

Skatteavtal

Botswana

RSV 360 - 072 utgåva 1

Skatteförvaltningen

SKATTEAVTALET MED BOTSWANA

(1992 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1993:65 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 januari 1995

Lennart Nilsson

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningslista	9
Förordning (1993:65) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Botswana	11
Lag (1992:1197) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Botswana	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Botswana ...	14
Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Botswana	39
1 Inledning	39
2 Lagen om dubbelbeskattningsavtal	39
3 Översiktligt om inkomstskattesystemet i Botswana .	40
3.1 Fysiska personer	40
3.2 Beskattning av bolag	40
4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll	43
4.1 Bakgrund	43
4.2 Avtalets tillämpningsområde	43
4.3 Definitioner m.m.	45
4.4 Avtalets beskattningsregler	47
4.5 Metoder för att undanröja dubbelbeskattning	55
4.5.1 <i>Allmänt</i>	55
4.5.2 <i>Skattefrihet för utdelning från bolag i Botswana till svenskt bolag</i>	56
4.6 Särskilda bestämmelser	57
4.7 Slutbestämmelser	58

Läsanvisningar

I detta avtalshäfte har tagits in författningarna (förordningen och lagen inklusive avtalet) till 1992 års skatteavtal mellan Sverige och Botswana.

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

Även propositionerna har försetts med kantrubriker. Dessa kantrubriker anger bl.a. 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 (1993:65) om dubbelbeskatt- ningsavtal mellan Sverige och Botswana
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
lagen	Lag (1992:1197) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Botswana
LSI	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
mom.	moment
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
prop.	proposition
rskr.	riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkU	Skatteutskottet
st.	stycke

**Förordning (1993:65) om dubbelbeskattningsavtal
mellan Sverige och Botswana;**

utfärdad den 4 februari 1993.

Regeringen föreskriver följande.

Lagen (1992:1197) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Botswana skall träda i kraft den 1 mars 1993 och tillämpas på inkomst som förvärfvas den 1 januari 1993 eller senare.

Avtalet trädde i kraft den 23 december 1992.

På regeringens vägnar

BO LUNDGREN

Stefan Ersson
(Finansdepartementet)

Lag (1992:1197) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Botswana;

utfärdad den 10 december 1992.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs följande.

1 § Det avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst som Sverige och Botswana undertecknade den 19 oktober 1992 skall gälla som lag här i landet.

Avtalets innehåll framgår av bilaga till denna lag.

**Tillämpas endast i
inskränkande
riktning**

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

**Ej progressions-
uppräknig**

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

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

På regeringens vägnar

CARL BILDT

ANNE WIBBLE
(Finansdepartementet)

¹ Prop. 1992/93:94, bet. 1992/93:SkU5, rskr. 1992/93:81.

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

Konungariket Sveriges regering och Republiken Botswanas 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, se art. 24 och 26

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

Artikel 2

Skatter som omfattas av avtalet

Jfr. art. 24 p. 6 Botswana

1. De skatter på vilka detta avtal tillämpas är

a) i Botswana:
inkomstskatten, däri inbegripet beskattningen av realisationsvinster;
(i det följande benämnd "botswansk skatt");

Sverige

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

Beskattning av "mineralföretag"

2. Bestämmelserna i detta avtal begränsar inte de avtalslutande 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.

Def. av "mineralföretag"

¹ Den engelska texten finns i SFS 1992:1197; RSV:s anm.

Begränsning av avtalets tillämpning

"Nya" skatter

3. Utan hinder av andra bestämmelser i detta avtal, i fall då botswansk skatt erläggs eller påförs i enlighet med en "Tax Agreement Ratification Act", skall detta avtal inte tillämpas i annat fall än som föreskrivs i en sådan "Tax Agreement Ratification Act".

4. 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 1.¹ De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall meddela varandra de väsentliga ändringar som vidtagits i respektive skattelagstiftning.

Artikel 3

Allmänna definitioner

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

Def. "Botswana"

a) "Botswana" åsyftar Republiken Botswana;

Def. av "Sverige"

b) "Sverige"² åsyftar Konungariket Sverige och innefattar, när uttrycket används i geografisk betydelse, Sveriges territorium, Sveriges territorialvatten och andra havsområden över vilka Sverige, i överensstämmelse med folkrättens regler, utövar suveräna rättigheter eller jurisdiktion;

Def. av "en avtalsslutande stat"

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

Def. av "person"

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

Def. av "bolag"

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

Def. av "företag i en avtalsslutande stat"

f) "företag i en avtalsslutande stat"³ och "företag i den andra avtalsslutande staten" åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten;

Def. av "internationell trafik"

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

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

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

³ Se RÅ 1991 not 228; RSV:s anm.

Def. av "medborgare"

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

Def. av "behörig myndighet"

- i) "behörig myndighet" åsyftar:
- 1) i Botswana, finans- och utvecklingsplaneringsministern, representerad av "the Commissioner of Taxes";
 - 2) i Sverige, finansministern, dennes befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet vid tillämpningen av detta avtal.

Tolkningsregel

2. Då en 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 ..."

Jfr art. 1

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 hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat. Dock skall, såvitt avser Botswana, uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" inbegripa varje person som anses bosatt i Botswana enligt den botswanska inkomstskattelagen.

Handelsbolag och dödsbon

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

Dubbelt hemvist, fysisk person

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

- a) Han anses ha hemvist i den stat där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande. Om han har en sådan bostad i båda staterna, anses han ha hemvist i den stat

¹ Se RÅ 1987 not 309; RSV:s anm.

med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena);

- b) om det inte kan avgöras i vilken stat han har centrum för sina levnadsintressen eller om han inte i någondera staten har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist i den stat där han stadigvarande vistas;
- c) om han stadigvarande vistas i båda staterna eller om han inte vistas stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist i den stat där han är medborgare;
- d) om han är medborgare i båda staterna eller om han inte är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna frågan genom ömsesidig överenskommelse.

**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.

Artikel 5

Fast driftställe

**Definition, jfr p. 3
anv. 53 § KL**

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

Exemplifiering

2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt:

- a) plats för företagsledning,
- b) filial,
- c) kontor,
- d) fabrik,
- e) verkstad,
- f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar, och
- g) installation eller konstruktion som används för utforskning av naturtillgångar under förutsättning att installationen eller konstruktionen varar under en period inte understigande sex månader.

