

Skatteavtal

Zimbabwe

RSV 360 - 716 utgåva 1

Skatteförvaltningen

SKATTEAVTALET MED ZIMBABWE

(1989 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1991:2 har beaktats.

Förord

Sedan Finansdepartementets utgivning av de svenska skatteavtalen upphörde år 1987 har ett stort antal nya avtal tillkommit och många av de gamla har ändrats. Eftersom skattemyndigheterna behöver ha tillgång till aktuella skatteavtal har Riksskatteverket beslutat att ge ut dessa i en särskild skriftserie. Skriftserien inleds med sju häften som innehåller 1989 års multilaterala nordiska skatteavtal samt de nya avtalen med Belgien, Frankrike, Mauritius, Mexiko, Nederländerna och Zimbabwe.

Riksskatteverkets avtalshäften innehåller, förutom själva avtalen och övriga författningstexter, även relevanta förarbeten, i huvudsak propositionerna eller utdrag ur dessa. Där det behövs har verkets bedömning och aktuella rättsfall redovisats.

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 juli 1993

Lennart Nilsson

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningslista	9
Förordning (1991:2) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Zimbabwe	11
Lag (1989:894) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Zimbabwe	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Zimbabwe ..	14
Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Zimbabwe	39
1 Inledning	39
2 Lagförslaget	40
3 Skattelagstiftningen i Zimbabwe	40
4 Avtalets innehåll	41
4.1 Avtalets tillämpningsområde	42
4.2 Definitioner m.m.	42
4.3 Avtalets beskattningsregler	44

Läsanvisningar

I detta avtalshäftet har tagits in författningar (förordningen och lagen inklusive avtalet) och propositionen till 1989 års skatteavtal mellan Sverige och Zimbabwe.

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

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

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

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

Förkortningslista

anv.	anvisningarna till
art.	artikel
BevU	Bevillningsutskottet
def.	definition
förordningen	Förordning (1989:957) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
lagen	Lag (1989:933) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna
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 (1991:2) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Zimbabwe;

utfärdad den 10 januari 1991.

Regeringen föreskriver följande.

1 § Lagen (1989:894) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Zimbabwe skall träda i kraft den 1 februari 1991 och tillämpas på inkomst som förvärfvas den 1 januari 1990 eller senare.

Avtalet trädde i kraft den 5 december 1990.

**Progressions-
uppräknig**

2 § Följande gäller om en person med hemvist i Sverige förvärfvar inkomst som enligt bestämmelserna i artikel 20 punkterna 1 och 2 i avtalet beskattas endast i Zimbabwe eller enligt bestämmelserna i artikel 23 punkt 2 b skall undantas från svensk skatt. Sådan inkomst tas inte med vid taxeringen i Sverige.

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

Denna förordning träder i kraft den 1 februari 1991.

På regeringens vägnar

ERIK ÅSBRINK

Stefan Ersson
(Finansdepartementet)

Lag (1989:894) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Zimbabwe;

utfärdad den 23 november 1989.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs följande.

1 § Det avtal för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och realisationsvinst som Sverige och Zimbabwe undertecknade den 10 mars 1989 skall gälla för Sveriges del. Avtalets innehåll framgår av bilaga till denna lag.

**Tillämpas endast i
inskränkande
riktning**

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

Rättelse

3 § Om en person anser att det vidtagits någon åtgärd som för honom medfört eller kommer att medföra en beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet, kan han ansöka om rättelse enligt artikel 25 punkt 1 i avtalet.

**Jfr 2 kap. 4 § 2 st.
och 8 § 2 st. LSK**

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

1.Prop. 1988/89:146, 1989/90:SkU2, rskr 6.

Avtal mellan Konungariket Sverige och Republiken Zimbabwe för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och realisationsvinst

Konungariket Sveriges regering och Republiken Zimbabwes regering, som önskar ingå ett avtal för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och realisationsvinst, har kommit överens om följande:

Kapitel I**Avtalets tillämpningsområde**

Artikel 1

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

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

Artikel 2

*Skatter som omfattas av avtalet***Se art. 27 p. 7****Zimbabwe**

1. De skatter, på vilka detta avtal skall tillämpas, är
 - a) i Zimbabwe:
 - 1) inkomstskatten (the income tax),
 - 2) skatten på filialinkomst (the branch profits tax),
 - 3) skatten på utdelning för icke bosatta (the non-resident shareholders' tax),
 - 4) skatten på ränta för icke bosatta (the non-residents' tax on interest),
 - 5) skatten på arvode för icke bosatta (the non-residents' tax on fees),
 - 6) skatten på royalty för icke bosatta (the non-residents' tax on royalties), och
 - 7) realisationsvinstskatten (the capital gains tax),
(i det följande benämnda "zimbabwisk skatt"),

Sverige

b) i Sverige:

- 1) den statliga inkomstskatten, sjömansskatten och kupongskatten däri inbegripna,
 - 2) ersättningsskatten och utskiftningskatten,
 - 3) bevillningsavgiften för vissa offentliga föreställningar,
 - 4) den kommunala inkomstskatten, och
 - 5) vinstdelningsskatten,
- (i det följande benämnda "svensk skatt").

"Nya" skatter

2. Detta avtal tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet införs vid sidan av eller i stället för de i punkt 1 i denna artikel angivna skatterna¹. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall meddela varandra de väsentliga ändringar som gjorts i respektive skattelagstiftning.

Kapitel II

Definitioner

Artikel 3

Allmänna definitioner

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

Def. "Zimbabwe"

a) "Zimbabwe" åsyftar Republiken Zimbabwe.

Def. av "Sverige"

b) "Sverige" åsyftar Konungariket Sverige och innefattar, när uttrycket används i geografisk bemärkelse, Sveriges territorium, Sveriges territorialvatten och andra havsområden över vilka Sverige - i överensstämmelse med folkrättens allmänna regler - äger utöva suveräna rättigheter eller jurisdiktion.

Def. av "avtalsslutande stat"

c) "En avtalsslutande stat" och "den andra avtalsslutande staten" åsyftar Zimbabwe eller Sverige, alltefter som sammanhanget kräver.

Def. av "person"

d) "Person" inbegriper fysisk person, bolag, dödsbo, trust och annan sammanslutning.

Def. av "bolag"

e) "Bolag" åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person.

Def. av "företag i en avtalsslutande stat"

f) "Företag i en avtalsslutande stat"² 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 1986 ref. 74 och prop. 1990/91:54 s. 288.

2. Se RÅ 1991 not 228.

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 "behörig myndighet"

h) "Behörig myndighet" åsyftar
1) i Zimbabwe, "the Commissioner of Taxes" eller dennes befullmäktigade ombud,
2) i Sverige, finansministern, dennes befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet i frågor rörande avtalet.

Def. av "medborgare"

i) "Medborgare" åsyftar fysisk person som har medborgarskap i en avtalsslutande stat och juridisk person, personsammanslutning, förening och annan sammanslutning som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalsslutande stat.

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 hemvist, bo-sättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet.

**Jfr. art. 1
Dubbelt hemvist,
fysisk person**

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

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

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

1. Se RÅ 1987 not 309.

**Dubbelt hemvist,
annan än fysisk
person**

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

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

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

Artikel 5

Fast driftställe

**Definition: jfr p. 3
anv. 53 § KL**

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

Exemplifiering

2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt

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

**Byggnadsverk-
samhet m.m.**

3. Uttrycket "fast driftställe" innefattar även

a) plats för byggnads-, anläggnings-, monterings- eller installationsverksamhet eller därmed sammanhängande övervakande verksamhet men endast om verksamheten pågår under en tidrymd som överstiger sex månader,

Sex månader

b) tillhandahållandet av tjänster, konsulttjänster häri inbegripna, om sådan verksamhet utövas av ett företag genom anställda eller annan personal i syfte att tillhandahålla tjänster i anslutning till en plats för byggnadsarbete eller sådan verksamhet som nämns i punkt a) men endast om tillhandahållandet av tjänster pågår - för ett och samma projekt eller för projekt som har samband med varandra - inom ett och samma land under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt överstiger sex månader under en tolv månadersperiod.

Undantag

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

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

**Beroende
representant**

5. Om en person, som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 7 i denna artikel tillämpas, är verksam i en avtalsslutande stat för ett företag i den andra avtalsslutande staten, anses detta företag — utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 i denna artikel — ha fast driftställe i den förstnämnda avtalsslutande staten beträffande varje verksamhet som denna person bedriver för företaget om

- a) han har och i denna stat regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn samt verksamheten inte är begränsad till sådan som anges i punkt 4 i denna artikel 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, eller
- b) han inte har sådan fullmakt men regelmässigt i den förstnämnda staten innehar varulager från vilket han för företagets räkning regelbundet levererar varor.

Undantag

**- försäkrings-
företag**

6. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel anses försäkringsföretag i en avtalsslutande stat — utom då fråga är om återförsäkring — ha fast driftställe i den andra avtalsslutande staten, om bolaget uppbär premier på denna andra stats område eller försäkrar där belägna risker genom person, som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 7 i denna artikel tillämpas.

