

Skatteavtal

Namibia

RSV 360 - 516 utgåva 1

Riksskatteverket

SKATTEAVTALET MED NAMIBIA

(1993 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1995:1055 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 mars 1996

Anitra Steen

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningar	9
Förordning (1995:1055) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Namibia	11
Lag (1993:1398) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Namibia	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Namibia	14
Protokoll	41
Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Namibia	43
1 Inledning	43
2 Lagförslaget	43
3 Översiktligt om inkomstskattesystemet i Namibia . .	44
3.1 Fysiska personer	44
3.2 Beskattning av bolag	44
4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll	45
4.1 Avtalets tillämpningsområde	46
4.2 Definitioner m.m.	47
4.3 Avtalets beskattningsregler	55
4.4 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning . .	66
4.4.1 Allmänt	66
4.4.2 Skattefrihet för utdelning från bolag i Namibia till svenskt bolag	66
4.5 Särskilda bestämmelser	68
4.6 Slutbestämmelser	69
4.7 Protokollet	69

Läsanvisningar

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

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

Även 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 (1995:1055) om dubbelbeskatt- ningsavtal mellan Sverige och Namibia
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
lagen	Lag (1993:1398) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Namibia
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 ut- veckling
prop.	proposition
prot.p.	protokollspunkt
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 (1995:1055) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Namibia;

utfärdad den 17 augusti 1995.

Regeringen föreskriver följande.

Lagen (1993:1398) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Namibia skall träda i kraft den 1 januari 1996 och tillämpas på inkomst som förvärfvas samma dag eller senare.

Avtalet trädde i kraft den 26 juni 1995.

På regeringens vägnar

GÖRAN PERSSON

Stefan Ersson
(Finansdepartementet)

Lag (1993:1398) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Namibia;

utfärdad den 9 december 1993.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs följande.

1 § Det avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst som Sverige och Namibia undertecknade den 16 juli 1993 skall, tillsammans med det protokoll som är fogat till avtalet och som utgör en del av detta, gälla som lag här i landet.

Avtalets innehåll framgår av bilaga till denna lag.

Endast lindring

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

**Ej progressions-
uppräknig**

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

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

På regeringens vägnar

CARL BILDT

BO LUNDGREN
(Finansdepartementet)

¹Prop. 1993/94:74, bet. 1993/94:SkU6, rskr. 1993/94:49.

AVTAL MELLAN KONUNGARIKET SVERIGES REGERING OCH REPUBLIKEN NAMIBIAS REGERING FÖR UNDVIKANDE AV DUBBELBESKATTNING OCH FÖRHINDRANDE AV SKATTEFLYKT BETRÄFFANDE SKATTER PÅ INKOMST

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

Artikel 1

Personer på vilka avtalet tillämpas

Def. i art. 4 p. 1

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

Artikel 2

Skatter som omfattas av avtalet

Namibia

1. De skatter på vilka detta avtal tillämpas är

a) i Namibia:

- 1) inkomstskatten,
- 2) aktieägarskatten för utomlands bosatta, och
- 3) inkomstskatten på petroleum;
(i det följande benämnda "namibisk skatt");

Sverige

b) i Sverige:

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

¹Den engelska texten finns i SFS 1993:1398; RSV:s anm.

**Undantag rörande
mineralföretag**

**Def. av "mineral-
företag"**

"Nya" skatter

2. Bestämmelserna i detta avtal begränsar inte de avtalsslutande staternas rätt att beskatta vinster som förvärfvas av ett mineralföretag med en effektiv skattesats som avviker från den skattesats som tillämpas för andra typer av företag. Med uttrycket "mineralföretag" åsyftas ett företag som är verksamt inom gruvnäringen.

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

Artikel 3

Allmänna definitioner

Def. av "Namibia"

Def. av "Sverige"

**Jfr p. 2 a. anv.
53 § KL**

**Def. av "en av-
talsslutande stat"**

Def. av "person"

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

- a) "Namibia" åsyftar Republiken Namibia som den definieras i Republiken Namibias konstitution, dvs. " Namibias territorium skall bestå av hela territoriet som det erkänns av världssamfundet genom Förenta Nationernas organ, inklusive enklaven och hamnen Walvis Bay och öarna utanför Namibias kust". "Namibia" innefattar vidare territorialvatten och den exklusiva ekonomiska zonen och kontinentalsockeln över vilka Namibia utövar suveräna rättigheter, i enlighet med dess interna lagstiftning och folkrättens regler, gällande utforskandet och utnyttjandet av naturtillgångar, biologiska tillgångar och mineraltillgångar i havet, på havsbotten eller dennas underlag;
- b) "Sverige" åsyftar Konungariket Sverige och innefattar, när uttrycket används i geografisk betydelse, Sveriges territorium, Sveriges territorialvatten och andra havsområden över vilka Sverige, i överensstämmelse med folkrättens regler, utövar suveräna rättigheter eller jurisdiktion;
- c) "en avtalsslutande stat" och "den andra avtalsslutande staten" åsyftar Namibia eller Sverige, beroende på sammanhanget;
- d) "person" inbegriper fysisk person, bolag och annan sammanslutning;

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

Def. av "bolag"

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

Def. av "företag i en avtalsslutande stat"

f) "företag i en avtalsslutande stat"¹ och "företag i den andra avtalsslutande staten" åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten;

Def. av "internationell trafik"

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

Def. av "medborgare"

h) "medborgare" åsyftar:

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

Def. av "behörig myndighet"

i) "behörig myndighet" åsyftar:

- 1) i Namibia, "the Permanent Secretary" i finansdepartementet som är den högste verkställande och administrativa chefen beträffande namibisk skattelagstiftning eller hans eller hennes befullmäktigade ombud;
- 2) i Sverige, finansministern, hans eller hennes befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet vid tillämpningen av detta avtal.

Tolkningsregel

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

Artikel 4

Hemvist

Def. av "person med hemvist ..."

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

Jfr art. 1

¹Se RÅ 1991 not 228; RSV:s anm.

från källa i denna stat. Dock skall, såvitt avser Namibia, uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" inbegripa varje person som anses bosatt i Namibia enligt den namibiska inkomstskattelagen.

Handelsbolag och dödsbon

- b) Beträffande handelsbolag och dödsbon, inbegriper detta uttryck sådant subjekt endast i den mån skattskyldighet för inkomsten föreligger i denna stat på samma sätt som för inkomst som förvärvas av person med hemvist där, antingen hos handelsbolaget eller dödsboet eller hos dess delägare.

Dubbelt hemvist, fysisk person

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

- a) Han eller hon anses ha hemvist i den stat där han eller hon har en bostad som stadigvarande står till hans eller hennes förfogande. Om han eller hon har en sådan bostad i båda staterna, anses han eller hon ha hemvist i den stat med vilken hans eller hennes personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena);
- b) om det inte kan avgöras i vilken stat han eller hon har centrum för sina levnadsintressen eller om han eller hon inte i någondera staten har en bostad som stadigvarande står till hans eller hennes förfogande, anses han eller hon ha hemvist i den stat där han eller hon stadigvarande vistas;
- c) om han eller hon stadigvarande vistas i båda staterna eller om han eller hon inte vistas stadigvarande i någon av dem, anses han eller hon ha hemvist i den stat där han eller hon är medborgare;
- d) om han eller hon är medborgare i båda staterna eller om han eller hon inte är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna 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.

¹Se 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 bedrivs.

Exemplifiering

2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt:
- a) plats för företagsledning,
 - b) filial,
 - c) kontor,
 - d) fabrik,
 - e) verkstad,
 - f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar,
 - g) installation eller konstruktion som används för utforskning av naturtillgångar under förutsättning att installationen eller konstruktionen varar under en period inte understigande sex månader,
 - h) lantbruk eller plantage, och
 - i) lagerbyggnad, om lagerutrymme tillhandahålls andra än företaget.

Byggnadsverksamhet etc.

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

Undantag

4. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel anses uttrycket "fast driftställe" inte innefatta:
- a) användningen av anordningar uteslutande för lagring eller utställning av företaget tillhöriga varor,
 - b) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för lagring eller utställning,
 - c) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för bearbetning eller förädling genom annat företags försorg,
 - d) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för inköp av varor eller inhämtande av upplysningar för företaget,
 - e) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att för företaget bedriva annan verksamhet av förberedande eller biträdande art,
 - f) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att kombinera verksamheter som anges i punk-

terna a) - e), under förutsättning att hela den verksamhet som bedrivs från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet på grund av denna kombination är av förberedande eller biträdande art.

Beroende representant

5. Om en person (som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 6 tillämpas) är verksam i en avtalsslutande stat för ett företag i den andra avtalsslutande staten, anses detta företag -utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 - ha fast driftställe i den förstnämnda avtalsslutande staten beträffande varje verksamhet som denna person bedriver för företaget om

- a) han eller hon har och i denna stat regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn;
- b) han eller hon inte har sådan fullmakt men ändå regelmässigt i den förstnämnda avtalsslutande staten innehar varulager från vilket han eller hon för företagets räkning regelbundet levererar varor, såvida inte verksamheten är begränsad till sådan som anges i punkt 4 och som - om den bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet -inte skulle göra denna stadigvarande plats för affärsverksamhet till fast driftställe enligt bestämmelserna i nämnda punkt.

