

Skatteavtal

Sydafrika

RSV 360 - 710 utgåva 1

Riksskatteverket

SKATTEAVTALET MED SYDAFRIKA

(1995 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1995:1475 har beaktats.

Förord

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

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

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

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

Solna i augusti 1996

Anitra Steen

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningar	9
Förordning (1995:1475) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sydafrika	11
Lag (1995:1468) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sydafrika	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sydafrika	15
Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sydafrika	39
1 Ärendet och dess beredning	39
<i>Lagrådet</i>	39
2 Lagförslaget	39
3 Översiktligt om inkomstskattesystemet i Sydafrika .	40
3.1 Fysiska personer	40
3.2 Beskattning av bolag	41
4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll	42
4.1 Avtalets tillämpningsområde	42
4.2 Definitioner m.m.	43
4.3 Avtalets beskattningsregler	51
4.4 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning . . .	64
4.4.1 Allmänt	64
4.4.2 Skattefrihet för utdelning från bolag i Sydafrika till svenskt bolag	64
4.5 Särskilda bestämmelser	73
4.6 Regler mot offshoreverksamhet m.m.	75
4.7 Slutbestämmelser	77

Läsanvisningar

I detta avtalshäfte har tagits in författningarna (förordningen och lagen inklusive avtalet) till 1995 års skatteavtal mellan Sverige och Sydafrika.

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

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

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

Förkortningar

anv.	anvisningarna till
art.	artikel
BevU	Bevillningsutskottet
def.	definition
förordn. el. förordningen	Förordning (1995:1475) om dubbelbeskatt- ningsavtal mellan Sverige och Sydafrika
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
lagen	Lag (1995:1468) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sydafrika
LSI	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kon- trolluppgifter
mom.	moment
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
prop.	proposition
rskr.	riksdagsskrivelse
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkU	Skatteutskottet
st.	stycke

**Förordning (1995:1475) om
dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och
Sydafrika;**

utfärdad den 14 december 1995.

Regeringen föreskriver att lagen (1995:1468) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sydafrika skall träda i kraft den 31 december 1995.

På regeringens vägnar

GÖRAN PERSSON

Stefan Ersson
(Finansdepartementet)

Lag (1995:1468) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sydafrika;

utfärdad den 7 december 1995.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs följande.

1 § Det avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst som Sverige och Sydafrika undertecknade den 24 maj 1995, skall gälla som lag här i landet.

Avtalets innehåll framgår av bilaga till denna lag.

Tillämpas endast i inskränkande riktning

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

Ej progressions-uppräknings

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

1. Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

2. Denna lag skall tillämpas

a) beträffande källskatter, på inkomst som förvärvas den 1 januari året efter det då lagen trädde i kraft eller senare, och

b) beträffande andra skatter på inkomst, på skatter som påförs för beskattningsår som börjar den 1 januari året efter det då lagen trädde i kraft eller senare.

3. Genom lagen upphävs kungörelsen (1956:51) om tillämpning av ett mellan Sverige och Sydafrikanska unionen den 28 juli 1955 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter.

Den upphävda kungörelsen skall dock fortfarande tillämpas

a) beträffande källskatter, på inkomst som förvärvas före den 1 januari året efter det då lagen trädde i kraft, och

b) beträffande andra skatter på inkomst, på skatter som påförs för beskattningsår som börjar före den 1 januari året efter det då lagen trädde i kraft.

¹Prop. 1995/96:54, bet. 1995/96:SkU8, rskr. 1995/96:69.

14 *Lagen*

På regeringens vägnar

INGVAR CARLSSON

GÖRAN PERSSON
(Finansdepartementet)

AVTAL MELLAN KONUNGARIKET SVERIGE OCH REPUBLIKEN SYDAFRIKA FÖR UNDVIKANDE AV DUBBELBE-
SKATTNING OCH FÖRHINDRANDE AV SKATTEFLYKT
BETRÄFFANDE SKATTER PÅ INKOMST

Inledning

Konungariket Sveriges regering och Republiken Sydafrikas regering har, i syfte att främja och stärka de ekonomiska relationerna mellan de båda länderna, kommit överens om följande:

Artikel 1*Personer på vilka avtalet tillämpas***Def. i art. 4 p. 1**

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

Artikel 2*Skatter som omfattas av avtalet*

1. De för närvarande utgående skatter på vilka detta avtal tillämpas är

Sydafrika

a) i Sydafrika:

- 1) den normala skatten,
- 2) aktieägarskatten för utomlands bosatta, och
- 3) sekundärskatten för bolag;

(i det följande benämnda "sydafrikansk skatt"); och

Sverige

b) i Sverige:

- 1) den statliga inkomstskatten, sjömansskatten och kupongskatten däri inbegripna,

¹Den engelska originaltexten finns i SFS 1995:1468; RSV:s anm.

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

"Nya" skatter

2. Detta avtal tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av detta avtal påförs vid sidan av eller i stället för de för närvarande utgående skatterna.

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

Artikel 3

Allmänna definitioner

Def. av "Sydafrika"

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

a) "Sydafrika" åsyftar Republiken Sydafrika och innefattar, när uttrycket används i geografisk betydelse, dess territorialvatten och varje område utanför territorialvattnet, inklusive kontinentalsockeln, som betecknas eller efter denna tidpunkt kan komma att betecknas, enligt sydafrikansk lag och i överensstämmelse med folkrättens regler, som ett område inom vilket Sydafrika kan utöva suveräna rättigheter eller jurisdiktion;

Def. av "Sverige"
Jfr p. 2 a. anv.
53 § KL

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

Def. av "en avtalsslutande stat"

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

Def. av "bolag"

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

Def. av "behörig myndighet"

e) "behörig myndighet" åsyftar:

- 1) i Sydafrika, "the Commissioner for Inland Revenue" eller hans befullmäktigade ombud; och
- 2) i Sverige, finansministern, hans befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet vid tillämpningen av detta avtal;

Def. av "företag i en avtalsslutande stat"

f) "företag i en avtalsslutande stat"¹ och "företag i den andra avtalsslutande staten" åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten;

Def. av "internationell trafik"

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

Def. av "medborgare"

h) "medborgare" åsyftar fysisk person som är medborgare i en avtalsslutande stat, juridisk person, handelsbolag och annan sammanslutning eller enhet som bildats enligt lagstiftningen i en avtalsslutande stat; och

Def. av "person"

i) "person" inbegriper fysisk person, bolag och annan sammanslutning.

Tolkningsregel

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

Artikel 4

Hemvist

Def. av "person med hemvist ..." i Sydafrika

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" följande:

a) I Sydafrika, en fysisk person som har sin ordinarie bosättning (ordinarily resident) i Sydafrika och annan person som har sin verkliga ledning i Sydafrika.

i Sverige

b) I Sverige, en person som, enligt svensk lagstiftning, är skattskyldig i Sverige på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Beträffande handelsbolag och dödsbon, inbegriper emellertid det angivna uttrycket sådan person endast i den mån dess inkomst är skattepliktig i Sverige på samma sätt som inkomst som förvärvas av person med hemvist där, antingen hos handelsbolaget eller dödsboet eller hos dess delägare. Uttrycket inbegriper inte person som är skattskyldig i Sverige endast för inkomst från källa i Sverige.

¹Se RÅ 1991 not 228; RSV:s anm.

**Dubbelt hemvist,
fysisk person**

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

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

b) om det inte kan avgöras i vilken stat han har centrum för sina levnadsintressen eller om han inte i någondera staten har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist i den stat där han stadigvarande vistas;

c) om han stadigvarande vistas i båda staterna eller om han inte vistas stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist i den stat där han är medborgare;

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

**Dubbelt hemvist,
annan än fysisk
person**

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

Artikel 5

Fast driftställe

**Definition,
jfr p. 3 anv.
53 § KL**

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

Exemplifiering

2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt:

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

¹Se RÅ 1987 not 309, jfr prop. 1995/96:121 och RR:s dom den 14 juni 1996 i mål nr 1716-1993; RSV:s anm.

Byggnadsverksamhet o.dyl.

3. Byggnads-, anläggnings-, installations- och monteringsverksamhet eller därmed sammanhängande övervakande verksamhet utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår under en tidrymd som överstiger tolv månader.

Undantag

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

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

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

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

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

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

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

Beroende representant

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

Oberoende representant

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

Närstående företag

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

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

Def. av "fast egendom"

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

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

Brukande, uthyrning etc.

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

Fast egendom i näringsverksamhet

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

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

Artikel 7

Inkomst av rörelse

Def. i art. 3 p. 1 f

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

Inkomstberäkning

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

Avdrag

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

4. I den mån inkomst hänförlig till fast driftställe brukat i en avtalsslutande stat bestämmas på grundval av en fördelning av företagets hela inkomst på de olika delarna av företaget, hindrar bestämmelserna i punkt 2 inte att i denna avtalsslutande stat den skattepliktiga inkomsten bestäms genom ett sådant förfarande¹. Den fördelningsmetod som används skall dock vara sådan att resultatet överensstämmer med principerna i denna artikel.

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

6. Vid tillämpningen av föregående punkter bestäms inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället genom samma förfarande år från år, såvida inte goda och tillräckliga skäl föranleder annat.

Artikels tillämplighet

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

¹Jfr RÅ 1971 ref. 50; RSV:s anm.

Artikel 8

Sjöfart och luftfart

**Def. art. 3 p. 1 f
resp. p. 1 g.
Jfr art. 26**

**Def. av "använd-
ningen av skepp
eller luftfartyg"
- bare boat charter**

- containers

SAS

**Deltagande i pool
etc.**

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

2. Vid tillämpningen av denna artikel skall inkomst från användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik inkludera:

a) inkomst som förvärfvas genom uthyrning av obemannade skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik¹,

b) inkomst som förvärfvas genom användande eller uthyrning av containers,

om sådan inkomst har samband med förvärvandet av inkomst som avses i punkt 1.

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

4. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas även på inkomst som förvärfvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftorganisation.

Artikel 9

Företag med intressegemenskap

**Jfr 43 § 1 mom.
KL**

1. I fall då

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

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

¹ Jfr p. 5 i kommentaren till artikel 8 i OECD:s modellavtal (1992); RSV:s anm.

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

2. I fall då en avtalsslutande stat i inkomsten för ett företag i denna stat inräknar – och i överensstämmelse därmed beskattar – inkomst, för vilken ett företag i den andra avtalsslutande staten beskattats i denna andra stat, samt den sålunda inräknade inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall denna andra stat genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten där. Vid sådan justering iakttas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

Artikel 10

Utdelning

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

Källskatt

-fysisk person
15%

Jfr art. 26 p. 1.

