

Skatteavtal

Barbados

RSV 360 - 052 utgåva 1

Riksskatteverket

SKATTEAVTALET MED BARBADOS

(1991 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1991:1742 har beaktats.

Förord

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

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

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

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

Solna i augusti 1996

Anitra Steen

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningar	9
Förordning (1991:1742) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Barbados	11
Lag (1991:1510) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Barbados	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Barbados	14
Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Barbados	39
1 Inledning	39
2 Lagförslaget	39
3 Skattesystemet i Barbados	40
4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll	43
4.1 Avtalets tillämpningsområde	44
4.2 Definitioner m.m.	45
4.3 Avtalets beskattningsregler	53
4.4 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning ...	66
4.5 Särskilda bestämmelser	67
4.6 Slutbestämmelser	72
5 Lagrådets hörande	73

Läsanvisningar

I detta avtalshäfte har tagits in författningarna (förordningen och lagen inklusive avtalet) till 1991 års skatteavtal mellan Sverige och Barbados.

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

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

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

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

Förkortningar

anv.	anvisningarna till
art.	artikel
BevU	Bevillningsutskottet
def.	definition
förordn. el. förordningen	Förordning (1991:1742) om dubbelbeskatt- ningsavtal mellan Sverige och Barbados
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
lagen	Lag (1991:1510) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Barbados
LSI	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontroll- uppgifter
mom.	moment
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
prop.	proposition
RR	Regeringsrätten
rskr.	riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkU	Skatteutskottet
st.	stycke

Förordning (1991:1742) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Barbados;

utfärdad den 5 december 1991.

Regeringen föreskriver följande.

Lagen (1991:1510) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Barbados skall träda i kraft den 1 januari 1992 och tillämpas

a) beträffande skatt som innehålls vid källan, på belopp som betalas eller överförs den 1 januari 1992 eller senare till person med hemvist utomlands, och

b) beträffande andra skatter, på inkomst som förvärfvas den 1 januari 1992 eller senare.

Avtalet träder i kraft den 29 december 1991.

På regeringens vägnar

BO LUNDGREN

Stefan Ersson
(Finansdepartementet)

Lag (1991:1510) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Barbados;

utfärdad den 28 november 1991.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs följande.

1 § Det avtal för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst som Sverige och Barbados undertecknade den 1 juli 1991 skall gälla som lag här i landet.

Avtalets innehåll framgår av bilaga till denna lag.

**Tillämpas endast
i inskränkande
riktning**

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

**Progressions-
uppräknig**

3 § Om en person som är bosatt i Sverige förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i artikel 20 i avtalet beskattas endast i Barbados skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen i Sverige. Taxeras personen i fråga till statlig inkomstskatt för annan inkomst som är att hänföra till förvärvsinkomst skall dock följande iakttas. Först uträknas den statliga inkomstskatt som skulle ha påförts om den skattskyldiges hela förvärvsinkomst beskattats endast i Sverige. Därefter fastställs hur stor procent den sålunda uträknade skatten utgör av hela den beskattningsbara inkomst på vilken skatten beräknats. Med den därmed erhållna procentsatsen tas skatt ut på den förvärvsinkomst som skall beskattas i Sverige. Förfarandet skall användas endast om detta leder till högre skatt.

¹Prop. 1991/92:11, SkU2, rskr. 4.

Avtal mellan Sverige och Barbados för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst

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

Artikel 1

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

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

Artikel 2

*Skatter som omfattas av avtalet***Sverige**

1. De skatter på vilka detta avtal tillämpas är

a) i Sverige:

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

2) ersättningsskatten och utskiftningsskatten,

3) bevillningsavgiften för vissa offentliga föreställningar,

4) den kommunala inkomstskatten, och

5) vinstdelningsskatten

(i det följande benämnda "svensk skatt");

Barbados

b) i Barbados:

1) inkomstskatten (däri inbegripet inkomstskatt på försäkringspremier),

2) bolagsskatten (däri inbegripet skatt på filialinkomster), och

3) petroleumutvinningsskatten

(i det följande benämnda "skatt som uttagits i Barbados").

"Nya" skatter

2. Avtalet tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de skatter som anges i punkt 1². De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall meddela varandra de väsentliga ändringar som vidtagits i respektive skattelagstiftning.

¹Den engelska originaltexten finns i SFS 1991:1510; RSV:s anm.

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

Artikel 3

Allmänna definitioner

1. Om inte sammanhanget föranleder annat, har vid tillämpningen av detta avtal följande uttryck nedan angiven betydelse:
- Def. av "Sverige"** a) "Sverige"¹ åsyftar Konungariket Sverige och innefattar, när uttrycket används i geografisk betydelse, Sveriges territorium, Sveriges territorialvatten och andra havsområden över vilka Sverige, i överensstämmelse med folkrätten, utövar suveräna rättigheter eller jurisdiktion,
- Def. av "Barbados"** b) "Barbados" åsyftar ön Barbados och dess territorialvatten, innefattande vattenområde utanför detta territorialvatten som i enlighet med folkrätten och lagstiftningen i Barbados utgör ett område inom vilket Barbados äger utöva sina rättigheter med avseende på havsbotten och dennas underlag samt dessas naturtillgångar,
- Def. av "avtalslutande stat"** c) "en avtalslutande stat" och "den andra avtalslutande staten" åsyftar Sverige eller Barbados, 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 avtalslutande stat"** f) "företag i en avtalslutande stat"² och "företag i den andra avtalslutande staten" åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalslutande stat respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalslutande staten,
- Def. av "internationell trafik"** g) "internationell trafik" åsyftar transport med skepp eller luftfartyg som används av företag i en avtalslutande stat, utom då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i den andra avtalslutande staten,
- Def. av "medborgare"** h) "medborgare" åsyftar:
1) fysisk person som är medborgare i en avtalslutande stat,
2) juridisk person, handelsbolag och annan sammanslutning som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalslutande stat,
- Def. av "behörig myndighet"** i) "behörig myndighet" åsyftar:
1) i Sverige, finansministern, dennes befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet vid tillämpningen av detta avtal,
2) i Barbados, finansministern eller dennes befullmäktigade ombud.

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

²Se RÅ 1991 not 228; RSV:s anm.

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"¹ person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet, dock att, beträffande handelsbolag och dödsbo, 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 personen som sådan eller hos dess delägare.

Jfr art. 1

Dubbelt hemvist, fysisk person

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

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

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

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

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

Dubbelt hemvist annan än fysisk person

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

¹Jfr prop. 1995/96:121 och RR:s dom den 14 juni 1996 i mål nr 1716-1993; RSV:s anm.

²Se RÅ 1987 not 309; RSV:s anm.

Artikel 5

Fast driftställe

Definition

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "fast driftställe" en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs¹.

Exemplifiering

2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt:

- a) plats för företagsledning,
- b) filial,
- c) kontor,
- d) fabrik,
- e) verkstad,
- f) lagerbyggnad, i fråga om person som tillhandahåller andra personer lagerutrymme,
- g) affär eller annat försäljningsställe,
- h) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar,

Byggnadsverksamhet etc.

i) plats för byggnads-, anläggnings-, monterings-, installations- eller muddringsverksamhet, borrhälsplattform eller skepp som används för utforskning eller utveckling av naturtillgångar i en avtalsslutande stat, men endast om verksamheten pågår under en tidrymd av mer än sex månader, däri inbegripet tid för därmed sammanhängande övervakande verksamhet, och

6 månader

j) innehavet av avsevärd maskinell eller annan utrustning men endast om utrustningen innehas under en tidrymd av mer än sex månader.

Innehav av maskinell utrustning m.m.

Undantag

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

- a) användningen av anordningar uteslutande för lagring eller utställning av företaget tillhöriga varor,
- b) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för lagring eller utställning,
- c) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för bearbetning eller förädling genom annat företags försorg,
- d) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för inköp av varor eller inhämtande av upplysningar för företaget,
- e) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att för företaget bedriva annan verksamhet av förberedande eller biträdande art.

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

Beroende representant

4. Om en person, som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 5 tillämpas, är verksam i en avtalsslutande stat för ett företag i den andra avtalsslutande staten, 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

a) han har och i denna stat regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn samt verksamheten inte är begränsad till sådan som anges i punkt 3 och som - om den bedrevs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet - inte skulle göra denna stadigvarande plats för affärsverksamhet till fast driftställe enligt bestämmelserna i nämnda punkt, eller

b) han inte har sådan fullmakt men regelmässigt i den förstnämnda staten innehar varulager från vilket han för företagets räkning regelbundet levererar varor, om transaktionerna mellan representanten och företaget inte skedde på samma villkor som gäller vid transaktioner mellan fristående företag.

Oberoende representant

5. Företag anses inte ha fast driftställe i en avtalsslutande stat endast på den grund att företaget bedriver affärsverksamhet i denna stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, under förutsättning att sådan person därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet. 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 sådant fall tillämpas bestämmelserna i punkt 4.

"Närstående företag"

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

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

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

Def av "fast egendom"

2. Uttrycket "fast egendom" har den betydelse som uttrycket har enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen. Uttrycket inbegriper dock alltid tillhör till fast

egendom, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, rättigheter på vilka bestämmelserna i privaträtten om fast egendom tillämpas, byggnader, nyttjanderätt till fast egendom¹ samt rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång.

**Brukande, ut-
hyrning etc.**

3. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas på inkomst som förvärvas 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
Jfr art. 13 p 4 a**

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

**Verksamhet av
"samma eller
liknande slag"
Jfr art. 13 p. 4 b**

2. Om företag i en avtalsslutande stat, vilket har fast driftställe i den andra avtalsslutande staten, bedriver rörelse i denna andra stat på annat sätt än genom det fasta driftstället och verksamheten är av samma eller liknande slag som den som bedrivs från det fasta driftstället, får inkomsten av sådan verksamhet - utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 - hänföras till det fasta driftstället, såvida inte företaget visar, att verksamheten inte skäligen kunde ha bedrivits från det fasta driftstället.

Inkomstberäkning

3. Om företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe, hänförs, om inte bestämmelserna i punkt 4 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

4. 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.

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

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

6. I den mån inkomst hänförlig till fast driftställe brukat i en avtalsslutande stat bestämmas på grundval av en fördelning av företagets hela inkomst på de olika delarna av företaget, hindrar bestämmelserna i punkt 3 inte att i denna avtalsslutande stat den skattepliktiga inkomsten bestäms genom sådant förfarande¹. Den fördelningsmetod som används skall dock vara sådan att resultatet överensstämmer med principerna i denna artikel.

Otillräcklig information

7. Om den information som är tillgänglig för vederbörande skattemyndighet är otillräcklig för att bestämma den inkomst som skall hänföras till ett fast driftställe, får sådan inkomst bestämmas genom skön eller uppskattning av skattemyndigheten, förutsatt att sådan skön eller uppskattning sker i överensstämmelse med de principer som föreskrivits i denna artikel.

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

Artikels tillämplighet

9. 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. 24 och 29**

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

SAS

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

Deltagande i pool etc.

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

¹Jfr RÅ 1971 ref. 50; RSV:s anm.

Artikel 9

Företag med intressegemenskap¹

1. I fall då

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

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

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

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

Jfr art. 3 p. 1 i

Artikel 10

Utdelning

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

Källskatt:

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

OBS art. 24 och 29

¹Jfr 43 § 1 mom. KL

22 Avtalet

- max. 5 %

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

- max. 15 %

b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

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

Def. av "utdelning"
enl. art. 10

3. Med uttrycket "utdelning" förstås i denna artikel inkomst av aktier, 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.

Skattefrihet för utdelning

4. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 är utdelning från bolag med hemvist i Barbados till bolag med hemvist i Sverige undantagen från svensk skatt i den mån utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk lagstiftning¹, om båda bolagen hade varit svenska. Sådan skattebefrielse medges dock endast om

Villkor för skattefrihet

Def. i art. 23
p. 1 d

a) den vinst av vilken utdelningen betalas underkastats den normala bolagsskatten i Barbados eller en därmed jämförlig inkomstskatt, antingen i Barbados eller någon annanstats, eller

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

Undantag från p. 1 och 2

5. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte, om den som har rätt till utdelningen har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, från där bolaget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 15.

Förbud mot extra-territoriell beskattning

6. En avtalsslutande stat får inte ta ut någon skatt på utdelning som betalas av ett bolag som inte har hemvist i denna stat, utom såvitt avser

¹Se 7 § 8 mom. sjätte och sjunde styckena SIL; RSV:s anm.

a) utdelning som betalas till en person med hemvist i denna stat,

b) utdelning som är hänförlig till ett fast driftställe eller stadigvarande anordning i denna stat.