**Byggnadsverk-
samhet m.m.**

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

Sex månader

Undantag

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

- a) användningen av anordningar uteslutande för lagring eller utställning av företaget tillhöriga varor,
- b) innehavet av ett 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.

Beroende representant

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

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

Oberoende representant

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

"Närstående företag"

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

utgör fast driftställe för det andra.

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

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

Def. av "fast egendom"

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

Uthyrning m.m.

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

Fastighet i näringsverksamhet

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

Artikel 7

Inkomst av rörelse

Def. i art. 3 p. 1 f

1. Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat 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.

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 fristå-

¹ Se RÅ 1989 ref. 37; RSV:s anm.

ende företag, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör.

Avdrag

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

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.

Artikels till- lämplighet

Artikel 8

Sjöfart och luftfart

Def. i art. 3 p. 1 g OBS art. 28

1. Inkomst som förvärvas 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
m.m.**

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

Def. i art. 3 p. 1 i

Artikel 10

Utdelning

OBS art. 23 p. 2 c

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

Källskatt 15%

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 15 procent av utdelningens bruttobelopp och, då det utdelande bolaget har hemvist i Botswana, skall denna skatt avräknas mot den extra bolagsskatten enligt bestämmelserna i den botswanska inkomstskattelagen.

OBS p. 6

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

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

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 beskatta bolagets icke utdelade vinst, även om utdelningen eller den icke utdelade vinsten helt eller delvis utgörs av inkomst som uppkommit i denna andra stat.

**Mest gynnad
nations-klausul**

6. Utan hinder av bestämmelserna om högsta tillåtna skattesats på 15 procent i punkt 2 skall, om Botswana i framtiden ingår ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt med någon annan stat (dock inte den andra avtalsslu-

tande staten i detta avtal) och det i utdelningsartikeln föreskrivs en skattesats som understiger 15 procent, denna lägre skattesats tillämpas som om den föreskrivits i denna artikel.

Artikel 11

Ränta

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

Källskatt 15%

2. Röntan får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till röntan får skatten inte överstiga 15 procent av röntans bruttobelopp.

OBS p. 8

Undantag från p. 2; källskatt 0%

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

- a) röntan betalas till regeringen i en avtalsslutande stat, till centralbanken i en avtalsslutande stat eller till en lokal myndighet i denna stat, eller
- b) röntan betalas på grund av lån som beviljats eller garanterats av en finansiell institution av offentligrättslig natur vars syfte är att främja export eller utveckling, i fall då villkoren för det beviljade eller garanterade lånet innehåller ett visst mått av subventionering.

Def. av "rönta" enl. art. 11

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

Undantag från p. 1-3

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

"Källregel"

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

Intressegemenskap

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

Mest gynnad nations-klausul

8. Utan hinder av bestämmelserna om högsta tillåtna skattesats på 15 procent i punkt 2 skall, om Botswana i framtiden ingår ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt med någon annan stat (dock inte den andra avtalsslutande staten i detta avtal) och det i ränteartikeln föreskrivs en skattesats som understiger 15 procent, denna lägre skattesats tillämpas som om den föreskrivits i denna artikel.

Artikel 12

Royalty

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

Källskatt 15%

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.

Def. av "royalty" enl. art. 12

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

Leasingavgifter omfattas

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.

Undantag från p. 1 och 2

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

"Källregel"

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

Intressegemenskap

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

Mest gynnad nations-klausul

7. Utan hinder av bestämmelserna om högsta tillåtna skattesats på 15 procent i punkt 2 skall, om Botswana i framtiden ingår ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt med någon annan stat (dock inte den andra avtalsslutande staten i detta avtal) och det i royaltyartikeln föreskrivs en skattesats som understiger 15 procent, denna lägre skattesats tillämpas som om den föreskrivits i denna artikel.

Artikel 13

Realisationsvinst

Fast egendom

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

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 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 OBS art. 28

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

Avyttring av andelar etc. efter utflyttning

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

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

¹ Se RÅ 1989 ref. 37; RSV:s anm.

Artikel 14

Självständig yrkesutövning

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

**Stadigvarande
anordning**

eller

183 dagar

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

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

Exempel på "fritt yrke"

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

Artikel 15

Enskild tjänst

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

**Undantag från
p. 1;**

183-dagarsregeln

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 avtalsslutande staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, och

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

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

**Undantag från p. 1
och 2;**

Ombordanställda

SAS-anställda

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

Artikel 16

Styrelsearvode

Jfr SINK

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

Artikel 17

Artister och idrottsmän

Jfr LSI

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

Jfr LSI

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

**Undantag från
p. 1 och 2**

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 skall inkomst, som artist eller idrottsman i denna egenskap förvärfvar 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 annan offentlig institution i denna andra stat.

Artikel 18

Pension, livränta och liknande ersättning

Pension, livränta, socialförsäkrings-ersättning etc.

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

Def. av "livränta"

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

Artikel 19

Offentlig tjänst

Lön m.m. p.g.a. arbete

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

Undantag från p. 1 a;

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

Lokalanställda

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

Pension p.g.a. tidigare offentlig tjänst

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

Undantag från p. 2 a

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

Undantag från p. 1 och 2

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

Artikel 20

Studering

"Understöd" från utlandet

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

Bidrag och stipendier

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 förstnämnda avtalsslutande staten.

Artikel 21

Ersättning för företagsledning, rådgivning och teknisk service

Tekniska tjänster

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

Källskatt 15%

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

"Källregel"

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

**Intressegemenska
p**

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

Artikel 22

Annan inkomst

Jfr art. 28

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

**Undantag från
p. 1**

2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte på inkomst, med undantag för inkomst av fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2, om mottagaren av inkomsten har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken inkomsten betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

**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

Artikel 23

Metodartikeln

Undanröjande av dubbelbeskattning

Botswana

1. Beträffande Botswana skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

Avräkning

I enlighet med botswansk lagstiftning angående avräkning från botswansk skatt av skatt som utgår i annat land än Botswana, 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 botswansk 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 botswansk lagstiftning och i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Botswana, 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 Botswana för inkomsten.

