

**Skatteavtal**

# **Indonesien**

RSV 360 - 360 utgåva 1

**Riksskatteverket**

# **SKATTEAVTALET MED INDONESIEN**

(1989 års avtal)

Författningar t.o.m. SFS 1989:813 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

|   |    |
|---|----|
| <b>Förord</b> .....   | 3  |
| <b>Läsanvisningar</b> .....   | 7  |
| <b>Förkortningar</b> .....  | 9  |
| <b>Förordning (1989:813) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Indonesien</b> ..... | 11 |
| <b>Lag (1989:691) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Indonesien</b> .....        | 13 |
| Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Indonesien ...                                   | 14 |
| Protokollet .....   | 37 |
| <b>Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Indonesien</b> .....           | 39 |
| 1 Inledning .....   | 39 |
| 2 Lagförslaget .....  | 39 |
| 3 Skattelagstiftningen i Indonesien .....   | 39 |
| 4 Avtalets och protokollets innehåll .....  | 41 |
| 4.1 Avtalets tillämpningsområde .....   | 41 |
| 4.2 Definitioner m.m. ....  | 42 |
| 4.3 Avtalets beskattningsregler .....   | 49 |
| 5 Lagrådets hörande .....   | 68 |



## Läsanvisningar

I detta avtalshäfte har tagits in författningarna (förordningen och lagen inklusive avtalet och protokollet) till 1989 års skatteavtal mellan Sverige och Indonesien.

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

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

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

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





## Förkortningar

|                              |   |
|------------------------------|---|
| anv.                         | anvisningarna till  |
| art.                         | artikel   |
| BevU                         | Bevillningsutskottet  |
| def.                         | definition  |
| förordn. el.<br>förordningen | Förordning (1989:813) om dubbelbeskatt-<br>ningsavtal mellan Sverige och Indonesien |
| kap.                         | kapitel   |
| KL                           | Kommunalskattelagen (1928:370)  |
| lagen                        | Lag (1989:691) om dubbelbeskattningsavtal<br>mellan Sverige och Indonesien          |
| LSI                          | Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utom-<br>lands bosatta artister m.fl.   |
| LSK                          | Lag (1990:325) om självdeklaration och kontroll-<br>uppgifter                       |
| mom.                         | moment  |
| OECD                         | Organisationen för ekonomiskt samarbete och<br>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<br>utomlands bosatta                    |
| SkU                          | Skatteutskottet   |
| st.                          | stycke  |



## **Förordning (1989:813) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Indonesien;**

utfärdad den 19 oktober 1989.

Regeringen föreskriver följande.

**1 §** Lagen (1989:691) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Indonesien skall träda i kraft den 1 januari 1990 och tillämpas på inkomst som förvärvas denna dag eller senare.

Avtalet trädde i kraft den 27 september 1989.

### **Progressionsförbehåll**

**2 §** Följande gäller om en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i artikel 19 punkterna 1 och 2 i avtalet beskattas endast i Indonesien eller enligt bestämmelserna i artikel 23 punkt 1 b 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.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1990.

På regeringens vägnar

KJELL-OLOF FELDT

Stefan Ersson  
(Finansdepartementet)



## **Lag (1989:691) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Indonesien;**

utfärdad den 29 juni 1989.

Enligt riksdagens beslut<sup>1</sup> föreskrivs följande.

**1 §** Det avtal för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst som Sverige och Indonesien undertecknade den 28 februari 1989 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.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Prop. 1988/89:145, SKU39, rskr. 297.

<sup>2</sup>Jfr 2 kap. 4 § 2 st. och 8 § 2 st. LSK; RSV:s anm.

**Avtal mellan Konungariket Sverige och Republiken Indonesien för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst**

Konungariket Sveriges regering och Republiken Indonesiens 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 eller dess 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 inbegripet 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

**Indonesien**

a) i Indonesien:

inkomstskatten som utgår enligt 1984 års inkomstskattelag (lag nr 7 år 1983) samt, i den utsträckning detta föreskrivs i en sådan inkomstskattelag, bolagsskatten som utgår enligt 1925 års inkomstskatteförordning (förordning nr 319 år 1925, senast ändrad genom lag nr 8 år 1970) och skatten som utgår enligt 1970 års lag om skatt på ränta, utdelning och royalty (lag nr 10 år 1970)

(i det följande benämnda "indonesisk skatt"),

<sup>1</sup>Den engelska originaltexten finns i SFS 1989:691; RSV:s anm.

**Sverige**

b) i Sverige:

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

2) bevillningsavgiften för vissa offentliga föreställningar,<sup>1</sup>

3) den kommunala inkomstskatten, och

4) vinstdelningsskatten<sup>2</sup>

(i det följande benämnda "svensk skatt").

**"Nya" skatter**

4. Avtalet tillämpas även på inkomstskatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de skatter som anges i punkt 3<sup>1,3</sup>. 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 "Indonesien"**

a) 1) "Indonesien" inbegriper Republiken Indonesiens territorium såsom detta angivits i indonesisk lag samt de områden som gränsar till detta territorium och över vilka Republiken Indonesien, i överensstämmelse med bestämmelserna i Förenta Nationernas konvention 1982 om havsrätten, har suveräna rättigheter eller jurisdiktion,

**Def. av "Sverige"**

2) "Sverige"<sup>4</sup> åsyftar Konungariket Sverige och innefattar, när uttrycket används i geografisk betydelse, Sveriges territorium, Sveriges territorialvatten och andra havsområden över vilka Sverige, i överensstämmelse med folkrättens allmänna regler, utövar suveräna rättigheter eller jurisdiktion,

**Def. av "avtalsslutande stat"**

b) "en avtalsslutande stat" och "den andra avtalsslutande staten" åsyftar Indonesien eller Sverige, beroende på sammanhanget,

**Def. av "skatt"**

c) "skatt" åsyftar indonesisk skatt eller svensk skatt, beroende på sammanhanget,

**Def. av "person"**

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

**Def. av "bolag"**

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

<sup>1</sup>Har ersatts av lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta; RSV:s anm.

<sup>2</sup>Har upphört att gälla genom SFS 1990:681; RSV:s anm.

<sup>3</sup>T.ex. lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta; RSV:s anm.

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

**Def. av "företag i en avtalsslutande stat"**

f) "företag i en avtalsslutande stat"<sup>1</sup> och "företag i den andra avtalsslutande staten" åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat, respektive företag som bedrivs av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten,

**Def. av "internationell trafik"**

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

**Def. av "behörig myndighet"**

h) "behörig myndighet" åsyftar:  
1) i Indonesien, finansministern eller dennes befullmäktigade ombud,  
2) i Sverige, finansministern, dennes befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet vid tillämpningen av detta avtal,

**Def. av "medborgare"**

i) "medborgare" åsyftar:  
1) fysisk person som har medborgarskap i en avtalsslutande stat,  
2) juridisk person, handelsbolag och annan sammanslutning som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalsslutande stat.

**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"<sup>2</sup> person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat.

**Jfr art. 1**

**Dubbelt hemvist, fysisk person**

2. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna<sup>3</sup>, bestäms hans hemvist på följande sätt:

<sup>1</sup>Se RÅ 1991 not 228; RSV:s anm.

<sup>2</sup>Jfr prop. 1995/96:121 och RR:s dom den 14 juni 1996 i mål nr 1716-1993; RSV:s anm.

<sup>3</sup>Se RÅ 1987 not 309; RSV:s anm.



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

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

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

**Dubbelt hemvist  
annan än fysisk  
person**

3. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 annan person än fysisk person har hemvist i båda avtalsslutande staterna, 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 bedrivs<sup>1</sup>.