Bolagets icke utdelade vinst får inte heller bli föremål för beskattning i denna stat, även om utdelningen eller den icke utdelade vinsten helt eller delvis utgörs av inkomst som uppkommit i denna stat.

"Branch profits tax", max. 5 %

7. Om bolag med hemvist i en avtalsslutande stat har fast driftställe i den andra avtalsslutande staten och förvärvar inkomst från det fasta driftstället, får överföring av sådan inkomst från det fasta driftstället till bolaget med hemvist i den förstnämnda avtalsslutande staten - utan hinder av övriga bestämmelser i detta avtal - beskattas enligt lagstiftningen i den andra avtalsslutande staten, men skatten på sådan överföring får inte överstiga 5 procent. Sådan skatt skall dock inte utgå i den mån den överförda inkomsten har återinvesterats i denna andra avtalsslutande stat.

Artikel 11

Ränta

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

2. Röntan får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till röntan får skatten inte överstiga 5 procent av röntans bruttobelopp.

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 skall rönta, som betalas till

a) en avtalsslutande stat eller något av dess organ, däri inbegripet "the Central Bank of Barbados", "the Barbados Development Bank", Sveriges Riksbank, Riksgäldskontoret, Exportkreditnämnden och AB Svensk Exportkredit samt sådana andra institutioner i endera avtalsslutande staten som de behöriga myndigheterna kan komma överens om enligt artikel 26, eller

b) person med hemvist i en avtalsslutande stat på grund av skuld garanterad eller försäkrad av denna avtalsslutande stat eller något av dess organ, däri inbegripet de institutioner som nämnts i a) ovan, vara undantagen från skatt i den andra avtalsslutande staten.

**Källskatt
max. 5 %**

OBS art. 24 och 29

**Undantag från
p. 1 och 2**

**Def. av "ränta"
enligt art. 11**

4. 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 inbegripet 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**

5. 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

a) det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen, eller

b) affärsverksamhet som avses i artikel 7 punkt 2.

I sådana fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 15.

"Källregel"

6. Ränta anses härröra från en avtalsslutande stat om utbetalaren är den staten själv, 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

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

Artikel 12

Royalty

**Källskatt max. 5%
OBS art. 24 och 29**

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 5 procent av royaltyns bruttobelopp.

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

3. Med uttrycket "royalty" förstås i denna artikel varje slags betalning som mottas såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biograffilm och film eller band för radio- eller televisionssändning, 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. Utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 skall royalty för upphovsrätt för nyttjandet av eller för rätten att nyttja litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (inbegripet royalty för biograffilm samt film och band för användning i radio eller television), som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, vara undantagen från beskattning i den förstnämnda staten.

OBS art. 29

**Undantag från
p. 1, 2 och 4**

5. Bestämmelserna i punkterna 1, 2 och 4 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 yrkesutövning i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken royaltyn betalas äger verkligt samband med

a) det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen, eller

b) affärsverksamhet som avses i artikel 7 punkt 2.

I sådana fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 15.

"Källregel"

6. Royalty anses härröra från en avtalsslutande stat om utbetalaren är staten själv, 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

Intressegemenskap

driftstället eller den stadigvarande anordningen finns.

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

Artikel 13

Ersättning för företagsledning

1. Ersättning för företagsledning, som betalas av person med hemvist i en avtalsslutande stat till företag i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

**Källskatt
max. 5 %**

2. Ersättningen får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där den som erlägger ersättningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till ersättningen får skatten inte överstiga 5 procent av ersättningens bruttobelopp.

Def. av "ersättning för företagsledning" enligt art. 13

3. Med uttrycket "ersättning för företagsledning" förstås i denna artikel ersättning av varje slag till person, som inte är anställd av den som erlägger ersättningen, för eller på grund av tillhandahållandet av rådgivning på det industriella eller kommersiella området eller av tjänster av företagsledande eller teknisk natur eller av liknande tjänster eller bistånd. Uttrycket inbegriper dock inte ersättning för sådan självständig yrkesverksamhet som anges i artikel 15.

Undantag från p. 1 och 2

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte, om det företag till vilket ersättningen för företagsledning betalas har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken ersättningen betalas, från där beläget fast driftställe samt de tjänster för vilka ersättningen betalas äger verkligt samband med

- a) det fasta driftstället, eller
 - b) sådan verksamhet som avses i artikel 7 punkt 2.
- I sådana fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7.

Intressegemenskap

5. Då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och mottagaren eller mellan dem båda och annan person ersättningen för företagsledning, med hänsyn till de tjänster för vilka ersätt-

ningen betalas, överstiger det belopp, som skulle ha avtalats mellan utbetalaren och mottagaren om sådana förbindelser inte förelegat, tillämpas bestämmelserna i denna artikel endast på sistnämnda belopp. I sådant fall får överskjutande del beskattas enligt lagstiftningen i vardera avtalsslutande staten med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

Artikel 14

Realisationsvinst

Fast egendom

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

Lös egendom i fast driftställe m.m.

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

Skepp och luftfartyg OBS art. 24 och 29

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

SAS

Beträffande vinst som förvärvas av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS) tillämpas bestämmelserna i denna punkt 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).

Andelar i bolag

4. Vinst på grund av överlåtelse av andelar i ett bolag som har hemvist i en avtalsslutande stat får beskattas i denna stat².

Övrig egendom

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

OBS art. 29

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

²Jfr 53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. a SIL; RSV:s anm.

Artikel 15

Självständig yrkesutövning

1. Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar genom att utöva fritt yrke eller annan självständig verksamhet, beskattas endast i denna stat utom i följande fall då inkomsten också får beskattas i den andra avtalsslutande staten:

Stadigvarande anordning

a) om han i den andra avtalsslutande staten har stadigvarande anordning, som regelmässigt står till hans förfogande för att utöva verksamheten; i sådant fall får endast så stor del av inkomsten beskattas i denna andra avtalsslutande stat som är hänförlig till denna stadigvarande anordning; eller

Vistelse överstigande 90 dagar

b) om han vistas i den andra avtalsslutande staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger 90 dagar under beskattningsåret i den andra staten; i sådant fall får endast så stor del av inkomsten beskattas i denna andra stat som är hänförlig till verksamheten som utövas där.

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, kirurg, advokat, ingenjör, arkitekt, tandläkare och revisor utövar.

Artikel 16

Enskild tjänst

1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 17, 19, 20 och 21 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 eller på uppdrag av arbetsgivare som inte har hemvist i den andra staten, samt

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

**Undantag från
p. 1 och 2
- ombordanställda

- SAS-anställda**

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

Artikel 17

Styrelsearvode och ersättning till tjänstemän i högre företagsledande ställning

**Styrelsearvode
o.dyl.**

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

Lön etc.

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

Artikel 18

Inkomst som förvärfvas av underhållningsartister och sportutövare

Agentarvoden etc.

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 15 och 16 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar genom sin personliga verksamhet i den andra avtalsslutande staten i egenskap av underhållningsartist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionsartist eller musiker, eller av sportutövare, beskattas i denna andra stat.

2. I fall då inkomst genom personlig verksamhet, som underhållningsartist eller sportutövare utövar i denna egenskap, inte tillfaller underhållningsartisten eller sportutövaren själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 15 och 16, beskattas i den avtalsslutande stat där underhållningsartisten eller sportutövaren utövar verksamheten.

3. I fall då personlig verksamhet som utövas av sådan underhållningsartist eller sportutövare som avses i punkt 1 tillhandahålls i en avtalsslutande stat av ett företag i den andra avtalsslutande staten, får - utan hinder av bestämmelserna i artikel 7 eller artikel 15 - inkomst som sådant företag förvärfvar genom att tillhandahålla sådan verksamhet, beskattas i den avtalsslutande stat där verksamheten utövas.

**Undantag från
p. 1, 2 och 3**

4. Utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1, 2 och 3 skall inkomst som förvärfvas genom verksamhet som avses i punkt 1 undantas från beskattning i den avtalsslutande stat där denna verksamhet utövas om

a) besöket av underhållningsartisten eller sportutövaren i denna stat till avsevärd del finansieras genom allmänna medel från den andra avtalsslutande staten, något av dess organ eller lokal myndighet,

b) inkomsten förvärfvas av en organisation vars verksamhet bedrivs utan vinstsyfte och vars inkomst inte till någon del betalas till innehavare, medlemmar eller någon av organisationens andelsägare eller kan användas för dessas personliga syften, eller

c) inkomsten förvärfvas av underhållningsartisten eller sportutövaren på grund av tjänster utförda åt sådan organisation som avses i b).

Artikel 19

Pension

Pension

Om inte bestämmelserna i artikel 20 punkt 2 föranleder annat, får pension som härrör från en avtalsslutande stat beskattas i denna stat.

Artikel 20

Offentlig tjänst

Lön m.m.

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

Undantag

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

Lokalanställda

1) är medborgare i denna stat, eller

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

Pension

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

**Undantag från
p. 1 och 2**

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

"Understöd" från annan stat	<p>Artikel 21 <i>Studering och praktikanter</i></p> <p>1. Studerande eller praktikant, som har eller omedelbart före vistelse 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.</p>
Anslag, stipendier och anställningsinkomst	<p>2. Beträffande sådana anslag, stipendier och ersättningar för arbete som inte omfattas av punkt 1, skall en student eller praktikant som avses i punkt 1, dessutom vara berättigad att under sådan utbildning eller praktik erhålla samma befrielse, lindring eller nedsättning av skatter som är tillämpliga för personer med hemvist i den stat som han besöker, förutsatt att studenten eller praktikanten vistas i denna stat under en tidrymd överstigande sex månader.</p>
OBS art. 24 och 29	<p>Artikel 22 <i>Annan inkomst</i></p> <p>Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som inte uttryckligen nämnts i föregående artiklar av detta avtal, beskattas endast i denna avtalsslutande stat. Förvärvas sådan inkomst från källa i den andra avtalsslutande staten får inkomsten dock beskattas också i denna andra stat.</p>
Metodartikeln Sverige	<p>Artikel 23 <i>Undanröjande av dubbelbeskattning</i></p> <p>1. Beträffande Sverige skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:</p>
Avräkning från inkomstskatt	<p>a) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt Barbados lagstiftning och i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Barbados, 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 skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i Barbados för inkomsten.</p>
Se p. c nedan	<p>b) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i artikel 20 beskattas endast i Barbados, får Sverige - vid bestämmandet av svensk progressiv skatt - beakta inkomsten som skall beskattas endast i Barbados.</p>
Progressionsförbehåll	
Se 3 § lagen	

Uttrycket "skatt som erlagts i Barbados"

c) Vid tillämpningen av a) ovan skall uttrycket "skatt som erlagts i Barbados" anses innefatta inkomstskatten och bolagsskatten i Barbados som skulle ha erlagts om inte befrielse från eller nedsättning av skatt medgivits enligt följande bestämmelser om skattelättnader avsedda att främja ekonomisk utveckling:

Matching credit

1) lagen om skattelättnader i vissa fall (the Fiscal Incentive Act), Cap. 71 A, och lagen om stöd till hotellverksamhet (the Hotel Aids Act), Cap. 72, och

2) andra bestämmelser som senare kan komma att införas vilka medger befrielse från eller nedsättning av skatt, efter överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna.

Uttrycket "den normala bolagsskatten i Barbados";

d) Vid tillämpningen av artikel 10 punkt 4 skall uttrycket "den normala bolagsskatten i Barbados" anses innefatta inkomstskatten och bolagsskatten i Barbados som skulle ha erlagts om inte befrielse från eller nedsättning av skatt medgivits enligt de bestämmelser om skattelättnader som åsyftas ovan i c).

Matching exempt

Tillämpligheten av c och d

e) Bestämmelserna ovan i c) och d) skall inte tillämpas beträffande en bestämmelse om skattelättnad som ändrats efter undertecknandet av detta avtal om ändringen utgör en väsentlig sådan. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan dock komma överens om att bestämmelserna ovan i c) och d) ändock skall tillämpas på en sådan bestämmelse efter det att den ändrats på angivet sätt.

Tidsbegränsning av c och d t.o.m. år 2001

f) Bestämmelserna ovan i c) och d) gäller de första tio åren under vilka detta avtal tillämpas. De behöriga myndigheterna skall överlägga för att avgöra om dessa bestämmelser skall tillämpas efter denna tidsperiod.