Oberoende representant

6. Företag i en avtalsslutande stat anses inte ha fast driftställe i den andra avtalsslutande staten endast på den grund att företaget bedriver affärsverksamhet i denna stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, under förutsättning att sådan person därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet. När sådan representant bedriver sin verksamhet uteslutande eller nästan uteslutande för företaget i fråga, anses han eller hon emellertid inte såsom sådan oberoende representant som avses i denna punkt.

Se prot.p. 2

"Närstående företag"

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

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

Def. av "fast egendom"

Nyttjande, uthyrning

Fast egendom i näringsverksamhet

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

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

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

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.

5. Om innehav av aktier eller andra rättigheter i ett bolag eller juridisk person berättigar innehavaren att nyttja bolaget, eller den juridiska personen, tillhörig fast egendom belägen i en avtalsslutande stat, får inkomst som innehavaren förvärvar genom omedelbart brukande, genom uthyrning eller annan användning av sådan nyttjanderätt beskattas i denna stat. Bestämmelserna i denna punkt skall tillämpas utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7 och 14.

Artikel 7

Inkomst av rörelse

Se def. i art. 3 p. 1 f

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

¹Jfr RÅ 1989 ref. 37; RSV:s anm.

Inkomstberäkning

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

Avdrag

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

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

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

**Artikelns till-
lämplighet
OBS art. 6 p. 5**

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

Artikel 8

Sjöfart och luftfart

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

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

**Deltagande i pool
etc.**

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

Artikel 9

Företag med intressegemenskap

**Jfr 43 § 1 mom.
KL**

1. I fall då

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

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

2. I fall då en avtalsslutande stat i inkomsten för ett företag i denna stat inräknar - och i överensstämmelse därmed beskattar - inkomst, för vilken ett företag i den andra avtalsslutande staten beskattats i denna andra stat, samt den sålunda inräknade inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall denna andra stat genomföra vederbörlig justering av det

Jfr art. 3 p. 1 i

skattebelopp som påförts för inkomsten där. Vid sådan justering iaktas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

Artikel 10

Utdelning

Fysisk person 15%

Bolag 0/5/15%

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

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

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

b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Sådan utdelning skall - utan hinder av bestämmelserna i a) och b) ovan - beskattas endast i den avtalsslutande stat där den som har rätt till utdelningen har hemvist om denne är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som innehar direkt mer än 50 procent av det utbetalande bolagets aktiekapital och om mer än 50 procent av aktiekapitalet i bolaget som har rätt till utdelningen innehas av personer med hemvist i denna avtalsslutande stat.

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

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

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

**Undantag från
p. 1 och 2**

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte, om den som har rätt till utdelningen har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den andel på grund av

Förbud mot extra-territoriell beskattning

vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

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

Mest gynnsam nation-klausul

6. Om Namibia efter tidpunkten för undertecknandet av detta avtal ingår ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning med en tredje stat, som är medlem i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling, (OECD), vid denna tidpunkt, och i detta avtal överenskommer att undanta utdelning som härrör från Namibia från namibisk skatt på utdelning på mer gynnsamma villkor eller att begränsa skattesatsen eller det krav på visst innehav som anges i punkt 2, tillämpas sådana villkor eller lägre skattesats eller innehav som om det hade föreskrivits i punkt 2.

Artikel 11

Ränta

Källskatt med max. 10%

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

2. Röntan får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till röntan får skatten inte överstiga 10 procent av röntans bruttobelopp.

Undantag från p. 2

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

- a) röntan betalas till regeringen i en avtalsslutande stat, till centralbanken i en avtalsslutande stat eller till en lokal myndighet i denna stat eller beträffande Namibia en regional myndighet, eller

- b) räntan betalas på grund av lån som beviljas eller garanteras av en finansiell institution av offentligrättslig natur med syfte att främja export och utveckling under förutsättning att den beviljade eller garanterade krediten innehåller ett element av subvention, eller
- c) räntan betalas av ett företag i den andra avtalsslutande staten med anledning av kreditförsäljning av varor eller industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning, eller tillhandahållande av tjänster på kredit, utom i fall då försäljningen eller tillhandahållandet sker eller fordran uppkommer mellan närstående personer, eller
- d) räntan betalas till en bank.

**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 inbegripna agiobelopp och vinster som hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures. Straffavgift på grund av sen betalning anses inte som ränta vid tillämpningen av denna artikel.

**Undantag från
p. 1, 2 och 3**

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 det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

"Källstatsregel"

6. Ränta anses härröra från en avtalsslutande stat om utbetalaren är den staten själv, lokal myndighet, eller beträffande Namibia en regional myndighet, eller person med hemvist i denna stat. Om emellertid den person som betalar räntan, antingen han eller hon 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.

**Intresse-
gemenskap**

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.

**Mest gynnad
nation-klausul**

8. Om Namibia efter tidpunkten för undertecknandet av detta avtal ingår ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning med en tredje stat, som är medlem i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling, (OECD), vid denna tidpunkt, och i avtalet överenskommer att undanta ränta som härrör från Namibia från namibisk skatt på ränta på mer gynnsamma villkor eller att begränsa skattesatsen som anges i punkt 2, tillämpas sådana villkor eller lägre skattesats som om det hade föreskrivits i punkt 2.

Artikel 12

Royalty

**Källskatt med
max. 5/15%**

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 15 procent av royaltyns bruttobelopp. Om royaltyn betalas på grund av patent, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell eller vetenskaplig natur, får skatten, utan hinder av föregående mening, 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 tas emot såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biograffilm och film eller band för radio- eller televisionsutsändning, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod samt för nyttjandet av eller för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning som innefattar överföring av tekniskt kunnande eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

**Inkluderar även
leasingavgifter**

**Undantag från
p. 1 och 2**

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

"Källstatsregel"

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

**Intresse-
gemenskap**

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

**Mest gynnad
nation-klausul**

7. Om Namibia efter tidpunkten för undertecknandet av detta avtal ingår ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning med en tredje stat, som är medlem i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling, (OECD), vid denna tidpunkt, och i avtalet överenskommer att undanta royalty som härrör från Namibia från namibisk skatt på royalty eller att begränsa skattesatsen som anges i punkt 2, tillämpas sådant undantagande eller lägre skattesats som om det hade föreskrivits i punkt 2.

Artikel 13

Realisationsvinst

Fast egendom och andel i "fastighetsbolag"

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

Lös egendom i fast driftställe m.m.

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

Skepp, luftfartyg m.m.

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

SAS

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

Övrig egendom

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

Andel/andra rättigheter efter utflyttning

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

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

¹Se RÅ 1989 ref. 37; RSV:s anm.

Artikel 14

Självständig yrkesutövning

Stadigvarande anordning

vistelse mer än 183 dagar

Exempel på "fritt yrke"

1. Inkomst, som en fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom att utöva fritt yrke eller annan självständig verksamhet, beskattas endast i denna stat. Sådan inkomst får också beskattas i den andra avtalsslutande staten om

- a) den fysiska personen i denna andra avtalsslutande stat har en stadigvarande anordning som regelmässigt står till hans eller hennes förfogande för att utöva verksamheten, men endast så stor del av den som är hänförlig till denna stadigvarande anordning, eller
- b) den fysiska personen vistas i den andra avtalsslutande staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger 183 dagar under en tolv månaders period, men endast så stor del av den som är hänförlig till utövandet av verksamhet i denna stat.

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

Artikel 15

Enskild tjänst

Undantag från p. 1

183-dagarsregel

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

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

- a) mottagaren vistas i den andra staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månaders period, och
- b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i den andra staten eller på dennes vägnar, samt
- c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i den andra staten.

**Undantag från
p. 1 och 2**

Ombordanställda

SAS

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

Artikel 16

Styrelsearvode

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

Artikel 17

Artister och idrottsutövare

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

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

**Undantag från
p. 1 och 2**

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

Artikel 18

Pension, livränta och liknande ersättning

1. Om inte bestämmelserna i artikel 19 punkt 2 föranleder annat får pension och annan liknande ersättning, utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen och livränta, vilka härrör från en avtalslutande stat och betalas till person med hemvist i den andra avtalslutande staten, beskattas i den förstnämnda avtalslutande staten. Om pension eller livränta eller del därav, har finansierats genom avdrag från beskattningsbar inkomst i Namibia, skall emellertid sådan pension, livränta eller del beskattas endast i Namibia.
- Def. av "livränta"**
2. Med uttrycket "livränta" förstås ett fastställt belopp, som utbetalas periodiskt på fastställda tider under en persons livstid eller under angiven eller fastställbar tidsperiod och som utgår på grund av förpliktelse att verkställa dessa utbetalningar som ersättning för däremot fullt svarande vederlag i penningar eller penningars värde.

