

Skatteavtal

Ukraina

RSV 360 - 804 utgåva 1

Riksskatteverket

SKATTEAVTALET MED UKRAINA

(1995 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1996:806 har beaktats.

Förord

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

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

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

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

Solna i februari 1997

Anitra Steen

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningar	9
Förordning (1996:806) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ukraina	11
Lag (1995:1339) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ukraina	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ukraina	15
Protokollet	40
Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ukraina	41
1 Ärendet och dess beredning	41
<i>Lagrådet</i>	42
2 Lagförslaget	42
3 Översiktligt om skattesystemet i Ukraina	43
4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll	44
4.1 Bakgrund	44
4.2 Avtalets tillämpningsområde	44
4.3 Definitioner m.m.	45
4.4 Avtalets beskattningsregler	53
4.5 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning ..	66
4.5.1 Allmänt	66
4.5.2 Skattefrihet i Sverige för utdelning från bolag i Ukraina till svenskt bolag	67
4.6 Särskilda bestämmelser	71
4.7 Slutbestämmelser	72

Läsanvisningar

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

Författningarna har försetts med kantrubriker. Kantrubrikernas syfte är dels att tjäna som stöd vid läsningen av avtalet, dels att peka på andra bestämmelser etc. som kan ha betydelse vid tillämpningen. Det kan t.ex. vara fråga om att tolkningen av ett visst uttryck behandlas i det till avtalet fogade protokollet eller att andra bestämmelser i avtalet/protokollet kan medföra avsteg från den aktuella bestämmelsen. Även propositionsdelen har försetts med kantrubriker. Dessa kantrubriker anger bl.a. i vilken proposition och på vilken sida i propositionen den aktuella texten finns.

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

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

Förkortningar

anv.	anvisningarna till
art.	artikel
BevU	Bevillningsutskottet
def.	definition
förordn. el. förordningen	Förordning (1996:806) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ukraina
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
lagen	Lag (1995:1339) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ukraina
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
prot.	protokoll
prot.p.	protokollspunkt
rskr.	riksdagsskrivelse
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkU	Skatteutskottet
st.	stycke
SÖ	Sveriges internationella överenskommelser

**Förordning (1996:806) om dubbelbeskattningsavtal
mellan Sverige och Ukraina;**

utfärdad den 19 juni 1996.

Regeringen föreskriver att lagen (1995:1339) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ukraina skall träda i kraft den 31 december 1996.

Avtalet trädde i kraft den 4 juni 1996.

På regeringens vägnar

THOMAS ÖSTROS

Stefan Ersson
(Finansdepartementet)

Lag (1995:1339) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ukraina;

utfärdad den 30 november 1995.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs följande.

1 § Det avtal för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst som Sverige och Ukraina undertecknade den 14 augusti 1995 skall, tillsammans med det protokoll som är fogat till avtalet och som utgör en del av detta, gälla som lag här i landet. Avtalet är avfattat på svenska, ukrainska och engelska. Den svenska och den engelska texten² framgår av bilaga till denna lag.

**Tillämpas endast i
inskränkande
riktning**

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

**Ej progressions-
uppräknig**

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

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

2. Denna lag skall tillämpas beträffande inkomst som förvärfvas den 1 januari året närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare.

3. Följande författningar skall inte längre tillämpas såvitt avser förhållandet mellan Sverige och Ukraina, nämligen

– lagen (1982:708) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Sovjetunionen,

– kungörelsen (1971:130) om tillämpning av protokoll mellan Sverige och Sovjetunionen angående ömsesidig skattebefrielse för luftfartsföretag och deras anställda,

– kungörelsen (1973:563) om tillämpning av protokoll mellan Sverige och Sovjetunionen angående ömsesidig skattebefrielse för sjöfartsföretag.

De angivna författningarna skall dock fortfarande tillämpas

a) på inkomst som förvärfvas före den 1 januari året efter det då lagen träder i kraft, samt

¹Prop. 1995/96:55, bet. 1995/96:SkU6, rskr. 1995/96:14.

²Den engelska texten finns i SFS 1995:1339; RSV:s anm.

14 *Lagen*

b) beträffande skatt på förmögenhet, på skatt som påförs vid taxeringen året efter det då lagen trädde i kraft eller vid tidigare års taxering.

På regeringens vägnar

LENA HJELM-WALLÉN

GÖRAN PERSSON
(Finansdepartementet)

**AVTAL MELLAN SVERIGE OCH UKRAINA FÖR ATT
UNDVIKA DUBBELBESKATTNING OCH FÖRHINDRA
SKATTEFLYKT BETRÄFFANDE SKATTER PÅ INKOMST**

Sverige och Ukraina, som önskar ingå ett avtal för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst, har kommit överens om följande:

Artikel 1

Personer på vilka avtalet tillämpas

**Def. i art. 4 p. 1
Jfr art. 22 p. 3**

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

Artikel 2

Skatter som omfattas av avtalet

Def. av "skatt"

OBS prot.p. 1

1. Detta avtal tillämpas på skatter på inkomst och på realisationsvinst som påförs för en avtalslutande stats, dess politiska underavdelningars eller lokala myndigheters räkning, oberoende av det sätt på vilket skatterna tas ut.

2. Med skatter på inkomst förstås alla skatter, som utgår på inkomst i dess helhet eller på delar av inkomst, däri inbegripna skatter på vinst på grund av överlåtelse av lös eller fast egendom, skatt på den totala lönesumman som utbetalas av företag samt skatter på värdestegring.

Ukraina

3. De skatter på vilka detta avtal tillämpas är:

a) i Ukraina:

1) skatten på vinst (inkomst) från företag (podatok na pributok (dokhody) pidpriemstv),

2) inkomstskatten på medborgare (pributkovy podatok z gromadyan)

(i det följande benämnda "ukrainsk skatt");

¹Den engelska texten finns i SFS 1995:1339 och den ukrainska i SÖ; RSV:s anm.

16 Avtalet

Sverige

b) i Sverige:

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

"Nya" skatter

4. Avtalet tillämpas även beträffande nya skatter på inkomst och på förmögenhet, som efter undertecknandet av detta avtal införs i en avtalsslutande stat. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall genom ömsesidig överenskommelse besluta huruvida en skatt som införs i någon av de avtalsslutande staterna är sådan skatt som avtalet skall tillämpas på i enlighet med vad som anges i föregående mening.

"Nya" skatter av likartat slag

5. Avtalet tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av detta avtal påförs vid sidan av eller i stället för de skatter som anges i punkt 3. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall meddela varandra de väsentliga ändringar som vidtagits i respektive skattelagstiftning.

Straffavgifter omfattas inte

6. Bestämmelserna i avtalet är inte tillämpliga på straffavgifter, som erlagts för överträdande av skattelagstiftningen i en avtalsslutande stat.

Artikel 3

Allmänna definitioner

Def. av "Ukraina"

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

- a) "Ukraina" innefattar, när uttrycket används i geografisk betydelse, det territorialvatten och varje område utanför territorialvattnet som i överensstämmelse med folkrättens regler har förklarats eller hädanefter kommer att förklaras som ett område inom vilket Ukraina äger utöva rättigheter beträffande havsbotten, dennas underlag och naturtillgångar;

Def. av "Sverige"	b) "Sverige" ¹ åsyftar Konungariket Sverige, och innefattar, när uttrycket används i geografisk betydelse, Sveriges territorium, Sveriges territorialvatten och andra havsområden över vilka Sverige, i överensstämmelse med folkrättens regler, utövar suveräna rättigheter eller jurisdiktion;
Def. av "avtalslutande stat"	c) "en avtalslutande stat" och "den andra avtalslutande staten" åsyftar Ukraina eller Sverige, beroende på sammanhanget;
Def. av "person"	d) "person" inbegriper fysisk person, bolag och annan sammanlutning;
Def. av "bolag"	e) "bolag" åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person;
Def. av "företag i en avtalslutande stat"	f) "företag i en avtalslutande stat" ² och "företag i den andra avtalslutande staten" åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalslutande stat respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalslutande staten;
Def. av "internationell trafik"	g) "internationell trafik" åsyftar transport med skepp eller luftfartyg som används av företag i en avtalslutande stat utom då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i den andra avtalslutande staten;
Def. av "medborgare"	h) "medborgare" åsyftar: 1) fysisk person som har medborgarskap i en avtalslutande stat, 2) juridisk person, handelsbolag och annan sammanslutning som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalslutande stat;
Def. av "behörig myndighet"	i) "behörig myndighet" åsyftar: 1) i Ukraina, finansministern eller dennes befullmäktigade ombud, 2) i Sverige, finansministern, dennes befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet vid tillämpningen av detta avtal.
Tolkningsregel	2. Då en avtalslutande 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.

¹Jfr punkt 2a av anvisningarna till 53 § KL; RSV:s anm.

²Se RÅ 1991 not 228; RSV:s anm.

Artikel 4

Hemvist

Def. av "person med hemvist ..."

Jfr art. 1

Handelsbolag och dödsbon

Dubbelt hemvist, fysisk person

Dubbelt hemvist, annan än fysisk person

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹Jfr prop. 1995/96:121, Vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal och RÅ 1996 ref. 38; RSV:s anm.

²Se RÅ 1987 not 309; RSV:s anm.

Artikel 5

Fast driftställe

- Definition** 1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "fast driftställe"¹ en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs.
- Exemplifiering** 2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt:
- a) plats för företagsledning,
 - b) filial,
 - c) kontor,
 - d) fabrik,
 - e) verkstad,
 - f) affärslokal eller annan lokal använd som försäljningsställe,
 - g) en stadigvarande installation eller konstruktion som används för utforskning av naturtillgångar,
 - h) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar.
- Byggnadsverksamhet etc.** 3. Plats för byggnads-, anläggnings-, monterings- eller installationsverksamhet eller verksamhet som består av övervakning i anslutning därtill utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår under en tidrymd som överstiger tolv månader.
- Undantag** 4. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel anses uttrycket "fast driftställe" inte innefatta:
- a) användningen av anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av företaget tillhöriga varor,
 - b) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande,
 - c) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för bearbetning eller förädling genom annat företags försorg,
 - d) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för inköp av varor eller inhämtande av upplysningar för företaget,
 - e) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att för företaget bedriva annan verksamhet av förberedande eller biträdande art,
 - f) innehavet av en stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att kombinera verksamheter som anges i punkterna a) till e), under förutsättning att hela verksamheten som bedrivs från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet på grund av denna kombination är av förberedande eller biträdande art.

