

Skatteavtal

Gambia

RSV 360 - 270 utgåva 1

Skatteförvaltningen

SKATTEAVTALET MED GAMBIA

(1993 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1994:1618 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 år 1987.

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

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

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

Solna i januari 1995

Lennart Nilsson

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningslista	9
Förordning (1994:1618) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Gambia	11
Lag (1994:281) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Gambia	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Gambia	14
Protokollet	38
Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Gambia	39
1 Ärendet och dess beredning	39
2 Lagförslaget	39
3 Översiktligt om inkomstskattesystemet i Gambia . . .	40
3.1 Bolagsbeskattningen	40
3.1.1 Allmänt	40
3.1.2 Utdelning, ränta och royalty m.m.	41
3.1.3 Förluster	42
3.1.4 Investeringsfrämjande lagstiftning	42
3.2 Fysiska personer	42
3.3 Realisationsvinstbeskattning	43
4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll	43
4.1 Bakgrund	43
4.2 Avtalets tillämpningsområde	43
4.3 Definitioner m.m.	45
4.4 Avtalets beskattningsregler	47
4.5 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning . .	56
4.5.1 Allmänt	56

6 Innehåll

4.5.2	Skattefrihet i Sverige för utdelning från bolag i Gambia till svenskt bolag	57
4.6	Särskilda bestämmelser	57
4.7	Slutbestämmelser	61
4.8	Protokollet	61

Läsanvisningar

I detta avtalshäfte har tagits in författningar (förordningen och lagen inklusive avtalet och protokollet) och propositionen till 1993 års skatteavtal mellan Sverige och Gambia.

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

Även propositionen har försetts med kantrubriker. Dessa kantrubriker anger bl.a. 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. Huvud- och underrubrikerna i propositionsdelen överensstämmer med de i propositionen, dock har numreringen ändrats av RSV för att passa i avtalshäftet.

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

Förkortningar

anv.	anvisningarna till
art.	artikel
BevU	Bevillningsutskottet
def.	definition
förordn. el. förordningen	Förordning (1994:1618) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Gambia
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
lagen	Lag (1994:281) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Gambia
LSI	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
mom.	moment
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
prop.	proposition
rskr.	riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkU	Skatteutskottet
st.	stycke

Förordning (1994:1618) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Gambia;

utfärdad den 15 december 1994.

Regeringen föreskriver följande.

Lagen (1994:281) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Gambia skall träda i kraft den 1 januari 1995 och tillämpas på inkomst som förvärfvas samma dag eller senare.

Avtalet trädde i kraft den 30 november 1994.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1995.

På regeringens vägnar

JAN NYGREN

Stefan Ersson
(Finansdepartementet)

Lag (1994:281) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Gambia;

utfärdad den 28 april 1994.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs följande.

1 § Det avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst som Sverige och Gambia undertecknade den 8 december 1993 skall, tillsammans med det protokoll som är fogat till avtalet och som utgör en del av detta, gälla som lag här i landet.

Avtalets innehåll framgår av bilaga till denna lag.

**Tillämpas endast i
inskränkande
riktning**

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

**Ej progressions-
uppräknig**

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

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

På regeringens vägnar

CARL BILDT

BO LUNDGREN
(Finansdepartementet)

¹ Prop. 1993/94:154, bet. 1993/94:SkU37, rskr. 1993/94:240.

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

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

KAPITEL I

AVTALETS TILLÄMPNINGSOMRÅDE

Artikel 1

Personer på vilka avtalet tillämpas

Def. i art. 4 p. 1
Jfr art. 24 och 26

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

Artikel 2

Skatter som omfattas av avtalet

Se art. 24 p. 6

Gambia

Sverige

1. De skatter på vilka detta avtal tillämpas är
 - a) i Gambia:
 - 1) inkomstskatten (bolag och fysiska personer), och
 - 2) realisationsvinstskatten(i det följande benämnda "gambisk skatt");
 - b) i Sverige:
 - 1) den statliga inkomstskatten, sjömansskatten och kupongskatten däri inbegripna,
 - 2) den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta,
 - 3) den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta artister m.fl,
 - 4) fastighetsskatten, och
 - 5) den kommunala inkomstskatten;(i det följande benämnda "svensk skatt").

¹ Den engelska texten finns i SFS 1994:281; RSV:s anm.

"Nya" skatter

2. Avtalet tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av detta avtal påförs vid sidan av eller i stället för de skatter som anges i punkt 1¹. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall meddela varandra de väsentliga ändringar som vidtagits i respektive skattelagstiftning.

KAPITEL II

DEFINITIONER

Artikel 3

Allmänna definitioner

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

Def. av "Gambia"

a) "Gambia" åsyftar Republiken Gambia och innefattar, när uttrycket används i geografisk betydelse, Gambias territorium, Gambias territorialvatten och andra havsområden över vilka Gambia, i överensstämmelse med folkrättens regler, utövar suveräna rättigheter eller jurisdiktion;

Def. av "Sverige"

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

Def. av "en avtalsslutande stat"

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

Def. av "person"

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

Def. av "bolag"

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

Def. av "företag i en avtalsslutande stat"

f) "företag i en avtalsslutande stat"² och "företag i den andra avtalsslutande staten" åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten;

Def. av "internationell trafik"

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

¹ Se RÅ 1986 ref. 74 och prop. 1990/91:54 s. 288; RSV:s anm.

² Se RÅ 1991 not 228; RSV:s anm.

Def. av "medborgare"

h) "medborgare" åsyftar:

1) en fysisk person som är medborgare i en avtalsslutande stat,

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

Def. av "behörig myndighet"

i) "behörig myndighet" åsyftar:

1) i Gambia, "the Minister of Finance and Economic Affairs", hans befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet vid tillämpningen av detta avtal;

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

Tolkningsregel

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

Artikel 4

Hemvist

Def. av "person med hemvist ..."

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

Jfr art. 1

Uttrycket inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat. Dock skall, såvitt avser Gambia, uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" inbegripa varje person som anses bosatt i Gambia enligt gambisk lagstiftning.

Person bosatt i Gambia

Handelsbolag och dödsbon

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.

Dubbelt hemvist, fysisk person

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

¹ Se RÅ 1987 not 309; RSV:s anm.

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

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

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

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

**Dubbelt hemvist,
annan än fysisk
person**

Artikel 5

Fast driftställe

**Definition: jfr p. 3
anv. 53 § KL**

Exemplifiering

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

2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt:

a) plats för företagsledning,

b) filial,

c) kontor,

d) fabrik,

e) verkstad, och

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

**Byggnadsverk-
samhet m.m.**

3. Uttrycket "fast driftställe" omfattar även plats för byggnads-, anläggnings-, monterings- och installationsverksamhet eller därmed sammanhängande övervakande verksamhet, men endast om verksamheten pågår under en tidrymd som överstiger sex månader.

**Sex månader
Undantag**

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

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

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

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

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

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

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

**Beroende
representant**

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

**Oberoende
representant**

6. Företag i en avtalsslutande stat anses inte ha fast driftställe i den andra avtalsslutande staten endast på den grund att företaget bedriver affärsverksamhet i denna stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, under förutsättning att sådan person därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet. När sådan representant bedriver sin verksamhet uteslutande eller nästan uteslutande för företaget i fråga, anses han emellertid inte såsom sådan oberoende representant som avses i denna punkt i det fall det visas att de villkor som avtalats mellan representanten och företaget inte är sådana som skulle ha avtalats mellan oberoende parter. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i punkt 5 i denna artikel.

**"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 affärs-

verksamhet i denna andra stat (antingen från fast driftställe eller på annat sätt), medför inte i och för sig att någotdera bolaget utgör fast driftställe för det andra.

KAPITEL III

BESKATTNING AV INKOMST

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

1. Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar av fast egendom (inbegripet 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 tillbehör till fast egendom, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, rättigheter på vilka bestämmelserna i privaträtten om fast egendom tillämpas, byggnader, nyttjanderätt till fast egendom¹ samt rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång. Skepp, båtar och luftfartyg anses inte vara fast egendom.

Nyttjande, uthyrning m.m.

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

Fast egendom i näringsverksamhet

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

Artikel 7

Inkomst av rörelse

Def. i art. 3 p. 1 f

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

¹ Jfr RÅ 1989 ref. 37: RSV:s anm.

Inkomstberäkning

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

Avdrag

3. Vid bestämmandet av fast driftställes inkomst medges avdrag för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället, härunder inbegripna utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes. 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 nyttjandet av patent eller annan rättighet, eller i form av ersättning för särskilda tjänster eller för företagsledning eller - utom i fråga om bankföretag - i form av ränta på kapital utlånat till det fasta driftstället. På samma sätt skall vid bestämmandet av fast driftställes inkomst inte beaktas belopp som det fasta driftstället debiterat företagets huvudkontor eller annat företaget tillhörigt kontor (om inte beloppen utgör ersättning för faktiska utgifter) i form av royalty, avgift eller annan liknande betalning för nyttjandet av patent eller annan rättighet, eller i form av ersättning för särskilda tjänster eller företagsledning eller - utom i fråga om bankföretag - i form av ränta på kapital utlånat till företagets huvudkontor eller annat företaget tillhörigt kontor.