Artikel 19

Offentlig tjänst

- Lön m.m.**
1. a) Ersättning (med undantag för pension), som betalas av en avtalslutande stat eller dess lokala myndigheter eller beträffande Namibia en regional myndighet till fysisk person på grund av arbete som utförs i denna stats eller dess myndigheters tjänst, beskattas endast i denna stat.
- Undantag**
- lokalanställd**
- b) Sådan ersättning beskattas emellertid endast i den andra avtalslutande staten, om arbetet utförs i denna andra stat och personen i fråga har hemvist i denna stat och
- 1) är medborgare i denna stat, eller
 - 2) inte fick hemvist i denna stat uteslutande för att utföra arbetet.
- Pension**
2. a) Pension, som betalas av, eller från fonder inrättade av, en avtalslutande stat eller dess lokala myndigheter eller beträffande Namibia en regional myndighet till fysisk person på grund av arbete som utförts i denna stats eller dess myndigheters tjänst, beskattas endast i denna stat.
- Undantag från p. 2 a**
- b) Sådan pension beskattas emellertid endast i den andra avtalslutande staten om personen i fråga har hemvist och är medborgare i denna stat.

**Undantag från
p. 1 och 2**

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

Artikel 20

Studerande

**"Understöd" från
annan stat**

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

2. Såvitt avser bidrag och stipendier som inte omfattas av bestämmelserna i punkt 1, skall en student eller affärspraktikant som avses i nämnda punkt vara berättigad till samma befrielse, lättnader och förmåner vid beskattningen som gäller för en person med hemvist i den avtalsslutande stat som han eller hon vistas i. Denna punkt är endast tillämplig om studenten eller affärspraktikanten stannar i mer än sex månader i den staten.

Artikel 21

Ersättning för företagsledning, rådgivning och tekniska tjänster

**Källskatt med
max. 15%**

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

2. Ersättning för tekniska tjänster får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör enligt lagstiftningen i denna stat, men om ersättningen för sådana tekniska tjänster förvärfvas av en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten som är skattskyldig för ersättningen i denna stat, får skatten i den avtalsslutande stat varifrån ersättningen härrör inte överstiga 15 procent av ersättningens bruttobelopp.

**Def. av "ersättning
för tekniska
tjänster"**

3. Med uttrycket "ersättning för tekniska tjänster" förstås i denna artikel varje slag av ersättning som betalas av en person med hemvist i en avtalsslutande stat till person, som inte är anställd hos utbetalaren, för tjänster av administrativ, teknisk,

företagsledande eller rådgivande natur som inte utförts i denna stat.

Undantag från p. 1 och 2

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 i denna artikel tillämpas inte, om mottagaren av ersättningen för tekniska tjänster har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken ersättningen härrör, från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt ersättningen för dessa tjänster äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

"Källstatsregel"

5. Ersättning för tekniska tjänster anses härröra från en avtalsslutande stat om utbetalaren är staten själv, lokal myndighet, eller beträffande Namibia regional myndighet, eller person med hemvist i denna stat. Om emellertid den person som betalar ersättningen, antingen han eller hon har hemvist i en avtalsslutande stat eller inte, i en avtalsslutande stat har fast driftställe eller stadigvarande anordning i samband varmed skyldigheten att betala ersättningen uppkommit, och denna ersättning belastar det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen, anses ersättningen härröra från den stat där det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen finns.

Intresse-gemenskap

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

Mest gynnad nation-klausul

7. Om Namibia efter tidpunkten för undertecknandet av detta avtal ingår ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning med en tredje stat, som är medlem i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling, (OECD), vid denna tidpunkt, och i avtalet överenskommer att undanta ersättning för tekniska tjänster från namibisk skatt på sådana tjänster eller att begränsa skattesatsen som anges i punkt 2, tillämpas sådant undantagande eller lägre skattesats som om det hade föreskrivits i punkt 2.

Artikel 22

Annan inkomst

1. Inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som inte behandlas i föregående artiklar av detta avtal beskattas endast i denna stat, oavsett varifrån inkomsten härrör.
- Undantag**
2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte på inkomst, med undantag för inkomst av fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2, om mottagaren av inkomsten har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken inkomsten betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.
- Undantag från p. 1 och 2**
3. Inkomst som inte behandlas i föregående artiklar i detta avtal, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som härrör från den andra avtalsslutande staten, får - utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 - beskattas i denna andra stat.

Metodartikeln

Artikel 23

Undanröjande av dubbelbeskattning

- Namibia**
1. Beträffande Namibia skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:
Avräkning
I enlighet med namibisk lagstiftning angående avräkning från namibisk skatt av skatt som utgår i annat land än Namibia, avräknas svensk skatt på vinst eller inkomst som beskattas i Sverige antingen direkt eller genom skatteavdrag enligt svensk lagstiftning och enligt bestämmelserna i detta avtal, från namibisk skatt på samma vinst eller inkomst som den svenska skatten beräknats.
- Sverige**
2. Beträffande Sverige skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:
Avräkning
 - a) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt namibisk lagstiftning och i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Namibia, skall Sverige - med beaktande av bestämmelserna i svensk lagstiftning beträffande avräkning av utländsk skatt (även i den lydelse de framdeles kan få genom att ändras utan att den allmänna

- princip som anges här ändras) - från den svenska skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i Namibia för inkomsten.
- Progressionsförbehåll**
- OBS 3 § lagen**
- Utdelningsskattefrihet**
- Ytterligare alternativa villkor**
- Matching credit och matching exempt**
- Tidsbegränsning av p. 2 d**
- b) Om en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i detta avtal, beskattas endast i Namibia, får Sverige vid fastställandet av skattesatsen för svensk progressiv skatt beakta den inkomst som skall beskattas endast i Namibia.
- c) Utan hinder av bestämmelserna i a) ovan är utdelning från bolag med hemvist i Namibia till bolag med hemvist i Sverige undantagen från svensk skatt i den mån utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk lagstiftning, om båda bolagen hade varit svenska. Sådan skattebefrielse medges dock endast om
- 1) den vinst av vilken utdelningen betalas underkastats antingen den normala bolagsskatten i Namibia eller, i Namibia eller någon annanstans, en inkomstskatt jämförlig med den svenska skatt som skulle ha utgått om vinsten hade förvärvats av ett svenskt bolag, eller
 - 2) utdelningen, utöver sådan utdelning som avses i 1), utgörs av inkomst som hade varit skattebefriad i Sverige om den hade förvärvats direkt av bolaget med hemvist i Sverige.
- d) Vid tillämpningen av a) och c) i denna punkt anses "den skatt som erlagts i Namibia" och "den normala bolagsskatten i Namibia" innefatta namibisk skatt som skulle ha erlagts om inte befrielse från eller nedsättning av skatt medgivits enligt bestämmelser om skattelättnader i "the Namibian Foreign Investment Act", så vitt de var i kraft vid, och inte har ändrats sedan, tidpunkten för undertecknandet av detta avtal, eller ändrats endast i mindre betydelsefulla hänseenden utan att deras allmänna innebörd påverkats eller andra bestämmelser som senare kan komma att införas vilka medger befrielse från eller nedsättning av skatt och som enligt överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna är av huvudsakligen likartat slag, om de inte därefter ändrats eller ändrats endast i mindre betydelsefulla hänseenden utan att deras allmänna innebörd påverkats.
- e) Bestämmelserna i d) i denna punkt gäller under de tio första åren under vilket (*vilka; RSV:s anm.*) detta avtal tillämpas men de behöriga myndigheterna kan överlägga med varandra för att bestämma om dessa bestämmelser skall tillämpas efter denna tidsperiods utgång.

Artikel 24

Förbud mot diskriminering

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

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

Fast driftställe

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

**Jfr 6 § 1 mom.
1 st. c och d SFL**

Kostnadsavdrag

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

Avdrag för skuld

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

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

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

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

²Se t.ex. RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1993 ref. 91; RSV:s anm.

Artikeln tillämplig på alla skatter

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

Artikel 25

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

Beskattning i strid med avtalet

1. Om en person anser att en avtalsslutande stat eller båda avtalsslutande staterna vidtagit åtgärder som för honom eller henne medför eller kommer att medföra beskattning som strider mot bestämmelserna i detta avtal, kan han eller hon, utan att detta påverkar hans eller hennes 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 eller hon har hemvist eller, om fråga är om tillämpning av artikel 24 punkt 1, i den avtalsslutande stat där han eller hon 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.

Se 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 26

Utbyte av upplysningar

RSV behörig myndighet

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

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

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 (*ordre public*).

Artikel 27

Diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän

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

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

Artikel 28

Begränsningar av förmåner

Sverige får beskatta inkomst från Sverige och tredje stat om Namibia ej kan

1. Om Sveriges rätt att beskatta inkomst är begränsad enligt bestämmelserna i artiklarna 6 till 22 och inkomsten enligt namibisk skattelagstiftning är att anse som inkomst från utländsk källa och därför undantagen från namibisk skatt, får Sverige ändå beskatta inkomsten som om detta avtal inte fanns.

