

Skatteavtal

Bulgarien

RSV 360 - 100 utgåva 1

Riksskatteverket

SKATTEAVTALET MED BULGARIEN

(1988 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1989:97 har beaktats.

Förord

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

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

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

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

Solna i september 1996

Anitra Steen

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningar	9
Förordning (1989:97) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien	11
Lag (1988:1614) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien	14
Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien	33
1 Inledning	33
2 Lagförslaget	33
3 Skattelagstiftningen i Bulgarien	33
4 Avtalets innehåll	35
4.1 Avtalets tillämpningsområde	35
4.2 Definitioner m.m.	36
4.3 Avtalets beskattningsregler	43
5 Lagrådets hörande	54

Läsanvisningar

I detta avtalshäfte har tagits in författningar (förordningen och lagen inklusive avtalet) och propositionen till 1988 års skatteavtal mellan Sverige och Bulgarien.

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

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

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

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

Förkortningar

anv.	anvisningarna till
art.	artikel
AvrL	Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
BevU	Bevillningsutskottet
def.	definition
förordningen	Förordning (1989:97) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
lagen	Lag (1988:1614) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien
LSI	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
mom.	moment
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
prop.	proposition
RR	Regeringsrätten
rskr.	riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkU	Skatteutskottet
st.	stycke

Förordning (1989:97) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien;

utfärdad den 22 mars 1989.

Regeringen föreskriver följande.

1 § Lagen (1988:1614) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien skall träda i kraft den 1 maj 1989 och tillämpas beträffande inkomst som förvärfvas den 1 januari 1989 eller senare och beträffande förmögenhet som taxeras år 1990 eller senare.

Avtalet trädde i kraft den 28 december 1988.

Progressions- uppräknings

2 § Följande gäller om en person med hemvist i Sverige förvärfvar inkomst som enligt bestämmelserna i artikel 16 punkt 2 eller artikel 17 i avtalet beskattas endast i Bulgarien eller enligt bestämmelserna i artikel 21 punkt 2 b i avtalet skall undantas från svensk skatt.

Sådan inkomst tas inte med vid taxeringen i Sverige.

Om personen i fråga taxeras till statlig inkomstskatt för annan inkomst skall dock följande iakttas. Först uträknas den statliga inkomstskatt som skulle ha påförts om den skattskyldiges hela inkomst beskattats endast i Sverige. Därefter fastställs hur stor procent den sålunda uträknade skatten utgör av hela den beskattningsbara inkomst på vilken skatten beräknats. Med den därmed erhållna procentsatsen tas skatt ut på den inkomst som skall beskattas i Sverige. Förfarandet skall användas endast om detta leder till högre skatt.

Denna förordning träder i kraft den 1 maj 1989.

På regeringens vägnar

ODD ENGSTRÖM

Stefan Ersson
(Finansdepartementet)

Lag (1988:1614) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien;

utfärdad den 8 december 1988.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs följande.

1 § Det avtal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet som Sverige och Bulgarien undertecknade den 21 juni 1988 skall gälla för Sveriges del. 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.

Rättelse

3 § Om en person anser att det vidtagits någon åtgärd som för honom medfört eller kommer att medföra en beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet, kan han ansöka om rättelse enligt artikel 23 punkt 1 i avtalet.

Uppgiftsskyldighet

4 § Även om en skattskyldigs inkomst eller förmögenhet enligt avtalet skall vara helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige, skall den skattskyldige lämna alla de uppgifter till ledning för taxeringen som han annars skulle ha varit skyldig att lämna².

¹Prop. 1988/89:44, SkU6, rskr. 48.

²Jfr 2 kap. 4 § 2 st. och 8 § 2 st. LSK; RSV:s anm.

Avtal mellan Konungariket Sverige och Folkrepubliken Bulgarien för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet

Folkrepubliken Bulgarien och Konungariket Sverige har, föranledda av önskan att till ömsesidigt gagn utvidga och fördjupa de ekonomiska förbindelserna och samarbetet mellan de två staterna och för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet, kommit överens om följande bestämmelser:

Artikel 1

Personer på vilka avtalet tillämpas samt hemvist

Personer som omfattas av avtalet
Def. av "person med hemvist ..."

Nationalitetsprincipen

Dubbelt hemvist, fysisk person

Dubbelt hemvist, annan än fysisk person

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

2. Uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat"² åsyftar

a) beträffande Bulgarien, fysisk person som är medborgare i Bulgarien samt juridisk person som har sitt huvudkontor i Bulgarien eller som är registrerad där,

b) beträffande Sverige, person som enligt svensk lagstiftning är skattskyldig där på grund av bosättning, inregistrering, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet.

3. a) Då på grund av bestämmelserna i punkt 2 fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna³, anses han ha hemvist i den stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena);

b) om det inte kan avgöras i vilken stat han har centrum för sina levnadsintressen avgör de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna frågan genom ömsesidig överenskommelse.

4. Då på grund av bestämmelserna i punkt 2 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.

¹Den engelska originaltexten finns i SFS 1988:1614; RSV:s anm.

²Jfr prop. 1995/96:121 och RR:s dom 1996-06-14 i mål nr 1716-1993; RSV:s anm.

³Se RÅ 1987 not 309; RSV:s anm.

Artikel 2

Skatter som omfattas av avtalet

Se art. 22 p. 4

Bulgarien

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

a) i Bulgarien:

- 1) skatten på sammanlagd inkomst,
- 2) skatten på ogifta och frångilda personers samt änkers, änklings och barnlösa makars inkomst,
- 3) skatten på vinst, och
- 4) skatten på byggnader

(i det följande benämnda "bulgarisk skatt"),

Sverige

b) i Sverige:

- 1) den statliga inkomstskatten, häri inbegripet sjömansskatten och kupongskatten,
- 2) bevillningsavgiften för vissa offentliga föreställningar¹,
- 3) den kommunala inkomstskatten,
- 4) vinstdelningsskatten², och
- 5) den statliga förmögenhetsskatten

(i det följande benämnda "svensk skatt").

"Nya" skatter

2. Avtalet tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet införs vid sidan av eller i stället för de för närvarande utgående skatterna.^{1, 3} De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall varje år meddela varandra väsentliga ändringar som gjorts 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 "Bulgarien"

a) "Bulgarien" åsyftar Folkrepubliken Bulgarien och, när det används i geografisk bemärkelse, innefattar det territorium över vilket Bulgarien utövar statssuveränitet och kontinentalsockeln inom vilken Bulgarien i överensstämmelse med internationell rätt utövar suveräna rättigheter,

Def. av "Sverige"

b) "Sverige"⁴ åsyftar Konungariket Sverige och, när det används i geografisk bemärkelse, innefattar det svenska territoriet

¹Har ersatts av lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.; RSV:s anm.

²Har upphört att gälla genom SFS 1990:681; RSV:s anm.

³T.ex. lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta; RSV:s anm.

⁴Jfr punkt 2 a av anvisningarna till 53 § KL; RSV:s anm.

	och Sveriges territorialvatten samt andra havsområden över vilka Sverige i enlighet med internationell rätt utövar suveräna rättigheter eller jurisdiktion,
Def. av "avtals-slutande stat"	c) "en avtalsslutande stat" och "den andra avtalsslutande staten" åsyftar Bulgarien eller Sverige beroende på sammanhanget,
Def. av "person"	d) "person" inbegriper fysisk person, juridisk person samt annan sammanslutning vilken vid beskattningen behandlas som skattesubjekt,
Def. av "företag i en avtalsslutande stat"	e) "företag i en avtalsslutande stat" ¹ och "företag i den andra avtalsslutande staten" åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat, respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten,
Def. av "skatt"	f) "skatt" åsyftar bulgarisk skatt eller svensk skatt beroende på sammanhanget,
Def. av "inter-nationell trafik"	g) "internationell trafik" åsyftar transport med skepp, luftfartyg eller landsvägsfordon som används av företag i en avtalsslutande stat, utom då skeppet, luftfartyget eller landsvägsfordonet används uteslutande mellan platser i den andra avtalsslutande staten,
Def. av "behörig myndighet"	h) "behörig myndighet" åsyftar: 1) i Bulgarien, finansministern eller dennes befullmäktigade ombud, 2) i Sverige, finansministern eller dennes befullmäktigade ombud.
Tolkningsregel	2. Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har enligt den avtalsslutande statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas.