-bolag 0%
eller
-7,5%

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

a) vara undantagen från beskattning i den avtalsslutande stat i vilken det bolag som betalar utdelningen har hemvist om utdelningen är, utan hänsyn till sådan skatt som avses i denna punkt, undantagen från skatt i den stat där mottagaren har hemvist; eller

b) kunna beskattas i den avtalsslutande stat i vilken bolaget som betalar utdelningen har hemvist med högst 7,5 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

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

Def. av "utdelning"
enl. art. 10

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

Undantag från p. 1
och 2

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

Förbud mot extra-
territoriell be-
skattning

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

Artikel 11

Ränta

Jfr art. 26

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 och är skattskyldig för räntan i denna andra stat.

Def. av "ränta"
enligt art. 11

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

"Källregel"

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

Intressegemenskap

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

Artikel 12

Royalty

Jfr art. 26

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

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

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

**Undantag från
p. 1**

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

"Källregel"

4. Royalty anses härröra från en avtalsslutande stat om utbetalaren är staten själv, politisk underavdelning, lokal myndighet eller person med hemvist i denna stat. Om emellertid den person som betalar royaltyn, antingen han har hemvist i en avtalsslutande stat eller inte, i en avtalsslutande stat har fast driftställe eller stadigvarande anordning med vilken den rättighet eller egendom i fråga om vilken royaltyn betalas äger verkligt samband, 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.

Intressegemenskap

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

Artikel 13

Realisationsvinst

Fast egendom

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

Lös egendom i fast driftställe m.m.

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

Skepp och luftfartyg samt därtill hörande lös egendom

SAS

3. Vinst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik eller av lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp eller luftfartyg, beskattas endast i denna stat. Bestämmelserna i denna punkt tillämpas beträffande vinst som förvärfvas av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS) men endast i fråga om den del av vinsten som motsvarar den andel i konsortiet vilken innehas av AB Aerotransport (ABA), den svenske delägaren i Scandinavian Airlines System (SAS).

Övrig egendom OBS art. 26

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

Andelar/rättigheter efter utflyttning

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

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

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

Artikel 14

Självständig yrkesutövning

Stadigvarande anordning

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

Exempel på "fritt yrke"

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

Artikel 15

Enskild tjänst

Undantag från p. 1;

183-dagarsregeln

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

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

a) mottagaren vistas i den andra staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månaders period som börjar eller slutar under beskattningsåret i fråga, och

b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i den andra staten eller på dennes vägnar, samt

c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i den andra staten.

**Undantag från
p. 1 och 2;**

Ombordanställda

**SAS-anställda med
hemvist i Sverige**

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

Artikel 16

Styrelsearvode

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

Artikel 17

Artister och sportutövare

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14 och 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom sin personliga verksamhet i den andra avtalsslutande staten i egenskap av artist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionsartist eller musiker, eller av sportutövare, beskattas i denna andra stat.

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

Artikel 18

Pension, livränta och liknande ersättning

**Pension, livränta
och ersättning enl.
socialförsäkrings-
lagstiftning**

Def. av "livränta"

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

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

Artikel 19

Offentlig tjänst

Lön m.m.

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

**Undantag från
p. 1 a**

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

Lokalanställd

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

**Undantag från
p. 1 a och b**

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

Artikel 20

Studerande och affärspraktikanter

"Understöd" från annan stat

Studerande eller affärspraktikant som vistas i en avtalsslutande stat uteslutande för sin undervisning eller praktik och som har, eller omedelbart före vistelsen, hade hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas inte i den förstnämnda staten för belopp som han erhåller från källa utanför den förstnämnda staten för sitt uppehålle, sin undervisning eller praktik.

Artikel 21

Annan inkomst

OBS art. 26

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

Undantag

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

Metodartikeln

Artikel 22

Undanröjande av dubbelbeskattning

Dubbelbeskattning skall undvikas på följande sätt:

Sydafrika

Avräkning från inkomstskatt

1. I Sydafrika; skatt som person med hemvist i Sydafrika erlagt för inkomst, som enligt bestämmelserna i detta avtal, får beskattas i Sverige, skall avräknas från den skatt som utgår i enlighet med sydafrikansk skattelagstiftning, dock inte med ett belopp överstigande den andel av den sydafrikanska skatten som sådan inkomst utgör av hela inkomsten.

32 Avtalet

Sverige

Avräkning från inkomstskatt

Progressions- förbehåll

OBS 3 § lagen Skattefrihet för utdelning

Se 7 § 8 mom. SIL

2. I Sverige:

a) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt sydafrikansk lagstiftning och i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Sydafrika skall Sverige – med beaktande av bestämmelserna i svensk lagstiftning beträffande avräkning av utländsk skatt (även i den lydelse de framdeles kan få genom att ändras utan att den allmänna princip som anges här ändras) – från den svenska skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i Sydafrika för inkomsten.

b) Om en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som, enligt bestämmelserna i detta avtal, beskattas endast i Sydafrika, får Sverige vid fastställandet av skattesatsen för svensk progressiv skatt beakta den inkomst som skall beskattas endast i Sydafrika.

c) Utan hinder av bestämmelserna i a) ovan skall utdelning från bolag med hemvist i Sydafrika till bolag med hemvist i Sverige vara undantagen från svensk skatt enligt bestämmelserna i svensk lag om skattebefrielse för utdelning som erhålls av svenska bolag från dotterbolag utomlands.

Artikel 23

Förbud mot diskriminering

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

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

Fast driftställe

Jfr 6 § 1 mom. 1 st. c SFL

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

3. Utom i de fall då bestämmelserna i artikel 9 punkt 1, artikel 11 punkt 5 eller artikel 12 punkt 5 tillämpas, är ränta, royalty och annan betalning från företag i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten avdragsgilla vid be-

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

stämmandet av den beskattningsbara inkomsten för sådant företag på samma villkor som betalning till person med hemvist i den förstnämnda staten.

**Sydafrikanskt
ägande av svenskt
företag (och om-
vänt)**

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

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

Def. av "beskattning" enl. art. 23

6. Med "beskattning" avses i denna artikel skatter som omfattas av detta avtal.

Artikel 24

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

**Beskattning i strid
med avtalet**

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

Def. i art. 3 p. 1 e

**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. Överens-

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

Generella överenskommelser

kommelse som träffats genomförs utan hinder av tidsgränser i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning.

3. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall genom ömsesidig överenskommelse söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkommer 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 25

Utbyte av upplysningar

RSV behörig myndighet

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

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

2. De behöriga myndigheterna kan, genom överläggningar, utveckla lämpliga betingelser, förfaringssätt och tekniker för utbytet av upplysningar, däri inbegripet utbyte av upplysningar rörande skatteflykt om detta anses lämpligt.

Integritetsskydd

3. 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 26

Begränsningar av förmåner

**Avtalet inte till-
lämpligt på ev.
framtida offshore-
lagstiftning**

1. Om en avtalsslutande stat, efter undertecknandet av detta avtal, inför lagstiftning (annan än lagstiftning i Sydafrika i enlighet med de allmänna bestämmelser som gäller i Sydafrika, vid datumet för undertecknandet, beträffande beskattningen av inkomst som härrör från källa i Sydafrika) enligt vilken "offshore" inkomst förvärvat av bolag genom:

a) sjöfartsverksamhet,

b) bank-, finans-, försäkrings- eller liknande verksamhet, eller

c) genom att vara huvudkontor, coordination centre eller en liknande enhet som tillhandahåller administrativa eller andra tjänster till en grupp av bolag som bedriver verksamhet huvudsakligen i andra stater,

inte beskattas i denna stat eller beskattas väsentligt lägre än inkomst från liknande "onshore" aktiviteter, gäller inte de begränsningar i detta avtal som avser den andra avtalsslutande statens rätt att ta ut skatt på inkomst från sådan "offshore" verksamhet, eller att beskatta utdelning som betalas av bolaget.

**Subject to tax-
regel**

2. Om enligt bestämmelser i detta avtal, med undantag för artikel 10, rätten för en avtalsslutande stat att beskatta en inkomst är begränsad, och sådan inkomst enligt lagstiftningen i den andra avtalsslutande staten anses härröra från källa utanför denna andra stat och därför inte beskattas i denna andra stat, får den förstnämnda staten beskatta inkomsten som om sådana bestämmelser inte fanns.

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

Artikel 27

Diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän

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

Artikel 28

Ikraftträdande

1. De avtalsslutande staterna skall underrätta varandra om när de åtgärder vidtagits som enligt respektive stats lagstiftning krävs för att avtalet skall träda i kraft. Avtalet träder i kraft 14 dagar efter det att den sista underrättelsen gjorts.

2. Bestämmelserna i detta avtal skall tillämpas:

a) i fråga om källskatter, beträffande belopp som erlagts eller gottskrivits den 1 januari det år som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare, och

b) i fråga om övriga skatter, beträffande beskattningsår som börjar den 1 januari det år som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare.

3. Avtalet mellan Kungl. svenska regeringen och Sydafrikanska unionens regering för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter, undertecknat i Stockholm den 28 juli 1955, skall upphöra att gälla när detta avtal träder i kraft. Bestämmelserna i 1955 års avtal skall emellertid fortsätta att gälla till dess bestämmelserna i detta avtal, enligt punkt 2 i denna artikel, skall tillämpas.

Artikel 29

Upphörande

**Kan sägas upp
tidigast under år
2001**

1. Detta avtal skall förbli i kraft utan tidsbegränsning men vardera avtalsslutande staten kan på diplomatisk väg, skriftligen uppsäga avtalet genom underrättelse till den andra avtalsslutande staten senast den 30 juni något kalenderår som börjar efter en tidrymd av fem år efter det år då avtalet trädde i kraft.

2. I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla:

a) i fråga om källskatter, beträffande belopp som erlagts eller gottskrivits efter utgången av det kalenderår då uppsägningen skedde, och

b) i fråga om övriga skatter, beträffande beskattningsår som börjar efter utgången av det kalenderår då uppsägningen skedde.

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

Som skedde i Stockholm den 24 maj 1995, i två exemplar på engelska språket.

För Konungariket Sveriges regering

Lena Hjelm-Wallén

För Republiken Sydafrikas regering

Alfred B. Nzo

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sydafrika

Prop. 1995/96:54
s. 34

Historik

1 Ärendet och dess beredning

Nu gällande avtal med Sydafrika för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter undertecknades den 28 juli 1955. Avtalet godkändes av riksdagen och började tillämpas vid 1956 års taxering (prop. 1955:200, bet. 1955:BevU54, rskr. 1955:362, SFS 1956:51).

Avtalet är både i systematiskt och materiellt hänseende starkt föråldrat. På begäran av Sverige inleddes därför förhandlingar om ett nytt avtal i Pretoria i mars 1994. Ett utkast till avtal paraferades den 11 mars 1994. Handlingarna, som är upprättade på engelska, har översatts till svenska och remitterats till *Kammarrätten i Jönköping* och *Riksskatteverket*. Remissinstanserna har uttryckt önskemål om att vissa avtalsbestämmelser förklaras närmare i propositionen.

