

Skatteavtal

Thailand

RSV 360 - 764 utgåva 1

Riksskatteverket

SKATTEAVTALET MED THAILAND

(1988 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1989:814 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 september 1996

Anitra Steen

Innehåll

Förord	3
Läsanvisningar	7
Förkortningar	9
Förordning (1989:814) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Thailand	11
Lag (1989:676) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Thailand	13
Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Thailand	14
Protokollet	40
Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Thailand	43
1 Inledning	43
2 Lagförslaget	43
3 Skattelagstiftningen i Thailand	44
4 Avtalets och protokollets innehåll	45
4.1 Avtalets tillämpningsområde	45
4.2 Definitioner m.m.	46
4.3 Avtalets beskattningsregler	53
5 Lagrådets hörande	66

Läsanvisningar

I detta avtalshäfte har tagits in författningarna (förordningen och lagen inklusive avtalet och protokollet) till 1988 års skatteavtal mellan Sverige och Thailand.

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

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

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

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

Förkortningar

anv.	anvisningarna till
art.	artikel
AvrL	Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
BevU	Bevillningsutskottet
def.	definition
förordn. el. förordningen	Förordning (1989:814) om dubbelbeskatt- ningsavtal mellan Sverige och Thailand
kap.	kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
lagen	Lag (1989:676) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Thailand
LSI	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utom- lands bosatta artister m.fl.
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontroll- uppgifter
mom.	moment
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
prop.	proposition
prot.p.	protokollspunkt
RR	Regeringsrätten
rskr.	riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utom- lands bosatta
SkU	Skatteutskottet
st.	stycke

Förordning (1989:814) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Thailand;

utfärdad den 19 oktober 1989.

Regeringen föreskriver följande.

1 § Lagen (1989:676) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Thailand skall träda i kraft den 1 januari 1990 och tillämpas beträffande kupongskatt på aktieutdelning som betalas eller överförs till person med hemvist i Thailand den 1 januari 1990 eller senare och beträffande andra skatter på inkomst, för beskattningsår eller räkenskapsperiod som börjar den 1 januari 1990 eller senare. Avtalet trädde i kraft den 26 september 1989.

Progressionsförbehåll

2 § Följande gäller om en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i artikel 18 punkt 1 eller 2 i avtalet beskattas endast i Thailand eller enligt bestämmelserna i artikel 23 punkt 3 b i avtalet skall undantas från svensk skatt.

Sådan inkomst tas inte med vid taxering i Sverige.

Om personen i fråga taxeras till statlig inkomstskatt för annan inkomst skall dock följande iakttas. Först uträknas den statliga inkomstskatt som skulle ha påförts om den skattskyldiges hela inkomst beskattats endast i Sverige. Därefter fastställs hur stor procent den sålunda uträknade skatten utgör av hela den beskattningsbara inkomst på vilken skatten beräknats. Med den därmed erhållna procentsatsen tas skatt ut på den inkomst som skall beskattas i Sverige. Förfarandet skall användas endast om detta leder till högre skatt.

1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1990.

2. Genom förordningen upphävs kungörelsen (1962:93) om tillämpning av ett mellan Sverige och Thailand den 20 oktober 1961 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattnings beträffande skatter å inkomst och förmögenhet samt förordningen (1975:855) om kupongskatt för juridisk person som är bosatt i Thailand, m.m.

De upphävda författningarna tillämpas fortfarande beträffande kupongskatt på aktieutdelning som betalas eller överförs till person med hemvist i Thailand före den 1 januari 1990 och beträffande andra skatter på inkomst för beskattningsår eller räkenskapsperiod som börjar före den 1 januari 1990. Beträffande svensk förmögenhetsskatt tillämpas den upphävda kungörelsen sista gången vid 1990 års taxering.

12 *Förordningen*

På regeringens vägnar

KJELL-OLOF FELDT

Stefan Ersson
(Finansdepartementet)

Lag (1989:676) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Thailand;

utfärdad den 21 juni 1989.

Enligt riksdagens beslut¹ föreskrivs följande.

1 § Det avtal för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst som Sverige och Thailand undertecknade den 19 oktober 1988 skall, tillsammans med det protokoll som är fogat till avtalet och som utgör en del av detta, gälla för Sveriges del. Avtalets och protokollets 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.

Rättelse

3 § Om en person anser att det vidtagits någon åtgärd som för honom medfört eller kommer att medföra en beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet, kan han ansöka om rättelse enligt artikel 25 punkt 1 i avtalet.

Uppgiftsskyldighet

4 § Även om en skattskyldigs inkomst enligt avtalet skall vara helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige, skall den skattskyldige lämna alla de uppgifter till ledning för taxeringen som han annars skulle ha varit skyldig att lämna.²

¹Prop. 1988/89:120, SKU32, rskr. 233.

²Jfr 2 kap. 4 § 2 st. och 8 § 2 st. LSK; RSV:s anm.

**Avtal mellan Sverige och Thailand för att undvika
dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande
skatter på in-komst**

Konungariket Sveriges regering och Konungariket Thailands regering, som önskar ingå ett avtal för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst, har kommit överens om följande:

Artikel 1

Personer på vilka avtalet tillämpas

Def. i art. 4 p. 1

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

Artikel 2

Skatter som omfattas av avtalet

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

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

3. De för närvarande utgående skatter, på vilka avtalet tillämpas, är

Thailand

a) i Thailand:

1) inkomstkatten, och

2) petroleuminkomstkatten

(i det följande benämnda "thailändsk skatt"),

Sverige

b) i Sverige:

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

2) ersättningsskatten² och utskiftningsskatten³,

¹Den engelska originaltexten finns i SFS 1989:676; RSV:s anm.

²Har upphävts genom SFS 1990:1453; RSV:s anm.

³Har upphävts genom SFS 1990:1452; RSV:s anm.

- 3) bevilningsavgiften för vissa offentliga föreställningar,¹
4) vinstdelningsskatten², och
5) den kommunala inkomstskatten
(i det följande benämnda "svensk skatt").
- "Nya" skatter**
4. Avtalet tillämpas även på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de ovan angivna skatterna^{1, 3}. 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. av "Thailand"**
- a) "Thailand" åsyftar Konungariket Thailand och innefattar varje område som är beläget intill Konungariket Thailands territorialvatten och som enligt thailändsk lagstiftning och i överensstämmelse med internationell rätt är eller kommer att bli ett område inom vilket Konungariket Thailand äger utöva sina rättigheter med avseende på havsbotten och dennas underlag samt dessas naturtillgångar,
- Def. av "Sverige"**
- b) "Sverige"⁴ åsyftar Konungariket Sverige och innefattar varje utanför Konungariket Sveriges territorialvatten beläget område, inom vilket Konungariket Sverige enligt svensk lag och i överensstämmelse med internationell rätt äger utöva sina rättigheter med avseende på utforskandet och utnyttjandet av naturtillgångarna på havsbotten eller i dennas underlag,
- Def. av "person"**
- c) "person" inbegriper fysisk person, dödsbo, bolag och annan sammanslutning,
- Def. av "bolag"**
- d) "bolag" åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person,
- Def. av "en avtalsslutande stat"**
- e) "en avtalsslutande stat" och "den andra avtalsslutande staten" åsyftar Thailand eller Sverige allteftersom sammanhanget kräver,
- Def. av "företag i en avtalsslutande stat"**
- f) "företag i en avtalsslutande stat"⁵ 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,

¹Har ersatts av LSI; RSV:s anm.

²Har upphävts genom SFS 1990:681; RSV:s anm.

³T.ex. SINK; RSV:s anm.

⁴Jfr punkt 2 a av anvisningarna till 53 § KL; RSV:s anm.

⁵Se RÅ 1991 not 228; RSV:s anm.

16 Avtalet

Def. av "internationell trafik"

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

Def. av "medborgare"

h) "medborgare" åsyftar:

1) fysisk person som har medborgarskap i en avtalsslutande stat,
2) juridisk person och annan sammanslutning eller subjekt som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalsslutande stat,

Def. av "behörig myndighet"

i) "behörig myndighet" åsyftar:

1) i Thailand, finansministern eller dennes befullmäktigade ombud, och

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

Def. av "skatt"

j) "skatt" åsyftar thailändsk skatt eller svensk skatt beroende på sammanhanget. Uttrycket inbegriper emellertid inte straffavgifter, tilläggsbelopp eller ränta som påförs på grund av sen betalning av skatt.

Tolkningsregel

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

Artikel 4

Hemvist

Def. av "person med hemvist ..."

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

Jfr art. 1

Dubbelt hemvist, fysisk person

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

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

²Se RÅ 1987 not 309; RSV:s anm.

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

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

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

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

**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, skall de behöriga myndigheterna avgöra frågan genom ömsesidig överenskommelse.