Namibia får beskatta inkomst från namibisk källa om Sverige ej kan

2. Om Namibias rätt att beskatta inkomst från namibisk källa eller som är att anse som namibisk källa är begränsad enligt bestämmelserna i artiklarna 6 till 22 och inkomsten enligt svensk skattelagstiftning inte beskattas i Sverige, får Namibia ändå beskatta inkomsten som om detta avtal inte fanns.

Artikel 29

Ikraftträdande

Avtalet trädde i kraft 1995-06-26, se förordningen

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

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

Artikel 30

Upphörande

Kan sägas upp tidigast under år 2000

Detta avtal förblir i kraft till dess att det uppsägs av en avtalsslutande stat. Vardera avtalsslutande staten kan på diplomatisk väg, skriftligen uppsäga avtalet genom underrättelse härom minst sex månader före utgången av något kalenderår som följer efter en tidrymd av fem år från den dag då avtalet trätt i kraft. I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla på inkomst som förvärvas den 1 januari det år som följer närmast efter det år då uppsägningen skedde eller senare.

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

Som skedde i Windhoek den 16 juli 1993, i två exemplar på engelska språket.

40 *Avtalet*

För Konungariket Sveriges regering

Sten Rylander

För Republiken Namibias regering

Gert Hanekon

PROTOKOLL

Vid undertecknandet av avtalet mellan Konungariket Sveriges regering och Republiken Namibias regering för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst har undertecknade kommit överens om att följande bestämmelser skall utgöra en integrerande del av avtalet.

Framtida "off-shore"-lagstiftning

1. Om en avtalsslutande stat i framtiden kommer att införa "off-shore"-lagstiftning, skall de behöriga myndigheterna genom ömsesidig överenskommelse bestämma hur avtalet skall tillämpas i förhållande till företag som åtnjuter förmåner enligt den lagstiftningen.

Tolkningen av "nästan uteslutande"

2. Uttrycket "nästan uteslutande" skall när det i artikel 5 punkt 6 används i förhållande till person vars verksamhet bedrivs för ett företag tolkas enligt följande. Om 75 procent eller mer av hans eller hennes omsättning under beskattningsåret är hänförlig till verksamhet som bedrivs för företaget, anses personens verksamhet bedrivits nästan uteslutande för företaget under detta beskattningsår.

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

Som skedde i Windhoek den 16 juli 1993, i två exemplar på engelska språket.

För Konungariket Sveriges regering

Sten Rylander

För Republiken Namibias regering

Gert Hanekon

Prop. 1993/94:74
s. 40

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Namibia

1 Inledning

Historik

På begäran av Namibia inleddes förhandlingar i Stockholm i januari 1993. Ett utkast till avtal paraferades den 28 januari 1993. Handlingarna, som är upprättade på engelska, har översatts till svenska och remitterats till *Kammarrätten i Jönköping* och *Riksskatteverket*. Remissinstanserna har uttryckt önskemål om att vissa avtalsbestämmelser förklaras närmare i propositionen.

Avtalet undertecknades den 16 juli 1993. Ett förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Namibia har upprättats inom Finansdepartementet.

Närmast under avsnitt 2 redovisas lagförslaget. Avsnitt 3 behandlar översiktligt skattesystemet i Namibia. Avtalets innehåll presenteras i avsnitt 4.

2 Lagförslaget

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

Lagen

I förslaget till lag föreskrivs att avtalet skall gälla som lag här i landet (1 §). Vidare regleras där frågan om hur avtalets beskattningsregler skall tillämpas i förhållande till annan skattelag (2 §).

Ej progressionsuppräknings

I fråga om inkomst som skall undantas från svensk skatt har Sverige enligt en progressionsregel i avtalet (art. 23 punkt 2 b) rätt att höja skatteuttaget på den skattskyldiges övriga inkomster. Av flera skäl, bl.a. förenkling av regelsystemet och minskad arbetsbörda för skattemyndigheterna, avstår emellertid Sverige numera regelmässigt från att utnyttja denna möjlighet. Ytterligare ett skäl är att i vårt nuvarande skattesystem med ett mycket litet inslag av progressivitet i den statliga inkomstskatteskalan det bortfall av skatt som blir följden av en utebliven progressionsuppräknings är försumbar ur statsfinansiell synpunkt. Dessa skäl motiverar ett avstående av progressionsuppräknings även i förhållande till Namibia. I 3 § föreskrivs därför endast att inkomst som enligt avtalet är undantagen från beskattning i Sverige inte skall tas med vid taxeringen i Sverige.

Prop. 1993/94:74
s. 41

3 Översiktligt om inkomstskattesystemet i Namibia

3.1 Fysiska personer

Skattesatsen

Beskattning av fysiska personer regleras i "the Income Tax Act" (samma lag reglerar även beskattningen av bolag). Fysisk person som är bosatt i Namibia är skattskyldig där för all inkomst som har sin källa i Namibia. Detsamma gäller för fysisk person som inte är bosatt där. Avdrag medges för kostnader för intäkternas förvärvande. Vissa personliga avdrag medges också. Grundavdraget uppgår till 5 000 Rand (8 000 R för en ensam familjeförsörjare) och avdrag för hemmavarande barn medges med 1 000 R (ett barn), 1 500 R (två barn) samt 2 000 R (tre eller fler barn). Skattesatsen är progressiv och ligger i skiktet 14-38 % av beskattningsbar inkomst. Utdelning som förvärvas av aktieägare som är bosatt i Namibia är, med några få undantag, skattefri. Ränta och royalty beskattas som vanlig inkomst för sådan person. För fysisk person som inte är bosatt i Namibia och som erhåller utdelning, ränta eller royalty från Namibia gäller motsvarande regler som för bolag (3.2). Någon allmän skatt på förmögenhet tas inte ut i Namibia.

3.2 Beskattning av bolag

Avdragen

Som angavs i föregående avsnitt reglerar "the Income Tax Act" även beskattningen av bolag. Bolag hemmahörande i Namibia beskattas där för i princip all inkomst som härrör från Namibia. Liksom i Sverige är handelsbolag inte skattesubjekt utan i stället beskattas delägarna.

Från den beskattningsbara inkomsten medges avdrag för nödvändiga kostnader för intäkternas förvärvande. Avdrag för avskrivningar på inventarier görs normalt sett med en tredjedel per år under tre år med början anskaffningsåret. För patent, varumärken och andra immateriella tillgångar sker avskrivning normalt under längre perioder. Byggnader avskrivs med 20 % under första året och med 4 % per år under de följande 20 åren. Förlustavdrag medges under obegränsad tid (carry forward). Däremot får förluster inte dras av mot tidigare års vinster (carry back). Realisationsvinster beskattas normalt sett inte alls. Det finns i princip inte några särskilda koncernbeskattningsregler. En förlust i ett koncernbolag kan inte kvittas mot en vinst i ett annat koncernbolag.

Skattesatsen	Bolagsskattesatsen uppgår till 38 %. Särskilda regler gäller emellertid för bolag verksamma inom gruv- och oljenäringarna.
Beskattning av icke hemmahörande bolag	Beskattning av bolag som inte är hemmahörande i Namibia sker i princip på samma sätt som för bolag som är hemmahörande i Namibia. De är i princip skattskyldiga i Namibia för all inkomst som härrör därifrån. Skattesatsen för utlandsägda fasta driftställen uppgår normalt till 38 %. Ingen ytterligare skatt utgår när inkomst från fast driftställe överförs till näringsidkarens hemland.
Källskatt på royalty och utdelning	Enligt namibisk lagstiftning tas en källskatt på 12 % av bruttot ut på royalties som betalas till mottagare hemmahörande i utlandet. Detta behöver inte vara en definitiv källskatt. Om den skattskyldige kan visa att skatten skulle ha blivit lägre vid en nettoberäkning kan återbetalning av överskjutande skatt ske. Ett utländskt bolag beskattas i så fall på vanligt sätt med 38 % bolagsskatt. En definitiv källskatt på utdelning som betalas till mottagare i utlandet tas däremot ut med 10 % (the non-resident shareholders' tax). Denna skatt sänktes nyligen från 15 %. Någon särskild källskatt på ränta tas däremot inte ut i samband med att ränta betalas till en mottagare i utlandet. Observera dock att ränteinkomster många gånger anses vara "deemed to be Namibian source" varför skattskyldighet för mottagaren kan föreligga enligt vanliga regler.
Beskattning av ränta	
"Incentive"-lagstiftning	I likhet med många andra utvecklingsländer har Namibia en särskild lagstiftning som syftar till att främja investeringar. Genom denna lagstiftning ges vissa investeringar inom tillverkningsindustrin förmånlig behandling i skattehänseende. För att komma i åtnjutande av denna förmånliga behandling krävs godkännande av finans- resp. handels- och industriministeriet i Namibia. Av avsnitt 4.4 framgår att Sverige i syfte att främja den ekonomiska utvecklingen i Namibia godtagit att i vissa fall medge skattefrihet i Sverige för mottagen utdelning som härrör från vinst som beskattats enligt denna förmånliga lagstiftning. I fall då verksamheten bedrivits i form av filial har Sverige på motsvarande sätt gjort ett åtagande om att avräkna skatt som efterskänkts på grund av denna lagstiftning.

