

Skatteavtal

Vitryssland

RSV 360 - 112 utgåva 1

Skatteförvaltningen

SKATTEAVTALET MED VITRYSSLAND

(1994 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1994:1507 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 men kommer att prioritera nya och 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 januari 1995

Lennart Nilsson

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningslista	9
Förordning (1994:1507) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Vitryssland	11
Lag (1994:790) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Vitryssland	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Vitryssland ..	14
Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Vitryssland	37
1 Ärendet och dess beredning	37
2 Lagförslaget	37
3 Översiktligt om skattesystemet i Vitryssland	38
Fysiska personer	38
Juridiska personer	38
Förmögenhetsskatt	38
4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll	39
4.1 Bakgrund	39
4.2 Avtalets tillämpningsområde	39
4.3 Definitioner m.m.	40
4.4 Avtalets beskattningsregler	42
4.5 Metoder för att undanröja dubbelbeskattning	49
Regler mot offshoreverksamhet m.m.	50
4.6 Särskilda bestämmelser	52
4.7 Slutbestämmelser	53

Läsanvisningar

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

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 (1994:1507) om dubbelbeskatt- ningsavtal mellan Sverige och Vitryssland
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
lagen	Lag (1994:790) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Vitryssland
LSI	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
mom.	moment
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
prop.	proposition
rskr.	riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkU	Skatteutskottet
st.	stycke

Förordning (1994:1507) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Vitryssland;

utfärdad den 8 december 1994.

Regeringen föreskriver följande.

1 § Lagen (1994:790) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Vitryssland skall träda i kraft den 1 januari 1995 och tillämpas på inkomst som förvärfvas den 1 januari 1995 och tillämpas på skatter på inkomst som förvärfvas den 1 januari 1995 eller senare.

Avtalet träder i kraft den 28 december 1994.

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

1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1995.

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

a) beträffande skatt på inkomst, på inkomst som förvärfvas den 31 december 1994 eller tidigare, och

b) beträffande skatt på förmögenhet, på skatt som påförs vid 1995 eller tidigare års taxering.

På regeringens vägnar

GÖRAN PERSSON

Stefan Ersson
(Finansdepartementet)

Lag (1994:790) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Vitryssland;

utfärdad den 9 juni 1994.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs följande.

1 § Det avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst som Sverige och Vitryssland undertecknade den 10 mars 1994 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-
uppräknig**

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

**Upphävda författ-
ningar i förhållan-
de till Vitryssland**

4 § Följande författningar skall inte längre tillämpas såvitt avser förhållandet mellan Sverige och Vitryssland, nämligen
— lagen (1982:708) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sovjetunionen,
— kungörelsen (1971:130) om tillämpning av protokoll mellan Sverige och Sovjetunionen angående ömsesidig skattebefrielse för luftfartsföretag och deras anställda,
— kungörelsen (1973:563) om tillämpning av protokoll mellan Sverige och Sovjetunionen angående ömsesidig skattebefrielse för sjöfartsföretag.

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

På regeringens vägnar

CARL BILDT

BO LUNDGREN
(Finansdepartementet)

¹ Prop. 1993/94:230, bet. 1993/94:SkU39, rskr. 1993/94:346.

AVTAL MELLAN KONUNGARIKET SVERIGE OCH REPUBLIKEN VITRYSSLAND FÖR UNDVIKANDE AV DUBBELBESKATTNING OCH FÖRHINDRANDE AV SKATTEFLYKT BETRÄFFANDE SKATTER PÅ INKOMST

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

Artikel 1

Personer på vilka avtalet tillämpas

Def. i art. 4 p. 1
Jfr art. 23 och 25

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

Artikel 2

Skatter som omfattas av avtalet

Jfr art. 23 p. 5
Vitryssland

1. De skatter på vilka detta avtal tillämpas är:

a) i Republiken Vitryssland:

1) skatten på inkomst och vinst som förvärfvas av juridiska personer,

2) inkomstskatten för fysiska personer, och

3) skatten på fast egendom;

(i det följande benämnda "vitrysk skatt");

Sverige

b) i Sverige:

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

2) den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta,

3) den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta artister m.fl., och

4) den kommunala inkomstskatten;

(i det följande benämnda "svensk skatt").

"Nya" skatter

2. Avtalet tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av detta avtal påförs vid sidan av eller i stället för de skatter som anges i punkt 1². De be-

¹ Den engelska texten finns i SFS 1994:790; RSV:s anm.

² Se RÅ 1986 ref. 74 och prop. 1990/91:54 s. 288; RSV:s anm.

höriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall meddela varandra de väsentliga ändringar som vidtagits i respektive skatte lagstiftning.

Straffavgift och ränta är inte skatt

3. Straffavgifter som påförs en skattskyldig på grund av skattebedrägeri eller annan skatteflykt eller ränta som påförs på grund av för sent erlagda skatter anses vid tillämpningen av detta avtal inte som skatter.

Vitrysk skatt på fast egendom

4. Vid tillämpningen av artiklarna 7 och 14 skall den vitryska skatten på fast egendom som anges i punkt 1 a) i denna artikel anses som en skatt på inkomst eller skatt på vinst beroende på sammanhanget.

Artikel 3

Allmänna definitioner

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

Def. av "Republiken Vitryssland"

a) "Republiken Vitryssland" åsyftar det område som utgör Republiken Vitrysslands territorium i enlighet med folkrätten och där Republiken Vitrysslands skattelagstiftning tillämpas;

Def. av "Sverige"

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 Republiken Vitryssland och Sverige beroende på sammanhanget;

Def. av "person"

d) "person" inbegriper fysisk person, bolag och annan person-sammanslutning;

Def. av "bolag"

e) "bolag" åsyftar aktiebolag eller annan juridisk person med obegränsat eller begränsat ansvar för delägarna, eller annan sammanslutning som vid inkomstbeskattningen behandlas som juridisk person;

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;

¹ Se RÅ 1991 not 228; RSV:s anm.