**Exemplifiering**

2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt:

- a) plats för företagsledning,
- b) filial,
- c) kontor,
- d) fabrik,
- e) verkstad,
- f) jordbruk eller plantage,

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

**Byggnadsverksamhet**

h) plats för byggnads-, anläggnings-, installations- eller monteringsverksamhet eller därmed sammanhängande övervakande verksamhet men endast om verksamheten pågår under en tidrymd som överstiger sex månader,

**6 månader**

**Tillhandahållande  
av tjänster**

i) tillhandahållandet av tjänster, däri inbegripet tjänster av konsulter, om sådan verksamhet bedrivs av företag genom anställda eller annan personal (annan än sådan oberoende representant som avses i punkt 6) som anlitas av företaget för sådana

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

tjänster, men endast om verksamheten pågår (för samma eller därmed sammanhängande projekt inom landet) under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt överstiger tre månader under en period av tolv månader.

**Undantag**

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

- a) användningen av anordningar uteslutande för lagring eller utställning av företaget tillhöriga varor,
- b) innehavet av ett 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 ombesörja reklam, meddela upplysningar, bedriva vetenskaplig forskning eller utöva liknande verksamhet, som är av förberedande eller biträdande art.

**Beroende representant**

4. 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 3 och som - om den bedrevs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet - inte skulle göra denna stadigvarande plats för affärsverksamhet till fast driftställe enligt bestämmelserna i nämnda punkt, eller
- b) han inte har sådan fullmakt men regelmässigt i den förstnämnda staten innehar varulager från vilket han för företagets räkning regelbundet levererar varor.

**Försäkringsföretag**

5. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel anses försäkringsföretag i en avtalsslutande stat - utom då fråga är om återförsäkring - ha fast driftställe i den andra avtalsslutande staten, om företaget uppbär premier på denna andra stats område eller försäkrar där belägna risker genom person, som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 6 tillämpas.

**Oberoende representant**

6. Företag i en avtalsslutande stat anses inte ha fast driftställe i den andra avtalsslutande staten endast på den grund att företaget bedriver affärsverksamhet i denna andra stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, under

förutsättning att sådan person därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet. När sådan representant bedriver sin verksamhet uteslutande eller nästan uteslutande för företaget i fråga, anses han emellertid inte såsom sådan oberoende representant som avses i denna punkt.

**"Närstående företag"**

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

*Artikel 6*

*Inkomst av fast egendom*

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

**Def. av "fast egendom"**

2. Uttrycket "fast egendom" har den betydelse som uttrycket har enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen. Uttrycket inbegriper dock alltid tillhör till fast egendom, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, rättigheter på vilka bestämmelserna i civilrätten om fast egendom tillämpas, nyttjanderätt till fast egendom<sup>1</sup> 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.

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

Artikel 7

*Inkomst av rörelse*

**FN-modellens  
"force of attraction"-regel**

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 a) det fasta driftstället; b) försäljning i denna andra stat av varor av samma eller liknande slag som de som säljs genom det fasta driftstället; eller c) annan affärsverksamhet i denna andra stat som är av samma eller liknande slag som den som bedrivs genom det fasta driftstället.

**Inkomstberäkning**

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

**Avdrag**

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

4. Om den information som är tillgänglig för den behöriga myndigheten är otillräcklig för att bestämma den inkomst som skall hänföras till ett företags fasta driftställe, påverkar bestämmelserna i denna artikel inte tillämpningen av lagstiftning i denna stat som avser möjlighet för den behöriga myndigheten att bestämma en persons skattskyldighet genom skön eller uppskattning, förutsatt att lagstiftningen, i den utsträckning den information som är tillgänglig för den behöriga myndigheten så tillåter, tillämpas i överensstämmelse med principen i denna artikel.

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

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

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

**Artikels till-  
lämplighet**

*Artikel 8*

*Sjöfart och luftfart*

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

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

**SAS**

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

**Deltagande i pool  
etc.**

3. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas även på inkomst som förvärfas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

*Artikel 9*

*Företag med intressegemenskap<sup>1</sup>*

**Se även proto-  
kollet**

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

<sup>1</sup>Jfr 43 § 1 mom. KL; RSV:s anm.

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

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

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

**Jfr art. 3 p. 1 h**

#### *Artikel 10*

##### *Utdelning*

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

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

a) 10 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som direkt innehar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital,

b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

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

**Källskatt:**

**OBS art. 24**

**- max. 10 %**

**- max. 15 %**

|  |  |
|--|--|
| <b>Def. av "utdelning" enl. art. 10</b>          | <p>Denna punkt berör inte bolagets beskattning för vinst av vilken utdelningen betalas.</p> <p>3. Med uttrycket "utdelning" förstås i denna artikel inkomst av aktier 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 avtalslutande stat där det utdelande bolaget har hemvist vid beskattningen behandlas på samma sätt som inkomst av aktier.</p>   |
| <b>Skattefrihet för utdelning</b>                | <p>4. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 är utdelning från bolag med hemvist i Indonesien till bolag med hemvist i Sverige undantagen från svensk skatt i den mån utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk lagstiftning<sup>1</sup>, om båda bolagen hade varit svenska. Sådan skattebefrielse medges dock endast om</p>   |
| <b>Villkor för skattefrihet</b>                  | <p>a) den vinst av vilken utdelningen betalas underkastats den normala bolagsskatt som utgår i Indonesien vid tidpunkten för undertecknandet av detta avtal eller därmed jämförlig inkomstskatt, eller</p> <p>b) den utdelning som betalas av bolaget med hemvist i Indonesien uteslutande eller nästan uteslutande utgörs av utdelning vilken detta bolag under ifrågavarande år eller tidigare år mottagit på aktier eller andelar, som bolaget innehar i bolag med hemvist i en tredje stat, och vilken utdelning skulle ha varit undantagen från svensk skatt om de aktier eller andelar på vilka utdelningen betalas hade innehaft direkt av bolaget med hemvist i Sverige.</p> |
| <b>Undantag från p. 1 och 2</b>                  | <p>5. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte, om den som har rätt till utdelningen har hemvist i en avtalslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalslutande 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.</p>   |
| <b>Förbud mot extra-territoriell beskattning</b> | <p>6. Om bolag med hemvist i en avtalslutande stat förvärvar inkomst från den andra avtalslutande 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</p>   |

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

**Branch profits tax  
- transfererings-  
skatt - max. 15 %**

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

7. Om bolag med hemvist i en avtalsslutande stat har fast driftställe i den andra avtalsslutande staten, får det fasta driftställets inkomst - utan hinder av övriga bestämmelser i detta avtal - i denna andra stat beskattas med ytterligare skatt enligt lagstiftningen i denna stat, men denna ytterligare skatt får inte överstiga 15 procent av inkomsten efter att avdrag gjorts från inkomsten för inkomstskatt och andra skatter som utgått på inkomst i denna andra stat.

**Undantag från  
p. 7**

8. Bestämmelserna i punkt 7 i denna artikel påverkar inte tillämpningen av bestämmelser i sådant kontrakt om uppdelning av produktionen och kontrakt som avser verksamhet (eller annat liknande kontrakt) inom olje-, gas- eller gruvsektorn som ingåtts den 31 december 1983 eller tidigare av indonesiska staten, någon av dess underlydande myndigheter, dess vederbörliga statliga olje- och gasbolag eller något annat av dess organ, med person med hemvist i Sverige.

*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  
max. 10 %**

2. Röntan får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till röntan får skatten inte överstiga 10 procent av röntans bruttobelopp. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall träffa överenskommelse om sättet att genomföra denna begränsning.

**Undantag från  
p. 2**

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 skall ränta, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till den andra avtalsslutande statens regering, häri inbegripet dess lokala myndigheter, vara undantagen från skatt i den förstnämnda avtalsslutande staten.

**Undantag från  
p. 2**

4. Den skattebefrielse som föreskrivs i punkt 3 skall också gälla beträffande ränta som betalas till:

a) beträffande Indonesien:

1) "Bank Indonesia" (Indonesiens centralbank), och

2) sådan annan finansieringsinrättning i Indonesien som de avtalsslutande staternas behöriga myndigheter från tid till annan



kommer överens om;

b) beträffande Sverige:

1) Sveriges Riksbank, Riksgäldskontoret och fonden för industriellt samarbete med utvecklingsländer ("Swedfund"), samt

2) sådan annan finansieringsinrättning i Sverige som de avtalslutande staternas behöriga myndigheter från tid till annan kommer överens om.