OBS p. 2 d nedan

Progressionsförbehåll, OBS 3 § lagen

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

Skattefrihet för utdelning

c) Utan hinder av bestämmelserna i a) ovan är utdelning från bolag med hemvist i Botswana 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

Villkor för skattefrihet

- 1) den vinst av vilken utdelningen betalas underkastats antingen den normala bolagsskatten i Botswana eller, i Botswana eller någon annanstans, en inkomstskatt jämförlig med den svenska skatten 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.

OBS p. 2 d nedan

Uttrycken "skatt som erlagts i Botswana" och "normala bolagsskatten i Botswana"

**Matching credit/
exempt t.o.m.
1997-12-31**

- d) Vid tillämpningen av a) och c) i denna punkt anses "skatt som erlagts i Botswana" och "normala bolagsskatten i Botswana" innefatta botswansk skatt som skulle ha erlagts om inte befrielse från eller nedsättning av skatt medgivits enligt botswansk lagstiftning om skattelättnader avsedda att främja ekonomisk utveckling
- 1) enligt beslut i en "Development Approval Order", eller
 - 2) enligt beslut i en "Tax Agreement Ratification Act".
- e) Bestämmelserna i d) i denna punkt gäller under de fem första åren under vilket 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

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

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

Fast driftställe

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

**Jfr 6 § 1 mom. 1 st.
c SFL**

Kostnadsavdrag

3. Utom i de fall då bestämmelserna i artikel 9 punkt 1, artikel 11 punkt 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.

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

Botswanskt 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 underkastat.¹

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

Artikeln tillämplig på alla skatter

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

Artikel 25

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

Beskattning i strid med avtalet

1. Om en person anser att en avtalsslutande stat eller båda avtalsslutande staterna vidtagit åtgärder som för honom medför eller kommer att medföra beskattning som strider mot bestämmelserna i detta avtal, kan han, utan att detta påverkar hans rätt att använda sig av de rättsmedel som finns i dessa staters interna rättsordning, framlägga saken för den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat där han har hemvist eller, om fråga är om tillämpning av artikel 24 punkt 1, i den avtalsslutande stat där han är medborgare. Saken skall framläggas inom tre år från den tidpunkt då personen i fråga fick vetskap om den åtgärd som givit upphov till beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet.

Överenskommelse i enskilda fall

2. Om den behöriga myndigheten finner invändningen grundad men inte själv kan få till stånd en tillfredsställande lösning, skall myndigheten söka lösa frågan genom ömsesidig överenskommelse med den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten i syfte att undvika beskattning som strider mot avtalet. Överenskommelse som träffats genomförs utan hinder av tidsgränser i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning.

Generella överenskommelser

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

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

ningen av avtalet. De kan även överlägga i syfte att undanröja dubbelbeskattning i fall som inte omfattas av avtalet.

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

Artikel 26

Utbyte av upplysningar

RSV behörig myndighet

Jfr lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden, prop. 1989/90:14 om Europaråds- och OECD-konventionen ...

Integritetsskydd

1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa bestämmelserna i detta avtal eller i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning, 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.

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 förfaringsätt eller upplysningar, vilkas överlämnande skulle strida mot allmänna hänsyn (ordre public).

3. De behöriga myndigheterna skall konsultera varandra för att utarbeta lämpliga villkor, metoder och tekniska lösningar för utbytet av upplysningar, även innefattande utbyte av information rörande skatteflykt i fall då sådant utbyte anses lämpligt.

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

**Inkomst från källa
utanför Botswana,
begränsad "subject
to tax"-regel**

**Avtalet trädde i
kraft 1992-12-23**

**Avtalet kan sägas
upp tidigast under
år 1998**

Artikel 27

Diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän

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

Artikel 28

Begränsningar av förmåner

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

Artikel 29

Ikraftträdande

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

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

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

Artikel 30

Upphörande

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 tidsrymd av fem år från den dag då avtalet trätt i kraft. I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla:

- a) I Botswana, beträffande inkomstskatt, på skattepliktig inkomst som förvärfvas den 1 juli det år som följer närmast efter det år då uppsägningen skedde eller senare.

- b) I Sverige, beträffande inkomstskatt, på inkomst som förvärfvas 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 och försett detsamma med sina sigill.

Som skedde i Stockholm den 19 oktober 1992, i två exemplar på engelska språket.

För Konungariket
Sveriges regering

För Republiken
Botswanas regering

Bo Lundgren

Alfred Dube

Prop. 1992/93:94
s. 32

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Botswana

1 Inledning

Historik

Sverige ingick 1960 ett dubbelbeskattningsavtal med Storbritannien och Nordirland (prop. 1960:180, bet. BevU 82, rskr. 390, SFS 1961:95). Avtalet utvidgades till att gälla i förhållande till Botswana (tidigare Protektoratet Bechuanaland) genom noteväxling den 27 november 1961 (SFS 1962:502).

År 1987 sade Sverige upp avtalet såvitt avser förhållandet mellan Sverige och Botswana med verkan fr.o.m. den 1 januari 1988 (prop. 1986/87:85, bet. SkU36, rskr. 141, SFS 1987:105). Något dubbelbeskattningsavtal finns således för närvarande inte mellan Sverige och Botswana. I samband med uppsägningen förklarade sig dock Sverige berett att inleda förhandlingar om ett nytt avtal.

På begäran av Botswana inleddes förhandlingar i Gaborone i november 1991. Ett utkast till avtal upprättades på engelska och paraferades där den 14 november 1991. Avtalet har översatts till svenska och remitterats till *Kammarrätten i Jönköping* och *Riksskatteverket*. Remissinstanserna har uttryckt önskemål om att vissa avtalsbestämmelser skall närmare förklaras i propositionen.

Avtalet undertecknades den 19 oktober 1992. Ett förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal har upprättats inom Finansdepartementet.

2 Lagen om dubbelbeskattningsavtal

Lagen

Lagförslaget består dels av paragraferna 1-3, dels av en bilaga som innehåller den överenskomna avtalstexten.