Artikel 5

Fast driftställe

Definition

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

Exemplifiering

2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt:

- a) plats för företagsledning,
- b) filial,
- c) kontor,
- d) fabrik,
- e) verkstad,

f) lagerbyggnad, i fråga om person som tillhandahåller andra personer lagerutrymme, och

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

3. Uttrycket "fast driftställe" innefattar även:

Byggnadsverksamhet m.m.

a) plats för byggnads-, anläggnings-, monterings- eller installationsverksamhet eller därmed sammanhängande övervakande verksamhet men endast om verksamheten pågår under en tidrymd

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

	som överstiger
Sex månader	1) sex månader i fråga om installation eller montering av fabriksutrustning eller maskiner, inbegripet därmed sammanhängande anläggningsarbeten som betingas av installationen,
Tre månader	2) tre månader i alla andra fall,
Tillhandahållande av tjänster	b) tillhandahållandet av tjänster, konsulttjänster häri inbegripna, om sådan verksamhet bedrivs av företaget genom anställda eller annan personal som anlitas av företaget för sådana tjänster, men endast om verksamheten pågår (för samma eller därmed sammanhängande projekt) inom landet under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger sex månader under en period av tolv månader.
Undantag	4. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel anses uttrycket "fast driftställe" inte innefatta: a) användningen av anordningar uteslutande för lagring eller utställning av företaget tillhöriga varor, b) innehavet av ett företag tillhörigt varulager uteslutande för lagring eller utställning, c) innehavet av ett företag tillhörigt varulager uteslutande för bearbetning eller förädling genom annat företags försorg, d) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för inköp av varor eller inhämtande av upplysningar för företaget, e) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att för företaget bedriva annan verksamhet av förberedande eller biträdande art.
Beroende representant	5. Om en person, som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 6 tillämpas, är verksam i en avtalsslutande stat för ett företag i den andra avtalsslutande staten, anses detta företag - utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 - ha fast driftställe i den förstnämnda avtalsslutande staten beträffande varje verksamhet som denna person bedriver för företaget om a) han har och i denna stat regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn samt verksamheten inte är begränsad till sådan som anges i punkt 4 och som - om den bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet - inte skulle göra denna stadigvarande plats för affärsverksamhet till fast driftställe enligt bestämmelserna i nämnda punkt, eller b) han inte har sådan fullmakt men regelmässigt i den förstnämnda staten innehar varulager från vilket han för företagets räkning regelbundet fullgör beställningar eller levererar varor, eller c) han inte har sådan fullmakt men regelmässigt i den förstnämnda avtalsslutande staten införskaffar order uteslutande eller nästan uteslutande för företaget i fråga eller för detta företag och
Def. i prot.p. II	

andra företag över vilka förstnämnda företag har ett bestämmande inflytande eller vilka själva har ett bestämmande inflytande över det förstnämnda företaget.

Oberoende representant

6. Företag anses inte ha fast driftställe i en avtalsslutande stat endast på den grund att företaget bedriver affärsverksamhet i denna stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, under förutsättning att sådan person därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet. När sådan representant bedriver sin verksamhet uteslutande eller nästan uteslutande för företaget i fråga eller för detta företag och andra företag över vilka förstnämnda företag har ett bestämmande inflytande eller vilka själva har ett bestämmande inflytande över det förstnämnda företaget, anses han emellertid inte såsom sådan oberoende representant som avses i denna punkt. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i punkt 5.

Def. i prot.p. II

"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.

Undantag från p. 7

8. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 7, skall ett företag i en avtalsslutande stat som till en person i den andra avtalsslutande staten säljer varor som tillverkats, sammansatts, bearbetats, förpackats eller distribuerats i denna andra stat av ett rörelsedrivande företag för eller vid eller på uppdrag av det förstnämnda företaget samt

a) endera företaget direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av det andra företaget eller äger del i detta företags kapital, eller

b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av båda företagen eller äger del i båda företagens kapital,

vid tillämpningen av detta avtal anses ha fast driftställe i den andra avtalsslutande staten och där bedriva rörelse från det fasta driftstället.

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

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

Def. av "fast egendom"

2. Uttrycket "fast egendom" har den betydelse som uttrycket har enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen. Uttrycket inbegriper dock alltid tillbehör till fast egendom, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, rättigheter på vilka bestämmelserna i privaträtten om fast egendom tillämpas, 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.

Brukande, uthyrning etc.

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

Fast egendom i näringsverksamhet

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

Artikel 7

Inkomst av rörelse

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.

Undantag från p. 1

FN-modellens "force of attraction"-regler

2. Om företag i en avtalsslutande stat, vilket har ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten,

a) säljer varor i denna andra stat vilka är av samma eller liknande slag som de som säljs genom det fasta driftstället, eller

b) bedriver annan affärsverksamhet i denna andra stat som är av samma eller liknande slag som den som bedrivs genom det fasta driftstället,

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

kan inkomsten från försäljningen eller verksamheten - utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 - anses hänförlig till det fasta driftstället, såvida inte företaget visar, att verksamheten inte skäligen kunde ha bedrivits av det fasta driftstället.

Inkomstberäkning

3. Om företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe, hänförs, om inte bestämmelserna i punkt 4 föranleder annat, i vardera avtalsslutande staten till det fasta driftstället den inkomst som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat om det varit ett fristående företag, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör.

Avdrag

4. Vid bestämmandet av fast driftställes inkomst medges avdrag för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället, härunder inbegripna utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes.

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

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

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

Artikels till- lämplighet

8. 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.

¹Jfr RÅ 1971 ref. 50; RSV:s anm.

Artikel 8

Sjöfart och luftfart

Luftfart

1. Inkomst som förvärfvas av företag i en avtalsslutande stat genom användningen av 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) 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).

Skeppsfart

3. Inkomst som förvärfvas av företag i en avtalsslutande stat genom användningen av skepp i internationell trafik får beskattas i den andra avtalsslutande staten, men den i den andra avtalsslutande staten utgående skatten skall sättas ned med ett belopp som motsvarar 50 procent av skatten.

**Deltagande i pool
etc.**

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

Artikel 9

Företag med intressegemenskap¹

1. I fall då

a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen 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 övervakningen 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.

¹Jfr 43 § 1 mom. KL; RSV:s anm.

Jfr art. 3 p. 1 h

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

Artikel 10

Utdelning

Källskatt:

**Fysiska personer
m.fl., se prop.
s. 56**

Bolag:

- max. 15 %

- max. 20 %

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

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

2. Utdelningen får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till utdelningen och är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt behärskar minst 25 procent av det utdelande bolagets kapital får skatten inte överstiga

a) 15 procent av utdelningens bruttobelopp, om bolaget som betalar utdelningen bedriver industriell verksamhet,

b) 20 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall träffa överenskommelse om sättet att genomföra dessa begränsningar.

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

3. a) Med uttrycket "utdelning" förstås i denna artikel inkomst av aktier, gruvandelar, stiftandelar 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 likställs med inkomst av aktier.

Def. av "industriell verksamhet"

- b) Uttrycket "industriell verksamhet" åsyftar:
- 1) verksamhet innebärande
 - a) tillverkning, montering, bearbetning eller förädling,
 - b) byggnadsarbete, väg- eller vattenbyggnadsverksamhet eller skeppsbyggnad,
 - c) produktion av elektricitet, hydraulisk kraft och gas eller tillhandahållande av vatten, eller
 - d) jordbruk, skogsbruk, fiske eller växtodling, och
 - 2) annan verksamhet som åtnjuter förmånlig behandling enligt den thailändska lagstiftningen om främjande av industriella investeringar, samt
 - 3) annan verksamhet som den behöriga myndigheten i Thailand förklarar vara industriell verksamhet för tillämpningen av denna artikel.

Skattefrihet för utdelning

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

Undantag från p. 1 och 2

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

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

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

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:

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:

- max. 10 %

a) 10 procent av röntans bruttobelopp, om röntan uppbärs av en bank, ett försäkringsbolag eller annan finansieringsinrättning,

- max. 25 %

b) 25 procent av röntans bruttobelopp om den uppbärs av annat bolag.

De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall träffa överenskommelse om sättet att genomföra dessa begränsningar.

Undantag från p. 2

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 skall rönta, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till den andra avtalsslutande statens regering eller riksbank, vara undantagen från skatt i den förstnämnda staten.

Def. av "rönta" enligt art. 11

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

Undantag från p. 1 och 2

5. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 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

a) det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen, eller

b) försäljningar eller annan affärsverksamhet som avses i artikel 7 punkt 2.

I sådana fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

"Källregel"

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

Intressegemenskap

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

Artikel 12

Royalty

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:

- max. 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. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall träffa överenskommelse om sättet att genomföra denna begränsning.

Def. av "royalty" enligt art. 12

Överlåtelse

och

leasingavgifter omfattas

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

a) det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen, eller

b) försäljningar eller annan affärsverksamhet som avses i artikel 7 punkt 2.

I sådana fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

"Källregel"

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

Intressegemenskap

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

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, får beskattas i denna andra stat.

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

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

Skepp och luftfartyg

3. Vinst som företag i en avtalslutande 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.

Övrig egendom

4. Vinst på grund av överlåtelse av egendom av annat slag än sådan som avses i punkterna 1, 2 och 3 i denna artikel och i artikel 12 punkt 3 beskattas endast i den avtalslutande stat där överlåtaren har sitt hemvist.

Aktier och andelar i bolag

5. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 4 får vinst på grund av överlåtelse av aktier eller liknande andelar i bolag med hemvist i en avtalslutande stat beskattas i denna stat¹.

Artikel 14

Självständig yrkesutövning

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

Stadigvarande anordning

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

Vistelse under 90 dagar eller mer

b) om han vistas i den andra avtalslutande staten under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt uppgår till eller överstiger 90 dagar under en tolv månadersperiod; i sådant fall får endast så stor del av inkomsten beskattas i denna andra stat som är hänförlig till verksamhet som utövas där, eller

c) om ersättningen för hans verksamhet i den andra avtalslutande staten betalas av person med hemvist i denna avtalslutande

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

Exempel på "fritt yrke"

stat eller belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning i denna avtalsslutande stat; i sådant fall får endast så stor del av inkomsten som förvärvas därifrån beskattas i denna andra stat.

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

Artikel 15

Enskild tjänst

1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18, 19, 20 och 21 föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, med undantag för pension, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.

Undantag från p. 1

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

183-dagarsregeln

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

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

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

Undantag från p. 1 och 2
- ombordanställda
- SAS-anställda

3. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel beskattas ersättning för arbete, som utförs ombord på skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik av ett företag i en avtalsslutande stat, endast 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 och ersättning till tjänstemän i högre företagsledande ställning

Styrelsearvode o.dyl.

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

Lön etc.

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

Artikel 17

Inkomst som förvärfvas av underhållningsartister och idrottsmän

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 televisionartist eller musiker, eller av idrottsman, beskattas i denna andra stat.