**Oberoende
representant**

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

sverksamhet. När sådan representant bedriver sin verksamhet uteslutande eller nästan uteslutande för företagets räkning, anses han emellertid inte såsom sådan oberoende representant som avses i denna punkt.

"Närstående företag"

8. Den omständigheten att ett bolag med hemvist i en avtalslutande stat kontrollerar eller kontrolleras av ett bolag med hemvist i den andra avtalslutande 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.

Kapitel III

Beskattning av inkomst

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

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

Def. av "fast egendom"

2. Uttrycket "fast egendom" har den betydelse som uttrycket har enligt lagstiftningen i den avtalslutande stat där egendomen är belägen. Uttrycket inbegriper dock alltid tillhör till fast egendom, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, rättigheter på vilka bestämmelserna i privaträtten om fast egendom tillämpas, byggnader, nyttjanderätt till fast 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.

Nyttjande, uthyrning m.m.

3. Bestämmelserna i punkt 1 i denna artikel 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 i denna artikel 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 denna andra stat, men endast så stor del därav som är hänförlig till

- a) det fasta driftstället,
- b) försäljning i denna andra stat av varor av samma eller liknande slag som de som säljs genom det fasta driftstället, eller
- c) annan affärsverksamhet i denna andra stat av samma eller liknande slag som den som bedrivs genom det fasta driftstället. Bestämmelserna i b) och c) ovan tillämpas inte om företaget visar, att sådan försäljning eller verksamhet inte är hänförlig till det fasta driftstället.

Inkomstberäkning

2. Om företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe hänförs, om inte bestämmelserna i punkt 3 i denna artikel 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. Avdrag medges emellertid inte för belopp som det fasta driftstället kan ha betalat till företagets huvudkontor eller annat företag tillhörigt kontor (om inte beloppen utgör ersättning för faktiska utgifter) i form av royalty, avgift eller annan liknande betalning för nyttjandet av patent eller annan rättighet, eller i form av ersättning för särskilda tjänster eller för företagsledning eller - utom i fråga om bankföretag - i form av ränta på kapital utlånat till det fasta driftstället. På samma sätt skall vid bestämmandet av fast driftställes inkomst inte beaktas belopp som det fasta driftstället debiterat företagets huvudkontor eller annat företag tillhörigt kontor (om inte beloppen utgör ersättning för faktiska utgifter) i form av royalty, avgift eller annan liknande betalning för nyttjandet av patent eller annan rättighet, eller i form av ersättning för särskilda tjänster eller företagsledning eller - utom i fråga om bankföretag - i form av ränta på kapital utlånat till

företagets huvudkontor eller annat företaget tillhörigt kontor.

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 i denna artikel inte att i denna avtalsslutande stat den skattepliktiga inkomsten bestäms genom sådant förfarande. Den fördelningsmetod som används skall dock vara sådan att resultatet överensstämmer med principerna i denna artikel.

5. 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.

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

**Artikelns till-
lämplighet**

Artikel 8

Sjö- och luftfart

Def. i art. 3 p. 1 g

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

SAS

2. Bestämmelserna i punkt 1 i denna artikel tillämpas beträffande inkomst som förvärfas av det svenska, danska och norska 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 i denna artikel tillämpas även på inkomst som förvärfas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

Artikel 9

Företag med intressegemenskap

**Jfr. 43 § 1 mom.
KL**

1. I fall då
a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen 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 övervakningen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital, 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 inkomst, för vilken ett företag i en avtalsslutande stat beskattats i denna stat, även inräknas i inkomsten för ett företag i den andra avtalsslutande staten och beskattas i överensstämmelse därmed 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 den andra staten genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten i denna avtalsslutande 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 15/20%

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

Fysisk person 20%

a) 15 procent av utdelningens bruttobelopp, om mottagaren är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som äger minst 25 procent av det utdelande bolagets kapital;

b) 20 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

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

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

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

3. Med uttrycket "utdelning" förstås i denna artikel inkomst av aktier, gruvandelar, stiftarandelar eller andra rättigheter, som inte är fordringar, med rätt till andel i vinst, samt inkomst av andra andelar i bolag, som enligt lagstiftningen i den stat där det utdelan-

de bolaget har hemvist vid beskattningen likställs med inkomst av aktier.

**Undantag från
p. 1**

**Skattefrihet för
utdelning**

Villkoren

4. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 i denna artikel är utdelning från bolag med hemvist i Zimbabwe till bolag med hemvist i Sverige undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk lagstiftning, om båda bolagen hade varit svenska. Sådan skattebefrielse medges dock endast

a) om den vinst av vilken utdelningen betalas underkastats den normala zimbabwiska inkomstskatten för bolag eller därmed jämförlig inkomstskatt, eller

b) den utdelning som betalas av bolaget med hemvist i Zimbabwe uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av utdelning vilken detta bolag under ifrågavarande år eller tidigare år mottagit på aktier, som bolaget innehar i ett bolag med hemvist i en tredje stat, och vilken skulle ha varit undantagen från svensk skatt om de aktier på vilka utdelningen betalas hade innehafts direkt av bolaget med hemvist i Sverige.

**Undantag från
p. 1 och 2**

5. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 i denna artikel tillämpas inte, om den som har rätt till utdelningen har hemvist i en avtalslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalslutande stat-en, där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, från där be-läget 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 15.

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

6. Om bolag med hemvist i en avtalslutande stat förvärvar inkomst från den andra avtalslutande staten, får denna andra stat inte beskatta utdelning som bolaget betalar, utom i den mån utdelningen betalas till person med hemvist i denna andra stat eller i den mån den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning i denna andra stat, och ej heller 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 10 %

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 10 procent av röntans bruttobelopp. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall träffa överenskommelse om sättet att genomföra denna begränsning.

Undantag från p. 2

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 i denna artikel skall rönta undantas från beskattning i den avtalsslutande stat från vilken den härrör om

a) den som har rätt till röntan är en avtalsslutande stat, en politisk underavdelning eller lokal myndighet i denna stat eller ett organ, underavdelning eller en myndighet i en avtalsslutande stat som inte är skattskyldig för röntan i denna stat,

b) den som har rätt till röntan är en person med hemvist i en avtalsslutande stat som har rätt till röntan på grund av skuldförbindelser garanterade eller försäkrade av denna stat, en politisk underavdelning eller lokal myndighet i denna stat eller ett organ, en underavdelning eller myndighet i denna stat under förutsättning att detta lån har givits för utvecklingsändamål godkända av finansministern samt att den som har rätt till röntan inte är skattskyldig för denna i hemviststaten.

Def. av "rönta" enl. art. 11

4. Med uttrycket "rönta" förstås i denna artikel inkomst av varje slags fordran, antingen den säkerställt genom in-teckning 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 inbegripet agiobelopp och vinster som hänför sig 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 i denna artikel 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 röntan betalas äger verkligt samband med a) det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen eller med b) sådan affärsverksamhet

som avses i artikel 7 punkt 1 c). I sådana fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 15.

"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 som har samband med den skuld 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 10%

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 10 procent av royaltyns bruttobelopp. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall träffa överenskommelse om sättet att genomföra denna begränsning.

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

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

**Leasingavgifter
omfattas**

**Undantag från
p. 1 och 2**

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 i denna artikel 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

a) det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen, eller
b) sådan affärsverksamhet som avses i artikel 7 punkt 1 c). I sådana fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 15.

"Källregel"

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

**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.

Artikel 13

Ersättning för tekniska tjänster

1. Ersättning för tekniska tjänster, som härrör från en avtalsslutande stat och som förvärfvas av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

Källskatt 10%

2. Ersättningen får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör enligt lagstiftningen i denna stat, men om ersättningen för sådana tekniska tjänster förvärfvas av en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten och som är skattskyldig för ersättningen i denna stat får skatten i den avtalsslutande stat varifrån ersättningen härrör inte överstiga 10 procent av ersätt-

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

Def. av "ersättning för tekniska tjänster"

3. Med uttrycket "ersättning för tekniska tjänster" förstås i denna artikel varje slag av ersättning till person, som inte är anställd hos utbetalaren, för tjänster av administrativ, teknisk, företagsledande eller rådgivande natur.

Undantag från p. 1 och 2

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 i denna artikel tillämpas inte, om mottagaren av ersättningen för tekniska tjänster har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken ersättningen härrör, från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt ersättningen för dessa tjänster äger verkligt samband med

a) det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen, eller
b) sådan affärsverksamhet som avses i artikel 7 punkt 1 c). I sådana fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 15.

"Källregel"

5. Ersättning för tekniska tjänster 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 ersättningen, 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 ersättningen upp-kommit, och denna ersättning belastar det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen, anses dock ersättningen härröra från den stat där det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen finns.