Det nya avtalet undertecknades den 24 maj 1995. Ett förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sydafrika har upprättats inom Finansdepartementet.

Lagrådet

På grund av förslagens beskaffenhet anser regeringen att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse. Lagförslaget har därför inte remitterats till Lagrådet.

2 Lagförslaget

Lagförslaget består dels av paragraferna 1–3, dels av en bilaga som innehåller den överenskomna avtalstexten på engelska språket och en svensk översättning.

Lagen

I förslaget till lag föreskrivs att avtalet skall gälla som lag här i landet (1 §). Vidare regleras där frågan om hur avtalets beskattningsregler skall tillämpas i förhållande till annan skattelag (2 §). Bestämmelsen innebär att beskattning inte kan ske på grund av avtalets regler. Endast om det i annan skattelag såsom kommunal-

**Ej progressions-
uppräknig**

**Prop. 1995/96:54
s. 35**

skattelagen (1928:370), KL, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, etc. föreskrivits en skattskyldighet kan beskattning komma i fråga.

I fråga om inkomst som skall undantas från svensk skatt har Sverige enligt en progressionsregel i avtalet (art. 22 punkt 2 b) rätt att höja skatteuttaget på den skattskyldiges övriga inkomster. Av flera skäl, bl.a. förenkling av regelsystemet och minskad arbetsbörda för skattemyndigheterna, avstår emellertid Sverige numera regelmässigt från att utnyttja denna möjlighet. Ytterligare ett skäl är att det bortfall av skatt som blir följderna av en utebliven progressionsuppräknig är försumbar ur statsfinansiell synpunkt. Dessa skäl motiverar ett avstående av progressionsuppräknigen även i förhållande till Sydafrika. I 3 § föreskrivs därför att inkomst som enligt avtalet är undantagen från beskattning i Sverige inte skall tas med vid taxeringen i Sverige, dvs. någon progressionsuppräknig skall inte ske.

Enligt art. 28 i avtalet skall staterna underrätta varandra när de åtgärder vidtagits som krävs för att avtalet skall träda i kraft. Avtalet träder i kraft 14 dagar efter den dag då den sista underrättelsen tas emot. Det är således inte nu möjligt att 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.

3 Översiktligt om inkomstskattesystemet i Sydafrika

3.1

Fysiska personer

Beskattning av fysiska personer regleras i "the Income Tax Act". Skattelagstiftningen gör i princip inte någon distinktion mellan personer bosatta i Sydafrika och personer bosatta i annan stat. Fysisk person är, oavsett om han har hemvist i Sydafrika eller ej, skattskyldig där för all inkomst som har sin källa i Sydafrika. Avdrag medges för kostnader för intäkternas förvärvande. Vissa personliga avdrag medges också. Grundavdraget uppgår till 2 625 Rand (R). Personer över 65 år medges extra avdrag med 2 500 R. Skattesatsen är progressiv och ligger i skiktet 17–45 % av beskattningsbar inkomst. Makar beskattas var för sig. Utdelning som förvärvas av aktieägare bosatt i Sydafrika är, med några få undantag, skattefri. Såvida inte annat följer av ingånget skatteavtal träffas

**Skattesats
Utdelning**

utdelning som mottas av person bosatt utanför Sydafrika av en källskatt på 15 %. Ränteinkomster beskattas endast till den del de överstiger 2 000 R. Räntan beskattas dock inte om mottagaren är bosatt utanför Sydafrika. Skatt på förmögenhet tas inte ut i Sydafrika.

3.2 Beskattning av bolag

Beskattningen av bolag regleras också i "the Income Tax Act". Liksom vid beskattningen av fysiska personer saknar hemvistbegreppet i princip självständig betydelse även här. Bolag hemmahörande i Sydafrika och filialer till utländska företag beskattas för all inkomst som härrör från Sydafrika. Från den beskattningsbara inkomsten medges avdrag för nödvändiga kostnader för intäkternas förvärvande. Avdrag för avskrivningar på inventarier görs normalt med 20 % per år under fem år med början anskaffningsåret. Inland Revenue, motsvarigheten till Riksskatteverket, har i en publicerad lista angett de avskrivningsperioder som bör tillämpas på olika typer av inventarier. Avskrivning enligt restvärdeметоден är dock också tillåten. Byggnader avskrivs med fem procent per år under en tjugofemårsperiod. Lager tas upp till anskaffningsvärdet, vilket beräknas enligt FIFO (First In First Out)-методен. Kan företaget visa att det verkliga värdet understiger anskaffningsvärdet får lagret värderas till detta lägre värde. Förlustavdrag medges under obegränsad tid (carry forward). Däremot får förluster inte dras av mot tidigare års vinster (carry back). Lagstiftningen innehåller även vissa koncernbeskattningsregler. Omstruktureringar kan under vissa förutsättningar genomföras mellan koncernbolag utan skattekonsekvenser om moderbolaget innehar minst 75 % av aktiekapitalet i dotterbolaget. En förlust i ett koncernbolag kan, med något undantag, dock inte kvittas mot en vinst i ett annat koncernbolag. Realisationsvinster beskattas inte.

**Prop. 1995/96:54
s. 36**

Bolagsskattesatsen

Bolagsskattesatsen uppgår för närvarande till 35 %. Särskilda skattesatser tillämpas på bolag inom guldgruvnäringen och försäkringsbranschen.

Utdelning

Mottagen utdelning beskattas inte. Utdelning till aktieägare beskattas i det utdelande bolaget med 25 % till den del det sammanlagda utdelningsbeloppet under en viss period överstiger sammanlagd mottagen utdelning under samma period (s.k. secondary tax on companies).

Källskatter

Ränta som betalas till bolag hemmahörande i annan stat källbeskattas inte. Källskatt utgår på utdelning och royalty med 15 resp. 12 % av bruttobeloppet.

Handelsbolag

Handelsbolag är varken juridisk person eller skattesubjekt. Handelsbolagets vinst beräknas först i bolaget som om det utgjort ett separat skattesubjekt. Därefter fördelas resultatet mellan delägarna i enlighet med upprättat handelsbolagsavtal.

4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll

**OECD:s modell-
avtal förebild**

Avtalet är utformat i nära överensstämmelse med de bestämmelser som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderat för bilaterala dubbelbeskattningsavtal ("Model Tax Convention on Income and on Capital", 1992). Vis-sa avvikelser förekommer dock beroende på staternas lagstiftningar och avtalspolicy. I den följande redovisningen kommer avvikelserna från modellavtalet att kommenteras liksom de väsentliga ändringar som gjorts i förhållande till gällande avtal.

4.1 Avtalets tillämpningsområde

**Personer som om-
fattas av avtalet**

Art. 1 anger de personer som omfattas av avtalet. I enlighet med denna bestämmelse, som överensstämmer med motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal, skall avtalet tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna. För att avtalet skall vara tillämpligt krävs dels att fråga är om sådan person som avses i art. 3 punkt 1 d eller i, dels att denna person i enlighet med bestämmelserna i art. 4 punkt 1 har hemvist i en avtalsslutande stat. Som följd härav är avtalet i förhållande till Sverige tillämpligt endast i fråga om personer som enligt svensk intern lagstiftning är skattskyldiga här på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet samt under vissa i art. 4 punkt 1 b angivna villkor såvitt avser handelsbolag och dödsbon. Uttrycket inbegriper i princip endast person som är oinskränkt skattskyldig, dvs. inte person som är skattskyldig i Sverige endast för inkomst härifrån. Den skattskyldighet som avses här är inte någon formell eller symbolisk skattskyldighet. Personen skall vara skyldig att erlagga skatt enligt de reguljära inkomstskattetabeller som normalt tillämpas för personer hemmahörande i staten i fråga för de olika inkomster denne uppbär. I förhållande till Sydafrika har bestämmelsen om hemvist emellertid fått en något annorlunda utformning. Såsom framgått av redogörelsen för skattesystemet i Sydafrika beskattas en person som är bosatt där endast för inkomst som anses

-Sverige

**Prop. 1995/96:54
s. 37
-handelsbolag och
dödsbon**

-Sydafrika

Källstatsprincipen

Skatter som omfattas av avtalet.

Förmögenhetsskatt och

statlig fastighetsskatt omfattas inte

ha källa där. Därför stadgas såvitt avser Sydafrika att uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" skall inbegripa varje person som är "ordinarily resident" där eller person som har sin verkliga ledning i Sydafrika. Endast en person som avtalet tillämpas på är berättigad till de skattenedsättningar som föreskrivs i avtalet. Det bör dock i detta sammanhang framhållas att de förmåner som följer av bestämmelserna i art. 6–21 i vissa fall begränsas genom bestämmelserna i art. 26.

Art. 2 upptar de skatter på vilka avtalet är tillämpligt. Det kan noteras att den svenska statliga förmögenhetsskatten inte omfattas av avtalet. Som framgår av redogörelsen för skattesystemet i Sydafrika tas ingen allmän förmögenhetsskatt ut där. Eftersom den svenska förmögenhetsskatten inte omfattas av avtalet utgör avtalet inte något hinder för att enligt svenska interna regler beskatta förmögenhet även om denna innehas av person som enligt avtalets regler har hemvist i Sydafrika. Inte heller den statliga fastighetsskatten omfattas av avtalet. Dubbelbeskattnings av t.ex. privatbostad som en i Sverige bosatt person innehar i Sydafrika kan dock undanröjas med tillämpning av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

4.2 Definitioner m.m.

Allmänna definitioner

Art. 3 innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Innehållet i artikeln överensstämmer i stort sett med det i OECD:s modellavtal, dock att definitionen av "internationell trafik" (punkt 1 g) har fått en i förhållande till modellavtalet något avvikande utformning. Anledningen härtill är att hemvistet valts som kriterium vid bestämmandet av vilken stat som skall ha beskattningsrätten till inkomst av internationell trafik, se art. 8 punkt 1. Definitioner förekommer även i andra artiklar t.ex. art. 10, 11 och 12, där den inkomst som behandlas i resp. artikel definieras.

RSV:s kommentar

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

Prop. 1996/96:54 s. 37

När det gäller tolkning av dubbelbeskattningsavtal och då bl.a. den i art. 3 punkt 2 intagna bestämmelsen hänvisas till vad som anförts därom i propositionen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (prop. 1989/90:33 s. 42 f. [propositionstexten finns

Tolkning av avtal

**Prop. 1995/96:54
s. 38**

nedan; RSV:s anm.], se även Boström/Tyllström, Tolkning av skatteavtal, Skattenytt 1994 s. 646 f. 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 att reglera förhållandet mellan skattskyldiga och staten. Dubbelbeskattningsavtalen skall i princip tolkas som annan svensk lagstiftning, 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 marginalskaft.