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

Beroende representant

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

Oberoende representant

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

"Närstående företag"

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

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

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

Def. av "fast egendom"

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

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

Nyttjande, uthyrning etc.

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

Fast egendom i näringsverksamhet

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

Artikel 7

Inkomst av rörelse

Def. i art. 3 p. 1 f

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

Inkomstberäkning

2. Om företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse eller har bedrivit rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe, hänförs, om inte bestämmelserna i punkt 3 föranleder annat, i vardera avtalsslutande staten till det fasta driftstället den inkomst som det kan antas att driftstället skulle ha förvärfvat, 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 ett 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 företaget tillhörigt kontor (om inte beloppen utgör ersättning för faktiska utgifter) i form av royalty, avgift eller annan liknande betalning för nyttjande 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.

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

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

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

7. Ingår i inkomst av rörelse inkomster eller realisationsvinster 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

Sjöfart och luftfart

Def. i art 3 p. 1 f och g

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

Def. av "inkomst" enl. art. 8

2. Vid tillämpningen av denna artikel innefattas i inkomst, som förvärvas genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik:

a) inkomst som förvärvas genom uthyrning av obemannade skepp eller luftfartyg; och

b) inkomst som förvärvats genom användning, underhåll eller uthyrning av containers (däri inbegripet släpvagn och annan utrustning för transport av containers) som används för transport av gods eller varor;

när sådan uthyrning eller användning, underhåll eller uthyrning, alltefter omständigheterna, är av underordnad betydelse i förhållande till användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik.

Deltagande i pool etc.

3. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas även på inkomst som förvärvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

Konsortier

4. När bolag från olika länder har överenskommit att bedriva internationell luftfart i konsortium, tillämpas bestämmelserna i punkterna 1, 2 och 3 beträffande inkomst som förvärvas av luftfartskonsortiet endast i fråga om den del av inkomsten som motsvarar den andel i konsortiet som innehas av bolag med hemvist i en avtalsslutande stat.

Artikel 9

Företag med intressegemenskap¹

1. I fall då

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

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

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

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

Def. i art. 3 p. 1 i

¹Jfr 43 § 1 mom. KL; RSV:s anm.

Artikel 10

Utdelning

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

Källskatt:

bolag 5/10 %

fysisk person 10 %

OBS art. 22 p. 3

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:

- a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag), som direkt innehar minst 20 procent av det utbetalande bolagets kapital,
- b) 10 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

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

bolag 0 %

OBS art. 22 p. 3

3. Sådan utdelning skall - utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 - beskattas endast i den avtalsslutande stat där den som har rätt till utdelningen har hemvist om denne är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som innehar direkt minst 25 procent av det utbetalande bolagets sammanlagda röstvärde och om minst 50 procent av det sammanlagda röstvärdet i bolaget som har rätt till utdelningen innehas av personer med hemvist i denna avtalsslutande stat.

Def. av "utdelning"
enl. art. 10

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

Undantag från
p. 1, 2 och 3

5. Bestämmelserna i punkterna 1, 2 och 3 tillämpas inte, om den som har rätt till utdelningen har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse eller har bedrivit rörelse i den andra avtalsslutande staten, där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet eller har utövat självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

Förbud mot extra-territoriell beskattning

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

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.

3. a) Utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 i denna artikel är ränta, som härrör från en avtalsslutande stat när den som har rätt till röntan är, eller när lånet för vilket röntan betalas garanteras eller försäkras av, regeringen i den andra avtalsslutande staten eller någon av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter eller något av dess organ, undantagen från beskattning i den förstnämnda staten.

b) Utan hinder av bestämmelserna i artikel 7 i detta avtal och punkt 2 i denna artikel är ränta, som härrör från en avtalsslutande stat när den som har rätt till röntan har hemvist i den andra avtalsslutande staten, undantagen från beskattning i den förstnämnda staten, under förutsättning att röntan betalas med anledning av lån som beviljats, garanterats eller försäkrats av ett organ med sådan befogenhet för den andra statens räkning.

4. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 skall ränta som härrör från en avtalsslutande stat beskattas endast i den andra avtalsslutande staten när mottagaren är ett företag med hemvist i denna andra stat som har rätt till röntan och röntan betalas med anledning av skuld som uppkommit vid detta företags försäljning på kredit av varor eller industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning till ett företag i den förstnämnda staten utom i fall då

**Källskatt
max. 10 %
OBS art. 22 p. 3
och prot.p. 2**

**Undantag från
p. 2;**

källskatt 0 %

**Omfattar även fall
som avses i p. 6**

**Undantag från
p. 2;**

**företags försäljning
på kredit**

försäljningen sker mellan närstående eller fordran uppkommer mellan närstående personer.

**Def. av "ränta"
enligt art. 11**

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

**Undantag från
p. 1, 2, 3 a och 4**

6. Bestämmelserna i punkterna 1, 2, 3 a) och 4 tillämpas inte, om den som har rätt till räntan har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse eller har bedrivit rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken räntan härrör, från där beläget fast driftställe eller utövar eller har utövat självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den fordran för vilken räntan betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

Källregel

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

Intressegemenskap

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

Artikel 12

Royalty

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 %

- 0 %

OBS art. 22 p. 3

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. Utan hinder av föregående mening är royaltyn undantagen från beskattning i den avtalsslutande stat från vilken den härrör om royaltyn avser betalning för patent avseende industriellt kunnande och kunskaper om tillverkningsmetoder såväl som royalty som kan hänföras till jordbruk, läkemedelsindustrin, datorer, programvara för datorer och byggnation, hemligt recept eller tillverkningsmetod, eller för upplysningar om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

Def. av "royalty" enl. art. 12

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

Undantag från p. 1 och 2

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

Källregel

5. Royalty anses härröra från en avtalsslutande stat om utbetalaren är den staten själv, en politisk underavdelning, en lokal myndighet eller en person med hemvist i denna stat. Om emellertid den person som betalar royaltyn, antingen han har hemvist i en avtalsslutande stat eller inte, i en avtalsslutande stat har fast driftstäl-

le 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.

Intressegemenskap

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.

Förhindrande av skatteflykt

7. Bestämmelserna i denna artikel tillämpas inte om det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena för en person delaktig i tillskapandet eller bestämmandet av de rättigheter för vilka royaltyn betalas var att uppnå fördelarna i denna artikel med hjälp av detta tillskapande eller bestämmande.

Artikel 13

Realisationsvinst

Fast egendom och andelar i "fastighetsbolag"

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

Lös egendom i fast driftställe m.m.

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

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

Skepp och luftfartyg

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

Luftfartskonsortier

Beträffande vinst som förvärvas av luftfartskonsortium bestående av bolag från olika länder tillämpas bestämmelserna i denna punkt endast i fråga om den del av vinsten som motsvarar den andel av konsortiet som innehas av bolag med hemvist i en avtalsslutande stat.

OBS prot.p. 3

Övrig egendom

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

Egendom som avyttras efter byte av hemvist

5. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 4 får vinst, som fysisk person som har haft hemvist i en avtalsslutande stat och som erhållit hemvist i den andra avtalsslutande staten förvärvar på grund av överlåtelse av egendom, beskattas i den förstnämnda staten om överlåtelsen av egendomen sker vid något tillfälle under en femårsperiod efter det datum då den fysiska personen upphört att ha hemvist i den förstnämnda staten.¹

Fem år

Artikel 14

Självständig yrkesutövning

Stadigvarande anordning

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

Exempel på "fritt yrke"

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

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

Artikel 15

Enskild tjänst

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

**Undantag från
p. 1;**

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

183-dagarsregeln

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

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

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

**Undantag från
p. 1 och 2;**

- ombordanställda

- SAS o.dyl.

3. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel får ersättning för arbete, som utförs ombord på skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik av ett företag i en avtalsslutande stat, beskattas i denna stat. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär inkomst av arbete, vilket utförs ombord på ett luftfartyg som används i internationell trafik av ett luftfartskonstium bildat av bolag från olika länder inklusive ett bolag med hemvist i denna stat, beskattas sådan ersättning endast i denna stat.

Artikel 16

Styrelsearvode

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

Artikel 17

Artister och idrottsmän

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

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

Artikel 18

Pension, livränta och liknande ersättning

Pension, livränta och ersättning enl. socialförsäkringslagstiftning

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

Def. av "livränta"

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

Artikel 19

Offentlig tjänst

Lön m.m.

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

¹Jfr. LSI; RSV:s anm.

Undantag

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

Lokalanställd

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

Pension p.g.a. tidigare tjänst

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, politiska underavdelningars eller myndigheters tjänst, beskattas endast i denna stat.

Undantag

b) Sådan pension beskattas emellertid endast i den andra avtalsslutande staten om personen i fråga har hemvist och är medborgare i denna stat.

Undantag från p. 1 och 2

3. Bestämmelserna i artiklarna 15, 16 och 18 tillämpas på ersättning och pension som betalas på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av en avtalsslutande stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter.

Artikel 20

Studerande

"Understöd" från annan stat till studerande etc.

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

Fullt grundavdrag

2. Såvitt avser bidrag, stipendier eller inkomst från någon sysselsättning som inte omfattas av bestämmelserna i punkt 1, skall en student eller affärspraktikant som avses i punkt 1 vara berättigad att erhålla samma befrielse, lättnader och förmåner vid beskattningen som gäller för personer med hemvist i den stat som han besöker. Denna punkt tillämpas bara om studenten eller praktikan-ten stannar mer än sex månader i denna stat.