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. I fall då den personliga verksamhet som utövas av sådan artist eller idrottsman som avses i punkt 1 tillhandahålls i en avtalsslutande stat av ett företag i den andra avtalsslutande staten, får - utan hinder av bestämmelserna i artikel 7 och 14 - inkomst, som sådant företag förvärfvar genom att tillhandahålla sådan verksamhet, beskattas i den avtalsslutande stat där verksamheten utövas, om inte företaget i samband med tillhandahållandet av verksamheten till väsentlig del finansieras av allmänna medel från den andra avtalsslutande staten eller från en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter.

Undantag från p. 1 och 2

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 i denna artikel tillämpas inte på vinst, lön och liknande inkomst från verksamhet som utövas i en avtalsslutande stat av artist eller idrottsman, om hans vistelse i denna avtalsslutande stat till väsentlig del bekostas av allmänna medel från den andra avtalsslutande staten eller från en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter.

Artikel 18

Offentlig tjänst

- Lön m.m.** 1. a) Ersättning (med undantag för pension), som betalas av en avtalsslutande stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter till fysisk person på grund av arbete som utförs i denna stats, dess politiska underavdelningars eller lokala myndigheters tjänst, beskattas endast i denna stat.
- Undantag** b) Sådan ersättning beskattas emellertid endast i den andra avtalsslutande staten, om arbetet utförs i denna stat och personen i fråga har hemvist i denna stat och
- lokalanställda** 1) är medborgare i denna stat, eller
2) inte fick hemvist i denna stat uteslutande för att utföra arbetet.
- Pension** 2. a) Pension, som betalas av, eller från fonder inrättade av, en avtalsslutande stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter till fysisk person på grund av arbete som utförts i denna stats, dess politiska underavdelningars eller 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 andra stat.
- Undantag från p. 1 och 2** 3. Bestämmelserna i artiklarna 15, 16 och 21 tillämpas på ersättning och pension som betalas på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av en avtalsslutande stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter.

Artikel 19

Studerande och praktikanter

- Fysisk person som omedelbart före vistelse i en avtalsslutande stat hade hemvist i den andra avtalsslutande staten och som vistas i den förstnämnda avtalsslutande staten uteslutande för att
- studier** a) studera vid universitet, högskola, skola eller annan erkänd undervisningsanstalt, eller
- praktik** b) erhålla praktik för att få behörighet att utöva yrke eller näring, eller
- stipendiat etc.** c) studera eller bedriva forskning i egenskap av mottagare av stipendium, anslag eller belöning från statligt organ eller från organisation med uppgift att främja religiöst, välgörande, vetenskapligt, litterärt eller uppfostrande ändamål, är befriad från skatt i den förstnämnda staten för

32 *Avtalet*

- "understöd"

- stipendium etc.

- arbetsinkomst

1) belopp, som betalas till honom från utlandet för hans uppehälle, utbildning, studier, forskning eller praktik,

2) stipendiet, anslaget eller belöningen, samt

3) inkomst av arbete som utförs i denna stat, under förutsättning att inkomsten inte överstiger 15 000 svenska kronor eller motsvarande belopp i thailändsk valuta under något kalenderår eller andra belopp som de behöriga myndigheterna från tid till annan kan komma överens om.

Artikel 20

Professorer, lärare och forskare

**Tillfällig vistelse,
högst 2 år**

1. Fysisk person som har hemvist i en avtalsslutande stat omedelbart före vistelse i den andra avtalsslutande staten och som, på inbjudan av universitet, högskola, skola eller annan liknande undervisningsanstalt som är erkänd av vederbörlig myndighet i denna andra avtalsslutande stat, vistas i denna andra avtalsslutande stat under en tidrymd som inte överstiger två år uteslutande för att bedriva undervisning eller forskning eller bådadera vid sådan undervisningsanstalt, är befriad från skatt i denna andra avtalsslutande stat för inkomst på grund av undervisningen eller forskningen.

**Artikeln till-
lämplighet**

2. Denna artikel tillämpas inte beträffande inkomst av forskning om forskningen sker, inte i allmänt intresse, utan företrädesvis för att gagna viss annan persons eller vissa andra personers privata intressen.

Artikel 21

Annan inkomst

**Undantag från
p. 1**

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

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 stadigva-

**Undantag från
p. 1 och 2**

rande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

3. Inkomst vilken inte behandlas i föregående artiklar i detta avtal, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvat och som härrör från den andra avtalsslutande staten, får, utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2, beskattas i denna andra stat.

Artikel 22

Oskiftat dödsbo

1. Då enligt bestämmelserna i detta avtal person med hemvist i en avtalsslutande stat är befriad från eller berättigad till nedsättning av skatt i den andra avtalsslutande staten, skall oskiftat dödsbo erhålla motsvarande befrielse eller nedsättning i den mån en eller flera av dödsbodelägarna har hemvist i den förstnämnda avtalsslutande staten. Befrielse eller nedsättning medges dock endast för den del av inkomsten som rätteligen tillkommer sådan dödsbodelägare.

2. Då skatt på inkomst påförs ett oskiftat dödsbo i en avtalsslutande stat i enlighet med bestämmelserna i punkt 1 i denna artikel, skall dödsbodelägare som har hemvist i den andra avtalsslutande staten medges nedsättning av skatt i denna andra stat enligt bestämmelserna i artikel 23.

Metodartikeln

Artikel 23

Undanröjande av dubbelbeskattning

**Intern rätt skall
tillämpas**

1. Gällande lagstiftning i vardera avtalsslutande staten skall alltjämt tillämpas vid beskattning av inkomst i respektive avtalsslutande stat, utom då annat uttryckligen föreskrivs i detta avtal.

Thailand

2. Beträffande Thailand skall, i fall då person med hemvist i Thailand förvärvat inkomst som enligt svensk lagstiftning och i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Sverige, Thailand från thailändsk skatt på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i Sverige. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av den thailändska skatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på inkomsten som förvärvats från Sverige.

**Avräkning från
inkomstskatt**

Spärrbeloppet

Sverige

**Avräkning från
inkomstskatt**

3. Beträffande Sverige skall dubbelbeskattning undvikas enligt följande:

a) I fall då person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt thailändsk lagstiftning och i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Thailand, skall Sverige - med beaktande av bestämmelserna i svensk lagstiftning om avräkning av utländsk skatt (såsom den kan komma att ändras från tid till annan utan att den allmänna princip som anges här ändras) - från skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i Thailand för inkomsten.

Matching credit

Vid tillämpningen av a) skall följande bestämmelser gälla:

1) Thailändsk skatt som erlagts på utdelning, som inte är undantagen från svensk skatt enligt bestämmelserna i artikel 10 punkt 4 och som förvärvas av bolag (med undantag för handelsbolag) med hemvist i Sverige, skall alltid anses ha erlagts med 25 procent av utdelningens bruttobelopp.

2) Thailändsk skatt, som utgått på royalty enligt bestämmelserna i artikel 12 punkt 2, skall alltid anses ha erlagts med 20 procent av royaltyns bruttobelopp.

**Def. av "den skatt
som erlagts i
Thailand"**

3) Uttrycket "den skatt som erlagts i Thailand" i denna punkt skall anses innefatta det thailändska skattebelopp som skulle ha erlagts om inte befrielse från eller nedsättning av thailändsk skatt hade medgivits enligt de särskilda lagar, avsedda att främja ekonomisk utveckling, som är tillämpliga vid undertecknandet av avtalet, eller, efter överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i de avtalslutande staterna, enligt sådana lagar som införs efter undertecknandet i stället för eller vid sidan av de för närvarande gällande lagarna.

**Exempt-metoden
på
fast driftställe
och
fast anordning
i Thailand**

b) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst eller vinst som enligt bestämmelserna i artikel 7, artikel 13 punkt 2 eller artikel 14 får beskattas i Thailand, skall Sverige, utan hinder av bestämmelserna i a) i denna punkt, undanta denna inkomst eller vinst från skatt, under förutsättning att den huvudsakliga delen av inkomsten eller vinsten härrör från annan självständig yrkesutövning eller affärsverksamhet än förvaltning av värdepapper och annan liknande egendom.

**Progressions-
förbehåll
se 2 § förord-
ningen**

c) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i artikel 18 beskattas endast i Thailand, eller förvärvar inkomst eller vinst som enligt bestämmelserna i b) i denna punkt skall undantas från svensk skatt, får Sverige - vid bestämmandet av skattesatsen för svensk progressiv skatt - beakta den inkomst som skall beskattas endast i Thailand respektive den inkomst eller vinst som skall undantas från svensk skatt.

Artikel 24

Förbud mot diskriminering

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

1. Medborgare i en avtalsslutande stat skall inte i den andra avtalsslutande staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som medborgare i denna andra stat under samma förhållanden är eller kan bli underkastad¹.

Fast driftställe

Se prot.p. I

2. Beskattningen av fast driftställe, som företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, skall i denna andra stat inte vara mindre fördelaktig än beskattningen av företag i denna andra stat, som bedriver verksamhet av samma slag². Denna bestämmelse anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att medge person med hemvist i den andra avtalsslutande staten sådant personligt avdrag vid beskattningen, sådan skattebefrielse eller skattenedsättning på grund av civilstånd eller försörjningsplikt mot familj som medges person med hemvist i den egna staten.

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.

Thailändskt 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 underkastad³.

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

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

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

Artikel 25

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

Beskattning i strid med avtalet

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

Def. i art. 3 p. 1 h

Överenskommelse i enskilda fall

2. Om de behöriga myndigheterna 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.

Generella överenskommelser

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

4. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan träda i direkt förbindelse med varandra i syfte att träffa överenskommelse i de fall som angivits i föregående punkter. De behöriga myndigheterna skall genom överläggningar utveckla lämpliga bilaterala förfaringssätt, villkor, metoder och tekniska lösningar för att genomföra det förfarande vid ömsesidiga överenskommelser som föreskrivs i denna artikel.