**Def. av "ränta"  
enligt art. 11**

5. Med uttrycket "ränta" förstås i denna artikel inkomst av varje slags fordran, antingen den säkerställts genom inteckning i fast egendom eller inte och antingen den medför rätt till andel i gäldenärens vinst eller inte. Uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper, som utfärdats av staten, och inkomst av obligationer eller debentures, däri inbegripet agiobelopp och vinster som hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures.

**Undantag från  
p. 1 och 2**

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

**"Källregel"**

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

**Intresse-  
gemenskap**

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

Artikel 12

Royalty

**Källskatt**  
**max. 15/10 %**

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

2. Royaltyn får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, enligt lagstiftningen i denna stat, men om mottagaren har rätt till royaltyn, får skatten beträffande sådan royalty som anges i punkt 3 a) inte överstiga 15 procent av royaltyns bruttobelopp samt beträffande sådan royalty som anges i punkt 3 b) 10 procent av royaltyns bruttobelopp.

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

3. Med uttrycket "royalty" förstås i denna artikel varje slags betalning som mottas såsom ersättning:

a) för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, häri inbegripet biograffilm och film eller band för radio- eller televisionssändning, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod; samt

**Leasingavgifter**  
**m.m.**

b) 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) affärsverksamhet som avses i artikel 7 punkt 1 c). 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, 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.

**Intresse-  
gemenskap**

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

*Artikel 13*

*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 6<sup>1</sup> och som är belägen i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i denna andra stat.

**Lös egendom i fast  
driftställe m.m.**

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

**Skepp och luft-  
fartyg**

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

**SAS**

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

**Övrig egendom**

4. Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som avses i föregående punkter beskattas endast i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist.

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

28 *Avtalet*

**Avyttring efter  
utflyttning**

**10 år**

5. I det fall då en fysisk person har haft hemvist i en avtalsslutande stat och fått hemvist i den andra avtalsslutande staten påverkar bestämmelserna i punkt 4 inte den förstnämnda statens rätt att beskatta sådan vinst som sådan person förvärvar på grund av överlåtelse av egendom vid något tillfälle under de tio år som följer närmast efter det personen upphört att ha hemvist i den förstnämnda staten.<sup>1</sup>

*Artikel 14*

*Självständig yrkesutövning*

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

**Vistelse över-  
stigande 90 dagar**

a) inkomsttagaren vistas i denna andra stat under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt 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

**Stadigvarande  
anordning**

b) inkomsttagaren i denna andra stat 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 stat, som är hänförlig till denna stadigvarande anordning.

**Exempel på "fritt  
yrke"**

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

*Artikel 15*

*Enskild tjänst*

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

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

**Undantag från  
p. 1**

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

**183-dagarsregeln**

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

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

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

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

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

*Artikel 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 eller annat liknande organ 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 artister och sportutövare*

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

2. I fall då inkomst genom personlig verksamhet, som artist eller sportutövare utövar i denna egenskap, inte tillfaller artisten eller sportutövaren 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 sportutövaren utövar verksamheten.

**Undantag från p. 1 och 2**

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

*Artikel 18*

*Pension*

**Pension m.m.**

Om inte bestämmelserna i artikel 19 föranleder annat, får pension och annan liknande ersättning som härrör från en avtalsslutande stat och som med anledning av tidigare anställning betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten beskattas i den förstnämnda staten.

*Artikel 19*

*Offentlig tjänst*

**Lön m.m.**

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

**Undantag**

**- lokalanställda**

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

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 eller dess lokala myndigheter till fysisk person på grund av arbete som utförts i denna stats eller dess lokala myndigheters tjänst, beskattas endast i denna stat.

**Undantag från p. 2 a**

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

**Undantag från  
p. 1 och 2**

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

*Artikel 20*

*Studerande*

**"Understöd" från  
annan stat**

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

*Artikel 21*

*Lärare och forskare*

**Tillfällig vistelse,  
högst 2 år**

En professor, lärare eller forskare, som vistas tillfälligt i en avtalsslutande stat under en tidrymd ej överstigande två år uteslutande i syfte att bedriva undervisning eller forskning vid universitet, högskola, skola eller annan erkänd undervisningsanstalt och som har, eller omedelbart före vistelsen hade hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas endast i denna andra stat för ersättning för sådan undervisning eller forskning, under förutsättning att han är skattskyldig för ersättningen i denna stat.

*Artikel 22*

*Annan inkomst*

Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar och som inte uttryckligen nämnts i föregående artiklar av detta avtal, beskattas endast i denna stat. Förvärvas sådan inkomst från källa i den andra avtalsslutande staten får inkomsten dock beskattas också i denna andra stat.

**Metodartikeln**

*Artikel 23*

*Undanröjande av dubbelbeskattning*

**Avräkning från inkomstskatt**

1. a) I fall då person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst som enligt lagstiftningen i den andra avtalsslutande staten och med beaktande av bestämmelserna i detta avtal får beskattas i denna andra stat, skall den förstnämnda avtalsslutande staten - med beaktande av bestämmelserna i den förstnämnda statens 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 denna persons inkomst avräkna ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i denna andra stat för inkomsten.

**Exempt-metoden**

b) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst eller vinst som enligt bestämmelserna i artikel 7 eller artikel 14 eller artikel 13 punkt 2 får beskattas i Indonesien, skall Sverige, utan hinder av bestämmelserna i a) ovan, undanta inkomsten eller vinsten från skatt, under förutsättning att den huvudsakliga delen av inkomsten eller vinsten härrör från självständig yrkesutövning eller affärsverksamhet som bedrivs i Indonesien och som inte avser förvaltning av värdepapper och annan liknande egendom. Sådan skattebefrielse medges dock endast om inkomsten eller vinsten underkastats den normala skatt som utgår i Indonesien vid avtalets undertecknande eller en därmed jämförlig skatt.

**Progressionsförbehåll**

c) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i artikel 19 punkterna 1 och 2 beskattas endast i Indonesien, eller förvärvar inkomst eller vinst som enligt bestämmelserna i b) ovan skall undantas från svensk skatt, får Sverige vid fastställandet av skattesatsen för svensk progressiv skatt beakta den inkomst som skall beskattas endast i Indonesien respektive den inkomst eller vinst som skall undantas från svensk skatt.

**Se 2 § förordningen**

**Matching credit**

2. Vid tillämpningen av punkt 1 a) skall vid beräkningen av avräkning från svensk skatt, skatt som erlagts i Indonesien anses innefatta indonesisk skatt som skulle ha erlagts, om inte befrielse från eller nedsättning av indonesisk skatt hade medgivits enligt bestämmelserna om särskilda investeringsfrämjande åtgärder i den indonesiska lagen nr 1 år 1967.



*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 underkastad<sup>1</sup>. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 1 tillämpas denna bestämmelse även på person som inte har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna.

**Fast driftställe**

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

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 civil-stånd eller försörjningsplikt mot familj som medges person med hemvist i den egna staten.

**Se protokollet**

3. Utom i de fall då bestämmelserna i artikel 9 punkt 1, artikel 11 punkt 8 eller artikel 12 punkt 6 tillämpas, är ränta, royalty och annan betalning från företag i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten avdragsgilla vid bestämmandet av den beskattningsbara inkomsten för sådant företag på samma villkor som betalning till person med hemvist i den förstnämnda staten.

**Indonesiskt 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 underkastad<sup>3</sup>.

5. Bestämmelserna i denna artikel anses inte hindra en avtalsslutande stat från att förbehålla sina egna medborgare rätten att utnyttja sådana stimulansåtgärder på skatteområdet och sådan för-

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

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

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

**Artikels till-  
lämplighet**

månlig beskattning som tillkommit för att genomföra den statens program för ekonomisk utveckling.