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:

1) fysisk person som har medborgarskap i en avtalsslutande stat,

2) juridisk person, handelsbolag och annan sammanslutning som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalsslutande stat;

Def. av "behörig myndighet"

i) "behörig myndighet" åsyftar:

1) i Republiken Vitryssland, finansministeriet i Republiken Vitryssland eller dess befullmäktigade ombud,

2) i Sverige, finansministern, dennes befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet vid tillämpningen av detta avtal.

Tolkningsregel

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

Artikel 4

Hemvist

Def. av "person med hemvist ..."

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

Jfr art. 1

a) uttrycket inte inbegriper person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat, samt

Handelsbolag och dödsbo

b) beträffande handelsbolag och dödsbo, inbegriper uttrycket sådan person endast i den mån dess inkomst är skattepliktig i denna stat på samma sätt som inkomst som förvärfvas av person med hemvist där, antingen hos handelsbolaget eller dödsboet, eller hos dess delägare.

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:

¹ Se RÅ 1987 not 309; RSV:s anm.

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, skall de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna avgöra frågan genom ömsesidig överenskommelse.

**Dubbelt hemvist,
annan än fysisk
person**

3. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 annan person än fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna, skall de behöriga myndigheterna söka avgöra frågan genom ömsesidig överenskommelse.

Artikel 5

Fast driftställe

Definition

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

Exemplifiering

2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt:

- a) plats för företagsledning,
- b) filial,
- c) kontor,
- d) fabrik,
- e) verkstad,
- f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar,
- g) byggnad som används för försäljning av varor, och
- h) plats för byggnads-, anläggnings-, monterings- eller installationsverksamhet men endast om verksamheten pågår under en tidrymd som överstiger tolv månader.

Byggnadsverksamhet etc.

Undantag

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

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

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

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

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

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

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

Beroende representant

4. Om en person - som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 5 tillämpas - är verksam i en avtalsslutande stat för ett företag i den andra avtalsslutande staten samt i den förstnämnda avtalsslutande staten har och där regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn, anses detta företag - utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 - ha fast driftställe i denna stat beträffande varje verksamhet som denna person bedriver för företaget. Detta gäller dock inte om den verksamhet som denna person bedriver är begränsad till sådan som anges i punkt 3 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

5. 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"

6. Den omständigheten att ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat kontrollerar eller kontrolleras av ett bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten eller ett bolag som 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

OBS art. 2 p. 4

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

Def. av "fast egendom"

2. Uttrycket "fast egendom" åsyftar mark och byggnader. Uttrycket inbegriper också tillhör till fast egendom, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, rättigheter på vilka bestämmelserna i privaträtten om fast egendom tillämpas, nyttjanderätt till fast egendom 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.

Uthyrning m.m.

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.

Artikel 7

Inkomst av rörelse

Def. i art. 3 p. 1 f

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

OBS art. 2 p. 4

Inkomstberäkning

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

Avdrag

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

4. I den mån inkomst hänförlig till fast driftställe brukat i en avtalsslutande stat bestämmas på grundval av en fördelning av företagets hela inkomst på de olika delarna av företaget, hindrar bestämmelserna i punkt 2 inte att i denna avtalsslutande stat den skattepliktiga inkomsten bestäms genom sådant förfarande.¹ Den fördelningsmetod som används skall dock vara sådan att resultatet överensstämmer med principerna i denna artikel.

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

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 till-
lämplighet**

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.

Artikel 8

Sjöfart och luftfart

**Def. i art. 3 p. 1 f
och g**

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

SAS

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

**Deltagande i pool
etc.**

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

¹ Jfr RÅ 1971 ref. 50; RSV:s anm.

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.

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

2. I fall då en avtalsslutande stat inräknar i inkomsten för ett företag i denna stat och i överensstämmelse därmed beskattar inkomst som ett företag i den andra avtalsslutande staten beskattats för 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 i denna stat. 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.

**Bolag 0/5/10%
Fysisk person 10%**

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

**Utdelningskatte-
frihet**

a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag), som direkt innehar minst 30 procent av det utbetalande bolagets kapital,

b) 10 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Utan hinder av bestämmelserna i a) och b) skall sådan utdelning beskattas endast i den avtalsslutande stat där den som har rätt till utdelningen har hemvist om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag av handelsbolag) som direkt innehar 100 procent av det utbetalande bolagets kapital men endast till den del vinsten av vilken utdelningen betalas härrör från industriella aktiviteter eller tillverkning eller från jordbruk, skogsbruk, fiske eller turism (inbegripet restaurang- och hotellverksamhet). Bestämmelsen i detta stycke skall emellertid inte tillämpas om vinsten av vilken utdelningen betalas har undantagits från beskattning i den andra avtalsslutande staten.

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

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

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

**Undantag från
p. 1 och 2**

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

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

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

Artikel 11

Ränta

1. Ränta, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.
- Källskatt 5%**
2. Röntan får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till röntan får skatten inte överstiga 5 procent av röntans bruttobelopp.
- Undantag;
källskatt 0%**
3. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 skall rönta beskattas endast i den avtalsslutande stat där mottagaren av röntan har hemvist om någon av följande förutsättningar är uppfylld:
- Staten etc. utbetalare/mottagare**
- a) utbetalaren eller mottagaren av röntan är den avtalsslutande staten själv, någon av dess offentligrättsliga organ, politiska underavdelningar eller lokala myndigheter eller centralbanken i en avtalsslutande stat;
- Av staten godkänt lån**
- b) röntan betalas på grund av lån som godkänts av regeringen i den avtalsslutande stat där utbetalaren av röntan har hemvist;
- Lån beviljat eller garanterat offentlig institution**
- c) röntan betalas på grund av lån som beviljats eller garanterats av en finansiell institution av offentligrättslig natur med syfte att främja export eller utveckling under förutsättning att krediten är beviljad på särskilt förmånliga villkor;
- Exportfrämjande banklån**
- d) röntan betalas på grund av lån som beviljats av en bank om syftet med lånet är att främja export eller utveckling i den andra avtalsslutande staten;
- Rönta vid kreditförsäljning**
- e) röntan betalas av ett företag i den andra avtalsslutande staten med anledning av röntemottagarens kreditförsäljning av varor eller industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning.
- Def. av "rönta" enl. art. 11**
4. Med uttrycket "rönta" 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 hänförs till sådana värdepapper, obligationer eller debentures. Straffavgift på grund av sen betalning anses inte som rönta vid tillämpningen av denna artikel.
- Undantag från p. 1 och 2**
5. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte, om den som har rätt till röntan har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken röntan