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 §). I 3 § föreskrivs att då en här bosatt person uppbär inkomst som enligt avtalet skall beskattas endast i Botswana, skall sådan inkomst inte tas med vid taxeringen i Sverige.

Prop. 1992/93:94
s. 33
**Ej progressions-
uppräknings**

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 denna persons 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. Dessa skäl motiverar ett avstående av progressionsuppräknigen även i förhållande till Botswana.

3 Översiktligt om inkomstskattesystemet i Botswana

3.1 Fysiska personer

Bosatta	Beskattningen av fysiska personer regleras i "the Income Tax Act" (samma lag reglerar även beskattningen av bolag). Fysisk person som är bosatt i Botswana är skattskyldig där för all inkomst som har sin källa i Botswana. Detsamma gäller för fysisk person som inte är bosatt i Botswana. Avdrag medges för kostnader för intäkternas förvärvande. Som bosatt anses bl.a. den som har stadigvarande bostad i Botswana och som vistas i Botswana minst 183 dagar under beskattningsåret. Skattesatsen är progressiv med en högsta skatt på 40 %. För icke bosatta varierar skatten mellan 20–40 %.
Ej bosatta	
Utdelning	Utdelning för aktieägare som är bosatt i Botswana är i princip skattefri. Räkna, royalty och arvoden beskattas som vanlig inkomst för sådan person. På ränta som betalas till person som inte är bosatt i Botswana tas källskatt ut med 15 %. Detsamma gäller för kommersiell royalty (commercial royalty) och vissa arvoden (management and consultancy fees). På inkomst av artistverksamhet (entertainment fees) tas källskatt ut med 10 %.
Räkna	
Royalty	
Realisationsvinster	Realisationsvinster beskattas i princip som vanlig inkomst. Alla vinster vid försäljning av kapitaltillgångar beskattas inte, men allmänt sett beskattas vinster vid avyttring av bolagstillgångar och vissa värdepapper ("marketable securities"). Vinst vid försäljning av aktier i "public companies" beskattas dock inte. Ett "public company" är ett bolag vars aktier är noterade på Botswanas Stock Exchange och som till minst 50 % innehas av allmänheten. Inte heller beskattas vinst vid försäljning av privatbostad.

3.2 Beskattning av bolag

Hemmahörande	Som angavs i föregående avsnitt reglerar "the Income Tax Act" även beskattningen av bolag. Bolag hemmahörande i Botswana beskattas där för i princip all inkomst som härrör från Botswana. Som hemmahörande anses bolag som är registrerat eller har sin verkliga ledning i Botswana. Liksom i Sverige är handelsbolag inte
---------------------	---

**Prop. 1992/93:94
s. 34**

skattesubjekt utan i stället beskattas delägarna. Från den beskattningsbara inkomsten medges avdrag för nödvändiga kostnader för intäkternas förvärvande. Avskrivningar får ske med olika procent-satser (2,5–25 %) beroende på slag av tillgång. Förluster får avräknas från de fem följande årens vinster (carry forward). För viss typ av verksamhet, bl.a. jordbruk, finns dock inte någon tidsbe-gränsning. Däremot får förluster inte avräknas mot tidigare års vinster (carry back). Realisationsvinster beskattas efter normal bolagsskattesats, se vidare under avsnitt 3.1. Det finns i princip inte några särskilda koncernbeskattningsregler. Särskilda krav uppställs på koncernstrukturen för att lindra skattebelastningen på koncerninterna utdelningar.

Bolagsskatten

Bolagsskatten utgår i två delar "two tier system", en del på 30 % och en annan (särskild bolagsskatt) på 10 % av beskattningsbar inkomst. Vid utdelning av bolagsvinst utgår därefter en skatt på 15 % av utdelningen.

Det utdelande bolaget får avräkna ett belopp motsvarande innehållen och betald skatt på utdelning från den 10-procentiga bolagsskatten.

Icke utnyttjat avräkningsutrymme, dvs. om den särskilda bo-lagsskatten ett år överstiger utdelningsskatten, får utnyttjas senare år. Däremot får inte icke avräknad utdelningsskatt sparas och avräknas ett senare år. Systemet fördyrar därigenom utdelning som överstiger 2/3 av vinsten.

Exempel I

Exempel I

Vinst	10 000	Utdelning	6 000
Skatt 30 %	3 000	Utdelningsskatt 15 %	900
Särsk.		Nettoutdelning	5 100
bolagsskatt 10 %	1 000		
Minus		<i>Totalskatt</i>	
utdelningsskatt	900		
Kvarstår särsk.		Skatt	3 000
bolagsskatt	100		
Carry forward		Utdelningsskatt	900
av särsk.		Särsk. bolagsskatt	100
bolagsskatt	100		4 000
Vinst		10 000	
Minus skatt	4 000		
Nettoutdelning	5 100	9 100	
	Kvarstår	900	

42 Proposition m.m.

Exempel II

Exempel II

Vinst	10 000	Utdelning	7 000
Skatt 30 %	3 000	Utdelningsskatt 15 %	1 050
Särsk. bolagsskatt 10 %	1 000	Nettoutdelning	5 950
Minus utdelningsskatt skatt begränsad till	1 000	<i>Totalskatt</i>	
Särsk. bolagsskatt	0	Skatt	3 000
		Utdelningsskatt	1 050
		Totalt	4 050
Vinst		10 000	
Minus skatt	4 050		
Nettoutdelning	5 950	10 000	
	Kvarstår	0	

men skatten överstiger 40 % av vinsten med 50

**Prop. 1992/93:94
s. 35**

Exempel III

Exempel III

Vinst	10 000	Utdelning	8 000
Skatt 30 %	3 000	Utdelningsskatt 15 %	1 200
Särsk. bolagsskatt	1 000	Nettoutdelning	6 800
Minus utdelnings- skatt begränsad till	1 000	<i>Totalskatt</i>	
Särsk. bolagsskatt	0	Skatt	3 000
		Utdelningsskatt	1 200
		Totalt	4 200
Vinst		10 000	
Minus skatt	4 200		
Nettoutdelning	6 800	11 000	
	Underskott	1 000	

Resultatet av överutdelningen blir att skatten kommer att överstiga 40 % av vinsten med 200.