4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll

OECD:s och FN:s modellavtal är förebilder	Avtalet är utformat i nära överensstämmelse med de bestämmelser som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderat för bilaterala dubbelbeskattningsavtal ("Model Tax Convention on Income and on Capital", 1992). Utformningen har emellertid också påverkats av att Namibia 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. I stället för att referera till en skattskyldig som "han" har på namibiskt initiativ genom hela avtalstexten uttrycket "han eller hon", i dess olika böjningsformer, använts.

Prop. 1993/94:74
s. 43

Personer som omfattas av avtalet

4.1 Avtalets tillämpningsområde

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 följd 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 domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet samt under vissa i art. 4 punkt 1 b angivna villkor såvitt avser handelsbolag och dödsbon. Uttrycket inbegriper i princip endast person som är oinskränkt skattskyldig, dvs. inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat. Såsom framgått av redogörelsen för skattesystemet i Namibia beskattas en person som är bosatt där endast för inkomst som anses ha källa där. Därför har särskilt angivits att vad avser Namibia skall uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" inbegripa varje person som anses bosatt där enligt den namibiska inkomstskattelagen. Endast en person som avtalet tillämpas på är berättigad till de skattenedsättningar som föreskrivs i avtalet. Ett handelsbolag i en av de avtalsslutande staterna är med tillämpning av den angivna bestämmelsen berättigad att erhålla nedsättning av t.ex. källskatt på utdelning i enlighet med reglerna i art. 10 i den mån handelsbolagets inkomst är skattepliktig i denna stat på samma sätt som inkomst som tillfaller en person som har hemvist där. Det spelar ingen roll om det är handelsbolaget eller dess delägare som utgör skattesubjekt. Har ett handelsbolag hemmahörande i en av de avtalsslutande staterna exempelvis tre delägare varav endast två har skatterättslig

Handelsbolag

**Begränsning av
förmåner
Skatter som om-
fattas av avtalet**

**Förmögenhetsskat-
t**

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. 28.

Art. 2 upptar de skatter på vilka avtalet är tillämpligt. Det kan noteras att den svenska statliga förmögenhetsskatten inte omfattas av avtalet. Som framgår av min redogörelse för skattesystemet i Namibia 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 Namibia. Inte heller den statliga fastighetsskatten omfattas av avtalet. Dubbelbeskattning av t.ex. privatbostad som en i Sverige bosatt person innehar i Namibia kan dock undanröjas med tillämpning av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Observeras bör att art. 24 (Förbud mot diskriminering) tillämpas på skatter av alla slag eller beskaffenhet.

**Prop. 1993/94:74
s. 44**

4.2 Definitioner m.m.

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) har fått en i förhållande till modellavtalet något avvikande utformning. Anledningen härtill är att hemvistet valts som kriterium vid bestämmandet av vilken stat som skall ha beskattningsrätten till inkomst av internationell trafik, se art. 8 punkt 1. Definitioner förekommer även i andra artiklar t.ex. art. 10, 11 och 12, där den inkomst som behandlas i resp. artikel definieras.

...

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 Namibia så är denna fysiska person vid tillämpningen av avtalet att anse som "ett företag i Sverige".

**Prop. 1993/94:74
s. 44**

Tolkning av avtal

**Prop. 1989/90:33
s. 42; Nordiska
skatteavtalet**

**Prop. 1989/90:33
s. 43; Nordiska
skatteavtalet**

... 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 f.).

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

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

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

redovisade att den svenska texten i många fall inte kan formuleras med sådan exakthet som annan intern lagstiftning. Detta gäller också - trots att såväl skattesystemen som språken i de nordiska länderna i mångt och mycket är likartade - i fråga om det nordiska avtalet.

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

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

I samband med 1995 års revidering av OECD:s modellavtal har ytterligare understrukits att tolkningsregeln i punkt 2 avser den interna bestämmelse som är i kraft vid tillämpningen av avtalet och inte den som gällde när avtalet undertecknades. Lydelsen av punkt 2 har också ändrats för att bättre återspegla detta och lyder fritt översatt:

"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 vid tidpunkten för tillämpningen enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas. Varje betydelse som detta uttryck har enligt tillämplig skattelag i denna stat skall gälla framför den betydelse som uttrycket har i annan lag i denna stat."

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

**Prop. 1989/90:33
s. 44; Nordiska
skatteavtalet
RSV:s kommentar**

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

Vid tolkning av dubbelbeskattningsavtal skall således de i avtalen förekommande uttrycken - om inte annat 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 dubbelbeskattningsundvik 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 dubbelbeskattningsavtal 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.

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

När det gäller tolkning av dubbelbeskattningsavtal och då bl.a. den i art. 3 punkt 2 intagna bestämmelsen får jag hänvisa till vad som anförts i proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan nordiska länder (prop. 1989/90:33 s. 42 ff., se även Riksskatteverkets Handledning för internationell beskattning och Sveriges bidrag till IFA-kongressen i Florens i oktober 1993, jfr även avsnitt 4.5.3 {i prop. 1992/93:177; RSV:s anm.}). Här skall endast framhållas att Wienkonventionen om traktaträtten tar sikte på att vid tvist mellan parterna om avtalets innebörd tolka parternas, dvs. staternas, avsikt med en bestämmelse i ett visst avtal och inte - beträffande dubbelbeskattningsavtal - att reglera förhållandet mellan skattskyldiga och staten. Dubbelbeskattningsavtalen skall i princip tolkas som annan svensk skattelagstiftning, dvs. enligt sin ordalydelse och med stöd av offentliga förarbeten.

RSV:s kommentar

I prop. 1995/96:121 föreslås att en lag med vissa bestämmelser om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal införs och att den ska bli tillämplig på inkomst som förvärvas efter utgången av 1995 och på förmögenhet som taxeras vid 1996 års taxering eller senare. På s. 16 ff i denna proposition sägs bl.a. följande:

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

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

lagstiftning kan de ha en helt annan och helt olika innebörd i dessa stater.

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

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 skatt-

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

skyldig 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.

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

Avtalens begrepp skall med andra ord inte påverka tillämpningen av de interna reglerna. Frågan om en person skall anses skatterättsligt bosatt eller hemmahörande i Sverige skall avgöras utan beaktande av dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser. På samma sätt skall avtalets uppdelning av inkomster inte påverka de interna reglernas uppdelning av inkomster i olika inkomstslag. Det samma gäller givetvis beträffande avtalets uppdelning av tillgångar i olika slag av tillgångar. Beskattningen i Sverige skall ske enligt den ordning och på det sätt som föreskrivs i de interna reglerna. Föreligger ett åtagande enligt avtalet att lindra eller efterge beskattningen av viss inkomst eller förmögenhet skall dock detta åtagande iakttas vid bestämmandet av den skatt som skall debiteras. Vid tillämpning av undantagandemetoden skall därvid enligt reglerna i vissa författningar om dubbelbeskattningsavtal detta ske genom att viss inkomst eller viss tillgång inte skall medtas vid fastställandet av beskattningsbar inkomst resp. beskattningsbar

förmögenhet. I andra fall skall denna metod användas så att den svenska skatt som belöper på den undantagna inkomsten eller tillgången skall fastställas genom proportionering. Den beräknade svenska skatten sätts i detta fall ned med den del av den svenska skatten som fastställts belöpa på den undantagna inkomsten eller tillgången (s.k. alternativ exempt). Vid tillämpning av avräkningsmetoden nedsätts den beräknade svenska skatten med hänsyn till erlagd utländsk skatt. Enligt avtalens regler skall den beräknade svenska skatten i vissa fall begränsas till viss procent av en betalnings bruttobelopp. Tillämpningen av ett avtals regler om förbud mot diskriminering kan också resultera i att svensk skatt skall utgå med lägre belopp än vad som annars hade varit fallet. Reglerna kan också innebära krav på beskattningens form både beträffande underlaget för beskattningen och sättet för taxeringen.

Förhållandet mellan bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal och annan skattelagstiftning kan lämpligen belysas med två exempel. I dessa exempel antas att dubbelbeskattningsavtalet är utformat enligt OECD:s modellavtal för inkomst- och 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. En fysisk person som har väsentlig anknytning till Sverige enligt bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL och som därige-nom är oinskränkt skattskyldig här i landet har hemvist i annan avtalsslutan- de stat vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet. Han antas vara skatte-mässigt bosatt i den andra staten enligt dess interna regler och också ha sitt "centrum för levnadsintressen" i denna andra stat enligt artikel 4 punkt 2 a) i dubbelbeskattningsavtalet. Han uppbär 100 000 kr i ränteinkomster från Sve-rige 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. 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 ut-delning 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

**Prop. 1995/96:121
s. 19; Vissa be-
stämmelser om
tillämpningen av
dubbelbeskatt-
ningsavtal**

till 10 % av bruttobeloppet i stället för de 30 % som eljest skulle ha gällt enligt kupongskattelagens regler.