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"

6. 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 för 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

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

Artikel 12

Royalty

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

Källskatt

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

- **3% på patent-ersättning o.dyl.**

a) 3 procent av royaltyns bruttobelopp om royaltyn avser ersättning för nyttjandet av, eller rätten att nyttja, patent, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur;

- **5% på leasingavgifter**

b) 5 procent av royaltyns bruttobelopp om royaltyn avser ersättning för nyttjandet av, eller rätten att nyttja, industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning; och

- 10%, övriga fall

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

c) 10 procent av royaltyns bruttobelopp i övriga fall.

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

**Undantag från
p. 1 och 2**

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte, om den som har rätt till royaltyn har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken royaltyn härrör, från där beläget fast driftställe eller utövar 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"

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

**Intressegemenska
p**

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

**Mest-gynnad
nations-klausul**

7. Om Republiken Vitryssland i ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning med tredje stat, som den 1 juli 1993 var medlem i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD), överenskommer att undanta sådan royalty som avses i punkt 2 a) och som härrör från Republiken Vitryssland från vitrysk skatt eller att begränsa den skattesats som anges i nämnda punkt skall denna skattebefrielse eller lägre skattesats tillämpas automatiskt som om detta hade föreskrivits i punkt 2 a) i denna artikel.

Artikel 13

Realisationsvinst

Fast egendom

OBS art. 2 p. 4

1. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6 och som är belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

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

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

Skepp, luftfartyg

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.

SAS

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

Övrig egendom

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.

**Avyttring av
andelar 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 fått hemvist i den andra avtalsslutande staten får - utan hinder av bestämmelserna i punkt 4 - beskattas i den förstnämnda avtalsslutande staten om avyttringen av andelarna eller rättigheterna inträffar vid något tillfälle under de tio år som följer närmast efter det att personen upphört att ha hemvist i den förstnämnda staten.

Artikel 14

Självständig yrkesutövning

OBS art. 2 p. 4

**Stadigvarande
anordning**

**Exempel på "fritt
yrke"**

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 i den andra avtalsslutande staten har en stadigvarande anordning som regelmässigt står till hans förfogande för att utöva verksamheten. Om han har en sådan stadigvarande anordning, får inkomsten beskattas i denna andra stat men endast så stor del av den som är hänförlig till denna stadigvarande anordning.

2. Uttrycket "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 månadersperiod, och

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

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

**Undantag från
p. 1 och 2**

- ombordanställda
- SAS

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

Artikel 16

Styrelsearvode

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

Artikel 17

Artister och idrottsmän

Jfr LSI

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

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

Artikel 18

Pension, livränta och liknande ersättningar

Pension, ersättning enligt socialförsäkringslagstiftningen samt livränta

1. Om inte bestämmelserna i artikel 19 punkt 2 föranleder annat får pension och annan liknande ersättning, utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen och livränta, vilka härrör från en avtalslutande stat och betalas till person med hemvist i den andra avtalslutande staten, beskattas i den förstnämnda avtalslutande staten.

Def. av "livränta"

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

Artikel 19

Offentlig tjänst

Lön m.m.

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

Undantag från p. 1 a

b) Sådan ersättning beskattas emellertid endast i den avtalslutande stat i vilken den fysiska personen har hemvist, om arbetet utförs i denna stat och personen i fråga:

Lokalanställd

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

Pension

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

Undantag från p. 2 a

b) Sådan pension (med undantag för pension som utbetalas enligt socialförsäkringslagstiftningen) beskattas emellertid endast i den andra avtalslutande staten om personen i fråga har hemvist och är medborgare i denna stat.

Undantag från p. 1 och 2

3. Bestämmelserna i artiklarna 15, 16 och 18 tillämpas på ersättning och pension som betalas på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av en avtalslutande stat, en

av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter.

Artikel 20

Studerande

"Understöd" från annan stat

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

Artikel 21

Annan inkomst

Undantag från p. 1

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.

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.

Artikel 22

Undanröjande av dubbelbeskattning

Metodartikeln

Vitryssland

1. Beträffande Republiken Vitryssland skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

Avräkning

Om person med hemvist i Republiken Vitryssland förvärfvar inkomst som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Sverige, skall Republiken Vitryssland från vitrysk skatt på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som erlagts i Sverige på inkomsten.

Spärrbeloppet	Sådan avräkning skall emellertid inte överstiga den del av den vitryska skatten, beräknad före avräkning, som är hänförlig till den inkomst som får beskattas i Sverige.
Sverige	2. Beträffande Sverige skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:
Avräkning	a) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt vitrysk lagstiftning och i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Republiken Vitryssland, 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 vitryska skatt som erlagts på inkomsten.
OBS p. c nedan	b) Om en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i artikel 19 beskattas endast i Republiken Vitryssland, får Sverige - vid bestämmandet av svensk progressiv skatt - beakta sådan inkomst.
Progressionsförbehåll	c) Vid tillämpningen av a) ovan skall den vitryska skatten på fast egendom som anges i artikel 2 punkt 1 a) anses som en inkomstskatt.
Vitrysk skatt på fast egendom	d) Utan hinder av bestämmelserna i a) i denna punkt är utdelning från bolag med hemvist i Republiken Vitryssland till bolag med hemvist i Sverige undantagen från svensk skatt enligt bestämmelserna i svensk lag om skattebefrielse för utdelning som erhålles av svenska bolag från dotterbolag utomlands.
Skattefrihet för utdelning	e) Vid tillämpningen av a) i denna punkt anses "den vitryska skatt som erlagts" innefatta vitrysk skatt som skulle ha erlagts om inte tidsbegränsad befrielse från eller nedsättning av skatt medgivits enligt bestämmelser om skattelättnader i vitrysk lagstiftning avsedd att främja ekonomisk utveckling till den del sådan befrielse eller nedsättning medgivits för vinster från industriella aktiviteter eller tillverkningsverksamhet eller från jordbruk, skogsbruk, fiske eller turism (restaurang- och hotellverksamhet däri inbegripna) under förutsättning att verksamheten har bedrivits i Republiken Vitryssland. Vid tillämpningen av d) i denna punkt skall en skatt om 15 procent beräknad på ett svenskt beskattningsunderlag anses ha erlagts avseende nämnda aktiviteter - under förutsättning att de villkor som anges i föregående mening är uppfyllda.
Matching credit	f) Bestämmelserna i punkt e) gäller endast i fråga om de fem första åren under vilka detta avtal tillämpas. Denna period kan förlängas genom en ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna.
Def. av "den vitryska skatt som erlagts"	
OBS p. 3	
Matching exempt	
Punkt e gäller t.o.m. år 1999	