Intressegemenskap

6. Då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den som har rätt till ersättningen för tekniska tjänster eller mellan dem båda och annan person ersättningsbeloppet överstiger - oavsett anledningen - det belopp som skulle ha överenskommit mellan utbetalaren och mottagaren om sådana förbindelser inte föreläggat, tillämpas bestämmelserna i denna artikel endast på sistnämnda belopp. I sådant fall beskattas överskjutande belopp enligt lagstiftningen i vardera avtalsslutande staten med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

Artikel 14

Realisationsvinst

Fast egendom

1. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 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 som förvärvas 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 en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik eller 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 förvärvas 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).

Aktier

4. Vinst på grund av överlåtelse av aktier i bolag med hemvist i en avtalsslutande stat, får beskattas i denna stat.

Övrig egendom

5. Vinst på grund av överlåtelse av egendom av annat slag än sådan som avses i punkterna 1 - 4 i denna artikel skall beskattas endast i den avtalsslutande stat där överlåtaren har sitt hemvist.

Artikel 15

Självständig yrkesutövning

1. Om inte bestämmelserna i artikel 13 föranleder annat beskattas inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom att utöva fritt yrke eller annan självständig verksamhet, endast i denna stat utom i följande fall då inkomsten också får beskattas i den andra avtalsslutande staten

Stadigvarande anordning

a) om han i den andra avtalsslutande staten har en stadigvarande anordning, som regelmässigt står till hans förfogande för att utöva

	<p>verksamheten; i sådant fall får endast så stor del av inkomsten beskattas i denna andra avtalsslutande stat som är hänförlig till denna stadigvarande anordning, eller</p>
183 dagar	<p>b) om han vistas i den andra avtalsslutande staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt uppgår till eller överstiger 183 dagar under en period av tolv månader; i sådant fall får endast så stor del av inkomsten beskattas i denna andra stat som är hänförlig till verksamheten som utövas där.</p>
Exempel på "fritt yrke"	<p>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.</p>
	<p>Artikel 16</p> <p><i>Enskild tjänst</i></p> <p>1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 17, 19 och 20 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.</p> <p>2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 i denna artikel 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</p> <p>a) mottagaren vistas i den andra staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv-månadersperiod; och</p> <p>b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i den andra staten eller på dennes vägnar; samt</p> <p>c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i den andra staten.</p> <p>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 en person med hemvist i Sverige förvärvar ersättning från anställning ombord på luftfartyg, som används i internationell trafik av det svenska, danska och norska luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS), beskattas ersättningen endast i Sverige.</p>
Undantag från p. 1;	
183-dagarsregeln	
Undantag från p. 1 och 2;	
Ombordanställda	
SAS	

Artikel 17

Styrelsearvode och ersättningar till tjänstemän i högre företagsledande ställning

Styrelsearvode

1. 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.

Lön

2. Lön och liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär i egenskap av tjänsteman i högre företagsledande ställning i bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

Artikel 18

Artister och idrottsmän

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 15 och 16 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, 15 och 16, beskattas i den avtalsslutande stat där artisten eller idrottsmannen utövar verksamheten.

Artikel 19

Pension, livränta och liknande betalningar

1. Om inte bestämmelserna i artikel 20 punkt 2 föranleder annat får pension och annan liknande ersättning, utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen och livränta vilka härrör från en avtalsslutande stat och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten beskattas i den förstnämnda avtalsslutande staten.

Def. av "livränta"

2. Med uttrycket "livränta" förstås ett fastställt belopp, som utbetalas periodiskt på fastställda tider under en persons livstid eller under annan angiven eller fastställbar tidsperiod och som utgår på grund av förpliktelse att verkställa dessa utbetalningar som

ersättning för däremot fullt svarande vederlag i penningar eller penningars värde.

Artikel 20

Ersättningar och pensioner på grund av offentlig tjänst

Lön m.m.

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

Undantag från p. 1 a;

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

Lokalanställda

1) är medborgare i denna stat, eller

2) inte fick hemvist i denna stat uteslutande för att utföra arbetet.

Pension

2. a) Pension, som betalas av, eller från fonder inrättade av, en avtalsslutande 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 beskattas emellertid endast i den andra avtalsslutande staten om personen i fråga har hemvist och är medborgare i denna stat.

"Källregel"

c) Vid tillämpning av denna punkt skall pension, som utbetalas av Centralafrikanska pensionsfonden (Central African Pension Fund), och som är skattepliktig enligt lagstiftningen i Zimbabwe behandlas som om den vore utbetald från Zimbabwe eller från fonder inrättade av Zimbabwe.

Undantag från p. 1 och 2

3. Bestämmelserna i artiklarna 16, 17 och 19 tillämpas på ersättning och pensioner som betalas på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av en avtalsslutande stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter.

Artikel 21

Ersättningar till studerande och praktikanter

"Understöd" från annan stat

Studerande och praktikanter som har eller som omedelbart före vistelsen i en avtalsslutande stat hade hemvist i den andra avtalsslutande staten och som vistas i den förstnämnda staten endast för att erhålla undervisning eller utbildning skall inte beskattas i denna stat för ersättningar som han erhåller för sitt uppehälle, sin undervisning eller utbildning om dessa ersättningar härrör från källor

utanför denna stat.

Artikel 22

Annan inkomst

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

Undantag från p. 1

2. Bestämmelserna i punkt 1 i denna artikel 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 15.

Undantag från p. 1 och 2

3. Inkomst vilken inte behandlas i föregående artiklar i detta avtal, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som härrör från den andra avtalsslutande staten, får, utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 i denna artikel, beskattas i denna andra stat.

Metodartikeln

Kapitel IV

Metoder för undvikande av dubbelbeskattning

Artikel 23

Metodartikeln

Undvikande av dubbelbeskattning

Zimbabwe

1. Beträffande Zimbabwe, skall svensk skatt, som betalas, antingen direkt eller genom skatteavdrag, på skattepliktig inkomst eller realisationsvinst som härrör från källa i Sverige, i enlighet med bestämmelserna i zimbabwisk lagstiftning om avräkning från zimbabwisk skatt av skatt som betalas i annat land än Zimbabwe, vilken lagstiftning inte skall påverka den allmänna princip som anges här, avräknas från zimbabwisk skatt som beräknats på samma skattepliktiga inkomst eller realisationsvinst som den svenska skatten.

Avräkning

Sverige	2. Beträffande Sverige skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt.
Avräkning	a) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt zimbabwisk lagstiftning och i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Zimbabwe, skall Sverige - i enlighet med 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 skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i Zimbabwe för inkomsten.
Exempt	b) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst eller vinst som enligt bestämmelserna i artikel 7 eller artikel 14 punkt 2 respektive artikel 15 får beskattas i Zimbabwe, skall Sverige, utan hinder av bestämmelserna i punkt a) ovan, undanta denna inkomst eller vinst från skatt under förutsättning att den huvudsakliga delen av inkomsten eller vinsten härrör från annan affärsverksamhet eller självständig yrkesutövning än förvaltning av värdepapper och annan liknande egendom.
Matching credit	c) Om person med hemvist i Sverige förvärvar ränta, royalty eller ersättning för tekniska tjänster som enligt bestämmelserna i artikel 11, 12 och 13 får beskattas i Zimbabwe, skall den zimbabwiska skatten med tillämpning av punkt a) ovan anses utgöra 15 procent av bruttobeloppet av räntan, royaltyn eller ersättningen för tekniska tjänster. Bestämmelserna i denna punkt gäller de första tio åren under vilka detta avtal tillämpas. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan överlägga med varandra för att bestämma om denna tidrymd skall utsträckas.
Progressionsförbehåll	d) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i artikel 20 beskattas endast i Zimbabwe, eller förvärvar inkomst eller vinst, som enligt bestämmelserna i punkt b) ovan skall undantas från svensk skatt, får Sverige - vid bestämmandet av svensk progressiv skatt - beakta inkomsten som skall beskattas endast i Zimbabwe respektive inkomsten eller vinsten som skall undantas från svensk skatt.
Se 2 § förordningen	

Kapitel V

Särskilda bestämmelser

Artikel 24

Förbud mot diskriminering

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

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 staterna.

Statslös person

2. Statslös person med hemvist i en avtalsslutande stat skall inte i någondera 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 staten i fråga under samma förhållanden är eller kan bli underkastad.

Fast driftställe

3. 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.

**Jfr 6 § 1 mom.
1 st. c SFL**

**"Branch profits
tax"**

Denna bestämmelse hindrar inte en avtalsslutande stat från att beskatta vinster hänförliga till ett fast driftställe i denna stat, som tillhör ett bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten, med en skatt, som inte överstiger 5 procent av denna vinst, utöver den skatt som skulle ha tagits ut på dessa vinster om de vore hänförliga till bolag med hemvist i den förstnämnda staten. Om Zimbabwe och ett annat medlemsland i organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) överenskommer om en lägre skattesats efter det att detta avtal har undertecknats, skall emellertid denna lägre skattesats tillämpas även på person med hemvist i Sverige.