Barbados

2. Beträffande Barbados skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

Avräkning från inkomstskatt

a) I enlighet med bestämmelserna i Barbados lagstiftning om avräkning från skatt som uttagits i Barbados av skatt som betalas i annat land än Barbados (vilken lagstiftning inte skall påverka den allmänna princip som anges här), skall

Avräkning av bakomliggande bolagsskatt

1) svensk skatt, som enligt svensk lag och i överensstämmelse med detta avtal betalas, antingen direkt eller genom skatteavdrag, på inkomst som härrör från källa i Sverige (med undantag, såvitt gäller utdelning, för skatt som utgår på vinst av vilken utdelningen betalas), avräknas mot varje skatt som uttagits i Barbados som beräknats på samma vinst eller inkomst som den svenska skatten,

2) i fråga om utdelning från bolag med hemvist i Sverige till bolag som har hemvist i Barbados och som direkt eller indirekt behärskar minst 10 procent av kapitalet i det utbetalande bolaget, vid avräkningen medräknas, förutom varje svensk skatt

som skall avräknas under a) 1), den svenska skatt som det utbetalande bolaget erlagt på vinst av vilken utdelningen betalas.

Spärrbelopp

b) Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av skatten som utan sådan avräkning belöper på den inkomst som får beskattas i Sverige.

Artikel 24

Begränsningar av förmåner

**I källstaten,
ej begränsning av
skatt enligt art.
6-23**

1. En person med hemvist i en avtalsslutande stat som förvärvar inkomst som härrör från den andra avtalsslutande staten skall inte, i denna andra avtalsslutande stat, vara berättigad till de förmåner som anges i artiklarna 6 (Inkomst av fast egendom) - 23 (Undanröjande av dubbelbeskattning), om

- ägandet

a) 50 procent eller mindre av det verkliga intresset i en sådan person (eller, i fråga om bolag, 50 procent eller mindre av antalet aktier inom varje aktieslag) ägs, direkt eller indirekt, av en eller flera fysiska personer med hemvist i en av de avtalsslutande staterna, eller

- "treaty shopping"

b) en sådan persons inkomst till väsentlig del används, direkt eller indirekt, för att infria förpliktelser (inbegripet förpliktelser att erlägga ränta och royalty) till personer med hemvist i någon annan än en avtalsslutande stat.

**Offshorebolag,
utanför avtalets
tillämpningsområde**

2. Ett bolag som är berättigat till någon särskild skattelättnad enligt "Exempt Insurance Act", Cap. 308A, "Off-shore Banking Act", Cap. 325, "International Business Companies (Exemption from Taxes) Act", Cap. 77 eller någon annan huvudsakligen likartad lag i Barbados, skall inte vara berättigat till några förmåner enligt detta avtal.

**Undantag från
p. 1;
börsbolag**

3. Bestämmelserna i punkt 1 skall inte tillämpas om den person som förvärvar inkomsten är ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat vars viktigaste aktieslag är föremål för en betydande och regelbunden omsättning på en erkänd aktiebörs.

4. Om en av de avtalsslutande staterna avser att vägra en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten skattelättnader med stöd av denna artikel, skall de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägga med varandra.

**Medborgarskap;
se def. i art. 3
p. 1 h**

Fast driftställe

**Filialinkomster
(jfr art. 10 p. 7),
försäkringsgivare
och utländska
försäkringsbolag**

**Barbadiskt ägande
av svenskt företag
(och omvänt)**

**Artikelns till-
lämplighet**

Artikel 25

Förbud mot diskriminering

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.

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 slag².

3. Utom i de fall då bestämmelserna i artikel 9 punkt 1, artikel 11 punkt 7, artikel 12 punkt 7 eller artikel 13 punkt 5 tillämpas, är ränta, royalty, ersättning för företagsledning 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.

4. Bestämmelserna i punkt 2 skall inte anses medföra hinder för Barbados att tillämpa sina beskattningsregler beträffande filialinkomster eller beträffande försäkringsgivare som inte har hemvist i Barbados eller utländska försäkringsbolag såvitt avser inkomst av försäkringspremier, vilka får beskattas enligt de procentsatser som anges i Inkomstskattelagen (Income Tax Act).

5. Företag i en avtalsslutande stat, vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i den andra avtalsslutande staten, skall inte i den förstnämnda staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som annat liknande företag i den förstnämnda staten är eller kan bli underkastad³.

6. Denna artikel anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att medge fysisk person som inte har hemvist i denna stat sådant personligt avdrag vid beskattningen, sådan skattebefrielse eller sådan skattenedsättning, som medges fysiska personer med hemvist i den egna staten.

7. Denna artikel tillämpas på skatter som omfattas av detta avtal.

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

²Jfr 6 § 1 mom. första stycket c SFL; RSV:s anm.

³Se t.ex. RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1993 ref. 91; RSV:s anm.

Artikel 26

*Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse***Beskattning i strid med avtalet**

1. Om en person gör gällande att en avtalsslutande stat eller båda avtalsslutande staterna vidtagit åtgärder som för honom medför eller kommer att medföra beskattning som strider mot bestämmelserna i detta avtal, kan han, utan att detta påverkar hans rätt att använda sig av de rättsmedel som finns i dessa staters interna rättsordning, framlägga saken för den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat där han har hemvist eller, om fråga är om tillämpning av artikel 25 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 tillämpningen av avtalet. De kan även överlägga i syfte att undanröja dubbelbeskattning i fall som inte omfattas av avtalet.

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

Artikel 27

*Utbyte av upplysningar¹***RSV behörig myndighet**

1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa bestämmelserna i detta avtal eller i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning i fråga om alla slag av skatter, i den mån beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot avtalet. Upplysningar som en avtalsslutande stat mottagit skall behandlas såsom hemliga på samma sätt som upplysningar, som erhållits enligt den interna lagstiftningen i denna stat, och får yppas endast för personer eller myndigheter (däri inbegripet domstolar och för-

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

valtningsorgan) 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 offentlig rättegång eller i domstolsavgöranden. De behöriga myndigheterna får genom överläggningar utveckla lämpliga villkor och metoder beträffande de fall där sådant informationsutbyte skall ske, häri inbegripet, när så är lämpligt, utbyte av upplysningar i fråga om skatteundandragande.

Integritetsskydd

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

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

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

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

Artikel 28

Diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän¹

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

Artikel 29

Övriga bestämmelser

"Remittance"-regel

I fall då enligt bestämmelse i detta avtal svensk beskattning av inkomst eller realisationsvinst lindras och en fysisk person enligt gällande lagstiftning i Barbados beskattas för sådan inkomst eller realisationsvinst till den del den överförs till eller mottages i Barbados och inte för hela dess belopp, skall den skattelindring som enligt detta avtal medges i Sverige avse endast den del av inkomsten eller realisationsvinsten som överförs till eller mottages i Barbados.

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

Artikel 30

Ikraftträdande

Avtalet trädde i kraft 1991-12-29

1. De avtalsslutande staterna skall meddela varandra att de konstitutionella åtgärder vidtagits som krävs för att detta avtal skall träda i kraft.

2. Avtalet träder i kraft trettio dagar efter dagen för det sista av de meddelanden som avses i punkt 1 och avtalets bestämmelser tillämpas:

a) beträffande skatt som innehålls vid källan, på belopp som betalas eller överförs till person med hemvist utomlands den 1 januari det år som följer närmast efter det kalenderår då avtalet träder i kraft eller senare, och

b) beträffande andra skatter på inkomst, som förvärvas den 1 januari kalenderåret närmast efter det då avtalet träder i kraft eller senare.

Artikel 31

Upphörande

Kan sägas upp tidigast 1996-12-30

Detta avtal förblir i kraft till dess det sägs upp av en avtalsslutande stat. Envar av de avtalsslutande staterna kan på diplomatisk väg skriftligen uppsäga avtalet genom meddelande 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) beträffande skatter som innehålls vid källan, på belopp som betalas eller överförs till person med hemvist utomlands den 1 januari året närmast efter den skriftliga uppsägningen eller senare, och

b) beträffande andra skatter på inkomst, som förvärvas under inkomstår som börjar den 1 januari året närmast efter uppsägningen eller senare.

Till bekräftelse härav har undertecknade, därtill vederbörligen bemyndigade, undertecknat detta avtal och försett detsamma med sina sigill.

Som skedde i London den 1 juli 1991, i två exemplar på engelska språket.

För Sverige

Lennart Eckerberg

För Barbados

Roy Marshall

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

På regeringens vägnar

CARL BILDT

BO LUNDGREN
(Finansdepartementet)

Prop. 1991/92:11
s. 32

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Barbados

1 Inledning

Historik

Sverige ingick 1949 ett dubbelbeskattningsavtal med Storbritannien och Nordirland (prop. 1949:196, BevU 33, rskr. 212, SFS 1949:523). Avtalet utvidgades till att gälla i förhållande till Barbados genom noteväxling den 18 december 1953 (SFS 1954:827). År 1987 sade Sverige upp det sålunda i förhållandet mellan Sverige och Barbados gällande avtalet med verkan fr.o.m. den 1 januari 1988 (prop. 1986/87:85, SkU 36, rskr. 141, SFS 1987:1044) varför det för närvarande inte finns något dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Barbados. I samband med uppsägningen förklarade sig Sverige berett att om Barbados så önskade inleda förhandlingar om ett nytt avtal. På begäran av Barbados inleddes i juni 1988 förhandlingar i Stockholm. Ett utkast till nytt avtal paraferades i Bridgetown den 26 januari 1989. Handlingarna som är upprättade på engelska har översatts till svenska och remitterats till kammarrätten i Jönköping och riksskatteverket. Remissinstanserna har haft önskemål om att vissa avtalsbestämmelser omformuleras i förtydligande syfte samt uttryckt önskemål om att vissa andra avtalsbestämmelser förklaras närmare i propositionen. Efter remissbehandlingen har avtalsförslaget efter skriftväxling justerats för att tillgodose önskemålen.

Avtalet undertecknades den 1 juli 1991. Ett förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Barbados har upprättats inom finansdepartementet.

2 Lagförslaget

Lagförslaget består dels av paragraferna 1 - 3, dels av en bilaga som innehåller den överenskomna avtalstexten. Här redovisas paragrafernas innehåll medan avtalets innehåll presenteras i avsnitt 4.

Prop. 1991/92:11
s. 33
Lagen

I förslaget till lag föreskrivs att avtalet skall gälla som lag här i landet (1 §). Vidare regleras där frågan om avtalets tillämplighet i förhållande till annan skattelag (2 §). I 3 § har intagits en bestämmelse om att progressionsuppräknings skall ske i fall då fysisk person förvärvar inkomst som enligt art. 20 i avtalet beskattas endast i Barbados om denna person skall taxeras till statlig inkomstskatt för annan förvärvsinkomst.

Enligt art. 30 i avtalet skall de avtalsslutande staterna underrätta varandra när de åtgärder vidtagits som enligt resp. stats lagstiftning krävs för att avtalet skall träda i kraft. Det träder i kraft trettio dagar efter den dag då det sista av dessa meddelanden tas emot. Det är således inte möjligt att nu avgöra vid vilken tidpunkt avtalet kommer att träda i kraft. I förslaget till lag har därför föreskrivits att lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

3 Skattesystemet i Barbados

Fysisk person

Fysisk person som har hemvist (resident) och är bosatt (domiciled) i Barbados är skattskyldig där för all inkomst oavsett varifrån den härrör. Fysisk person som har hemvist men inte är bosatt i Barbados beskattas endast för inkomst som härrör från Barbados samt för sådan inkomst från källa utanför Barbados som överförs till Barbados. En fysisk person anses ha hemvist i Barbados om han vistas där mer än 182 dagar under ett inkomstår (=kalenderår). Vid beräkningen av vistelsens längd inräknas såväl ankomst- som avresedag. Huruvida någon skall anses vara bosatt i Barbados är en fråga om avsikt. Enbart den omständigheten att någon under en längre tid haft hemvist i Barbados behöver inte innebära att denna person därför skall anses vara bosatt där. Fysiska personer som vistas i Barbados med anledning av ett kortvarigt uppdrag (dvs. två till tre år) anses ha hemvist men anses inte bosatta där. I allmänhet är en person som inte har hemvist i Barbados inte berättigad att erhålla personliga avdrag vid inkomsttaxeringen och beskattas endast för inkomst från källa i Barbados. Inkomst inkluderar lön, bonus, provision samt värdet av andra förmåner oavsett om de utgått i pengar eller inte. För utländsk arbetskraft som är anställda av bolag som bedriver sin verksamhet utanför Barbados medges särskilda förmåner genom vilka upp till 35 procent av deras ersättning är undantagen från beskattning.