Begränsningar

3. Utan hinder av övriga bestämmelser i detta avtal, om

a) bolag med hemvist i en avtalsslutande stat huvudsakligen förvärvar sina inkomster från andra stater

1) från aktiviteter sådana som bank-, sjöfarts-, finans- eller försäkringsverksamhet, eller

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

b) sådan inkomst, i andra fall än då tillämpning sker av den metod för undvikande av dubbelbeskattning som normalt tillämpas av denna stat, beskattas påtagligt lägre enligt den statens lagstiftning än inkomst av liknande verksamhet som bedrivs inom denna stat eller inkomst från verksamhet som huvudkontor, coordination centre eller liknande enhet som tillhandahåller administrativa eller andra tjänster till en grupp av bolag som bedriver rörelse i denna stat,

skall punkt 2 e) i denna artikel och övriga bestämmelser i detta avtal som medger undantag från beskattning eller reduktion av skatt inte tillämpas på inkomst som sådant bolag förvärvar och inte heller på utdelning som betalas av sådant bolag.

Artikel 23

Förbud mot diskriminering

Def. i art. 3 p. 1 h

Medborgarskap

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

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. Denna bestämmelse anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att medge person med hemvist i den andra avtalsslutande staten sådant personligt avdrag vid beskattningen, sådan skattebe-

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

frielse eller skattenedsättning på grund av civilstånd eller försörjningsplikt mot familj, som medges person med hemvist i den egna staten.

Kostnadsavdrag

3. Utom i de fall då bestämmelserna i artikel 9 punkt 1, artikel 11 punkt 7 eller artikel 12 punkt 6 tillämpas, är ränta, royalty och annan betalning från företag i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten avdragsgilla vid bestämmandet av den beskattningsbara inkomsten för sådant företag på samma villkor som betalning till person med hemvist i den förstnämnda staten. På samma sätt är skuld som företag i en avtalsslutande stat har till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten avdragsgill vid bestämmandet av sådant företags beskattningsbara förmögenhet på samma villkor som skuld till person med hemvist i den förstnämnda staten.

Vitryskt ägande av svenskt företag (och omvänt)

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

Artikeln tillämplig på alla skatter

5. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 2 tillämpas bestämmelserna i denna artikel på skatter av varje slag och beskaffenhet.

Artikel 24

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

Beskattning i strid med avtalet

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

Def. i art. 3 p. 1 i

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

**Överenskommelse
i enskilda fall**

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

**Generella överens-
kommelser**

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

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

Artikel 25

Utbyte av upplysningar

**RSV behörig
myndighet**

**Se 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 beträffande 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 inbegripet domstolar och administrativa myndigheter) som fastställer, uppbär eller indriver eller handlägger åtal eller besvär i fråga om skatter som omfattas av avtalet. Dessa personer eller myndigheter skall använda upplysningarna endast för sådana ändamål. De får yppa upplysningarna vid offentliga rättegångar eller i domstolsavgöranden. Utbyte av upplysningar skall verkställas efter begäran om detta i enskilda fall.

Integritetsskydd

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

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

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

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

Artikel 26

Diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän

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

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

Artikel 27

Ikraftträdande

**Avtalet trädde i
kraft 1994-12-28**

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

2. Avtalet träder i kraft trettio dagar efter utväxlingen av ratifikationshandlingarna och dess bestämmelser tillämpas på inkomst som förvärfvas den 1 januari det år som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare.

Artikel 28

Upphörande

**Avtalet kan sägas
upp tidigast under
år 1995**

Detta avtal förblir i kraft till dess att det sägs upp av en avtalsslutande stat. Vardera avtalsslutande staten kan på diplomatisk väg, skriftligen uppsäga avtalet genom underrättelse härom minst sex månader före utgången av varje kalenderår. I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla beträffande inkomst som förvärfvas den 1 januari det år som följer närmast efter det år under vilket underrättelsen lämnas eller senare.

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

Som skedde i Minsk den 10 mars 1994 på vitryska, svenska och engelska språken. För den händelse att tvist uppkommer vid tolkningen skall den engelska texten äga företräde.

För Konungariket Sveriges regering

Örjan Berner

För Republiken Vitrysslands regering

Vassili F. Nekrashevich

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Vitryssland

Prop. 1993/94:230
s. 36

Historik

1 Ärendet och dess beredning

På svenskt initiativ ägde förhandlingar om ett dubbelbeskattningsavtal rum i Stockholm den 25—29 januari och i Minsk den 23— 27 augusti 1993. Ett utkast till dubbelbeskattningsavtal paraferades den 27 augusti 1993. Det paraferade utkastet var upprättat på engelska. En svensk text har därefter upprättats och tillsammans med den engelska texten remitterats till *Kammarrätten i Jönköping* och till *Riksskatteverket*. Förutom önskemål om vissa klarlägganden i propositionen har remissinstanserna inte haft något att erinra. Avtalet undertecknades den 10 mars 1994. Ett förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Vitryssland har upprättats inom Finansdepartementet.

2 Lagförslaget

Lagförslaget består dels av paragraferna 1-4 dels av en bilaga som innehåller avtalstexterna på svenska och engelska. Avtalet består förutom av dessa två texter också av en vitrysk text. För den händelse att tvist uppkommer vid tolkningen skall den engelska texten äga företräde.