4. I den mån inkomst hänförlig till fast driftställe brukat i en avtalsslutande stat bestämmas på grundval av en fördelning av företagets hela inkomst på de olika delarna av företaget¹, hindrar bestämmelserna i punkt 2 inte att i denna avtalsslutande stat den skattepliktiga inkomsten bestäms genom ett 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.

¹ Jfr RÅ 1971 ref. 50; RSV:s anm.

**Artikelns till-
lämplighet**

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

Artikel 8

Sjöfart och luftfart

**Def. i art. 3 p. 1 g
OBS art. 23**

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

**Sjö- och luftfart
inom en stat**

2. Inkomst genom användningen av båt eller skepp som går i trafik uteslutande på inre farvatten eller genom användningen av luftfartyg som endast trafikerar platser inom en stat, får beskattas i den avtalsslutande stat där verksamheten bedrivs.

SAS

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

**Deltagande i pool
etc.**

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

Artikel 9

Företag med intressegemenskap

**Jfr 43 § 1 mom.
KL**

1. I fall då

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

b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i den andra avtalsslutande staten eller äger del i båda dessa företags kapital, iakttas följande. Om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.

Def. i art. 3 p. 1 i

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

Artikel 10

Utdelning

**Källskatt
-bolag 5/15%
-fysisk person
15%**

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

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

a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som äger minst 15 procent av det utdelande bolagets röstberättigade aktiekapital,

b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

-bolag 0%

Sådan utdelning skall - utan hinder av bestämmelserna i a) och b) ovan - inte beskattas i den avtalsslutande stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som äger minst 80 procent av det utbetalande bolagets aktiekapital.

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

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

**Undantag från
p. 1 och 2**

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte, om den som har rätt till utdelningen har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, där bolaget som

Förbud mot extra-territoriell beskattning

betalar utdelningen har hemvist, från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

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

Artikel 11

Ränta

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

Källskatt 5/15%

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 15 procent av röntans bruttobelopp. Om emellertid röntan betalas av ett företag i en avtalsslutande stat till ett företag i den andra avtalsslutande staten med anledning av kreditförsäljning av varor eller industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning får skatten i det angivna fallet utan hinder av föregående mening inte överstiga 5 procent av röntans bruttobelopp, utom i fall då försäljningen sker eller fordran uppkommer mellan närstående personer.

Källskatt 0%

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 skall rönta som anges i punkt 1 beskattas endast i den avtalsslutande stat där mottagaren till röntan har hemvist om

a) mottagaren av röntan är regeringen i en avtalsslutande stat, centralbanken i en avtalsslutande stat eller en politisk underavdelning eller en lokal myndighet i en sådan stat eller

b) röntan betalas av en sådan person som anges i punkt a), eller

c) röntan betalas på grund av lån som beviljas eller garanteras för en period av minst tre år av en finansiell institution av offentligrättslig natur med syfte att främja export och utveckling under förutsättning att den beviljade eller garanterade krediten innehåller

Se p. 4 nedan

Uttrycket "finansiell institution av offentligrättslig natur"

ett element av subvention.

4. Beträffande punkt 3 i denna artikel är det överenskommet att uttrycket "finansiell institution av offentligrättslig natur", vad avser Sverige, omfattar SWEDECORP (Styrelsen för internationellt näringslivsbistånd) och Swedfund International AB liksom varje svensk institution som kan komma att upprättas av Sveriges regering för att fullgöra samma ändamål som de angivna institutionerna.

Def. av "ränta" enl. 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 och 3

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

"Källregel"

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

Intressegemenskap

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.

**Mest gynnad
nations-klausul**

9. Om Gambia i ett framtida avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt med en annan stat än Sverige, som är medlem i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling, (OECD), i artikeln om ränta överenskommer om en lägre skattesats än de som anges i punkt 2 för de olika slag av ränta som anges där tillämpas denna lägre skattesats som om denna hade föreskrivits i punkt 2 för detta slags ränta.

Artikel 12

Royalty

Källskatt 5/12,5%

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

2. Royaltyn får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till royaltyn, får skatten inte överstiga 12,5 procent av royaltyns bruttobelopp. Om royaltyn betalas på grund av patent, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur, får skatten, utan hinder av föregående mening, inte överstiga 5 procent av royaltyns bruttobelopp.

**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 rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken royaltyn härrör, från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken royaltyn betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

"Källregel"

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

eller inte, i en avtalsslutande stat har fast driftställe eller stadigvarande anordning i samband varmed skyldigheten att betala royaltyn uppkommit, och royaltyn belastar det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen, anses royaltyn härröra från den stat där det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen finns.

Intressegemenskap

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

Mest gynnad nations-klausul

7. Om Gambia i ett framtida avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt med en annan stat än Sverige, som är medlem i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling, (OECD), i artikeln om royalty överenskommer om en lägre skattesats än de som anges i punkt 2 för de olika slag av royalty som anges där tillämpas denna lägre skattesats som om denna hade föreskrivits i punkt 2 för detta slags royalty.

Artikel 13

Realisationsvinst

Fast egendom

1. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvat på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6¹ och som är belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i den stat där egendomen är belägen.

Lös egendom i fast driftställe m.m.

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

¹ Jfr RÅ 1989 ref. 37; RSV:s anm.

Skepp och luftfartyg i internationell trafik
OBS art. 23

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.

Båt, skepp och luftfartyg i "inlands" trafik

Vinst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av båt eller skepp som går i trafik uteslutande på inre farvatten eller av luftfartyg som endast trafikerar platser inom en stat, får beskattas i den avtalsslutande stat där verksamheten bedrivs.

SAS

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

Övrig egendom
OBS art.23

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

Avyttring efter avflyttning

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

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

Artikel 14

Självständig yrkesutövning

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. Sådan inkomst får också beskattas i den andra avtalsslutande staten om

Stadigvarande anordning eller

a) den fysiska personen i denna andra avtalsslutande stat har en stadigvarande anordning som regelmässigt står till hans förfogande för att utöva verksamheten, men endast så stor del av den som är hänförlig till denna stadigvarande anordning, eller

mer än 183 dagar

b) den fysiska personen vistas i den andra avtalsslutande staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, men endast så stor del av den som är hänförlig till utövandet av verksamhet i denna stat.

Exempel på "fritt yrke"

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

Artikel 15

Enskild tjänst

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

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

Artikel 16

Styrelsearvode

Jfr SINK

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

Artikel 17

Artister och idrottsmän

Jfr LSI

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

Jfr LSI

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.

Undantag från p. 1 och 2

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 skall inkomst, som artist eller idrottsman i denna egenskap förvärvar genom sin personliga verksamhet, undantas från skatt i den avtalsslutande stat där verksamheten utövas om detta sker inom ramen för ett besök som till väsentlig del finansieras av den andra avtalsslutande staten, politisk underavdelning, lokal myndighet eller offentlig institution i denna andra stat.

Artikel 18

Pension, livränta och liknande ersättning

Utbetalningar enl. socialförsäkringslagstiftningen m.m.

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 avtalsslutande staten.

Def. av "livränta"

2. Med uttrycket "livränta" förstås ett fastställt belopp, som utbetalas periodiskt på fastställda tider under en persons livstid eller under 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 underavdelning eller lokala myndighet till fysisk person på grund av arbete som utförs i denna stats, dess politiska underavdelnings eller lokala myndighets tjänst, beskattas endast i denna stat.

Undantag från p. 1 a;

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

- lokalanställda

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

Pension p.g.a. offentlig tjänst

2. a) Pension, som betalas av, eller från fonder inrättade av, en avtalsslutande stat, dess politiska underavdelning eller lokala myndighet till fysisk person på grund av arbete som utförts i denna stats, dess politiska underavdelnings eller lokala myndighets tjänst, beskattas endast i denna stat.

Undantag från p. 2 a

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

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 underavdelning eller lokala myndighet.

Artikel 20

Studerande

"Understöd" från utlandet

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

Gäller enligt p. 3 endast oinskränkt skattskyldig

2. Såvitt avser bidrag, stipendier och inkomst av anställning som inte omfattas av bestämmelserna i punkt 1, skall en student eller affärspraktikant som avses i nämnda punkt under det undervisningen eller utbildningen pågår vara berättigad till samma befrielse, lättnader och förmåner vid beskattningen som gäller för en person med hemvist i den avtalsslutande stat som han vistas i.

**Inskränkning i
p. 2**

3. Punkt 2 är endast tillämplig om studenten eller affärspraktikanten stannar i mer än sex månader i den avtalsslutande stat i vilken han vistas för sin undervisning eller utbildning.

Artikel 21

Annan inkomst

OBS art. 23

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.