6. I denna artikel åsyftar uttrycket "beskattning" skatter som omfattas av avtalet.

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

**Generella överens-  
kommelser**

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

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

*Artikel 26*

*Utbyte av upplysningar<sup>1</sup>*

**RSV behörig  
myndighet**

1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa be-

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

stämmelserna i detta avtal eller i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning i fråga om skatter som omfattas av avtalet, i den mån beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot avtalet. Utbytet av upplysningar begränsas inte av artikel 1. Upplysningar som en avtalsslutande stat mottagit skall behandlas såsom hemliga på samma sätt som upplysningar, som erhållits enligt den interna lagstiftningen i denna stat, och får yppas endast för personer eller myndigheter (däri inbegripet 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.

### **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*

#### *Övriga bestämmelser*

### **Jfr 2 § lagen**

Bestämmelserna i detta avtal begränsar inte på något sätt sådant undantag från beskattning, sådan skattebefrielse, sådant avdrag vid beskattning, sådan avräkning av skatt eller sådan annan skattnedsättning som nu medges eller senare kommer att medges:

a) enligt lagstiftningen i en avtalsslutande stat vid fastställandet av skatt som tas ut av denna stat, eller

b) enligt annan särskild överenskommelse om beskattning i samband med ekonomiskt eller tekniskt samarbete mellan de avtalsslutande staterna.

*Artikel 28*

*Diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän*<sup>1</sup>

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

*Artikel 29*

*Ikraftträdande*

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

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

**Avtalet trädde i kraft 1989-09-27**

*Artikel 30*

*Upphörande*

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

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

Som skedde i Jakarta den 28 februari 1989, i två exemplar på engelska språket.

För Konungariket Sverige

*Karl G. Engström*

För Republiken Indonesien

*Ali Alatas*

**Kan sägas upp tidigast 1994-09-28**

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

*Protokoll*

Vid undertecknandet av avtalet mellan Republiken Indonesien och Konungariket Sverige för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst har undertecknade kommit överens om att följande bestämmelse skall utgöra en integrerande del av avtalet.

*Till artikel 24***Thin capitalisation  
(underkapitalisering)**

Artikel 24 punkt 3 utgör inte hinder för en avtalslutande stat att tillämpa bestämmelser i dess interna lagstiftning, vilka fastställer förhållandet mellan lånat och eget kapital hos företaget i denna stat, i syfte att avgöra om avdrag skall medges för ränta som betalats av sådana företag.

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

Som skedde i Jakarta den 28 februari 1989, i två exemplar på engelska språket.

För Kungariket Sverige

*Karl G. Engström*

För Republiken Indonesien

*Ali Alatas*

---

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

På regeringens vägnar

LENA HJELM-WALLÉN

ODD ENGSTRÖM  
(Finansdepartementet)



**Prop. 1988/89:145**  
s. 31

## Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Indonesien

### 1 Inledning

#### Historik

Mellan Sverige och Indonesien finns för närvarande inte något dubbelbeskattningsavtal. Ett utkast till sådant avtal och ett till avtalet fogat protokoll paraferades den 9 oktober 1986. Handlingarna som är upprättade på engelska har översatts till svenska och remitterats till *kammarrätten i Stockholm* och *rikskatteverket*. Remissinstanserna har uttryckt önskemål om att vissa avtalsbestämmelser förklaras närmare i propositionen.

Avtalet och protokollet undertecknades den 28 februari 1989. Ett förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Indonesien 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 §).

Enligt artikel 29 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.

**Prop. 1988/89:145**  
s. 32

#### Fysisk person

### 3 Skattelagstiftningen i Indonesien

Fysisk person som är bosatt i Indonesien (resident individual) erlägger i princip skatt för all inkomst i Indonesien, antingen den härrör från källa i Indonesien eller i utlandet. Fysisk person anses

bosatt i Indonesien om han vistas där under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt uppgår till mer än 183 dagar under en tolv-månadersperiod eller, om han vistas kortare tid i Indonesien, har för avsikt att bosätta sig där.

**- skatteskalan**

Inkomstskatten för fysiska personer och oskiftade dödsbon är progressiv och utgår efter en skala som varierar mellan 15 och 35 %. På de första 10 milj. rupiah (Rp.) i beskattningsbar inkomst utgår skatt med 15 %, på inkomst mellan 10 milj. och 50 milj. Rp. med 25 % och på belopp därutöver med 35 % (1 000 Rp. motsvarar ungefär 3,70 svenska kronor).

**Ej bosatt fysisk person**

Fysisk person som inte är bosatt i Indonesien beskattas där för inkomst från källa i Indonesien. Detta gäller även om inkomsten betalas utanför Indonesien.

**Indonesiskt bolag**

Bolag med hemvist i Indonesien erlägger i princip skatt på all inkomst oavsett var den uppkommit. Ett fast driftställe, tillhörande ett utländskt bolag, behandlas skattemässigt som ett bolag med hemvist i Indonesien. Skatteskalan för bolag är progressiv och överensstämmer helt med den för fysiska personer gällande skatteskalan.

**Thin capitalisation (underkapitalisering)**

Räntekostnader är i och för sig avdragsgilla mot rörelseintäkter. En viss begränsning finns dock. Om förhållandet mellan lånat och eget kapital (debt-equity ratio) i ett företag överstiger tre mot ett är endast den del av räntan avdragsgill som belöper på ett belopp motsvarande tre gånger det egna kapitalet (jfr protokollet till avtalet).

**Utländska bolag**

Utländskt bolag som ej innehar fast driftställe i Indonesien är skattskyldigt för all inkomst som härrör från Indonesien. Normalt erläggs en definitiv källskatt på utdelning, ränta och royalty med 20 % av bruttobeloppet. Samma definitiva källskatt uttas på inkomst hos ett utländskt bolags filial i Indonesien (branch profits tax). Vid denna beräkning medges dock avdrag motsvarande den vanliga bolagsskatten (se nedan).

**Branch profits tax**

Intäkter av olika slag beräknas var för sig. Efter avdrag för kostnader och övriga allmänna avdrag (främst s.k. personal allowances för den skattskyldige själv, make och barn) framkommer den beskattningsbara inkomsten. Förlust hänförlig till tidigare år är i viss utsträckning avdragsgill, normalt under fem år (i vissa fall åtta år).



## 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 Indonesien 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.

### Prop. 1988/89:145 s. 33

### 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 d) och "bolag" (punkt 1 e). 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 uppbyggnad utdelning eller statlig fastighetsskatt för här i riket belägen fastighet.*

### Prop. 1988/89:145 s. 33

Hänvisningen till de äldre indonesiska lagarna från åren 1925 och 1970 gjordes därför att dessa, i och för sig upphävda lagar, genom övergångsbestämmelser i viss utsträckning ändå förblev tillämpliga till och med den 31 december 1988. Numera saknar hänvisningen till dessa lagar all betydelse. De skatter som om-

**Svensk förmögenhets  
skatt omfattas inte**

fattades av dessa lagar, bolagsskatten, skatt på ränta, utdelning och royalty, behandlas numera i lag nr. 7 från 1983.

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 Indonesien.

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 begärt en förklaring till varför definitionen av "internationell trafik" avviker från OECD:s modellavtal. I avtalet anges att punkten åsyftar transport 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 Indonesiens 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 Indonesien 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

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

modellavtal tagit in följande stadgande i art. 3 punkt 2.

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

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 förvärvas efter utgången av 1995 och på förmögenhet som taxeras vid 1996 års taxering eller senare. På s. 16 ff i denna proposition sägs bl.a. följande:*

**Prop. 1995/96:121  
s. 16; Vissa 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

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

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

---

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

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

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

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

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

#### Exempel 1

#### 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 inkomstlagen kapital för 90 000 kr. Skatt, före tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet, uppgår till 27 000 kr. Hela denna skatt belöper på ränteintäkter. 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 in-skränkt 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. 1988/89:145**

**s. 33**

**Hemvist**

*Art. 4* innehåller regler som avser att fastställa var en person 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 skatteförfattningar<sup>1</sup> 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 [be-träffande 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 Indonesien 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 Indonesien enligt resp. stats interna regler men som vid tillämpningen av avtalet anses ha hemvist i Indonesien skall vid taxeringen i Sverige beskattas som bosatt i Sverige<sup>1</sup> i fråga om de inkomster till vilka Sverige har beskattningsrätten enligt avtalet och således medges t.ex. grundavdrag.