**Mest-gynnad-
nations klausul**

Kostnadsavdrag

4. Utom i de fall då bestämmelserna i artikel 9 punkt 1, artikel 11 punkt 7, artikel 12 punkt 6 eller artikel 13 punkt 6 tillämpas, är ränta, royalty, ersättning för tekniska tjänster 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

1. Se RÅ 1986 not 785 och RÅ 1988 ref. 154.

Avdrag för skuld

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.

Zimbabwiskt ägande av svenskt företag (och omvänt)

5. 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.

6. Bestämmelserna i denna artikel anses inte medföra skyldighet för någon av de avtalsslutande staterna att medge personer som inte har hemvist i den egna staten sådant personligt avdrag vid beskattningen, sådan skattebefrielse eller skattenedsättning som medges person med hemvist i denna stat.

Artikel tillämplig på alla skatter

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

Artikel 25

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

Beskattning i strid med avtalet

1. Om en person i en avtalsslutande stat gör gällande 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 24 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 detta avtal.

Def. i art. 3 p. 1 d

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

1. Se t.ex. RÅ 1987 ref. 158.

Generella överenskommelser

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

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

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. De behöriga myndigheterna skall genom överläggningar utveckla lämpliga bilaterala förfaringssätt, villkor, metoder och tekniska lösningar för att genomföra det förfarande vid ömsesidig överenskommelse som föreskrivs i denna artikel. Dessutom får en behörig myndighet anvisa lämpliga ensidiga förfaringssätt, villkor, metoder och tekniska lösningar för att underlätta ovannämnda bilaterala åtgärder och genomförandet av den ömsesidiga överenskommelsen.

Artikel 26

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 i fråga om skatter som omfattas av avtalet, i den mån beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot avtalet, i synnerhet för att förhindra bedrägeri och skatteunddragande beträffande sådana skatter. 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. Om upplysningarna ursprungligen ansetts såsom hemliga i den sändande staten, får de emellertid yppas endast för personer eller myndigheter (däri inbegripet domstolar och förvaltningsorgan) som fastställer, uppbär eller indriver de skatter som omfattas av avtalet eller handlägger åtal eller besvär i fråga om dessa skatter. Dessa personer eller myndigheter skall använda upplysningarna endast för sådana ändamål men de får yppa upplysningarna vid offentlig rättegång eller i domstolsavgöranden. De behöriga myndigheterna skall genom överläggningar utveckla lämpliga villkor, metoder och tekniska lösningar beträffande de fall där sådant informationsutbyte skall ske, däri inbegripet, när så är lämpligt, utbyte av upplysningar

Integritetsskydd

i fråga om skatteundandragande.

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

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

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

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

Artikel 27

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 eller konsulära tjänstemän.

Kapitel VI

Slutbestämmelser

Artikel 28

Ikraftträdande

**Avtalet trädde i
kraft 1990-12-05,
se 1 § förord-
ningen**

1. Detta avtal skall ratificeras och ratifikationsinstrumenten skall utväxlas i Stockholm så snart som möjligt.

2. Avtalet träder i kraft vid utväxlandet av ratifikationsinstrumenten och dess bestämmelser tillämpas

a) i Zimbabwe

1) beträffande inkomstskatt, skatt på filialinkomst och realisationsvinst för taxeringsår som börjar den 1 april det år då avtalet träder i kraft eller senare,

2) beträffande skatterna på utdelning, ränta, ersättningar och royalty för icke bosatta från och med dagen för ikraftträdandet av detta avtal, och

b) i Sverige beträffande inkomst som förvärfvas den 1 januari det år då avtalet träder i kraft eller senare.

Artikel 29

Upphörande

**Avtalet kan sägas
upp tidigast under
år 1996**

Detta avtal förblir i kraft till dess det sägs upp av en av de avtalsslutande staterna. Vardera avtalsslutande staten kan säga upp avtalet genom att på diplomatisk väg meddela att avtalet sägs upp. Sådant meddelande måste lämnas minst sex månader före utgången av ett kalenderår sedan en tidrymd av fem år från den dag då avtalet trädde i kraft gått till ända. I sådant fall skall avtalet inte längre tillämpas

a) i Zimbabwe

1) beträffande inkomstskatt, skatt på filialinkomst och realisationsvinst under taxeringsår som börjar den 1 april året närmast efter det då uppsägning skedde eller senare,

2) beträffande skatterna på utdelning, ränta, ersättningar och royalty för icke bosatta från och med den 1 april året närmast efter det då uppsägning skedde eller senare,

b) i Sverige beträffande inkomst som förvärfvas den 1 januari året närmast efter det då uppsägning skedde eller senare.

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

Som skedde i Harare den 10 mars 1989 i två exemplar, på engelska språket, vilka båda texter äga lika vitsord.

För Konungariket Sveriges regering
Peter Osvald

För Republiken Zimbabwes regering
Bernard Chidzero

Se 1 § förordningen

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

På regeringens vägnar

INGVAR CARLSSON

KJELL-OLOF FELDT
(Finansdepartementet)

Prop. 1988/89:146
s. 33

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Zimbabwe

1 Inledning

Historik

Den 30 mars 1949 slöts mellan Sverige och Storbritannien ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter. Avtalet godkändes av riksdagen (prop. 1949:196, BevU 33, rskr. 212) och tillämpades första gången vid 1950 års taxering (SFS 1949:523 och 524). Avtalet omfattade inte den svenska kommunalskatten. Genom notväxling den 28 maj 1958 utvidgades avtalet till att gälla även i förhållande till vissa territorier, bl.a. Zimbabwe (tidigare Syd-Rhodesia), för vilkas förbindelser med främmande makter Storbritannien och Nordirland då svarade (SFS 1959:462). 1949 års avtal ersattes i förhållande till Storbritannien och Nordirland av ett nytt avtal redan år 1960 och detta senare avtal ersattes i sin tur av ett nytt avtal år 1983.

Med hänsyn till att 1949 års brittiska avtal inte längre på ett tillfredsställande sätt reglerade skatterelationerna mellan Sverige och de stater och territorier som omfattades av avtalet föreslog regeringen att riksdagen skulle godkänna att avtalet sades upp (prop. 1986/87:85, SkU 36, rskr. 141). Så skedde också genom notväxling under år 1987 samtidigt som Sverige i samband därmed förklarade sig berett att snarast inleda förhandlingar om ett nytt avtal med de stater som önskade detta. 1949 års avtal upphörde därigenom att gälla i förhållande till Zimbabwe vid årsskiftet 1987/88 (SFS 1987:1044).

Under hösten 1987 framförde Zimbabwe önskemål om att inleda förhandlingar om ett nytt dubbelbeskattningsavtal. Förhandlingar ägde därefter rum i Harare den 8 - 12 december 1987. Sistnämnda dag paraferades ett på engelska upprättat förslag till nytt avtal mellan de båda länderna. En svensk översättning har därefter färdigställts. Förslaget och den svenska översättningen har remitterats till *kammarrätten i Jönköping* och *riksskatteverket*. En del påpekanden av teknisk natur har gjorts vilka föranlett vissa ändringar i avtalsförslaget. Vidare har remissinstanserna uttryckt önskemål om att vissa avtalsbestämmelser förklaras närmare i propositionen.

Prop. 1988/89:146
s. 34

Avtalet undertecknades den 10 mars 1989. Ett förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Zimbabwe har upprättats inom finansdepartementet.

2 Lagförslaget

Lagförslaget består dels av paragraferna 1 – 4, dels av en bilaga som innehåller den överenskomna avtalstexten. Här redovisas paragrafernas innehåll medan avtalets innehåll presenteras i avsnitt 4.

Lagen

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

Enligt artikel 28 i avtalet skall detta avtal ratificeras. Avtalet träder i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna. Det är således inte möjligt att nu avgöra vid vilken tidpunkt avtalet kommer att träda i kraft. I förslaget till lag har därför föreskrivits att lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

3 Skattelagstiftningen i Zimbabwe

I Zimbabwe beskattas i princip endast inkomst som har källa i Zimbabwe. Ett viktigt undantag från denna regel är att ränta och utdelning som härrör från utlandet beskattas hos person bosatt i Zimbabwe. En skattereform som genomfördes under våren 1988 har medfört en rad förenklingar. Bl.a. har antalet skatteklasser skurits ned till 6 från tidigare 18. Inkomster upp till 1 800 Zim-dollar (=6200 kr) är skattefria. Den högsta skattesatsen är 60 procent och gäller för inkomster över 33 001 Zim-dollar (=114 000 kr). Vidare har ett system för avdrag som är lika för alla skattskyldiga införts. Samtidigt infördes särbeskattning av gifta kvinnor. De nya reglerna trädde i kraft fr.o.m. 1 april 1988.