KAPITEL IV

METODER FÖR UNDANRÖJANDE AV DUBBELBESKATTNING

Artikel 22

Undanröjande av dubbelbeskattning

Gambia

1. Beträffande Gambia skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

Avräkning

a) Om person med hemvist i Gambia förvärvar inkomst som enligt svensk lagstiftning och i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Sverige, skall Gambia — med beaktande av bestämmelserna i gambisk lagstiftning beträffande beskattning av inkomst som förvärvats utomlands — från skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den svenska skatt som erlagts för inkomsten.

**Progressions-
förbehåll**

Sverige

Avräkning

OBS p. d nedan

**Progressions-
förbehåll**

OBS 3 § lagen

**Skattefrihet för
utdelning**

OBS p. d nedan

**Matching credit,
tidsbegränsning se
p. e**

**Matching exempt,
tidsbegränsning se
p. e**

**Matching credit/
exempt t.o.m.
1999-12-31**

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

2. Beträffande Sverige skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

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

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

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

d) Vid tillämpningen av a) i denna punkt anses "den skatt som erlagts i Gambia" innefatta gambisk skatt som skulle ha erlagts om inte tidsbegränsad befrielse från eller nedsättning av skatt medgivits enligt bestämmelser om skattelättnader i gambisk lagstiftning avsedd att främja ekonomisk utveckling såvitt befrielsen eller nedsättningen givits beträffande vinst från industriell eller tillverkningsverksamhet eller från jordbruk (inkluderande boskapsuppfödning), skogsbruk, fiske, turism (inkluderande restaurang- och hotellverksamhet), gruvsdrift och stenbrytning, allt under förutsättning att verksamheten bedrivits i Gambia. Vid tillämpningen av c) i denna punkt, skall en skatt om 15 procent på ett underlag beräknat efter svenska regler anses ha erlagts beträffande sådana aktiviteter under de villkor som anges i föregående mening.

e) Bestämmelserna i d) i denna punkt gäller endast under de fem första åren under vilket detta avtal tillämpas. De behöriga myndigheterna kan genom ömsesidig överenskommelse förlänga denna tidsperiod.

KAPITEL V

SÄRSKILDA BESTÄMMELSER

Artikel 23

Begränsningar av förmåner

**Begränsad
"Subject to
tax-regel"**

I fall då person uppstår inkomst, annan än i artikel 10 behandlad utdelning, från källa i annan stat än Gambia och sådan inkomst är undantagen från beskattning i Gambia enligt gambisk lagstiftning och också undantagen från beskattning i Sverige enligt detta avtal, får Sverige ändå beskatta sådan inkomst enligt sin interna lagstiftning utan hinder av detta avtal.

Artikel 24

Förbud mot diskriminering

**Medborgare, 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.

Fast driftställe

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

**Jfr 6 § 1 mom.
1 st. c SFL
Kostnadsavdrag**

3. 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 avtalsslutande stat har till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten avdragsgill vid bestämmandet av sådant företags beskattningsbara förmögenhet på samma villkor som skuld till person med hemvist i den förstnämnda staten.

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

Gambianskt ägande av svenskt företag (och omvänt)

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

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

Artikeln tillämplig på alla skatter

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

Artikel 25

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

Beskattning i strid med avtalet

1. Om en person 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 24 punkt 1, i den avtalsslutande stat där han är medborgare. Saken skall framläggas inom tre år från den tidpunkt då personen i fråga fick vetskap om den åtgärd som givit upphov till beskattning som strider mot bestämmelserna i 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 överenskommelse med den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten i syfte att undvika beskattning som strider mot avtalet. Överenskommelse som träffats genomförs utan hinder av tidsgränser i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning.

Generella överenskommelser

3. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall genom ömsesidig överenskommelse söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkommer i fråga om tolkningen eller tillämp-

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

ningen 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 26

Utbyte av upplysningar

RSV behörig myndighet

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

Integritetsskydd

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

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

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

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

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

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

**Avtalet trädde i
kraft 1994-11-30**

**Avtalet kan sägas
upp tidigast under
år 2000**

Artikel 27

Diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän

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

KAPITEL VI

SLUTBESTÄMMELSER

Artikel 28

Ikraftträdande

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

2. Avtalet träder i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna och dess bestämmelser tillämpas:

a) I Gambia, beträffande inkomstskatt och realisationsvinstskatt, på taxeringsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då avtalet träder i kraft eller senare samt på följande år.

b) I Sverige, beträffande inkomstskatt, på inkomst som förvärfvas den 1 januari det år som följer närmast efter det då avtalet träder i kraft eller senare.

Artikel 29

Upphörande

Detta avtal förblir i kraft till dess att det uppsägs av en avtalslutande stat. Vardera avtalslutande staten kan på diplomatisk väg, skriftligen uppsäga avtalet genom underrättelse härom minst sex månader före utgången av något kalenderår som följer efter en tidrymd av fem år från den dag då avtalet trätt i kraft. I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla:

a) I Gambia, beträffande inkomstskatt och realisationsvinstskatt, på taxeringsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då uppsägningen skedde eller senare.

b) I Sverige, beträffande inkomstskatt, på inkomst som förvärfvas den 1 januari det år som följer närmast efter det då uppsägningen skedde eller senare.

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

Som skedde i London den 8 december 1993, i två exemplar på engelska språket.

För Konungariket Sverige

Lennart Eckerberg

För Republiken Gambia

Mohammadou N. Bobb

PROTOKOLL

Vid undertecknandet av avtalet mellan Konungariket Sverige och Republiken Gambia 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.

Framtida "off-shore"-lagstiftning

Om Gambia i framtiden kommer att införa "offshore"-lagstiftning, skall de behöriga myndigheterna genom ömsesidig överenskommelse bestämma hur avtalet skall tillämpas i förhållande till företag som åtnjuter förmåner enligt den lagstiftningen.

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

Som skedde i London den 8 december 1993, i två exemplar på engelska språket.

För Konungariket Sverige

Lennart Eckerberg

För Republiken Gambia

Mohammadou N. Bobb

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Gambia

1 Ärendet och dess beredning

Prop. 1993/94:154
s. 39

Historik

Gambia är den minsta staten på Afrikas fastland. Landet är till ytan ungefär lika stort som Skåne. Invånarantalet uppgår till cirka 900 000. Gambia är ett av världens fattigaste länder. Ekonomin är dessutom mycket sårbar. Jordnötter och jordnötsprodukter svarar för 80–90 % av exportinkomsterna. Därutöver exporteras fisk och fiskkonserver. Turistindustrin sysselsätter cirka 7 000 personer och står för ungefär 10 % av BNP. Viktiga importvaror är livsmedel, maskiner och fordon, oljeprodukter samt konsumtionsvaror.

På begäran av Gambia inleddes förhandlingar om ingående av ett dubbelbeskattningsavtal i Stockholm i september 1992. Slutförhandlingar ägde rum i Banjul i januari 1993.

Avtalet undertecknades den 8 december 1993. Ett förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Gambia har upprättats inom Finansdepartementet.

Närmast under avsnitt 4 (*avsnitt 2 i detta häfte; RSV:s anm.*) redovisas lagförslaget. Avsnitt 5 (*avsnitt 3 i detta häfte; RSV:s anm.*) behandlar översiktligt inkomstskattesystemet i Gambia. Avtalets innehåll presenteras i avsnitt 6 (*avsnitt 4 i detta häfte, RSV:s anm.*).

2 Lagförslaget

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

Lagen

I förslaget till lag föreskrivs att avtalet tillsammans med det protokoll som är fogat till avtalet skall gälla som lag här i landet (1 §). Vidare regleras där frågan om hur avtalets beskattningsregler skall tillämpas i förhållande till annan skattelag (2 §). Bestämmelsen innebär att beskattning inte kan ske på grund av avtalets regler. Endast om det i annan skattelag såsom 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 förvärvar inkomst som enligt avtalet beskattas endast i Gambia skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen här, dvs. någon progressionsuppräknings skall då inte ske. Sverige har genom progressions-

Ej progressions- uppräknings

**Prop. 1993/94:154
s. 40**

regeln 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 progressionsuppräknings som ges i dubbelbeskattningsavtalen. Skälen härtill är flera, bl.a. innebär det en minskning av arbetsbördan för skattemyndigheterna och en förenkling av regelsystemet. Dessutom är det bortfall av skatt som blir följden av ett avstående från progressionsuppräknings helt försumbart från statsfinansiell synpunkt. Dessa skäl motiverar ett avstående från progressionsuppräknings även i förhållande till Gambia.

Enligt art. 28 träder avtalet i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna. 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.