**Dubbelt**

**hemvist**

**Prop. 1988/89:145**

**s. 34**

<sup>1</sup>Jfr 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 indonesiskt 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.

**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.*

**Prop. 1988/89:145  
s. 34**

**Uppdelningen på  
olika inkomster**

4.3 Avtalets beskattningsregler

*Art. 6-22* innehåller avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster. Avtalets uppdelning i olika inkomster har endast betydelse för tillämpningen av avtalet och således inte vid bestämmandet av till vilket inkomstslag och vilken förvärvskälla inkomsten skall hänföras enligt svensk skatterätt. Vidare gäller att beskattningen i Sverige av en viss inkomst sker med utgångspunkt i svensk rätt. Har rätten att beskatta viss inkomst här inskränkts genom 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 1 c). Vidare bör observeras att i de fall en inkomst "får beskattas" i en avtalsslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6 - 22 detta inte innebär att den andra staten fråntagits rätten att beskatta inkomsten i fråga. Beskattning får ske även i den andra staten om så kan ske enligt dess interna beskattningsregler, men denna stat måste i så fall undanröja den dubbelbeskattning som därvid uppkommer. Hur detta genomförs regleras i art. 23.

**Uttrycket "får  
beskattas"**

**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*;

|  |   |
|--|---|
| <b>- royalty</b>   | <p><i>RSV:s anm.</i>) beskattas inkomst som härrör från fastighet i vissa fall som inkomst av rörelse (<i>numera näringsverksamhet; RSV:s anm.</i>). 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 (<i>numera näringsverksamhet; RSV:s anm.</i>) 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.</p> |
| <b>RSV:s kommentar</b>   | <p><i>Som framgår av punkt 1 är bestämmelserna i denna artikel endast tillämpliga då den fasta egendomen är belägen i en avtalslutande stat och ägaren har hemvist i den andra avtalslutande staten. Om den fasta egendomen är belägen i den stat där ägaren har hemvist eller i tredje stat är inte denna artikel utan artikel 22 (annan inkomst) tillämplig. Vidare omfattar definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 nyttjanderätt till fast egendom och således bl.a. svenska bostadsrätter (jfr RÅ 1989 ref. 37 och RR 1995 ref. 91). Definitionen i detta avtal omfattar däremot inte byggnad som är lös egendom, jfr 4 § tredje stycket KL.</i></p>  |
| <b>Prop. 1988/99:145<br/>s. 34 -</b>   | <p>Art. 7 innehåller regler om beskattning av rörelseinkomst. Sådan inkomst får i regel beskattas i den stat där rörelsen bedrivs från fast driftställe. Källstatens beskattningsrätt omfattar även viss försäljning och annan affärsverksamhet som bedrivs vid sidan av ett fast driftställe i källstaten. Detta framgår av art. 7 punkt 1. Denna i förhållande till OECD:s modellavtal utvidgade beskattningsrätt är helt i enlighet med de rekommendationer som Förenta Nationerna (FN) utfärdat för förhandlingar mellan utvecklade länder och utvecklingsländer.</p>   |
| <b>s. 35<br/>Inkomst av rörelse</b>  | <p>En fysisk eller juridisk person med hemvist i Sverige, som bedriver rörelse från fast driftställe i Indonesien, skall undantas från beskattning i Sverige på den till driftstället hänförliga inkomsten m.m. om villkoren i art. 23 punkt 1 b är uppfyllda. Är den skattskyldige fysisk person eller dödsbo iaktas i detta fall bestämmelserna om progressionsberäkning i art. 23 punkt 1 c. Är villkoren i art. 23 punkt 1 b inte uppfyllda, får den till driftstället hänförliga inkomsten m.m. beskattas i Sverige men skatt på inkomsten som erlagts i Indonesien skall avräknas från den svenska skatten enligt art. 23 punkt 1 a.</p>  |
| <b>Beskattningen i<br/>Sverige<br/><br/>-exempt på fast<br/>driftställe i<br/>Indonesien</b> | <p>Art. 7 punkt 3 innehåller vissa regler för hur utgifter som uppkommit för ett fast driftställe skall behandlas. Första meningen klargör att t.ex. allmänna förvaltningsutgifter som uppkommit hos</p>  |

företagets huvudkontor för ett fast driftställe är en utgift som får dras av hos det fasta driftstället. I sådana fall får en proportionell del av huvudkontorets utgifter av detta slag hänföras till driftstället. I andra meningen behandlas andra slag av utgifter som inte är avdragsgilla hos det fasta driftstället. Anledningen härtill har närmare utvecklats i kommentaren till OECD:s modellavtal (kommentaren till art. 7 punkterna 16-22 {nedan har punkterna 17.1-23 av kommentaren till art. 7 i OECD:s modellavtal från 1992 tagits in; RSV:s anm.}).

**Kommentaren till  
art. 7 i OECD:s  
modellavtal**

17.1. När man tillämpar dessa principer i praktiken för att bestämma inkomsten för ett fast driftställe, kan man fråga sig, om en viss kostnad som uppkommit för ett företag med rätta kan anses vara en utgift som har uppkommit för det fasta driftstället. Härvid bör man ha i minnet de principer om fristående och självständigt företag som framgår av punkt 2. När självständiga företag avslutar affärer med varandra strävar de i allmänhet efter att förvärva inkomst, och när de för över egendom till eller utför tjänster åt varandra tar de ut sådana priser som den öppna marknaden kan bära. Trots detta förekommer också förhållanden under vilka det inte kan anses att en viss egendom eller tjänst skulle ha varit möjlig att erhålla från ett självständigt företag eller när självständiga företag kan komma överens om att fördela sinsemellan kostnader för någon verksamhet som bedrivs gemensamt till nytta för dem alla. Vid dessa särskilda förhållanden kan det vara lämpligt att behandla en kostnad som företaget ådragit sig som det fasta driftställets utgift. Svårigheten uppkommer när man har att skilja mellan dessa förhållanden och de fall när en kostnad som ett företag har ådragit sig inte bör anses som en utgift för det fasta driftstället. Egendomen eller tjänsten i fråga bör enligt principen om "fristående och självständiga företag" anses ha blivit överförd mellan huvudkontoret och det fasta driftstället till ett pris som innehåller en vinstdel. Frågan måste lyda, huruvida den interna överföringen av egendom och tjänster, vare sig den är för viss tid eller bestående, är av samma slag som de överföringar som företaget när det bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet skulle ha gjort till tredje part till *arm's length-pris*, dvs. genom att vanligen räkna in en lämplig vinst i försäljningspriset.

*(Tillagd den 31 mars 1994)*

17.2. Svaret på denna fråga är å ena sidan jakande, om utgiften ursprungligen har uppkommit när man har bedrivit en verksamhet vars direkta ändamål är att sälja en viss vara eller tjänst och att förvärva inkomst genom ett fast driftställe. Svaret är å andra sidan nekande, om det på grund av fakta och förhållandena i det specifika

fallet framgår att utgiften ursprungligen har uppkommit vid verksamhet vars väsentliga ändamål är att ordna företagets total-kostnader mer rationellt eller att på ett allmänt sätt öka dess försäljning.<sup>1</sup>

(Tillagd den 31 mars 1994)

17.3. I fall då varor levereras för återförsäljning antingen som helfabrikat, råvara eller halvfabrikat, är det vanligen lämpligt att bestämmelserna i punkt 2 tillämpas och att till den levererande delen av företaget hänförs en inkomst beräknad enligt *arm's length*-principer. Undantag kan emellertid förekomma även här. Ett exempel är möjligen att varor inte levereras för återförsäljning utan för tillfällig användning i affärsverksamheten så att de delar av företaget som har del i användningen av varorna lämpligen belastas med endast deras andel av kostnaden för varorna t.ex. så-vitt avser maskiner, den avskrivning som hänför sig till användningen av dessa. Man bör naturligtvis komma ihåg att inköp i sig av varor inte grundar ett fast driftställe (artikel 5 punkt 4 d)) så att frågan om att hänföra inkomst inte uppkommer under sådana förhållanden.