Artikel 4

*Fast driftställe*²

Definition	1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "fast driftställe" en stadigvarande plats, från vilken ett företags affärsverksamhet helt eller delvis bedrivs.
Exemplifiering	2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt: a) plats för företagsledning, b) filial, c) fabrik, verkstad eller affär,

¹Se RÅ 1991 not 228; RSV:s anm.

²Jfr punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL; RSV:s anm.

**Byggnadsverksamhet m.m.,
sex månader**

"Joint venture"

Undantag

d) kontor för handelsverksamhet, turism, transporter, planering, service eller annat kontor,

e) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar.

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

4. Ett svenskt företag som deltar i ett "joint venture", bildat enligt bulgarisk lagstiftning, anses ha fast driftställe i Bulgarien.

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

a) användningen av anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av företaget tillhöriga varor,

b) innehavet av ett företag tillhörigt varulager uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande,

c) innehavet av ett företag tillhörigt varulager uteslutande för bearbetning eller förädling genom annat företags försorg,

d) innehavet av stadigvarande plats uteslutande för inköp av varor eller inhämtande av upplysningar för företaget,

e) varulager som företaget ställer ut på en mässa eller utställning och som säljs efter mässans eller utställningens slut,

f) innehavet av stadigvarande plats uteslutande för att för företaget bedriva annan verksamhet av förberedande eller biträdande art,

g) innehavet av stadigvarande plats uteslutande för att kombinera verksamheter som anges i punkterna a) — f), under förutsättning att hela den verksamhet som bedrivs från den stadigvarande platsen på grund av denna kombination är av förberedande eller biträdande art.

**Beroende
representant**

6. Om person, som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 7 tillämpas, är verksam för ett företag i en avtalsslutande stat har och där regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn, anses detta företag — utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 — ha fast driftställe i denna avtalsslutande stat i fråga om varje verksamhet som denna person bedriver för företaget. Detta gäller dock inte, om den verksamhet som denna person bedriver är begränsad till sådan som anges i punkt 5 och som - om den bedrivs från en stadigvarande plats - inte skulle göra denna stadigvarande plats till fast driftställe enligt bestämmelserna i nämnda punkt.

**Oberoende
representant**

7. Ett företag anses inte ha fast driftställe i en avtalsslutande stat endast på den grund att företaget bedriver affärsverksamhet i denna stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller

annan oberoende representant, under förutsättning att sådan person därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet.

Artikel 5

Inkomst av fast egendom

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

Def. av "fast egendom"

2. Uttrycket "fast egendom" har den betydelse som uttrycket har enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen.

Artikel 6

Inkomst av rörelse

Def. i art. 3 p. 1 f

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

Inkomstberäkning

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

Avdrag

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

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

Joint venture

5. Bestämmelserna i denna artikel tillämpas oavsett om ett företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse ensamt eller tillsammans med annan person eller andra personer. Detta gäller också när denna andra person eller dessa andra personer har hemvist i denna andra avtalsslutande stat.

**Artikeln till-
lämplighet**

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

Artikel 7

Internationella transporter

Def. i art. 3 p. 1 g

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

SAS

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

**Deltagande i pool
etc.**

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

Artikel 8

Utdelning

**Källskatt
max. 10 %**

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

2. Utdelningen får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till utdelningen får skatten inte överstiga 10 procent av utdelningens bruttobelopp.

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

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

**Def. av "utdelning"
enl. art. 8**

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 fritt yrke i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den andel på grund av vilken ut-

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

delningen betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 6 respektive artikel 12.

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

Artikel 9

Ränta

**Def. av "ränta" enl.
art. 9**

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

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

**Undantag från
p. 1**

3. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte, om den som har rätt till räntan har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken räntan härrör, från där beläget fast driftställe eller utövar fritt yrke 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 sådana fall tillämpas bestämmelserna i artikel 6 respektive artikel 12.

Artikel 10

Royalty

Källskatt
max. 5 %

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.

2. Royaltyn får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, enligt lagstiftningen i denna avtalsslutande stat, men om mottagaren har rätt till royaltyn får skatten inte överstiga 5 procent av royaltyns bruttobelopp.

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

Def. av "royalty"
enl. art. 10

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

Leasingavgifter
och dataprogram
omfattas

Undantag från
p. 1 och 2

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 fritt yrke 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 6 respektive artikel 12.

"Källregel"

5. Royalty 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 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.

Artikel 11

Realisationsvinst

Fast egendom

"Fastighets"-bolag

Lös egendom i fast driftställe m.m.

Skepp, luftfartyg och landsvägsfordon

Övrig egendom

Aktier etc. efter utflyttning

10 år

1. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 5 och som är belägen i den andra avtalsslutande staten eller på grund av överlåtelse av aktier eller liknande rättigheter i bolag vars tillgångar huvudsakligen består av sådan fast egendom, får beskattas i denna andra stat.

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 fritt yrke, som person med hemvist i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat. Detsamma gäller vinst som förvärvas på grund av överlåtelse av sådant fast driftställe (för sig eller tillsammans med hela företaget) eller av sådan stadigvarande anordning.

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

4. Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som avses i punkterna 1, 2 och 3 beskattas endast i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist.

5. Bestämmelserna i punkt 4 påverkar inte en avtalsslutande stats rätt att enligt sin lagstiftning beskatta vinst vid överlåtelse av aktier och andra liknande rättigheter som förvärvas av en fysisk person med hemvist i den andra avtalsslutande staten och som har haft hemvist i den förstnämnda staten vid något tillfälle under den tioårsperiod som närmast föregår överlåtelsen av egendomen¹.

Artikel 12

Fritt yrke

Stadigvarande anordning

1. Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom fri yrkesutövning eller annan självständig verksamhet, beskattas endast i denna stat om han inte i den andra avtalsslutande staten har stadigvarande anordning, som regelmässigt står till hans förfogande för att utöva verksamheten. Om han

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

Exempel på "fri yrkesutövning"

har sådan stadigvarande anordning, får inkomsten beskattas i denna andra stat men endast så stor del av den som är hänförlig till denna stadigvarande anordning.

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

Artikel 13

Inkomst av anställning

1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 14, 16, 17 och 18 föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.

Undantag från p. 1;

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

183-dagarsregeln

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

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

Ombordanställda

SAS

Undantag från p. 1, 2 och 3; journalist eller korrespondent

4. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel beskattas ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning i den andra avtalsslutande staten, endast i den förstnämnda staten under de första tre åren av anställningen i den andra staten, om

Villkor

a) arbetet utförs vid en icke-kommersiell turist-, rese- eller kulturrepresentation eller i egenskap av journalist eller korrespondent för press, radio eller television, och

b) ersättningen betalas av arbetsgivare, som har hemvist i den förstnämnda staten, samt

c) i fråga om ersättning som betalas till journalist eller korrespondent för press, radio eller television, ersättningen inte belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har i den andra staten.

Artikel 14

Styrelsearvode

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

Artikel 15

Artister och idrottsmän

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 12 och 13 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar 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 6, 12 och 13, beskattas i den avtalsslutande stat där artisten eller idrottsmannen utövar verksamheten.

3. I fall då verksamhet som avses i punkterna 1 och 2 utövas inom ramen för ett kulturutbyte mellan de avtalsslutande staterna eller åtnjuter stöd med allmänna medel i den avtalsslutande stat där artisten eller idrottsmannen har hemvist, beskattas inkomst av sådan verksamhet endast i denna stat.