Nettoutdelningen som aktieägare med hemvist i Botswana erhåller efter det att utdelningsskatten innehållits beskattas inte hos mottagaren. Såsom framgått sker en justering av bolagsskatten med beaktande av erlagd utdelningsskatt. Detta bör inte påverka rätten för en mottagare av utdelning med hemvist i Sverige att erhålla avräkning för den erlagda utdelningsskatten om han enligt avtalet har rätt till sådan avräkning.

Ej hemmahörande bolag

Beskattning av bolag som inte är hemmahörande i Botswana sker i princip på samma sätt som för bolag som är hemmahörande i Botswana. Således uppgår skattesatsen för fasta driftställen till 40 %. Ingen ytterligare skatt utgår när inkomst från fast driftställe överförs till näringsidkarens hemland.

Investeringsfrämjande lagstiftning

I likhet med många utvecklingsländer har Botswana lagstiftning som syftar till att främja investeringar. Genom denna lagstiftning ges vissa investeringar förmånlig behandling i skattehänseende. För att komma i åtnjutande av denna förmånliga behandling krävs godkännande av finansministeriet i Botswana. Av avsnitt 4.5.2 framgår att Sverige i syfte att främja den ekonomiska utvecklingen i Botswana godtagit att i vissa fall medge skattefrihet i Sverige för mottagen utdelning som härrör från vinst som beskattas 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

4.1 Bakgrund

OECD:s och FN:s modellavtal förebilder

Avtalet är utformat i nära överensstämmelse med de bestämmelser som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderat för bilaterala dubbelbeskattningsavtal ("Model Double Taxation Convention on Income and on Capital"). Utformningen har emellertid påverkats av att Botswana 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 respektive stats interna skattelagstiftning. Såsom framgår av redogörelsen för skattesystemet i Botswana har Botswana t.ex. viss lagstiftning som syftar till att främja investeringar.

Prop. 1992/93:94 s. 36

4.2 Avtalets tillämpningsområde

Personer som omfattas av avtalet

Art. 1 anger de personer som omfattas av avtalet. I enlighet med denna bestämmelse, som överensstämmer med motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal, skall avtalet tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande stater.

Handelsbolag och dödsbon

Källstatsprincipen

Uttrycket "person med hemvist ..." i Botswana

Handelsbolag

Skatter som omfattas av avtalet

tande staterna. För att avtalet skall vara tillämpligt krävs således dels att fråga är om sådan person som avses i art. 3 punkt 1 d eller e, dels att denna person i enlighet med bestämmelserna i art. 4 punkt 1 har hemvist i en avtalsslutande stat. Som följer härav är avtalet således endast tillämpligt i fråga om personer som enligt den interna lagstiftningen i en avtalsslutande stat är skattskyldiga där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet samt under vissa i art. 4 punkt 1 b angivna villkor på 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 Botswana beskattas även en person som är bosatt där endast för inkomst som anses ha källa där. Därför har särskilt angivits att vad avser Botswana skall uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" inbegripa varje person som anses bosatt där enligt den botswanska inkomstskattelagen. Endast en person som avtalet tillämpas på är berättigad till de skattenedsättningar som föreskrivs i avtalet. Ett handelsbolag hemmahörande 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 därvid ingen roll om det är handelsbolaget eller dess delägare som är skattesubjekt. Har ett handelsbolag hemmahörande i en av de avtalsslutande staterna t.ex. tre delägare varav endast två har skatterättslig hemvist i staten i fråga medan den tredje har hemvist i en tredje stat, har handelsbolaget — om dess inkomster beskattas hos delägarna — rätt att erhålla de nedsättningar av källskatt som följer av avtalets regler beträffande två tredjedelar av den inkomst som upp bärs 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. Eftersom allmän förmögenhetsskatt inte tas ut i Botswana och 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 Botswana. Inte heller den statliga fastighetsskatten omfattas av förevarande avtal. Dubbelbeskattning

**Prop. 1992/93:94
s. 37**

av t.ex. privatfastighet som en i Sverige bosatt person innehar i Botswana 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, dvs. även andra skatter än sådana som omfattas av art. 2.

4.3 Definitioner m.m.

Allmänna definitioner

Art. 3 innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Innehållet i artikeln överensstämmer i stort sett med det i OECD:s modellavtal, dock att definitionen av "internationell trafik" (punkt 1 g) 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. ...

Uttrycket "internationell trafik"

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 därvid fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse, se t.ex. RÅ 1991 not 228. Detta innebär att om en fysisk person med hemvist i Sverige bedriver rörelse i Botswana så är denna fysiska person vid tillämpningen av avtalet att anse som "ett företag i Sverige".

Uttrycket "företag ..."

**Prop. 1992/93:94
s. 37**

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

Tolkning av avtal

RSV:s kommentar

I prop. 1992/93:177 om dubbelbeskattningsavtal mellan Est-land och Sverige s. 51 har departementschefen - såvitt avser tolkning av skatteavtal - även hänvisat till Riksskatteverkets Handledning för internationell beskattning och Sveriges bidrag till IFA-kongressen i Florens i oktober 1993. Departementschefen framhöll att Wienkonventionen om traktaträtten tillhandahåller regler för tolkning av avtal vid tvist mellan parterna, dvs. staterna, om avtalets innebörd. Däremot reglerar konventionen inte - beträffande dubbelbeskattningsavtal - förhållandet mellan skattskyldiga och staten. I propositionen uttalas också att dubbelbeskattningsavtal i princip skall tolkas som annan svensk skattelagstiftning, dvs. enligt sin ordalydelse och med stöd av offentliga förarbeten.