3 Översiktligt om inkomstskattesystemet i Gambia

3.1 Bolagsbeskattningen

3.1.1 Allmänt

I Gambia hemmahörande bolag

Bolag som är hemmahörande ("resident") i Gambia är i allmänhet skattskyldiga där för all inkomst som härrör från Gambia och för inkomst som överförs till eller mottas i Gambia. Såsom hemmahörande anses bolag som är bildade och registrerade i Gambia eller som bedriver rörelse och har sin verkliga ledning där. Skattesatsen uppgår till 50 %. För det fall ett skatteuttag med 2 % av bolagets omsättning medför en högre skatt utgår skatt i stället med detta belopp. Lägre skattesatser kan under en begränsad tidsperiod komma i fråga för mindre bolag, angående investeringsfrämjande lagstiftning se under avsnitt 5.1.4 (*i detta häfte under avsnitt 3.1.4; RSV:s anm.*).

I Gambia ej hemmahörande bolag

Bolag som inte är hemmahörande ("non-resident") i Gambia beskattas i allmänhet på samma sätt som där hemmahörande bolag, men skatteuttaget sker endast på inkomst/omsättning som härrör från Gambia. Skattesatsen för filialinkomst som upp bärs av i Gambia inte hemmahörande bolag är densamma som för där hemmahörande bolag. Kostnader som huvudkontor har för filial är avdragsgilla med maximalt 0,25 % av den totala omsättningen i Gambia.

Driftkostnader

Alla driftkostnader i rörelsen är i regel avdragsgilla. Avskrivningar ("depreciation allowances") medges med procentsatser från 2 % — cirka 33 % på maskiner/inventarier, fabriker och byggnader. Även nyanskaffningsavdrag ("initial allowance") medges. Sådant avdrag uppgår till 20 % av nettoutgifterna anskaffningsåret för maskiner/inventarier och fabriker. För uppförande av byggnad m.m. uppgår nyanskaffningsavdraget till 4 % av kostnaden.

Särskilda bestämmelser gäller för viss typ av verksamhet, bl.a. beträffande försäkringsverksamhet och gruvsdrift.

Handelsbolag

Handelsbolag utgör inte skattesubjekt utan i stället beskattas delägarna.

Skattelagstiftningen innehåller särskilda bestämmelser mot skatteflykt.

3.1.2 Utdelning, ränta och royalty m.m.

**Prop. 1993/94:154
s. 41
Utdelningsbeskattning i Gambia**

Utdelning från bolag i Gambia till bolag hemmahörande i Gambia är skattepliktig för mottagaren av utdelningen till normal bolagsskattesats. Även utdelning som mottas från utlandet är i regel skattepliktig i Gambia. Också sådan utdelning beskattas efter normal bolagsskattesats. Någon källskatt liknande vår kupongskatt utgår inte i Gambia. Skatt på utdelning som betalas till bolag som inte är hemmahörande i Gambia tas i stället ut efter den skattesats som gäller för bolag hemmahörande i Gambia. Om mottagaren av utdelningen är ett utländskt bolag, innebär det angivna att skatten normalt uppgår till 50 % eller 2 % av omsättningen i Gambia. Samma princip gäller för royalty och arvoden ("fees").

**Ränteintäkter och
-kostnader**

Räntekostnader hänförliga till intäkternas förvärvande är avdragsgilla. Räntebetalningar till bolag hemmahörande i Gambia är i regel skattepliktiga. På ränta som betalas till bolag som inte är hemmahörande i Gambia tas en preliminär källskatt ut med 50 %. Avräkning medges för slutlig skatt på räntan.

Royalty

Royalty som betalas av bolag hemmahörande i Gambia är avdragsgill om den är att anse som en driftkostnad i rörelsen. Royalty som betalas till i Gambia hemmahörande bolag behandlas som vanlig skattepliktig inkomst. Detsamma gäller för royalty som betalas från Gambia till i Gambia icke hemmahörande bolag.

Arvoden

Vad som angetts för royalty gäller även för arvoden.

Carry-forward

3.1.3 Förluster

Förluster som inte kan utnyttjas ett år får utnyttjas under senare år ("carry forward"). En tidsbegränsning på 6 år gäller.

3.1.4 Investeringsfrämjande lagstiftning

I likhet med många utvecklingsländer har Gambia lagstiftning som syftar till att främja investeringar ("investment incentives"). Genom denna lagstiftning ges viss typ av verksamhet förmånlig behandling i skattehänseende. Bestämmelserna återfinns i "the Development Act, 1988". Bestämmelserna omfattar utvecklingsprojekt ("development projects") inom vissa områden, såsom skogs- och jordbruk, turism, gruvsdrift och tillverkningsindustrin. För "godkänd" verksamhet utfärdas ett särskilt tillstånd ("development certificate"). De mest omfattande förmånerna som ges i ett development certificate är skattelättnaderna ("tax credit certificates"). Skattelättnaderna omfattar bolagsskatt, omsättnings-skatt och tull (såvitt gäller tull endast viss typ av utrustning och vissa produkter). Skattebefrielse medges helt eller delvis under en tid inte överstigande 2 år. Såvitt gäller tull kan tiden dock för viss typ av utrustning förlängas 3–5 år.

3.2 Fysiska personer

Prop. 1993/94:154 s. 42

Fysiska personer som är bosatta i Gambia ("resident") är precis som bolag skattskyldiga där för all inkomst som härrör från Gambia och för inkomst som överförs till eller mottas i Gambia. Fysiska personer som inte är bosatta i Gambia ("non-resident"), beskattas endast för inkomst som härrör från Gambia.

I princip är all inkomst skattepliktig. Till inkomst av anställning räknas förutom kontant ersättning även naturaförmåner. Inkomst från anställning anses härröra från Gambia oavsett varifrån ersättningen betalas om anställningen helt eller delvis utövas i Gambia. Det angivna gäller dock inte om tjänsterna utförs för en arbetsgivare som inte är hemmahörande i Gambia och den anställde vistas i Gambia under en tidrymd understigande 183 dagar under ett år samt ersättningen är skattepliktig i ett annat land. Bostadsförmån kan i vissa fall undantas från beskattning. Avdrag medges för kostnader för intäkternas förvärvande. Grundavdrag medges med D 5 000 för bosatta och även för icke bosatta som är medborgare i Gambia. I det lägsta inkomstskiktet (beskattningsbar

inkomst till och med D 10 000) utgår skatt med 10 %. I inkomstskiktet D 10 000—20 000 utgår skatt med 15 %. För inkomster mellan D 20 000—30 000 utgår skatt med 20 %. I skiktet D 30 000—40 000 uppgår skatten till 25 %. För inkomster därutöver tas skatt ut med 35 %. För fysiska personer som bedriver rörelse kan skatt alternativt — om skatten därigenom blir högre — tas ut med 3 % av omsättningen.

3.3 Realisationsvinstbeskattning

Alla realisationsvinster är inte skattepliktiga men realisationsvinst vid försäljning av fast egendom och rörelseegendom är i allmänhet skattepliktig. Skattskyldiga är såväl bolag som fysiska personer. Skattesatsen för bolag uppgår till 25 % av vinsten eller — om skatten i sådant fall blir högre — 10 % av försäljningspriset. För fysiska personer gäller en motsvarande bestämmelse, men skattesatsen är 15 % resp. 5 %.

4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll

4.1 Bakgrund

**OECD:s och FN:s
modellavtal före-
bilder**

**Prop. 1993/94:154
s. 43**

Avtalet är utformat i nära överensstämmelse med de bestämmelser som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderat för bilaterala dubbelbeskattningsavtal ("Model Tax Convention on Income and on Capital", 1992). Utformningen har emellertid också påverkats av att Gambia är ett utvecklingsland. Vissa bestämmelser har därför formulerats i enlighet med de rekommendationer som Förenta Nationerna (FN) utfärdat för förhandlingar mellan utvecklade länder och utvecklingsländer ("United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries", 1980).

4.2 Avtalets tillämpningsområde

**Personer som om-
fattas av avtalet**

Art. 1 anger de personer som omfattas av avtalet. I enlighet med denna bestämmelse, som överensstämmer med motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal, skall avtalet tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna. För att avtalet skall vara tillämpligt krävs således dels att fråga är om sådan person som avses i art. 3 punkt 1 d eller