Artikel 21

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

Metodartikeln

Artikel 22

Undanröjande av dubbelbeskattning

Ukraina

1. Beträffande Ukraina skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

Avräkning från inkomstskatt

Vad beträffar tillämpningen av bestämmelserna i ukrainsk lagstiftning om skattebefrielse för skatt erlagd utanför Ukrainas territorium, (vilken inte skall stå i motsatsförhållande till huvudprinciperna i denna punkt) skall svensk skatt, som erlagts enligt svensk lagstiftning och enligt bestämmelserna i detta avtal, oberoende av om detta skett direkt eller genom avdrag, på vinst, inkomst eller egendom som härrör från Sverige, avräknas från ukrainsk skatt som beräknats på sådan vinst, inkomst eller egendom.

Sverige

2. Beträffande Sverige skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

Avräkning från inkomstskatt

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

OBS p. d

**Progressions-
förbehåll**

OBS 3 § lagen

**Skattefrihet för
utdelning**

7 § 8 mom. SIL

**Villkoren
OBS p. d**

**Def. av "den
ukrainska skatt
som erlagts" och
"den normala
bolagsskatten i
Ukraina ..."**

**Punkt d tillämplig
t.o.m. 2001-06-03**

**Inskränkning i av-
talets tillämplig-
het, jfr art. 1**

Se s. 68 ff.

b) Om en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i Ukraina, får Sverige - vid bestämmandet av svensk progressiv skatt - för fastställande av denna skattesats, och endast för att uppnå detta ändamål, beakta inkomsten som skall beskattas endast i Ukraina.

c) Utan hinder av bestämmelserna i punkt a är utdelning från bolag med hemvist i Ukraina till bolag med hemvist i Sverige undantagen från svensk skatt i den mån utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk lagstiftning om båda bolagen hade varit svenska. Sådan skattebefrielse medges dock endast om

1) den vinst av vilken utdelningen betalas underkastats den normala bolagsskatten i Ukraina eller en inkomstskatt jämförlig därmed, eller

2) utdelningen som betalas av bolag med hemvist i Ukraina uteslutande eller nästan uteslutande består av utdelning som detta bolag under ifrågavarande år eller tidigare år mottagit på aktier som bolaget innehar i bolag med hemvist i tredje stat, vilken utdelning skulle ha varit skattebefriad i Sverige om de aktier för vilka utdelningen betalas hade innehafts direkt av bolaget med hemvist i Sverige.

d) Vid tillämpningen av punkterna 2 a och c i denna artikel anses uttrycken "den ukrainska skatt som erlagts" och "den normala bolagsskatten i Ukraina eller en inkomstskatt jämförlig därmed" innefatta ukrainsk inkomstskatt som skulle ha erlagts, men som på grund av tidsbegränsade bestämmelser i ukrainsk lagstiftning avsedd att främja ekonomisk utveckling inte erlagts eller erlagts med lägre belopp.

e) Bestämmelserna i punkt 2 d gäller endast i fråga om de fem första åren från det datum som detta avtal träder i kraft. De behöriga myndigheterna skall överlägga med varandra för att avgöra om dessa bestämmelser skall tillämpas efter denna period.

3. Utan hinder av övriga bestämmelser i detta avtal skall, med undantag av fall då tillämpning sker av den metod för att undvika dubbelbeskattning som normalt tillämpas av hemviststaten, punkt 2 d i denna artikel och övriga bestämmelser i detta avtal som medger undantag från eller nedsättning av skatt inte tillämpas på inkomst som bolag med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och inte heller på utdelning som betalas av sådant bolag när

a) bolaget förvärvar sina inkomster huvudsakligen från andra stater

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

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

b) sådan inkomst beskattas påtagligt lägre enligt den statens lagstiftning än inkomst av liknande verksamhet som bedrivs inom denna stat eller inkomst från verksamhet som huvudkontor, coordination centre eller en liknande enhet som tillhandahåller administrativa eller andra tjänster till en grupp av bolag som bedriver rörelse i denna stat.

Artikel 23

Förbud mot diskriminering

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

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

Statslös

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.²

Kostnadsavdrag

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

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

²Jfr 6 § 1 mom. 1 st. c SIL; RSV:s anm.

talsslutande 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.

Ukrainskt 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 liknade företag i den förstnämnda staten är eller kan bli underkastat.¹

Artikelns tillämplighet

6. Bestämmelserna i denna artikel skall tillämpas på de skatter som omfattas av detta avtal.

7. Bestämmelserna i detta avtal skall inte tolkas så att det föreligger skyldighet för en avtalsslutande stat att medge person med hemvist i den andra avtalsslutande staten sådant personligt avdrag vid beskattningen, sådan skattebefrielse eller skattenedsättning som medges person med hemvist i den egna staten enligt bestämmelser andra än bestämmelserna i allmän skattelagstiftning eller på grund av civilstånd eller familjeförpliktelser.

Artikel 24

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

Beskattning i strid med avtalet

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

Def. i art. 3 p. 1 i

Överenskommelse i enskilda fall

2. Om den behöriga myndigheten finner invändningen grundad men inte själv kan få till stånd en tillfredsställande lösning, skall myndigheten söka lösa frågan genom ömsesidig överenskom-

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

melse med den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten i syfte att undvika beskattning som strider mot avtalet. Överenskommelse som träffats skall genomföras utan hinder av tidsgränser i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning.

Generella överenskommelser

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

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

Artikel 25

Utbyte av upplysningar¹

RSV behörig myndighet

1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa bestämmelserna i detta avtal eller i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning, särskilt för att förebygga skattebrott och för att underlätta tillämpandet av lagregler till förebyggande av skatteflykt, beträffande skatter som omfattas av avtalet, i den mån beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot detta avtal. Upplysningar som en avtalsslutande stat mottagit skall behandlas såsom hemliga och får yppas endast för personer eller myndigheter (däri inbegripet domstolar och administrativa myndigheter) som fastställer, uppbär eller indriver eller handlägger åtal eller besvär i fråga om de skatter som omfattas av avtalet. Dessa personer eller myndigheter skall använda upplysningarna endast för sådana ändamål. De får yppa upplysningarna vid offentliga rättegångar eller i domstolsavgöranden.

Integritetsskydd

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

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

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

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

c) lämna upplysningar som skulle röja affärshemlighet, industri-, handels- eller yrkeshemlighet eller i näringsverksamhet nyttjat förfaringssätt eller upplysningar, vilkas överlämnande skulle strida mot normal praxis.

Artikel 26

Diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän¹

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

Artikel 27

Ikraftträdande

Avtalet trädde i kraft 1996-06-04, se förordningen

De avtalsslutande staterna skall på diplomatisk väg underrätta varandra när de konstitutionella åtgärder som enligt respektive statslagstiftning krävs för att detta avtal skall träda i kraft har vidtagits. Detta avtal skall träda i kraft den dag då den sista av dessa underrättelser tas emot och skall därvid tillämpas

a) i Sverige:

 beträffande inkomst, som förvärvats den 1 januari året närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare;

b) i Ukraina:

 1) beträffande skatt på utdelningar, ränta eller royalty för betalningar den sextionde dagen närmast efter den dag då avtalet träder i kraft eller senare;

 2) beträffande skatt på vinster (inkomst) från företag avseende beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då avtalet träder i kraft eller senare;

 3) beträffande inkomstskatt för medborgare i Ukraina, utländska medborgare och statslösa personer för betalningar den sextionde dagen närmast efter den dag då avtalet träder i kraft eller senare.

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

Artikel 28

Upphörande

Avtalet kan sägas upp tidigast under år 2001

Detta avtal förblir i kraft till dess att det sägs upp av en avtalsslutande stat. Vardera avtalsslutande staten kan på diplomatisk väg, uppsäga avtalet genom underrättelse härom minst sex månader före utgången av varje kalenderår med början efter utgången av fem år från det datum då avtalet träder i kraft. I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla

a) i Sverige:

 beträffande inkomst som förvärfas den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år under vilket underrättelsen om upphörande lämnas eller senare;

b) i Ukraina:

 1) beträffande skatt på utdelningar, ränta eller royalty för betalningar den sextionde dagen närmast efter den dag då underrättelsen lämnas eller senare;

 2) beträffande skatt på vinster (inkomst) från företag avseende beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då underrättelsen lämnas eller senare;

 3) beträffande inkomstskatt för medborgare i Ukraina, utländska medborgare och statslösa personer för betalningar den sextionde dagen närmast efter den dag då underrättelsen lämnas eller senare.

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

Som skedde i Kiev den 14 augusti 1995, i tre exemplar på engelska, ukrainska och svenska språken. I händelse av skiljaktigheter skall den engelska texten äga vitsord.

För Sverige

Pierre Schori

För Ukraina

M.I. Syvulskij

PROTOKOLL

Vid undertecknandet av avtalet mellan Sverige och Ukraina för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst, har undertecknade kommit överens om att följande bestämmelser skall utgöra en integrerande del av avtalet.

**Sociala avgifter
omfattas inte**

I. Till artikel 2

Sociala avgifter omfattas inte av detta avtal även om de ingår i företagets totala beräkning av löner och ersättningar.

**Ränta
- SwedeCorp**

II. Till artikel 11

Ränta erhållen från eller på lån garanterade av den svenska statliga myndigheten "SwedeCorp" skall vara skattebefriad i Ukraina.

Realisationsvinst

- konsortiet

- delägare

III. Till artikel 13

Andra meningen i punkt 3 i artikel 13 behandlar realisationsvinster från överlåtelse av egendom tillhörigt ett konsortium. Om en delägare i ett konsortium erhåller en realisationsvinst på grund av överlåtelse av egendom som tillhör denne delägare, skall de andra bestämmelserna i artikel 13 (inklusive den första meningen i punkt 3) tillämpas.

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

Som skedde i Kiev den 14 augusti 1995, i tre exemplar på engelska, ukrainska och svenska språken. I händelse av skiljaktigheter skall den engelska texten äga företräde.