**Prop. 1992/93:94
s. 37**

Art. 4 innehåller regler som avser att fastställa var en person skall anses ha hemvist vid tillämpningen av avtalet. Artikeln

Hemvistreglerna	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 någon 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 kungsskatt eller beskattas i enlighet med bestämmelserna i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. När det gäller reglerna i de avtalslutande 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 avgöras med ledning av lagstiftningen i respektive stat.
Hemvist - bosatt	
Dubbel bosättning - dubbelt hemvist	Punkterna 2 och 3 reglerar s.k. dubbel bosättning, dvs. fall där den skattskyldige enligt svenska regler för beskattning anses bosatt i Sverige och enligt reglerna för beskattning i Botswana anses bosatt där. Vid tillämpningen av avtalet skall i sådana fall den skattskyldige anses ha hemvist endast i den avtalslutande stat i vilken han har hemvist enligt nämnda avtalsbestämmelser. En person som anses bosatt i såväl Sverige som Botswana enligt respektive stats interna regler men som vid tillämpningen av avtalet anses ha hemvist i Botswana 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	<i>Art. 5</i> definierar uttrycket "fast driftställe" i avtalet. Uttrycket har i förevarande avtal fått en något annan innebörd än uttrycket har i OECD:s och FN:s modellavtal. Detta gäller bl.a. bestämmelsen i punkt 2 g. Bestämmelsen innebär att installation eller konstruktion som används för utforskning av naturtillgångar under en period inte överstigande sex månader normalt medför att fast driftställe föreligger. I detta sammanhang bör dock framhållas att punkt 2 endast innehåller en uppräkningslista — på intet sätt uttömmande — av exempel, som vart och ett kan anses utgöra fast driftställe. Dessa exempel bör dock ses mot bakgrund av den allmänna definitionen i punkt 1. De uttryck som räknas upp i punkt 2 "plats för företagsledning", "filial", "kontor" osv. bör därför tolkas på sådant sätt att dessa platser för affärsverksamhet utgör fasta driftställen endast om de uppfyller villkoren i punkt 1. Bestämmelserna om "fast driftställe" i svensk lagstiftning finns i punkt 3 av anvisningarna till 53 § Kommunalbeskattningslagen (1928:370), KL.
Prop. 1992/93:94 s. 38	
Exempel på fast driftställe	

Förhållandet mellan intern rätt och avtalet

För att ett företag i Botswana 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.

4.4 Avtalets beskattningsregler

Art. 6–22 innehåller avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster. Avtalets uppdelning i olika inkomster har endast betydelse för tillämpning av avtalet och således inte vid bestämmandet av till vilket inkomstslag eller 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 avtalet måste denna begränsning iakttagas. Vidare bör observeras att i de fall en inkomst "får beskattas" i en avtalslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6–22, innebär detta inte att den andra staten frångästs rätten att beskatta inkomsten i fråga. Beskattning får ske även i den andra staten om så kan ske enligt dess interna beskattningsregler, men denna stat måste i så fall undanröja den dubbelbeskattning som därvid uppkommer. Hur detta genomförs regleras i art. 23.

Uttrycket "får beskattas"

Fast egendom

Inkomst av fast egendom får enligt *art. 6* beskattas i den stat där egendomen är belägen. Enligt 21 och 22 §§ KL beskattas inkomst som härrör från fastighet i vissa fall som inkomst av näringsverksamhet. Vid tillämpning av avtalet bestäms dock rätten att beskatta inkomst av fastighet med utgångspunkt i artikel 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 artikel 12.

- royalty

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1992/93:94 s. 38
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

Inkomstberäkningen

Prop. 1992/93:94
s. 39

Arm's length-principen

Utgifter i fast driftställe

RSV:s kommentar

Prop. 1992/93:94
s. 39

Sjöfart, luftfart

Företag med intressegemenskap

driftställe i den andra staten, får emellertid inkomst som är hänförlig till driftstället beskattas i denna stat.

Om ett företag hemmahörande i Botswana 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.

Vid bestämmandet av fördelningen av inkomster mellan fast driftställe och huvudkontor skall arm's length-principen 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).

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 (art. 7 punkt 6).

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

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 angiven verksamhet 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.

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 avtalslutande stats rätt att enligt intern lagstiftning vidta omräkning av ett företags resultat utan anger endast i vilka fall den i punkt 2 angivna justeringen är avsedd att göras.

Utdelning

Art. 10 behandlar beskattningen av *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.

Beskattning i källstaten

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 inte överstiga 15 % av utdelningens bruttobelopp. Då det utdelande bolaget har hemvist i Botswana skall denna skatt på utdelningen — enligt bestämmelserna i den botswanska inkomstskattelagen — avräknas mot den extra bolagsskatten, se närmare under avsnitt 3.2. 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 tar sikte på fall 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.

Prop. 1992/93:94 s. 40

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).

Mest gynnad nations-klausul

Punkt 6 innehåller en bestämmelse enligt vilken en lägre skattesats än den föreskrivna kan komma att tillämpas om Botswana i ett framtida avtal med annat land än Sverige avtalar en lägre skattesats.

RSV:s kommentar

Bestämmelserna i denna artikel är inte tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i tredje stat eller då det utdelande bolaget och mottagaren av utdelningen har hemvist i samma stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 22 (annan inkomst). Inte heller är begränsningsreglerna i denna artikel tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat om utdelningen är hänförlig till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning som det mottagande företaget har i den avtalsslutande stat där det utdelande bolaget har hemvist. Beskattningen i källstaten skall i sådant fall ske i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 eller artikel 14. Jfr punkterna 31 och 32 i kommentaren till artikel 10 i OECD:s modellavtal från 1992. Observera också att artikeln inte innehåller några bestämmelser om hur beskattningen

i källstaten skall ske. Det står således källstaten fritt att tillämpa sin egen lagstiftning och att ta ut skatten t.ex. genom avdrag vid källan eller genom taxering. Huruvida Sverige såsom källstat skall ta ut kupongskatt på utdelning eller inkomstbeskatta den enligt SIL är således något som skall bedömas med utgångspunkt i intern svensk lagstiftning. Avtalets hemvistregler har alltså inte någon betydelse vid denna bedömning.

**Prop. 1992/93:94
s. 40**

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 princip gäller också för ränta). Även källstaten får enligt punkt 2 beskatta ränta, men skatten får i sådant fall inte överstiga 15 % 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 eller något av dess organ.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1992/93:94
s. 40**

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 behandlar inkomst av rörelse respektive 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 enligt punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL skall hänföras till intäkt av näringsverksamhet. Dessutom fordras att fast driftställe föreligger enligt intern svensk rätt eller att inkomsten hänför sig till här belägen fastighet (53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. SIL).