	<p>e, dels att denna person i enlighet med bestämmelserna i art. 4 punkt 1 har hemvist i en avtalsslutande stat. På grund av dessa bestämmelser är avtalet således endast tillämpligt i fråga om personer som enligt den interna lagstiftningen i en avtalsslutande stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet samt under vissa i art. 4 punkt 1 tredje stycket angivna villkor såvitt avser handelsbolag och dödsbon. Uttrycket inbegriper i princip endast person som är oinskränkt skattskyldig, dvs. inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat. Generellt betyder kravet på oinskränkt skattskyldighet anspråk på ett faktiskt skatteuttag. Såsom framgått av redogörelsen för skattesystemet i Gambia beskattas en person som är bosatt där endast för inkomst som anses ha källa där eller för inkomst som överförs till eller mottas i Gambia. Därför har särskilt angivits i punkt 1 andra stycket att vad avser Gambia skall uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" inbegripa varje person som anses bosatt där enligt lagstiftningen i Gambia. Endast en person som avtalet tillämpas på är berättigad till de skattenedsättningar som föreskrivs i avtalet. ...</p>
Källstatsprincipen i Gambia	
Uttrycket "person med hemvist ..." omfattar personer bosatta i Gambia	
RSV:s kommentar	<p><i>Som framgår av det ovan sagda tillämpar Gambia en form av källstatsprincipen, dvs. endast inkomst som har källa i eller som överförs till eller mottas i Gambia beskattas där. Enligt den i OECD:s modellavtal (artikel 4 punkt 1) intagna definitionen av "person med hemvist i en avtalsslutande stat" inbegriper uttrycket inte person som är skattskyldig i en stat endast för källa i denna stat. För att i Gambia bosatta personer skall anses vara "person med hemvist ..." har därför ett tillägg gjorts (se artikel 4 punkt 1 andra stycket andra meningen) till den i OECD:s modellavtal intagna och normalt använda definitionen.</i></p>
Prop. 1993/94:154 s. 43	<p>... Ett handelsbolag i en av de avtalsslutande staterna är med tillämpning av den angivna bestämmelsen berättigad att erhålla nedsättning av t.ex. källskatt på utdelning i enlighet med reglerna i art. 10 i den mån handelsbolagets inkomst är skattepliktig i denna stat på samma sätt som inkomst som tillfaller en person som har hemvist där. Det spelar ingen roll om det är handelsbolaget eller dess delägare som utgör skattesubjekt. Har ett handelsbolag hemmahörande i en av de avtalsslutande staterna exempelvis tre delägare varav endast två har skatterättslig hemvist i staten i fråga medan den tredje har hemvist i en tredje stat, har handelsbolaget — om dess inkomster beskattas hos delägarna — rätt att erhålla de nedsättningar av källskatt som följer av avtalets regler beträffande två tredjedelar av den inkomst som upp bärs från den andra avtalsslutande staten. Det bör dock i detta sammanhang framhållas</p>
Handelsbolag	

Skatter som omfattas av avtalet

Prop. 1993/94:154 s. 44

att de förmåner som följer av bestämmelserna i avtalet i vissa fall begränsas genom bestämmelserna i art. 23 och protokollet.

Art. 2 punkt 1 upptar de skatter på vilka avtalet är tillämpligt. Av punkt 2 — 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 1 angivna skatterna. Det kan noteras att art. 24 (Förbud mot diskriminering) utan hinder av bestämmelserna i denna artikel skall tillämpas på skatter av varje slag och beskaffenhet.

4.3 Definitioner m.m.

Allmänna definitioner

RSV:s kommentar

Prop. 1993/94:154 s. 44

Tolkning av avtal

Hemvistreglerna

Art. 3 innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Innehållet i artikeln överensstämmer i stort sett med OECD:s modellavtal, dock att definitionen av "internationell trafik" (p. 1 g) har fått en i förhållande till modellavtalet något avvikande utformning. Anledningen härtill är att hemvistet i stället för verklig ledning 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. ...

I artikel 3 punkt 1 f definieras uttrycken "företag i en avtalslutande stat" och "företag i den andra avtalslutande staten". Uttrycket "ett företag" innefattar därvid fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse, se t.ex. RÅ 1991 not 228. Detta innebär att om en fysisk person med hemvist i Sverige bedriver rörelse i Gambia så är denna fysiska person vid tillämpningen av avtalet att anse som "ett företag i Sverige".

... När det gäller tolkning av dubbelbeskattningsavtal och då bl.a. den i art. 3 punkt 2 intagna bestämmelsen får vi hänvisa till vad som anförts därom i propositionen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (prop. 1989/90:33 s. 42 f., jfr även prop. om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och de baltiska staterna, exempelvis mellan Sverige och Litauen, prop. 1993/94: 7, s. 52 f. och 63).

Art. 4 innehåller regler som avser att fastställa var en person skall anses ha hemvist vid tillämpningen av avtalet. Artikeln överensstämmer, förutom vad avser den redan under art. 1 kommenterade avvikelserna samt avseende bestämmelserna rörande handelsbolag och dödsbon, med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. Väsentligt att förstå vid avtals tillämpning är att hemvistregler-

na i art. 4 inte har någon betydelse för var en person skall anses vara bosatt enligt intern skattelagstiftning. De reglerar endast var en person har sitt hemvist vid tillämpning av avtalet. Det angivna innebär att avtalets hemvistregler saknar relevans exempelvis då det gäller att avgöra huruvida utdelning på svenska aktier skall beläggas med kupongskatt eller — i enlighet med de nya reglerna för utdelning på svenska aktier till personer bosatta i Sverige — vara skattefria. Utdelning från svenskt bolag till en fysisk person som i skattehänseende anses bosatt i Sverige enligt intern svensk skattelagstiftning, men som har hemvist i ett annat land enligt ett dubbelbeskattningsavtal skall således inte beläggas med kupongskatt.

**Dubbel bosättning
- dubbelt hemvist**

Punkterna 2 och 3 reglerar s.k. dubbel bosättning, dvs. fall där den skattskyldige enligt svenska regler för beskattning anses bosatt i Sverige och enligt reglerna för beskattning i Gambia anses bosatt där. Vid tillämpningen av avtalet skall i sådana fall den skattskyldige anses ha hemvist endast i den avtalslutande stat i vilken han har hemvist enligt angivna avtalsbestämmelser. En person som anses bosatt i såväl Sverige som Gambia enligt resp. stats interna regler men som vid tillämpningen av avtalet anses ha hemvist i Gambia 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.

**Prop. 1993/94:154
s. 45**

Fast driftställe

Art. 5 definierar uttrycket "fast driftställe" i avtalet. Uttrycket har i förevarande avtal fått en något annan innebörd än uttrycket har i OECD:s modellavtal. Detta gäller bl.a. bestämmelserna i punkterna 3 och 6. Punkt 2 innehåller endast en uppräkningslista — på intet sätt uttömmande — av exempel, som vart och ett kan anses utgöra fast driftställe. Dessa exempel skall dock ses mot bakgrund av den allmänna definitionen i punkt 1. Detta innebär att de uttryck som räknas upp i punkt 2 "plats för företagsledning", "filial", "kontor" osv. skall tolkas så att dessa platser för affärsverksamhet utgör fasta driftställen endast om de uppfyller villkoren i punkt 1.

Byggnadsverksamhet etc.

Punkt 3 föreskriver att byggnadsverksamhet etc. utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår under längre tid än 6 månader. Bestämmelsen är utformad efter FN:s modellavtal. Motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal omfattar inte explicit monteringsverksamhet eller övervakande verksamhet och föreskriver dessutom en tidrymd som överstiger 12 månader för att fast driftställe skall föreligga. Bestämmelsen i punkt 6 följer också FN:s modellavtal, dock att en person i förevarande avtal skall anses som oberoende representant även om denne bedriver sin verksam-

het nästan uteslutande eller uteslutande för företaget i fråga under förutsättning att avtalsvillkoren följer armslängdsprincipen. 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 inte kan anses som oberoende representant i den mening som avses i punkt 6 och om bolaget har och regelmässigt använder fullmakt att ingå avtal i moderbolagets namn utgör emellertid dotterbolaget fast driftställe för sitt moderbolag.

De svenska reglerna

Bestämmelserna om "fast driftställe" i svensk lagstiftning finns i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL. För att ett företag i Gambia skall kunna beskattas för inkomst av rörelse från fast driftställe i Sverige enligt art. 7 i avtalet krävs att sådant driftställe föreligger enligt bestämmelserna i avtalet. Naturligtvis förutsätter detta att skattskyldighet föreligger även enligt svensk skattelagstiftning (jfr 2 § i den föreslagna lagen om dubbelbeskattningsavtal med Gambia). I de flesta fall torde när fast driftställe föreligger enligt avtalets bestämmelser detta också föreligga enligt bestämmelserna i KL, men inkomstuppdelningen i avtalet och intern svensk rätt överensstämmer givetvis inte i samtliga fall (se vidare under avsnitt 4.4)(*avsnitt 2.4 i detta häfte; RSV:s anm.*).

4.4 Avtalets beskattningsregler

**Prop. 1993/94:154
s. 46**

**Uttrycket "får
beskattas"**

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 fördelats enligt avtalet sker beskattning i Sverige enligt svensk lagstiftning. Har rätten att beskatta viss inkomst här inskränkts genom avtal måste denna begränsning iakttas. I fall en inkomst "får beskattas" i en avtalsslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6–21, innebär detta inte att den andra staten fråntagits rätten att beskatta inkomsten i fråga. Beskattning får ske även i den andra staten om så kan ske enligt dess interna beskattningsregler, men den dubbelbeskattning som uppkommer måste i sådana fall undanröjas. Hur detta genomförs regleras i art. 22.