**Prop. 1993/94:74
s. 44**

Hemvist

Art. 4 innehåller regler som avser att fastställa var en person skall anses ha hemvist vid tillämpningen av avtalet. Artikelns överensstämmer, förutom vad avser den redan under art. 1 kommenterade avvikelserna samt de i punkt 1 b 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 skatteförfattningar 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 var en fysisk eller juridisk person vid tillämpningen av avtalet skall anses ha hemvist i första hand avgörs med ledning av den interna lagstiftningen i resp. stat.

Dubbel bosättning

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

Fast driftställe

Art. 5 definierar uttrycket "fast driftställe" i avtalet. Uttrycket har i förevarande avtal fått en något annan innebörd än uttrycket har i OECD:s modellavtal. Detta gäller bl.a. bestämmelserna i punkt 2 g. Denna bestämmelse innebär att installation eller konstruktion som används för utforskning av naturtillgångar under en period inte understigande sex månader normalt medför att fast driftställe föreligger. Uttrycket "fast driftställe" anses vidare innefatta lantbruk och plantage (p. 2 h) samt lagerbyggnad i vissa fall (p. 2 i). I detta sammanhang bör dock framhållas att punkt 2 endast innehåller en uppräkningslista — på intet sätt uttömmande — som vart och ett kan anses utgöra fast driftställe. Dessa exempel skall dock ses mot bakgrund av den allmänna definitionen i punkt 1. De uttryck som räknas upp i punkt 2 "plats för företagsledning",

**Prop. 1993/94:74
s. 45**

"filial", "kontor" osv. bör därför tolkas så 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 § kommunal-skattelagen (1928:370), KL.

För att ett företag i Namibia skall kunna beskattas för inkomst av rörelse från fast driftställe i Sverige enligt art. 7 i avtalet krävs att sådant driftställe föreligger enligt bestämmelserna i avtalet samt att skattskyldighet föreligger enligt intern svensk lagstiftning.

I punkt 6 finns en sedvanlig regel om att företag inte anses ha fast driftställe i en avtalsslutande stat i fall då verksamhet bedrivs av en oberoende representant. Till denna punkt har i protokollet intagits ett särskilt förtydligande vilket kommenteras i avsnitt 4.7.

De väsentliga kännetecknen på ett fast driftställe är enligt punkt 1 att det finns en plats för affärsverksamhet, att denna plats är stadigvarande samt att företaget bedriver rörelse från denna plats. För att t.ex. en filial skall anses som fast driftställe måste alltså de i punkt 1 uppställda villkoren vara uppfyllda.

RSV:s kommentar

**Prop. 1993/94:74
s. 45**

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. 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 - om den är den skattskyldiges hemviststat - undanröja den dubbelbeskattning som därvid uppkommer. Hur detta genomförs regleras i art. 23.

**Uttrycket "får
beskattas"**

Fast egendom

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

rör 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

RSV:s kommentar

Som framgår av punkt 1 är bestämmelserna i denna artikel endast tillämpliga då den fasta egendomen ligger i en avtals slutande stat och ägaren har hemvist i den andra avtals slutande staten. Om den fasta egendomen ligger i den stat där ägaren har hemvist eller i tredje stat är artikel 21 (Annan inkomst) tillämplig. Observera vidare att definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 omfattar nyttjanderätt till fast egendom och således bl.a. svenska bostadsrätter (jfr RÅ 1989 ref. 37).

**Prop. 1993/94:74
s. 45
och
s. 46
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.

Om ett företag hemmahörande i Namibia 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.

- armlängdsprincipen

Vid bestämmandet av fördelningen av inkomster mellan fast driftställe och huvudkontor skall armlängdsprincipen användas, dvs. till det fasta driftstället skall hänföras den inkomst som detta driftställe skulle ha förvärvat om det — i stället för att avsluta affärer med huvudkontoret — hade avslutat affärer med ett helt fristående företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och avslutat affärer på normala marknadsmässiga villkor (punkt 2).

- utgifter

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

Ingår i inkomst av rörelse inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar i detta avtal regleras beskattningsrätten till dessa

inkomster i de särskilda artiklarna (punkt 6).

RSV:s kommentar

Begreppet "inkomst av rörelse" i denna artikel överensstämmer inte med begreppet "inkomst av näringsverksamhet" i intern rätt. Som framgår av punkt 6 är inte denna artikel tillämplig på inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar. Om t.ex. ett svenskt aktiebolag erhåller utdelning, ränta, royalty eller realisationsvinst från Namibia är artiklarna 10-13 tillämpliga på dessa inkomster. Vid beskattningen i Sverige utgör dock dessa inkomster inkomst av näringsverksamhet.

**Prop. 1993/94:74
s. 46**

Sjö- och luftfart

Art. 8 behandlar beskattning av inkomst av rörelse i form av sjöfart och luftfart i internationell trafik. Sådana inkomster beskattas enligt punkt 1 endast i den stat där det företag som bedriver verksamheten har hemvist. De särskilda reglerna för SAS i punkt 2 innebär att avtalet endast reglerar beskattningen av den del av SAS inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren.

**Företag med
intressegemenskap**

Art. 9 innehåller sedvanliga regler om omräkning av inkomst vid obehörig vinstöverföring mellan företag med intressegemenskap. De i punkt 1 angivna reglerna innebär givetvis inte någon begränsning av en avtalsslutande stats rätt att enligt intern lagstiftning vidta omräkning av ett företags resultat utan anger endast i vilka fall den i punkt 2 angivna justeringen är avsedd att göras.

Utdelning

Art. 10 behandlar beskattningen av *utdelningsinkomster*. Definitionen av uttrycket "utdelning", som återfinns i punkt 3, överensstämmer i huvudsak med den i OECD:s modellavtal. Definitionen gäller som brukligt endast vid tillämpning av art. 10. Om uttrycket förekommer i andra artiklar kan det ha en annan betydelse.

Källskatter

Enligt punkt 2 får utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat beskattas även i den stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist (källstaten). Skatten får dock enligt punkt 2 a inte överstiga 5 % av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt innehar minst 10 % av det utbetalande bolagets aktiekapital. I övriga fall får skatten inte överstiga 15 % av utdelningens bruttobelopp (punkt 2 b). Av bestämmelserna i andra stycket i punkt 2 framgår emellertid att källskatt inte alls skall tas ut om utdelningen tas emot av ett bolag i en avtalsslutande stat som äger mer än 50 % av det utbetalande bolagets aktiekapital och om mer än 50 % av aktiekapitalet i bolaget som har rätt till utdelningen innehas av personer med hemvist i denna avtalsslutande stat. För svenska bolag med dotterbolag utomlands är bestämmelserna om begränsning av källstatens rätt att ta ut källskatt på utdelning de centrala bestämmelserna i svenska dubbelbeskattningsavtal. Eftersom Sverige normalt undantar utdelning från utländska

**Prop. 1993/94:74
s. 47**

"Mottagaren har rätt till ..."

dotterbolag som betalas till svenska moderbolag från skatt minskar varje procent i källskatt direkt nettoavkastningen på investeringen utomlands.

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) och royalty (art. 12 punkt 2), följer att den angivna begränsningen av skatten i källstaten inte gäller när en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, sätts in mellan inkomsttagaren och utbetalaren. Villkoret avser att förhindra att skattelättnad ges när den som har rätt till utdelningen inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten.

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

Förbud mot extra-territoriell beskattning

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

OECD:s modellavtal, 1992, kommentaren till artikel 10 (i svensk översättning av Jan Francke och Hillel Skurnik)

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.

Extra-territoriell beskattning

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.

Antimissbrukslagstiftning

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 utdel-

ningen. 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 underlåtas 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 vara 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. 1993/94:74
s. 47

Punkt 6 innehåller en "mest gynnad nation-bestämmelse" enligt vilken en lägre skattesats än den föreskrivna kan komma att tillämpas eller att undantag från beskattning i källstaten kan komma att gälla även i andra fall än det angivna om Namibia i ett framtida avtal med annat OECD-land än Sverige avtalar om en lägre skattesats eller avtalar om att undanta utdelning från beskattning på mer gynnsamma villkor än vad som avtalats i detta avtal.

Ränta

Art. 11 behandlar *ränta*. Enligt punkt 1 får ränta beskattas i den stat där mottagaren har hemvist. Vad som menas med ränta framgår av punkt 4 (jfr vad som angetts beträffande utdelning under art. 10, samma principer gäller också för ränta). Även källstaten får enligt punkt 2 beskatta ränta, men skatten får i sådant fall inte överstiga 10 % av räntans bruttobelopp. Undantag från sådan beskattningsrätt görs dock i punkt 3 i vissa fall, bl.a. då fråga är om ränta som betalas till en avtalsslutande stat, offentligtorgan eller till en bank. Vidare undantas räntor som betalas med anledning av vissa kreditförsäljningar.