Lagen

I förslaget till lag föreskrivs att avtalet skall gälla som lag här i landet (1 §). Vidare regleras där frågan om förhållandet mellan de regler i avtalet som föreskriver att beskattning skall ske och annan skattelag (2 §). Bestämmelsen innebär att beskattning inte kan ske på grund av avtalets regler. Endast om det i annan skattelag som kommunalskattelagen (1928:370), KL, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, etc. föreskrivits en skattskyldighet kan beskattning komma i fråga. I 3 § i förslaget föreskrivs att då en här bosatt person uppbär inkomst som enligt avtalet skall beskattas endast i Vitryssland skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen här, dvs. någon progressionsuppräknings skall då inte ske. Sverige avstår numera regelmässigt från att utnyttja den rätt till progressionsuppräknings som ges i dubbelbeskattningsavtalen. Avsikten är således att ett sådant avstående skall ske även i detta fall. Lagförslaget innehåller också en bestämmelse (4 §) om att vissa författningar, bl.a. lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sovjetunionen, inte längre skall tillämpas såvitt avser förhållandet mellan Sverige och Vitryssland.

Ej progressions- uppräknings

Enligt art. 27 träder avtalet i kraft trettio dagar efter utväxlingen av ratifikationshandlingarna. Det är således inte möjligt att nu avgöra vid vilken tidpunkt avtalet kommer att träda i kraft. I förslaget till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Vitryssland har därför föreskrivits att lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

3 Översiktligt om skattesystemet i Vitryssland

Fysiska personer

Fysiska personer bosatta i Vitryssland är skattskyldiga för sina världsvida inkomster enligt en progressiv skatteskala där högsta skattesatsen är 50 % och gäller för inkomster överstigande 120 000 rubler per år (augusti 1993). 1 000 rubler motsvarar mindre än 10 kronor.

Juridiska personer

Bolag och andra juridiska personer beskattas med 30 %. För det fall att endast små vinster redovisas (under 1 miljon rubler) tas skatt ut med 15 %. För vissa verksamheter, t.ex. bank- och spelverksamhet, försäljning av antikviteter m.m., gäller högre skattesatser.

I vissa fall medges skattefrihet eller skattelättnad för att stimulera investeringar. Detta medges endast om den utländska andelen i ett projekt (t.ex. ett joint venture) uppgår till mer än 30 %. Skattefrihet kan då medges under de första tre åren då investeringen visar överskott. Därefter kan halverad bolagsskatt tas ut under ytterligare tre år om det är fråga om en verksamhet som anses prioriterad i Vitryssland.

Förmögenhetsskatt

En särskild förmögenhetsskatt på 1 % för juridiska personer och 0,1 % för fysiska personer tas ut på förmögenhetsvärdet av vad som enligt vitrysk lagstiftning definieras som "fast egendom". I princip anses en förmögenhetstillgång som "fast egendom" om tillgångens värde överstiger 10 000 rubler (under 100 kronor). Det är denna speciella definition av "fast egendom" som föranlett den särskilda utformningen av art. 6 punkt 2 i avtalet.

4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll

4.1 Bakgrund

OECD:s modellavtal är förebild

Prop. 1993/94:230
s. 38

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

4.2 Avtalets tillämpningsområde

Personer som omfattas av avtalet

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

Avtalet är inte tillämpligt på person som är skattskyldig endast för inkomst från källa i en avtalsslutande stat, se art. 4 punkt 1. Uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" inbegriper sålunda i princip endast person som är oinskränkt skattskyldig i staten i fråga. Den skattskyldighet som avses här är inte någon formell skattskyldighet. Personen skall vara skyldig att normalt erlagga skatt enligt de reguljära inkomstskattetablellerna för de olika inkomster denne kan uppbära såväl från bosättningsstaten som från andra stater.

Skatter som omfattas av avtalet

Art. 2 upptar de skatter på vilka avtalet är tillämpligt. Av punkt 2 framgår att avtalet tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag som i framtiden påförs vid sidan av eller i stället för de skatter som anges i punkt 1. Utan hinder av art. 2 tillämpas bestämmelserna om förbud mot diskriminering (art. 23) även på andra skatter än de som anges i art. 2, exempelvis på

mervärdesskatt.

4.3 Definitioner m.m.

Allmänna definitioner

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

RSV:s kommentar

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

Prop. 1993/94:230 s. 38

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

RSV:s kommentar

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

Hemvistreglerna

Art. 4 innehåller regler som avser att fastställa var en person skall anses ha hemvist vid tillämpningen av avtalet. Dessa brukar ibland benämnas tiebreaker-regler och är avsedda att lösa fall av s.k. dubbel bosättning, dvs. fastställa var en person skall anses ha hemvist när reglerna i avtalet skall tillämpas.

Prop. 1993/94:230 s. 39

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

hemvist i ett annat land enligt ett dubbelbeskattningsavtal, skall således inte beläggas med kupongskatt.

**Dubbel bosättning
- dubbelt hemvist**

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

Fast driftställe

Art. 5 definierar "*fast driftställe*". Uttrycket har i förevarande avtal fått ett innehåll som i huvudsak överensstämmer med det i OECD:s modellavtal. Punkt 2 innehåller endast en uppräkningslista — på intet sätt uttömmande — av exempel, som vart och ett kan utgöra fast driftställe. Dessa exempel bör läsas mot bakgrund av den allmänna definitionen i punkt 1. De uttryck som räknas upp i punkt 2, "plats för företagsledning", "filial", "kontor", "fabrik" osv. bör därför tolkas på sådant sätt att dessa platser för affärsverksamhet utgör fasta driftställen endast om de uppfyller villkoren i punkt 1. I punkt 3 anges vissa aktiviteter som trots att de bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet ändå inte skall anses bedrivna från fast driftställe. I punkt 3 d anges bl.a. att innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för inköp av varor för företaget inte skall innefattas i uttrycket fast driftställe.

