdande och upphörande

Art. 27 och 28 innehåller bestämmelser om avtalets *ikraftträdande* och *upphörande*. Avtalet träder i kraft trettio dagar efter den dag då de avtalsslutande staterna underrättat varandra att de åtgärder vidtagits som enligt resp. stats lagstiftning krävs för att avtalet skall kunna träda i kraft. Avtalet är avsett att tillämpas på beskattningsperiod som börjar 1 januari året närmast efter ikraftträdandet eller senare. Avtalet kan sägas upp först sedan fem år flutit sedan ikraftträdandet.