Artikel 26

Utbyte av upplysningar¹

RSV behörig myndighet

1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa bestämmelserna i detta avtal eller i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning i fråga om skatter som omfattas av avtalet, i den mån beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot

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

avtalet. Upplysningar som en avtalsslutande stat mottagit skall behandlas såsom hemliga på samma sätt som upplysningar, som erhållits enligt den interna lagstiftningen i denna stat, och får yppas endast för personer eller myndigheter (däri inbegripna domstolar och förvaltningsorgan) som fastställer, uppbär eller indriver de skatter som omfattas av avtalet eller handlägger åtal eller besvär i fråga om dessa skatter. Dessa personer eller myndigheter skall använda upplysningarna endast för sådana ändamål. De får yppa upplysningarna vid offentlig rättegång eller i domstolsavgöranden. De behöriga myndigheterna skall genom överläggningar utveckla lämpliga villkor, metoder och tekniska lösningar beträffande de fall där sådant informationsutbyte skall ske, däri inbegripet, när så är lämpligt, utbyte av upplysningar om skatteundandragande.

Integritetsskydd

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

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

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

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

Artikel 27

Diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän¹

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

Artikel 28

Ikraftträdande

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

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

Avtalet trädde i kraft 1989-09-26

2. Avtalet träder i kraft i båda avtalsslutande staterna med utväxlingen av ratifikationshandlingarna och dess bestämmelser tillämpas

a) beträffande skatt som innehålls vid källan, på belopp som betalas eller överförs till person med hemvist utomlands den 1 januari det år som följer närmast efter utväxlingen av ratifikationshandlingarna eller senare, och

b) beträffande andra skatter på inkomst, för beskattningsår eller räkenskapsperiod som börjar den 1 januari året närmast efter utväxlingen av ratifikationshandlingarna eller senare.

3. Avtalet mellan Sverige och Thailand för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet, som undertecknades i Bangkok den 20 oktober 1961, skall upphöra att gälla och skall inte längre tillämpas

a) beträffande de skatter på vilka förevarande avtal tillämpas, från och med den tidpunkt då bestämmelserna i förevarande avtal blir tillämpliga,

b) beträffande skatt på förmögenhet

1) i Thailand beträffande skatt som skall erläggas under andra kalenderåret närmast efter det då utväxlingen av ratifikationshandlingarna avseende detta avtal äger rum eller senare,

2) i Sverige beträffande skatt som taxeras andra kalenderåret närmast efter det då utväxlingen av ratifikationshandlingarna avseende detta avtal äger rum eller senare.

Artikel 29

Upphörande

1. Detta avtal förblir i kraft utan tidsbegränsning men envar av de avtalsslutande staterna kan - senast den 30 juni under ett kalenderår som börjar efter utgången av en tidrymd av fem år från den dag då avtalet trädde i kraft - på diplomatisk väg skriftligen uppsäga avtalet hos den andra avtalsslutande staten.

I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla

a) beträffande skatt som innehålls vid källan, på belopp som betalas eller överförs till person med hemvist utomlands den 1 januari som följer närmast efter uppsägningen eller senare,

b) beträffande andra skatter på inkomst, i fråga om beskattningsår eller räkenskapsperiod som börjar den 1 januari närmast efter uppsägningen eller senare.

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

Som skedde i Bangkok den 19 oktober 1988, i två exemplar på engelska språket.

För Sveriges regering
Sten Andersson
Utrikesminister

För Thailands regering
Siddhi Savetsila
Utrikesminister

PROTOKOLL

Vid undertecknandet av avtalet mellan Sveriges regering och Thailands regering för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande inkomstskatter har undertecknade kommit överens om att följande bestämmelser skall utgöra en integrerad del av avtalet.

I. Detta avtal skall inte anses hindra Thailand att, enligt thailändsk lagstiftning, beskatta inkomst som förs ut från eller används utanför Thailand av ett där beläget fast driftställe.

Def. av "nästan uteslutande"

II. Uttrycket "nästan uteslutande", som används i artikel 5 punkterna 5 och 6 beträffande den verksamhet som en person bedriver som regelbundet tar upp order i en avtalsslutande stat för ett företag i den andra avtalsslutande staten eller för detta företags räkning eller för företaget och andra företag över vilka förstnämnda företag har ett bestämmande inflytande eller vilka själva har ett bestämmande inflytande över det förstnämnda företaget, eller för dessa andra företags räkning, skall tolkas enligt följande regler:

1. I fall då en person regelbundet har tagit upp order på ovan nämnda sätt under ett år skall han anses ha tagit upp order nästan uteslutande för företaget eller företagen i fråga under detta år om

a) 75 procent eller mer av de provisioner som han har uppburit eller intjänat under detta år är hänförliga till order som tagits upp för detta eller dessa företag eller för deras räkning, eller

b) 75 procent eller mer av bruttobeloppet av de sammanlagda kontraktssummorna för samtliga order som han tagit upp under detta år är hänförliga till order upptagna för företaget eller företagen i fråga eller för deras räkning.

2. I fall då en person regelbundet har tagit upp order på ovan nämnda sätt under två år, skall han anses ha tagit upp order nästan uteslutande för företaget eller företagen i fråga eller för deras räkning under det andra året om

a) det årliga genomsnittet för de två åren av de provisioner som han har uppburit eller intjänat för upptagande av order för detta eller dessa företag eller för deras räkning uppgår till 75 procent eller mer av det årliga genomsnittet för dessa två år av samtliga provisioner som han uppburit eller intjänat, eller

b) det årliga genomsnittet för dessa två år av bruttobeloppet av de sammanlagda kontraktssummorna för order som han tagit upp för detta eller dessa företag eller för deras räkning uppgår till 75 procent eller mer av det årliga genomsnittet för dessa två år av bruttobeloppet av de sammanlagda kontraktssummorna av samtliga order som han tagit upp, eller

c) 75 procent eller mer av de provisioner som han har uppburit eller intjänat under det andra året är hänförliga till order som tagits upp för detta eller dessa företag eller för deras räkning, eller

d) 75 procent eller mer av bruttobeloppet av de sammanlagda kontraktssummorna för samtliga order som han tagit upp under det andra året är hänförliga till order som tagits upp för detta eller dessa företag eller för deras räkning.

3. I fall då en person regelbundet har tagit upp order på ovan nämnda sätt under tre eller flera år skall han anses ha tagit upp order nästan uteslutande för företaget eller företagen i fråga under det sista året om

a) det årliga genomsnittet för de sista tre åren av de provisioner som han har uppburit eller intjänat för upptagande av order för detta eller dessa företag eller för deras räkning uppgår till 75 procent eller mer av det årliga genomsnittet för dessa tre år av samtliga provisioner som han har uppburit eller intjänat, eller

b) det årliga genomsnittet för de sista tre åren av bruttobeloppet av de sammanlagda kontraktssummorna av order som han tagit upp för detta eller dessa företag eller för deras räkning uppgår till 75 procent eller mer av det årliga genomsnittet för dessa sista tre år av bruttobeloppet av de sammanlagda kontraktssummorna av samtliga order som han tagit upp, eller

c) 75 procent eller mer av de provisioner som han har uppburit eller intjänat under det sista eller näst sista året är hänförliga till order som tagits upp för detta eller dessa företag eller för deras räkning, eller

d) 75 procent eller mer av bruttobeloppet av de sammanlagda kontraktssummorna för samtliga order som han tagit upp under det sista eller näst sista året är hänförliga till order som tagits upp för detta eller dessa företag eller för deras räkning.

Def. av "provision"

4. Uttrycket "provisioner" i denna punkt åsyftar alla slags ersättningar för arbete med att ta upp order.

Beräkning av genomsnittet enl. p. 2 och 3

5. Vid beräkningen av genomsnittet enligt punkterna 2 och 3 skall dessa regler tillämpas även i fråga om provisioner och kontraktssummor på order som tagits upp under de två beskattningsår eller räkenskapsperioder som närmast föregår det beskattningsår eller den räkenskapsperiod under vilken de aktuella bestämmelserna i detta avtal börjar tillämpas.

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

Som skedde i Bangkok den 19 oktober 1988, i två exemplar på engelska språket.

42 *Protokollet*

För Sveriges regering
Sten Andersson
Utrikesminister

För Thailands regering
Siddhi Savetsila
Utrikesminister

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

På regeringens vägnar

INGVAR CARLSSON

ODD ENGSTRÖM
(Finansdepartementet)

Prop. 1988/89:120
s. 35

Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Thailand

1 Inledning

Historik

Den 20 oktober 1961 undertecknades ett dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Thailand beträffande skatter på inkomst och förmögenhet. Avtalet godkändes av riksdagen (prop. 1961:192, BevU 76, rskr. 375) och tillämpades fr.o.m. 1962 års taxering (SFS 1962:93).

Förhandlingar om ett nytt avtal har ägt rum i flera omgångar, senast i Bangkok den 21-24 april 1986. Sistnämnda dag paraferades ett på engelska upprättat förslag till nytt avtal mellan de båda länderna och ett till avtalet fogat protokoll. En svensk översättning har därefter färdigställts. Förslaget och den svenska översättningen har remitterats till *kammarrätten i Stockholm* och *riksskatteverket*. Remissinstanserna har uttryckt önskemål om att vissa avtalsbestämmelser förklaras närmare i propositionen.

Avtalet och protokollet undertecknades den 19 oktober 1988. Ett förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Thailand har upprättats inom finansdepartementet.