I det nya skattesystemet har dessutom bolagsskatten sänkts till 50 procent från att tidigare – inkl. vissa extra pålagor – ha uppgått till 56 procent. Samma skattesatser gäller för personer som inte är bosatta i Zimbabwe. På utländska bolags inkomster från zimbabwiska källor tas dessutom ut en "branch profits tax" med 15 procent av 56 procent av den beskattningsbara inkomsten vilket betyder en effektiv procentsats på 8,4 procent. Handelsbolag behandlas inte som bolag utan resp. delägare beskattas för sin andel i handelsbolaget.

"Branch profits tax", jfr art. 24 p. 3, 2 st.

Källskatter

På utdelning, royalté, ränta samt vissa ersättningar som betalas

Prop. 1988/89:146
s. 35

från Zimbabwe till person bosatt utomlands tas källskatt ut. Källskatt på utdelning och royalty som betalas från Zimbabwe till person som inte är bosatt där tas ut med 20 procent medan källskatt-en på ränta till sådan person utgör 10 procent. På ersättningar ("fees") för tjänster av teknisk, företagsledande, administrativ och rådgivande natur som utbetalas från källa i Zimbabwe till person som inte är bosatt där tas källskatt ut med 20 procent. Vidare utgår en 20-procentig källskatt på betalningar som går från Zimbabwe till ett annat land och som erläggs av en person som inte är bosatt i Zimbabwe som ersättning för "allocable expenditure". "Allocable expenditure" definieras som kostnader för konsulttjänster samt tjänster av teknisk, företagsledande och administrativ natur som tillhandahålls utanför Zimbabwe och vilka kostnader betalas från Zimbabwe och har samband med eller är hänförliga till rörelse som bedrivs i Zimbabwe av en person som inte är bosatt där.

Realisations-
vinst

Realisationsvinster beräknas för sig med tillämpning av speciella regler. Skatt på realisationsvinst utgår med 30 procent på den taxerade vinsten vid avyttring av fast egendom eller värdepapper, "marketable securities". "Marketable securities" definieras i "Capital Gains Tax Act" och innefattar framför allt aktier och obligationer vare sig de omsätts på börsen eller ej. En förutsättning för beskattning av realisationsvinst är dock att vinsten anses ha källa i Zimbabwe.

4 Avtalets innehåll

OECD:s och FN:s
modellavtal är
förebild

Avtalet är utformat i nära överensstämmelse med de bestämmelser som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderat för bilaterala dubbelbeskattningsavtal ("Model Double Taxation Convention on Income and on Capital", 1977). Utformningen har emellertid påverkats av att Zimbabwe är ett utvecklingsland. Vissa bestämmelser har därför utformats i enlighet med de rekommendationer som Förenta Nationerna (FN) utfärdat för förhandlingar mellan utvecklade länder och utvecklingsländer ("United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries", 1980). Riksskatteverket har beträffande flera bestämmelser i avtalet påpekat att avvikelser har gjorts från OECD:s modellavtal och begärt klargörande av dessa avvikelser i de fall då FN-modellen i stället använts. Jag får därför beträffande betydelsen av dessa bestämmelser hänvisa till den kommentar som FN har utarbetat till detta modellavtal.

Avtalets omfattning
RSV:s kommentar

4.1 Avtalets tillämpningsområde

Art. 1 anger vilka personer som omfattas av avtalet och art. 2 upptar de skatter på vilka avtalet är tillämpligt.

Enligt denna bestämmelse skall avtalet tillämpas på "personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna". För att tillämpa denna bestämmelse måste man beakta dels den i artikel 4 punkt 1 intagna definitionen av uttrycket "person med hemvist", dels den i artikel 3 intagna definitionen av uttrycket "person". Sammantaget innebär dessa bestämmelser att avtalet endast är tillämpligt på fysiska personer samt bolag etc. som enligt den interna lagstiftningen i en avtalsslutande stat är oinskränkt skattskyldiga där p.g.a. hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet (se RÅ 1987 not 309 och RÅ 1987 ref. 97 och jfr prop. 1991/92:11 om dubbelbeskattningsavtal med Barbados s. 36f). Enbart det förhållandet att en person är skattskyldig i en avtalsslutande stat för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där är således inte tillräckligt för att personen i fråga skall omfattas av avtalet. Exempelvis anses en person inte ha hemvist i Sverige enbart av den anledningen att han skall erlägga kupongskatt för uppburen utdelning eller statlig fastighetsskatt för här i riket belägen fastighet.

Prop. 1988/89:146
s. 35

4.2 Definitioner m. m.

Prop. 1988/89:146
s. 36

Art. 3 innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Definitioner förekommer emellertid även i andra artiklar, t.ex. art. 6, 10, 11, 12 och 13, där den inkomst som behandlas i resp. artikel definieras. Riksskatteverket har begärt en precisering av vad som avses med uttrycken "uteslutande eller så gott som uteslutande" och "den huvudsakliga delen av inkomsten eller vinsten". Någon sådan precisering har inte avtalats mellan de avtalsslutande parterna varför dessa uttryck får tolkas i enlighet med rättspraxis och gängse språkbruk i resp. land. Skulle problem uppkomma vid tillämpningen av avtalet har de avtalsslutande parterna möjlighet att genom en ömsesidig överenskommelse precisera innebörden av uttryck som använts i avtalet. Punkt 2 i denna artikel erinrar just om att i de fall uttryck inte definierats i avtalet skall tolkning av sådant uttryck ske enligt bestämmelserna i resp. stats interna rätt om inte sammanhanget föranleder annat. Bestämmelsen har tillkommit för att det i praktiken är omöjligt att i samband med avtalsförhandlingar i detalj reglera varje uttryck som används. Det

är också ogörligt att redan på förhandlingsstadiet förutse vilka uttryck som vid en framtida tillämpning kan vålla problem inte minst med tanke på skatterättens dynamiska karaktär.

RSV:s kommentar

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

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

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

Tolkning av avtal

**Prop. 1988/89:146
s. 36**

Art. 4 innehåller regler som avser att fastställa var en person anses ha hemvist vid tillämpningen av avtalet. Observeras bör att dessa regler inte har betydelse för var en person skall anses vara bosatt enligt interna skatteförfattningar utan avser endast att reglera frågan om hemvist vid tillämpning av avtalet. Däremot inverkar reglerna i de avtalslutande staternas interna rätt på avtalets hemvistbegrepp eftersom frågan om var en fysisk eller juridisk person vid tillämpningen av avtalet skall anses ha hemvist i första hand avgörs med ledning av lagstiftningen i resp. stat [beträffande Sverige jfr 53 § kommunalskattelagen (1928:370) (KL) och punkt 1 anvisningarna till samma paragraf, 69 och 70 §§ samma lag samt 3 § andra stycket (numera 2 § 1 mom. SIL; RSV:s anm.), 17 och 18 §§ (numera också 6 §; RSV:s anm.) lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL)]. Art. 4 punkterna 2 och 3 reglerar fall av s.k. dubbel bosättning, dvs. fall där den skattskyldige enligt svenska regler för beskattning anses bosatt i Sverige och enligt reglerna för beskattning i Zimbabwe anses bosatt där. Vid tillämpningen av avtalet skall i sådana fall den skattskyldige anses ha hemvist endast i den avtalslutande stat i vilken han har hemvist enligt nämnda avtalsbestämmelser. En person som anses bo-satt i såväl Sverige

Hemvistreglerna

**Uttrycken "bosatt"
och "hemvist"**

Dubbelt hemvist

som Zimbabwe enligt resp. stats interna regler men som vid tillämpningen av avtalet anses ha hemvist i Zimbabwe skall vid taxeringen i Sverige beskattas som bosatt i Sverige i fråga om de inkomster till vilka Sverige har beskattningsrätten enligt avtalet och således medges t.ex. grundavdrag.

Fast driftställe

Art. 5 definierar uttrycket "fast driftställe" i avtalet. Bestämmelserna om "fast driftställe" i svensk lagstiftning finns i punkt 3 anvisningarna till 53 § KL. För att ett zimbabwiskt företag skall kunna beskattas för inkomst av rörelse från fast driftställe i Sverige enligt art. 7 i avtalet krävs att sådant driftställe föreligger såväl enligt bestämmelserna i KL som enligt avtalet. Uttrycket "fast driftställe" har i förevarande avtal fått en vidare innebörd än uttrycket har i OECD:s modellavtal men överensstämmer i allt väsentligt med FN:s modellavtal. Som kammarrätten i Jönköping riktigt förutsätter innefattar punkten 3 b såväl tjänster som utförs av anställda i det företag som utövar verksamheten, t.ex. en byggnadsentreprenad, som tjänster som utförs av ett fristående företag, t.ex. en underentreprenör, vid en byggarbetsplats eller annat projekt.