**Kulturutbyte eller
stöd av allmänna
medel**

Artikel 16

Pension, livränta och liknande betalningar

Pension etc.

1. Om inte bestämmelserna i artikel 17 punkt 1 föranleder annat, beskattas pension och annan liknande ersättning, som betalas till person med hemvist i en avtalsslutande stat, endast i denna stat.

Livränta och ersättning enligt socialförsäkringslagstiftningen

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 beskattas utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen i en avtalsslutande stat och livränta som härrör från en avtalsslutande stat endast i denna stat.

Def. av "livränta"

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

Artikel 17

Offentlig tjänst

Lön, pension m.m.

1. Ersättning, pension däri inbegripen, som betalas av eller från fonder inrättade av en avtalsslutande stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter till fysisk person på grund av offentligt uppdrag i denna stats, dess politiska underavdelningars eller lokala myndigheters tjänst, beskattas endast i denna stat.

Undantag

2. Bestämmelserna i artiklarna 13, 14 och 16 tillämpas på ersättning, pensioner och liknande betalning som utgår på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av en avtalsslutande stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter.

Artikel 18

Studerande och praktikanter

Tillfällig vistelse för

Fysisk person, som har hemvist i en avtalsslutande stat och som tillfälligt vistas i den andra avtalsslutande staten huvudsakligen för att

- studier

a) studera i denna andra avtalsslutande stat vid universitet eller annan undervisningsanstalt,

- praktik

b) erhålla praktik som är nödvändig för att få behörighet att utöva ett yrke, eller

- **studier, forskning**

- **"understöd"**
från utlandet
- **arbetsinkomst**

- **stipendium**

Längst sju år

c) studera eller forska i egenskap av mottagare av stipendium eller belöning,

är befriad från skatt i denna andra avtalsslutande stat för

- 1) belopp, som utbetalas till honom från utlandet för hans uppehälle, undervisning, utbildning eller praktik,
- 2) inkomst av arbete som utförs i denna andra avtalsslutande stat under inkomstår då ersättningen inte överstiger, såvitt avser Sverige, 60 % av basbeloppet och, såvitt avser Bulgarien, ett belopp motsvarande det skattefria beloppet enligt bulgarisk lag, och
- 3) sådant stipendium eller sådan belöning.

Skattebefrielse enligt 2 ovan medges endast för den tid som skäligen eller vanligtvis erfordras för att fullborda undervisningen, utbildningen, praktiken eller forskningen men får inte i något fall avse längre tidrymd än sju på varandra följande år.

Artikel 19

Annan inkomst

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.

Artikel 20

Förmögenhet

Fast egendom

1. Förmögenhet bestående av sådan fast egendom som avses i artikel 5, vilken person med hemvist i en avtalsslutande stat innehar och vilken är belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

Lös egendom i näringsverksamhet

2. Förmögenhet bestående av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, eller av lös egendom, hänförlig till stadigvarande anordning för att utöva fritt yrke, som person med hemvist i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

Skepp, luftfartyg och landsvägsfordon

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

Övrig förmögenhet

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

Metodartikeln

Artikel 21

*Undanröjande av dubbelbeskattning***Bulgarien**

1. I Bulgarien undanröjs dubbelbeskattning på följande sätt:

Exemptmetoden

a) I fall då person med hemvist i Bulgarien förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Sverige, skall inkomsten eller förmögenheten undantas från beskattning i Bulgarien.

Progressionsförbehåll

b) Sådan inkomst eller förmögenhet får emellertid beaktas vid bestämmandet av beloppet av skatten på sådan persons återstående inkomst eller förmögenhet.

Avräkning från inkomstskatt

c) I fall då person med hemvist i Bulgarien förvärvar utdelning eller royalty som enligt artikel 8 eller artikel 10 får beskattas i Sverige, skall Bulgarien - utan hinder av bestämmelserna i punkterna a) och b) - från skatten på denna persons inkomst avräkna ett belopp motsvarande den skatt som betalats i Sverige. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av skatten, beräknad före avräkningen, vilken belöper på sådana inkomstslag som uppbärs från Sverige.

Sverige

2. Beträffande Sverige undviks dubbelbeskattning på följande sätt:

Avräkning från inkomstskatt

a) I fall då person med hemvist i Sverige uppbär inkomst som enligt lagstiftningen i Bulgarien och bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Bulgarien, skall Sverige - i enlighet med bestämmelserna i svensk lagstiftning om avräkning av utländsk skatt¹ (även i den lydelse den framdeles kan få genom att ändras utan att den allmänna princip som anges här ändras) - från skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i Bulgarien för inkomsten.

Exemptmetoden, fast driftställe, fast anordning i Bulgarien

b) I fall då person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst eller vinst som enligt bestämmelserna i artikel 6, artikel 11 punkt 2 eller artikel 12 får beskattas i Bulgarien, skall Sverige, utan hinder av bestämmelserna i punkt a), undanta sådan inkomst eller vinst från beskattning. Detta gäller dock endast om den övervägande delen av inkomsten eller vinsten från det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen härrör från rörelse eller fritt yrke, med undantag för förvaltning av värdepapper och annan liknande lös egendom, samt verksamheten i fråga bedrivs i Bulgarien från det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen.

Villkor

¹Se lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt; RSV:s anm.

**Skattefrihet för
utdelning**

c) Utan hinder av bestämmelserna i punkt a) ovan är utdelning från bolag med hemvist i Bulgarien till bolag med hemvist i Sverige undantagen från svensk skatt i den mån utdelningen enligt svensk lagstiftning skulle ha varit undantagen från svensk skatt om båda bolagen hade varit svenska bolag¹.

**Progressions-
förbehåll, se
2 § förordningen**

d) I fall då person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i artikel 16 punkt 2 eller artikel 17 beskattas endast i Bulgarien eller som enligt bestämmelserna i punkt b) ovan skall undantas från svensk skatt, får Sverige beakta inkomsten eller vinsten vid bestämmandet av svensk progressiv skatt.

**Avräkning från
förmögenhetsskatt**

e) I fall då person med hemvist i Sverige innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Bulgarien, skall Sverige från vederbörande persons förmögenhetsskatt avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som erlagts i Bulgarien.

**per country-
principen**

Spärrbeloppet

Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga beloppet av den del av förmögenhetsskatten, beräknad före avräkningen, vilken belöper på den förmögenhetsskatt som får beskattas i Bulgarien.

Artikel 22

Förbud mot diskriminering

Medborgarskap

1. Fysisk person som är medborgare i en avtalsslutande stat och juridisk person bildad enligt lagstiftningen 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 fysisk och juridisk person som tillhör denna andra stat under samma förhållanden är eller kan bli underkastad². 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.

Fast driftställe

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 slag³.

Denna bestämmelse anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att medge person med hemvist i den andra avtals-

¹Se 7 § 8 mom. sjätte och sjunde styckena SIL; RSV:s anm.

²Se RÅ 1986 not 785 och RÅ 1988 ref. 154; RSV:s anm.

³Jfr 6 § 1 mom. första stycket c SFL; RSV:s anm.

slutande staten sådant personligt avdrag vid beskattningen, sådan skattebefrielse eller skattenedsättning på grund av civilstånd eller försörjningsplikt mot familj som medges person med hemvist i den egna staten.

Kostnadsavdrag

3. Ränta, royalty och annan betalning från företag i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten är avdragsgilla vid bestämmandet av den beskattningsbara inkomsten för sådant företag på samma villkor som betalning till person med hemvist i den förstnämnda staten. På samma sätt är skuld som företag i en avtalsslutande stat har till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten avdragsgill vid bestämmandet av sådant företags beskattningsbara förmögenhet på samma villkor som skuld till person med hemvist i den förstnämnda staten.