(Tillagd den 31 mars 1994)

17.4. I fråga om immateriella rättigheter kan reglerna om förhållandena mellan företag inom samma koncern (t.ex. betalning av royalty eller *cost sharing*-uppgörelser) inte tillämpas i förhållandena mellan delar av samma företag. Det kan verkligen vara ytterst svårt att tilldela uteslutande en del av företaget "äganderätt" till den immateriella rättigheten och att hävda att denna del av företaget bör ta emot royalty från andra delar som om den var ett självständigt företag. Eftersom det här föreligger endast en juridisk person är det inte möjligt att tilldela någon viss del av företaget rättslig äganderätt. Det är i praktiken ofta också svårt att hänföra kostnaderna för skapandet av den immateriella rättigheten uteslutande till en del av företaget. Det kan därför vara att föredra att anse kostnaderna för skapandet av immateriella rättigheter hänförliga till alla delar av det företag som använder dem och som kostnader för de olika delarna av det företag för vilket

<sup>1</sup>Interna överföringar av finansieringstillgångar, som huvudsakligen är av betydelse för banker och andra penninginrättningar, väcker särskilda frågor som redan har behandlats i en separat studie med titeln "The Taxation of Multinational Banking Enterprises" (publicerad under titeln *Transfer Pricing and Multinational Enterprises - Three Taxation Issues*, OECD, Paris, 1984) och som är ämnet för punkterna 19 och 20 nedan. Studien föreligger på svenska med titeln "Beskattning av multinationella bankföretag", i *Internprissättning och multinationella företag - Tre skattefrågor*, Stockholm 1991, den svenska översättningen av ovannämnda publikation.

rättigheterna följaktligen är av betydelse. Under sådana omständigheter är det lämpligt att de verkliga kostnaderna för skapandet av sådana immateriella rättigheter delas upp mellan de olika delarna av företaget utan påslag för vinst eller royalty. När skattemyndigheter förfar så, måste de uppmärksamma det förhållandet att de motsatta följder som möjligen kan uppkomma på grund av forskning och utveckling (t.ex. ansvaret i fråga om produkterna och skador på miljön) också skall delas upp på de olika delarna av företaget. Detta ger därför, när det är lämpligt, anledning till att utjämna kostnadsfördelningen.

*(Tillagd den 31 mars 1994)*

17.5. Inom området för tjänster kan svårigheter uppkomma när det gäller att bestämma, om i något fall de olika delarna av ett företag bör belastas med den verkliga kostnaden för en tjänst eller med denna kostnad ökad med ett tillägg för att utvisa en vinst för den del av företaget som tillhandahåller tjänsten. Affärsverksamheten för företaget, eller för en del av det, kan bestå av tillhandahållandet av sådana tjänster och dessa kan tillhandahållas till ett standardpris. I sådant fall är det vanligen lämpligt att för tjänsten ta ut samma pris som från den utomstående kunden.

*(Tillagd den 31 mars 1994)*

17.6. I fall då ett fast driftställes huvudsakliga verksamhet är att tillhandahålla det företag till vilket det hör vissa tjänster samt då tjänsterna innefattar en verklig förmån för företaget och kostnaderna för dem utgör en väsentlig del av företagets utgifter, kan värdlandet kräva att en vinstmarginal räknas med i kostnaderna. Värdlandet bör sedan så långt som möjligt försöka undvika schematiska lösningar och förlita sig på värdet av dessa tjänster under förhållandena i varje enskilt fall.

*(Tillagd den 31 mars 1994)*

17.7. Tillhandahållandet av tjänster är emellertid vanligen endast en del av bolagets allmänna förvaltning betraktad som en helhet, såsom i fall då, exempelvis, företaget driver en gemensam utbildning till förmån för arbetstagare vid varje del av företaget. I sådant fall är det vanligen lämpligt att behandla kostnaden för att tillhandahålla tjänsten som en del av de utgifter för företagets allmänna förvaltning som helhet vilka bör delas upp enligt en "verklig kostnad"-princip på företagets olika delar i den utsträckning som kostnaderna har uppkommit för denna del av företaget, utan något påslag för vinst för en annan del av företaget.

*(Tillagd den 31 mars 1994)*

18. Särskilda hänsyn gäller i fråga om betalningar som under benämningen ränta sker till ett huvudkontor från dess fasta driftställe för lån från det förra till det senare. I sådant fall är huvudfrågan inte främst, om ett förhållande gäldenär/borgenär bör anses föreligga inom samma juridiska person, utan om en ränta enligt *arm's length*-principen bör påföras. Detta gäller därför att

- överföringen av kapital mot betalning av ränta och en förbindelse att betala hela beloppet tillbaka på förfalldagen är från rättslig synpunkt i verkligheten en formell handling som är oförenlig med ett fast driftställes sanna rättsliga natur;
- interna skulder och fordringar kan från ekonomisk synpunkt visa sig vara obefintliga, eftersom ett företag som uteslutande eller till övervägande del finansieras genom andelskapital inte bör tillåtas dra av ränta som det bevisligen inte har varit skyldigt att betala; även om det är obestridligt att debiteringar och krediteringar som sker i överensstämmelse med varandra inte förvränger företagets totala inkomst, kan delresultat mycket väl ändras på ett godtyckligt sätt.

*(Ersatt den 31 mars 1994)*

18.1. Om skulder som huvudkontoret för ett företag har tagit upp enbart användes för att finansiera dess verksamhet eller uteslutande ett visst fast driftställes verksamhet, skulle frågan inskränkas till att gälla underkapitalisering av den som i verkligheten använder sådana lån. I själva verket tjänar vanligen lån som ett företags huvudkontor tar upp dess egna behov endast i en viss utsträckning, medan den övriga delen av de medel som har lånats upp utgör grundkapital för dess fasta driftställen.

*(Tillagd den 31 mars 1994)*

18.2. Det synsätt som i det föregående av denna kommentar har förespråkats, nämligen att verkliga skulder fördelas genom en direkt eller indirekt metod, har inte visat sig vara en praktisk lösning, i synnerhet som det var osannolikt att metoden skulle komma att tillämpas på ett enhetligt sätt. Det är också välbekant att den indirekta uppdelningen av totala räntebetalningar, eller av återstoden av räntan efter vissa direkta fördelningar, är förknippad med praktiska svårigheter. Det är också välkänt att direkt fördelning av totala ränteutgifter kanske inte på ett riktigt sätt återspeglar kostnaden för att finansiera det fasta driftstället, eftersom den skattskyldige kan ha möjlighet att kontrollera var lån bokförs. Det kan därför vara nödvändigt att justeringar görs för att återspegla den ekonomiska verkligheten.