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. I sådant fall skall beskattningsrätten till räntan i stället fördelas med tillämpning av art. 7 resp. art. 14 som

**Prop. 1993/94:74
s. 48**

behandlar inkomst av rörelse resp. självständig yrkesutövning. Enligt svensk intern skattelagstiftning utgör såväl inkomst av rörelse som inkomst av självständig yrkesutövning i allmänhet inkomst av näringsverksamhet. Den här beskrivna beskattningsrätten för källstaten kan bli tillämplig i Sverige — i de fall bosättning i Sverige enligt interna beskattningsregler inte föreligger — endast om räntan skall hänföras till intäkt av näringsverksamhet. Dessutom fordras att fast driftställe föreligger enligt intern svensk rätt eller att inkomsten hänför sig till här belägen fastighet (53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. SIL).

Det kan noteras att punkt 8 innehåller en "mest gynnad nationbestämmelse" av innehåll att en lägre skattesats än den nu föreskrivna kan komma att tillämpas eller att undantag från beskattning i källstaten kan komma att gälla även i andra fall än de i punkt 3 angivna om Namibia i ett framtida avtal, med ett annat OECD-land än Sverige, avtalar om en lägre skattesats än 10 % eller avtalar om att undanta ränta från beskattning på mer gynnsamma villkor än vad som avtalats i detta avtal.

RSV:s kommentar

Artikel 11 behandlar endast ränta som härrör från en avtalslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalslutande staten. Artikeln är inte tillämplig i fråga om ränta som har källa i tredje stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 21.

**Prop. 1993/94:74
s. 48
Royalty**

Royalty som avses i art. 12 punkt 3 och som härrör från en avtalslutande stat (källstaten) och betalas till person med hemvist i den andra avtalslutande staten, får enligt punkt 1 beskattas i denna andra stat. Definitionen av uttrycket "royalty" (jfr vad som angetts beträffande utdelning under art. 10, samma princip gäller också för royalty) omfattar i likhet med OECD:s modellavtal i dess nuvarande lydelse normalt inte leasingavgifter och andra ersättningar för rätten att nyttja lös egendom. Endast då uthyrningen innefattar överföring av kunskap omfattas sådana ersättningar av reglerna i denna artikel. I annat fall skall beträffande sådana avgifter och ersättningar i stället bestämmelserna i art. 7 (Inkomst av rörelse) tillämpas. Enligt punkt 2 får också källstaten ta ut skatt på royaltybetalningar men denna skatt får inte överstiga 15 % av royaltyns bruttobelopp om mottagaren har rätt till royaltyn. För royaltybetalningar som utgår som ersättning för nyttjandet av patent och vissa andra liknande rättigheter (industriroyalty) är källskatten begränsad till 5 % av royaltyns bruttobelopp. Royalty som utbetalas från Sverige till person med hemvist i Namibia får således beskattas här, men skatten får inte överstiga 15 resp. 5 % av royaltyns bruttobelopp.

**Leasingavgifter
omfattas inte**

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

Det kan noteras att punkt 7 innehåller en "mest gynnad nation-bestämmelse" av innehåll att en lägre skattesats än den nu föreskrivna kan komma att tillämpas eller att undantag från beskattning i källstaten kan komma att gälla avseende någon typ av royaltybetalning som enligt detta avtal får beskattas i källstaten om Namibia i ett framtida avtal, med en annan OECD-stat än Sverige, avtalar om sådana mer gynnsamma villkor.

RSV:s kommentar

Artikel 12 behandlar endast royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är således inte tillämplig i fråga om royalty som har källa i tredje stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 22.

**Prop. 1993/94:74
s. 48**

Art. 13 behandlar beskattning av *realisationsvinst*. Bestämmelserna i punkterna 1–4 överensstämmer i huvudsak 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 personen i fråga har hemvist och att vinst vid avyttring av andelar i ett bolag vars tillgångar huvudsakligen består av fast egendom enligt punkt 1 får beskattas i den avtalsslutande stat där den fasta egendomen är belägen. I punkt 3 b har intagits en sedvanlig regel angående SAS. I punkt 5 återfinns en bestämmelse som möjliggör för Sverige att beskatta fysisk person för realisationsvinster som härrör från överlåtelse av andelar och andra rättigheter i bolag med hemvist i Sverige som uppbärs under fem år efter det att personen i fråga upphört att ha hemvist i Sverige. Det kan noteras att enligt art. 28 får Sverige beskatta all inkomst från källa i annan stat än Namibia under förutsättning att inkomsten på denna grund är undantagen från beskattning i Namibia, oberoende av att sådan inkomst enligt någon annan bestämmelse i avtalet är undantagen från beskattning i Sverige. Att märka är att de avtalsslutande parterna naturligtvis är helt överens om att begreppet inkomst i avtalet även omfattar realisationsvinst.

Realisationsvinst

- på aktier etc.

**"Subject to tax"-
regel**

RSV:s kommentar

Definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 omfattar nyttjanderätt till fast egendom och bl.a. svenska bo-

stadsrätter. Sverige kan således beskatta realisationsvinst som uppkommer då en person med hemvist i Namibia avyttrar en svensk bostadsrätt (jfr RÅ 1989 ref. 37). Observera även att avtalet över huvud taget inte behandlar frågan om vid vilken tidpunkt, vid t.ex. avtalstillfället eller betalningstillfället, som beskattning skall ske. Om t.ex. en person säljer svenska aktier och har hemvist i Sverige vid avtalstillfället men i Namibia vid betalningstillfället hindrar inte avtalet att vinsten beskattas i Sverige.

**Prop. 1993/94:74
s. 49**

Fritt yrke

Enligt art. 14 beskattas inkomst som fysisk person förvärvar av fritt yrke eller annan självständig verksamhet i regel endast där yrkesutövaren har hemvist. Självständig yrkesutövning kan till sin natur endast utövas av fysisk person varför uttrycket fysisk person i punkt 1 endast innebär ett förtydligande i förhållande till OECD:s modellavtal. Utövas verksamheten från en stadigvarande anordning i den andra staten som regelmässigt står till hans förfogande eller om personen i fråga vistas i den andra avtalsslutande staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod får dock inkomsten även beskattas i 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 förvärvas genom den i verksamhetsstaten bedrivna verksamheten.

Uttrycket "fritt yrke"

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

Enskild tjänst

Art. 15 behandlar beskattning av *enskild tjänst*. Punkt 1 innebär att sådan inkomst i princip får 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 pga. akut sjukdom eller olycksfall som inträffar när han står i begrepp att återvända till bosättningslandet.

**Prop. 1993/94:74
s. 49
Styrelsearvoden**

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

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1993/94:74
s. 50**

**Artister och
idrottsmän**

Beskattning av inkomst som artister och idrottsutövare uppstår genom sin verksamhet regleras i art. 17. 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 artisten eller idrottsutövaren bedriver verksamheten, även om ersättningen betalas till en annan person (t.ex. arbetsgivare hos vilken artisten eller idrottsutövaren är anställd) än artisten eller idrottsutövaren själv. Enligt punkt 3 undantas från beskattning i verksamhetsstaten dock inkomst som en artist eller idrottsutövare förvärfvar genom sin personliga verksamhet, om verksamheten utförs inom ramen för ett besök som till väsentlig del finansieras genom allmänna medel från den andra avtalsslutande staten, lokal myndighet eller beträffande Namibia, regional myndighet, eller annan offentligt rättslig institution i denna andra stat.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1993/94:74
s. 50**

**Pension, livränta
etc.**

Art. 18 behandlar beskattning av pension och annan liknande ersättning, livränta samt utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen. Sådan pension som betalas av eller från fonder inrättade av en avtalsslutande stat eller dess lokala myndigheter eller beträffande Namibia en regional myndighet till fysisk person på grund av arbete som utförts i statens eller myndighetens tjänst omfattas dock inte av denna artikel, utan av art. 19 punkt 2. I fråga om sådan i art. 18 behandlad ersättning får den beskattas i den avtalsslutande stat från vilken den härrör. För vissa typer av pensioner och livräntor som betalas från Namibia gäller emellertid att de endast får beskattas i Namibia (punkt 1 andra meningen).

Offentlig tjänst

Inkomst av offentlig tjänst — med undantag för pension — be-

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

Studerande

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

**Ersättning för
företagsledning
m.m.**

I *art. 21* behandlas beskattningen av ersättning för företagsledning, rådgivning och tekniska tjänster. Den gemensamma beteckningen i avtalet för dessa ersättningar är "ersättning för tekniska tjänster". Liknande bestämmelser finns i andra dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått, se bl.a. *art. 13* i avtalet med Jamaica (SFS 1986:76) och *art. XI* i avtalet med Kenya (SFS 1974:69). Vad som här avses med uttrycket "ersättning för tekniska tjänster" framgår av punkt 3. Av denna punkt framgår att uttrycket omfattar endast ersättning som betalas av en person med hemvist i en avtalsslutande stat för tjänster som inte utförts i denna stat. I vissa fall skall emellertid rätten att beskatta ersättning för tekniska tjänster fördelas med tillämpning av avtalets bestämmelser rörande beskattning av inkomst av rörelse eller självständig yrkesutövning. Dessa fall anges i punkt 4.