För Sverige

Pierre Schori

För Ukraina

M.I. Syvulskij

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Ukraina

Prop. 1995/96:55

s. 41

Historik

1 Ärendet och dess beredning

Den 8 december 1991 samlades företrädare för de tre slaviska republikerna Ryssland, Ukraina och Vitryssland i Minsk och upplöste formellt Sovjetunionen. Ukraina är till ytan något större än Frankrike och är därmed Europas näst största stat efter Ryssland. Invånarantalet uppgår till drygt 52 miljoner. Ukraina spelade en mycket viktig roll i den sovjetiska ekonomin. Den viktigaste näringen har traditionellt varit jordbruket, men Ukraina har dessutom svarat för en stor del av utvinningen av viktiga mineraler och kol. Under den sovjetiska perioden gjordes stora investeringar i metallurgisk och annan tung industri. Militärindustrin har dominerat näringslivet i flera stora ukrainska industristäder. Dessutom har Ukraina med sitt gynnsamma geografiska läge spelat en stor roll för sovjetisk sjöfart och handel. Efter självständigheten har det ukrainska näringslivet visat sig lida av allvarlig obalans. Industrin är antingen råvarubaserad eller militärt inriktad. Framför allt saknar Ukraina en väl etablerad konsumtionsvarutillverkning. Bristen på egna energiresurser har också blivit alltmer påtaglig. Ukraina har egna kolfyndigheter om än av relativt låg kvalitet men ingen olja och mycket litet gas. Ukrainas viktigaste naturtillgångar är kol, järn, mangan och uran. Den ukrainska industrin domineras av metallurgisk industri och verkstadsindustri. Viktiga exportvaror är maskiner, metaller, livsmedel och kemikalier. Viktiga importvaror är maskiner, olja och gas.

Avtalet med
Sovjetunionen

För närvarande finns ett dubbelbeskattningsavtal ingånget med Sovjetunionen 1981. Bl.a. med hänsyn till Regeringsrättens bedömning i rättsfallet RÅ83 1:87 torde författningarna avseende detta avtal också vara tillämpliga beträffande Ukraina tills det uttryckligen förordnas att författningarna inte längre skall tillämpas beträffande Ukraina.

Förhandlingar med Ukraina om ett nytt dubbelbeskattningsavtal ägde rum i Kiev den 29 mars–2 april 1993. Sistnämnda dag paraferades ett utkast till avtal. Det paraferade utkastet var upprättat på engelska och ukrainska. En svensk text har därefter färdigställts. Utkastet har remitterats till *Kammarrätten i Jönköping* och *Riksskatteverket*. Remissinstanserna har uttryckt önskemål om att vissa avtalsbestämmelser närmare förklaras i propositionen. Avtalet undertecknades i Kiev den 14 augusti 1995.

Beträffande övriga stater i tidigare Sovjetunionen kan noteras att nya avtal började tillämpas fr.o.m. den 1 januari 1994 avseende de baltiska staterna samt den 1 januari 1995 avseende Vitryssland. Det nya ryska avtalet blir tillämpligt fr.o.m. 1 januari 1996. Vidare har ett avtalsutkast paraferats med Kazakstan i mars 1995.

Prop. 1995/96:55
s. 42

Lagrådet

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

2 Lagförslaget

Lagförslaget består dels av paragraferna 1–3, dels av en bilaga som innehåller avtalets svenska och engelska text. Avtalet består förutom av dessa två texter också av en ukrainsk text. Alla tre texterna har samma giltighet, men i händelse av att tvist uppkommer vid tolkningen skall den engelska texten äga företräde. Erfarenheten visar att ett avtal som publiceras i Svensk Författningssamling i flera texter kan bli svåröverskådligt. Endast den svenska och engelska texten har därför i detta fall bilagts lagförslaget. Den ukrainska texten kommer att publiceras i Sveriges internationella överenskommelser (SÖ).

Lagen

**Ej progressions-
uppräknig**

I förslaget till lag föreskrivs att avtalet skall gälla som lag här i landet (1 §). Vidare regleras där frågan om avtalets tillämplighet i förhållande till annan skattelag (2 §). Bestämmelsen innebär att beskattning inte kan ske på grund av avtalets regler. Endast om det i annan skattelag såsom kommunalskattelagen (1928:370), KL, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, etc. föreskrivits en skattskyldighet kan beskattning komma i fråga. I 3 § i förslaget föreskrivs att då en här bosatt person uppbär inkomst som enligt avtalet beskattas endast i Ukraina skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen här, dvs. någon progressionsuppräknig skall då inte ske. Sverige har genom progressionsregeln i art. 22 (metodartikeln) punkt 2 b i där angivet fall rätt att höja skatteuttaget på en persons övriga inkomster. Sverige avstår emellertid numera regelmässigt från att utnyttja den rätt till progressionsuppräknig som ges i dubbelbeskattningsavtalen. Skälen härtill är flera, bl.a. en minskning av arbetsbördan för skattemyndigheterna och en förenkling av regelsystemet samt att det bortfall av skatt som blir följden av

ett avstående från progressionsuppräknning är helt försumbar från statsfinansiell synpunkt. Dessa skäl motiverar ett avstående från progressionsuppräknning även i förhållande till Ukraina.

Enligt art. 27 träder avtalet i kraft efter det att de avtalslutande staterna underrättat varandra att de åtgärder vidtagits som enligt resp. stats lagstiftning krävs för att avtalet skall träda i kraft. Det är således inte möjligt att nu avgöra vid vilken tidpunkt avtalet kommer att träda i kraft. I lagförslaget har därför föreskrivits att lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

Prop. 1995/96:55
s. 43

3 Översiktligt om skattesystemet i Ukraina

En kraftig revidering pågår av Ukrainas skattesystem. På grund härav är det för närvarande endast möjligt att ge en mycket översiktlig presentation av landets skattelagstiftning.

Bolagsskatten

Bolagsskatten beräknas på nettoinkomsten. Skattesatsen är (med några få undantag) proportionell och uppgår till 30 %. Utlandsägda bolag och joint ventures, vilka före 1 januari 1995 ansökt om skattelättnader enligt dekret utfärdat 20 maj 1993, undantas från beskattning under en femårsperiod från tidpunkten för investeringen. För bolag som skattebefriats enligt nämnda dekret kan skattefriheten utsträckas ytterligare maximalt 10 år om de genomför nya investeringar i vissa högprioriterade ekonomiska sektorer (jordbruk, fastighetsproduktion, utvecklande av infrastruktur och kommunikation).

- avdrag

I lagtexten specificeras vilka kostnader som är avdragsgilla. Avdragsmöjligheten för vissa kostnader är dock begränsad. Kostnader för t.ex. forskning och utveckling får endast dras av till 30 %. Detsamma gäller investeringar i anläggningstillgångar. Löner och räntor på långfristiga lån är inte avdragsgilla vid inkomstbeskattningen av bolag. Carry forward av underskott medges under en femårsperiod.

- arbetsgivaravgifter

Arbetsgivarna är skyldiga att betala arbetsgivaravgifter med 37 %. Dessutom tillkommer för arbetsgivarna ytterligare en arbetsgivaravgift, s.k. "Tjernobyl skatt", på 13 % av bruttolönerna. För anställda utgår en avgift på 1 %. Arbetsgivaravgifterna är avdragsgilla. Källskatten på ränta, utdelning och royalty som betalas till person i utlandet uppgår till 15 %.

Personbeskattning

- bosatt

Fysisk person som är bosatt i Ukraina är skattskyldig där för all inkomst, oavsett varifrån den härrör. Som bosatt anses den som vistas i Ukraina i mer än 183 dagar under ett kalenderår. Skattesatsen för fysiska personer är progressiv och ligger i

skiktet 10–50 %. Fysiska personer som inte är bosatta i Ukraina beskattas endast för inkomst som härrör från Ukraina. Skatten är proportionell och uppgår till 20 %.

4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll

4.1 Bakgrund

Avtalet med Sovjetunionen är avvikande från vad som är brukligt såväl till innehåll som form. Ett stort problem med det nuvarande avtalet har varit att detta inte reglerar situationen att ett svenskt moderbolag uppbär utdelning från dotterbolag i det tidigare Sovjetunionen. Vid avtalets ingående förutsågs inte något behov av sådana regler. Avtalet är också säreget i det avseendet att det saknar en särskild metodartikel som anvisar hur dubbelbeskattning skall undvikas. Vidare används en terminologi som inte är bruklig i internationella förhållanden. Det nya avtalet med Ukraina är utformat i nära överensstämmelse med OECD:s modellavtal. Avtalet är också präglat av att Ukraina är mindre utvecklat än Sverige i industriellt hänseende. Således har Sverige godkänt regler i avtalet om s.k. matching credit och matching exempt (art. 22 p. 2 d). Detta betyder att Sverige i vissa fall godtar avräkning för fiktiv skatt resp. medger skattefrihet för mottagen utdelning trots att normala krav inte har uppfyllts.

**OECD:s modell-
avtal förebild**

**Prop. 1995/96:55
s. 44**

4.2 Avtalets tillämpningsområde

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

**Personer som om-
fattas av avtalet**

Uttrycket "domicil"	t.ex. bestämmelserna om förbud mot diskriminering på medborgarskapsbasis även på person som inte har hemvist i en avtalslutande stat. Uttrycket "domicil" har Sverige och Finland numera infört när avtalen översätts för att markera att begreppet står för en starkare form av anknytning, jfr Storbritanniens olika begrepp för skattskyldighet "domicile", "resident" resp. "ordinarily resident for tax purposes". Uttrycket "hemvist" som tidigare har använts bör egentligen i detta sammanhang endast användas som en teknisk avtalsterm.
Uttrycket "hemvist"	Som brukligt är avtalet inte tillämpligt på person som endast är skattskyldig för inkomst från källa i en avtalslutande stat.
Skatter som omfattas av avtalet	<i>Art. 2</i> punkt 3 upptar de skatter på vilka avtalet är tillämpligt. Av punkt 5 – vilken bestämmelse i princip överensstämmer med OECD:s modellavtal – framgår att avtalet skall tillämpas på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de i punkt 3 angivna skatterna. Punkt 4 tar sikte på <i>nya</i> skatter som kan komma att införas i Ukraina. Bestämmelsen har tillkommit för att – med hänsyn till den pågående reformeringen av Ukrainas skattesystem – säkerställa att avtalet kommer att kunna tillämpas även på nya skatter som inte är av "samma eller i huvudsak likartat slag" som de som anges i punkt 3.
"Nya" skatter	