2 Lagförslaget

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

Lagen

I förslaget till lag föreskrivs att avtalet och protokollet skall gälla för Sveriges del (1 §). Vidare regleras där frågan om avtalets tillämplighet i förhållande till annan skattelag (2 §) och hur ansökan om rättelse skall göras om någon beskattats i strid med avtalets bestämmelser (3 §). Slutligen föreskrivs att en skattskyldig skall lämna alla de uppgifter till ledning för taxering som han normalt är skyldig att lämna, även i de fall inkomst enligt avtalet helt eller delvis undantagits från beskattning (4 §).

Prop. 1988/89:120
s. 36

Enligt artikel 28 i avtalet skall detta avtal ratificeras. Avtalet träder i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna. Det är således inte möjligt att nu avgöra vid vilken tidpunkt avtalet kommer att träda i kraft. I förslaget till lag har därför föreskrivits att lagen träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

3 Skattelagstiftningen i Thailand

Fysisk person	Fysisk person som är bosatt i Thailand (resident) erlägger i princip skatt för inkomst som härrör från källa i Thailand och för inkomst som härrör från källa i utlandet, under förutsättning att inkomsten överförs till Thailand. Fysisk person anses bosatt i Thailand om han vistas där under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt uppgår till minst 180 dagar under ett beskattningsår (kalenderår).
Skatteberäkningen	Inkomster av olika slag - totalt finns åtta olika inkomstslag - beräknas var för sig. Avdrag för kostnader görs inom varje inkomstslag. Därutöver medges vissa allmänna avdrag, t.ex. för erlagda försäkringspremier, donationer till välgörande ändamål samt grundavdrag (personal allowances) för den skattskyldige själv, make och barn. Skatten beräknas därefter på den skattskyldiges sålunda beräknade inkomst. Inkomstskatten för fysiska personer är progressiv och utgår efter en skala som varierar mellan 7 och 55 %. Den högsta marginalskatten utgår på inkomster överstigande 2 milj. baht (100 baht motsvarar ungefär 26 svenska kronor).
Ej bosatt fysisk person	Fysisk person som inte är bosatt i Thailand beskattas där för inkomst från källa i Thailand. Detta gäller även om inkomsten betalas utanför Thailand.
Thailändska bolag	Bolag med hemvist i Thailand erlägger i princip skatt på all inkomst oavsett var den uppkommit. Ett bolag som registrerats vid den thailändska fondbörsen (enligt the Securities Exchange of Thailand Act) betalar 30 % i bolagsskatt. Andra thailändska bolag, inkl. handelsbolag, erlägger 35 % i bolagsskatt.
Skatteförmåner	För att främja social och ekonomisk utveckling i Thailand medges skatteförmåner beträffande vissa typer av investeringar. Dessa frågor regleras i the Investment Promotion Law och för ändamålet har tillsatts en särskild investeringsnämnd (the Board of Investment). Nämnden kan efter ansökan bevilja vissa skatteförmåner t.ex. frihet från bolagsskatt under 3 - 8 år, skattefrihet avseende källskatt på royalty under högst 5 år, nedsättning av skatter och tullar på importerade varor och råmaterial etc. Reglerna är särskilt förmånliga vid investeringar i de minst utvecklade delarna av Thailand. För att erhålla förmånlig beskattning enligt denna lagstiftning fordras att investeraren är en thailändsk juridisk person t.ex. ett aktiebolag. Normalt krävs vidare ett thailändskt delägarbolag i bolaget.
Utländska bolag	Utländska bolag som bedriver verksamhet i Thailand genom filial erlägger 35 % i bolagsskatt. Härutöver erläggs en särskild skatt på vinstmedel som förs ut ur Thailand (re-mittance tax). Denna skatt uppgår till 20 % av nettoöverföringen (16,67 % av överföringen före skatteavdrag). Bolag som

Prop. 1988/89:120
s. 37

inte har hemvist i Thailand erlägger normalt källskatt på utdelning med 20 % samt på ränta och royalty med 25 %. Källskatten på ränta är dock nedsatt till 10 % när betalningsmottagaren är en utländsk bank, ett försäkringsbolag eller annan finansieringsinrättning.

4 Avtalets och protokollets innehåll

OECD:s och FN:s
modellavtal före-
bilder

Avtalet är utformat i nära överensstämmelse med de bestämmelser som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderat för bilaterala dubbelbeskattningsavtal ("Model Double Taxation Convention on Income and on Capital", 1977). Utformningen har emellertid påverkats av att Thailand är ett utvecklingsland. Vissa bestämmelser har därför utformats i enlighet med de rekommendationer som Förenta Nationerna (FN) utfärdat för förhandlingar mellan utvecklade länder och utvecklingsländer ("United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries", 1980). Vidare förekommer givetvis avvikelser från de angivna rekommendationerna som är betingade av resp. stats interna skattelagstiftning.

4.1 Avtalets tillämpningsområde

Art. 1 anger vilka personer som omfattas av avtalet och *art. 2* upptar de skatter på vilka avtalet är tillämpligt.

RSV:s kommentar

Enligt artikel 1 är avtalet tillämpligt på "personer som har hemvist i en avtalslutande stat eller i båda avtalslutande stater-na". För att tillämpa denna bestämmelse måste man beakta dels den i artikel 4 punkt 1 intagna definitionen av uttrycket "person med hemvist", dels de i artikel 3 intagna definitionerna av uttrycken "person" (punkt 1 c) och "bolag" (punkt 1 d). Dessa bestämmelser innebär att avtalet endast är tillämpligt på fysiska personer samt bolag etc. som enligt den interna lagstiftningen i en avtalslutande stat är oinskränkt skattskyldiga där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet (se RÅ 1987 not 309 och RÅ 1987 ref. 97 och jfr prop. 1991/92:11 om dubbelbeskattningsavtal med Barbados s. 36f). Enbart det förhållandet att en person är skattskyldig i en avtalslutande stat för inkomst från källa i denna stat är således inte tillräckligt för att personen i fråga skall omfattas av avtalet. Exempelvis anses en person inte ha hemvist i Sverige enbart av den anledningen att han skall erlägga kupongskatt för uppburen utdelning eller statlig fastighetsskatt för här i riket belägen fastighet.

**Prop. 1988/89:120
s. 37**

Den svenska statliga förmögenhetsskatten omfattas inte av avtalet. Avtalet utgör därför inte något hinder för att enligt svenska regler beskatta förmögenhet även om denna innehas av person som enligt avtalet har hemvist i Thailand.

4.2 Definitioner m.m.

Allmänna definitioner

Art. 3 innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Definitioner förekommer emellertid även i andra artiklar, t.ex. art. 10, 11 och 12, där den inkomst som behandlas i resp. artikel definieras. Riksskatteverket har önskat en förklaring till varför definitionen av "internationell trafik" avviker från OECD:s modellavtal. I avtalet anges att punkten "åsyftar transport med skepp eller luftfartyg som används av företag i en avtalsslutande stat" i stället för den av OECD rekommenderade formuleringen "företag som har sin verkliga ledning i en avtalsslutande stat". Denna avvikelse utgör en anpassning till Sveriges och Thailands interna beskattningsregler. Båda staterna beskattar företag oberoende av var den verkliga ledningen utövas.

RSV:s kommentar

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1995/96:121
s. 16; Vissa be-
stämmelser om
tillämpningen av
dubbelbeskatt-
ningsavtal**

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

uttryck över huvud taget existerar i de två staternas interna lagstiftning kan de ha en helt annan och helt olika innebörd i dessa stater.

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

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

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

Vid antagandet att inkomsten enligt dubbelbeskattningsavtalet utgör ränta är alltså beskattningsrätten i Sverige som källstat begränsad till högst 10 % av inkomstens bruttobelopp. Prövningen huruvida ett svenskt beskattningsanspråk över huvud taget föreligger beträffande denna inkomst skall göras med utgångspunkt i andra skatteförfattningar än författningar om dubbelbeskattningsavtal. Både av artikel 10 och artikel 11 framgår att beskattningen i den stat som enligt avtalet är utpekad som källstat skall ske "enligt lagstiftningen i denna stat". Hur denna stat internt enligt sin egen lagstiftning väljer att beskatta en viss inkomst eller definiera olika uttryck och begrepp påverkas inte av ett dubbelbeskattningsavtals regler. Om den skattskyldige är oinskränkt skattskyldig

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

enligt reglerna i KL och SIL, t.ex. därför att han anses ha väsentlig anknytning hit, skall han således så förbli oavsett förekomsten av ett dubbelbeskattningsavtal och oavsett var han enligt avtalet skall anses ha hemvist. Han är då naturligtvis bibehållen rätten till avdrag för ränteutgifter enligt 3 § 2 mom. SIL. Om Sveriges beskattningsanspråk såvitt avser denna ränteinkomst enligt intern skattelagstiftning uppgår till högst 10 % av räntans bruttobelopp - t.ex. beroende på stora avdragsgilla realisationsförluster - medför därför inte förekomsten av dubbelbeskattningsavtal någon förändring av den svenska beskattningen. Om däremot Sveriges beskattningsanspråk avseende räntan enligt intern lagstiftning uppgår till mer än 10 % av räntans bruttobelopp måste svensk skatt på räntan sättas ned till ett belopp motsvarande just 10 % av bruttobeloppet.