Reavinster m.m.

Realisationsvinster beskattas inte i Barbados. I stället beskattas överlåtelse av fast egendom och vissa värdepapper med en överföringsskatt (property transfer tax). Ränta, utdelning, royalty, arvoden till yrkesmän, rörelsevinster, pensioner, livränta och underhållsbidrag är skattepliktiga.

Näringsverksamhet

Fysiska personer som bedriver handel eller yrkesmässig verksamhet medges i allmänhet avdrag för kostnader som är hänförliga till verksamheten. Anställda medges avdrag för icke ersatta kostnader som uppkommit i samband med resor och representation i tjänsten. Avdrag medges vidare för räntekostnader på inteckningslån (vanligtvis också för sådana kostnader avseende

Prop. 1991/92:11
s. 34

utlänningars hem i utlandet), reparationskostnader vad avser den privata bostaden, 50 procent av hemförsäkringspremie, underhållsbidrag, del av socialförsäkringsavgift, egen livförsäkring (15 procent av taxerad inkomst dock högst med Bds\$ 1 800) samt livförsäkring avseende barn under 18 år (upp till Bds\$ 500 per barn), erlagd hyra (20 procent av erlagt belopp dock högst med Bds\$ 1 800), avgift till erkänd pensionsplan (15 procent av taxerad inkomst dock högst med Bds\$ 1 500), sjukvårdskostnader (upp till Bds\$ 450 för makar, Bds\$ 225 för ensamstående och Bds\$ 120 för varje beroende barn), vissa gåvor till välgörande ändamål (max. 10 procent av taxerad inkomst), sparande i en kooperativ förening (upp till Bds\$ 1 800) samt för kostnader för förvärv av nytugivna aktier i ett offentligt bolag (upp till Bds\$ 10 000). Det finns även en rad personliga avdrag såsom grundavdrag (Bds\$ 4 500 för ensamstående resp. Bds\$ 7 500 för makar gemensamt), avdrag för beroende barn (Bds\$ 750–2 100 per barn), skolavgifter (upp till Bds\$ 525), andra beroende personer (Bds\$ 750 per person, dock högst för två personer), hushållerska (upp till Bds\$ 1 200) och trädgårdsmästare (upp till Bds\$ 1 200). Personer som inte har hemvist i Barbados är inte berättigade till något avdrag vid beräkning av den beskattningsbara inkomsten.

Inkomster understigande Bds\$ 15 000 är helt undantagna från beskattning. I det lägsta inkomstkiktet utgår skatt med 20 procent (beskattningsbar inkomst upp till Bds\$ 15 000) och i det högsta med 50 procent (beskattningsbar inkomst överstigande Bds\$ 55 000).

Bolag

Ett bolag anses vara hemmahörande i Barbados om det bildats enligt lagstiftningen där eller om det leds och kontrolleras från Barbados. Bolagsskatt tas ut med 20 procent vad avser i Barbados hemmahörande byggnadsbolag som bygger och säljer minst två stenhus (brick houses) per år och med 35 procent vad avser övriga bolag exkl. livförsäkringsbolag. Livförsäkringsbolag beskattas med 5 procent på bruttot av sina inkomster från investeringar. I fråga om livförsäkringsbolag tas vidare en premieskatt om 3 procent ut vad avser i Barbados hemmahörande bolag och 5 procent av utländska bolag. Vidare finns en allmän försäkringspremie-skatt som för bolag hemmahörande i Barbados utgår med 3 procent i fråga om egendomsförsäkring och med 1,5 procent i övrigt samt för utländska bolag med 6 resp. 3 procent.

Fastighetsskatt

En årlig fastighetsskatt tas ut på värdet av mark och byggnader.

Utdelning

Utdelning som ett bolag hemmahörande i Barbados uppstår från ett annat bolag som är hemmahörande där beskattas inte. Däremot beläggs utdelning från bolag hemmahörande i Barbados till ett utländskt bolag med en källskatt om 15 procent.

	<p>Bolag hemmahörande i Barbados beskattas löpande för inkomster från fasta driftställen i utlandet medan utdelning som härrör från utlandet beskattas då den uppbärs.</p>
Fasta driftställen i Barbados	<p>Inkomster som förvärfas av fasta driftställen i Barbados beskattas på samma sätt som inkomster som förvärfas av där hemmahörande bolag, dock att fasta driftställen därjämte har att erlagga en 10-procentig källskatt på den del av vinsten efter bolagsskatt som överförs eller som anses överförd till huvudkontoret.</p>
Prop. 1991/92:11 s. 35 Lager	<p>Lager värderas i allmänhet till det lägsta av anskaffningskostnaden och nettoförsäljningsvärdet. FIFO-metoden eller genomsnittliga värdet ligger vanligen till grund för bokföringen och beskattningen. Normalt sett godtar dock skattemyndigheterna varje värderingsmetod som står i överensstämmelse med redovisningspraxis i branschen. Den bokföringsmässiga och skattemässiga värderingen skall dock överensstämma.</p>
Avskrivningar	<p>I skattehänseende tillämpas linjär avskrivning på basis av fastställda procentsatser, dock att extra avskrivning medges för anskaffningsåret. Därutöver medges ytterligare avskrivning ("investeringsavskrivning") då fråga är om investeringar i maskiner eller utrustning till vissa industrier eller om bolaget i fråga exporterar till stater utanför den karibiska gemenskapen (CARICOM). De bokföringsmässiga och skattemässiga avskrivningarna behöver inte stå i överensstämmelse. Vinster som uppkommer vid avyttring av egendom som skrivits av beskattas som vanlig rörelseinkomst upp till ett belopp motsvarande de återvunna avskrivningarna.</p>
Carry forward	<p>Förluster hänförliga till tidigare år är avdragsgilla under nio år. För ett visst år får dock inte förlustavdraget minska den beskattningsbara inkomsten med mer än 50 procent. Livförsäkringsbolag är över huvud taget inte berättigade att dra av tidigare års förluster.</p>
Incentive-lagstiftning	<p>I likhet med många utvecklingsländer har Barbados viss lagstiftning som syftar till att främja investeringar. Genom denna lagstiftning medges en rad olika verksamheter mycket långtgående skatteförmåner. Nedan lämnas en kortfattad redogörelse för denna lagstiftning.</p> <p>Tillverkare av godkända produkter medges enligt lagen om skattelättnader i vissa fall ("the Fiscal Incentives Act") skatte- och avgiftsfrihet under varierande tid dock högst tio år.</p> <p>Enligt lagen om stöd till hotellverksamhet ("the Hotel Aids Act") får den som bedriver hotellrörelse från denna verksamhets vinst göra avdrag för vissa nedlagda kostnader som annars inte vore avdragsgilla. Kostnaderna får dras av det år de uppkom och, om</p>

avdraget då inte kan utnyttjas till fullo, under de därefter följande nio åren.

Bolag hemmahörande i Barbados vars inkomster uteslutande härrör från källor utanför Barbados beskattas enligt "the International Business Companies (Exemption from Certain Taxes) Act" efter en skattesats som ofta uppgår till 2,5 procent eller lägre. Sådana bolag är också undantagna från all valutakontroll.

Förmåner ges också enligt "the Offshore Banking Act" till banker hemmahörande i Barbados som uteslutande bedriver sin verksamhet utom Barbados, stiftelser som administreras av kvalificerade bolag hemmahörande i Barbados samt filialer till kvalificerade utländska banker. Enligt nämnda lagstiftning har dessa att erlægga en årlig avgift om Bds\$ 25 000. Banker som bedriver sin verksamhet utanför Barbados har att erlægga skatt efter en degressiv skala enligt vilken skatt utgår med 2,5 procent i det lägsta skiktet (vinster upp till Bds\$ 10 000 000) och med 1 procent i det högsta skiktet (vinster överstigande Bds\$ 30 000 000).

Försäkringsbolag hemmahörande i Barbados som försäkrar risker utanför Barbados och bolag som administrerar sådana försäkringsbolag är enligt "the Exempt Insurance Act" undantagna från beskattning och valutakontroll i Barbados. Sådana bolag har dock att erlægga en årlig avgift om Bds\$ 5 000.

Prop. 1991/92:11
s. 35

4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll

OECD:s och FN:s
modellavtal före-
bilder

Avtalet är utformat i nära överensstämmelse med de bestämmelser som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderat för bilaterala dubbelbeskattningsavtal ("Model Double Taxation Convention on Income and on Capital", 1977). Utformningen har emellertid också påverkats av att Barbados är ett utvecklingsland. Vissa bestämmelser har därför utformats i enlighet med de rekommendationer som Förenta Nationerna (FN) utfärdat för förhandlingar mellan utvecklade länder och utvecklingsländer ("United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries", 1980). Vidare förekommer givetvis avvikelser från de angivna rekommendationerna som är betingade av resp. stats interna skattelagstiftning. Såsom framgår av redogörelsen för skattesystemet i Barbados har Barbados t.ex. viss lagstiftning som syftar till att främja investeringar. Vissa av de lättnader som medges enligt denna lagstiftning riktar sig inte till företag som bedriver näringsverksamhet i Barbados i egentlig mening utan till företag

vars inkomster uteslutande härrör från verksamhet utanför Barbados ("offshore"-verksamhet). Eftersom Sverige i likhet med flertalet medlemsstater i OECD inte är berett att understödja denna typ av verksamhet genom att medge företag som bedriver sådan verksamhet förmåner genom dubbelbeskattningsavtal, har avtalet kommit att innehålla regler om begränsningar av avtalets förmåner.

4.1 Avtalets tillämpningsområde

Personer som omfattas 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 e, dels att denna person i enlighet med bestämmelserna i art. 4 punkt 1 har hemvist i en avtalsslutande stat. Som följer härav är avtalet således endast tillämpligt i fråga om personer som enligt den interna lagstiftningen i en avtalsslutande stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet samt under vissa i art. 4 punkt 1 angivna villkor på handelsbolag och dödsbon. Endast en person som avtalet tillämpas på är berättigad till de skattenedsättningar som föreskrivs i avtalet. Ett handelsbolag inregistrerat i en av de avtalsslutande staterna är med tillämpning av den angivna bestämmelsen berättigat 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 därvid ingen roll om det är handelsbolaget eller dess delägare som är skattesubjekt. Har ett handelsbolag inregistrerat i en av de avtalsslutande staterna t.ex. 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 uppbärs från den andra avtalsslutande staten. Det bör dock i detta sammanhang framhållas att de förmåner som följer av bestämmelserna i art. 6 - 23 i vissa fall begränsas genom bestämmelserna i art. 24.

Handelsbolag

Prop. 1991/92:11 s. 37

Skatter som omfattas av avtalet

Art. 2 upptar de skatter på vilka avtalet är tillämpligt. Den svenska statliga förmögenhetsskatten omfattas inte av avtalet. Som framgår av min redogörelse för skattesystemet i Barbados tas ingen allmän förmögenhetsskatt ut där. Eftersom den svenska förmögenhetsskatten inte omfattas av avtalet utgör avtalet inte något hinder för att enligt svenska regler beskatta förmögenhet även om denna innehas av person som enligt avtalets regler har hemvist i Barbados. Inte heller den statliga fastighetsskatten omfattas av förevarande avtal.

4.2 Definitioner m.m.

Allmänna definitioner

Art. 3 innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Innehållet i artikeln överensstämmer i stort sett med det i OECD:s modellavtal, dock att definitionen av "internationell trafik" (punkt 1 g) och "medborgare" (punkt 1 h 2) har fått en i förhållande till modellavtalet något avvikande utformning.

RSV:s kommentar

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

Prop. 1991/92:11 s. 37

Definitioner förekommer även i andra artiklar t.ex. art. 10, 11 och 12, där den inkomst som behandlas i resp. artikel definieras. När det gäller tolkning av dubbelbeskattningsavtal och då bl.a. den i art. 3 punkt 2 intagna bestämmelsen får jag hänvisa till vad som anförts därom i propositionen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (prop. 1989/90:33 s. 42 ff. [se nedan; RSV:s anm.]).

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

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

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

Som redan framgår av rubriken till dubbelbeskattningsavtalen har dessa tillkommit för att förhindra att samma inkomst, egendom etc. beskattas fullt ut i två eller flera stater. Genom avtalen underlättas på detta sätt utbytet av kapital, varor och tjänster. Andra och lika viktiga syften med dubbelbeskattningsavtal och t.ex. handräckningsavtal är att förhindra skatteflykt och att total skattefrihet uppkommer. Ett övergripande syfte med avtal av nu ifrågakarande slag är således att tillhandahålla ett instrument som

tillsär att var och en erlägger rätt skatt vid rätt tidpunkt och på rätt plats, dvs. ett avtal för att på ett skäligt sätt fördela skatteintäkterna mellan stater.