Fast egendom

Inkomst av fast egendom får enligt *art. 6* beskattas i den stat där egendomen är belägen. Enligt KL beskattas inkomst av 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. 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

Inkomst av rörelse

Art. 7 innehåller regler om beskattning av *rörelseinkomst*. Sådan inkomst beskattas enligt huvudregeln i punkt 1 endast i den stat där företaget är hemmahörande. Om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i den andra staten, får emellertid inkomst som är hänförlig till driftstället beskattas i denna stat. Begreppet "fast driftställe" har definierats i *art. 5* och avser att reglera när ett företag i en avtalsslutande stat skall anses ha sådan närvaro/aktivitet i den andra avtalsslutande staten att denna andra stat skall få beskatta del av företagets rörelseinkomst.

Inkomstberäkning enl. svenska regler

Om ett företag hemmahörande i Gambia 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.

Armslängdsprincipen

Vid bestämmandet av fördelningen av inkomster mellan fast driftställe och huvudkontor skall armslängdsprincipen 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).

Utgifter

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

Prop. 1993/94:154 s. 47

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 svensk rätt. Som framgår av punkt 7 är inte denna artikel tillämplig på inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar. Om t.ex. ett svenskt aktiebolag erhåller utdelning, ränta, royalty eller realisationsvinst från Gambia är artiklarna 10-13 tillämpliga på dessa inkomster. Vid beskattningen i Sverige utgör dock dessa inkomster inkomst av näringsverksamhet.

**Prop. 1993/94:154
s. 47**

Sjö- och luftfart

Art. 8 behandlar beskattning av inkomst av rörelse i form av sjöfart och luftfart i internationell trafik. Sådana inkomster beskattas enligt punkt 1 endast i den stat där det företag som bedriver verksamheten har hemvist. Detta gäller även om företaget har fast driftställe i den andra staten. På initiativ av Gambia har i punkt 2 tagits in en bestämmelse som reglerar inkomst genom användning av båt eller skepp som går i trafik uteslutande på inre farvatten eller genom användningen av luftfartyg som endast trafikerar platser inom en stat. Sådant inkomst får beskattas i den stat där verksamheten bedrivs. De särskilda reglerna för SAS i punkt 3 innebär att avtalet endast reglerar beskattningen av den del av SAS inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren.

**Företag med
intressegemenskap**

Art. 9 innehåller sedvanliga regler om omräkning av inkomst vid obehörig vinstöverföring mellan företag med intressegemenskap. De i punkt 1 angivna reglerna innebär givetvis inte någon begränsning eller utvidgning av en avtalslutande 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 utdelning. Definitionen av uttrycket "utdelning", som återfinns i punkt 3, överensstämmer i huvudsak med den i OECD:s modellavtal. Definitionen gäller som brukligt endast vid tillämpning av art. 10. Om uttrycket förekommer i andra artiklar kan det ha en annan betydelse.

**Beskattningen i
källstaten**

Enligt punkt 2 får utdelning från bolag med hemvist i en avtalslutande stat 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 äger minst 15 % av det utbetalande bolagets röstberättigade aktiekapital. I övriga fall får skatten inte överstiga 15 % av utdelningens bruttobelopp (p. 2 b). Av bestämmelserna i andra stycket i punkt 2 framgår emellertid att källskatt inte alls får tas ut om utdelningen tas emot av ett bolag i en avtalslutande stat som äger minst 80 % av det utbetalande bolagets aktiekapital. För svenska bolag med dotterbolag utomlands är bestämmelserna om

begränsning av källstatens rätt att ta ut källskatt på utdelning de centrala bestämmelserna i svenska dubbelbeskattningsavtal. Eftersom Sverige normalt undantar utdelning från utländska dotterbolag som betalas till svenska moderbolag från skatt i moderbolagets hand minskar varje procent i källskatt direkt nettoavkastningen på investeringen utomlands. Mot denna bakgrund innebär givetvis svensk avtalspolicy att utdelning från utländska dotterbolag till svenska moderbolag helst helt skall undantas från källskatt.

Uttrycket "mottagaren har rätt till ..."

**Prop. 1993/94:154
s. 47**

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

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

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

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 nu angivna fall tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 21 punkt 1 (Annan inkomst). Inte heller är - som framgår ovan - begränsningsreglerna i denna artikel tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat om utdelningen är hänförlig till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning som det mottagande företaget har i den avtalsslutande stat där det utdelande bolaget har hemvist. Beskattningen i källstaten skall i sådant fall 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. 1993/94:154
s. 48

Ränta

Art. 11 behandlar *ränta*. Enligt punkt 1 får ränta beskattas i den stat där mottagaren har hemvist. Vad som menas med ränta framgår av punkt 5 (jfr vad som angetts beträffande utdelning under art. 10, samma principer gäller också för ränta). Även källstaten får enligt punkt 2 beskatta ränta, men skatten får i sådant fall inte överstiga 15 % av räntans bruttobelopp. Av bestämmelsen framgår dock att skatten inte får överstiga 5 % på ränta som betalas med anledning av vissa kreditförsäljningar. Av punkt 3 framgår att källskatt inte alls får tas ut i vissa fall, bl.a. då fråga är om ränta som betalas till en avtalsslutande stat eller till centralbanken i en avtalsslutande stat. Ränta som härrör från tredje stat eller som härrör från den avtalsslutande stat i vilken den skattskyldige har hemvist beskattas enligt art. 21 punkt 1 (Annan inkomst) endast i hemviststaten.

RSV:s kommentar

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

Prop. 1993/94:154
s. 48

**Intern svensk
skattelagstiftning**

Bestämmelserna i punkterna 1, 2 och 3 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 intern skattelagstiftning 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).

Det kan noteras att punkt 9 innehåller en "mest gynnad nationbestämmelse" av innehåll att en lägre skattesats än den nu föreskrivna skall tillämpas i källstaten, avseende de olika slag av räntebetalningar som enligt detta avtal får beskattas i källstaten, om Gambia i ett framtida avtal med ett annat OECD-land än Sverige, avtalar om en lägre skattesats än de som framgår av punkt 2.

Royalty

**Prop. 1993/94:154
s. 49**

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, samma princip gäller också för royalty) omfattar i likhet med OECD:s modellavtal i dess nuvarande lydelse (1992 års modellavtal; RSV:s anm.) inte leasingavgifter och andra ersättningar för rätten att nyttja lös egendom. Beträffande sådana avgifter och ersättningar skall i stället bestämmelserna i art. 7 (Inkomst av rörelse) tillämpas. Enligt punkt 2 får också källstaten ta ut skatt på royaltybetalningar men denna skatt får inte överstiga 12,5 % av royaltyns bruttobelopp om mottagaren har rätt till royaltyn. För royaltybetalningar som utgår som ersättning för nyttjandet av patent och vissa andra liknande rättigheter (industriroyalty) är källskatten begränsad till 5 % av royaltyns bruttobelopp. Royalty som utbetalas från Sverige till person med hemvist i Gambia får således beskattas här, men skatten får inte överstiga 12,5 resp. 5 % av royaltyns bruttobelopp.

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.

Det kan noteras att liksom ränteartikeln innehåller denna artikel en "mest gynnad nation-bestämmelse" (p. 7) av innehåll att lägre skattesatser än de nu angivna skall tillämpas i källstaten om Gambia i ett framtida avtal med en annan OECD-stat än Sverige, avtalar om lägre skattesatser än de som framgår av punkt 2.

RSV:s kommentar

Artikel 12 behandlar - som framgår av det ovan redovisade - endast royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är således inte tillämplig i fråga om royalty som har källa i tredje stat eller på royalty från en avtalsslutande stat som betalas till en person med hemvist 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. 1993/94:154
s. 49**

Realisationsvinst

Art. 13 behandlar beskattning av *realisationsvinst*. Bestämmelserna skiljer sig något från motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. Vinst vid avyttring av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik resp. vinst vid avyttring av lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp eller luft-