4.3 Definitioner m.m.

Allmänna definitioner	<i>Art. 3</i> innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Innehållet i artikeln skiljer sig något från innehållet i OECD:s modellavtal. Definitionen av "internationell trafik" (p. 1 f) har fått en i förhållande till modellavtalet något avvikande utformning med anledning av att hemvistet valts som kriterium vid bestämmandet av vilken stat som skall ha beskattningsrätten till inkomst av internationell trafik, se art. 8 punkt 1. Definitioner förekommer även i andra artiklar t.ex. art. 10, 11 och 12, där den inkomst som behandlas i resp. artikel definieras.
Prop. 1995/96:55 s. 45	
RSV:s kommentar	<i>I punkt 1 f) definieras uttrycken "företag i en avtalslutande stat" och "företag i den andra avtalslutande staten". Uttrycket "ett företag" innefattar fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse, se t.ex. RÅ 1991 not 228. Detta innebär att om en fysisk person med hemvist i Sverige bedriver rörelse i Ukraina så är denna fysiska person vid tillämpningen av avtalet att anse som "ett företag i Sverige".</i>

Prop. 1995/96:55
s. 45
Tolkning av avtal

När det gäller tolkning av dubbelbeskattningsavtal och då bl.a. den i art. 3 punkt 2 intagna bestämmelsen hänvisas till vad som anförts i propositionerna om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna och mellan Sverige och de baltiska staterna (prop. 1989/90:33 s. 42 ff. [*har tagits in nedan; RSV:s anm.*], 1992/93:177 s. 60 f., 1992/93:252 s. 59 f. och 1993/94:7 s. 62 f., se även Riksskatteverkets Handledning för internationell beskattning och Boström/Tyllström, Tolkning av skatteavtal, Skattenytt 1994 s. 646 ff.). Här skall endast framhållas att Wienkonventionen om traktaträtten tar sikte på att vid tvist mellan parterna om avtalets innebörd tolka parternas, dvs. staternas, avsikt med en bestämmelse i ett visst avtal och inte att reglera förhållandet mellan skattskyldiga och staten. Dubbelbeskattningsavtalen, som blir tillämpliga genom att riksdagen beslutar att den överenskomna avtalstexten skall gälla som lag här i landet, skall i princip tolkas som annan svensk skattelagstiftning, dvs. enligt sin ordalydelse och med stöd av offentliga förarbeten.

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

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

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

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

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

Icke avsedda skattefördelar kan också uppkomma på grund av att dubbelbeskattningsavtalens bestämmelser ofta saknar den exakthet som liknande bestämmelser i intern skattelagstiftning har. Detta sammanhänger bland annat med att de avtalsslutande staternas rättssystem sinsemellan uppvisar en rad olikheter vilket ställer stora krav på formuleringen av enskilda avtalsbestämmelser. Detta

kan medföra att dessa bestämmelser, sett ur den ena statens synvinkel, inte alltid har kunnat ges en optimal utformning när det gäller att återge vad som avsetts. En annan svårighet hänför sig till det faktum att de flesta avtalsförhandlingar (dock inte de med de nordiska länderna) med nödvändighet måste föras på ett för de avtalsslutande parterna främmande språk och att även avtalen som sådana ofta avfattas på det aktuella språket. Detta medför att ord och uttryck som på svenska eller det främmande språket har en exakt innebörd får lov att översättas och att exaktheten därvid kan gå förlorad. Detta kan även inträffa i fråga om bestämmelser som tillkommit på grund av en ensidig svensk begäran att en viss bestämmelse, med hänsyn till intern svensk rätt, skall tas in i ett avtal. Även om alla dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingår antingen avfattas såväl på ett eller flera främmande språk och svenska eller i vart fall översätts till svenska medför det ovan redovisade att den svenska texten i många fall inte kan formuleras med sådan exakthet som annan intern lagstiftning. Detta gäller också - trots att såväl skattesystemen som språken i de nordiska länderna i mångt och mycket är likartade - i fråga om det nordiska avtalet.

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

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

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

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

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

RSV:s kommentar

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

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

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

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

initionen av ett uttryck i ett dubbelbeskattningsavtal skall få genomslag vid tillämpning av intern lagstiftning i övrigt.

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

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

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

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

...

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

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

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

form både beträffande underlaget för beskattningen och sättet för taxeringen.

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

Exempel 1

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

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

Exempel 2

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

Prop. 1995/96:55
s. 45
Hemvistreglerna

kupongskattelagens regler.

Art. 4 innehåller regler som avser att fastställa var en person skall anses ha *hemvist* vid tillämpningen av avtalet. Artikeln överensstämmer, förutom vad avser bestämmelserna rörande handelsbolag och dödsbon, med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal.

Hemvistreglerna i avtalet har inte någon betydelse för var en person skall anses vara bosatt enligt intern skattelagstiftning (*se t.ex. uttalandena i prop. 1995/96:121 ovan och RÅ 1996 ref. 38; RSV:s anm.*), utan reglerar endast frågan om hemvist vid tillämpning av avtalet. Det angivna innebär att avtalets hemvistregler saknar relevans bl.a. då det gäller att avgöra huruvida utdelning från svenska bolag skall beläggas med kupongskatt. Utdelning från svenskt bolag till en fysisk person som i skattehänseende anses bosatt i Sverige enligt intern svensk skattelagstiftning, men som har hemvist i ett annat land enligt ett dubbelbeskattningsavtal, skall således inte beläggas med kupongskatt.

Dubbelt hemvist

Punkt 2 reglerar dubbel bosättning för fysiska personer, dvs. fall där personen i fråga enligt svenska regler för beskattning anses bosatt i Sverige och enligt reglerna för beskattning i Ukraina anses bosatt där. Vid tillämpningen av avtalet skall i sådana fall den skattskyldige anses ha hemvist endast i den avtalsslutande stat i vilken han har hemvist enligt avtalet. En person som anses bosatt i såväl Sverige som Ukraina enligt resp. stats interna lagstiftning, men som vid tillämpningen av avtalet anses ha hemvist i Ukraina skall således i fråga om de inkomster till vilka Sverige har beskattningsrätten enligt avtalet, vid taxeringen i Sverige beskattas enligt de regler som gäller för här bosatta, vilket medför rätt att erhålla t.ex. grundavdrag och allmänna avdrag. Fall av dubbel bosättning för annan person än fysisk person regleras i punkt 3.

Fast driftställe

Prop. 1995/96:55
s. 46

Art. 5 definierar "*fast driftställe*". Artikeln överensstämmer i princip med OECD:s modellavtal. Som brukligt innehåller punkt 2 endast en uppräknning – på intet sätt uttömmande – av exempel, som vart och ett kan utgöra fast driftställe. Dessa exempel bör läsas mot bakgrund av den allmänna definitionen i punkt 1. De uttryck som räknas upp i punkt 2 "plats för företagsledning", "filial", "kontor" osv. bör därför tolkas på sådant sätt att dessa platser för affärsverksamhet utgör fasta driftställen endast om de uppfyller villkoren i punkt 1. Punkt 2 f och g tillkom på initiativ av Ukraina.

Byggnadsverksamhet

Som tidigare angetts skall dessa bestämmelser tolkas mot bakgrund av punkt 1. Punkt 3 föreskriver liksom OECD:s modellavtal att byggnadsverksamhet etc. utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår under längre tid än tolv månader. Bestämmelsen är dock delvis också utformad med utgångspunkt från FN:s modellavtal. OECD:s modellavtal omfattar inte explicit monteringsverksamhet eller verksamhet som består av övervakning. I punkt 4 anges vissa aktiviteter som trots att de bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet ändå inte skall anses bedrivna från fast driftställe. I punkt 7 återfinns den allmänt erkända principen att förekomsten av ett dotterbolag inte i och för sig medför att dotterbolaget utgör fast driftställe för sitt moderbolag. I det fall t.ex. att dotterbolaget har och regelmässigt använder fullmakt att ingå avtal i moderbolagets namn utgör emellertid dotterbolaget fast driftställe för sitt moderbolag.

Svensk intern lagstiftning

Bestämmelserna om "fast driftställe" i svensk lagstiftning finns i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL. För att ett företag i Ukraina skall kunna beskattas för inkomst av rörelse från fast driftställe i Sverige enligt art. 7 i avtalet krävs att sådant driftställe föreligger både enligt bestämmelserna i avtalet och intern svensk skattelagstiftning (jfr 2 § i den föreslagna lagen om dubbelbeskattningsavtal med Ukraina). I de flesta fall torde när fast driftställe föreligger enligt avtalets bestämmelser detta också föreligga enligt bestämmelserna i KL, men avtalet och intern svensk rätt överensstämmer inte i samtliga fall (se vidare under avsnitt 6.4 [avsnitt 4.4 i detta häfte, RSV:s anm.]).

4.4 Avtalets beskattningsregler

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

Uttrycket "får beskattas"

I de fall en inkomst "får beskattas" i en avtalslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6–21, innebär detta inte att den andra staten fråntagits rätten att beskatta inkomsten. Beskattning får i sådana fall ske även i den andra staten, om det är möjligt enligt dess interna skattelagstiftning, men den dubbelbeskattning som

uppkommer måste i sådana fall undanröjas. Hur undanröjande av dubbelbeskattning sker i detta avtal framgår av art. 22.

**Prop. 1995/96:55
s. 47
Fast egendom**

Inkomst av *fast egendom* får enligt art. 6 beskattas i den stat där egendomen är belägen. Enligt svensk lagstiftning beskattas inkomst som härrör från fastighet i vissa fall som inkomst av näringsverksamhet. Vid tillämpning av avtalet bestäms dock rätten att beskatta inkomst av fastighet med utgångspunkt från art. 6, dvs. den stat i vilken fastigheten är belägen får beskatta inkomsten. Detta hindrar dock inte Sverige från att beskatta inkomsten som inkomst av näringsverksamhet vid taxeringen här. Observera att artikeln endast behandlar situationen att en person med hemvist i en avtalsslutande stat har fast egendom belägen i den andra avtalsslutande staten. Inkomst av fast egendom som är belägen i hemviststaten eller i en tredje stat behandlas i art. 21 (Annan inkomst). Royalty från fast egendom eller för nyttjande av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång behandlas också som inkomst av fast egendom vid tillämpningen av avtalet. Annan royalty beskattas enligt art. 12.