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

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

Genom att man vid upprättande av avtal utgår från de av organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) upprättade modellavtalen (se Model double taxation convention on income and on capital från 1977, Model convention for mutual administrative assistance in the recovery of tax claims från 1981 och Model double taxation convention on estates and inheritances and on gifts från 1982) har de svårigheter som behandlats ovan i

viss mån undanröjts. Trots detta kvarstår dock de flesta av de ovan behandlade svårigheterna. Dessa svårigheter har också förutsetts då modellavtalen upprättades och har lett till att man i 1977 års modellavtal tagit in följande stadgande i art. 3 punkt 2.

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

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

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

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

RSV:s kommentar

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

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

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

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

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

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

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

Vid antagandet att inkomsten enligt dubbelbeskattningsavtalet utgör ränta är alltså beskattningsrätten i Sverige som

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

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

Avtalens begrepp skall med andra ord inte påverka tillämpningen av de interna reglerna. Frågan om en person skall anses skatterättsligt bosatt eller hemmahörande i Sverige skall avgöras utan beaktande av dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser. På samma sätt skall avtalets uppdelning av inkomster inte påverka de interna reglernas uppdelning av

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

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

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

Exempel 1

Exempel 1. En fysisk person som har väsentlig anknytning till Sverige enligt bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL och som därigenom är oinskränkt skattskyldig här i landet har hemvist i annan avtalsslutande stat vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet. Han antas vara skattemässigt bosatt i den andra staten enligt dess interna regler och också ha sitt "centrum för levnadsintressen" i denna andra stat enligt artikel 4 punkt 2 a) i dubbelbeskattningsavtalet. Han uppbar

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

100 000 kr i ränteinkomster från Sverige och har haft ränteutgifter uppgående till 10 000 kr. I övrigt har han bara inkomst av tjänst i utlandet som är undantagen från beskattning i Sverige enligt den s.k. sexmånadersregeln i 54 § första stycket f KL. Han taxeras enligt SIL i inkomstslaget kapital för 90 000 kr. Skatt, före tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet, uppgår till 27 000 kr. Hela denna skatt belöper på ränteintäkten. Enligt reglerna i avtalet är emellertid Sveriges rätt att beskatta ränteinkomsten inskränkt till 10 % av räntans bruttobelopp, dvs. till 10 000 kr. Svensk skatt skall därför sättas ned med 17 000 kr.

Exempel 2

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

**Prop. 1991/92:11
s. 37**

Hemvist

Art. 4 innehåller regler som avser att fastställa var en person skall anses ha hemvist vid tillämpningen av avtalet. Artikelns överensstämmelse, förutom vad avser de i punkt 1 intagna bestämmelserna rörande handelsbolag och dödsbon, med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. Observeras bör dock att hemvistreglerna i art. 4 inte har betydelse för var en person skall anses vara bosatt enligt interna skatteförfattningar¹ utan avser endast att reglera frågan om hemvist vid tillämpning av avtalet. Avtalets hemvistregler saknar således betydelse exempelvis då det gäller att avgöra huruvida utdelning i Sverige skall beläggas med kupongskatt eller beskattas i enlighet med bestämmelserna i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. När det gäller reglerna i de avtalsslutande staternas interna rätt inverkar de däremot på avtalets hemvistbegrepp eftersom frågan om var en fysisk eller

¹Jfr prop. 1995/96:121 och RR:s dom 1996-06-14 i mål nr 1716-1993; RSV:s anm.

**Prop. 1991/92:11 s.
38**

juridisk person vid tillämpningen av avtalet skall anses ha hemvist i första hand avgörs med ledning av lagstiftningen i resp. stat (beträffande Sverige jfr 53 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, och punkt 1 av anvisningarna till samma paragraf, 69 och 70 §§ samma lag samt 2 § 1 mom. andra stycket, 6, 17 och 18 §§ SIL).

Dubbelt hemvist

Art. 4 punkterna 2 och 3 reglerar fall av s.k. dubbel bosättning, dvs. fall där den skattskyldige enligt svenska regler för beskattning anses bosatt i Sverige och enligt reglerna för beskattning i Barbados anses bosatt där. Vid tillämpningen av avtalet skall i sådana fall den skattskyldige anses ha hemvist endast i den avtalslutande stat i vilken han har hemvist enligt nämnda avtalsbestämmelser. En person som anses bosatt i såväl Sverige som Barbados enligt resp. stats interna regler men som vid tillämpningen av avtalet anses ha hemvist i Barbados 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 bosatta¹ och är därvid således berättigad att erhålla t.ex. grundavdrag och allmänna avdrag.

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 och FN:s modellavtal. Detta gäller bl.a. bestämmelserna i punkt 2 f, g, i och j. Vad beträffar sistnämnda bestämmelse (punkt 2 j) innebär denna, såsom också framgår av bestämmelsen, att blotta innehavet av avsevärd maskinell eller annan utrustning medför att ett fast driftställe föreligger om utrustningen innehas under längre tid än sex månader och det oavsett om utrustningen använts eller inte. I detta sammanhang bör dock framhållas att punkt 2 endast innehåller en uppräknings - på intet sätt uttömmande - av exempel, som vart och ett kan prima facie anses utgöra fast driftställe. Dessa exempel bör dock ses mot bakgrund av den allmänna definitionen i punkt 1. De uttryck som räknas upp i punkt 2 "plats för företagsledning", "filial", "kontor" osv. bör därför tolkas på sådant sätt att dessa platser för affärsverksamhet utgör fasta driftställen endast om de uppfyller villkoren i punkt 1. Bestämmelserna om "fast driftställe" i svensk lagstiftning finns i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL. För att ett företag i Barbados skall kunna beskattas för inkomst av rörelse från fast driftställe i Sverige enligt art. 7 i avtalet krävs att sådant driftställe föreligger såväl enligt bestämmelserna i KL som enligt avtalet.

Svensk intern rätt

¹Jfr prop. 1995/96:121 och RR:s dom 1996-06-14 i mål nr 1716-1993; RSV:s anm.

RSV:s kommentar

Den allmänna definitionen av uttrycket "fast driftställe" finns -som ovan angetts - i punkt 1. De väsentliga kännetecknen på fast driftställe är därvid att det finns en plats för affärsverksamhet, att denna plats är stadigvarande samt att företaget bedriver rörelse från denna plats.

**Prop. 1991/92:11
s. 38
Uppdelningen på
olika inkomster**

4.3 Avtalets beskattningsregler

Art. 6-22 innehåller avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster. Avtalets uppdelning i olika inkomster har endast betydelse för tillämpningen av avtalet och således inte vid bestämmandet av till vilket inkomstslag och vilken förvärvskälla inkomsten skall hänföras enligt svensk skatterätt. Vidare gäller att beskattningen i Sverige av en viss inkomst sker med utgångspunkt i svensk rätt. Har rätten att beskatta viss inkomst här inskränkts genom avtal måste denna begränsning iakttas. Jag vill i detta sammanhang ånyo peka på bestämmelserna om begränsningar av förmåner i art. 24 enligt vilka bestämmelserna i art. 6-22 i vissa fall inte är tillämpliga vare sig personen omfattas av avtalet eller inte. Observeras bör också att även om en inkomst enligt avtalet undantagits från beskattning i Sverige kan den komma att påverka storleken av den svenska skatten som tas ut på övriga inkomster som tas till beskattning i Sverige (jfr art. 23 punkt 1 b). Vidare bör observeras att i de fall en inkomst "får beskattas" i en avtalsslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6 - 22 detta inte innebär att den andra staten fråntagits rätten att beskatta inkomsten i fråga. Beskattning får ske även i den andra staten om så kan ske enligt dess interna beskattningsregler, men denna stat måste i så fall undanröja den dubbelbeskattning som därvid uppkommer. Hur detta genomförs regleras i art. 23.

**Prop. 1991/92:11
s. 39**

**Uttrycket "får
beskattas"**

Fast egendom

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

- royalty

RSV:s kommentar

Som framgår av punkt 1 är bestämmelserna i denna artikel endast tillämpliga då den fasta egendomen är belägen i en avtalsslutande stat och ägaren har hemvist i den andra avtalsslutande staten. Om den fasta egendomen är belägen i den stat där ägaren har hemvist eller i tredje stat är inte denna artikel utan artikel 22 (annan inkomst) tillämplig. Vidare omfattar definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 nyttjanderätt till fast egendom och således bl.a. svenska bostadsrätter (jfr RÅ 1989 ref. 37 och RR 1995 ref. 91).

**Prop. 1991/92:11
s. 39
Inkomst av rörelse**

Art. 7 innehåller regler om beskattning av rörelseinkomst. Sådan inkomst beskattas enligt huvudregeln i punkt 1 endast i den stat där företaget är hemmahörande. Om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i den andra staten, får emellertid inkomst som är hänförlig till driftstället beskattas i denna stat. I fall då ett företag i en avtalsslutande stat, vilket har fast driftställe i den andra avtalsslutande staten, bedriver rörelse i denna andra stat på annat sätt än genom det fasta driftstället får sådan inkomst enligt den i punkt 2 intagna bestämmelsen, vilken delvis motsvarar art. 7 punkt 1 i FN:s modellavtal, hänföras till det fasta driftstället. Sådan inkomst får dock inte hänföras till det fasta driftstället med mindre än att den bedrivna verksamheten är av samma eller liknande slag som den som bedrivs från det fasta driftstället samt företaget inte kunnat visa att verksamheten inte skäligen kunde ha bedrivits från det fasta driftstället.

Om ett företag hemmahörande i Barbados 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.

**Fördelning av
inkomst**

Vid bestämmandet av fördelningen av inkomster mellan fast driftställe och huvudkontor skall den s.k. arm's length-principen användas, dvs. till driftstället skall hänföras den inkomst som detta driftställe skulle ha förvärvat om driftstället - i stället för att avsluta affärer med huvudkontoret - hade avslutat affärer med ett helt fristående företag på de villkor och till de priser som gäller under vanliga marknadsförhållanden (punkt 3).

**Fördelning av
utgifter**

Art. 7 punkt 4 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. I sådana fall får en proportionell del av huvudkontorets utgifter av detta slag hänföras till driftstället. Art. 7 punkt 7 saknar motsvarighet i såväl OECD:s som FN:s modellavtal. Enligt denna bestämmelse får skattemyndigheterna i de avtalsslutande staterna bestämma den inkomst som är hänför-

**Prop. 1991/92:11
s. 40**

lig till ett fast driftställe genom skön eller uppskattning i fall då den för skattemyndigheten tillgängliga informationen är otillräcklig under förutsättning att den valda metoden står i överensstämmelse med de principer som föreskrivits i artikeln.

**Artikels till-
lämplighet**

Ingår i inkomst av rörelse inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar i detta avtal regleras beskattningsrätten till dessa inkomster i de särskilda artiklarna (art. 7 punkt 9).

RSV:s kommentar

Begreppet "inkomst av rörelse" i denna artikel överensstämmer inte med begreppet "inkomst av näringsverksamhet" i intern rätt. Som framgår av punkt 9 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 Barbados är artiklarna 10-12 och 14 tillämpliga på dessa inkomster. Vid beskattningen enligt KL och SIL utgör dock dessa inkomster inkomst av näringsverksamhet.

**Prop. 1991/92:11
s. 40
Sjö- och luftfart**

Beskattning av inkomst av rörelse i form av sjöfart eller luftfart i internationell trafik sker inte enligt reglerna i art. 7 utan regleras särskilt i art. 8. Dessa inkomster beskattas enligt art. 8 punkt 1 endast i den stat där det företag som bedriver sådan verksamhet har hemvist. De särskilda reglerna för SAS i punkt 2 innebär att avtalet endast reglerar beskattningen av den del av SAS:s inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren.

**Obehörig vinst-
överföring
Utdelning**

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

Art. 10 behandlar beskattningen av utdelningsinkomster. I vis-sa fall skall emellertid rätten att beskatta utdelning fördelas med tillämpning av avtalets regler för beskattning av inkomst av rörelse eller av fritt yrke. Dessa fall anges i punkt 5. Där föreskrivs att art. 7 resp. art. 15 skall tillämpas, om den som har rätt till utdelningen har hemvist i en avtalsslutande stat och har fast driftställe eller stadigvarande anordning i den andra avtalsslutande staten och utdelningen är hänförlig till andel som äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. Definitionen av uttrycket "utdelning", som återfinns i punkt 3, överensstämmer i huvudsak med den i OECD:s modellavtal.