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 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

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

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

I enlighet med de förslag som lades fram i prop. 1995/96:121 har en lag med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal införts (se SFS 1996:161). Lagen är tillämplig på inkomst som förvärfvas efter utgången av år 1995 och på förmögenhet som taxeras vid 1996 års taxering eller senare. På s. 16 ff i denna proposition sägs bl.a. följande:

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

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

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

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

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 sättas ned till ett belopp motsvarande just 10 % av bruttobeloppet.

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

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

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

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

Exempel 1

**Prop. 1995/96:121
s. 19; Vissa 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. 1995/96:54
s. 38**

Hemvist

Art. 4 innehåller regler som avser att fastställa var en person skall anses ha hemvist vid tillämpningen av avtalet. Artikelns avviker delvis från motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. Som framgått av redogörelsen under art. 1 har den något annorlunda utformningen sitt upphov i det förhållandet att Sydafrika endast beskattar inkomster som har källa där. Det bör observeras att hemvistreglerna i art. 4 inte har betydelse för var en person skall anses bosatt enligt interna skatteförfattningar (*se prop. 1995/96:121 och RR:s dom den 14 juni 1996 i mål nr 1716-1993; RSV:s anm.*) utan såsom framgår av avtalstexten regleras endast frågan om hemvist vid tillämpning av avtalet. Avtalets hemvistregler saknar således betydelse exempelvis då det gäller att avgöra om utdelning skall beläggas med kupongskatt eller beskattas i enlighet med bestämmelserna i SIL. När det gäller reglerna i de avtalsslutande staternas interna rätt inverkar de däremot på avtalets hemvistbegrepp eftersom frågan var en fysisk eller juridisk person vid tillämpningen av avtalet skall anses ha hemvist i första hand avgörs med ledning av den interna lagstiftningen i resp. stat.

Dubbelt hemvist

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

Fall av dubbel bosättning för juridisk person regleras i punkt 3. Juridisk person anses vid dubbel bosättning ha hemvist endast i den avtalsslutande stat där den har sin verkliga ledning.

Fast driftställe

**Monterings- och
övervaknings-
verksamhet**

Art. 5 definierar uttrycket "fast driftställe". Artikelns överensstämmer med ett undantag helt med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. I motsats till modellavtalet nämns dock i punkt 3 även monteringsverksamhet och verksamhet som består av övervakning bland de typer av aktiviteter som konstituerar fast driftställe efter en tolv månadersperiod. Här bör också framhållas att punkt 2 endast innehåller en uppräkningslista – på intet sätt uttömmande – av exempel som vart och ett kan anses utgöra fast driftställe. Dessa exempel skall dock ses mot bakgrund av den allmänna definitionen i punkt 1. De uttryck som räknas upp i punkt 2, "plats för företagsledning", "filial", "kontor" osv. bör därför tolkas så att

Prop. 1995/96:54
s. 39

dessa platser för affärsverksamhet utgör fasta driftställen endast om de uppfyller villkoren i punkt 1. Bestämmelserna om "fast driftställe" i svensk lagstiftning finns i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL. För att ett företag i Sydafrika skall kunna beskattas för inkomst av rörelse från fast driftställe i Sverige enligt art. 7 i avtalet krävs att sådant driftställe föreligger såväl enligt bestämmelserna i KL som enligt avtalet.

RSV:s kommentar

Som angetts ovan innehåller punkt 2 en uppräknning - på intet sätt uttömmande - av exempel som vart och ett kan utgöra fast driftställe. Dessa exempel måste emellertid ses mot bakgrund av den allmänna definitionen i punkt 1 av uttrycket "fast driftställe". De väsentliga kännetecknen på fast driftställe är att det finns en plats för affärsverksamhet, att denna plats är stadigvarande samt att företaget bedriver rörelse från denna plats.

Prop. 1995/96:121
s. 39

4.3 Avtalets beskattningsregler

Art. 6–21 innehåller avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster. Avtalets uppdelning i olika inkomster har endast betydelse för tillämpningen av avtalet och således inte vid bestämmandet av till vilket inkomstslag och vilken förvärvskälla inkomsten skall hänföras enligt svensk skatterätt. Vidare gäller att beskattningen i Sverige av en viss inkomst sker med utgångspunkt i svensk rätt. Har rätten att beskatta viss inkomst här inskränkts genom avtal måste denna begränsning iakttas. Vidare bör observeras att i de fall en inkomst "får beskattas" i en avtalsslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6–21 innebär detta inte att den andra staten fråntagits rätten att beskatta inkomsten 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 – om den är den skattskyldiges hemviststat – undanröja den dubbelbeskattning som därvid uppkommer. Hur detta genomförs regleras i art. 22.

Uttrycket "får beskattas"

Fast egendom

- byggnader

Inkomst av fast egendom får enligt art. 6 beskattas i den stat där egendomen är belägen. I det nu gällande avtalet beskattas dessa inkomster endast i denna stat. Art. 6 punkterna 1–4 överensstämmer med motsvarande bestämmelser i OECDs modellavtal, bortsett från att definitionen av fast egendom uttryckligen omfattar även "byggnader". Bakgrunden till detta är att byggnad enligt svensk rätt i vissa fall är lös egendom. Vid tillämpningen av avtalet anses alltid byggnad som fast egendom och inkomst av sådan byggnad får beskattas här om byggnaden finns i Sverige även om inkomsttagaren har hemvist i Sydafrika. Enligt KL beskattas inkomst som

- royalty

härör från fastighet i vissa fall som inkomst av näringsverksamhet. Vid tillämpning av avtalet bestäms dock rätten att beskatta inkomst av fastighet med utgångspunkt i art. 6, dvs. den stat i vilken fastigheten är belägen får beskatta inkomsten. Detta hindrar dock inte Sverige från att beskatta inkomsten som inkomst av näringsverksamhet vid taxeringen här. Royalty från fast egendom eller för nyttjande av eller rätten att nyttja mineralfyndighet, källa eller annan naturtillgång behandlas också som inkomst av fast egendom vid tillämpningen av avtalet. Annan royalty beskattas enligt art. 12.

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 21 (annan inkomst) tillämplig. I detta avtal kan - som framgår av exemplet i avsnitt 4.6 - även artikel 26 punkt 2 bli tillämplig om den fasta egendomen är belägen i tredje stat. Sverige torde ha beskattningsrätten till en fastighet belägen i annan stat än Sverige eller Sydafrika som ägs av en person som anses bosatt eller hemmahörande i Sverige men som har hemvist i Sydafrika enligt avtalet. Observera vidare att definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 omfattar nyttjanderätt till fast egendom och således bl.a. svenska bostadsrätter (jfr RÅ 1989 ref. 37 och RR 1995 ref. 91).

**Prop. 1995/96:54
s. 39
Inkomst av rörelse**

Art. 7 innehåller regler om beskattning av rörelseinkomst. Sådan inkomst beskattas enligt huvudregeln i punkt 1 endast i den stat där företaget är hemmahörande. Om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i den andra staten, får emellertid inkomst som är hänförlig till driftstället beskattas i denna stat. Bestämmelserna i artikeln är identiska med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal.

**Prop. 1995/96:54
s. 40
Fördelning av
inkomster**

Om ett företag hemmahörande i Sydafrika bedriver rörelse i Sverige från fast driftställe här, skall vid inkomstberäkningen i första hand tillämpas svenska regler men beräkningen får inte stå i strid med bestämmelserna i detta avtal.

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

**Fördelning av
utgifter**

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

**Artikeln till-
lämplighet**

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

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1995/96:54
s. 40
Sjö- och luftfart**

Art. 8 behandlar beskattning av inkomst av rörelse i form av *sjöfart och luftfart* i internationell trafik. Sådana inkomster beskattas enligt punkt 1 endast i den stat där det företag som bedriver verksamheten har hemvist. Inkomst av uthyrning av bemannade skepp och luftfartyg som används i internationell trafik omfattas också av denna bestämmelse (jfr punkt 5 av anvisningarna till art. 8 i OECD:s modellavtal [*OECD:s kommentar finns nedan; RSV:s anm.*]). Enligt punkt 2 omfattas även inkomst av uthyrning av obemannade skepp och luftfartyg samt inkomst som förvärfas genom användning och uthyrning av containers av bestämmelserna i punkt 1. De särskilda reglerna för SAS i punkt 3 innebär att avtalet endast reglerar beskattningen av den del av SAS inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren.

**Bare boat charter
och containers om-
fattas av art. 8**

**Kommentaren till
art. 8 i OECD:s
modellavtal**

5. Inkomst genom uthyrning av fullt utrustat och bemannat skepp eller luftfartyg måste behandlas på samma sätt som inkomst genom transport av personer eller gods. I annat fall skulle en stor del av verksamheten inom sjöfart och luftfart inte omfattas av bestämmelsen. Artikel 7, och inte artikel 8, tillämpas emellertid på inkomst genom uthyrning av skepp eller luftfartyg som är i huvudsak obemannat (*bare boat charter*), utom när uthyrningen är en tillfällig inkomstkälla för företag inom internationell sjöfart eller luftfart.

**Prop. 1995/96:54
s. 40**

Art. 9 innehåller sedvanliga regler om omräkning av inkomst vid *obehörig vinstöverföring* mellan företag med intressegemenskap. De i punkt 1 angivna reglerna innebär givetvis inte någon begränsning av en avtalsslutande stats rätt att enligt intern lagstiftning vidta omräkning av ett företags resultat utan anger endast i vilka fall den i punkt 2 angivna justeringen är avsedd att göras.

Utdelning

Definitionen avser endast art. 10

Villkor för skattefrihet för utdelning från Sydafrika

**Prop. 1995/96:54 s. 41
Beskattning i källstaten**

Villkor för tillämpning av 0% för bolag

Uttrycket "mottagaren har rätt till ..."

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

Enligt punkt 2 får utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat beskattas även i den stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist (källstaten). Skatten får dock inte överstiga 15 % av utdelningens bruttobelopp. Om utdelningens mottagare är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt innehar minst 25 % av det utbetalande bolagets kapital är utdelningen enligt punkt 2 a skattebefriad i källstaten. Sådan skattebefrielse medges i källstaten endast under förutsättning att det mottagande bolagets hemviststat inte beskattar utdelningen. Beskattar hemviststaten utdelningen får även källstaten beskatta utdelningen. Enligt punkt 2 b får källskatten i detta fall dock inte överstiga 7,5 % av utdelningens bruttobelopp. För svenska bolag med dotterbolag utomlands är bestämmelserna om begränsning av källstatens rätt att ta ut källskatt på utdelning en av de mest centrala bestämmelserna i svenska dubbelbeskattningsavtal. Eftersom Sverige normalt undantar utdelning från utländska dotterbolag som betalas till svenska moderbolag från skatt minskar varje procent i källskatt direkt nettoavkastningen på investeringen utomlands.