Artikel tillämplig på alla skatter

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

Artikel 23

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 22 punkt 1, i den avtalsslutande stat där han är medborgare eller, om fråga är om juridisk person, i den avtalsslutande stat enligt vars lagstiftning den bildats. Saken skall framläggas inom tre år från den tidpunkt då personen i fråga fick vetskap om den åtgärd som givit upphov till beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet.

Def. i art. 3 p. 1 h

Överenskommelse i enskilda fall

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

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

Artikel 24

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. Upplysningar som en avtalsslutande stat mottagit skall behandlas såsom hemliga på samma sätt som upplysningar, som erhållits enligt den interna lagstiftningen i denna stat.

Integritetsskydd

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

a) vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning och administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten,

b) lämna upplysningar som inte är tillgängliga enligt lagstiftning eller sedvanlig administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten,

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

Artikel 25

Medlemmar av diplomatiska beskickningar och konsulat²

Bestämmelserna i detta avtal berör inte de privilegier vid beskattningen som enligt folkrättens allmänna regler eller enligt bestämmelser i särskilda överenskommelser tillkommer medlemmar av diplomatiska beskickningar eller konsulat.

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

²Se lag (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall; RSV:s anm.

**Avtalet trädde i
kraft 1988-12-28,
se 1 § förord-
ningen**

Artikel 26

Ikraftträdande

1. De avtalsslutande staterna skall meddela varandra när de konstitutionella förutsättningarna för ikraftträdandet av detta avtal är uppfyllda.

2. Avtalet träder i kraft dagen för det senare av de meddelanden som avses i punkt 1 och dess bestämmelser tillämpas

a) beträffande inkomst som förvärfvas den 1 januari det år som följer närmast efter det då avtalet träder i kraft eller senare,

b) beträffande förmögenhet som innehas det kalenderår som följer närmast efter det då avtalet träder i kraft eller senare.

Artikel 27

Upphörande

Detta avtal förblir i kraft under obegränsad tid, men vardera avtalsslutande staten kan senast den 30 juni under kalenderår som börjar efter det att fem år förflutit från avtalets ikraftträdande på diplomatisk väg skriftligen säga upp avtalet.

I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla beträffande inkomst som förvärfvas den 1 januari det år som följer närmast efter det då uppsägning skedde eller senare och beträffande förmögenhet som innehas det kalenderår som följer närmast efter det då uppsägning skedde eller senare.

Till bekräftelse härav har undertecknade, därtill vederbörligen befullmäktigade, undertecknat detta avtal och försett det med sina sigill.

Som skedde i Sofia den 21 juni 1988 i två exemplar på engelska språket.

För Folkrepubliken Bulgarien:

Ljuben Gotsev

För Konungariket Sverige:

Torsten Örn

32 *Avtalet*

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

På regeringens vägnar

INGVAR CARLSSON

KJELL-OLOF FELDT

(Finansdepartementet)

**Prop. 1988/89:44 s.
24**

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien

1 Inledning

Historik

Mellan Sverige och Bulgarien finns för närvarande inte något dubbelbeskattningsavtal. Ett utkast till sådant avtal paraferades den 27 maj 1986. Handlingarna som är upprättade på engelska har översatts till svenska och remitterats till *kammarrätten i Stockholm* och *riksskatteverket*. Remissinstanserna har huvudsakligen haft tekniska synpunkter på utformningen. Synpunkterna har föranlett vissa förändringar i den paraferade texten.

Avtalet undertecknades den 21 juni 1988.

2 Lagförslaget

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

Lagen

I förslaget till lag föreskrivs att avtalet skall gälla för Sveriges del (1 §). Vidare regleras där frågan om avtalets tillämplighet i förhållande till annan skattelag (2 §). I 3 § erinras om möjligheten att söka rättelse om någon beskattats i strid med avtalets bestämmelser. Slutligen föreskrivs att en skattskyldig skall lämna de uppgifter till ledning för taxering som han normalt är skyldig att lämna, även i det fall inkomst eller förmögenhet enligt avtalet helt eller delvis undantagits från beskattning (4 §).

Enligt artikel 26 i avtalet skall de avtalsslutande staterna underätta varandra när de åtgärder vidtagits som enligt resp. stats lagstiftning krävs för att avtalet skall träda i kraft. Det träder i kraft den dag då det sista av dessa meddelanden mottas. Det är således inte möjligt att nu avgöra vid vilken tidpunkt avtalet kommer att träda i kraft. I förslaget till lag har därför föreskrivits att lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

**Prop. 1988/89:44
s. 25**

3 Skattelagstiftningen i Bulgarien

Skattelagstiftningen i Bulgarien innehåller särskilda skatteregler för utländska fysiska och juridiska personer. Det är närmast dessa regler som är av intresse i förevarande sammanhang varför fram-

Fysiska personer

ställningen koncentreras till dessa.

Utländska fysiska personer är skattskyldiga i Bulgarien endast för inkomst som uppbärs därifrån. I princip kan det för utlänningar endast bli fråga om inkomst av arbete. Inländska fysiska personer är också skattskyldiga för inkomst från Bulgarien men de beskattas dessutom för inkomster som uppbärs från utlandet och som förs in i Bulgarien. Inkomstskatt för en sådan person utgår dels i form av skatten på sammanlagd inkomst och dels, i tillämpliga fall, i form av en skatt på ogifta och frångilda personers samt änkors, änklings och barnlösa makars inkomst. Skatten på sammanlagd inkomst utgår efter olika regler och skattesatser beroende på inkomstslag. Skatt på inkomst av arbete tas ut månadsvis efter en progressiv skala där de första 120 leva (100 leva motsvarar ung. 755.55 sv.kr.) är undantagna från skatt. Därefter tas skatt ut enligt en skatteskala i fem skikt där högsta skattesatsen är 14 % vid inkomster över 340 leva. Skatten på ogifta och frångilda personers samt änkors, änklings och barnlösa makars inkomst tas ut av barnlösa kvinnor i åldern 21 - 45 år och av barnlösa män i åldern 21 - 50 år. Skattebasen är densamma som för skatten på sammanlagd inkomst, men skattesatsen varierar beroende på ålder mellan 5 och 15 %. Författare i utlandet som erhåller ersättning från Bulgarien beskattas enligt en slags reciprocitetsprincip. Hänsyn tas till hur en bulgarisk författare skulle ha beskattats i spegelfallet. Fysiska personer bosatta utomlands som uppbär ersättning från Bulgarien i form av vinst, utdelning, ränta etc. (förekommer i praktiken endast i begränsad omfattning) erlägger skatt med 45 % av den inkomst som härrör från Bulgarien.

Utländska företag

Utländska företag som önskar bedriva ekonomisk verksamhet i Bulgarien kan få tillstånd att öppna representationskontor. Genom en bulgarisk organisation, Interpreter, förmedlas sedan kontrakt med bulgariska företag och institutioner. Skattesatsen för utländska fysiska och juridiska personer som bedriver verksamhet i Bulgarien uppgår till 45 %. Detta gäller emellertid inte verksamhet i ett s.k. "joint venture". Med "joint venture" avses en bulgarisk sammanslutning med både bulgariskt och utländskt delägarskap. Dessa sammanslutningar är av två slag, nämligen företag som inte är juridiska personer och sådana som är juridiska personer. Utländska delägare i företag som inte är en juridisk person betalar skatt med 30 % av den del av delägens vinstandel som överförs till utlandet och med 20 % av den del som återinvesteras i företaget eller investeras i ett annat bulgariskt "joint venture". Företag av ifrågavarande slag som är en juridisk person betalar skatt med 20 % av sin beskattningsbara inkomst. För utdelad vinst som utländsk delägare överför till utlandet betalas skatt med ytterligare 10 %.

"Joint venture"

Den bulgariske finansministern och utrikeshandelsministern kan emellertid medge företaget resp. delägare i företaget befrielse från eller nedsättning av ovannämnda skatter, dock högst för företagets tre första verksamhetsår.