**Beskattning i
källstaten**

Bestämmelserna om utdelning innebär i övrigt följande. Enligt punkt 1 får utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten beskattas även i den stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist (källstaten). Skatten skall dock enligt punkt 2 a begränsas till att högst utgöra 5 procent av utdelningens bruttobelopp om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som behärskar minst 10 procent av det utdelande bolagets kapital. I övriga fall skall skatten begränsas till att högst

Uttrycket "mottagaren har rätt till ..."

utgöra 15 procent av utdelningens bruttobelopp (punkt 2 b). De nu redovisade begränsningarna i källstatens beskattningsrätt gäller endast då "mottagaren har rätt till utdelningen". Av detta villkor, vilket även uppställs i fråga om ränta (art. 11 punkt 2), royalty (art. 12 punkt 2) och ersättning för företagsledning (art. 13 punkt 2), följer att den i punkten angivna begränsningen av skatten i källstaten inte gäller när en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, sätts in mellan inkomstagaren och utbetalaren, om inte den som har rätt till utdelningen har hemvist i den andra avtalsslutande staten.

RSV:s kommentar

Bestämmelserna i denna artikel är inte tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i tredje stat eller då det utdelande bolaget och mottagaren av utdelningen har hemvist i samma stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 22 (annan inkomst). Inte heller är begränsningsreglerna i denna artikel tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat om utdelningen är hänförlig till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning som det mottagande företaget har i den avtalsslutande stat där det utdelande bolaget har hemvist. Beskattningen i 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. 1991/92:11
s. 40
Skattefrihet för
utdelning
Prop. 1991/92:11
s. 41"**

Villkor för skattefrihet

Punkt 4 innehåller bestämmelser om skattefrihet för utdelning från bolag i Barbados till svenskt bolag. Här bör erinras om bestämmelserna om skattefrihet för utdelning från utländska dotterbolag i 7 § 8 mom. SIL. Skulle en tillämpning av SILs bestämmelser vara mer gynnsam hindrar givetvis inte bestämmelserna i punkt 4 att SILs bestämmelser tillämpas. Skattefrihet enligt avtalet föreligger emellertid endast om vissa villkor är uppfyllda. Härvid gäller att utdelningen enligt svensk skattelagstiftning (jfr 7 § 8 mom. SIL) skulle ha varit undantagen från skatt om båda bolagen hade varit svenska. Vidare krävs antingen att den vinst (vilken helt eller delvis kan bestå av utdelning) av vilken utdelningen betalats underkastats den normala bolagsskatten i Barbados eller en därmed jämförlig inkomstskatt (punkt 4 a) eller att den utdelning som betalas av bolaget i Barbados uteslutande eller så

Uttrycket "den normala bolagsskatten i Barbados"

gott som uteslutande utgörs av utdelning vilket bolaget under det aktuella eller tidigare år mottagit på aktier eller andelar som bolaget innehar i ett bolag med hemvist i tredje stat, och vilken utdelning skulle ha varit undantagen från svensk skatt om de aktier eller andelar på vilka utdelningen betalas hade innehafts direkt av bolaget med hemvist i Sverige (punkt 4 b). Enligt artikel 23 punkt 1 d och f inbegrips under de första tio åren under vilka detta avtal tillämpas i det i punkt 4 a använda uttrycket "den normala bolagsskatten i Barbados" belopp som i Barbados skulle ha påförts såsom inkomstskatt eller bolagsskatt om inte skattebefrielse eller skattenedsättning medgivits enligt vissa i art. 23 närmare angivna investeringsfrämjande bestämmelser i den interna lagstiftningen i Barbados. Avsikten är givetvis att skattefrihet skall medges endast i de fall befrielsen eller nedsättningen gjorts enligt någon eller några av de särskilt angivna bestämmelserna. Det räcker således inte att befrielsen eller nedsättningen skett enligt lagstiftning avsedd att vara investeringsfrämjande.

Innebörden av de alternativa villkoren

Som jag redan redovisat föreligger enligt avtalet skattefrihet för utdelning från bolag i Barbados till svenskt bolag endast om utdelningen enligt svensk skattelagstiftning skulle ha varit undantagen om båda bolagen hade varit svenska samt om antingen de i punkt 4 a eller de i punkt 4 b uppställda ytterligare villkoren är uppfyllda. Beträffande den närmare innebörden av dessa i punkt 4 a och b intagna alternativa villkoren för att sådan utdelning skall vara undantagen från beskattning i Sverige vill jag göra följande förtydligande. Vad först gäller det i punkt 4 a uppställda alternativa villkoret, att utdelning skall vara undantagen från beskattning i Sverige om den bakomliggande vinsten underkastats den normala bolagsskatten i Barbados eller en därmed jämförlig inkomstskatt i någon annan stat, kan detta belysas med följande exempel. Ett bolag hemmahörande i Barbados har under ett visst år haft en sammanlagd vinst om Bds\$ 1 000 000. Av denna vinst har Bds\$ 500 000 i någon stat underkastats en enligt avtalet godtagbar beskattning medan resterande Bds\$ 500 000 är obeskattade. Under angivna förhållanden kan de Bds\$ 500 000 som underkastats en godtagbar beskattning tas hem till Sverige i form av skattefri utdelning. Skulle hela årsvinsten tas hem till Sverige innebär detta att hälften enligt avtalet är att anse som skattefri utdelning och att hälften i princip skall beläggas med svensk inkomstskatt. Jag vill i detta sammanhang också framhålla att då det i punkt 4 a talas om en med den normala bolagsskatten i Barbados jämförlig inkomstskatt så skall denna jämförelse göras med utgångspunkt i det fall då Barbados tar ut full

**Prop. 1991/92:11
s. 42**

bolagsskatt och självfallet inte med de fall då skattebefrielse eller skattenedsättning medgivits enligt de investeringsfrämjande eller andra motsvarande bestämmelser i den interna lagstiftningen i Barbados. Vidare tar villkoret att en därmed jämförlig inkomstskatt skall ha uttagits på den bakomliggande vinsten sikte på inkomstbeskattning som skett i såväl stater med vilka Sverige har dubbelbeskattningsavtal som stater med vilka Sverige inte har något sådant avtal. Vad sedan gäller det i punkt 4 b uppställda villkoret för att utdelning skall undantas från svensk inkomstbeskattning kan inledningsvis konstateras att detta villkor är helt fristående från det i punkt 4 a. För att skattefrihet för utdelning skall föreligga i Sverige uppställs således vid tillämpning av punkt 4 b inget krav på att den bakomliggande vinsten skall ha underkastats den normala bolagsskatten i Barbados eller en därmed jämförlig inkomstskatt i någon annan stat. För att nu ifrågavarande villkor skall vara uppfyllt krävs däremot att den utdelning som bolaget i Barbados utbetalar uteslutande eller så gott som uteslutande består av sådan utdelning från tredje stat som enligt bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL eller enligt dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och den aktuella tredje staten eller staterna skulle ha varit skattefria om den betalats direkt till det svenska bolaget. Villkor motsvarande de nu behandlade återfinns i en rad andra svenska dubbelbeskattningsavtal.

**Extra-territoriell
beskattning**

Punkt 6 innehåller förbud mot s.k. extra-territoriell beskattning av utdelning (beträffande detta slag av beskattning se punkterna 32-35 i kommentaren till art. 10 punkt 5 i OECD:s modellavtal [*de här åberopade punkterna motsvaras i 1992 års modellavtal av punkterna 33-39, dessa punkter har tagits in nedan; RSV:s anm.*]).

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

Punkt 5

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

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

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

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

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

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

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

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

Prop. 1991/92:11
s. 42
Branch profits tax

Bestämmelserna i punkt 7 innebär att Barbados äger ta ut transfereringsskatt med 5 procent på sådan inkomst som ett fast driftställe i Barbados förvärvat och som överförs till bolaget i Sverige. Som framgår av den lämnade redogörelsen för skattelagstiftningen i Barbados utgår sådan transfereringsskatt enligt den interna rätten med 10 procent. För svenskt vidkommande är det enligt intern svensk lagstiftning inte möjligt att ta ut motsvarande skatt.

Ränta

Ränta får enligt *art. 11* punkt 1 beskattas i den stat där mottagaren har hemvist. Vad som här menas med ränta framgår av punkt 4. Även den stat varifrån räntan härrör får emellertid enligt artikelns punkt 2 beskatta ränta men skatten får i sådant fall inte överstiga 5 procent av räntans bruttobelopp. Undantag från denna källstatens beskattningsrätt görs dock i punkt 3 då fråga är om ränta som betalas till en avtalsslutande stat eller något av dess organ (däri inbegripet angivna institutioner) samt till person med hemvist i en avtalsslutande stat på grund av skuld garanterad eller försäkrad av denna avtalsslutande stat eller något av dess organ. Bestämmelserna i punkterna 1, 2 och 3 tillämpas inte i de fall som avses i punkt 5, dvs. då räntan är hänförlig till fordran som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den som har rätt till räntan har i den andra avtalsslutande staten eller med sådan verksamhet som avses i *art. 7* punkt 2. I sådant fall skall beskattningsrätten till räntan i stället fördelas med tillämpning av *art. 7* resp. *art. 15* som behandlar inkomst av rörelse resp. fritt yrke. Enligt svenska interna beskattningsregler utgör såväl inkomst av rörelse som inkomst av fritt yrke i allmänhet inkomst av näringsverksamhet. Den här beskrivna beskattningsrätten för källstaten kan bli tillämplig i Sverige - i de fall bosättning i Sverige enligt interna beskattningsregler inte föreligger - endast om räntan enligt punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL 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).

Svensk intern rätt

**Prop. 1991/92:11
s. 43**

Ränta från Sverige

Ränta, som utbetalas från Sverige till en fysisk person som enligt avtalet har hemvist i Barbados och som enligt svenska beskattningsregler inte är bosatt i Sverige, kan inte beskattas i Sverige om räntan i Sverige skall hänföras till inkomstslaget kapital. Då en fysisk person, som enligt svenska beskattningsregler är bosatt i Sverige men enligt avtalet har hemvist i Barbados, uppbär ränta från Sverige, gäller följande. Vid inkomsttaxeringen i Sverige hänförs räntan på vanligt sätt till resp. inkomstslag i enlighet med bestämmelserna i de interna svenska skatteförfattningarna. Om räntan är av sådant slag att Sverige enligt *art. 11* punkt 2 endast äger rätt att ta ut skatt med högst 5 procent av räntans bruttobelopp måste den svenska skatt som belöper på ränteintäkten, i den mån den annars skulle komma att överstiga 5 procent av bruttobeloppet, nedsättas med överskjutande del. Ränta som en i Sverige bosatt fysisk person som enligt avtalet har hemvist i Barbados uppbär från källa i Barbados får däremot enligt avtalets bestämmelser över huvud taget inte beskattas i Sverige (*art. 22*).

RSV:s kommentar

Artikel 11 behandlar endast ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är t.ex. inte tillämplig i fråga om ränta som har källa i tredje stat eller på ränta från en avtalsslutande stat som betalas till en person med hemvist eller till fast driftställe i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 22 eller inkomst av rörelse i artikel 7.

**Prop. 1991/92:11
s. 43
Royalty**

Sådan royalty som avses i art. 12 punkt 3 och som härrör från en avtalsslutande stat (källstaten) och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får enligt punkt 1 beskattas i denna andra stat. Definitionen av uttrycket "royalty" omfattar till skillnad från OECD:s modellavtal inte leasingavgifter och andra ersättningar för rätten att nyttja lös egendom. I fråga om sådana avgifter och ersättningar skall i stället bestämmelserna i art. 7 (Inkomst av rörelse) tillämpas. Detta ligger också i linje med de rekommendationer som OECD lämnat i den år 1985 upprättade rapporten "Trends in International Taxation". Enligt punkt 2 får också källstaten ta ut skatt på royaltybetalningar men denna skatt skall begränsas till högst 5 procent av royaltyns bruttobelopp om mottagaren har rätt till royaltyn. Royalty för upphovsrätt för nyttjande av eller för rätten att nyttja litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (inkl. royalty för biografifilm samt film och band för användning av radio eller television) skall dock enligt punkt 4 vara undantagen från beskattning i källstaten. Från de redovisade bestämmelserna i punkterna 1, 2 och 4 görs i punkt 5 ett 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 eller med sådan affärsverksamhet som avses i art. 7 punkt 2. I sådant fall fördelas beskattningsrätten till royaltyn mellan staterna med tillämpning av bestämmelserna i art. 7 resp. art. 15 som behandlar inkomst av rörelse resp. fritt yrke.