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

4.4 Avtalets beskattningsregler

**Prop. 1993/94:230
s. 40**

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

Uttrycket "får beskattas"

I de fall en inkomst "får beskattas" i en avtalsslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6–21, innebär detta inte att den andra staten fråntagits rätten att beskatta inkomsten. Beskattning får i sådana fall ske även i den andra staten om så kan ske enligt dess interna lagstiftning, men denna stat måste i så fall — om den är den skattskyldiges hemviststat — undanröja den dubbelbeskattning som då uppkommer. Hur detta genomförs regleras i art. 22.

Fast egendom

Inkomst av *fast egendom* får enligt art. 6 beskattas i den stat där egendomen är belägen. Enligt svensk lagstiftning beskattas inkomst som härrör från fastighet i vissa fall som inkomst av näringsverksamhet. Vid tillämpning av avtalet bestäms dock rätten att beskatta inkomst av fastighet med utgångspunkt från art. 6, dvs. den stat i vilken fastigheten är belägen får beskatta inkomsten. Detta hindrar dock inte Sverige från att beskatta inkomsten som inkomst av näringsverksamhet vid taxeringen här. Royalty från fast egendom eller för nyttjande av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång behandlas också som inkomst av fast egendom vid tillämpningen av avtalet. Annan royalty beskattas enligt art. 12. Definitionen i punkt 2 avviker från OECD:s modellavtal. Avvikelsen är föranledd av den särskilda definitionen av "fast egendom" som finns i vitrysk lagstiftning (se ovan under 5). I sak innebär den förevarande definitionen ingen ändring i förhållande till vad som normalt gäller när OECD:s definition används.

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 artikel 21 (annan inkomst) tillämplig.

**Prop. 1993/94:230
s. 40**

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

Inkomst av rörelse	driftställe i den andra staten, får emellertid inkomst som är hänförlig till driftstället beskattas i denna stat. "Fast driftställe" är med andra ord beteckningen för en sådan närvaro som ger källstaten rätt enligt avtalet att beskatta ett företag hemmahörande i den andra staten (jfr art. 5).
- armlängdsprincipen	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).
- 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.
Prop. 1993/94:230 s. 41 RSV:s kommentar	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). <i>Begreppet "inkomst av rörelse" i denna artikel överensstämmer inte med begreppet "inkomst av näringsverksamhet" i intern rätt. Som framgår ovan 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 Vitryssland tillämpas i stället artiklarna 10-13. Vid beskattningen i Sverige utgör dock dessa inkomster inkomst av näringsverksamhet.</i>
Prop. 1993/94:230 s. 41 Sjö- och luftfart	Art. 8 behandlar beskattning av inkomst av näringsverksamhet i form av <i>sjö- och luftfart</i> i internationell trafik. Sådana inkomster beskattas enligt punkt 1 endast i den stat där det företag som bedriver angiven verksamhet har hemvist. Detta gäller med andra ord oavsett om företaget har fast driftställe i den andra avtalsslutande staten. De särskilda reglerna för SAS i punkt 2 innebär att avtalet endast reglerar beskattningen av den del av SAS inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren.
Företag med intressegemenskap	Art. 9 innehåller sedvanliga regler om omräkning av inkomst vid <i>obehörig vinstöverföring</i> mellan företag med intressegemenskap. De i punkt 1 angivna reglerna innebär givetvis varken någon begränsning eller utvidgning 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

Utdelning

angivna justeringen är avsedd att göras.

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 Vitryssland skall vara skattefri för ett svenskt bolag krävs exempelvis att fråga är om utdelning enligt svensk skattelagstiftning (jfr art. 22 punkt 2 d). Art. 10 eller motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal kan således inte användas för att avgöra innebörden av uttrycket i andra sammanhang. Anledningen till att uttrycket definierats i art. 10 är att de betalningar beträffande vilka rätt föreligger att ta ut en skatt enligt de i artikeln angivna skattesatserna måste kunna avgränsas från andra betalningar. Samma princip gäller även för ränta och royalty (se art. 11 och 12).

Enligt punkt 2 får utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas även i den stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist (källstaten). Skatten får dock inte överstiga 10 % av utdelningens bruttobelopp, om mottagaren har rätt till utdelningen. Om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som innehar minst 30 % av det utbetalande bolagets kapital är källskatten begränsad till högst 5 % av utdelningens bruttobelopp.

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). Observera också att artikeln inte innehåller några bestämmelser om hur beskattningen i källstaten skall ske. Det står således källstaten fritt att tillämpa sin egen lagstiftning och att ta ut skatten t.ex. genom avdrag vid källan eller genom taxering. Huruvida Sverige såsom källstat skall ta ut kupongskatt på utdelning eller inkomstbeskatta den enligt SIL är således något som skall bedömas med utgångspunkt i intern svensk lagstiftning. Avtalets hemvistregler har alltså inte någon betydelse vid denna bedömning.

Prop. 1993/94:230 s. 41

I andra stycket av punkt 2 anges vissa särskilt kvalificerade fall där någon källskatt på utdelning inte alls skall tas ut. De villkor som föreskrivs är dels att det är fråga om ett 100 % ägt dotterbolag, dels att de vinstmedel av vilka utdelningen betalas har beskattats och härrör från någon av vissa särskilt angivna verksamheter (industriella aktiviteter, jord- eller skogsbruk, turism m.m.). De

uppräknade verksamheterna överensstämmer med de i art. 22 punkt 2 e angivna som behandlar matching credit och matching exempt (se nedan).

"Mottagaren har rätt till ..."

Prop. 1993/94:230 s. 42

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

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

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

Ränta

Art. 11 behandlar ränta. Enligt punkt 1 får ränta beskattas i den stat där mottagaren har hemvist. Vad som här menas med ränta framgår av punkt 4 (jfr vad som angetts beträffande utdelning under art. 10). Även källstaten får enligt punkt 2 beskatta räntan, men skatten får, om mottagaren har rätt till räntan, i sådant fall inte överstiga 5 % av räntans bruttobelopp. I vissa fall avstår källstaten från att ta ut skatt. Dessa fall anges i punkt 3 och avser bl.a. när räntan betalas av regering eller centralbank i en avtalsslutande stat. I punkt 3 e återfinns en bestämmelse som undantar ränta som utgår vid kreditförsäljning från källskatt.