**Prop. 1988/89:44
s. 26**

**OECD:s modellav-
tal är förebild**

4 Avtalets innehåll

Avtalet är utformat i nära överensstämmelse med de bestämmelser som organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderat för bilaterala dubbelbeskattningsavtal ("Model Double Taxation Convention on Income and on Capital", 1977). Avtalet har dock givetvis måst anpassas till det förhållandet att Bulgarien har ett annat ekonomiskt system än Sverige och andra medlemmar i OECD. Avvikelser från modellavtalet förekommer också i syfte att anpassa avtalet till resp. avtalsslutande stats interna lagstiftning och praxis. Som exempel härpå kan nämnas reglerna om realisationsvinst (art. 11) och pensioner (art. 16). Vidare förekommer särskilda regler om företag i Bulgarien som delvis ägs av utländska företag, s.k. "joint ventures" (art. 4 punkt 4 och art. 6 punkt 5). Med hänsyn till de tidigare nämnda skillnaderna i Sveriges och Bulgariens ekonomiska system har det inte heller ansetts erforderligt att inkludera regler om företag i intressegemenskap, t.ex. art. 9 i OECD:s modellavtal.

4.1 Avtalets tillämpningsområde

**Avtalets omfatt-
ning**

Art. 1 anger vilka personer som omfattas av avtalet samt var dessa personer skall anses ha hemvist vid tillämpningen av avtalet. Normalt brukar bestämmandet av en persons hemviststat i moderna svenska avtal följa OECD:s modellavtal och således tas in i en särskild artikel. Så har dock inte alltid skett. Samma modell som i förevarande avtalsförslag har tillämpats i förhållande till Sovjetunionen (SFS 1982:708). I båda fallen är avvikelserna betingade av starka önskemål från motpartens sida. I sak föreligger också avvikelser. En person som är medborgare i Bulgarien anses i avtalets mening ha hemvist i Bulgarien. Detta medför som kammarrätten i Stockholm påpekat i sitt remissyttrande att en bulgarisk medborgare som flyttar till Sverige får dubbel bosättning. Beträffande frågan om en person är bosatt i Sverige i avtalets mening sker en hänvisning i art. 1 punkt 2 b) till svensk lagstiftning. De regler som åsyftas är 53 § kommunalskattelagen (1928: 370) och punkt 1 anvisningarna till samma paragraf, 69 och 70 §§

Intern svensk rätt

Dubbelt hemvist

samma lag, 3 § andra stycket, 6, 17 och 18 §§ lagen om statlig inkomstskatt (1947:576) samt 1 § tredje stycket, 6, 17 och 18 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt (1947:577). Föreligger dubbel bosättning skall frågan var en person skall anses ha hemvist vid tillämpningen av avtalet lösas enligt art. 1 punkt 3 a) i avtalet genom att den skattskyldige skall anses ha hemvist i den stat där centrum för hans levnadsintressen finns. Om det inte kan avgöras var centrum för levnadsintressena finns, skall enligt punkt 3 b) i samma artikel frågan lösas genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna. Metoden att lösa frågan om dubbelt hemvist är hämtad från OECD:s modellavtal, men har inte utformats lika detaljerat som i modellavtalet. Jag tror emellertid att den utformning som bestämmelsen fått väl motsvarar de praktiska behov som föreligger i förhållande till Bulgarien.

Prop. 1988/89:44
s. 27

För juridisk person gäller som avgörande kriterium vid sådant dubbelt hemvist att personen i fråga skall anses ha hemvist i den stat där den har sin verkliga ledning (punkt 4).

RSV:s kommentar

Enligt denna bestämmelse skall avtalet tillämpas på "personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna". För att tillämpa denna bestämmelse måste man beakta dels den i punkt 2 intagna definitionen av uttrycket "person med hemvist", dels den i artikel 3 punkt 1 d intagna definitionen av uttrycket "person". Observeras bör att hemvistreglerna i punkterna 2 - 4 inte har betydelse för var en person skall anses vara bosatt enligt interna skatteförfattningar utan avser endast att reglera frågan om hemvist vid tillämpning av avtalet (se t.ex. prop. 1995/96:121 och RR:s dom den 14 juni 1996 i mål nr 1716-1993). Avtalets hemvistregler saknar således betydelse exempelvis då det gäller att avgöra om kupongskatt skall tas ut på utdelning från Sverige eller om utdelningen skall beskattas enligt bestämmelserna i SIL.

Prop. 1988/89:44
s. 27

Art. 2 upptar de skatter som omfattas av avtalet.

4.2 Definitioner m.m.

Art. 3 innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Definitioner förekommer emellertid även i andra artiklar, t.ex. art. 8, 9 och 10, där den inkomst som behandlas i resp. artikel definieras.

RSV:s kommentar

I punkt 1 e definieras uttrycken "företag i en avtalsslutande stat" och "företag i annan avtalsslutande stat". Uttrycket "ett företag" innefattar såväl fysisk som 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 Bulgarien så är denna fysiska

person vid tillämpningen av avtalet att anse som "ett företag i Sverige".

**Prop. 1992/93:177
s. 51, skatteavtalet
med Estland**

Tolkning av avtal

När det gäller tolkning av dubbelbeskattningsavtal och då bl.a. den i art. 3 punkt 2 intagna bestämmelsen får jag hänvisa till vad som anförts i propositionen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (prop. 1989/90:33 s. 42 ff., se även Riksskatteverkets Handledning för internationell beskattning och Sveriges bidrag till IFA-kongressen i Florens i oktober 1993, jfr även avsnitt 4.5.3). Här skall endast framhållas att Wienkonventionen om traktaträtten tar sikte på att vid tvist mellan parterna om avtalets innebörd tolka parternas, dvs. staternas, avsikt med en bestämmelse i ett visst avtal och inte - beträffande dubbelbeskattningsavtal - att reglera förhållandet mellan skattskyldiga och staten. Dubbelbeskattningsavtalen skall i princip tolkas som annan svensk skattelagstiftning, dvs. enligt sin ordalydelse och med stöd av offentliga förarbeten.

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

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

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

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

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

"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

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

punkt 2 och art. 24 punkt 3 i avtalet med Storbritannien och Nordirland (SFS 1983:898)].

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

RSV:s kommentar

Genom prop. 1995/96:121 infördes en lag (1996:161) med vis-sa bestämmelser om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal som ska tillämpas på inkomst som förvärfvas 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 be- stämmelser om tillämpningen av dubbelbeskatt- ningsavtal

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

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

dessa definitioner är att de gäller endast vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet eller i vissa fall enbart vid tillämpningen av en enskild artikel i avtalet. Inte i något fall är avsikten att definitionen av ett uttryck i ett dubbelbeskattningsavtal skall få genomslag vid tillämpning av intern lagstiftning i övrigt.

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

...