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

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

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

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

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

Exempel 1

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

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

Exempel 2

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

**Prop. 1988/89:120
s. 37
Hemvist**

Art. 4 innehåller regler som avser att fastställa var en person skall anses ha hemvist vid tillämpningen av avtalet. Observeras bör att dessa regler inte har betydelse för var en person skall anses vara bosatt enligt interna skatteförfattningar¹ utan avser endast att reglera frågan om hemvist vid tillämpning av avtalet. Däremot inverkar reglerna i de avtalsslutande staternas interna rätt på avtalets hemvistbegrepp eftersom frågan om var en fysisk eller juridisk person vid tillämpningen av avtalet skall anses ha hemvist i första hand avgörs med ledning av lagstiftningen i resp. stat [beträffande Sverige jfr 53 § kommunalskattelagen (1928:370), (KL), och punkt 1 av anvisningarna till samma paragraf, 69 och 70 §§ samma lag samt 3 § andra stycket (*numera 2 § 1 mom. andra stycket; RSV:s anm.*), 6, 17 och 18 §§ lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL)]. Art. 4 punkterna 2 och 3 reglerar fall av s.k. dubbel bosättning, dvs. fall där den skattskyldige enligt svenska regler för beskattning anses bosatt i Sverige och enligt reglerna för beskattning i Thailand anses bosatt där. Vid tillämpningen av avtalet skall i sådana fall den skattskyldige anses ha hemvist endast i den avtalsslutande stat i vilken han har hemvist enligt nämnda avtalsbestämmelser. En person som anses bosatt i såväl Sverige som Thailand enligt resp. stats interna regler men som vid tillämpningen av avtalet anses ha hemvist i Thailand skall vid taxeringen i Sverige beskattas som bosatt i Sverige¹ i fråga om de inkomster till vilka Sverige har beskattningsrätten enligt avtalet och således medges t.ex. grundavdrag.

**Prop. 1988/89:120
s. 38**

Dubbelt hemvist

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

Fast driftställe

Art. 5 definierar uttrycket "fast driftställe" i avtalet. Bestämmelserna om "fast driftställe" i svensk lagstiftning finns i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL. För att ett thailändskt företag skall kunna beskattas för inkomst av rörelse från fast driftställe i Sverige enligt art. 7 i avtalet krävs att sådant driftställe föreligger såväl enligt bestämmelserna i KL som enligt avtalet. Uttrycket "fast driftställe" har i förevarande avtal fått en något vidare innebörd än uttrycket har i både OECD:s och FN:s modellavtal. Avvikelserna är emellertid inte större eller av annat slag än sådana som tidigare accepterats i svenska dubbelbeskattningsavtal. I punkt II i protokollet har närmare preciserats vad som menas med "nästan uteslutande" i art. 5 punkterna 5 och 6.

RSV:s kommentar

Punkt 2 innehåller en uppräknig - på intet sätt uttömmande - av exempel som vart och ett kan utgöra fast driftställe. Dessa exempel måste emellertid ses mot bakgrund av den allmänna definitionen av uttrycket "fast driftställe" i punkt 1. De väsentliga kännetecknen på fast driftställe är därvid att det finns en plats för affärsverksamhet, att denna plats är stadigvarande samt att företaget bedriver rörelse från denna plats. För att t.ex. en filial skall anses som fast driftställe måste alltså de i punkt 1 uppställda villkoren vara uppfyllda.

4.3 Avtalets beskattningsregler

Uppdelningen på olika inkomster

Art. 6-21 innehåller avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster. Avtalets uppdelning i olika inkomster har endast betydelse för tillämpningen av avtalet och således inte vid bestämmandet av till vilket inkomstslag och vilken förvärvskälla inkomsten skall hänföras enligt svensk 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 iakttas. Det bör dock observeras att även om en inkomst enligt avtalet undantagits från beskattning i Sverige kan den komma att påverka storleken av den svenska skatt som tas ut på övriga inkomster som tas till beskattning i Sverige (jfr art. 23 punkt 3 c). Vidare bör observeras att i de fall en inkomst "får beskattas" i en avtalsslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6 - 21 detta inte innebär att den andra staten fråntagits rätten att beskatta inkomsten i fråga. Beskattning får ske även i den andra staten om så kan ske enligt dess interna beskattningsregler, men denna stat måste i så fall undanröja den dubbelbeskattning som därvid uppkommer. Hur detta genomförs regleras i art. 23.

Uttrycket "får beskattas"

**Prop. 1988/89:120
s. 39**

Fast egendom

Inkomst av fast egendom får enligt art. 6 beskattas i den stat där egendomen är belägen. Enligt 27 § KL (numera 21 och 22 §§ KL; RSV:s anm.) beskattas inkomst som härrör från fastighet i vissa fall som inkomst av rörelse (numera näringsverksamhet; RSV:s anm.). Vid tillämpning av avtalet bestäms dock rätten att beskatta inkomst av fastighet med utgångspunkt i art. 6, dvs. den stat i vilken fastigheten är belägen får beskatta inkomsten. Detta hindrar dock inte Sverige från att beskatta inkomsten som inkomst av rörelse (numera näringsverksamhet; RSV:s anm.) vid taxeringen här. Royalty från fast egendom eller för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralfyndighet, källa eller annan naturtillgång behandlas också som inkomst av fast egendom vid tillämpningen av avtalet. Annan royalty beskattas enligt art. 12.

- royalty

RSV:s kommentar

Som framgår av punkt 1 är bestämmelserna i denna artikel endast tillämpliga då den fasta egendomen är belägen i en avtalsslutande stat och ägaren har hemvist i den andra avtalsslutande staten. Om den fasta egendomen är belägen i den stat där ägaren har hemvist eller i tredje stat är inte denna artikel utan artikel 21 (annan inkomst) tillämplig. Vidare omfattar definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 nyttjanderätt till fast egendom och således bl.a. svenska bostadsrätter (jfr RÅ 1989 ref. 37 och RR 1995 ref. 91). Definitionen i detta avtal omfattar däremot inte byggnad som är lös egendom, jfr 4 § tredje stycket KL.

**Prop. 1988/99:120
s. 39**

Inkomst av rörelse

**Exemptmetoden
på fast driftställe
i Thailand**

Art. 7 innehåller regler om beskattning av rörelseinkomst. Sådan inkomst får i regel beskattas i den stat där rörelsen bedrivs från fast driftställe. En fysisk eller juridisk person med hemvist i Sverige som bedriver rörelse från fast driftställe i Thailand, skall undantas från beskattning i Sverige på den till driftstället hänförliga inkomsten om villkoren i art. 23 punkt 3 b är uppfyllda. Är den skattskyldige fysisk person eller dödsbo iaktas i detta fall bestämmelserna om progressionsberäkning i art. 23 punkt 3 c. Är villkoren i art. 23 punkt 3 b inte uppfyllda, får den till driftstället hänförliga inkomsten beskattas i Sverige men skatt på inkomsten som erlagts i Thailand skall avräknas från den svenska skatten enligt art. 23 punkt 3 a.

Om ett thailändskt företag driver 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 art. 7.

**Artikeln till-
lämplighet**

Ingår i inkomst av rörelse inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar i detta avtal regleras beskattningsrätten till dessa inkomster i de särskilda artiklarna (art. 7 punkt 8).

RSV:s kommentar

Begreppet "inkomst av rörelse" i denna artikel överensstämmer inte med begreppet "inkomst av näringsverksamhet" i intern rätt.

Som framgår av punkt 8 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 Thailand är artiklarna 10-13 tillämpliga på dessa inkomster. Vid beskattningen enligt KL och SIL utgör dock dessa inkomster inkomst av näringsverksamhet.

**Prop. 1988/99:120
s. 39**

Luftfart

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

Skeppsfart

Inkomst som förvärfvas av ett företag i en avtalsslutande stat genom användning av skepp i internationell trafik får enligt art. 8 punkt 3 beskattas i den andra avtalsslutande staten (källstaten). Av redogörelsen för skattelagstiftningen i Thailand framgår att ett utländskt bolag endast beskattas i Thailand för inkomster som härrör från Thailand. Det finns emellertid en begränsning vid beräkningen av skatten i källstaten. Skatten måste enligt avtalet nedsättas med hälften. Om en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst från Thailand på här beskrivet vis beskattas inkomsten i Sverige. Thailändsk skatt som tagits ut i enlighet med avtalets regler avräknas därvid från den svenska skatten. I de fall en person med hemvist i Thailand förvärvar inkomst från Sverige av sjöfart i internationell trafik måste Sverige vid en eventuell beskattning iakta ifrågavarande begränsningsregler.

**Prop. 1988/89:120
s. 40**

**Obehörig vinst-
överföring**

Mellan ordförandena för Sveriges och Thailands förhandlingsdelegationer har den 24 april 1986 träffats en överenskommelse som innebär att parterna är införstådda med att, om Thailand medger befrielse från skatt på inkomst som en person med hemvist i något annat land förvärvar genom användning av skepp i internationell trafik, artikel 8 i avtalet skall bli föremål för överläggningar för att klargöra om det är önskvärt att - under förutsättning av ömsesidighet - medge rederier med hemvist i Sverige samma behandling.

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

Utdelning

Art. 10 behandlar beskattningen av utdelning. Uttrycket "utdelning" definieras i punkt 3. I vissa fall skall emellertid rätten att beskatta utdelning fördelas med tillämpning av avtalets regler för beskattning av inkomst av rörelse eller av fritt yrke. Dessa fall anges i punkt 5. Där föreskrivs att art. 7 resp. art. 14 skall tilläm-

pas, om den som har rätt till utdelningen har hemvist i en avtalslutande stat och har fast driftställe eller stadigvarande anordning i den andra avtalslutande staten och utdelningen är hänförlig till andel som äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen.

Beskattning i källstaten

30 % kupongskatt eller inkomstskatt på utdelning till fysisk person i Thailand

Uttrycket "mottagaren har rätt till ..."

RSV:s kommentar

Bestämmelserna om utdelning innebär i övrigt följande. Enligt punkt 1 får utdelning från bolag med hemvist i en avtalslutande stat till person med hemvist i den andra avtalslutande staten beskattas i denna andra stat. Utdelningen får emellertid beskattas även i den stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist. Skatten skall dock begränsas om den som har rätt till utdelningen är ett bolag som behärskar minst 25 % av det utdelande bolagets kapital. För sådana bolag är skatten, om det utdelande bolaget bedriver industriell verksamhet, begränsad till högst 15 % och i annat fall till högst 20 % av utdelningens bruttobelopp. Någon begränsning i källstatens beskattningsrätt såvitt avser mottagare som är bolag som inte behärskar minst 25 % av det utbetalande bolagets kapital eller är fysiska personer har inte föreskrivits. I sammanhanget bör framhållas att de i punkt 2 intagna begränsningarna i källstatens beskattningsrätt endast gäller 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 i punkten angivna begränsningen av skatten i källstaten inte gäller när en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, sätts in mellan inkomstagaren och utbetalaren, om inte den som har rätt till utdelningen har hemvist i den andra avtalslutande staten.