Utflyttningsregel	<p>fartyg beskattas enligt punkt 3 endast i den stat där personen i fråga har hemvist. I punkt 3 har på initiativ av Gambia också intagits en bestämmelse som reglerar vinst vid överlåtelse av båt eller skepp som går i trafik uteslutande på inre farvatten resp. vinst vid överlåtelse av luftfartyg som endast trafikerar platser inom en stat. Sådan vinst får beskattas i den avtalsslutande stat där verksamheten bedrivs (jfr art. 8 p. 2). Även en sedvanlig SAS-regel har intagits i denna punkt. I punkt 5 återfinns en bestämmelse som möjliggör för Sverige att beskatta fysisk person, som har haft sitt hemvist i Sverige men som fått hemvist i Gambia, för realisationsvinst som härrör från överlåtelse av andelar eller andra rättigheter i ett bolag om överlåtelsen inträffar vid något tillfälle under de 10 år som följer närmast efter det att personen i fråga upphört att ha hemvist i Sverige. Det kan noteras att enligt art. 23 får Sverige beskatta all inkomst (utom utdelning) från källa i annan stat än Gambia under förutsättning att inkomsten är undantagen från beskattning i Gambia, oberoende av att sådan inkomst enligt någon annan bestämmelse i avtalet är undantagen från beskattning i Sverige. Att märka är att de avtalsslutande parterna naturligtvis är helt överens om att begreppet inkomst i avtalet även omfattar realisationsvinst.</p>
Begränsad subject to tax-regel	
"Inkomst" innefattar reavinst	
RSV:s kommentar	<p><i>Definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 omfattar nyttjanderätt till fast egendom och således bland annat svenska bostadsrätter. Sverige kan således beskatta realisationsvinst som uppkommer då en person med hemvist i Gambia avyttrar en svensk bostadsrätt (jfr RÅ 1989 ref. 37). 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 Gambia vid betalningstillfället hindrar inte avtalet att vinsten beskattas i Sverige.</i></p>
Prop. 1993/94:154 s. 50	
Fritt yrke	<p>Enligt art. 14 beskattas inkomst som fysisk person förvärfvar av <i>fritt yrke</i> eller annan självständig verksamhet i regel endast där yrkesutövaren har hemvist. Självständig yrkesutövning kan endast utövas av fysisk person varför uttrycket fysisk person i punkt 1 endast innebär ett förtydligande i förhållande till OECD:s modellavtal. Utövas verksamheten från en stadigvarande anordning i den andra staten som regelmässigt står till hans förfogande eller om personen i fråga vistas i den andra avtalsslutande staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod får dock inkomsten även beskattas i denna andra stat. Den del av inkomsten som i sådana fall får beskattas i denna andra stat är dock begränsad till vad som är hänförligt till den stadigvarande anordningen resp. till så stor del av inkomsten som är hänförligt till den i denna andra stat bedrivna</p>

Uttrycket "fritt yrke"

verksamheten.

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

Enskild tjänst

Art. 15 behandlar beskattning av inkomst av *enskild tjänst*. Huvudregeln är att sådan inkomst beskattas endast i hemviststaten. Detta gäller t.ex. om arbetet utförs där eller i en tredje stat. Punkt 1 innebär att sådan inkomst i princip också får beskattas i den andra avtalslutande staten om arbetet utförs där. Undantag från denna regel gäller vid viss korttidsanställning under de förutsättningar som anges i punkt 2. I sådana fall sker beskattning endast i inkomsttagarens hemviststat. I punkt 3 har intagits särskilda regler om beskattning av arbete ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik och en sedvanlig regel angående SAS.

RSV:s kommentar

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

Prop. 1993/94:154 s. 50

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

RSV:s kommentar

Styrelsearvoden som svenska bolag betalar till i utlandet bosatt styrelseledamot är skattepliktig inkomst enligt bestämmelserna i SINK oavsett om ledamoten bevistat mötet eller inte.

**Prop. 1993/94:154 s. 50
Artister och idrottsmän**

Beskattning av inkomst som artister och idrottsmän uppbär genom sin verksamhet regleras i art. 17. Sådan inkomst får beskattas i den stat där verksamheten utövas (p. 1). Detta gäller oavsett om inkomsten förvärvas under utövande av fritt yrke eller enskild tjänst. Enligt punkt 2 får inkomsten beskattas i den stat där artisten eller idrottsmannen utövar verksamheten, även om

ersättningen tillfaller en annan person (t.ex. arbetsgivare hos vilken artisten eller idrottsmannen är anställd) än artisten eller idrottsmannen själv. Enligt punkt 3 undantas från beskattning i verksamhetsstaten dock inkomst som en artist eller idrottsman förvärvar genom sin personliga verksamhet, om verksamheten utförs inom ramen för ett besök som till väsentlig del finansieras av den andra avtalsslutande staten, politisk underavdelning, lokal myndighet eller offentlig institution i denna andra stat.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1993/94:154
s. 51**

**Pension, livränta
m.m.**

Art. 18 behandlar beskattning av *pension, livränta och liknande ersättning* samt *utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen*. Sådan pension som betalas av eller från fonder inrättade av en avtalsslutande stat eller dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter till fysisk person på grund av arbete som utförts i statens eller myndighetens tjänst omfattas dock inte av denna artikel, utan av art. 19 punkt 2. I fråga om sådan i art. 18 behandlad ersättning får den beskattas i den avtalsslutande stat från vilken den härrör.

Offentlig tjänst

Inkomst av *offentlig tjänst* — med undantag för pension — beskattas enligt *art. 19* i regel endast i den stat som betalar ut inkomsten i fråga (p. 1 a). Under vissa i punkt 1 b angivna förutsättningar beskattas emellertid sådan ersättning endast i inkomsttagarens hemviststat. I punkt 2 finns bestämmelser rörande beskattning av pension på grund av tidigare offentlig tjänst. Sådan pension beskattas endast i källstaten (p. 2 a), om inte personen i fråga har hemvist och är medborgare i den andra staten (p. 2 b). I sådana fall sker beskattning endast i hemviststaten. Enligt punkt 3 beskattas i vissa fall ersättning av offentlig tjänst enligt reglerna i art. 15 (Enskild tjänst), art. 16 (Styrelsearvoden) resp. art. 18 (Pension m.m.).

Studering etc.

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

Annan inkomst

Inkomst som inte behandlas särskilt i art. 6—20 beskattas enligt *art. 21 (Annan inkomst)* som huvudregel endast i inkomsttagarens hemviststat. Dessa bestämmelser tillämpas dock normalt inte då inkomsten är hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning i den andra staten (p. 2). Som tidigare påpekats är det viktigt att notera att artikelns tillämpningsområde inte är begränsat till inkomst som härrör från en avtalsslutande stat, utan också avser 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. Viktigt att observera är också att artikelns tillämpningsområde även omfattar 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.

4.5 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning

4.5.1 Allmänt

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

Prop. 1993/94:154 s. 52

Matching credit

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 och att mottagen utdelning i vissa fall är skattefri i Sverige i mottagande bolags hand trots att normala krav för att erhålla skattefrihet inte har uppfyllts, s.k. matching exempt. Bestämmelserna återfinns i punkt 2 d och skall tillämpas under de 5 första åren under vilket avtalet tillämpas (p. e). 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 för godkännande.

Matching exempt

4.5.2 Skattefrihet i Sverige för utdelning från bolag i Gambia till svenskt bolag

Art. 22 punkt 2 c innehåller bestämmelser om skattefrihet i Sverige för utdelning från bolag i Gambia till svenskt bolag. Bestämmelserna hänvisar till de interna svenska reglerna om skattefrihet för utdelning från utländska dotterbolag i 7 § 8 mom. SIL, se prop. 1990/91:107 s. 28 ff. För att sådan utdelning skall vara undantagen från svensk skatt krävs dels att vissa villkor om äganderättsförhållanden m.m. är uppfyllda och dels att den inkomstbeskattning som det utländska företaget underkastats är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett om inkomsten förvärvats av ett svenskt bolag. Med "jämförlig" avses en skatt på 15 % beräknad på ett underlag enligt svenska regler för beskattning. Vid tillämpningen av punkt 2 c anges i punkt 2 d att en skatt om 15 % skall anses ha erlagts avseende viss verksamhet.

För närvarande pågår ett omfattande lagstiftningsarbete rörande den svenska företagsbeskattningen. En fråga som behandlas är beskattningen av utdelning på utländska aktier. Lagstiftningsarbetet kan komma att medföra förändringar av den skattemässiga behandlingen i Sverige på utdelning som mottas på utländska aktier. Ett delbetänkande som bl.a. rör denna fråga har lämnats av 1992 års företagsskatteutredning (SOU 1994:13).

4.6 Särskilda bestämmelser

Begränsningar av förmåner

Prop. 1993/94:154 s. 53

Begränsad "subject to tax-regel"

Exempel

Art. 23 innehåller en bestämmelse enligt vilken de förmåner som följer av avtalet under vissa förutsättningar kan begränsas. Bestämmelsen har tillkommit med anledning av att endast inkomst som anses ha sin källa i Gambia eller som överförs till eller mottas där beskattas i Gambia. För Sveriges del tar bestämmelsen främst sikte på det fall då en person uppbär inkomst (annan än utdelning enligt art. 10) från källa i en annan stat än Gambia och inkomsten enligt gambisk lagstiftning är undantagen från skatt i Gambia och också undantagen från skatt i Sverige på grund av bestämmelserna i avtalet. Sverige får i sådant fall ändå beskatta inkomsten enligt sin interna lagstiftning utan hinder av detta avtal. Bestämmelsen kan belysas med följande exempel.

En person uppbär inkomst från försäljning av en fastighet i en tredje stat. Personen anses vid tillämpningen av detta avtal enligt reglerna i art. 4 ha hemvist i Gambia. Eftersom inkomsten inte härrör från Gambia beskattas den inte i Gambia om den inte överförs dit eller tas emot där. Enligt reglerna i art. 13 punkt 4 skall i

detta fall inkomsten beskattas endast i Gambia, men enligt bestämmelsen i art. 23 får denna inkomst vid tillämpningen av detta avtal ändå beskattas i Sverige om personen enligt svenska regler är skattskyldig för inkomsten i Sverige. Anledningen till att art. 23 undantar utdelningsinkomst från sin tillämpning är att Sverige inte har något anspråk på att ta ut full kupongskatt på utdelning som är undantagen från beskattning i den andra avtalsslutande staten för att undvika kedjebeskattning av bolagsinkomst.