*(Tillagd den 31 mars 1994)*

18.3. Följaktligen ansåg flertalet av medlemsländerna att det vore att föredra att söka en praktisk lösning som skulle beakta en sådan sammansättning av kapitalet som lämpar sig både för organisationen och för den verksamhet som bedrivs. Förbudet mot avdrag för interna skulder och fordringar bör av detta skäl fortsättningsvis allmänt gälla, med undantag för de särskilda problem i fråga om banker som nämns nedan (denna fråga behandlas närmare i kommitténs rapporter med titlarna "Attribution of Income to Permanent Establishments" och "Thin Capitalisation").<sup>1</sup>

(Tillagd den 31 mars 1994)

19. I fråga om räntebetalningar mellan olika delar av en penninginrättning (t.ex. bank) för krediter osv. (till skillnad från kapital som tillförs dem) anses emellertid särskilda hänsyn böra tas, eftersom beviljande och mottagande av krediter står i nära samband med sådana företags normala verksamhet. Denna fråga och andra frågor om överföringen av finansiella tillgångar dryftas i den rapport om multinationella bankföretag som ingår i OECD:s publikation från 1984 med titeln *Transfer Pricing and Multinational Enterprises - Three Taxation Studies* (föreligger i svensk översättning med titeln "*Internprissättning och multinationella företag - Tre skattefrågor*"). Denna kommentar avviker inte från de ställningstaganden som uttrycks i rapporten av detta ämne. En fråga som inte behandlas i denna rapport gäller överföringen av skulder mellan olika delar av en bank. Denna fråga diskuteras i punkterna 15.2-15.4 ovan.

(Ersatt den 31 mars 1994)

20. Ovannämnda rapport inriktar sig också på frågan om hur kapital hänförs till det fasta driftstället för en bank antingen i situationer där verkliga tillgångar förs över till en sådan filial eller i situationer där sådant inte sker. Praktiska svårigheter uppkommer fortsättningsvis på grund av medlemsländers olika uppfattningar i dessa frågor. Förevarande kommentar kan endast understryka att det är önskvärt att man enas om ömsesidigt enhetliga metoder för att behandla dessa problem.

(Ersatt den 31 mars 1994)

21. Ett annat fall avser frågan huruvida någon del av ett företags hela inkomst bör anses ha uppkommit genom företagsledningens verksamhet. Tag fallet med ett bolag, som har sitt huvudkontor

<sup>1</sup>Publicerad som "*Attribution of Income to Permanent Establishments*", i *Issues in International Taxation* No. 5, OECD, Paris, 1993 och "*Thin Capitalisation - Taxation of Entertainers, Artists and Sportsmen*" i *Issues in International Taxation* No. 2, OECD, Paris, 1987

i ett land och som bedriver hela sin rörelse från fast driftställe i ett annat land. I ytterlighetsfallet kan det mycket väl förekomma att endast styrelsesammanträdena hålls vid huvudkontoret och att bolagets hela övriga verksamhet, bortsett från juridisk verksamhet av rent formell natur, bedrivs vid det fasta driftstället. I sådant fall talar vissa skäl för att åtminstone en del av hela företagens inkomst har uppkommit genom skicklig företagsledning och styrelseledamöternas sinne för affärer och att en del av företagens inkomst därför bör hänföras till det land där huvudkontoret är beläget. Om bolaget har letts av ett "management"-företag, skulle detta företag otvivelaktigt ha debiterat arvode för sina tjänster och arvodet kunde mycket väl helt enkelt ha utgjort en procentuell andel i företagens inkomst. Praktiska synpunkter väger emellertid återigen tungt mot en sådan ordning, hur stora de teoretiska förtjänsterna än må vara. I det slags fall som redovisats skulle kostnaderna för ledningen naturligtvis dras av från det fasta driftställets inkomst i enlighet med bestämmelserna i punkt 3, men när man ser på fallet som helhet, synes det inte vara riktigt att gå längre genom att dra av och beakta något fiktivt belopp som "inkomst av företagsledning". I fall som är likadana som det ovannämnda ytterlighetsfallet bör man därför inte beakta något fiktivt belopp, sådant som inkomst av företagsledning, när man bestämmer det fasta driftställets beskattningsbara inkomst.

*(Ändrad den 31 mars 1994)*

22. Det är naturligtvis möjligt att länder som brukat hänföra en del av företagens hela inkomst till dess huvudkontor såsom inkomst av företagsledning önskar fortsätta med detta. Artikeln avser inte att hindra detta. Det följer dock av det som sägs i punkt 21 ovan att ett land där fast driftställe är beläget inte på något sätt behöver dra av ett belopp som avses motsvara en proportionell del av den inkomst av företagsledning som är hänförlig till huvudkontoret, när det beräknar den inkomst som är hänförlig till detta fasta driftställe.

23. Om det land där ett företags huvudkontor är beläget till huvudkontoret hänför en viss procentuell del av företagens inkomst endast för företagsledning, medan det land där det fasta driftstället är beläget inte gör det, kan det väl vara möjligt att summan av de belopp som beskattas i båda länderna är större än den bör vara. I varje sådant fall bör det land där företagens huvudkontor är beläget ta initiativ till sådan justering vid beskattningen i detta land som kan vara nödvändig för att se till att dubbelbeskattning undanröjs.



**Prop. 1988/89:145  
s. 35**

**Artikeln till-  
lämplighet**

**RSV:s kommentar**

Om ett indonesiskt företag bedriver rörelse i Sverige från fast driftställe här skall vid inkomstberäkningen i första hand tillämpas svenska regler, men beräkningen får inte stå i strid med bestämmelserna i art. 7. 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 7).

*Begreppet "inkomst av rörelse" i denna artikel överensstämmer inte med begreppet "inkomst av näringsverksamhet" i intern rätt. Som framgår av punkt 7 är inte denna artikel tillämplig på inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar. Om t.ex. ett svenskt aktiebolag erhåller utdelning, ränta, royalty eller realisationsvinst från Indonesien är artiklarna 10-13 tillämpliga på dessa inkomster. Vid beskattningen enligt KL och SIL utgör dock dessa inkomster inkomst av näringsverksamhet.*

**Prop. 1988/99:145  
s. 35  
Sjö- och 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. Dessa inkomster beskattas 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.

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

**Obehörig vinst-  
överföring**

**Utdelning**

*I art. 10 behandlas 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 tillämpas, 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.*

**Prop. 1988/89:145  
s. 36  
Beskattning i  
källstaten**

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 till högst 10 procent av utdelningens bruttobelopp om den som har rätt till utdelningen är ett bolag (med undantag för handelsbolag) som behärskar minst 25 procent av det utdelande bolagets kapital. I övriga fall skall skatten begränsas till högst 15 procent. I sammanhanget bör framhållas att de i punkt 2 intagna begränsningarna i källstatens beskattningsrätt gäller endast

**Uttrycket "mottagaren har rätt till ..."**

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 inkomsttagaren och utbetalaren, om inte den som har rätt till utdelningen har hemvist i den andra avtalsslutande staten.

**RSV:s kommentar**

*Bestämmelserna i denna artikel är inte tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i tredje stat eller då det utdelande bolaget och mottagaren av utdelningen har hemvist i samma stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 22 (annan inkomst). Observera att artikel 22 i detta avtal tillåter källstatsbeskattning. Inte heller är begränsningsreglerna i denna artikel tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat om utdelningen är hänförlig till ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning som det mottagande företaget har i den avtalsslutande stat där det utdelande bolaget har hemvist. Beskattningen i källstaten skall i sådant fall ske i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 eller artikel 14. Jfr punkterna 31 och 32 i kommentaren till artikel 10 i OECD:s modellavtal från 1992. Observera också att artikeln inte innehåller några bestämmelser om hur beskattningen i källstaten skall ske. Det står således källstaten fritt att tillämpa sin egen lagstiftning och att ta ut skatten t.ex. genom avdrag vid källan eller genom taxering. Huruvida Sverige såsom källstat skall ta ut kupongskatt på utdelning eller inkomstbeskatta den enligt SIL är således något som skall bedömas med utgångspunkt i intern svensk lagstiftning. Avtalets hemvistregler har alltså inte någon betydelse vid denna bedömning.*