RSV:s kommentar

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

Prop. 1988/89:146 s. 37

4.3 Avtalets beskattningsregler

Art. 6—22 innehåller avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster. Avtalets uppdelning i olika inkomster har endast betydelse för tillämpning av avtalet och således inte vid bestämmandet av till vilket inkomstslag eller till vilken förvärvskälla inkomsten skall hänföras enligt svensk skatterätt. Vidare gäller att beskattning i Sverige av en viss inkomst sker med utgångspunkt i svensk rätt. Har rätten att beskatta viss inkomst här inskränkts genom avtalet måste denna begränsning iakttas. Det bör dock observeras att även om en inkomst enligt avtalet undantagits från beskattning i Sverige kan den komma att påverka storleken av den svenska skatt som tas ut på övriga inkomster som tas till

Uttrycket "får beskattas"

beskattning i Sverige (jfr art. 23 punkt 2 d). Vidare bör observeras att i de fall en inkomst "får beskattas" i en avtalslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6—22 detta inte innebär att den andra staten frångästs rätten att beskatta inkomsten i fråga. Beskattning får ske även i den andra staten om så kan ske enligt dess interna beskattningsregler, men denna stat måste i så fall undanröja den dubbelbeskattning som därvid uppkommer. Hur detta genomförs regleras i art. 23.

Fast egendom

Inkomst av fast egendom får enligt *art. 6* beskattas i den stat där egendomen är belägen. Enligt 27 § KL (*numera 21 och 22 §§ KL; RSV:s anm.*) beskattas inkomst som härrör från fastighet i vissa fall som inkomst av rörelse (*numera näringsverksamhet; RSV:s anm.*). Vid tillämpning av avtalet bestäms dock rätten att beskatta inkomst av fastighet med utgångspunkt i art. 6, dvs. den stat i vilken fastigheten är belägen får beskatta inkomsten. Detta hindrar dock inte Sverige från att beskatta inkomsten som inkomst av rörelse (*se RSV:s anm. ovan*) vid taxeringen här. Royalty från fast egendom eller för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralfyndighet, källa eller annan naturtillgång behandlas också som fast egendom vid tillämpningen av avtalet. Annan royalty beskattas enligt art. 12.

RSV:s kommentar

Som framgår av punkt 1 är bestämmelserna i denna artikel endast tillämpliga då den fasta egendomen är belägen i en avtalslutande stat och ägaren har hemvist i den andra avtalslutande staten. Om den fasta egendomen är belägen i den stat där ägaren har hemvist eller i tredje stat är inte denna artikel utan artikel 22 (annan inkomst) tillämplig.

Prop. 1988/89:146 s. 37

Byggnader

I punkt 2 har "byggnader" tagits med i uppräkningsen av de rättigheter och tillgångar som vid tillämpningen av avtalet alltid är att anse som fast egendom. Detta innebär att inkomst av sådan i Sverige belägen byggnad enligt avtalet alltid får beskattas i Sverige även om den skattskyldige enligt avtalet har hemvist i Zimbabwe.

Inkomst av rörelse

Art. 7 innehåller regler om beskattning av rörelseinkomst. Sådan inkomst får i regel beskattas i den stat där rörelsen bedrivs från fast driftställe. En fysisk eller juridisk person med hemvist i Sverige, som bedriver rörelse från fast driftställe i Zimbabwe, skall undantas från beskattning i Sverige på den till driftstället hänförliga inkomsten om villkoren i art. 23 punkt 2 b är uppfyllda. Är den skattskyldige fysisk person eller dödsbo iaktas i detta fall bestämmelserna om progressionsberäkning i art. 23 punkt 2 d. Är villkoren i art. 23 punkt 2 b inte uppfyllda, får den till driftstället hänförliga inkomsten beskattas i Sverige

men skatt på inkomsten som erlagts i Zimbabwe skall avräknas från den svenska skatten enligt art. 23 punkt 2 a.

Om ett zimbabwiskt företag bedriver rörelse i Sverige från fast driftställe här skall vid inkomstberäkningen i första hand tillämpas svenska regler, men beräkningen får inte stå i strid med bestämmelserna i art. 7 punkterna 2 - 5.

**Prop. 1988/89:146
s. 38**

Ingår i inkomst av rörelse inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar i detta avtal regleras beskattningsrätten till dessa inkomster i de särskilda artiklarna (art. 7 punkt 6).

RSV:s kommentar

Begreppet "inkomst av rörelse" i denna artikel överensstämmer inte med begreppet "inkomst av näringsverksamhet" i intern rätt. Som ovan nämnts (punkt 6) är inte denna artikel tillämplig på inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar. Om t.ex. ett svenskt aktiebolag erhåller utdelning, ränta, royalty eller reavinst från Zimbabwe tillämpas inte denna artikel. Vid beskattningen i Sverige utgör dock dessa inkomster inkomst av näringsverksamhet.

**Prop. 1988/89:146
s. 38**

Sjö- och luftfart

Inkomst av rörelse i form av sjö- och luftfart i internationell trafik beskattas enligt reglerna i art. 8 endast i den stat där det företag som bedriver sådan verksamhet har hemvist. De särskilda beskattningsreglerna för SAS i punkt 2 innebär att avtalet endast reglerar beskattningen av den del av SAS inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren.

**Intressegemenska
p**

Art. 9 innehåller regler om omräkning av inkomst vid obehörig vinstöverföring mellan företag med intressegemenskap.

Utdelning

I art. 10 behandlas beskattningen av utdelning. Uttrycket "utdelning" definieras i punkt 3. I vissa fall skall emellertid rätten att beskatta utdelning fördelas med tillämpning av avtalets regler för beskattning av inkomst av rörelse eller av fritt yrke. Dessa fall anges i punkt 5. Där föreskrivs att art. 7 resp. art. 15 skall tillämpas, om den som har rätt till utdelningen har hemvist i en avtalsslutande stat och har fast driftställe eller stadigvarande anordning i den andra avtalsslutande staten och utdelningen är hänförlig till andel som äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen.

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 dessa fall tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 22 (annan inkomst). Inte heller är begränsningsreglerna i denna artikel tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat om utdelningen är hänförlig till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning som det mottagande företaget har i den avtalsslutande stat där det utdelande bolaget har hemvist. Beskattningen i källsta-

ten skall i sådant fall ske i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 eller artikel 14. Jfr punkterna 30 och 31 i kommentaren till artikel 10 i OECD:s modellavtal. 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 kungsskatt på utdelning eller inkomstbeskatta den enligt SIL är således något som skall bedömas med utgångspunkt i intern svensk lagstiftning. Avtalets hemvistregler har alltså inte någon betydelse vid denna bedömning.

**Prop. 1988/89:146
s. 38**

Bestämmelserna om utdelning innebär i övrigt följande. Enligt punkt 1 får utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten beskattas i denna andra stat. Utdelningen får emellertid beskattas även i den stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist. Skatten skall dock begränsas till 15 procent av utdelningens brutobelopp om den som har rätt till utdelningen är ett bolag som behärskar minst 25 procent av det utdelande bolagets kapital. I övriga fall skall skatten begränsas till 20 procent. I sammanhanget bör framhållas att de i punkt 2 intagna begränsningarna i källstatens beskattningsrätt endast gäller 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 i punkten angivna begränsningen av skatten i källstaten inte gäller när en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, sätts in mellan inkomsttagaren och utbetalaren, om inte den som har rätt till utdelningen har hemvist i den andra avtalsslutande staten.

**Skattefrihet för
utdelning**

Punkt 4 innehåller bestämmelser om skattefrihet för utdelning från bolag i Zimbabwe till svenskt bolag. Skattefrihet erhålls emellertid endast om vissa villkor är uppfyllda. Härvid gäller att utdelningen enligt svensk skattelag (jfr 7 § 8 mom. SIL) skulle ha varit undantagen från svensk skatt om båda bolagen varit svenska. Vidare krävs antingen att den vinst av vilken utdelningen betalas underkastats den normala zimbabwiska inkomstskatten för bolag (eller därmed jämförlig inkomstskatt) eller att den utdelning som betalas av det zimbabwiska bolaget uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av utdelning vilken bolaget under det aktuella eller tidigare år mottagit på aktier som bolaget innehar i ett bolag med hemvist i tredje stat, och vilken skulle ha varit undantagen från svensk skatt om de aktier på vilka utdelningen betalas hade innehaft direkt av bolaget med hemvist i Sverige. Det sistnämnda villkoret som således tar sikte på utdelning som ursprungligen här-

**Prop. 1988/89:146
s. 39**

rör från tredje stat kan, som jag tidigare framhållit i prop. 1983/84:19 (s. 145), inte anses vara uppfyllt i de fall då Sverige inte har något dubbelbeskattningsavtal med denna tredje stat. Frågan om skattefrihet skall nämligen kunna avgöras av beskattningsmyndighet genom en direkt tillämpning av dubbelbeskattningsavtal med det land i vilket det bolag som utbetalat utdelningen till Sverige har hemvist eller med stöd av regler i annat dubbelbeskattningsavtal. En annan tolkning skulle innebära krav på prövning av en hypotetisk ansökan om dispens, något som får anses vara uteslutet.