RSV:s kommentar

Om den skattskyldige enligt avtalet har hemvist i den andra staten kan, enligt svenska regler, källskatt på ränta som är hänförlig till inkomstslaget kapital endast tas ut om den skattskyldige anses bosatt i Sverige enligt intern rätt.

Prop. 1993/94:230 s. 42

Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte i de fall som avses i punkt 5, dvs. då räntan är hänförlig till fordran som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den som har rätt till räntan har i den andra avtalsslutande staten. I sådant fall skall beskattningsrätten till räntan i stället fördelas med tillämpning av art. 7 respektive art. 14 som behandlar inkomst av rörelse respektive 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).

RSV:s kommentar

Artikel 11 behandlar endast ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikel 11 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 i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 21.

**Prop. 1993/94:230
s. 42**

Royalty

**Leasingavgifter
omfattas**

Royalty som avses i art. 12 punkt 3 och som härrör från en avtalsslutande stat (källstaten) och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får enligt punkt 1 beskattas i denna andra stat. Definitionen av uttrycket "royalty" (jfr vad som angetts beträffande utdelning under art. 10) omfattar till skillnad mot OECD:s modellavtal från 1992 leasingavgifter. Enligt punkt 2 får också källstaten ta ut skatt på royaltybetalningar men denna skatt får inte överstiga 10 % av royaltyns bruttobelopp om mottagaren har rätt till royaltyn. För vissa royaltybetalningar gäller en lägre högsta skattesats. För royalty som avser ersättning för nyttjandet av, eller rätten att nyttja, patent, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur (industriell royalty) är källskatten begränsad till högst 3 % av royaltyns bruttobelopp. För denna typ av royalty finns också en mest gynnad nationsklausul i punkt 7. För royalty som avser ersättning för nyttjandet av, eller rätten att nyttja, industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning (leasing) är källskatten begränsad till högst 5 % av royaltyns bruttobelopp. Royalty som utbetalas från Sverige till person med hemvist i Vitryssland får således beskattas här, men skatten får inte överstiga 3, 5 respektive 10 % av royaltyns bruttobelopp.

**Prop. 1993/94:230
s. 43**

Från de redovisade bestämmelserna i punkterna 1 och 2 görs i punkt 4 undantag för sådana fall då den rättighet eller egendom för vilken royaltyn betalas, har verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den som har rätt till royaltyn har i den andra avtalsslutande staten. I sådant fall fördelas beskattningsrätten till royaltyn mellan staterna med tillämpning av bestämmelserna i art. 7 respektive art. 14 som behandlar inkomst av rörelse respektive 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. Artikel 12 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. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 21.

**Prop. 1993/94:230
s. 43**

Realisationsvinst

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

RSV:s kommentar

Definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 omfattar nyttjanderätt till fast egendom, bl.a. svenska bostadsrätter. Sverige kan således beskatta realisationsvinst som uppkommer då en person med hemvist i Vitryssland avyttrar en svensk bostadsrätt (jfr RÅ 1989 ref. 37).

Beskattningsrätten till realisationsvinst fördelas genom bestämmelserna i artikel 13. Avtalet behandlar dock inte 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 Vitryssland vid betalningstillfället hindrar inte avtalet att vinsten beskattas i Sverige.

**Prop. 1993/94:230
s. 43**

Fritt yrke

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

Uttrycket "fritt yrke"

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

Enskild tjänst

Art. 15 behandlar beskattning av enskild tjänst. Huvudregeln är att sådan inkomst beskattas endast i hemviststaten. Detta gäller t.ex. om arbetet utförts där eller i en tredje stat. Punkt 1 innebär att sådan inkomst i princip också får beskattas i den andra avtalsslut-

tande staten om arbetet utförs där. Undantag från denna regel gäller vid viss korttidsanställning under de förutsättningar som anges i punkt 2. I sådana fall sker beskattning endast i inkomsttagarens hemviststat. I punkt 3 har intagits särskilda regler om beskattning av arbete ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik.

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

**Prop. 1993/94:230
s. 43**

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

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1993/94:230
s. 43 och
s. 44**

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

**Artister och
idrottsmän**

RSV:s kommentar

Observera att bestämmelserna i artikel 17 inte är tillämpliga på artister som innehar offentlig tjänst utan att ersättning som sådan artist eller idrottsman uppbär faller in under bestämmelserna i artikel 19.

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

**Prop. 1993/94:230
s. 44
Pension, livränta
m.m.**

Art. 18 behandlar beskattning av pension, livränta och liknande ersättningar. Sådan pension som betalas av eller från fonder inrättade av en avtalslutande stat eller dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter till fysisk person på grund av

arbete som utförts i statens eller myndighetens tjänst omfattas dock inte av denna artikel, utan av art. 19 punkt 2. I fråga om sådan i art. 18 behandlad ersättning får den beskattas i den avtalslutande stat från vilken den härrör.

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 (p. 1 a). Under vissa i punkt 1 b angivna förutsättningar beskattas emellertid sådan ersättning endast i inkomsttagarens hemviststat. I punkt 2 finns bestämmelser rörande beskattning av pension på grund av tidigare offentlig tjänst. Sådan pension beskattas endast i källstaten (p. 2 a), om inte personen i fråga har hemvist och är medborgare i den andra staten (p. 2 b). I sådana fall sker beskattning endast i hemviststaten. Detta gäller emellertid inte utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen. Enligt punkt 3 beskattas i vissa fall ersättning av offentlig tjänst enligt reglerna i art. 15 (Enskild tjänst), art. 16 (Styrelsearvoden) respektive art. 18 (Pension m.m.).

Studeranden m.fl.

Art. 20 innehåller regler för *studerande* och *affärspraktikanter*.

Annan inkomst

Inkomst som inte behandlas särskilt i art. 6—20 får enligt art. 21 (*Annan inkomst*) beskattas endast i inkomsttagarens hemviststat utom i de fall som anges i punkt 2.