Royalty från fast egendom

RSV:s kommentar

Det bör i detta sammanhang framhållas att definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 omfattar "nyttjanderätt till fast egendom" och således bl.a. svenska bostadsrätter (jfr RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91).

**Prop. 1995/96:55
s. 47
Rörelseinkomst**

Art. 7 innehåller regler om beskattning av *rörelseinkomst*. Sådan inkomst beskattas enligt huvudregeln i punkt 1 endast i den stat där företaget är hemmahörande. Om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i den andra staten, får emellertid inkomst som är hänförlig till driftstället beskattas i denna stat. Om ett företag hemmahörande i Ukraina bedriver rörelse i Sverige från fast driftställe här, skall vid inkomstberäkningen i första hand tillämpas svenska regler men beräkningen får inte stå i strid med bestämmelserna i detta avtal.

Inkomstfördelning mellan fast driftställe och huvudkontor

Vid bestämmandet av fördelningen av inkomster mellan fast driftställe och huvudkontor skall armlängdsprincipen användas, dvs. till det fasta driftstället skall hänföras den inkomst som detta driftställe skulle ha förvärvat om det – i stället för att avsluta affärer med huvudkontoret – hade avslutat affärer med ett helt fristående företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och avslutat affärer på normala marknadsmässiga villkor (p. 2). Uttrycket "eller har bedrivit rörelse" har på ukrainskt initiativ tillkommit för att klargöra vad som ändå torde utgöra gällande rätt, nämligen att

bestämmelserna även omfattar inkomst härrörande från rörelsen som erhålls efter det att rörelsen upphört. Ett sådant synsätt är naturligt mot bakgrund av att exempelvis en verksamhetsöverlåtelse brukar anses utgöra sista affärshändelsen i verksamheten, jfr departementschefens uttalande i prop. 1992/93:45 s. 44 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Mexiko.

**Prop. 1992/93:45
s. 44; skatteavtalet
med Mexiko**

Uttrycket "eller har bedrivit rörelse" har på mexikanskt initiativ tillkommit för att klargöra vad som ändå torde utgöra gällande rätt, nämligen att bestämmelsen även omfattar inkomst härrörande från rörelsen som erhålls efter det att rörelsen upphört. Ett sådant synsätt är naturligt mot bakgrund av att exempelvis en verksamhetsöverlåtelse brukar anses utgöra sista affärshändelsen i verksamheten.

**Prop. 1995/96:55
s. 47**

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

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

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1995/96:55
s. 47
Sjö- och luftfart
s. 48**

Art. 8 behandlar beskattning av inkomst av rörelse i form av *sjö- och luftfart* i internationell trafik. Sådana inkomster beskattas enligt punkt 1 endast i den stat där det företag som bedriver angiven verksamhet har hemvist. Punkt 2 stipulerar att inkomst som förvärfvas genom användning av skepp eller luftfartyg i internationell trafik också innefattar inkomst som förvärfvas genom användning, underhåll eller uthyrning av containers när sådan verksamhet är av underordnad betydelse i förhållande till företagets användning av skepp eller luftfartyg i internationell trafik. De särskilda reglerna i punkt 4 är avsedda att reglera beskattningen av SAS och andra motsvarande luftfartskonsortier. För SAS del reglerar bestämmelsen beskattningen av den andel av SAS inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren.

Containers

SAS m.fl.

**Företag med
intressegemenskap**

Art. 9 innehåller regler om omräkning av inkomst vid *obehörig vinstöverföring* mellan företag med intressegemenskap. Artikeln överensstämmer med OECD:s modellavtal. De i

punkt 1 angivna reglerna innebär inte någon begränsning av en avtalsslutande stats rätt att enligt intern lagstiftning vidta omräkning av ett företags resultat utan anger endast i vilka fall den i punkt 2 angivna justeringen är avsedd att göras.

Utdelning

Art. 10 behandlar beskattningen av *utdelningsinkomster*. Definitionen av uttrycket "utdelning", som återfinns i punkt 4, överensstämmer i huvudsak med den i OECD:s modellavtal. Definitionen gäller som brukligt endast vid tillämpning av art. 10. Om uttrycket förekommer i andra artiklar kan det med andra ord ha en annan betydelse. För att utdelning från bolag i Ukraina skall vara skattefri i Sverige för ett svenskt bolag, krävs exempelvis att fråga är om utdelning enligt svensk skattelagstiftning. Art. 10 eller motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal kan således inte användas för att avgöra innebörden av uttrycket i andra sammanhang.

Enligt punkt 2 får utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas även i den stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist (källstaten). Skatten får dock enligt punkt 2 a inte överstiga 5 % av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt innehar 20 % av det utbetalande bolagets kapital. I övriga fall får skatten inte överstiga 10 % av utdelningens bruttobelopp. Som framgår gäller de nu redovisade begränsningarna i källstatens beskattningsrätt endast då "mottagaren har rätt till utdelningen". Av detta villkor, vilket även uppställs i fråga om ränta (art. 11 p. 1), och royaltyn (art. 12 p. 1), följer att den angivna begränsningen av skatten i källstaten inte gäller när en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, sätts in mellan inkomstagaren och utbetalaren. Av bestämmelserna i punkt 3 framgår emellertid att källskatt – liksom i Sveriges avtal med Mexiko – inte alls skall tas ut om utdelningen tas emot av ett bolag i en avtalsslutande stat som äger minst 25 % av det utbetalande bolagets sammanlagda röstvärde och om minst 50 % av det sammanlagda röstvärdet i bolaget som har rätt till utdelningen innehas av personer med hemvist i denna avtalsslutande stat. För svenska bolag med dotterbolag utomlands är bestämmelserna om begränsning av källstatens rätt att ta ut källskatt på utdelning en av de centrala bestämmelserna i svenska dubbelbeskattningsavtal. Eftersom Sverige normalt undantar utdelning från utländska dotterbolag som betalas till svenska moderbolag från skatt minskar varje procent i källskatt direkt nettoavkastningen på investeringen utomlands. Villkoren i punkt 3 uppfylls av så gott som alla

Uttrycket "mottagaren har rätt till utdelningen"

Prop. 1995/96:55
s. 49
Utdelningsskattefrihet

svenska börsbolag med dotterbolag utomlands. Detta innebär att de allra flesta svenska bolag med dotterbolag i Ukraina inte kommer att behöva erlägga någon källskatt vid vinsthemtagning från Ukraina.

I vissa fall skall rätten att beskatta utdelning fördelas med tillämpning av avtalets regler för beskattning av inkomst av rörelse eller av självständig yrkesutövning. Dessa fall anges i punkt 5.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1995/96:55
s. 49**

Punkt 6 innehåller förbud mot s.k. extra-territoriell beskattning av utdelning (beträffande detta slag av beskattning se p. 33–39 i kommentaren till art. 10 p. 5 i OECD:s modellavtal).

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

Punkt 5

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

denna stat och därmed naturligen är underkastad dess beskattningsmakt.

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

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

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

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

38. Tillämpningen av antimissbrukslagstiftning kan emellertid innebära vissa svårigheter. Om inkomsten tillskrivs den skattskyldige, skall varje del av inkomsten behandlas enligt de tillämpliga bestämmelserna i avtalet (rörelseinkomst, ränta, royalty). Om beloppet behandlas som förtäckt utdelning, är det klart att den härrör från basbolaget och sålunda utgör inkomst från bolagets

hemland. Även om så är fallet är det ingalunda klart om det skattepliktiga beloppet är att anse som utdelning i den mening som avses i artikel 10 eller som "annan inkomst" enligt artikel 21. Vissa antimissbrukslagstiftningar behandlar det skattepliktiga beloppet som utdelning, vilket har till följd att en skattebefrielse som föreskrivs i skatteavtal, t.ex. en moder/dotterbolagsbefrielse, också utsträcks att gälla ett sådant belopp (exempelvis i Tyskland). Det är tveksamt om avtalet kräver detta. Om hemviststaten anser att så inte är fallet, kan den anklagas för att hindra den normala tillämpningen av moder/dotterbolagsbefrielsen genom att beskatta utdelningen (i form av förtäckt utdelning) på förhand.

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

Prop. 1995/96:55
s. 49

Ränta

I art. 22 återfinns de bestämmelser som reglerar skattskyldigheten i Sverige för svenska bolag för mottagen utdelning från bolag i Ukraina, se under avsnitt 6.5.2 (*avsnitt 4.5.2 i detta häfte, RSV:s anm.*).

Art. 11 behandlar *ränta*. Enligt punkt 1 får ränta beskattas i den stat där mottagaren har hemvist. Vad som här menas med ränta framgår av punkt 5 (jfr vad som angetts beträffande utdelning under

art. 10). Även källstaten får enligt punkt 2 i det i punkt 1 angivna fallet beskatta ränta, men skatten får i sådant fall inte överstiga 10 % av räntans bruttobelopp. Ränta som härrör från en tredje stat eller som härrör från den avtalsslutande stat i vilken den skattskyldige har hemvist beskattas enligt art. 21 punkt 1 endast i hemviststaten. I vissa fall avstår källstaten från att ta ut skatt. Dessa fall anges i punkterna 3 och 4. Punkt 3 tar sikte på fall när den som har rätt till räntan är regeringen i den andra avtalsslutande staten eller när lånet för vilket räntan betalas garanteras eller försäkras av regeringen m.fl. offentliga organ i denna andra stat. Av punkt 2 i protokollet framgår också att ränta erhållen från eller på lån garanterade av den svenska statliga myndigheten "SWEDECORP" skall vara skattebefriad i Ukraina. I punkt 4 återfinns en bestämmelse som undantar ränta som betalas vid kreditförsäljningar av varor eller industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning från källskatt. Bestämmelsen gäller inte vid försäljningar mellan närstående.