**Mest gynnad
nations-klausul**

Det kan noteras att punkt 8 innehåller en "mest gynnad nationsbestämmelse" av innehåll att en lägre skattesats än den nu föreskrivna kan komma att tillämpas om Botswana i ett framtida avtal, med ett annat land än Sverige, avtalar en lägre skattesats än 15 %.

RSV:s kommentar

Artikel 11 behandlar endast ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är inte tillämplig i fråga om ränta

**Prop. 1992/93:94
s. 40**

Royalty

**Omfattar inte
leasingavgifter**

som har källa i tredje stat eller på ränta från en avtalsslutande stat som betalas till en person med hemvist i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 22.

Royalty som avses i art. 12 punkt 3 och som härrör från en avtalsslutande stat (källstaten) och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får enligt punkt 1 beskattas i denna andra stat. Definitionen av uttrycket "royalty" (jfr vad som angetts beträffande utdelning under art. 10, samma princip gäller också för royalty) omfattar i likhet med OECD:s modellavtal i dess nuvarande lydelse 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 förevarande 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. Royalty som utbetalas från Sverige till person med hemvist i Botswana får således beskattas här, men skatten får inte överstiga 15 % av royaltyns bruttobelopp.

**Prop. 1992/93:94
s. 41**

**Mest gynnad
nations-klausul**

RSV:s kommentar

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 art. 7 respektive art. 14 som behandlar inkomst av rörelse respektive självständig yrkesutövning.

Det kan noteras att punkt 7 innehåller en "mest gynnad nationsbestämmelse" av innehåll att en lägre skattesats än den nu föreskrivna kan komma att tillämpas om Botswana i ett framtida avtal, med en annan stat än Sverige, avtalar en lägre skattesats än 15 %.

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

**Prop. 1992/93:94
s. 41
Realisationsvinst**

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 respektive lös egendom som är hänförlig till användningen

Begränsad "subject to tax"-regel	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 aktier i ett bolag vars tillgångar huvudsakligen består av fast egendom får beskattas i den avtalsslutande stat där den fasta egendomen är belägen. 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 upp bärs under tio 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 Botswana, oberoende av att sådan inkomst enligt någon annan bestämmelse i avtalet är undantagen från beskattning i Sverige. Denna bestämmelse har tillkommit mot bakgrund av att Botswana i regel inte beskattar inkomster som härrör från källa i utlandet, se under avsnitt 3. Att märka är att de avtalsslutande parterna är helt överens om att begreppet inkomst i avtalet även omfattar realisationsvinst.
Begreppet "inkomst"	<i>Definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 omfattar nyttjanderätt till fast egendom och således bl.a. svenska bostadsrätter. Sverige kan således beskatta realisationsvinst som uppkommer då en person med hemvist i Botswana 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. avtalsstillfället eller betalningstillfället, som beskattning skall ske. Om t.ex. en person säljer svenska aktier och har hemvist i Sverige vid avtalsstillfället men i Botswana vid betalningstillfället hindrar inte avtalet att vinsten beskattas i Sverige.</i>
RSV:s kommentar	Enligt art. 14 beskattas inkomst som fysisk person förvärvat av <i>fritt yrke</i> 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 respektive till vad som förvärvat genom den i verksamhetsstaten bedrivna verksamheten.
Prop. 1992/93:94 s. 41	
Fritt yrke	

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 artist eller idrottsmän utövar, utan deras verksamhet omfattas av art. 17.

Prop. 1992/93:94 s. 42

Enskild tjänst

Art. 15 behandlar beskattning av *enskild tjänst*. Punkt 1 innebär att sådan inkomst i princip beskattas i den stat där arbetet utförs. Undantag från denna regel gäller vid viss korttidsanställning under de förutsättningar som anges i punkt 2. I sådana fall sker beskattning endast i inkomsttagarens hemviststat. I punkt 3 har intagits särskilda regler om beskattning av arbete ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik.

RSV:s kommentar

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

Prop. 1992/93:94 s. 42

RSV:s kommentar

Styrelsearvoden och annan liknande ersättning får enligt art. 16 beskattas i den stat där bolaget i fråga har hemvist.

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

Prop. 1992/93:94 s. 42

Artister och idrottsmän

Beskattning av *inkomst som artister eller idrottsmän* uppbär genom sin verksamhet regleras i art. 17. Sådan inkomst får beskattas i den stat där verksamheten utövas (punkt 1). Detta gäller oavsett om inkomsten förvärvas under utövande av fritt yrke eller enskild tjänst. Enligt punkt 2 får inkomsten beskattas i den stat där artisten eller idrottsmannen utövar verksamheten, även om ersättningen utbetalas till en annan person (t.ex. arbetsgivare hos vilken artisten eller idrottsmannen är anställd) än artisten eller idrottsmannen själv. Enligt punkt 3 undantas från beskattning i verksamhetsstaten dock inkomst som en artist eller idrottman

	<p>förvärvar 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, något av dess organ, lokala myndigheter eller offentliga institutioner.</p>
RSV:s kommentar	<p><i>I utlandet bosatta artister och idrottsmän samt i utlandet hemmahörande artistföretag och arrangörer beskattas i Sverige enligt reglerna i LSI. Beskattningsmyndighet är i dessa fall Skattemyndigheten i Kopparbergs län, Särskilda skattekontoret, 771 83 Ludvika.</i></p>
Prop. 1992/93:94 s. 42	<p><i>Art. 18 behandlar beskattning av pension, annan liknande ersättning, livränta och utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen. Sådan pension som betalas av eller från fonder inrättade av en avtalsslutande stat eller dess lokala myndigheter till fysisk person på grund av arbete som utförts i den statens eller dess lokala myndigheters 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.</i></p>
Pension, livränta och socialförsäkringsersättning	
Offentlig tjänst	<p>Inkomst av <i>offentlig tjänst</i> — med undantag för pension — beskattas enligt <i>art. 19</i> i regel endast i den stat som betalar ut inkomsten i fråga (punkt 1 a). Under vissa i punkt 1 b angivna förutsättningar beskattas dock sådan ersättning endast i inkomsttagarens hemviststat. I punkt 2 finns bestämmelser rörande beskattning av pension på grund av tidigare offentlig tjänst. Sådan pension beskattas endast i källstaten (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 etc.) respektive art. 18 (Pension m.m.).</p>
Tekniska tjänster	<p><i>Art. 20</i> innehåller regler för <i>studerande</i> och <i>affärspraktikanter</i>. I <i>art. 21</i> behandlas ersättning för <i>tekniska tjänster</i>. 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 härvid avses med uttrycket "ersättning för tekniska tjänster" framgår av punkt 3. Såsom framgår av punkt 3 omfattar uttrycket 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.</p>
Prop. 1992/93:94 s. 43	

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 avtalsslutande stat från vilken den härrör, men skatten får i sådant fall inte överstiga 15 % av ersättningens bruttobelopp.