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

är således något som skall bedömas med utgångspunkt i intern svensk lagstiftning. Avtalets hemvistregler har alltså inte någon betydelse vid denna bedömning.

**Prop. 1988/89:120
s. 40
Skattefrihet för
utdelning**

Enligt punkt 4 skall utdelning från bolag med hemvist i Thailand till bolag med hemvist i Sverige vara undantagen från beskattning i Sverige i den mån utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk lagstiftning om båda bolagen hade varit svenska bolag. De svenska bestämmelser som åsyftas återfinns i 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

**Extra-territoriell
beskattning**

Punkt 6 innehåller förbud mot s.k. extra-territoriell beskattning av utdelning (beträffande detta slag av beskattning se punkterna 32-35 i kommentaren till art. 10 punkt 5 i OECD:s modellavtal av år 1977 {De här åberopade punkterna motsvaras i 1992 års modellavtal av punkterna 33-39, dessa punkter har tagits in nedan; RSV:s anm.}).

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

Punkt 5

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

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

35. Det kan dessutom hävdas att en sådan bestämmelse inte syftar till eller inte kan medföra att en stat hindras att underkasta utdelningen källskatt när den betalas av utländska bolag, om utdelningen har lyfts inom dess område. Avgörande för skattskyl-

dighet är i sådant fall i själva verket den faktiska betalningen av utdelningen och inte ursprunget till den bolagsvinst som avsatts för utdelning. Har emellertid den person som lyfter utdelningen i en avtalsslutande stat hemvist i den andra avtalsslutande staten (där det utdelande bolaget har hemvist), kan han enligt artikel 21 få befrielse från, eller restitution av, källskatten i den förstnämnda staten. Om den som har rätt till utdelningen har hemvist i tredje stat som har ingått dubbelbeskattningsavtal med den stat där utdelningen lyfts, kan han likaså enligt artikel 21 i avtalet få befrielse från, eller restitution av, den sistnämnda statens källskatt.

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

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

38. Tillämpningen av antimissbrukslagstiftning kan emellertid innebära vissa svårigheter. Om inkomsten tillskrivs den skattskyldige, skall varje del av inkomsten behandlas enligt de tillämpliga bestämmelserna i avtalet (rörelseinkomst, ränta, royalty). Om beloppet behandlas som förtäckt utdelning, är det klart att den härrör från basbolaget och sålunda utgör inkomst från bolagets hemland. Även om så är fallet är det ingalunda klart om det skattepliktiga beloppet är att anse som utdelning i den mening som avses i artikel 10 eller som "annan inkomst" enligt artikel 21. Vissa antimissbrukslagstiftningar behandlar det skattepliktiga beloppet som utdelning, vilket har till följd att en skattebefrielse som föreskrivs i skatteavtal, t.ex. en moder/dotterbolagsbefrielse, också utsträcks att gälla ett sådant belopp (exempelvis i Tyskland). Det är tveksamt om avtalet kräver detta. Om hemviststaten anser att så inte är fallet, kan den anklagas för att hindra den normala tillämpningen av moder/dotterbolagsbefrielsen genom att beskatta utdelningen (i form av förtäckt utdelning) på förhand.

39. I fall då utdelning verkligen betalas av basbolaget, måste bestämmelserna om utdelning i ett bilateralt avtal tillämpas på normalt sätt, eftersom det är fråga om utdelningsinkomst i avtalets mening. Basbolagets hemstat kan alltså innehålla skatt på utdelningen. Andelsägarens hemviststat använder de vanliga metoderna

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

Prop. 1988/89:120
s. 40 -

s. 41
Ränta

Fysiska personer
beskattas utan
begränsning

Svensk intern rätt

Ränta får enligt *art. 11* beskattas i den stat där mottagaren har hemvist. Vad som här menas med ränta framgår av punkt 4. Även den stat varifrån räntan härrör får beskatta räntan, om inte fall som avses i punkt 3 föreligger, men skatten får inte överstiga 10 % av räntans bruttobelopp om den uppbärs av en bank, ett försäkringsbolag eller annan finansieringsinrättning, resp. 25 % av räntans bruttobelopp om den uppbärs av annat bolag. Någon begränsning för källstaten att beskatta fysiska personer har inte föreskrivits. Punkterna 1 och 2 tillämpas inte i de fall som avses i punkt 5, dvs. då räntan är hänförlig till fordran som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den som har rätt till räntan har i den andra avtalsslutande staten eller med verksamhet som avses i art. 7 punkt 2. I sådant fall fördelas beskattningsrätten till räntan mellan staterna med tillämpning av art. 7 resp. art. 14 som behandlar inkomst av rörelse resp. fritt yrke. Enligt svenska interna beskattningsregler upptas inkomst av fritt yrke i allmänhet i inkomstslaget rörelse (*numera näringsverksamhet; RSV:s anm.*). 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 28 § KL (*numera p. 2 anv. 22 § KL; RSV:s anm.*) skall hänföras till inkomstslaget rörelse (*numera näringsverksamhet; RSV:s anm.*). Dessutom fordras att fast

driftställe föreligger enligt intern svensk rätt (53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. SIL).

Ränta från Sverige

Ränta, som utbetalas från Sverige till en fysisk person som har hemvist i Thailand och som enligt svenska beskattningsregler inte är bosatt i Sverige, kan inte beskattas i Sverige om räntan i Sverige skall hänföras till inkomstslaget kapital. Då en fysisk person, som enligt svenska beskattningsregler är bosatt i Sverige men enligt avtalet har hemvist i Thailand, uppbär ränta från Thailand (*skall rätteligen stå "Sverige"; RSV:s anm.*) gäller följande. Vid inkomsttaxeringen i Sverige hänförs räntan på vanligt sätt till resp. inkomstslag i enlighet med bestämmelserna i de interna svenska skatteförfattningarna. Någon skyldighet för Sverige att begränsa skatten på räntan föreligger inte i detta fall då begränsningsregeln i punkt 2 inte är tillämplig på fysiska personer.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1988/89:120
s. 41**

Royalty

Sådan royalty som avses i art. 12 punkt 3 och som härrör från en avtalsslutande stat (källstaten) och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får enligt punkt 1 beskattas i denna andra stat. Vid tillämpningen av art. 12 förstås med uttrycket "royalty" även ersättning för överlåtelse av upphovsrätt, patent, varumärke etc. Detta innebär en utvidgning av vad som förstås med "royalty" i förhållande till OECD:s modellavtal och även i förhållande till vad som är brukligt i svenska dubbelbeskattningsavtal. Enligt punkt 2 får också källstaten ta ut skatt men denna skatt skall begränsas till högst 15 % av royaltyns bruttobelopp om mottagaren har rätt till royaltyn. Undantag görs dock i punkt 4 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 staten eller med verksamhet som avses i art. 7 punkt 2. I sådant fall fördelas beskattningsrätten till royaltyn mellan staterna med tillämpning av art. 7 resp. art. 14 som behandlar inkomst av rörelse resp. fritt yrke.

Källskatt
max. 15 %

Royalty som betalas från Sverige till person med hemvist i Thailand får således beskattas här men skatten får inte överstiga 15 % av royaltyns bruttobelopp. Denna begränsning av skattens storlek gäller inte i fall som avses i punkt 4. För att en beskattning skall kunna ske i Sverige måste dock en sådan kunna ske enligt svensk intern rätt (jfr 28 § KL {numera p. 1 anv. 21 § KL; RSV:s anm.} och punkt 3 femte stycket anvisningarna till 53 § KL samt 2 § 1 mom. och 3 § andra stycket SIL {numera 2 § 1 mom. första och andra styckena SIL; RSV:s anm.}).

RSV:s kommentar

Artikel 12 behandlar endast royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Artikeln är t.ex. inte tillämplig i fråga om royalty som har källa i tredje stat eller på royalty från en avtalsslutande stat som betalas till en person med hemvist i denna stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna om annan inkomst i artikel 21.

Prop. 1988/89:120
s. 42
Realisationsvinster

Art. 13 behandlar beskattning av realisationsvinst. Bestämmelserna överensstämmer i huvudsak med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. Enligt punkt 5 får emellertid beskattning av vinst vid avyttring av aktier ske i den stat där bolaget har hemvist. Detta innebär bl.a. att Sverige kan utnyttja de svenska reglerna om beskattning av vinst vid aktieförsäljning som skett efter utflyttning från Sverige (jfr 53 § 1 mom. a sista stycket KL) (numera 53 § 1 mom. a näst sista stycket KL och 6 § 1 mom. a näst sista stycket SIL; RSV:s anm.).

RSV:s kommentar

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

Prop. 1988/89:120
s. 42
Självständig yrkesutövning

Enligt art. 14 beskattas inkomst genom fri yrkesutövning och annan självständig verksamhet i regel endast i den stat där den som utövar verksamheten har hemvist. Om inkomsten förvärfvas genom verksamheten i den andra avtalsslutande staten, får inkomsten emellertid beskattas där om den som utövar verksamheten har en stadigvarande anordning för utövande av verksamheten där, eller om inkomsttagarens vistelse i den andra staten uppgår till eller överstiger 90 dagar under en period av tolv månader eller om ersättningen för verksamheten i den andra avtalsslutande staten

betalas av person med hemvist i denna avtalsslutande stat eller belastar ett fast driftställe eller stadigvarande anordning i denna stat.