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

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

Avtalens begrepp skall med andra ord inte påverka tillämpningen av de interna reglerna. Frågan om en person skall anses skatterättsligt bosatt eller hemmahörande i Sverige skall avgöras utan beaktande av dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser. På samma sätt skall avtalets uppdelning av inkomster inte påverka de interna reglernas uppdelning av inkomster i olika inkomstslag. Detsamma gäller givetvis beträffande avtalets uppdelning av tillgångar i olika slag av tillgångar. Beskattningen i Sverige skall ske enligt den ordning och på det sätt som föreskrivs i de interna reglerna. Föreligger ett åtagande enligt avtalet att lindra eller efterge beskattningen av viss inkomst eller förmögenhet skall dock detta åtagande 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 be-
stämmelser om
tillämpningen av
dubbelbeskatt-
ningsavtal**

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. 1988/89:44
s. 27**

Fast driftställe

Art. 4 anger innebörden av uttrycket "fast driftställe" i avtalet. Bestämmelserna om "fast driftställe" i svensk lagstiftning återfinns i punkt 3 anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370). För att ett bulgariskt företag skall kunna beskattas för inkomst av rörelse från fast driftställe i Sverige enligt art. 6 erfordras att sådant driftställe föreligger såväl enligt bestämmelserna i svensk lagstiftning som enligt avtalet. Sakligt sett överensstämmer artikeln med OECD:s modellavtal utom på två punkter. Plats för byggnadsverksamhet etc. utgör fast driftställe redan efter sex i stället för efter tolv månaders verksamhet (punkt 3). Detta har Sverige accepterat i flera tidigare avtal. Den andra avvikelser är att ett svenskt företag som deltar i ett "joint venture" bildat enligt bulgarisk lagstiftning anses ha fast driftställe i Bulgarien (punkt 4). Mot bakgrund av att verksamheten bedrivs i Bulgarien föreligger i praktiken fast driftställe i Bulgarien redan på grund av punkterna 1 och 2. Bestämmelsen kan därför snarare ses som ett förtydligande än som en avvikelse i sak.

Sex månader

"Joint venture"

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1988/89:44 s.
27**

4.3 Avtalets beskattningsregler

Art. 5—20 innehåller avtalets beskattningsregler, varvid en indelning skett i olika inkomster. Denna indelning har betydelse endast för tillämpningen av avtalet och således inte vid bestämmandet av till vilket inkomstslag en inkomst skall hänföras enligt svensk skatterätt. Vidare gäller som utgångspunkt att en inkomst beskattas i Sverige om så kan ske enligt svensk rätt. Om denna beskattningsrätt genom avtalet har inskränkts måste emellertid denna begränsning iaktas. Det bör dock observeras att även om en inkomst enligt avtalet undantagits från beskattning i Sverige kan den komma att påverka storleken av svensk skatt på annan inkomst [jfr art. 21 punkt 2 d)]. Vidare bör observeras att i de fall en

Uttrycket "får beskattas"

inkomst eller tillgång "får beskattas" i en avtalsslutande stat enligt bestämmelserna i art. 5—20 detta inte innebär att den andra staten frångästs beskattningsrätten till inkomsten eller tillgången i fråga. Beskattning får ske även i den andra staten om så kan ske enligt dess interna beskattningsregler, men denna stat måste i så fall undanröja den dubbelbeskattning som därvid uppkommer. Hur detta genomförs regleras i art. 21.

Fast egendom

Inkomst av fast egendom får enligt art. 5 beskattas i den stat där egendomen är belägen. Enligt bl.a. 27 § kommunalskattelagen (*numera 21 och 22 §§ KL; RSV:s anm.*) beskattas inkomst som härrör från fastighet i vissa fall som inkomst av rörelse (*numera näringsverksamhet; RSV:s anm.*). Inkomst som omfattas av art. 5 skall emellertid vid tillämpningen av avtalet alltid anses som inkomst av fast egendom, och får således alltid beskattas i den stat där den fasta egendomen är belägen. Vad som är fast egendom i avtalets mening avgörs enligt lagstiftningen i den stat där egendomen är belägen.

**Prop. 1988/89:44
s. 28**

RSV:s kommentar

Som framgår av punkt 1 är bestämmelserna i denna artikel endast tillämpliga då den fasta egendomen är belägen i en avtalsslutande stat och ägaren har hemvist i den andra avtalsslutande staten. Om den fasta egendomen är belägen i den stat där ägaren har hemvist eller i tredje stat är inte denna artikel utan artikel 19 (annan inkomst) tillämplig. Observera att definitionen av fast egendom i detta avtal inte omfattar byggnad som är lös egendom, jfr 4 § tredje stycket KL.

**Prop. 1988/89:44
s. 28**

Inkomst av rörelse

Art. 6 innehåller regler om beskattning av rörelseinkomst. Sådan inkomst får i regel beskattas i den stat där rörelsen bedrivs från fast driftställe. Punkt 5, som saknar motsvarighet i OECD:s modellavtal, har tillkommit på bulgariskt initiativ. Syftet är att klargöra att art. 6 även skall tillämpas på ett "joint venture" bildat enligt bulgarisk lagstiftning och att detta gäller även för den svenske deltagaren i ett "joint venture" också i de fall då det även finns inhemska eller andra utländska deltagare.

**Exemptmetoden
på fast driftställe
i Bulgarien**

En fysisk eller juridisk person med hemvist i Sverige, som bedriver rörelse från fast driftställe i Bulgarien, skall undantas från skatt i Sverige på den till driftstället hänförliga inkomsten om villkoren i art. 21 punkt 2 b) är uppfyllda. Är villkoren i art. 21 punkt 2 b) inte uppfyllda, får den till driftstället hänförliga inkomsten beskattas i Sverige men skatt på inkomsten som erlagts i Bulgarien skall avräknas från den svenska skatten enligt art. 21 punkt 2 a).

	Om ett bulgariskt företag driver rörelse i Sverige från fast driftställe här skall vid inkomstberäkningen i första hand tillämpas svenska regler, dvs. man utgår från driftställets bokföring, men beräkningen får inte stå i strid med bestämmelserna i art. 6 punkterna 2 - 4. Avdrag skall därvid medges för så stor del av huvudkontorets allmänna omkostnader som skäligen kan antas belöpa på driftstället.
Artikeln till- lämplighet	Ingår i inkomst av rörelse inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar i detta avtal regleras beskattningen av dessa i de särskilda artiklarna (art. 6 punkt 6).
RSV:s kommentar	<i>Begreppet "inkomst av rörelse" i denna artikel överensstämmer inte med begreppet "inkomst av näringsverksamhet" i intern rätt. Som ovan nämnts (punkt 6) är inte denna artikel tillämplig på inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar. Om t.ex. ett svenskt aktiebolag erhåller utdelning, ränta, royalty eller realisationsvinst från Bulgarien tillämpas inte denna artikel. Vid beskattningen i Sverige utgör dock dessa inkomster inkomst av näringsverksamhet.</i>
Prop. 1988/89:44 s. 28	Beskattningen av inkomst av rörelse i form av sjöfart, luftfart eller landsvägstransporter i internationell trafik sker inte enligt de generella reglerna i art. 6 utan regleras särskilt i art. 7. Beskattning sker endast i den stat där det företag som bedriver sådan verksamhet har hemvist. Bestämmelserna om landsvägstransport saknar motsvarighet i OECD:s modellavtal men motsvarande bestämmelser förekommer i andra svenska dubbelbeskattningsavtal. De särskilda beskattningsreglerna för SAS i punkt 2 innebär att avtalet endast reglerar beskattningen av den del av SAS:s inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren.
Sjöfart, luftfart och landsvägs- transport	
Utdelning	I art. 8 behandlas beskattningen av utdelning. Uttrycket "utdelning" definieras i punkt 3. I vissa fall skall emellertid utdelning beskattas enligt avtalets regler om beskattning av inkomst av rörelse eller av fritt yrke. Dessa fall anges i punkt 4. Där föreskrivs att art. 6 resp. art. 12 skall tillämpas, om den som har rätt till utdelningen har hemvist i en avtalsslutande stat och har fast driftställe eller stadigvarande anordning i den andra avtalsslutande staten och utdelningen är hänförlig till andel som äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. Bestämmelserna om utdelning innebär i övrigt följande. Enligt punkt 1 får utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten beskattas i den andra avtalsslutande staten.
Prop. 1988/89:44 s. 29	Utdelningen får emellertid beskattas även i den stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, men om mottagaren har rätt till utdelningen får skatten inte överstiga 10 % av utdelningens

Källskatt
max. 10 %

bruttobelopp (punkt 2). Begränsningen av skatten i källstaten enligt punkt 2 gäller inte när en mellanhand, exempelvis en representant eller ställföreträdare, satts in mellan inkomstagaren och utbetalaren, om inte den som har rätt till utdelningen har hemvist i den andra avtalsslutande staten.