De nu redovisade begränsningarna i källstatens beskattningsrätt gäller endast då "mottagaren har rätt till utdelningen". Av detta villkor, vilket även uppställs i fråga om ränta (art. 11 punkt 1) och royalty (art. 12 punkt 1), följer att den angivna begränsningen av skatten i källstaten inte gäller när en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, sätts in mellan inkomsttagaren och utbetalaren. Villkoret avser att förhindra att skattelättnad ges när den som har rätt till utdelningen inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten.

I vissa fall skall rätten att beskatta utdelning fördelas med tillämpning av avtalets regler för beskattning av inkomst av rörelse (artikel 7) eller av självständig yrkesutövning (artikel 14). Dessa fall anges i punkt 4.

RSV:s kommentar

Bestämmelserna i denna artikel är inte tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i tredje stat eller då det utdelande bolaget och mottagaren av utdelningen har hemvist i samma stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 21 (annan inkomst). Inte heller är begränsningsreglerna i denna artikel tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat om utdelningen är hänförlig till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning som det mottagande företaget har i den avtalsslutande stat där det utdelande bolaget har hemvist. Beskattningen i källstaten skall i sådant fall (punkt 4) ske i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 eller artikel 14. Jfr punkterna 31 och 32 i kommentaren till artikel 10 i OECD:s modellavtal från 1992. Observera också att artikeln inte innehåller några bestämmelser om hur beskattningen i källstaten skall ske. Det står således källstaten fritt att tillämpa sin egen lagstiftning och att ta ut skatten t.ex. genom avdrag vid källan eller genom taxering. Huruvida Sverige såsom källstat skall ta ut kupongskatt på utdelning eller inkomstbeskatta den enligt SIL är således något som skall bedömas med utgångspunkt i intern svensk lagstiftning. Avtalets hemvistregler har alltså inte någon betydelse vid denna bedömning.

**Prop. 1995/96:54
s. 41**

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

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

Punkt 5

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

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

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

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

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

38. Tillämpningen av antimissbrukslagstiftning kan emellertid innebära vissa svårigheter. Om inkomsten tillskrivs den skattskyldige, skall varje del av inkomsten behandlas enligt de tillämpliga bestämmelserna i avtalet (rörelseinkomst, ränta, royalty). Om beloppet behandlas som förtäckt utdelning, är det klart att den härrör från basbolaget och sålunda utgör inkomst från bolagets hemland. Även om så är fallet är det ingalunda klart om det skattepliktiga beloppet är att anse som utdelning i den mening som avses i artikel 10 eller som "annan inkomst" enligt artikel 21.

Vissa antimissbrukslagstiftningar behandlar det skattepliktiga beloppet som utdelning, vilket har till följd att en skattebefrielse som föreskrivs i skatteavtal, t.ex. en moder/dotterbolagsbefrielse, också utsträcks att gälla ett sådant belopp (exempelvis i Tyskland). Det är tveksamt om avtalet kräver detta. Om hemviststaten anser att så inte är fallet, kan den anklagas för att hindra den normala tillämpningen av moder/dotterbolagsbefrielsen genom att beskatta utdelningen (i form av förtäckt utdelning) på förhand.

39. I fall då utdelning verkligen betalas av basbolaget, måste bestämmelserna om utdelning i ett 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 underlåtas 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 omsättningsreglerna 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. 1995/96:54
s. 41**

**Ränta
jfr art. 26**

Art. 11 behandlar *ränta*. Enligt punkt 1 beskattas ränta endast i den stat där mottagaren har hemvist. I det nu gällande avtalet har utbetalarstaten den exklusiva beskattningsrätten. Utbetalarstaten får dock även i det nya avtalet beskatta räntan om mottagaren inte har rätt till denna eller om mottagarens hemviststat underlåter att beskatta räntan. Vad som i denna artikel menas med ränta framgår av punkt 2.

Bestämmelsen i punkt 1 tillämpas inte i de fall som avses i punkt 3, dvs. då räntan är hänförlig till fordran som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den som har

**Prop. 1995/96:54
s. 42**

RSV:s kommentar

**Prop. 1995/96:54
s. 42**

Royalty

rätt till räntan har i den andra avtalsslutande staten. I sådant fall skall beskattningsrätten till räntan i stället fördelas med tillämpning av art. 7 resp. art. 14 som behandlar inkomst av rörelse resp. självständig yrkesutövning. Enligt svensk intern skattelagstiftning utgör såväl inkomst av rörelse som inkomst av självständig yrkesutövning i allmänhet inkomst av näringsverksamhet. Den här beskrivna beskattningsrätten för källstaten kan bli tillämplig i Sverige – i de fall bosättning i Sverige enligt interna beskattningsregler inte föreligger – endast om räntan skall hänföras till intäkt av näringsverksamhet. Dessutom fordras att fast driftställe föreligger enligt intern svensk rätt eller att inkomsten hänför sig till här belägen fastighet (53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. SIL).

Artikel 11 behandlar endast ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är inte tillämplig i fråga om ränta som har källa i tredje stat eller på ränta från en avtalsslutande stat som betalas till en person med hemvist eller till fast driftställe /stadigvarande anordning i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 21 eller inkomst av rörelse/självständig yrkesutövning i artikel 7 resp. artikel 14. I detta avtal kan även artikel 26 bli tillämplig.

Royalty som avses i art. 12 punkt 2 och som härrör från en avtalsslutande stat (källstaten) och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får enligt punkt 1 beskattas endast i denna andra stat. Utbetalarstaten får dock beskatta royaltyn om mottagaren inte har rätt till denna eller om mottagarens hemviststat underlåter att beskatta royaltyn. I det gällande avtalet gäller med några undantag att utbetalarstaten får ta ut 50 % av den normalt utgående källskatten på royalty. Definitionen av uttrycket "royalty" (jfr vad som angetts beträffande utdelning under art. 10, samma princip gäller också för royalty) omfattar i likhet med OECD:s modellavtal i dess nuvarande lydelse inte leasingavgifter och andra ersättningar för rätten att nyttja lös egendom.

Från den redovisade bestämmelsen i punkt 1 görs i punkt 3 undantag för sådana fall då den rättighet eller egendom för vilken royaltyn betalas, har verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den som har rätt till royaltyn har i den andra avtalsslutande staten. I sådant fall fördelas beskattningsrätten till royaltyn mellan staterna med tillämpning av bestämmelserna i art. 7 resp. art. 14 som behandlar inkomst av rörelse resp. självständig yrkesutövning.

RSV:s kommentar

Artikel 12 behandlar endast royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är således inte tillämplig 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 (se även föregående stycke). I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 21 eller i förekommande fall artikel 26.

**Prop. 1995/96:54
s. 42**

Realisationsvinst

Art. 13 behandlar beskattning av *realisationsvinst*. Bestämmelserna i punkterna 1–4 överensstämmer i huvudsak med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal, dock att vinst vid avyttring av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik resp. lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp eller luftfartyg enligt punkt 3 skall beskattas endast i den stat där personen i fråga har hemvist och att vinst vid avyttring av andelar i ett bolag vars tillgångar huvudsakligen består av fast egendom enligt punkt 1 får beskattas i den avtalsslutande stat där den fasta egendomen är belägen. I punkt 3 har också intagits en sedvanlig regel angående SAS. I punkt 5 återfinns en bestämmelse som möjliggör för Sverige att beskatta fysisk person för realisationsvinster som härrör från överlåtelse av andelar och andra rättigheter i bolag med hemvist i Sverige som uppbärs under tio år efter det att personen i fråga upphört att ha hemvist i Sverige. Det kan noteras att enligt art. 26 får Sverige beskatta all inkomst, utom utdelning från Sverige, som om avtalet inte hade gällt under förutsättning att inkomsten är undantagen från beskattning i Sydafrika på den grund att den anses härröra från källa utanför Sydafrika. Att märka är att de avtalsslutande parterna är helt överens om att begreppet inkomst i avtalet även omfattar realisationsvinst.

10-årsregel

**Realisationsvinst
är inkomst**

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1995/96:54
s. 42**

Fritt yrke

Enligt art. 14 beskattas inkomst som fysisk person förvärvar av fritt yrke eller annan självständig verksamhet i regel endast där yrkesutövaren har hemvist. Utövas verksamheten från en stadigvarande anordning i den andra staten som regelmässigt står till hans förfogande får dock inkomsten beskattas även i verksam-

**Prop. 1995/96:54
s. 43
Uttrycket "fritt
yrke"**

hetsstaten. Den del av inkomsten som i sådana fall får beskattas i verksamhetsstaten är dock begränsad till vad som är hänförligt till den stadigvarande anordningen där.

Innebörden av uttrycket "fritt yrke" belyses i punkt 2 med några typiska exempel. Denna uppräkningslista är endast exemplifierande och inte uttömmande. Det bör observeras att denna artikel behandlar "fritt yrke samt annan verksamhet av självständig karaktär". Artikel 15 skall sålunda inte tillämpas när fråga är om anställning, t.ex. läkare som tjänstgör som anställd tjänsteläkare eller ingenjör som är anställd i ett av honom ägt aktiebolag. Artikel 15 är inte heller tillämplig på sådan självständig verksamhet som artister eller sportutövare bedriver. Sådan verksamhet omfattas av art. 17.

Enskild tjänst

Art. 15 behandlar beskattning av *enskild tjänst*. Punkt 1 innehåller en huvudregel att sådan inkomst endast beskattas i inkomststatens hemviststat. Detta gäller alltid då arbetet utförts i hemviststaten eller i en tredje stat. Enligt bestämmelsen får emellertid inkomsten beskattas i verksamhetsstaten om arbetet utförts där. Undantag från denna regel gäller vid viss korttidsanställning under de förutsättningar som anges i punkt 2. I sådana fall sker beskattning endast i inkomststatens hemviststat. Dessa bestämmelser överensstämmer helt med OECD:s modellavtal. I punkt 3 har intagits särskilda regler om beskattning av arbete ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik. Denna punkt innehåller också regler för anställda hos SAS. Beskattning av SAS-anställda med hemvist i Sverige som arbetar ombord på luftfartyg som används av SAS i internationell trafik sker enligt avtalet endast i Sverige.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1995/96:54
s. 43**

Styrelsearvoden och annan liknande ersättning får enligt art. 16 beskattas i den stat där bolaget som betalar arvodet eller ersättningen har hemvist.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1995/96:54
s. 43
Artister och
idrottsmän**

Beskattning av *inkomst som artister* och *sportutövare* uppbär genom sin verksamhet regleras i art. 17. Artikelns överensstämmer i sak med motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal. Sådan inkomst får beskattas i den stat där verksamheten utövas (punkt 1). Detta gäller oavsett om inkomsten förvärfvas under utövande av fritt yrke eller enskild tjänst. Enligt punkt 2 får inkomsten beskattas i den stat där artisten eller idrottsutövaren bedriver verksamheten, även om ersättningen betalas till en annan person (t.ex. arbetsgivare hos vilken artisten eller sportutövaren är anställd) än artisten eller sportutövaren själv.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1995/96:54
s. 43
Pension, livränta
m.m.**

Art. 18 behandlar beskattning av *pension* och *annan liknande ersättning, livränta* samt *utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen*. Pension och liknande ersättningar, ersättningar som utbetalas enligt socialförsäkringslagstiftningen och livränta får beskattas i källstaten. Med pension avses här såväl pension på grund av privat tjänst som på grund av offentlig tjänst.