Enskild tjänst

Art. 15 behandlar beskattningen av inkomst 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 and-ra dagar som tillbringas i arbetsstaten, inklusive lördagar och söndagar samt helgdagar, semesterar och sjukdagar. Vid beräkningen skall däremot inte mellanlandningar eller genomresa vid transport mellan två andra länder tas med. Inte heller inräknas sådana dagar som den skattskyldige tillbringar i arbetsstaten på grund av akut sjukdom eller olycksfall som inträffar när han står i begrepp att återvända till bosättningslandet.

**Prop. 1988/89:120
s. 42**

Styrelsearvoden

Styrelsearvoden och liknande ersättning får enligt *art. 16* punkt 1 beskattas i den stat där det bolag som betalar ersättningen har hemvist. Enligt punkt 2 gäller samma regler för lön och annan liknande ersättning som upp bärs av tjänsteman i högre företagsledande ställning.

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1988/89:120
s. 42**

**Artister och
idrottsmän**

Beskattning av inkomst som artist eller idrottsman upp bärs genom sin verksamhet regleras i *art. 17*. Sådan inkomst får beskattas i den stat där verksamheten utövas (punkt 1). Detta gäller oavsett om inkomsten förvärfvas under utövande av fritt yrke eller enskild tjänst. Enligt punkterna 2 och 3 får inkomsten i regel beskattas i den stat där artisten eller idrottsmannen utför arbetet, även om ersättningen utbetalas till en annan person (t.ex. arbetsgivare hos vilken artisten eller idrottsmannen är anställd) än artisten eller idrottsmannen själv. Detta gäller dock inte om verksamheten tillhandahålls av ett företag i den andra avtalsslutande staten såvida företaget i samband med tillhandahållandet av verksamheten till väsentlig del finansieras av allmänna medel från den andra avtalsslutande staten eller från en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter (punkt 3).

Kulturutbyte

Punkterna 1 och 2 gäller emellertid inte då verksamheten ut-övas inom ramen för kulturutbyte mellan de avtalsslutande staterna eller om besöket bekostas till väsentlig del av allmänna medel från den stat där artisten eller idrottsmannen har hemvist (punkt 4).

RSV:s kommentar

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

**Prop. 1988/89:120
s. 42 -
s. 43**

**Allmän tjänst inkl.
pension p.g.a.
allmän tjänst**

Inkomst av allmän tjänst beskattas enligt art. 18 i regel endast i den stat som betalar ut inkomsten (punkt 1 a). Motsvarande gäller enligt punkt 2 a i fråga om pension på grund av allmän tjänst. I fall som avses i punkterna 1 b och 2 b beskattas dock ersättningen endast i inkomsttagarens hemviststat. Enligt punkt 3 beskattas i vissa fall ersättning av allmän tjänst enligt reglerna för beskattning av enskild tjänst.

**Studering, lärare
m.fl.**

Art. 19 och 20 innehåller regler om skattelättnader för studeranden och praktikanter resp. professorer, lärare och forskare. Regeln i art. 19 punkt c 3 innebär att om inkomsten under ett kalenderår överstiger 15 000 kr. är vistelsestaten oförhindrad att beskatta hela inkomsten.

Annan inkomst

Inkomst som inte behandlas särskilt i art. 6-20 beskattas enligt art. 21 endast i inkomsttagarens hemviststat (punkt 1) utom i de fall inkomsten har anknytning till den andra avtalsslutande staten på sätt som anges i punkterna 2 och 3.

I punkt I i protokollet har föreskrivits att dubbelbeskattningsavtalet inte skall anses hindra Thailand att beskatta inkomst som förs ut från eller används utanför Thailand av ett där beläget fast driftställe.

Oskiftat dödsbo

Art. 22 innehåller regler om oskiftat dödsbo. För tillämpning-en av denna artikel saknar det givetvis betydelse huruvida ett dödsbos inkomst är underkastat beskattning enligt reglerna om handelsbolag eller ej (*reglerna om beskattning såsom handelsbolag tillämpas inte numera; RSV:s anm.*).

RSV:s kommentar

Bestämmelsen i artikel 22 innebär att om ett svenskt dödsbo som har en delägare med hemvist i Thailand uppbär royalty får skatten på den andel som belöper på den thailändske delägaren i enlighet med bestämmelserna i artikel 12 punkt 2 inte överstiga 15 % av royaltyns bruttobelopp. Omvänt gäller detsamma för ett thailändskt dödsbo med en svensk delägare. Skulle det thailändska dödsboet - medan dödsboet består - dela ut royaltyn till den svenske delägaren ska han medges avräkning från den svenska skatten på royaltyinkomsten för den skatt (15 %) som dödsboet erlagt i Thailand. Detta

trots att identitet inte föreligger mellan skattesubjekten, dvs. dödsboet och delägaren.

**Prop. 1988/89:120
s. 43**

Metodartikeln

Bestämmelserna om undvikande av dubbelbeskattning finns i art. 23. Såväl Sverige som Thailand tillämpar enligt avtalet avräkning av skatt ("credit of tax") som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning.

**Avräknings-
metoden**

Innebörden av avräkningsbestämmelserna är att en person med hemvist i den ena staten taxeras där även för sådan inkomst som enligt avtalet får beskattas i den andra staten. Den uträknade skatten minskas därefter i princip med den skatt som enligt avtalet har tagits ut i den andra staten. Vid avräkning av skatt på inkomst i Sverige tillämpas bestämmelserna i 4-18 §§ lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (*numera 4-13 §§ AvrL; RSV:s anm.*) Därvid beräknas svensk inkomstskatt på inkomsten på vanligt sätt. Vid inkomstberäkningen medges sålunda avdrag för kostnader som är hänförliga till inkomsten. Kostnadsavdrag medges dock inte för skatt som erlagts i Thailand och som omfattas av avtalet (*observera att omkostnadsavdrag enligt p. 4 anv. 20 § KL numera kan medges också för utländsk skatt som omfattas av ett skatteavtal. Sker avräkning för sådan skatt för vilken omkostnadsavdrag har medgetts skall den skattelindring som erhållits genom omkostnadsavdraget minska avräkningsbeloppet, se 9 § AvrL; RSV:s anm.*)

Matching credit

I likhet med de flesta andra avtal med utvecklingsländer innehåller förevarande avtalsförslag regler om avräkning i vissa fall i Sverige av högre skattebelopp än som faktiskt erlagts i den andra staten, s.k. matching credit. Bestämmelserna härom finns i punkt 3 a 1-3. Skatten på dessa inkomster är i vissa angivna fall begränsad till 15 resp. 20 % i källstaten. Vid avräkningen i Sverige skall källskatten på utdelning, såvida mottagaren är ett bolag, anses ha uttagits med 25 % av utdelningens bruttobelopp. Denna regel gäller dock inte om utdelningen är skattefri i Sverige enligt bestämmelserna i art. 10 punkt 4. Thailändsk skatt på royalty anses alltid ha tagits ut med 20 % av royaltyns bruttobelopp. Beträffande punkten 3 a 3 hänvisas till vad som ovan sagts om skattelagstiftningen i Thailand.

Exempt-metoden

På svensk sida görs undantag från credit of tax-metoden i de fall som anges i punkt 3 b. Då tillämpas i stället exempt-metoden för att undanröja dubbelbeskattning. Detta gäller i princip beträffande inkomst av rörelse från fast driftställe i Thailand och vinst vid överlåtelse av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe eller som är hänförlig till stadigvarande anordning

Prop. 1988/89:120
s. 44

för utövande av självständig yrkesverksamhet. Exempt-metoden tillämpas även i fråga om inkomst av fritt yrke eller annan självständig verksamhet som bedrivs från stadigvarande anordning i Thailand eller i fall då den som utövar det fria yrket eller bedriver den självständiga verksamheten vistas i Thailand minst 90 dagar under en tolv månadersperiod samt i fall då ersättningen för verksamheten i den andra avtalsslutande staten betalas av person med hemvist i denna stat eller belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning i denna stat. Vidare fordras att de i punkt 3 b angivna villkoren är uppfyllda. Även i det fall då person med hemvist i Sverige uppbär sådan inkomst från Thailand som avses i art. 18 och som enligt bestämmelserna i denna artikel skall beskattas endast i Thailand tillämpas exempt-metoden.

**Progressions-
uppräknig**

I det fall exempt-metoden skall tillämpas skall inkomsten inte tas med vid taxeringen i Sverige. Om personen i fråga har annan inkomst som taxeras till statlig inkomstskatt har Sverige enligt det s.k. progressionsförbehållet i punkt 3 c rätt att företa progressionsuppräknig. Detta innebär att man först räknar ut den statliga inkomstskatt som skulle ha påförts om den skattskyldiges hela inkomst beskattats endast i Sverige. Därefter fastställs hur stor procent den sålunda uträknade skatten utgör av hela den beskattningsbara inkomst på vilken skatten beräknats. Med den sålunda erhållna procentsatsen tas skatt ut på den inkomst som skall beskattas i Sverige. Förfarandet används endast om detta leder till högre skatt sett i förhållande till den skatt som skulle ha utgått utan progressionsuppräknig (jfr 20 § 2 mom. andra stycket SIL).

**Förbud mot
diskriminering
Utbyte av upp-
lysningar
RSV:s kommentar**

I art. 24 finns 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.

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

Prop. 1988/89:120
s. 42

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

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

Enligt art. 28 träder avtalet och protokollet i kraft med utväxlandet av ratifikationshandlingar. Avtalets och protokollets be-

stämmelser tillämpas i Sverige i fråga om skatter som innehålls vid källan, på inkomst som förvärfvas fr.o.m. den 1 januari året närmast efter ikraftträdandet. Vidare tillämpas detta i fråga om övriga skatter på inkomst, på skatter som bestäms för beskattningsår eller räkenskapsperiod som börjar den 1 januari året närmast efter ikraftträdandet eller senare.

5 Lagrådets hörande

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