**Prop. 1993/94:74
s. 51**

Bestämmelserna om ersättning för tekniska tjänster innebär i övrigt följande. Enligt punkt 1 får sådan ersättning som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten beskattas i denna andra stat, dvs. mottagarens hemviststat. Ersättningen får emellertid även beskattas i den andra avtalsslutande staten där den som erlägger ersättningen har hemvist, men skatten får i sådant fall inte överstiga 15 % av ersättningens bruttobelopp.

Annan inkomst

Inkomst som inte behandlas särskilt i *art. 6—21* beskattas enligt *art. 22* (*Annan inkomst*) endast i inkomsttagarens hemviststat utom i de fall då inkomsten härrör från den andra avtalsslutande staten. I sistnämnda fall får jämväl denna andra stat beskatta inkomsten.

4.4 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning

4.4.1 Allmänt

Bestämmelserna om undanröjande av dubbelbeskattning finns i *art. 23*. Sverige tillämpar enligt punkt 2 a avräkning av skatt ("credit of tax") som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning. Detsamma gäller för Namibia (punkt 1).

Avräkningsmetoden

Innebörden av avräkningsmetoden är att en person med hemvist i den ena staten taxeras där även för sådan inkomst som enligt avtalet får beskattas i den andra staten. Den uträknade skatten minskas därefter i princip med den skatt som enligt avtalet har tagits ut i den andra staten. Vid avräkning av skatt på inkomst i Sverige tillämpas bestämmelserna i lagen 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 detta avtal regler om avräkning i vissa fall i Sverige av högre skattebelopp än som faktiskt erlagts i den andra staten, s.k. matching credit. Bestämmelserna återfinns i punkt 2 d och e. Bestämmelserna skall tillämpas under de tio första åren under vilket avtalet tillämpas. Efter utgången av denna tidsperiod skall de behöriga myndigheterna överlägga med varandra för att bestämma om de skall tillämpas även efter denna tidpunkt. Förslag om sådan förlängning kommer, om sådan överenskommelse träffas, att i överensstämmelse med vad riksdagen med anledning av motion 1988/89:Sk35 givit regeringen till känna (SkU25) (*Skatteutskottets betänkande: Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern; RSV:s anm.*), föreläggas riksdagen för godkännande.

4.4.2 Skattefrihet för utdelning från bolag i Namibia till svenskt bolag

Prop. 1993/94:74 s. 52

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

Villkor för skattefrihet

Skattefrihet enligt punkt 2 c förutsätter att vissa villkor är uppfyllda. Först och främst gäller att utdelningen enligt svensk skattelagstiftning skulle ha varit undantagen från skatt om båda bolagen

hade varit svenska. Vidare krävs att den vinst (vilken helt eller delvis kan bestå av utdelning) av vilken utdelningen betalas underkastats antingen den normala bolagsskatten i Namibia eller, i Namibia eller annan stat, en inkomstskatt jämförlig med den svenska skatt som skulle ha utgått om vinsten hade förvärvats av ett svenskt bolag eller att utdelningen betalas av inkomst som hade varit skattebefriad i Sverige om den hade förvärvats direkt av bolag med hemvist i Sverige. Enligt punkt e inbegrips under de tio första åren under vilket (*vilka; RSV:s anm.*) avtalet tillämpas i det i punkt c använda uttrycket "den normala bolagsskatten i Namibia", skatt som i Namibia skulle ha erlagts om inte skattebefrielse eller skattenedsättning medgivits enligt bestämmelser i "the Namibian Foreign Investment Act" i enlighet med de villkor som anges i punkt d. Avsikten är givetvis att skattefrihet skall medges endast i de fall befrielsen eller nedsättningen gjorts i syfte att befrämja ekonomisk utveckling i Namibia.

De alternativa villkoren

Beträffande den närmare innebörden av de alternativa villkoren i punkt c för att utdelning skall vara undantagen från beskattning i Sverige vill jag göra följande förtydligande. Det i punkt c 1 uppställda villkoret, att utdelning skall vara undantagen från beskattning i Sverige om den bakomliggande vinsten underkastats den normala bolagsskatten i Namibia eller, i Namibia eller annan stat, en inkomstskatt jämförlig med den svenska skatt som skulle ha utgått om vinsten hade förvärvats av ett svenskt bolag, kan belysas med följande exempel.

Exempel

Ett bolag hemmahörande i Namibia har under ett visst år haft en sammanlagd vinst på 1 000 000. Av denna vinst har 500 000 i någon stat underkastats en enligt avtalet godtagbar beskattning medan resterande 500 000 är obeskattade. Under angivna förhållanden kan 500 000 tas hem till Sverige i form av skattefri utdelning, eftersom de första 500 000 som delas ut anses ha underkastats en godtagbar beskattning. Skulle hela årsvinsten tas hem till Sverige innebär detta att hälften enligt avtalet är att anse som skattefri utdelning och att hälften i princip skall beläggas med svensk inkomstskatt. Jag vill i detta sammanhang framhålla att då det i punkt c 1 talas om den normala bolagsskatten i Namibia så skall denna jämförelse göras med utgångspunkt i det fall då Namibia tar ut full bolagsskatt och självfallet inte med de fall då skattebefrielse eller skattenedsättning medgivits enligt investeringsfrämjande eller andra motsvarande bestämmelser i den interna lagstiftningen i Namibia (jag bortser nu från det undantag som tidigare behandlats och som gäller under de tio första åren under vilket [*vilka; RSV:s anm.*] avtalet tillämpas). Villkoret att en därmed jämförlig inkomstskatt skall ha uttagits på den bakom-

Uttrycket "den normala bolagsskatten i Namibia"

Prop. 1993/94:74
s. 53

"Blandad" utdelning

liggande vinsten, tar sikte på inkomstbeskattning som skett i såväl stater med vilka Sverige har dubbelbeskattningsavtal som stater med vilka Sverige inte har något sådant avtal.

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

4.5 Särskilda bestämmelser

Förbud mot diskriminering

I *art. 24* återfinns bestämmelser om förbud i vissa fall mot *diskriminering* vid beskattningen. Dessa regler är som tidigare omnämnts tillämpliga på skatter av varje slag och beskaffenhet (punkt 6).

RSV:s kommentar

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

Utbyte av upplysningar

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

Prop. 1993/94:74
s. 53

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

**Begränsning av
förmåner**

Art. 28 innehåller en bestämmelse enligt vilken de förmåner som följer av avtalet under vissa förutsättningar kan begränsas. För Sveriges del tar bestämmelsen sikte på det fall då en person uppbär inkomst från källa i en annan stat än Namibia och Sveriges rätt att beskatta sådan inkomst är begränsad enligt bestämmelserna i art. 6-22 i detta avtal. Sverige får i sådant fall — om inkomsten är undantagen från namibisk skatt därför att den är att anse som inkomst från utländsk källa — ändå beskatta inkomsten enligt sin interna lagstiftning utan hinder av detta avtal. Bestämmelsen kan belysas med följande exempel.

En person uppbär inkomst (annan inkomst enligt art. 22) från försäljning av en fastighet i en tredje stat. Personen anses vid tillämpningen av detta avtal enligt reglerna i art. 4 ha sin hemvist i Namibia. Eftersom inkomsten inte härrör från Namibia beskattas den inte i Namibia. Enligt reglerna i art. 22 punkt 1 skall i detta fall inkomsten beskattas endast i Namibia men enligt bestämmelsen i art. 28 får denna inkomst vid tillämpningen av detta avtal ändå beskattas i Sverige om personen enligt svenska regler är skattskyldig i Sverige.

**Prop. 1993/94:74
s. 54**

4.6 Slutbestämmelser

Art. 29 och 30 innehåller bestämmelser om avtalets *ikraftträdande* och *upphörande*.

Enligt art. 29 träder avtalet i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna. Avtalet tillämpas på inkomst som förvärvas den 1 januari det år som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare.

Avtalet kan enligt art. 30 sägas upp först sedan fem år förflutit sedan ikraftträdandet.

4.7 Protokollet

**Offshore-
lagstiftning**

Till avtalet är fogat ett protokoll som utgör en integrerande del av avtalet. I punkt 1 av detta protokoll framgår att om en avtalslutande stat i framtiden inför någon form av "offshore"-lagstiftning, skall de behöriga myndigheterna genom en ömsesidig överenskommelse bestämma hur avtalets regler skall tillämpas på företag som åtnjuter förmåner enligt sådan lagstiftning. De avtalslutande staterna är överens om att i avsaknad av en sådan ömsesidig överenskommelse några förmåner enligt avtalet inte ges

"Nästan uteslutande"

till personer som åtnjuter speciella skatteprivilegier enligt en sådan "offshore"-lagstiftning. I protokollets punkt 2 har intagits en bestämmelse som anger att med uttrycket "nästan uteslutande" i art. 5 punkt 6 förstås att en persons omsättning till minst 75 % under ett beskattningsår skall vara hänförlig till verksamhet som bedrivs för sådant företags räkning som omnämns i art. 5 punkt 6.