Bestämmelserna i punkterna 1, 2, 3 a och 4 tillämpas inte i de fall som avses i punkt 6, dvs. då räntan är hänförlig till fordran som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den som har rätt till räntan har i den andra avtalsslutande staten. I sådant fall skall beskattningsrätten till räntan i stället fördelas med tillämpning av art. 7 resp. art. 14 som behandlar inkomst av rörelse resp. självständig yrkesutövning. Enligt svensk intern skattelagstiftning utgör såväl inkomst av rörelse som inkomst av självständig yrkesutövning i allmänhet inkomst av näringsverksamhet. Den här beskrivna beskattningsrätten för källstaten kan bli tillämplig i Sverige – i de fall bosättning i Sverige enligt interna beskattningsregler inte föreligger – endast om räntan skall hänföras till intäkt av näringsverksamhet. Dessutom fordras att fast driftställe föreligger enligt intern svensk rätt eller att inkomsten hänför sig till här belägen fastighet (53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. SIL).

Prop. 1995/96:55
s. 50
Royalty

Leasingavgifter
omfattas inte

Royalty som avses i art. 12 punkt 3 och som härrör från en avtalsslutande stat (källstaten) och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får enligt punkt 1 beskattas i denna andra stat. Definitionen av uttrycket "royalty" (jfr vad som angetts beträffande utdelning under art. 10) framgår av punkt 3. Liksom i OECD:s modellavtal omfattas inte leasingavgifter för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning av definitionen. Enligt punkt 2 får källstaten i vissa fall ta ut skatt på royaltybetalningar men denna skatt får i regel inte överstiga 10 % av royaltyns bruttobelopp om mottagaren har rätt till

royaltyn. När royaltyn avser betalning för patent avseende industriellt kunnande och kunskaper om tillverkningsmetoder liksom royalty som kan hänföras till datorer, programvara, läkemedelsindustrin m.m. får emellertid inte någon skatt tas ut i källstaten.

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

Punkt 7 innehåller en skatteflyktsbestämmelse som tillkom på initiativ av Ukraina.

RSV:s kommentar

Artikel 12 behandlar endast - såsom framgår ovan - 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 eller till fast driftställe i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 21 eller inkomst av rörelse i artikel 7.

**Prop. 1995/96:55
s. 50
Realisationsvinst**

Art. 13 behandlar beskattning av *realisationsvinst*. Bestämmelserna skiljer sig i viss mån från OECD:s modellavtal. Vinst vid avyttring av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik resp. lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp eller luftfartyg skall enligt punkt 3 endast beskattas i den stat där personen i fråga har hemvist. Denna regel gäller beträffande SAS den del av SAS inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren (jfr art. 8 p. 4). I punkt 5 återfinns en bestämmelse som möjliggör för Sverige att beskatta en person för realisationsvinster som härrör från överlåtelse av egendom under fem år efter det att personen i fråga upphört att ha hemvist här.

RSV:s kommentar

Definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 - till vilken artikel 13 punkt 1 hänvisar - omfattar "nyttjanderätt till fast egendom" och således bl.a. svenska bostadsrätter. Sverige kan således beskatta realisationsvinst som uppkommer då en person med hemvist i Ukraina avyttrar en svensk bostadsrätt (jfr RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91). Observera även att avtalet över huvud taget inte behandlar frågan om vid vilken tidpunkt, vid t.ex. avtalstillfället eller betalningstillfället, som beskattning skall ske. Om t.ex. en person säljer svenska aktier och har hemvist i Sverige

vid avtalstillfället men i Ukraina vid betalningstillfället hindrar inte avtalet att vinsten beskattas i Sverige.

Prop. 1995/96:55
s. 50
Fritt yrke

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

Uttrycket "fritt yrke"

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

Prop. 1995/96:55
s. 51
Enskild tjänst

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

SAS-anställda

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

Prop. 1995/96:55 s. 51 RSV:s kommentar	<p><i>Styrelsearvoden och annan liknande ersättning får enligt art. 16 beskattas i den stat där bolaget i fråga har hemvist.</i></p> <p><i>Enligt reglerna i SINK äger Sverige beskatta styrelsearvoden som svenska bolag betalar till i utlandet bosatt styrelseledamot oavsett om denne bevisat mötet eller inte.</i></p>
Prop. 1995/96:55 s. 51 Artister och idrottsmän RSV:s kommentar	<p>Beskattning av <i>inkomst som artister och idrottsmän</i> uppbär genom sin verksamhet regleras i <i>art. 17</i>. Sådan inkomst får beskattas i den stat där verksamheten utövas (p. 1). 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 art. 7, 14 och 15, beskattas i den stat där artisten eller idrottsmannen utövar verksamheten.</p> <p><i>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 Dalarnas län, Särskilda skattekontoret, 771 83 Ludvika.</i></p>
Prop. 1995/96:55 s. 51 Pension etc.	<p><i>Art. 18</i> behandlar beskattning av <i>pension och liknande ersättningar</i>. Om inte bestämmelserna i <i>art. 19</i> punkt 2 föranleder annat får pension och liknande ersättningar, ersättningar som utbetalas enligt socialförsäkringslagstiftningen samt livränta beskattas i källstaten (p. 1). I punkt 2 definieras begreppet "livränta".</p>
Offentlig tjänst	<p>Inkomst av <i>offentlig tjänst</i> – med undantag för pension – beskattas enligt <i>art. 19</i> i regel endast i den stat som betalar ut inkomsten i fråga (p. 1 a). Under vissa i punkt 1 b angivna förutsättningar beskattas dock sådan ersättning endast i inkomsttagarens hemviststat. I punkt 2 finns bestämmelser rörande beskattning av pension på grund av tidigare offentlig tjänst. Sådan pension beskattas endast i källstaten (p. 2 a), om inte personen i fråga har hemvist och är medborgare i den andra staten (p. 2 b). I sådana fall sker beskattning endast i hemviststaten. Enligt punkt 3 beskattas i vissa fall ersättning av offentlig tjänst enligt reglerna i <i>art. 15</i> (Enskild tjänst), <i>art. 16</i> (Styrelsearvoden etc.) resp. <i>art. 18</i> (Pension m.m.).</p>
Studering m.fl. Annan inkomst	<p><i>Art. 20</i> innehåller regler för <i>studerande och affärspraktikant</i>.</p> <p>Inkomst som inte behandlas särskilt i <i>art. 6–20</i> beskattas enligt <i>art. 21</i> (<i>Annan inkomst</i>). Sådan inkomst beskattas i regel endast i inkomsttagarens hemviststat. Artikelns tillämpningsområde är inte begränsat till inkomst som härrör från en avtalslutande stat, utan avser också inkomst från tredje stat. Detta innebär bl.a. att den kommer till användning vid konkurrens mellan flera olika dubbelbeskattningsavtal, se vidare punkterna 1–6 i kommentaren till artikel 21 i OECD:s modellavtal (<i>se nedan; RSV:s anm.</i>). Ob-</p>

**Prop. 1995/96:55
s. 52**

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

servera att artikelns tillämpningsområde omfattar även inkomster av de slag som tidigare nämnts i andra artiklar t.ex. inkomst av fast egendom (art. 6) och ränta (art. 11) i fall då inkomsten härrör från en tredje stat eller härrör från den stat i vilken den skattskyldige har hemvist.

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

Punkt 1

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

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

Punkt 2

4. Denna punkt föreskriver undantag från bestämmelserna i punkt 1 i fall då inkomsten har samband med verksamhet vid fast drift-

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

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

6. Somliga stater som tillämpar exempt-metoden (artikel 23 A) kan ha skäl att misstänka att den behandling som ges enligt punkt 2 kan uppmuntra företag i en avtalsslutande stat att placera till-

gångar, exempelvis andelar, obligationer eller patent, i fast driftställe som är beläget i den andra avtalsslutande staten i syfte att erhålla en förmånligare behandling vid beskattning där. För att motverka sådana förfaranden som de anser utgöra missbruk, kan några stater bedöma dem som skentransaktioner och därför anse att tillgångarna inte har verkligt samband med det fasta driftstället. Andra stater kan stärka sin ställning genom att till punkt 2 foga ett villkor som föreskriver att punkten inte skall tillämpas på fall där sådana förfaranden har haft som främsta syfte att dra fördel av denna bestämmelse.

Prop. 1995/96:55
s. 52

4.5 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning

4.5.1 Allmänt

Metodartikeln

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

Avräkningsmetoden

Innebörden av avräkningsmetoden 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 av skatt på inkomst i Sverige tillämpas bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Därvid beräknas svensk inkomstskatt på inkomsten på vanligt sätt. Skattefrihet medges för utdelning som betalas till svenskt bolag om utdelningen skulle ha varit skattefri om den betalats mellan svenska bolag och om vissa andra villkor uppfylls (se p. 2 c och under avsnitt 6.5.2 [avsnitt 4.5.2 i detta häfte, RSV:s anm.]).

Matching credit

Matching exempt

I likhet med de flesta andra avtal med utvecklingsländer innehåller detta avtal regler om avräkning i vissa fall i Sverige av högre skattebelopp än som faktiskt erlagts i den andra staten, s.k. matching credit. Avtalet innehåller även regler om att mottagen utdelning i vissa fall är skattefri trots att normala krav för att erhålla skattefrihet inte har uppfyllts, s.k. matching exempt. Bestämmelserna återfinns i punkt 1 d och gäller de fem första åren från avtalets ikraftträdande. Efter utgången av denna tidsperiod skall de behöriga myndigheterna överlägga med varandra för att bestämma om de skall tillämpas även efter denna tidpunkt. 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.

4.5.2 Skattefrihet för utdelning från bolag i Ukraina till svenskt bolag

Skattefrihet för utdelning

Punkt 2 c innehåller bestämmelser om skattefrihet för utdelning från bolag i Ukraina till svenskt bolag. Inledningsvis kan erinras om bestämmelserna om skattefrihet för utdelning från utländska dotterbolag i 7 § 8 mom. SIL. Skulle en tillämpning av SIL:s bestämmelser vara mer gynnsam, hindrar givetvis inte bestämmelserna i punkt 2 c att SIL:s bestämmelser tillämpas.