**Royalty från
Sverige**

Royalty som utbetalas från Sverige till person med hemvist i Barbados får således beskattas här (om inte fråga är om sådan royalty som avses i punkt 4) men skatten får inte överstiga 5 procent av royaltyns bruttobelopp. Dessa begränsningar av skattens storlek gäller inte i fall som avses i punkt 5. För att beskatt-

**Prop. 1991/92:11
s. 44**

ning skall få ske i Sverige krävs naturligtvis att detta kan ske enligt intern svensk rätt (jfr punkt 1 av anvisningarna till 21 § KL och punkt 3 femte stycket anvisningarna till 53 § KL samt 2 § 1 mom. SIL).

RSV:s kommentar

Artikel 12 behandlar endast royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är t.ex. 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 22 eller inkomst av rörelse i artikel 7.

**Prop. 1991/92:11
s. 44**

**Ersättning för
företagsledare**

I art. 13, som saknar förebild i såväl OECD:s som FN:s modellavtal, behandlas ersättning för företagsledning. Vad som härvid avses med uttrycket "ersättning för företagsledning" framgår av punkt 3. I vissa fall skall emellertid rätten att beskatta ersättning för företagsledning fördelas med tillämpning av avtalets bestämmelser rörande beskattning av inkomst av rörelse. Dessa fall anges i punkt 4. Där föreskrivs att art. 7 skall tillämpas om det företag till vilket ersättningen betalas har hemvist i en avtalsslutande stat och har fast driftställe eller bedriver sådan verksamhet som avses i art. 7 punkt 2 i den andra avtalsslutande staten och de tjänster för vilka ersättningen betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den bedrivna verksamheten.

Bestämmelserna om ersättning för företagsledning innebär i övrigt följande. Enligt punkt 1 får sådan ersättning som betalas av person med hemvist i en avtalsslutande stat till företag i den andra staten beskattas i denna andra stat, dvs. mottagarens hemviststat. Ersättningen får emellertid även beskattas i den avtalsslutande stat där den som erlägger ersättningen har hemvist, men skatten får i sådant fall inte överstiga 5 procent av ersättningens bruttobelopp.

Realisationsvinster

Art. 14 behandlar beskattning av realisationsvinst. Bestämmelserna i punkterna 1 - 3 och 5 överensstämmer med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal, dock att vinst vid avyttring av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik resp. lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp eller luftfartyg enligt punkt 3 endast skall beskattas i den stat där det avyttrande företaget har hemvist. Vidare återfinns i punkt 4 en bestämmelse som möjliggör för Sverige att beskatta realisationsvinster som härrör från avyttring av andelar i svenska bolag även om avyttringen ägt rum efter det att säljaren avflyttat från Sverige (jfr 53 § 1 mom. första stycket a KL).

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1991/92:11
s. 44
Självständig
yrkesutövning**

Enligt art. 15 beskattas inkomst av fritt yrke eller annan självständig yrkesutövning i regel endast där yrkesutövaren har hemvist. Utövas verksamheten från en stadigvarande anordning i den andra staten som regelmässigt står till hans förfogande (punkt 1 a) eller om personen i fråga vistas i den andra avtalsslutande staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger 90 dagar under beskattningsåret (punkt 1 b) får dock inkomsten även beskattas där, dvs. i verksamhetsstaten. Den del av inkomsten som i sådana fall får beskattas i verksamhetsstaten är dock begränsad till vad som är hänförligt till den stadigvarande anordningen där resp. till vad som förvärfvas genom den i verksamhetsstaten bedrivna verksamheten. Innebörden av uttrycket "fritt yrke" belyses i punkt 2 med några typiska exempel. Denna uppräkningslista är emellertid endast förklarande och inte uttömmande. I detta sammanhang bör också observeras att denna artikel behandlar "fritt yrke samt annan verksamhet av självständig karaktär". Artikeln skall sålunda inte tillämpas när fråga är om anställning, t.ex. läkare som tjänstgör som anställd tjänsteläkare på fabrik eller ingenjör som är anställd i ett av honom ägt aktieföretag. Artikeln är inte heller tillämplig på sådan självständig verksamhet som artister eller idrottsmän utövar, utan deras verksamhet omfattas av art. 18.

Uttrycket "fritt yrke"

**Prop. 1991/92:11
s. 45**

Enskild tjänst

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

RSV:s kommentar

Enligt punkt 5 i kommentaren till artikel 15 i OECD:s modellavtal från år 1992 skall man vid beräkningen av antalet dagar i

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

**Prop. 1991/92:11
s. 45
Styrelsearvoden**

Styrelsearvoden och annan liknande ersättning får enligt *art. 17* punkt 1 beskattas i den stat där bolaget i fråga har hemvist. Enligt punkt 2 gäller motsvarande beträffande lön och liknande ersättning som någon uppbär i egenskap av tjänsteman i högre företagsledande ställning.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1991/92:11
s. 45
Artister och
idrottsmän**

Beskattning av inkomst som underhållningsartister och sportutövare uppbär genom sin verksamhet regleras i *art. 18*. Sådan inkomst får beskattas i den stat där verksamheten utövas (punkt 1). Detta gäller oavsett om inkomsten förvärfvas under utövande av fritt yrke eller enskild tjänst. Enligt punkt 2 får inkomsten beskattas i den stat där underhållningsartisten eller idrottsmannen utövar verksamheten, även om ersättningen utbetalas till en annan person (t.ex. arbetsgivare hos vilken underhållningsartisten eller idrottsmannen är anställd) än underhållningsartisten eller idrottsmannen själv. Enligt punkt 3 får också arvoden som agenter etc. förvärvar genom att tillhandahålla sådan personlig verksamhet som utövas av underhållningsartist eller sportutövare beskattas i verksamhetsstaten. Undantag från nu behandlade bestämmelser görs dock om besöket av underhållningsartisten eller sportutövaren till avsevärd del finansieras genom allmänna medel från den andra avtalsslutande staten, något av dess organ eller lokal myndighet. Detsamma gäller om inkomsten förvärfvas av en organisation vars verksamhet bedrivs utan vinstsyfte och vars inkomst inte till någon del betalas till innehavare, medlemmar eller någon av organisationens andelsägare eller kan användas för dessas personliga syften eller om inkomsten förvärfvas av underhållningsartisten eller sportutövaren på grund av tjänster utförda åt en sådan organisation.

**Arvoden till
agenter**

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 Skattemyn-

**Prop. 1991/92:11
s. 45**

Pension

**Livränta omfattas
inte**

Offentlig tjänst

**Prop. 1991/92:11
s. 46**

Studerande

Annan inkomst

Metodartikeln

**Avräknings-
metoden**

digheten i Kopparbergs län, Särskilda skattekontoret, 771 83 Ludvika. Art. 19 behandlar beskattning av pension, dock att sådan pension som betalas av eller från fonder inrättade av en avtalslutande stat eller dess lokala myndigheter till fysisk person på grund av arbete som utförts i den statens eller dess lokala myndigheters tjänst inte omfattas av denna artikel utan av art. 20 punkt 2. I fråga om sådan i art. 19 behandlad pension får den beskattas i den avtalslutande stat från vilken den härrör. Till skillnad från motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal (art. 18) omfattar denna artikel inte "annan liknande ersättning". Detta innebär att livränta inte omfattas av denna artikel utan av art. 22 (Annan inkomst). *(Observera att den stat som utbetalar livräntan - källstaten - har rätt att beskatta räntan enligt artikel 22; RSV:s anm.)*

Inkomst av offentlig tjänst - med undantag för pension - beskattas enligt art. 20 i regel endast i den stat som betalar ut inkomsten i fråga (punkt 1 a). Under vissa i punkt 1 b angivna förutsättningar får dock sådan ersättning endast beskattas i inkomsttagarens hemviststat. Som jag redan nämnt i min redogörelse för art. 19 återfinns i art. 20 punkt 2 en bestämmelse rörande beskattning av pension på grund av tidigare offentlig tjänst. Sådan pension beskattas endast i källstaten. Enligt punkt 3 beskattas i vissa fall ersättning av offentlig tjänst enligt reglerna i art. 16 (Enskild tjänst), art. 17 (Styrelsearvoden etc.) resp. art. 19 (Pension).

Art. 21 innehåller regler om skattelättnader för studeranden och praktikanter.

Inkomst som inte behandlas särskilt i art. 6-21 beskattas enligt art. 22 endast i inkomsttagarens hemviststat utom i de fall då inkomsten härrör från källa i den andra avtalslutande staten. I sistnämnda fall får jämväl källstaten beskatta inkomsten.

4.4 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning

Bestämmelserna om undvikande av dubbelbeskattning finns i art. 23. Sverige tillämpar enligt punkt 1 a avräkning av skatt ("credit of tax") som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning. Även Barbados tillämpar denna metod (punkt 2).

Innebörden av avräkningsbestämmelserna är att en person med hemvist i den ena staten taxeras där även för sådan inkomst som enligt avtalet får beskattas i den andra staten. Den uträknade skatten minskas därefter i princip med den skatt som enligt avtalet har tagits ut i den andra staten. Vid avräkning 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.

Matching credit

I likhet med de flesta andra avtal med utvecklingsländer innehåller förevarande avtalsförslag regler om avräkning i vissa fall i Sverige av högre skattebelopp än som faktiskt erlagts i den andra staten, s.k. matching credit. Bestämmelserna härom återfinns i punkt 1 c. Vad beträffar den i punkt 1 d intagna bestämmelsen får jag hänvisa till vad jag redan sagt i samband med min genomgång av bestämmelserna i art. 10 punkt 4 om skattefrihet för utdelning. De i punkterna c och d intagna bestämmelserna skall dock enligt punkt 1 e inte tillämpas beträffande en bestämmelse om skattelättnad som ändrats efter det att detta avtal undertecknats om ändringen är att anse som väsentlig. De behöriga myndigheterna kan dock komma överens om att bestämmelserna i punkterna c och d skall tillämpas på en sådan bestämmelse även efter det att den ändrats på angivet sätt. De nu redovisade bestämmelserna i punkterna c och d skall tillämpas under de tio första åren efter det att detta avtal trätt i kraft (punkt f). Efter utgången av denna tidsperiod kan de behöriga myndigheterna överlägga med varandra för att bestämma om denna tidrymd skall utsträckas. 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.

4.5 Särskilda bestämmelser

Begränsning av förmåner

**Prop. 1991/92:11
s. 47**

Treaty shopping

Art. 24 innehåller bestämmelser enligt vilka de förmåner som följer av avtalet under vissa förutsättningar helt eller delvis kan begränsas, t.ex. vad gäller de begränsningar i källstatens beskattningsrätt som följer av bestämmelserna i art. 6-23 eller den i art. 10 punkt 4 intagna bestämmelsen rörande skattefrihet för mottagen utdelning.

Bakgrunden till den i punkt 1 intagna bestämmelsen, som för övrigt har sin förebild i det modellavtal som USA använder vid bilaterala förhandlingar om dubbelbeskattningsavtal, är att man internationellt (framför allt inom OECD, se t.ex. Issues in International Taxation No 1 "International Tax Avoidance and Evasion", Paris 1987) i allt högre utsträckning börjat uppmärksamma att personer som inte omfattas av ett dubbelbeskattningsavtal eller som inte har någon egentlig anknytning till någon av de avtalslutande staterna på ett otillbörligt sätt söker utnyttja de förmåner som ett avtal berättigar till, s.k. treaty shopping. Detta

Exempel

kan t.ex. ske genom att en person med hemvist i en stat (A) bildar ett bolag i Sverige i syfte att komma i åtnjutande av de förmåner som följer av svenska dubbelbeskattningsavtal med en annan stat. Detta kan bero på att staten A inte har något dubbelbeskattningsavtal med den aktuella staten eller att Sverige har ett i visst avseende förmånligare avtal. Förhållandet kan belysas med följande exempel. Ett bolag i staten A avser att lämna ett större lån till ett företag hemmahörande i Barbados. Eftersom staten A inte har något dubbelbeskattningsavtal med Barbados kommer den ränta som företaget i Barbados har att erlägga att beläggas med en källskatt om 15 procent. I syfte att nedbringa denna källskatt bildar bolaget i staten A ett bolag i Sverige som sedan lånar ut pengarna till företaget i Barbados. Härigenom kommer källskatten i Barbados i enlighet med bestämmelserna i detta avtal att kunna nedbringas till 5 procent. Om sedan det svenska bolaget i sin tur av bolaget i staten A lånat en summa motsvarande den som det svenska bolaget lånat ut kan den från Barbados härrörande räntan vidarebefordras i form av ränta till staten A utan att ha belastats med någon svensk skatt. Syftet med den i punkt 1 intagna bestämmelsen är att stoppa denna form av treaty shopping, vars enda eller huvudsakliga syfte är att utnyttja en eller flera staters avtalsnät för att minimera skattebelastningen. Bestämmelsen syftar däremot inte till att undanta personer som i någon av de avtalsslutande staterna bedriver reell verksamhet från att omfattas av bestämmelserna i art. 6 - 23.