Offentlig tjänst

Inkomst av *offentlig tjänst* – med undantag för pension – beskattas enligt art. 19 i regel endast i den stat som betalar ut inkomsten i fråga (punkt 1 a). Under vissa i punkt 1 b angivna förutsättningar beskattas emellertid sådan ersättning endast i inkomsttagarens hemviststat. Utgår ersättning på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av en stat, kommun etc. gäller de ovan redovisade bestämmelserna i art. 15 och art. 16. Motsvarande bestämmelser finns i OECD:s modellavtal.

**Prop. 1995/96:54
s. 44
Studerande och
affärspraktikanter**

Art. 20 innehåller regler för *studerande* och *affärspraktikanter* och överensstämmer i sak med OECD:s modellavtal. Studerande från en av de avtalsslutande staterna som vistas i den andra avtalsslutande staten för studier beskattas inte i denna stat för uppbyggnaden studierelaterad ersättning om denna härrör från källa utanför denna stat. Det kan här noteras att den särskilda bestämmelsen för professorer och lärare i det nu gällande avtalet inte har någon motsvarighet i det nya avtalet.

Annan inkomst

Inkomst som inte behandlas särskilt i art. 6–20 beskattas enligt art. 21 (*annan inkomst*) som huvudregel endast i inkomsttagarens hemviststat. Dessa bestämmelser tillämpas dock normalt inte då inkomsten är hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anord-

ning i den andra staten (punkt 2). I sistnämnda fall får jämväl denna andra stat beskatta inkomsten. Artikelns tillämpningsområde är inte begränsat till inkomst som härrör från en avtalsslutande stat, utan avser också inkomst från tredje stat. Detta innebär bl.a. att den kommer till användning vid konkurrens mellan flera olika dubbelbeskattningsavtal, se vidare kommentaren till art. 21 i OECD:s modellavtal (*kommentaren finns nedan; RSV:s anm.*). Observera att artikeln omfattar även inkomster av de slag som tidigare nämnts i andra artiklar t.ex. ränta (art. 11) och royalty (art. 12) i fall då inkomsten härrör från en tredje stat eller härrör från den stat i vilken den skattskyldige har hemvist.

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

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

Punkt 1

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

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

Punkt 2

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

5. Punkten omfattar också det fall då inkomsttagaren och utbetalaren av inkomsten båda har hemvist i samma avtalsslutande stat och inkomsten är hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning som inkomsttagaren har i den andra avtalsslutande staten. I sådant fall ges beskattningsrätt till den avtalsslutande stat där det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen finns. I fall då dubbelbeskattning uppkommer skall hemviststaten medge lättnad enligt bestämmelserna i artikel 23 A eller 23 B. Problem kan emellertid uppkomma i fråga om beskattning av utdelning och ränta när hemviststaten också är källstat. Kombinationen av artiklarna 7 och 23 A hindrar staten från att ta ut skatt på inkomsten medan, om utdelningen eller räntan hade betalats till en person med hemvist i den andra staten, den första staten i egenskap av källstat för utdelningen eller räntan skulle kunna beskatta sådan utdelning eller ränta efter de skattesatser som föreskrivs i artikel 10 punkt 2 och artikel 11 punkt 2. Avtalsslutande stater, som inte kan godta denna situation, kan i sina avtal ta in en bestämmelse som ger hemviststaten i egenskap av källstat för utdelningen eller räntan rätt att ta ut skatt på sådan inkomst efter de skattesatser som föreskrivs i artikel 10 punkt 2 och artikel 11 punkt 2. Den stat där det fasta driftstället är beläget skall medge avräkning för sådan skatt på sätt som anges i artikel 23 A punkt 2 eller i artikel 23 B punkt 1. Sådan avräkning bör naturligtvis inte medges i fall då den stat där det fasta driftstället är beläget inte enligt sin inhemska lagstiftning beskattar den utdelning eller ränta som är hänförlig till fasta driftstället.

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

**Prop. 1995/96:54
s. 44**

4.4 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning

4.4.1 Allmänt

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

**Avräknings-
metoden**

Innebörden av avräkningsmetoden är att en person med hemvist i en av de avtalsslutande staterna taxeras där även för sådan inkomst som enligt avtalet får beskattas i den andra staten. Den uträknade skatten minskas därefter i princip med den skatt som enligt avtalet har tagits ut i den andra staten. Vid avräkning av skatt på inkomst i Sverige tillämpas bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Därvid beräknas svensk inkomstskatt på inkomsten på vanligt sätt.

4.4.2 Skattefrihet för utdelning från bolag i Sydafrika till svenskt bolag

**Skattefrihet för
utdelning**

Punkt 2 c innehåller bestämmelser om skattefrihet för utdelning från bolag i Sydafrika till svenskt bolag. Bestämmelserna hänvisar till de interna svenska reglerna om skattefrihet för utdelning från utländska dotter- och intressebolag i 7 § 8 mom. SIL, se prop. 1990/91:107 s. 28 f. och prop. 1993/94:234 s. 72 f. (*propositions-texterna finns nedan; RSV:s anm.*).

**Prop. 1990/91:107
s. 28 om beskatt-
ning av inkomst av
tjänst från Sverige
m.m.**

Genom den lagstiftning om ändrad företagsbeskattning som riksdagen beslutade år 1979 (prop. 1978/79:210, SkU57, rskr. 389, SFS 1979:612) infördes i KL och SIL nu gällande bestämmelser om skattebefrielse för utdelning från utländskt dotterbolag (även inbegripet utdelning av övriga näringsbetingade aktier) till svenskt moderföretag. Bestämmelserna utformades som en dispens som handläggs av RSV. Förutsättningarna för sådan befrielse är dels att utdelningen skulle ha varit skattefri om den skett mellan svenska bolag, dels att den inkomstbeskattning som det utländska bolaget är underkastat i den stat där det är hemmahörande är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett om inkomsten hade förvärvats i Sverige av ett svenskt företag. RSVs möjligheter att medge sådan skattebefrielse inskränktes till de fall då det utdelande bolaget är hemmahörande i ett land med vilket Sverige inte har ingått något dubbelbeskattningsavtal. Dessa regler överfördes till 7 § 8 mom. SIL i samband med att den kommunala beskattningen av juridiska personer slopades (prop. 1984/85:70, SkU23, rskr. 110, SFS 1984:1061). Skatteavräkningssakkunniga framlade i sitt slutbetänkande, (SOU 1988:45) Vissa internationella skattefrågor, ett förslag till en definition av utländskt bolag i inkomstskattelagstiftningen. Genom den efterföljande lagstiftningen (prop. 1989/90:47, SkU16, rskr. 102, SFS 1989:1040) infördes en sådan definition i 16 § 2 mom. SIL. I lagrådets yttrande (s. 66 i propositionen) anmärkte lagrådet att denna definition skulle kunna innebära en begränsning av det i 7 § 8 mom. SIL använda begreppet utländskt företag och förordade att detta moment ändrades så att samma begrepp användes i både 7 § 8 mom. och 16 § 2 mom. SIL vilket också skedde. En första förutsättning för att RSV skall kunna lämna sådan förklaring som avses i 7 § 8 mom. SIL är därmed att det utdelande bolaget är att anse som ett utländskt bolag enligt definitionen i 16 § 2 mom. SIL. Det krävs således att RSV kan konstatera att det utdelande bolaget är en utländsk juridisk person som är hemmahörande i ett land som har ett system för beskattning som är likartat med den svenska beskattningen av aktiebolag. Därefter gäller det att konstatera att den inkomstbeskattning som det utländska bolaget i fråga är underkastat är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt svenska regler för beskattning. Enligt vad föredraganden anförde vid införandet av bestämmelserna om skattebefrielse (prop. 1978/79:210 s. 159) "bör man i detta sammanhang kunna anse en skatt av ungefär 30 % på beskattningsunderlaget, sådant det skulle ha beräknats enligt svenska regler, som 'jämförlig' med svensk bolagsskatt". I prop. 1989/90:47 s. 71 uttalades att när det gäller att avgöra om beskattningen är likartad med den svenska aktiebolagsbeskattningen kan

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

ett något generösare synsätt på skattenivån tillämpas än när det vid förklaring om skattebefrielse är fråga om att avgöra om den inkomstbeskattning som det utländska bolaget är underkastat i den stat där det är hemmahörande är jämförlig med motsvarande svenska.

Vid den reformering av företagsbeskattningen som genomförts har skattesatsen för bolag sänkts från 52 % - från 57 % om även vinstdelningsskatten inräknas - till 30 % samtidigt som skattebasen breddats. Detta motiverar, enligt min mening, en justering av det skatteuttag som i detta sammanhang bör kunna accepteras såsom "jämförligt". Vid den tidpunkt då dispensregeln för utdelning från utländska dotterbolag infördes beräknades den totala skattesatsen för aktiebolag till i genomsnitt 52,6 %. Med hänsyn till de osäkerhetsmoment som alltid föreligger vid jämförelser mellan olika skattesystem ansågs ett skatteuttag med 30 % på ett beskattningsunderlag beräknat enligt svenska regler för beskattning som en i sammanhanget jämförbar nivå. Samma osäkerhet föreligger även i dag vid jämförelser av verklig skattebelastning i olika skattesystem. Skattebefrielsen mellan svenska bolag grundar sig på kunskap om den skattemässiga behandlingen av den bakomliggande bolagsvinsten. Generellt sett föreligger inte motsvarande situation när det gäller ett svenskt företag och dess utländska dotterbolag. Det väsentliga är dock att det utdelande bolaget beskattas med en jämförbar bolagsskatt. I det begreppet ligger att det skall vara fråga om en direkt skatt på inkomst. Kravet på jämförlighet med den svenska skatten bör dock inte drivas för långt. Utländska dotterbolag verkar under andra ekonomiska villkor och i en annan konkurrenssituation än motsvarande svenska. Skattebelastningen är beroende av utformningen av skattesystemet i sin helhet. Syftet med skattebefrielsen är att undvika den kedjebeskattningsituation som annars skulle uppkomma. Med hänsyn till dels de skillnader som föreligger mellan skattesystemen i olika länder, dels att den bas som utgör underlag för beräkning av skatten i Sverige avsevärt breddats bör man, enligt min mening, numera kunna acceptera en skatt på 15 % på ett underlag beräknat enligt svenska regler för beskattning såsom "jämförligt". Vid beräkning av det fiktiva beskattningsunderlaget skall dock bortses från reglerna om avsättning till skatteutjämningsreserv. I de länder som har en reell bolagsbeskattning torde skatten oftast ligga på en sådan nivå att villkoret att en jämförlig beskattning skall ha skett är gott och väl uppfyllt. Detta torde underlätta såväl skattemyndigheternas bedömning av om rätt till befrielse föreligger som bolagens möjlighet att visa att villkoret är uppfyllt. Därvid bör godtas att utdelningen ett visst år kan innefatta vinster som inte beskattats på grund av t.ex.