**Förbud mot
diskriminering**

I art. 24 återfinns bestämmelser om förbud i vissa fall mot *diskriminering* vid beskattningen. Dessa regler är som tidigare omnämnts tillämpliga på skatter av varje slag och beskaffenhet (p. 6). Detta innebär att bestämmelserna i denna artikel kan åberopas beträffande arvs- och gåvoskatt, mervärdeskatt, energiskatt etc. Syftet med skatteavtal är i första hand att eliminera eller minska de skattehinder som finns för ett fritt utbyte av varor, kapital och tjänster. Bl.a. genom regler som förhindrar diskriminerande beskattning bidrar avtalen till ökade investeringar och ett ökat utbyte av varor och tjänster mellan de avtalsslutande staterna. Diskrimineringsregeln i detta avtal överensstämmer i princip med OECD:s modellavtal vilket innehåller tämligen utförliga kommentarer till bestämmelsen. Kortfattat skall dock några av de viktigaste principerna i artikeln redovisas. Ett vanligt missförstånd är att omfattningen av förbudet mot diskriminering är lika vidsträckt som betydelsen av detta uttryck enligt allmänt språkbruk. Viss typ av diskriminering eller olikabehandling är emellertid tillåten. Att så är fallet framgår redan av punkt 1.

- medborgarskap

I punkt 1 slås fast att diskriminering på grund av medborgarskap är förbjuden och att medborgare i en avtalsslutande stat inte skall bli mindre fördelaktigt behandlad än vad en medborgare i den senare staten blir under samma förhållanden. När det gäller uttrycket "under samma förhållanden" har detta en central betydelse och avser skattskyldig (fysisk eller juridisk person eller annan sammanslutning) som vid tillämpningen av allmänna lagar och föreskrifter på skatteområdet både rättsligt och faktiskt befinner sig i en i huvudsak likartad situation som den person som är medborgare i den andra staten. Om således en utländsk medborgare hävdar att han i enlighet med bestämmelserna i denna punkt diskriminerats skall bedömningen av om så är fallet grunda sig på en jämförelse mellan hur en svensk medborgare skulle ha behandlats under i övrigt oförändrade förhållanden. Endast om en svensk medborgare vid denna jämförelse skulle ha givits en fördelaktigare skattemässig behandling än den utländske medborgaren föreligger diskriminering enligt punkt 1 (se t.ex. RÅ 1988 ref 154). Av detta följer t.ex. att om en avtalsslutande stat gör åtskillnad mellan sina

egna medborgare beroende på om de i skattehänseende är att betrakta som bosatta i landet eller inte, är denna stat inte skyldig att behandla medborgare i den andra staten, vilka skattemässigt *inte är* att betrakta som bosatta i landet, på samma sätt som sina egna medborgare *som är* skattemässigt bosatta i landet, utan endast förpliktad att ge dem samma behandling som i landet icke bosatta egna medborgare. Ett aktuellt exempel är att det av vissa gjordes gällande att det stred mot diskrimineringsförbudet i skatteavtalen att bibehålla kupongskatten på utdelning på svenska aktier till personer bosatta i utlandet, samtidigt som skattefrihet infördes på utdelning på svenska aktier för personer bosatta i Sverige. Som redan konstaterats är detta dock en felsyn eftersom regeln tillåter olikabehandling mellan bosatta resp. icke bosatta personer.

- fast driftställe

Bestämmelserna i punkt 2 tar inte sikte på diskriminering på grund av medborgarskap utan diskriminering på grund av ett företags faktiska belägenhet. Bestämmelsen gäller utan åtskillnad och oavsett medborgarskap alla personer med hemvist i en avtalslutande stat som har fast driftställe i en annan avtalslutande stat. Som framgår av ordalydelsen innebär det inte otillåten diskriminering att av praktiska skäl beskatta personer som inte har hemvist men har fast driftställe i den egna staten annorlunda än personer med hemvist där som bedriver samma verksamhet under förutsättning att detta inte medför en beskattning som är mindre fördelaktig för de förstnämnda än för de sistnämnda. I enlighet med denna bestämmelse är det endast resultatet som räknas varför det är tillåtet att anpassa sättet för beskattningen till de särskilda förhållanden under vilka denna sker. Det innebär bl.a. att skattesatsen för ett utländskt fast driftställe kan vara en annan än för ett inhemskt driftställe under förutsättning att totalresultatet blir detsamma. Syftet med bestämmelsen är att i fråga om skatter på industriell verksamhet och handel förhindra att fasta driftställen till utländska företag diskrimineras i jämförelse med inhemska företag inom samma verksamhetsområde. En situation där diskrimineringsförbudet kan bli tillämpligt är när en stat beskattar överföring av vinstmedel från en filial till bolagets hemviststat men inte beskattar motsvarande överföring från filial till huvudkontor som sker inom den egna staten.

- utländskt ägande

Punkt 4 förbjuder en avtalslutande stat att ge företag mindre förmånlig behandling på grund av att dess kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras — direkt eller indirekt — av person med hemvist i den andra avtalslutande staten. Viktigt att observera såvitt avser denna bestämmelse är att den endast avser beskattningen av företaget som sådant och således inte omfattar beskattningen av de personer som äger eller kontrollerar företagets kapital.

Prop. 1993/94:154
s. 55

Bestämmelsens syfte är att tillförsäkra skattskyldiga med hemvist i samma stat lika behandling. I RÅ 1987 ref 158 ansågs en bestämmelse motsvarande denna medföra att realisationsvinstbeskattning enligt bestämmelserna i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL skulle underlåtas vid koncernintern överlåtelse av organisationsaktier mellan två svenska aktiebolag trots att det gemensamma moderbolaget var ett utländskt bolag. Regeringsrätten har nyligen i två förhandsbesked (RÅ 1993 ref 91) behandlat diskrimineringsförbudets omfattning såvitt avser koncernbidrag mellan svenska aktiebolag som ingår i internationella koncerner. I det ena fallet ägde X AB samtliga andelar i det amerikanska bolaget Y Inc. som i sin tur ägde samtliga aktier i Z AB. Frågan gällde om — mot bakgrund av innehållet i 2 § 3 mom. SIL — den omständigheten att det mellanliggande bolaget var amerikanskt hindrade att X AB med skattemässig verkan gav Z AB koncernbidrag. Skatterättsnämnden ansåg i sitt beslut att diskrimineringsregelns förbud mot beskattning eller därmed sammanhängande krav som är "av annat slag" medförde rätt att i denna situation få bidraget behandlat enligt reglerna i 2 § 3 mom. SIL. Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens uppfattning och fastställde nämndens förhandsbesked.

Det andra fallet gällde möjligheten att samtidigt tillämpa diskrimineringsreglerna i olika dubbelbeskattningsavtal. Det tyska bolaget X AG ägde samtliga andelar i det schweiziska bolaget A AG och mer än 90 % av andelarna i det tyska bolaget B AG. Dessa båda bolag ägde samtliga aktier i Z AB resp. Y AB. Frågan gällde om Z AB och Y AB med tillämpning av diskrimineringsreglerna i Sveriges avtal med Tyskland resp. Schweiz kunde ge varandra koncernbidrag med skattemässig verkan. Frågan besvarades nekande av Skatterättsnämnden eftersom bestämmelserna i varje dubbelbeskattningsavtal är avsedda att tillämpas enbart de avtalslutande staterna emellan och inte i förhållande till en stat som inte är avtalspart. Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens uppfattning och fastställde förhandsbeskedet. Skatterättsnämnden har dock i ett ärende som rörde Sveriges avtal med de nordiska länderna ansett att förutsättningar för koncernbidrag förelåg på grund av att de länder som var inblandade omfattades av samma dubbelbeskattningsavtal. Avgörandet har inte prövats av Regeringsrätten.

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

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1993/94:154
s. 55**

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

4.7 Slutbestämmelser

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

Enligt art. 28 träder avtalet i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna. Avtalet tillämpas i Sverige på inkomst som förvärfvas den 1 januari det år som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare.

**Prop. 1993/94:154
s. 56**

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

4.8 Protokoll

Framtida "off-shore"-lagstiftning

Till avtalet är fogat ett protokoll som utgör en integrerande del av avtalet. Av protokollet framgår att om Gambia i framtiden inför någon form av offshorelagstiftning, skall de behöriga myndigheterna genom en ömsesidig överenskommelse bestämma hur avtalets regler skall tillämpas på företag som åtnjuter förmåner enligt sådan lagstiftning. De avtalsslutande staterna är överens om att i avsaknad av en sådan ömsesidig överenskommelse skall några förmåner enligt avtalet inte ges till personer som åtnjuter speciella skatteprivilegier enligt en sådan offshorelagstiftning.