RSV:s kommentar

I fråga om utdelning som varit tillgänglig för lyftning före den 1 januari 1992 tillåter bestämmelserna i detta skatteavtal liksom i flertalet svenska skatteavtal - till skillnad mot bestämmelserna i 7 § 8 mom. sjätte till nionde styckena SIL (i dess lydelse enligt SFS 1990:651) - s.k. slussning. Med slussning avses utdelning som dotterbolag i en annan avtalslutande stat erhåller på grund av innehav av aktier och andelar i ett bolag i tredje stat. Förutsättningen för skattebefrielse i dessa fall var att utdelningen skulle ha varit skattefri om de aktier eller andelar av vilken utdelningen betalas hade innehafts direkt av ett bolag med hemvist i Sverige. Som framgått ovan ansågs detta villkor inte vara uppfyllt i de fall då Sverige inte hade något dubbelbeskattningsavtal med denna tredje stat. Skälet till denna begränsning var att frågan om skattefrihet för utdelning enligt de tidigare reglerna i SIL skulle avgöras vid den årliga taxeringen i fråga om utdelning som omfattades av dubbelbeskattningsavtal medan prövningen i de fall utdelningen kom från icke-avtalsländer gjordes av RSV efter ansökan. För att villkoret skulle vara uppfyllt skulle således ha krävts en hypotetisk dispensprövning, vilket enligt propositionsuttalandet ovan var uteslutet.

Reglerna i 7 § 8 mom. SIL rörande utdelningsskattefrihet har emellertid genomgått vissa förändringar (se prop. 1990/91: 107, SkU 34, rskr. 313 och SFS 1991:412). Enligt de nu gällande reglerna skall frågan om skattefrihet för utdelning som blir tillgänglig för lyftning den 1 januari 1992 eller senare i samtliga fall - dvs. såväl utdelning från avtalsland som från icke-avtalsland - prövas vid den årliga taxeringen. Enligt 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL (i dess lydelse enligt SFS 1991:412) skall utdelning från icke-avtalsland kunna undantas från beskattning i de fall då slussning är tillåten enligt tillämpligt skatteavtal (jfr prop. 1990/91:107 s. 33). En förutsättning är dock att den bolagsbeskattning som bolaget underkastats i detta land är jämförlig med en beskattning enligt svenska regler, dvs. uppgår till minst 15% på ett beskattningsunderlag beräknat enligt svenska regler för beskattning.

Prop. 1988/89:146
s. 39

Punkt 6 innehåller förbud mot s.k. extra-territoriell beskattning av utdelning (beträffande detta slag av beskattning se punkterna 32–35 i kommentaren till art. 10 punkt 5 i OECD:s modellavtal av år 1977).

Ränta

Ränta får enligt *art. 11* beskattas i den stat där mottagaren har hemvist. Vad som här menas med ränta framgår av punkt 4. Även den stat varifrån räntan härrör får beskatta räntan men skatten får i sådant fall inte överstiga 10 procent av räntans bruttobelopp. 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 eller med verksamhet som avses i art. 7 punkt 1 c. I sådant fall fördelas beskattningsrätten till räntan mellan staterna med tillämpning av art. 7 resp. art. 15 som behandlar inkomst av rörelse resp. fritt yrke.

RSV:s kommentar

Artikel 11 behandlar endast ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är 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 eller till ett fast driftställe i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 22 eller inkomst av rörelse i artikel 7 punkt 1.

Prop. 1988/89:146
s. 39

Ränta, som utbetalas från Sverige till en person som har hemvist i Zimbabwe och som enligt svenska beskattningsregler inte är bosatt i Sverige, kan inte beskattas i Sverige om räntan i Sverige skall hänföras till inkomstslaget kapital. Den här beskrivna beskattningsrätten för källstaten kan således bli tillämplig i Sverige endast om räntan enligt punkt 2 anvisningarna till 28 § KL (*numera p. 2 anv. 22 § KL; RSV:s anm.*) skall hänföras till inkomstslaget rörelse (*numera näringsverksamhet; RSV:s anm.*). Dessutom fordras att fast driftställe föreligger enligt intern svensk rätt (53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. SIL).

Ränta, som mottas av en avtalsslutande stat eller vissa av dess organ liksom ränta som betalas på grund av skuld garanterad eller försäkrad av en avtalsslutande stat eller av vissa organ under förutsättning att detta lån har givits för utvecklingsändamål som godkänts av finansministern, är skattefria i källstaten om mottagaren inte är skattskyldig för räntan i hemviststaten.

Royalty

Sådan 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. Enligt punkt 2 får också källstaten ta ut skatt men denna skatt skall begränsas till 10 procent av royaltyns bruttobe-

lopp om mottagaren har rätt till royaltyn. Undantag görs dock i punkt 4 för sådana fall då den rättighet eller egendom för vilken royaltyn betalas har verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den som har rätt till royaltyn har i den andra staten eller med verksamhet som avses i art. 7 punkt 1 c. I sådant fall fördelas beskattningsrätten till royaltyn mellan staterna med tillämpning av art. 7 resp. art. 15 som behandlar inkomst av rörelse resp. fritt yrke.

RSV:s kommentar

Artikel 12 behandlar endast royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är således inte tillämplig i fråga om royalty som har källa i tredje stat eller på royalty från en avtalsslutande stat som betalas till en person med hemvist i denna stat eller ett till fast driftställe i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 22 eller inkomst av rörelse i artikel 7 punkt 1.

**Prop. 1988/89:146
s. 40**

Royalty som utbetalas från Sverige till person med hemvist i Zimbabwe får således beskattas här men skatten får inte överstiga 10 procent av royaltyns bruttobelopp. Denna begränsning av skattens storlek gäller inte i fall som avses i punkt 4. För att en beskattning skall kunna ske i Sverige måste dock en sådan kunna ske enligt svensk intern rätt (jfr 28 § och punkt 3 femte stycket anvisningarna till 53 § KL samt 2 § 1 och 3 § andra stycket SIL) (numera p. 1 anv. 21 § KL, p. 3, 5 st. anv. 53 § KL och 2 § 1 mom. SIL; RSV:s anm.).

Riksskatteverket har i sitt remissyttrande begärt klargörande av hur uthyrning (leasing) av fartyg skall behandlas. Jag får i denna del hänvisa till punkt 5 av OECD:s kommentar till art. 8 punkt 1.

**Ersättning för
tekniska tjänster**

Art. 13 behandlar ersättningar för tekniska tjänster vilka härrör från en avtalsslutande stat och vilka betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Sådan inkomst beskattas i princip i denna andra avtalsslutande stat. Även den stat varifrån utbetalning sker (källstaten) har dock rätt att enligt sin interna lagstiftning beskatta inkomsten. Skatten i denna stat skall emellertid begränsas till 10 procent av ersättningens bruttobelopp (punkt 2) om mottagaren är skattskyldig för ersättningen i hemviststaten. Är mottagaren inte skattskyldig för ersättningen i hemviststaten gäller inte begränsningen. Den gäller inte heller i fall som avses i punkt 4, dvs. då ersättningen har samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som det företag som erhåller ersättningen har i källstaten eller med sådan verksamhet som avses i art. 7 punkt 1 c. Har skatt på ersättning för tekniska tjänster tagits ut i källstaten enligt art. 13, avräknas denna mot inkomsttagarens skatt i hemviststaten enligt art. 23 punkt 2 a och c.

Uttrycket "tekniska tjänster"

Uttrycket "ersättning för tekniska tjänster" definieras i punkt 3. Att märka är att uttrycket inte inbegriper ersättning till person som är anställd av utbetalaren. Artikeln reglerar alltså beskattningen av ersättningar som betalas av person med hemvist i en avtalsslutande stat till företag i den andra avtalsslutande staten för rådgivning på det tekniska eller kommersiella området eller för tillhandahållandet av tjänster av företagsledande eller teknisk natur. Källstatens rätt att beskatta sådana tjänster utgör således ett undantag från reglerna i art.17 och art. 15 om beskattning av inkomst av rörelse och fritt yrke.

Realisationsvinst

Art. 14 behandlar beskattning av realisationsvinst. Bestämmelserna överensstämmer i huvudsak med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. Enligt punkt 4 får emellertid beskattning av vinst vid avyttring av aktier ske i den stat där bolaget har hemvist. Detta innebär bl.a. att Sverige kan utnyttja de svenska reglerna om beskattning av vinst vid aktieförsäljning som skett efter utflyttning från Sverige (53 § 1 mom. a sista ledet KL) (*numera 53 § 1 mom. a näst sista ledet KL samt också 6 § 1 mom. a SIL; RSV:s anm.*).