Ägandet

Bestämmelserna om begränsningar av förmåner innebär i övrigt följande. Enligt punkt 1 är en person med hemvist i en avtalsslutande stat som förvärvar inkomst som härrör från den andra avtalsslutande staten under i punkterna a resp. b angivna förhållanden inte berättigad till de förmåner som anges i art. 6 - 23. Punkt a behandlar därvid det fallet då 50 procent eller mindre av det verkliga intresset i en sådan person (eller, i fråga om bolag, 50 procent eller mindre av antalet aktier inom varje aktieslag) direkt eller indirekt ägs av en eller flera fysiska personer med hemvist i en av de avtalsslutande staterna. Det fall som här åsyftas är således det då personer med hemvist i tredje stat äger 50 procent eller mer av det verkliga intresset i en person med hemvist i Sverige eller Barbados. I punkt b

Slussning

**Prop. 1991/92:11
s. 48**

behandlas det fallet då en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst som härrör från den andra avtalsslutande staten och personens inkomst till väsentlig del används, direkt eller indirekt, för att infria förpliktelser (inkl. förpliktelser att erlägga ränta och royalty) till personer med hemvist i en tredje stat. Ett exempel härpå är det inledningsvis

beskrivna fallet med slussning av räntor.

**Offshore-
verksamhet**

Avtalets bestämmelser, såvitt dessa medför förmåner, kan även begränsas på andra grunder än de som anges i punkt 1. I punkt 2 återfinns nämligen en bestämmelse som tar sikte på det fall då ett bolag i enlighet med den interna lagstiftningen i Barbados där medges skattelättnader som är av sådant slag att några förmåner enligt avtalet inte kan komma i fråga. Enligt den nu aktuella bestämmelsen i punkt 2 gäller att ett bolag som är berättigat till någon särskild skattelättnad enligt "Exempt Insurance Act", Cap. 308A, "Offshore Banking Act", Cap. 325, "International Business Companies (Exemption from Taxes) Act", Cap. 77 eller någon annan huvudsakligen likartad lagstiftning i Barbados inte är berättigat till några förmåner enligt avtalet. I förhållande till bestämmelserna i punkt 1 innebär detta en ytterligare begränsning i så måtto att inte heller avtalets bestämmelser rörande förbud mot diskriminering (art. 25) resp. förfarandet vid ömsesidig överenskommelse (art. 26) är tillämpliga på bolag som avses i punkt 2. Däremot omfattas även dessa bolag av avtalets bestämmelser rörande utbyte av upplysningar (art. 27) (*se nedan; RSV:s anm.*).

"Börsbolag"

Om den person som förvärvar inkomsten är ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat och bolagets viktigaste aktieslag är föremål för en betydande och regelbunden omsättning på en erkänd aktiebörs skall enligt punkt 3 bestämmelserna i punkt 1 inte tillämpas. Anledningen är att det beträffande ett sådant bolag inte behöver befaras att det används för treaty shopping. Vidare skall de behöriga myndigheterna enligt punkt 4, om fråga uppkommer om att några någon med hemvist i Sverige eller Barbados skattelättnader med stöd av nu behandlade bestämmelser, överlägga med varandra. Syftet med dessa överläggningar är bl.a. att avgöra huruvida den bedrivna verksamheten kan anses innefatta ett otillbörligt utnyttjande av avtalets bestämmelser (punkt 1) resp. att fastställa om bolaget i fråga är berättigat till någon sådan i punkt 2 angiven särskild skattelättnad.

Intern svensk rätt

Avslutningsvis vill jag i detta sammanhang också peka på att en i Sverige hemmahörande delägare i en utländsk juridisk person - som inte utgör utländskt bolag - i vissa fall skall beskattas här i riket för den del av den utländska juridiska personens vinst som belöper på delägaren (jfr 53 § 2 mom. KL, punkt 10 andra stycket av anvisningarna till nämnda lagrum samt 6 § 1 mom. d, 6 § 2 mom. och 16 § 2 mom. SIL). Såsom framgår av 16 § 2 mom. SIL kan dessa bestämmelser vara tillämpliga på person som omfattas av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 i denna artikel, dvs. person på vilken ett dubbelbeskattningsavtals regler om begränsning av

**Förbud mot
diskriminering**

**”Branch profits
tax”**

**Prop. 1991/92:11
s. 49**

**Utbyte av upp-
lysningar**

RSV:s kommentar

**Prop. 1991/92:11
s. 49**

Diplomater m.fl.

**Kommentaren till
art. 27 i OECD:s
modellavtal**

beskattningsrätten inte tillämpas.

I art. 25 återfinns bestämmelser om förbud i vissa fall mot diskriminering vid beskattningen. I enlighet med den i punkt 4 intagna bestämmelsen äger Barbados tillämpa sina interna beskattningsregler beträffande filialinkomster samt beträffande försäkringsgivare som inte har hemvist i Barbados och utländska försäkringsbolag såvitt avser inkomst av försäkringspremier. Inkomster av nu ifrågavarande slag får därvid, oavsett om fråga är om diskriminering enligt punkt 2, beskattas enligt de procentsatser som anges i Inkomstskattelagen (Income Tax Act).

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse regleras i art. 26 och bestämmelserna om utbyte av upplysningar finns i art. 27. När det gäller utbytet av upplysningar omfattar detta (punkt 1) alla slag av skatter och således inte bara de som omfattas av avtalet.

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.

I art. 28 finns vissa föreskrifter beträffande diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän. Beträffande den närmare innebörden av dessa bestämmelser hänvisas till kommentaren till art. 27 i OECD:s modellavtal (*se nedan; RSV:s anm.*).

1. Syftet med bestämmelsen är att slå fast att medlemmar av diplomatisk beskickning och konsulat inte genom bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal får en mindre förmånlig behandling än den de har rätt till enligt folkrättens allmänna regler eller bestämmelser i särskilda internationella överenskommelser.

(Ändrad den 31 mars 1994)

2. Tillämpningen samtidigt av dubbelbeskattningsavtal och av diplomatiska och konsulära privilegier, som medges på grund av folkrättens allmänna regler eller enligt särskild internationell överenskommelse, kan under vissa förhållanden medföra befrielse i båda avtalsslutande staterna från skatt som annars skulle ha utgått. För att belysa detta kan nämnas det fall då exempelvis en diplomatisk företrädare, som är ackrediterad av staten A hos staten B, uppbär royalty eller utdelning från källa i staten A och på grund av folkrättens allmänna regler inte beskattas i staten B för inkomsten. En sådan person kan också, beroende på bestämmelserna i det bilaterala avtalet mellan de båda staterna vara berättigad att, i egenskap av person med hemvist i staten B, få befrielse från eller

nedsättning av den skatt som utgår på inkomsten i staten A. För att undvika skattelättnader som inte är avsedda står det de avtalsslutande staterna fritt att bilateralt komma överens om en tilläggsbestämmelse som kan utformas på ungefär följande sätt:

"I den mån privilegier vid beskattningen, som enligt folkrättens allmänna regler eller bestämmelser i särskilda internationella överenskommelser tillkommer medlemmar av diplomatisk beskickning och konsulat, medför att inkomst eller förmögenhet inte är underkastad beskattning i den mottagande staten, förbehålls den sändande staten beskattningsrätten."

(Ändrad den 31 mars 1994)

3. I många av OECD:s medlemsländer innehåller inhemsk lagstiftning bestämmelser som innebär, att medlemmar av diplomatisk beskickning och konsulat under utlandsvistelse anses vid beskattningen vara bosatta i den sändande staten. Vid de bilaterala förbindelserna mellan medlemsländer där sådana bestämmelser gäller internt, kan man ta ytterligare ett steg genom att i avtalet införa särskilda regler som uttryckligen föreskriver, att den sändande staten vid tillämpningen av avtalet är hemviststat för medlemmar av de avtalsslutande staternas beskickningar eller konsulat. Den särskilda bestämmelse som föreslagits här skulle kunna utformas på följande sätt:

"Utan hinder av bestämmelserna i artikel 4 anses fysisk person som är medlem av en avtalsslutande stats diplomatiska beskickning eller konsulat, som är belägen i den andra avtalsslutande staten eller i tredje stat, vid tillämpningen av avtalet ha hemvist i den sändande staten om:

- a) han enligt folkrättens allmänna regler inte är skattskyldig i den mottagande staten för inkomst från källa utanför denna stat eller för förmögenhet belägen utanför denna stat, och
- b) han i den sändande staten är underkastad samma skyldigheter i fråga om skatt på hela sin inkomst eller på förmögenhet som person med hemvist i denna stat."

(Ändrad den 31 mars 1994)

4. Enligt artikel 4 punkt 1 anses medlemmar av diplomatisk beskickning och konsulat från tredje stat, vilka är ackrediterade hos en avtalsslutande stat, inte ha hemvist i den mottagande staten, om de är endast begränsat skattskyldiga i denna stat (se punkt 8 av kommentaren till artikel 4). Detta gäller även internationell organisation som upprättats i en avtalsslutande stat och dess tjänstemän eftersom de vanligtvis åtnjuter vissa skatteprivilegier, antingen enligt det avtal eller fördrag genom vilket organisationen bildats

eller enligt fördrag mellan organisationen och den stat där den har upprättats. Avtalsslutande stater, som vill reglera denna fråga uttryckligen eller som vill förhindra icke önskvärda skattelättnader, kan foga följande bestämmelse till denna artikel:

"Avtalet tillämpas inte på internationell organisation, dess organ eller tjänstemän och inte heller på person som är medlem av tredje stats diplomatiska beskickning eller konsulat och som vistas i en avtalsslutande stat utan att i någondera avtalsslutande staten vid beskattningen för inkomst eller för förmögenhet behandlas som person med hemvist där."

Detta innebär, att internationell organisation, dess organ eller tjänstemän, som i en avtalsslutande stat är skattskyldiga endast för inkomst från källa där, inte bör åtnjuta förmån av avtalet.

(Ändrad den 31 mars 1994)

5. Även om honorärkonsuler inte med stöd av bestämmelserna i artikeln kan åtnjuta privilegier som de inte är berättigade till enligt folkrättens allmänna regler (skattebefrielse förekommer vanligtvis endast för betalningar som utgör ersättning för utgifter vilka honorärkonsul har för den sändande statens räkning), kan de avtalsslutande staterna bilaterala uttryckligen komma överens om att inte tillämpa artikeln på honorärkonsul.

Bestämmelsen i *art. 29*, Övriga bestämmelser, syftar till att förhindra att inkomst eller realisationsvinst från Sverige till mottagare i Barbados beskattas för lågt eller helt undgår skatt därför att Barbados enligt sin lagstiftning kan beskatta inkomsten eller realisationsvinsten endast till den del den förts över dit (beskattning på s.k. "remittance"-basis).

Prop. 1991/92:11
s. 49

Remittance-regel

4.6 Slutbestämmelser

Art. 30 och *31* innehåller bestämmelser om avtalets ikraftträdande och upphörande.

Enligt *art. 30* skall de avtalsslutande staterna meddela varandra att de konstitutionella åtgärder vidtagits som krävs för att avtalet skall träda i kraft. Avtalet träder enligt punkt 2 i kraft trettio dagar efter dagen för det sista av dessa meddelanden. Avtalet tillämpas i fråga om skatter som innehålls vid källan på belopp som betalas eller överförs till person med hemvist utomlands den 1 januari det år som följer närmast efter det kalenderår då avtalet träder i kraft eller senare. Vidare tillämpas avtalet i fråga om andra skatter på inkomst som förvärvas den 1 januari kalenderåret närmast efter det då avtalet träder i kraft eller senare.

Avtalet kan enligt art. 31 sägas upp först sedan fem år förflutit sedan ikraftträdandet.

5 Lagrådets hörande

Såsom framgår av 2 § i den föreslagna lagen skall avtalets beskattningsregler tillämpas endast i den mån de medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga. Jag anser på grund härav och på grund av förslagets beskaffenhet att lagrådets hörande inte är nödvändigt.