Annan inkomst

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

Metodartikeln

4.5 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning

4.5.1 Allmänt

Bestämmelserna om undvikande 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 Botswana (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 avräkningen av skatt på inkomst i Sverige tillämpas bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Därvid beräknas svensk inkomstskatt på inkomsten på vanligt sätt.

Matching credit

I likhet med de flesta andra avtal med utvecklingsländer innehåller 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 härom finns i punkt 2 d–e. Bestämmelserna skall tillämpas under de fem 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), föreläggas riksdagen för godkännande. Avtalet innehåller också regler om att mottagen utdelning i vissa fall är skattefri trots att normala krav för att erhålla skattefrihet inte har uppfyllts, s.k. matching exempt (se vidare under avsnitt 4.5.2)

4.5.2 Skattefrihet för utdelning från bolag i Botswana till svenskt bolag

Punkt 2 c innehåller bestämmelser om skattefrihet för utdelning från bolag i Botswana 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.

**Prop. 1992/93:94
s. 44**

**Villkoren för
skattefrihet**

Skattefrihet enligt punkt 2 c förutsätter att vissa villkor är uppfyllda. Först och främst gäller att utdelningen enligt svensk skattelagstiftning (jfr 7 § 8 mom. SIL) skulle ha varit undantagen från skatt om båda bolagen hade varit svenska. Vidare krävs att den vinst (vilken helt eller delvis kan bestå av utdelning) av vilken utdelningen betalas underkastats antingen den normala bolagsskatten i Botswana eller, i Botswana 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 bolaget med hemvist i Sverige. Enligt punkt e inbegrips under de fem första åren under vilka avtalet tillämpas det i punkt d använda uttrycket "den normala bolagsskatten i Botswana", skatt som i Botswana skulle ha erlagts om inte skattebefrielse eller skattenedsättning medgivits enligt vissa i punkterna - närmare angivna investeringsfrämjande bestämmelser i den interna lagstiftningen i Botswana. Avsikten är givetvis att skattefrihet skall medges endast i de fall befrielsen eller nedsättningen gjorts i syfte att befrämja ekonomisk utveckling i Botswana.

**Uttrycket "den
normala bolags-
skatten i Bots-
wana"; matching
exempt**

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 alternativa villkoret, att utdelning skall vara undantagen från beskattning i Sverige om den bakomliggande vinsten underkastats den normala bolagsskatten i Botswana eller, i Botswana 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 Botswana 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 Botswana så skall denna jämförelse regelmässigt göras med utgångspunkt i det fall då Botswana 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 Botswana (jag bortser nu från det undantag som tidigare behandlats och som gäller under de fem första åren under vilka avtalet tillämpas). Villkoret att en jämförlig inkomstskatt skall ha uttagits på den bakomliggande vinsten, tar sikte på inkomstbeskattning som skett i såväl stater med vilka Sverige har dubbelbeskattningsavtal som stater med vilka Sverige inte har något sådant avtal.

**Prop. 1992/93:94
s. 45**

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 tillämpningen av punkt c 2 inget krav på att den bakomliggande vinsten skall ha underkastats den normala bolagsskatten i Botswana eller, i Botswana eller annan stat, en med svensk inkomstskatt jämförlig skatt. För att villkoret skall vara uppfyllt krävs däremot att den utdelning som bolaget i Botswana 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. utdelningar, 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 de 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.

**Uttrycket "ut-
över"; "blandad"
utdelning**

4.6 Särskilda bestämmelser

**Förbud mot
diskriminering**

I art. 24 återfinns bestämmelser om förbud i vissa fall mot *diskriminering* vid beskattningen.

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

RSV:s kommentar

Enligt 4 § lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatte-

ärenden 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. 1992/93:94
s. 45**

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

**Begränsning av
förmåner, be-
gränsad "subject
to tax"-regel**

Art. 28 innehåller en bestämmelse enligt vilken de förmåner som följer av avtalet begränsas. Bestämmelsen har tillkommit med anledning av att endast inkomst som anses ha sin källa i Botswana beskattas där. Den angivna bestämmelsen tar sikte på det fall då en person uppbär inkomst från källa i en annan stat än Botswana och sådan inkomst är undantagen från beskattning i Sverige enligt detta avtal. Sverige får i sådant fall beskatta inkomsten enligt sin interna lagstiftning utan hinder av detta avtal. Bestämmelsen kan belysas med följande exempel.

Exempel

En person som enligt svensk skattelagstiftning är bosatt i Sverige uppbär inkomst (annan inkomst enligt art. 22) från försäljning av en fastighet i ett land vilket inte omfattas av detta avtal och med vilket Sverige inte har något dubbelbeskattningsavtal. Personen anses enligt reglerna i art. 4 ha sin hemvist i Botswana. Eftersom inkomsten inte härrör från Botswana beskattas denna inte i Botswana. Enligt reglerna i art. 22 punkt 1 skall i detta fall inkomsten beskattas endast i Botswana men enligt bestämmelsen i art. 28 får denna inkomst ändå beskattas i Sverige om personen enligt svenska regler är skattskyldig i Sverige.

4.7 Slutbestämmelser

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

**Prop. 1992/93:94
s. 46**

Ikraftträdande

Enligt art. 29 träder avtalet i kraft med utväxlandet av ratifikationshandlingarna. Avtalet tillämpas i Botswana på inkomst som förvärvas den 1 juli året efter det att avtalet trädde i kraft eller senare. I Sverige tillämpas avtalet beträffande inkomst som förvärvas den 1 januari året efter det att avtalet trädde i kraft eller senare.

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