RSV:s kommentar

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

Prop. 1988/89:146 s. 40

Självständig yrkesutövning

Enligt *art. 15* beskattas inkomst genom fri yrkesutövning och annan självständig verksamhet i regel endast i den stat där den som utövar verksamheten har hemvist. Om inkomsten förvärfvas genom verksamhet i den andra avtalsslutande staten, får inkomsten emellertid beskattas där om den som utövar verksamheten har en stadigvarande anordning för utövande av verksamheten där, eller om inkomsttagarens vistelse i den andra staten uppgår till 183 dagar under en period av tolv månader.

Prop. 1988/89:146 s. 41

Enskild tjänst

Art. 16 behandlar beskattningen av inkomst av enskild tjänst. Punkt 1 innebär, att sådan inkomst i princip beskattas i den stat där arbetet utförs. Undantag från denna regel gäller vid viss korttidsanställning under de förutsättningar som anges i punkt 2. I sådana fall sker beskattning endast i inkomsttagarens hemviststat. I punkt 3 har intagits särskilda regler om beskattning av arbete ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik.

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, semesterar och sjukdagar. Vid beräkningen skall däremot inte mellanlandningar eller genomresa vid transport mellan två andra länder tas med. Inte heller inräknas sådana dagar som den skattskyldige tillbringar i arbetsstaten pga. akut sjukdom eller olycksfall som inträffar när han står i begrepp att återvända till bosättningslandet.

**Prop. 1988/89:146
s. 41
Styrelsearvoden
m.m.**

Styrelsearvoden och liknande ersättning får enligt art. 17 punkt 1 beskattas i den stat där det bolag som betalar ersättningen har hemvist. Enligt punkt 2 gäller samma regel för lön och annan liknande ersättning som upp bärs av tjänsteman i högre företagsledande ställning.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1988/89:146
s. 41**

**Artister och
idrottsmän**

Beskattning av inkomst som artist eller idrottsman upp bärs genom sin verksamhet regleras i art. 18. Sådan inkomst beskattas i den stat där verksamheten utövas (punkt 1). Detta gäller oavsett om inkomsten förvärfvas under utövande av fritt yrke eller enskild tjänst. Enligt punkt 2 får inkomsten i regel beskattas i den stat där artisten eller idrottsmannen utför arbetet, även om ersättningen utbetalas till en annan person (t.ex. arbetsgivare hos vilken artisten eller idrottsmannen är anställd) än artisten eller idrottsmannen själv.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1988/89:146
s. 41**

Pension etc.

Enligt art. 19 punkt 1 får pension och annan liknande ersättning med anledning av tidigare anställning (*observera att det i punkt 1 inte uppställs något krav på tidigare anställning; RSV:s anm.*), livränta och utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen, som inte omfattas av art. 20 punkt 2 (offentlig tjänst), vilka härrör från en avtalsslutande stat och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas i den stat från vilken de härrör.

Offentlig tjänst

Inkomst av allmän tjänst beskattas enligt art. 20 i regel endast i den stat som betalar ut inkomsten (punkt 1 a). Motsvarande gäller enligt punkt 2 a i fråga om pension på grund av allmän tjänst. I fall som avses i punkterna 1 b och 2 b beskattas dock ersättningen endast i inkomsttagarens hemviststat. Pension som utbetalas av

Centralafrikanska pensionsfonden (Central African Pension Fund) och som är skattepliktig i Zimbabwe behandlas som pension på grund av offentlig tjänst som utbetalas från Zimbabwe. Enligt punkt 3 beskattas i vissa fall ersättning av allmän tjänst enligt reglerna för beskattning av enskild tjänst.

Studering och praktikanter

Enligt *art. 21* undantas under vissa förutsättningar ersättning för uppehälle, undervisning eller utbildning till studerande och praktikanter som vistas i en av de avtalsslutande staterna från skatt i denna stat om denna ersättning härrör från källa utanför denna stat.

Annan inkomst

Inkomst som inte behandlas särskilt i *art. 6–21* beskattas enligt *art. 22* endast i inkomsttagarens hemviststat (punkt 1) utom i de fall inkomsten har anknytning till den andra avtalsslutande staten på sätt som anges i punkterna 2 och 3.

Metodartikeln

Bestämmelserna om undvikande av dubbelbeskattning finns i *art. 23*. Såväl Sverige som Zimbabwe tillämpar enligt avtalet avräkning av skatt ("credit of tax") som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning. Innebörden av avräkningsbestämmelserna är att en person med hemvist i den ena staten taxeras där även för sådan inkomst som enligt avtalet får beskattas i den andra staten. Den uträknade skatten minskas därefter i princip med den skatt som enligt avtalet har tagits ut i den andra staten. Vid avräkning-en av skatt på inkomst i Sverige tillämpas bestämmelserna i 4–18 §§ lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Därvid beräknas svensk inkomstskatt på inkomsten enligt svenska regler. Vid inkomstberäkningen medges sålunda avdrag för kostnader som är hänförliga till inkomsten. Kostnadsavdrag medges dock inte för skatt som erlagts i Zimbabwe och som omfattas av avtalet.

Avräkningsmetoden

Prop. 1988/89:146 s. 42

Matching credit

I likhet med de flesta andra avtal med utvecklingsländer innehåller förevarande avtalsförslag regler om avräkning i vissa fall i Sverige av högre skattebelopp än som faktiskt erlagts i den andra staten, s. k. matching credit. Bestämmelserna härom finns i punkt 2 c och avser skatt på ränta, royalty och ersättning för tekniska tjänster. Skatten på dessa inkomster är enligt *art. 11, 12 och 13* begränsad till 10 procent i källstaten men skall vid avräkningen i Sverige anses ha tagits ut med 15 procent under en övergångstid av tio år. De behöriga myndigheterna kan komma överens om en förlängning av övergångstiden. Förslag om sådan 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.

Exemptmetoden

På svensk sida görs undantag från credit of tax-metoden i de fall som anges i punkt 2 b. Då tillämpas i stället exempt-metoden för att undanröja dubbelbeskattning. Detta gäller i princip beträffande inkomst av rörelse från fast driftställe i Zimbabwe och vinst vid överlåtelse av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe eller som är hänförlig till stadigvarande anordning för att utöva självständig yrkesverksamhet. Exemptmetoden tillämpas även i fråga om inkomst av fritt yrke eller annan självständig verksamhet som bedrivs från stadigvarande anordning i Zimbabwe eller i fall då den som utövar det fria yrket eller bedriver den självständiga verksamheten vistas i Zimbabwe minst 183 dagar under en tolv månadersperiod om de i punkt 2 b angivna villkoren är uppfyllda. Även i det fall då person med hemvist i Sverige uppbär sådan inkomst från Zimbabwe som avses i art. 20 och som enligt bestämmelserna i denna artikel skall beskattas endast i Zimbabwe tillämpas exempt-metoden.

Progressions- uppräknig

I det fall exempt-metoden skall tillämpas skall inkomsten inte tas med vid taxeringen i Sverige. Om personen i fråga har annan inkomst som taxeras till statlig inkomstskatt har Sverige enligt det s. k. progressionsförbehållet i punkt 2 d rätt att företa progression-suppräknig. Detta innebär att man först räknar ut den statliga inkomstskatt som skulle ha påförts om den skattskyldiges hela inkomst beskattats endast i Sverige. Därefter fastställs hur stor procent den sålunda uträknade skatten utgör av hela den beskattningsbara inkomst på vilken skatten beräknats. Med den sålunda erhållna procentsatsen tas skatt ut på den inkomst som skall beskattas i Sverige. Förfarandet används endast om detta leder till högre skatt sett i förhållande till den skatt som skulle ha utgått utan progressionsuppräknig (jfr 20 § 2 mom. andra stycket SIL).

Förbud mot diskriminering

Prop. 1988/89:146 s. 43

I art. 24 finns bestämmelser om förbud i vissa fall mot diskriminering vid beskattningen. I punkt 3 anges att en avtalslutande stat dock har rätt att beskatta vinster hänförliga till fast driftställe som företag i den andra avtalslutande staten förvärvar efter en högre skattesats än den som gäller för bolag med hemvist i den förstnämnda staten. Skatten får dock inte överstiga 5 procent av denna vinst utöver den skatt som skulle ha tagits ut om vinsten varit hänförlig till ett bolag med hemvist i Zimbabwe. Denna beskattningsrätt kan för närvarande endast tillämpas av Zimbabwe (jfr avsnittet om skattelagstiftningen i Zimbabwe). I denna punkt har föreskrivits att om Zimbabwe, efter det att detta avtal undertecknats, skulle överenskomma om en lägre skattesats med en annan stat som är medlem i OECD

skall denna lägre skattesats även gälla vid beskattningen av svenska företags fasta driftställen i Zimbabwe

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse regleras i *art. 25* och bestämmelser om utbyte av upplysningar finns i *art. 26*.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1988/89:146
s. 43**

**Ikraftträdande
och upphörande**

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

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

Enligt *art. 28* träder avtalet i kraft med utväxlandet av ratifikationshandlingar. Avtalets bestämmelser tillämpas i Sverige på inkomst som förvärvas den 1 januari det år då avtalet träder i kraft eller senare.