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

regler om förlustutjämning. Inte heller bör enstaka realisationsvinster som undantagits från beskattning enligt lagstiftningen i det land varifrån de härrör påverka bedömningen av skattenivån. Jag tänker då främst på realisationsvinster vid försäljning av fastighet som utgjort anläggningstillgång i bolaget, vilka vinster kan vara helt skattebefriade. Är däremot företagets verksamhet inriktad på att skapa lågbeskattade eller obeskattade vinster måste sådana vinster läggas till det fiktiva beskattningsunderlaget vid bedömningen av om skatten är jämförlig med en svensk beskattning. Beskattningsunderlaget för det utdelande bolaget skall bestämmas på samma sätt som för ett svenskt bolag - dock med undantag för avsättning till skatteutjämningsreserv - vid bedömningen av om den skatt som bolaget underkastats är jämförlig. Det innebär att inkomster som på grund av bestämmelser i SIL eller i dubbelbeskattningsavtal inte skall vara med i beskattningsunderlaget vid beskattning av ett svenskt bolag inte heller skall vara med i det fiktiva beskattningsunderlaget för det utländska bolaget. Det kan t. ex. vara fråga om utdelningsinkomster som skulle ha undantagits från beskattning på grund av bestämmelserna i 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL om det mottagande bolaget varit svenskt eller filialinkomster som undantagits från svensk beskattning genom bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal. Skulle den situationen uppkomma att beskattningsunderlaget vid den fiktiva beräkningen blir noll bör, enligt min mening, bolaget trots detta i vissa fall kunna anses ha blivit föremål för en jämförlig beskattning. Det kan, även om övriga förutsättningar är uppfyllda, inträffa att det utdelande bolaget (bolag A) som enda inkomst erhåller utdelning från ett dotterbolag (bolag B) som varit föremål för en beskattning som är lika med eller överstiger 15 %. I sådant fall skulle utdelningen inte ha ingått i ett svenskt beskattningsunderlag. Är däremot den beskattning som bolag B underkastats inte jämförlig dvs. är den lägre än 15 % skall utdelningsinkomsten ingå i bolaget As fiktiva beskattningsunderlag och därvid kan utdelningsskattebefrielse hinte komma i fråga för bolaget As utdelning till det svenska moderbolaget.

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

**Prop. 1990/91:107
s. 31 om beskatt-
ning av inkomst av
tjänst från Sverige
m.m.**

utländska förvaltningsföretag som uppbär utländska utdelningar.

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

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

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

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

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

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

Det framlagda förslaget innebär att bestämmelserna om skattefrihet för utdelning från utländskt dotterbolag och i förekommande fall en schablonmässig avräkning av bakomliggande skatt blir direkt verkande och att dessa ärenden förs över från RSV till skattemyndigheterna för att handläggas vid den årliga taxeringen. Vidare föreslås bestämmelserna bli tillämpliga även i fråga om utdelning från länder med vilka Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal. Utvidgningen till att låta reglerna gälla för samtliga fall då fråga är om utdelning från dotterbolag i utlandet är ett led i strävan att ha ett enhetligt system för behandlingen av samma slag av transaktioner vare sig de härrör från avtalsland eller icke avtalsland. Ett sådant regelsystem kan därefter byggas på med bestämmelser i varje särskilt avtal om Sverige i förhållande till visst

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

land är berett att i utbyte mot fördelar för svenska investeringar avstå sin beskattningsrätt i vissa bestämda situationer. Jag tänker härvid på att Sverige för att främja investeringar i utvecklingsländer ofta genom bestämmelser i avtal godtar att skattebefrielse medges under begränsade tidsperioder trots att en reducerad skatt eller i vissa fall ingen skatt alls tas ut på bolagsvinster. Sådan befrielse bör enligt min mening inte förekomma utan en uttrycklig bestämmelse i avtal. I praktiskt taget alla dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått finns bestämmelser om utdelningsskattebefrielse eller en hänvisning till bestämmelserna i SIL antingen i den artikel som behandlar utdelning eller i metodartikeln.

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

Till skillnad mot bestämmelserna om skattebefrielse för utdelning från utländskt dotterbolag i SIL tillåter bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen ofta s.k. slussning av utdelning som dotterbolaget i den andra avtalsslutande staten erhåller på grund av innehav av aktier och andelar i ett bolag i tredje land. Förutsättningen för skattebefrielse i dessa fall är att utdelningen skulle ha varit skattefri om de aktier eller andelar av vilken utdelningen betalas hade innehafts direkt av bolaget med hemvist i Sverige. Föredraganden har i prop. 1983/84:19 s. 145 och prop. 1989/90: 33 s. 47 uttalat att detta villkor inte kan anses uppfyllt i de fall då Sverige inte har något dubbelbeskattningsavtal med denna tredje stat. Skälet till detta är att frågan om skattefrihet för utdelning enligt gällande regler avgörs vid den årliga taxeringen i fråga om utdelning som omfattas av dubbelbeskattningsavtal medan prövningen i de fall då utdelningen kommer från icke-avtalsländer görs av RSV efter ansökan. För att villkoret skulle vara uppfyllt skulle krävas en prövning av en hypotetisk ansökan om dispens vilket ansetts uteslutet. När frågan om skattefrihet för utdelning enligt det framlagda förslaget i samtliga fall hanteras som ett led i den årliga taxeringen, såväl i fråga om utdelning från avtalsland som i fråga om utdelning från icke-avtalsland, kommer saken i ett annat läge. Enligt min mening bör därför även utdelning från ett icke-avtalsland kunna undantas från beskattning när slussning är tillåten

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

enligt tillämpligt dubbelbeskattningsavtal under förutsättning att den bolagsbeskattning som bolaget underkastats i detta land är att anse som jämförlig med en beskattning enligt svenska regler.

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

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

**Prop. 1993/94:234
s. 72; Vissa in-
komst- och före-
tagsskattefrågor,
m.m.**

För att underlätta tillämpningen av reglerna bör i 7 § 8 mom. SIL införas bestämmelser som innebär att i princip samma krav för skattefriheten uppställs som redan gäller enligt moderna dubbelbeskattningsavtal med industriellt utvecklade länder. Dessa krav innebär att verksamheten skall ha bedrivits i ett eller flera avtalsländer och där varit underkastad gängse bolagsskatt. Det får alltså inte vara fråga om särskild skattebefrielse och inte heller om särskilt skattegynnad verksamhet. Vidare bör sådan beskattad inkomst kunna tas emot skattefritt i Sverige även om den betalas via ett holdingbolag som inte självt varit underkastad normal skatt. Med särskilt skattegynnad verksamhet avses dels verksamhet som beskattas enligt en lägre skattesats än den gängse dels verksamhet

**Prop. 1993/94:234
s. 73; Vissa in-
komst- och före-
tagsskattefrågor,
m.m.**

som beskattas enligt den vanliga skattesatsen men där beskattningen ändå är avsevärt lindrigare än vad som normalt gäller för bolag i staten i fråga. Det senare kan exempelvis vara fallet därför att avdrag medges för fiktiva kostnader.

Genom den föreslagna ordningen undviks en alltför stor arbetsbörda i de angivna fallen för såväl företagen som för skattemyndigheterna. Den innebär dock beträffande avtalsländer att en lägre beskattning godtas i den mån gängse bolagsbeskattning är väsentligt lägre än i Sverige. Den innebär också att regler om förlustutjämning, koncernbeskattning och avskrivningar i dessa länder får godtas även om skatten härigenom blir avsevärt lägre än svensk bolagsskatt. Även bestämmelser som medför skattefrihet vid reavinster får godtas om inte ett systematiskt utnyttjande av dessa skett i syfte att undgå en normal beskattning. Sådant systematiskt utnyttjande föreligger t.ex. i fall då ett holdingbolag säljer bolag i vilka vinster har ansamlats i skatteparadis. En försäljning av bolag med normal rörelsedrivande verksamhet i ett avtalsland kan däremot inte anses som sådant systematiskt utnyttjande om verksamheten löpande beskattats med gängse bolagsskatt och den upparbetade bolagsvinsten hade kunnat delas ut till ett svenskt företag utan att det blivit fråga om beskattning hos det mottagande företaget eller vid vidareutdelning.

Vissa remissinstanser har tagit upp problemet med utebliven återbetalning av bolagsskatt (avoir fiscal) från Frankrike som kan bli följden av att utdelning på kapitalplaceringsaktier från franska bolag inte längre beskattas hos mottagaren i Sverige. Denna skattefrihet uppstår redan på grund av bestämmelser i avtalet med Frankrike för undvikande av dubbelbeskattning. Bortfallet av rätten av återbetalning beror på att åtagandet i avtalet att återbetala bolagsskatt inte gäller om mottagaren inte beskattas för den mottagna utdelningen. Problemet bör behandlas i kommande avtalsförhandlingar. Någon kompensation ur svensk statskassa genom rätt till extra avräkning bör inte ifrågakomma. Sådant kompensation skulle dessutom försvåra en avtalslösning.

De särskilda reglerna om beskattning vid vidareutdelning bör tas in i en ny lag, lagen om beskattning av viss vidareutdelning.

**Prop. 1995/96:54
s. 45**

**Förbud mot
diskriminering**

**Uttrycket "under
samma förhållan-
den"**

4.5 Särskilda bestämmelser

I art. 23 återfinns bestämmelser om förbud i vissa fall mot *diskriminering* vid beskattningen. I punkt 1 slås fast att medborgare i en avtalsslutande stat inte i den andra avtalsslutande staten skall bli mindre fördelaktigt behandlad än vad en medborgare i denna andra stat blir behandlad under samma förhållanden. När det gäller uttrycket "under samma förhållanden" har detta en central betydelse och avser skattskyldig som vid tillämpningen av allmänna lagar och föreskrifter på skatteområdet både rättsligt och faktiskt befinner sig i en i huvudsak likartad situation som den person som är medborgare i den andra staten. Om således en utländsk medborgare hävdar att han i enlighet med bestämmelserna i denna punkt diskrimineras skall bedömningen av om så är fallet grunda sig på en jämförelse mellan hur en svensk medborgare skulle ha behandlats under i övrigt lika förhållanden. Endast om en svensk medborgare vid denna jämförelse skulle ha getts en fördelaktigare skattemässig behandling än den utländske medborgaren kan diskriminering föreligga enligt punkt 1 (se t.ex. RÅ 1988 ref. 154). Av detta följer t.ex. att om en avtalsslutande stat gör åtskillnad mellan sina egna medborgare beroende på om de i skattehänseende är att betrakta som bosatta i landet eller inte, är denna stat inte skyldig att behandla medborgare i den andra staten, vilka skattemässigt inte är att betrakta som bosatta i landet, på samma sätt som sina egna medborgare som är skattemässigt bosatta i landet, utan endast förpliktigad att ge dem samma behandling som i landet icke bosatta egna medborgare.