RSV:s kommentar

Bestämmelserna i denna artikel är - som redan framgår av det ovan sagda - 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 dessa fall tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 19 (annan inkomst). Observera också att artikeln inte innehåller några bestämmelser om hur beskattningen i källstaten skall ske. Det står således källstaten fritt att tillämpa sin egen lagstiftning och att ta ut skatten t.ex. genom avdrag vid källan eller genom taxering. Om Sverige såsom källstat skall ta ut kupongskatt på utdelning eller inkomstbeskatta den enligt SIL är således något som skall bedömas med utgångspunkt i intern svensk lagstiftning. Avtalets hemvistregler har alltså inte någon betydelse vid denna bedömning.

Prop. 1988/89:44
s. 29

Punkt 5 innehåller förbud mot s.k. extra-territoriell beskattning av utdelning (beträffande detta slag av beskattning se punkterna 32-35 i kommentaren till art. 10 punkt 5 i OECD:s modellavtal av år 1977 {punkterna 33-39 i 1992 års modellavtal; RSV:s anm.}).

Kommentaren till
art. 10 i OECD:s
modellavtal

Punkt 5

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

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

bolagsvinsten har sin källa beskattar utdelningen på grund av att den betalas till andelsägare med hemvist i denna stat eller till fast driftställe eller stadigvarande anordning där.

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

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

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

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

är tveksamt om avtalet kräver detta. Om hemviststaten anser att så inte är fallet, kan den anklagas för att hindra den normala tillämpningen av moder/dotterbolagsbefrielsen genom att beskatta utdelningen (i form av förtäckt utdelning) på förhand.

39. I fall då utdelning verkligen betalas av basbolaget, måste bestämmelserna om utdelning i ett 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 vara avhängiga av de tekniska föreskrifterna i antimissbrukslagstiftningen och systemet för avräkning av utländsk skatt från inhemsk skatt. De särskilda omständigheterna i fallet (t.ex. den tid som gått sedan beskattningen av "den förtäckta utdelningen") kan också vara av betydelse. Skattskyldiga som tillgriper konstlade arrangemang tar emellertid risker som skattemyndigheterna inte fullt ut kan skydda dem mot.

Prop. 1988/89:44
s. 29
Ränta

Ränta beskattas enligt *art. 9* endast i den stat där den som har rätt till räntan har hemvist. Undantag görs dock i punkt 3 för de fall att 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 får räntan beskattas i denna andra stat såsom inkomst av rörelse eller fritt yrke med tillämpning av *art. 6* resp. *art. 12*. Ränta, som utbetalas från Sverige till en person som har hemvist i Bulgarien och som enligt svenska beskattningsregler inte är bosatt i Sverige, kan inte beskattas i Sverige om räntan i Sverige skall hänföras till inkomstslaget kapital. Undantaget i punkt 3 kan således bli tillämpligt i Sverige endast om räntan enligt punkt 2 av anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen (*numera p. 2 anv. 22 § KL; RSV:s*

anm.) skall hänföras till inkomstslaget rörelse (numera näringsverksamhet; RSV:s anm.). Dessutom erfordras att fast driftställe föreligger enligt intern svensk rätt (53 § 1 mom. a kommunalskattelagen och 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt).

RSV:s kommentar

Artikel 9 behandlar endast ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är alltså inte tillämplig i fråga om ränta som har källa i tredje stat eller på ränta från en avtalsslutande stat som betalas till en person med hemvist i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 19.

**Prop. 1988/89:44
s. 29
Royalty**

Sådan royalty som avses i art. 10 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. Källstaten får också enligt punkt 2 ta ut skatt med högst 5 % av royaltyns bruttobelopp. Undantag görs dock i punkt 4 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 staten. I sådant fall får royaltyn beskattas i denna andra stat såsom inkomst av rörelse eller fritt yrke med tillämpning av art. 6 resp. art. 12. Royalty som utbetalas från Sverige till person med hemvist i Bulgarien kan beskattas här i den omfattning som framgår av punkt 2 eller i de fall undantaget i punkt 4 blir tillämpligt och fast driftställe föreligger enligt intern svensk rätt (jfr 28 § kommunalskattelagen samt punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen jämfört med 2 § 1 mom. och 3 § lagen om statlig inkomstskatt) (*numera p. 1 anv. 21 § KL, p. 3, 5 st. anv. 53 § KL och 2 § 1 mom. SIL; RSV:s anm.*)

RSV:s kommentar

Artikel 10 behandlar endast royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är alltså inte tillämplig i fråga om royalty som har källa i tredje stat eller på royalty från en avtalsslutande stat som betalas till en person med hemvist i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 19.

**Prop. 1988/89:44
s. 29
Realisationsvinst**

Art. 11 behandlar beskattningen av realisationsvinst. Vinst, som en fysisk eller juridisk person med hemvist i Bulgarien förvärvar genom överlåtelse av fast egendom belägen i Sverige får beskattas här (punkt 1). Vidare får enligt samma punkt vinst på grund av överlåtelse av aktier eller liknande rättigheter i bolag vars tillgångar huvudsakligen består av fast egendom belägen i Sverige beskattas här. Bestämmelserna i punkt 5, som har tillkommit på

Prop. 1988/89:44
s. 30

svenskt initiativ, gör det möjligt för Sverige att tillämpa de svenska bestämmelserna om beskattning av vinst vid aktieförsäljning som skett efter utflyttning från Sverige (53 § 1 mom. a sista stycket KL) (numera 53 § 1 mom. a näst sista ledet KL samt också 6 § 1 mom. a SIL; RSV:s anm.). I detta sammanhang bör framhållas att då det i denna eller annan artikel i avtalet talas om hemvist åsyftas naturligtvis hemvist enligt avtalet. När en person anmält utflyttning från Sverige eller rent faktiskt avflyttat från landet saknar således betydelse för beräkning av den i punkt 5 angivna tioårsperioden. Däremot skall bedömningen huruvida vinsten kan tas upp till beskattning i Sverige eller inte naturligtvis ske utifrån den interna svenska skattelagstiftningen och då bl.a. de i 53 § 1 mom. a kommunalskattelagen intagna bestämmelserna.

Fri yrkesutövning

Enligt *art. 12* beskattas inkomst genom fri yrkesutövning och annan självständig verksamhet i regel endast i den stat där den som utövar verksamheten har hemvist. Om inkomsten förvärfvas genom verksamhet i den andra avtalsslutande staten, får inkomsten emellertid beskattas där om den som utövar verksamheten har en stadigvarande anordning för utövande av verksamheten där.

Enskild tjänst

Enligt *art. 13* beskattas inkomst på grund av anställning i enskild tjänst i regel endast i den stat där arbetet utövas. Undantag görs dock för korttidsarbete under de förutsättningar som anges i punkt 2. I sådana fall sker beskattning endast i inkomsttagarens hemviststat. Enligt punkt 4 gäller under vissa villkor särskilda, förmånligare beskattningsregler i arbetsstaten för bl.a. journalister och korrespondenter. Dessa bestämmelser har införts enligt uttryckligt önskemål av Bulgarien. Liknande bestämmelser finns i bl.a. art. 12 i dubbelbeskattningsavtalet med Sovjetunionen (SFS 1982:708). Beträffande beskattning av inkomst av arbete ombord på skepp, luftfartyg och landsvägsfordon som används av företag i internationell trafik gäller att sådan inkomst beskattas endast i den stat där företaget har hemvist (punkt 3).

**Journalister -
korrespondenter**

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 pga. akut sjukdom eller olycksfall som inträffar när han står i begrepp att återvända till bosättningslandet.

Prop. 1988/89:44 s. 30
Styrelsearvoden m.m.