4.5 Metoder för att undanröja dubbelbeskattning

Metodartikeln

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

Avräkningsmetoden

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

**Prop. 1993/94:230
s. 45
Utdelningsskattefrihet**

I likhet med de flesta andra avtal med utvecklingsländer innehåller detta avtal regler om att mottagen utdelning i vissa fall är skattefri i mottagande bolags hand trots att normala krav för att erhålla skattefrihet inte har uppfyllts. Bestämmelserna återfinns i punkt 2 d respektive e. Reglerna gäller under de fem första åren

under vilka avtalet tillämpas. Denna period kan förlängas genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna (punkt f). Förslag om förlängning kommer, om sådan överenskommelse träffas, att i överensstämmelse med vad riksdagen med anledning av motion 1988/89:Sk35 givit regeringen till känna (SkU25), föreläggas riksdagen för godkännande.

Regler mot offshoreverksamhet m.m.

Bestämmelsen i art. 22 punkt 3 (om undantag från avtalets tillämpning i vissa fall) är avsedd att utgöra avtalets mekanism för att förhindra att avtalsförmåner ges för offshoreverksamhet, coordination centres, huvudkontor eller liknande verksamhet, vars uppbyggnad huvudsakligen styrs av skatteskal.

Vad är offshoreverksamhet?

Offshoreverksamhet är verksamhet som typiskt sett inte bedrivs av bolag som bedriver näringsverksamhet i en avtalsslutande stat i egentlig mening, utan av bolag vars inkomster uteslutande härrör från verksamhet utanför en avtalsslutande stat. Bolagen 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 dessa 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 skattskyldighet 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. Ett exempel på sådan offshorelagstiftning är den som gäller på Labuan Island i Malaysia. Enligt denna lagstiftning beskattas banker och försäkringsföretag med en skattesats på endast 3 % om verksamheten sker i utländsk va-luta

eller avser att täcka utländska försäkringsfall. Den normala bolagsskatten i Malaysia uppgår annars till 35 %. Offshorelagstiftning har införts eller håller på att införas i flera andra länder i Asien. Detsamma gäller beträffande vissa länder i Europa och Afrika.

**Prop. 1993/94:230
s. 46**

Ett annat slag av offshoreverksamhet som bestämmelserna avser att motverka är verksamhet i form av "operational headquarters" (finns i Singapore) och "coordination centres" (finns i Belgien) och liknande. Den verksamhet som bedrivs av dessa enheter är tillhandahållandet av finansiella, administrativa eller andra tjänster mot ersättning till en grupp av närstående bolag som bedriver verksamhet utanför staten i fråga. Ersättningen är avsedd att vara avdragsgill i utbetalarstaten och beskattas inte alls eller mycket lågt i mottagarlandet. Förfarandet har som ett väsentligt syfte att omvandla beskattningsbar inkomst i den egentliga verksamhetsstaten till låg- eller ickebeskattad inkomst i den stat där offshorebolaget är beläget.

Skatteavtals syfte

Dubbelbeskattningsavtal syftar till att eliminera eller minska de skattehinder som finns för ett fritt utbyte av varor, kapital och tjänster. Genom regler för att undvika dubbelbeskattning, reducera hög beskattning på 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 länderna. 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 Vitryssland. Det finns inte heller något som tyder på att Vitryssland avser att införa en sådan lagstiftning. Vid ingående 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.

RSVs kommentar

Artikel 22 punkt 3 rörande undantagna bolag torde främst få betydelse för frågan om utdelningsskattebefrielse skall medges eller inte. Bestämmelsen kan emellertid också bli tillämplig i andra

situationer. Exempelvis kan följande fall tjäna som exempel på vad som kan falla in under bestämmelsens tillämpningsområde.

Exempel

Ett svenskt aktiebolag överlåter samtliga sina patent och varumärken till sitt helägda vitryska dotterbolag. Dotterbolaget upplåter i sin tur rättigheterna till moderbolaget och andra, i tredje stat belägna, bolag inom koncernen. För upplåtelseerna erhåller dotterbolaget marknadsmässig royalty. På grund av att dotterbolagets samtliga inkomster härrör från källor utanför Vitryssland tillämpas en påtagligt lägre skattesats jämfört med den normala skattesatsen för bolag verksamma i Vitryssland. Enligt artikel 22 punkt 3 är Sverige i ett fall som detta inte bundet att begränsa skatten till de procentsatser som anges i artikel 12 punkt 2 utan royaltyn kan beskattas enligt svenska interna regler som om avtalet inte existerade.

Som framgått av propositionsuttalandet ovan är avsikten med bestämmelsen i artikel 22 punkt 3 att undanta vissa bolag från avtalets tillämpningsområde. De bolag som här avses är sådana vars inkomster blivit lågt beskattade till följd av att en avtalsslutande stat gett skatteförmåner för s.k. offshoreverksamhet etc. För att ett bolag skall undantas från avtalets tillämpningsområde krävs enligt artikeln att "sådan inkomst ... beskattas påtagligt lägre enligt den statens lagstiftning än inkomst av liknande verksamhet som bedrivs inom denna stat ...". Ett bolag som huvudsakligen erhåller sina inkomster från sådana aktiviteter som anges i punkt 3 kan omfattas av avtalets bestämmelser. Detta är fallet om skatteuttaget inte är "påtagligt lägre" än skatteuttaget på motsvarande inhemsk verksamhet eller om den låga skatten beror på att t.ex. avräkning — i enlighet med gängse regler — medgetts för utländsk skatt.

Prop. 1993/94:230 s. 46

Diskriminering, informationsut- byte m.m.

RSV:s kommentar

4.6 Särskilda bestämmelser

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

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

Prop. 1993/94:230
s. 46
Diplomater m.fl.

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

4.7 Slutbestämmelser

Prop. 1993/94:230
s. 47

Art. 27 och 28 innehåller bestämmelser om avtalets *ikraftträdande* och *upphörande*. Avtalet träder i kraft trettio dagar efter utväxlingen av ratifikationshandlingarna. Avtalet är avsett att tillämpas på inkomster som förvärvas den 1 januari året närmast efter ikraftträdandet eller senare. Avtalet kan sägas upp minst sex månader före varje årsskifte.