Fast driftställe

Bestämmelserna i punkt 2 tar inte sikte på diskriminering på grund av medborgarskap utan diskriminerande behandling av fast driftställe. En situation där diskrimineringsförbudet kan bli tillämpligt är när en stat beskattar överföring av vinstmedel från en filial till bolagets hemviststat men inte beskattar motsvarande överföring från filial till huvudkontor som sker inom den egna staten.

**Sydafrikanskt
ägende av svenskt
företag (och om-
vänt)**

Punkt 4 förbjuder en avtalsslutande stat att ge företag mindre förmånlig behandling på grund av att dess kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras – direkt eller indirekt – av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Viktigt att observera såvitt avser denna bestämmelse är att den endast avser beskattningen av företaget som sådant och således inte omfattar beskattningen av de personer som äger eller kontrollerar företagets kapital. Bestämmelsens syfte är att tillförsäkra skattskyldiga med hemvist i samma stat lika behandling. I RÅ 1987 ref. 158 ansågs en bestämmelse motsvarande denna medföra att realisationsvinstbeskattning enligt bestämmelserna i dåvarande 2 § 4 mom. nionde stycket SIL skulle

**Prop. 1995/96:54
s. 46**

underlätas vid koncernintern överlåtelse av organisationsaktier mellan två svenska aktiebolag trots att det gemensamma moderbolaget var ett utländskt bolag. Regeringsrätten har i två förhandsbesked (RÅ 1993 ref. 91) behandlat diskrimineringsförbudets omfattning såvitt avser koncernbidrag mellan svenska aktiebolag som ingår i internationella koncerner. I det ena fallet ägde X AB samtliga andelar i det amerikanska bolaget Y Inc. som i sin tur ägde samtliga aktier i Z AB. Frågan gällde om – mot bakgrund av innehållet i 2 § 3 mom. SIL – den omständigheten att det mellanliggande bolaget var amerikanskt hindrade att X AB med skattemässig verkan gav Z AB koncernbidrag. Skatterättsnämnden ansåg i sitt beslut att diskrimineringsregelns förbud mot beskattning eller därmed sammanhängande krav som är "av annat slag" medförde rätt att i denna situation få bidraget behandlat enligt reglerna i 2 § 3 mom. SIL. Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens uppfattning och fastställde nämndens förhandsbesked.

Det andra fallet gällde möjligheten att samtidigt tillämpa diskrimineringsreglerna i olika dubbelbeskattningsavtal. Det tyska bolaget X AG ägde samtliga andelar i det schweiziska bolaget A AG och mer än 90 % av andelarna i det tyska bolaget B AG. Dessa båda bolag ägde samtliga aktier i Z AB respektive Y AB. Frågan gällde om Z AB och Y AB med tillämpning av diskrimineringsreglerna i Sveriges avtal med Tyskland resp. Schweiz kunde ge varandra koncernbidrag med skattemässig verkan. Frågan besvarades nekande av Skatterättsnämnden eftersom bestämmelserna i varje dubbelbeskattningsavtal är avsedda att tillämpas enbart mellan de avtalsslutande staterna och inte i förhållande till en stat som inte är avtalspart. Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens uppfattning och fastställde förhandsbeskedet.

Utbyte av upplysningar

Förfarandet vid *ömsesidig överenskommelse* regleras i art. 24 och bestämmelserna om *utbyte av upplysningar* finns i art. 25. Båda artiklarna överensstämmer i sak med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1995/96:54
s. 46**

4.6 Regler mot offshoreverksamhet m.m.

Bestämmelsen i *art. 26* punkt 1 är avsedd att utgöra avtalets mekanism för att förhindra att avtalsförmåner ges för offshoreverksamhet, coordination centres, captive insurancebolag, huvudkontor eller liknande verksamhet, vars uppbyggnad huvudsakligen styrs av skatteskal.

Offshoreverksamhet

Offshoreverksamhet är verksamhet som typiskt sett inte bedrivs av bolag som bedriver näringsverksamhet i egentlig mening i en avtalsslutande stat, utan av bolag vars inkomster uteslutande härrör från verksamhet utanför en avtalsslutande stat. Sådana bolag är formellt upprättade enligt en stats lagstiftning men registreras i allmänhet i speciella register och deras verksamhet begränsas av särskilda regler. Oftast får endast personer hemmahörande i utlandet vara delägare i sådant bolag. Bolagen får normalt inte bedriva verksamhet på den interna marknaden i den stat där de är upprättade. Avsikten är att bolagen endast skall bedriva sin verksamhet och konkurrera på marknader utanför staten i fråga. Skatt utgår i form av en fast årlig avgift eller med en mycket låg skattesats ofta på en helt schablonmässig bas. Den grundläggande tanken bakom tillhandahållandet av sådana speciella register och lagstiftning är att attrahera utländska investerare som bedriver den egentliga verksamheten i utlandet att upprätta formella bolagsetableringar i den egna staten. De utländska investerarna får härigenom ett instrument för att undgå beskattning i de stater där de är hemmahörande. De typer av "verksamhet" som är vanligast förekommande i detta sammanhang är internationell sjöfart, försäkrings- och finansverksamhet och annan liknande verksamhet som inte är bunden till någon speciell plats för verksamhetens bedrivande. Staternas intresse av att få dessa utländska verksamheter knutna till den egna staten är dels skatteintäkterna dels också att bolagen för att erhålla registrering ofta tvingas anställa ett visst antal personer bosatta i staten.

**Prop. 1995/96:54
s. 47**

Operational headquarters och coordination centres

Ett annat slag av offshoreverksamhet som bestämmelserna avser att motverka är verksamhet i form av "operational headquarters" (finns i bl.a. Frankrike och Singapore) och "coordination centres" (finns i bl.a. Luxemburg och Belgien) och liknande. Den verksamhet som bedrivs av dessa enheter är att mot ersättning tillhandahålla finansiella, administrativa eller andra tjänster till en grupp av närstående bolag som bedriver verksamhet utanför staten i fråga. Den ersättning för utförda tjänster som därvid uppbärs är avsedd att vara avdragsgill i utbetalarsstaten och beskattas inte alls eller mycket lågt i mottagarlandet. Förfarandet har som väsentligt syfte att omvandla beskattningsbar inkomst i den egentliga

Syftet med skatteavtal

verksamhetsstaten till låg- eller icke beskattad inkomst i den stat där offshorebolaget är beläget

Dubbelbeskattningsavtal syftar till att eliminera eller minska de skattehinder som finns för ett fritt utbyte (*av; RSV:s anm.*) personer, kapital, varor och tjänster. Genom regler för att undvika dubbelbeskattning, reducera hög beskattning av betalningar från källstaten (utdelning, ränta och royalty) samt förhindra diskriminerande beskattning kan avtalen på ett verksamt sätt bidra till ökade investeringar och ett ökat utbyte av varor och tjänster mellan de avtalsslutande staterna. Avtalen är däremot inte avsedda att användas som instrument för att med konstlade metoder åstadkomma total skattefrihet eller mycket låg skattebelastning för inkomster som rätteligen bör ingå i beskattningsunderlaget och beskattas i den avtalsslutande stat där investeraren är hemmahörande. Flera medlemsstater i OECD har genom intern lagstiftning infört bestämmelser som tar udden av sådan verksamhet som redovisats i det föregående. Majoriteten av medlemsländerna är liksom Sverige inte beredda att medge bolag som bedriver sådan verksamhet förmåner genom dubbelbeskattningsavtal. Någon särskild offshorelagstiftning finns inte i Sydafrika. Det finns inte heller något som för närvarande tyder på att Sydafrika avser att införa sådan lagstiftning. Vid ingåendet av nya dubbelbeskattningsavtal är det emellertid svensk policy att införa särskilda spärregler på detta område som en gardering för eventuella framtida ändringar i intern lagstiftning i den andra avtalsslutande staten. Detta är särskilt angeläget eftersom ett dubbelbeskattningsavtal ofta är tillämpligt under mycket lång tid.

**Subject to tax
regel avseende
inkomster från
tredje stat**

**Prop. 1995/96:54
s. 48**

Punkt 2 i artikel 26 innehåller ytterligare en bestämmelse enligt vilken de förmåner som följer av avtalet under vissa förutsättningar kan begränsas. För Sveriges del tar bestämmelsen sikte på det fall då en person uppbär inkomst från källa i en annan stat än Sydafrika och Sveriges rätt att beskatta sådan inkomst är begränsad enligt bestämmelserna i art. 6–21 i detta avtal. Sverige får i sådant fall – om inkomsten är undantagen från sydafrikansk skatt därför att den är att anse som inkomst från utländsk källa – ändå beskatta inkomsten enligt sin interna lagstiftning utan hinder av detta avtal. Bestämmelsen kan belysas med följande exempel.

Exempel

En person uppbär inkomst (annan inkomst enligt art. 21) från försäljning av en fastighet i en tredje stat. Personen anses vid tillämpningen av detta avtal enligt reglerna i art. 4 ha sin hemvist i Sydafrika. Eftersom inkomsten inte härrör från Sydafrika beskattas den inte i Sydafrika. Enligt reglerna i art. 21 punkt 1 skall i detta fall inkomsten beskattas endast i Sydafrika, men enligt bestämmelsen i art. 26 får denna inkomst vid tillämpningen av

detta avtal ändå beskattas i Sverige om personen enligt svenska regler är skattskyldig i Sverige.

Diplomater etc.

I *artikel 27* finns vissa föreskrifter beträffande *diplomatiska företrädare* och *konsulära tjänstemän*.

4.7 Slutbestämmelser

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

Ikraftträdande

Enligt *art. 28* träder avtalet i kraft 14 dagar efter den dag då den sista underrättelsen gjorts om att de åtgärder vidtagits som enligt resp. stats lagstiftning krävs för att avtalet skall kunna träda ikraft. Avtalet tillämpas i princip på beskattningsår som börjar den 1 januari det år som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare.

Upphörande

Avtalet kan enligt *art. 29* sägas upp först sedan fem år förflutit sedan ikraftträdandet.