Villkoren

Prop. 1995/96:55 s. 53

Skattefrihet enligt punkt 2 c förutsätter att vissa villkor är uppfyllda. Först och främst gäller att utdelningen enligt svensk skattelagstiftning skulle ha varit undantagen från skatt om båda bolagen hade varit svenska (*OBS uttalandet överst på s. 58; "... För att utdelning från bolag i Ukraina skall vara skattefri i Sverige för ett svenskt bolag, krävs exempelvis att fråga är om utdelning enligt svensk skattelagstiftning. ..."; RSV:s anm.*). Vidare krävs att den vinst (vilken helt eller delvis kan bestå av utdelning) av vilken utdelningen betalas underkastats antingen den normala bolagsskatten i Ukraina eller en inkomstskatt jämförlig därmed eller utdelningen betalas av inkomst som hade varit skattebefriad i Sverige om den hade förvärvats direkt av bolag med hemvist i Sverige. Enligt punkt d innefattar det i punkt c använda uttrycket "den normala bolagsskatten i Ukraina eller en inkomstskatt jämförlig därmed", skatt som i Ukraina skulle ha erlagts om inte skattebefrielse eller skattenedsättning medgivits enligt bestämmelser i den interna lagstiftningen i Ukraina avsedda att främja ekonomisk utveckling. Avsikten är givetvis att skattefrihet skall medges endast i de fall befrielsen eller nedsättningen gjorts i syfte att främja ekonomisk utveckling i Ukraina.

De alternativa villkoren

Beträffande den närmare innebörden av de alternativa villkoren i punkt c för att utdelning skall vara undantagen från beskattning i Sverige kan följande förtydligande göras. Det i punkt c 1 uppställda alternativa villkoret, att utdelning skall vara undantagen från beskattning i Sverige om den bakomliggande vinsten underkastats den normala bolagsskatten i Ukraina eller en inkomstskatt jämförlig därmed kan belysas med följande exempel.

Exempel

Ett bolag hemmahörande i Ukraina har under ett visst år haft en sammanlagd vinst på 1 000 000. Av denna vinst har 500 000 i

någon stat underkastats en enligt avtalet godtagbar beskattning medan resterande 500 000 är obeskattade. Under angivna förhållanden kan 500 000 tas hem till Sverige i form av skattefri utdelning, eftersom de första 500 000 som delas ut anses ha underkastats en godtagbar beskattning. Skulle hela årsvinsten tas hem till Sverige innebär detta att hälften enligt avtalet är att anse som skattefri utdelning och att hälften i princip skall beläggas med svensk inkomstskatt. Vi vill i detta sammanhang framhålla att då det i punkt c 2 talas om den normala bolagsskatten i Ukraina så skall denna jämförelse regelmässigt göras med utgångspunkt i det fall då Ukraina tar ut full bolagsskatt och självfallet inte med de fall då skattebefrielse eller skattenedsättning medgivits enligt investeringsfrämjande eller andra motsvarande bestämmelser i den interna lagstiftningen i Ukraina. Villkoret att en därmed jämförlig inkomstskatt skall ha uttagits på den bakomliggande vinsten, tar sikte på inkomstbeskattning som skett i såväl stater med vilka Sverige har dubbelbeskattningsavtal som stater med vilka Sverige inte har något sådant avtal.

Beträffande det i punkt c 2 uppställda villkoret för att utdelning skall undantas från svensk inkomstbeskattning kan inledningsvis konstateras att detta villkor är helt fristående från det i punkt c 1. För att skattefrihet för mottagen utdelning skall föreligga i Sverige uppställs således vid tillämpning av punkt c 2 inget krav på att den bakomliggande vinsten skall ha underkastats den normala bolagsskatten i Ukraina eller en därmed jämförlig skatt. För att villkoret skall vara uppfyllt krävs däremot att den utdelning som bolaget i Ukraina utbetalar, betalas av utdelning som hade varit skattebefriad i Sverige om den hade förvärvats direkt av bolag med hemvist i Sverige. Bestämmelsen tar sikte på utdelning, som härrör från tredje stat och som skulle ha varit undantagen från svensk beskattning, exempelvis genom bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och denna tredje stat, om den hade förvärvats direkt av det svenska bolaget. Villkor motsvarande de nu behandlade återfinns i en rad andra svenska dubbelbeskattningsavtal. Givetvis finns inte något hinder mot att utdelning för att vara skattefri är "blandad", dvs. vid ett och samma utdelningstillfälle består av såväl utdelning enligt punkt c 1 som c 2.

Bestämmelserna i punkt 3 är avsedda att förhindra att avtalsförmåner ges för offshoreverksamhet, coordination centres, huvudkontor eller liknande verksamhet, vars uppbyggnad huvudsakligen styrs av skatteskal.

Offshoreverksamhet är verksamhet som typiskt sett inte bedrivs av bolag som bedriver näringsverksamhet i en avtalsslutande stat i egentlig mening, utan av bolag vars inkomster uteslutande härrör

Prop. 1995/96:55
s. 54

**Regler mot off-
shoreverksamhet
m.m.**

**Offshoreverk-
samhet**

från verksamhet utanför en avtalsslutande stat. Bolagen är formellt upprättade enligt en stats lagstiftning men registreras i allmänhet i speciella register och deras verksamhet begränsas av särskilda regler. Oftast får endast personer hemmahörande i utlandet vara delägare i sådant bolag. Bolagen får normalt inte bedriva verksamhet på den interna marknaden i den stat där de är upprättade. Avsikten är att bolagen endast skall bedriva sin verksamhet och konkurrera på marknader utanför staten i fråga. Skatt utgår i form av en fast årlig avgift eller med en mycket låg skattesats ofta på en helt schablonmässig bas. Den grundläggande tanken bakom tillhandahållandet av dessa speciella register och lagstiftning är att attrahera utländska investerare som bedriver den egentliga verksamheten i utlandet att upprätta formella bolagsetableringar i den egna staten. De utländska investerarna får härigenom ett instrument för att undgå skattskyldighet i de stater där de är hemmahörande. De typer av "verksamhet" som är vanligast förekommande i detta sammanhang är internationell sjöfart, försäkrings- och finansverksamhet och annan liknande verksamhet som inte är bunden till någon speciell plats för verksamhetens bedrivande. Staternas intresse av att få dessa utländska verksamheter knutna till den egna staten är dels skatteintäkterna dels också att bolagen för att erhålla registrering ofta tvingas anställa ett visst antal personer bosatta i staten. Ett exempel på sådan offshorelagstiftning är den som gäller på Labuan Islands i Malaysia. Enligt denna lagstiftning beskattas banker och försäkringsföretag med en skattesats på endast 3 % om verksamheten sker i utländsk valuta eller avser att täcka utländska försäkringsfall. Den normala bolagsskatten på Malaysia uppgår annars till 35 %. Offshorelagstiftning har införts eller håller på att införas i flera andra länder i Asien. Detsamma gäller beträffande vissa länder i Europa och Afrika.

**Operational head-
quarters och co-
ordination centres**

**Prop. 1995/96:55
s. 55**

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

Syftet med skatteavtal

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

RSV:s kommentar

Artikel 22 punkt 3 rörande undantagna bolag torde främst få betydelse för frågan om utdelningsskattebefrielse skall medges eller inte. Bestämmelsen kan emellertid också bli tillämplig i andra situationer. Exempelvis kan följande fall tjäna som exempel på vad som, om Ukraina skulle införa offshore-bestämmelser, kan falla in under bestämmelsens tillämpningsområde.

Ett svenskt aktiebolag överlåter samtliga sina patent och varumärken till sitt helägda ukrainska dotterbolag. Dotterbolaget upplåter i sin tur rättigheterna till moderbolaget och andra, i tredje stat belägna, bolag inom koncernen. För upplåtelseerna erhåller dotterbolaget marknadsmässig royalty. På grund av att dotterbolagets samtliga inkomster härrör från källor utanför Ukraina tillämpas en skattesats om 3 % jämfört med 30 % som är den normala skattesatsen för bolag verksamma i Ukraina. Enligt artikel 22 punkt 3 skulle Sverige i ett fall som det nu beskrivna inte vara bundet att begränsa skatten till de procent-satser som anges i artikel 12 punkt 2 utan royaltyn kan beskattas enligt svenska interna regler som om avtalet inte existerade.

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

(3) Notwithstanding any other provisions of this Convention, where

(a) a company that is a resident of a Contracting State derives its income primarily from other States

(i) from activities such as banking, shipping, financing or insurance or

(ii) from being the headquarters, co-ordination centre or similar entity providing administrative services or other support to a group of companies which carry on business primarily in other States; and

(b) except for the application of the method of elimination of double taxation normally applied by that State, such income would bear a significantly lower tax under the laws of that State than income from similar activities carried out within that State or from being the headquarters, co-ordination centre or similar entity providing administrative services or other support to a group of companies which carry on business in that State, as the case may be, sub-paragraph (2) (d) of this Article and any other provisions of this Convention conferring an exemption or a reduction of tax shall not apply to the income of such company and to the dividends paid by such company.

Prop. 1995/96:55
s. 55

Förbud mot dis-
kriminering

4.6 Särskilda bestämmelser

I art. 23 återfinns bestämmelser om förbud i vissa fall mot diskriminering vid beskattningen.

Utbyte av upplysningar m.m.

Förfarandet vid *ömsesidig överenskommelse* regleras i art. 24 och bestämmelserna om *utbyte av upplysningar* finns i art. 25.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1995/96:55
s. 55**

I art. 26 finns vissa föreskrifter beträffande medlem av diplomatisk beskickning eller av konsulat.

4.7 Slutbestämmelser

Art. 27 och 28 innehåller bestämmelser om avtalets *ikraftträdande* och *upphörande*.

Enligt art. 27 träder avtalet i kraft den dag då de avtalsslutande staterna underrättat varandra att de åtgärder vidtagits som enligt resp. stats lagstiftning krävs för att avtalet skall kunna träda i kraft. Avtalet är med vissa undantag för Ukraina i princip avsett att tillämpas på inkomst som förvärvas fr.o.m. den 1 januari närmast efter ikraftträdandet.