Styrelsearvoden och liknande ersättning får enligt *art. 14* beskattas i den stat där det bolag som betalar ersättningen har hemvist. För att också ersättning som uppbärs i egenskap av medlem i vissa organ liknande ett bolags styrelse, vilka förekommer i Bulgarien, med säkerhet skall omfattas av *art. 14* har sådan ersättning uttryckligen nämnts i texten.

RSV:s kommentar

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

Prop. 1988/89:44 s. 30

Artister och idrottsmän

Beskattningen av inkomst som underhållningsartist eller idrottsman uppbär genom sin verksamhet regleras i *art. 15*. Sådan inkomst beskattas i den stat där verksamheten utövas (punkt 1). Detta gäller oavsett om inkomsten förvärfvas under utövande av fritt yrke eller på grund av anställning. Enligt punkt 2 får inkomsten i regel beskattas i den stat där artisten eller idrottsmannen utför arbetet, även om ersättningen utbetalas till en annan person (t.ex. arbetsgivare hos vilken artisten eller idrottsmannen är anställd) än artisten eller idrottsmannen själv.

Kulturutbyte

Punkterna 1 och 2 gäller dock inte då verksamheten utövas inom ramen för ett kulturutbyte mellan de avtalsslutande staterna eller åtnjuter stöd med allmänna medel i artistens eller idrottsmannens hemviststat. I sådana fall är inkomsten undantagen från beskattning i den stat där verksamheten utövas (punkt 3).

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. 1988/89:44 s.30, s. 31
Pension, livränta, betalning enl. socialförsäkringslagstiftningen etc.

Enligt *art. 16* punkt 1 beskattas pension och annan liknande ersättning, som inte omfattas av *art. 17* (offentlig tjänst) och som betalas till person med hemvist i en avtalsslutande stat, endast i denna stat. Detta gäller dock inte beträffande utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen eller livränta. För sådana betalningar gäller att de beskattas endast i den stat från vilken de härrör (punkt 2).

RSV:s kommentar

Det innebär att Sverige har beskattningsrätten till t.ex. folkpension, ATP och utbetalningar från pensionsförsäkringar som betalas från Sverige till person med hemvist i Bulgarien.

**Prop. 1988/89:44
s. 31**

Offentlig tjänst

Inkomst av offentlig tjänst, inkl. pension, beskattas enligt *art. 17* punkt 1 endast i den stat som betalar ut inkomsten. Enligt punkt 2 beskattas i vissa fall ersättning av offentlig tjänst enligt reglerna för beskattning av inkomst av enskild tjänst.

Studerande m.fl.

Art. 18 innehåller regler om skattelättnader för studerande och praktikanter.

Annan inkomst

Inkomst som inte behandlas särskilt i *art. 5—18* beskattas enligt *art. 19* endast i inkomsttagarens hemviststat. *Art. 20* reglerar beskattningen av förmögenhet. Bestämmelserna överensstämmer i princip med motsvarande regler i OECD:s modellavtal.

Förmögenhet

Metodartikeln

Bestämmelserna om undvikande av dubbelbeskattning finns i *art. 21*. Bulgarien tillämpar den s.k. exempt-metoden (=undantagande från skatt) som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning [punkt 1 a)]. Enligt punkt 1 b) får den undantagna inkomsten eller förmögenheten beaktas vid beräkningen av skatt på annan inkomst, s.k. progressionsförbehåll. I de fall avtalet medger att Sverige tar ut en begränsad källskatt, dvs. beträffande utdelning och royalty, avräknar Bulgarien i stället den svenska skatten mot bulgarisk skatt på samma inkomst [punkt 1 c)].

**Avräknings-
metoden**

Sverige tillämpar avräkning av skatt ("credit of tax") som huvudmetod i avtalet [punkt 2 a) beträffande inkomst och punkt 2 e) beträffande förmögenhet]. Innebörden av avräkningsbestämmelserna är att en person med hemvist i Sverige taxeras här även för sådan inkomst eller förmögenhet som enligt avtalet får beskattas i Bulgarien. Den uträknade skatten minskas därefter i princip med den skatt som enligt avtalet har tagits ut i den andra staten. Vid avräkningen tillämpas vid inkomstbeskattningen bestämmelserna i 4—18 §§ lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (*numera 4-13 §§ AvrL; RSV:s anm.*). Därvid beräknas svensk inkomstskatt på inkomsten på vanligt sätt. Vid inkomstberäkningen medges sålunda avdrag för kostnader som är hänförliga till inkomsten. Kostnadsavdrag medges dock inte för skatt som erlagts i Bulgarien och som omfattas av avtalet (*fr.o.m. 1991 års taxering - prop. 1989/90:47, SFS 1989:1039 - har rätten till omkostnadsavdrag utvidgats till att gälla även för utländska skatter som omfattas av skatteavtal, se p. 4 anv. 20 § KL. Sker avräkning för sådan skatt för vilken omkostnadsavdrag har medgetts skall den skattelindring som erhållits genom omkostnadsavdraget minska avräkningsbeloppet, se 9 § AvrL; RSV:s anm.*)

Exemptmetoden

På svensk sida görs undantag från credit of tax-metoden i de fall som anges i punkt 2 b). Då tillämpas i stället exempt-metoden för att undanröja dubbelbeskattning. Detsamma gäller beträffande person med hemvist i Sverige som uppbär inkomst från Bulgarien enligt *art. 16* punkt 2 eller *art. 17*. I dessa fall skall inkomsten inte

**Prop. 1988/89:44
s. 32**

**Skattefrihet för
utdelning**

**Förbud mot
diskriminering
m.m.**

RSV:s kommentar

**Prop. 1988/89:44 s.
32
Ikraftträdande
och upphörande**

tas med vid taxeringen i Sverige. Om personen i fråga har annan inkomst som taxeras till statlig inkomstskatt kan dock progressionsförbehållet i punkt 2 d) bli tillämpligt. Denna bestämmelse innebär att man först räknar ut den statliga inkomstskatt som skulle ha påförts om den skattskyldiges hela inkomst beskattats endast i Sverige. Därefter fastställs hur stor procent den sålunda uträknade skatten utgör av hela den beskattningsbara inkomst på vilken skatten beräknats. Med den sålunda erhållna procentsatsen tas skatt ut på den inkomst som skall beskattas i Sverige. Förfarandet används endast om detta leder till högre skatt än vad som skulle ha blivit fallet om skatten enbart beräknats på den i Sverige beskattningsbara inkomsten utan beaktande av detta progressionsförbehåll (jfr 20 § 2 mom. andra stycket lagen om statlig inkomstskatt).

Inte heller i det fall som avses i punkt 2 c) tillämpas credit of tax-metoden. Enligt denna punkt skall utdelning från bolag i Bulgarien till bolag med hemvist i Sverige vara undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk lag om båda bolagen hade varit svenska bolag (jfr 7 § 8 mom. {första till femte styckena; RSV:s anm.} lagen om statlig inkomstskatt).

I art. 22 finns bestämmelser om förbud i vissa fall mot diskriminering vid beskattningen. Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse regleras i art. 23 och art. 24 innehåller bestämmelser om utbyte av upplysningar.

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

I art. 25 finns vissa föreskrifter beträffande medlemmar av diplomatiska beskickningar eller konsulat.

Art. 26 och 27 innehåller bestämmelser om avtalets ikraftträdande och upphörande.

Enligt art. 26 skall de båda staterna meddela varandra när de konstitutionella förutsättningarna för avtalets ikraftträdande är uppfyllda. Avtalet träder i kraft dagen för det senare av dessa meddelanden och tillämpas på inkomst som förvärvas fr.o.m. den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då avtalet träder i kraft och på förmögenhet som innehas fr.o.m. det kalenderår som följer närmast efter det då avtalet träder i kraft. Avtalet kan sägas upp först sedan det varit i kraft i minst fem år.

5 Lagrådets hörande

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. Jag anser på grund härav och på grund av förslagets beskaffenhet att lagrådets hörande inte är erforderligt.