**Prop. 1988/89:145  
s. 36  
Skattefrihet för  
utdelning**

Punkt 4 innehåller bestämmelser om skattefrihet för utdelning från bolag i Indonesien till svenskt bolag. Skattefrihet föreligger emellertid endast om vissa villkor är uppfyllda. Härvid gäller att utdelningen enligt svensk skattelag (jfr 7 § 8 mom. SIL) skulle ha varit undantagen från svensk skatt om båda bolagen varit svenska. Vidare krävs antingen att den vinst av vilken utdelningen betalas underkastats den normala indonesiska bolagsskatten (eller därmed jämförlig inkomstskatt) eller att den utdelning som betalas av det indonesiska bolaget uteslutande eller nästan uteslutande utgörs av utdelning vilken bolaget under det aktuella eller tidigare år mottagit på aktier som bolaget innehar i ett bolag med hemvist i tredje stat, och vilken utdelning skulle ha varit undantagen från svensk skatt om de aktier eller andelar på vilka utdelningen betalas hade innehafts direkt av bolaget med hemvist i Sverige. Det sistnämnda villkoret som således tar sikte på utdelning som ursprungligen härrör från tredje stat kan, som jag tidigare framhållit i prop. 1983/84:19 (s. 145), inte anses vara uppfyllt i de fall då Sverige

inte har något dubbelbeskattningsavtal med denna tredje stat (*observera att detta uttalande bygger på att skattefrihet för utdelning vid tidpunkten för uttalandet endast kunde erhållas via skatteavtal eller - om skatteavtal inte fanns - via dispens; RSV:s anm.*). Frågan om skattefrihet skall nämligen kunna avgöras av beskattningsmyndighet genom direkt tillämpning av dubbelbeskattningsavtal med det land i vilket det bolag som utbetalat utdelningen till Sverige har hemvist eller med stöd av regler i annat dubbelbeskattningsavtal. En annan tolkning skulle innebära krav på prövning av en hypotetisk ansökan om dispens, något som får anses vara uteslutet.

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

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

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

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

39. I fall då utdelning verkligen betalas av basbolaget, måste bestämmelserna om utdelning i ett bilateralt avtal tillämpas på normalt sätt, eftersom det är fråga om utdelningsinkomst i avtalets mening. Basbolagets hemstat kan alltså innehålla skatt på utdelningen. Andelsägarens hemviststat använder de vanliga metoderna för att undanröja dubbelbeskattning, dvs. skatteavräkning (credit) eller skatteundantagande (exemption) medges. Detta innebär att den skatt som innehållits på utdelningen avräknas i andelsägarens hemviststat även om den utdelade vinsten (utdelningen) har beskattats enligt antimissbrukslagstiftning flera år tidigare. Skyldigheten att medge avräkning förefaller dock tveksam i ett sådant fall. Utdelningen som sådan är i allmänhet skattefri (eftersom den redan har beskattats enligt antimissbrukslagstiftningen) och man kan hävda att det inte finns grund för skatteavräkning. Avtalets syfte skulle å andra sidan motverkas om skatteavräkning kunde underlätas genom att helt enkelt föregripa utdelningsbeskattningen genom att tillämpa antimissbrukslagstiftningen. Den allmänna princip som redogjorts för ovan, ger vid handen att skatteavräkning skall medges, även om detaljerna kan 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. 1988/89:145**  
**s. 36**  
**Branch profits tax**

**Exempel**

**Prop. 1988/89:145**  
**s. 37**

Bestämmelserna i punkt 7 innebär följande i fråga om beskattningen av ett svenskt bolags fasta driftställe i Indonesien. Driftstället påförs först den indonesiska bolagsskatt som skulle ha utgått om det svenska bolaget hade varit ett indonesiskt bolag. Vidare påförs driftstället en tilläggs-skatt (branch profits tax) som uppgår till högst 15 % av skillnaden mellan driftställets beskattningsbara inkomst och nyssnämnda antagna indonesiska bolagsskatt. Om exempelvis den beskattningsbara inkomsten för ett driftställe uppgått till 80 milj. Rupiah (Rp.) gäller följande. Indonesisk bolagsskatt utgår med 22 milj. Rp. (11,5 milj. Rp. för de första 50 milj. Rp. i beskattningsbar inkomst + 35 % av 30 milj. Rp.). Inkomsten efter bolagsskatt uppgår då till 58 milj. Rp. Tilläggs-skatten får då enligt avtalet utgå med högst 15 % av 58 milj. Rp., dvs. med 8,7 milj. Rp. Total skatt alltså högst 30,7 milj. Rp. I exemplet innebär det ett skatteuttag på totalt 38,375 %. Ett motsvarande extra skatteuttag i Sverige på indonesiskt fast driftställe här är inte möjligt enligt gällande svensk lagstiftning.

**Ränta**

Ränta får enligt *art. 11* beskattas i den stat där mottagaren har hemvist. Vad som här menas med ränta framgår av punkt 5. Även den stat varifrån räntan härrör får beskatta räntan, om inte fall som avses i punkt 3 föreligger, men skatten får i sådant fall inte överstiga 10 % av räntans bruttobelopp. Vissa undantag från denna källstatens beskattningsrätt är stadgade i punkterna 3 och 4 då betalningsmottagaren är resp. stats regering m.m. Punkterna 1 och 2 tillämpas inte i de fall som avses i punkt 6, dvs. då räntan är hänförlig till fordran som äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den som har rätt till räntan har i den andra avtalsslutande staten eller med affärsverksamhet som avses i art. 7 punkt 1 c. 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).

**Svensk intern rätt**

**Ränta från Sverige**

Ränta, som utbetalas från Sverige till en fysisk person som har hemvist i Indonesien 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 Indonesien, uppbär ränta från Indonesien (*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. Om räntan är av sådant slag att Sverige enligt art. 11 punkt 2 endast äger rätt att beskatta den med högst 10 % av räntans bruttobelopp måste svensk skatt som belöper på ränteintäkten, i den mån den eljest skulle komma att överstiga 10 % av bruttobeloppet, nedsättas med överskjutande del.

**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 22.

**Prop. 1988/89:145**  
**s. 37**  
**Royalty**

Sådan royalty som avses i art. 12 punkt 3 och som härrör från en avtalsslutande stat (källstaten) och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får enligt punkt 1 beskattas i denna andra stat. Definitionen av "royalty" i punkt 3 överensstämmer i huvudsak med OECD:s modellavtal från år 1977. Detta innebär att även t.ex. leasing av industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning omfattas av art. 12. Detta har skett efter önskemål från indonesisk sida.

**Källskatt**  
**max. 15/10 %**

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 och royaltyn är sådan som anges i punkt 3 a. Motsvarande begränsning beträffande royalty som anges i punkt 3 b är 10 % av royaltyns bruttobelopp. 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 1 c. I sådant fall fördelas beskattningsrätten till royaltyn mellan staterna med tillämpning av bestämmelserna i art. 7 resp. art. 14 som behandlar inkomst av rörelse resp. fritt yrke.

**Royalty från**  
**Sverige**

Royalty som utbetalas från Sverige till person med hemvist i Indonesien får således beskattas här men skatten får inte överstiga 15 resp 10 % 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 22.

**Prop. 1988/89:145**  
**s. 38**  
**Realisationsvinster**

Art. 13 behandlar beskattning av realisationsvinst. Bestämmelserna överensstämmer i huvudsak med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. Punkt 5 möjliggör emellertid för Sverige att beskatta realisationsvinster som härrör från bl.a. avyttring av svenska aktier även om avyttringen ägt rum efter det att säljaren avflyttat från Sverige (jfr 53 § 1 mom. a KL). I detta sammanhang förtjänas att ånyo framhållas att då det i denna eller annan artikel

i avtalet talas om hemvist åsyftas naturligtvis hemvist enligt avtalet (jfr härvid vad som sagts under art. 4). När en person anmält utflyttning från Sverige eller rent faktiskt avflyttat från landet saknar i allmänhet således betydelse för beräkningen av den i punkt 5 angivna tioårsperioden. Däremot skall bedömningen huruvida realisationsvinsten över huvud taget kan tas upp till beskattning i Sverige naturligtvis ske utifrån den interna svenska skattelagstiftningen och då bl.a. de i 53 § 1 mom. a KL intagna bestämmelserna.

**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 Indonesien 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 Indonesien vid betalningstillfället hindrar inte avtalet att vinsten beskattas i Sverige.*

**Prop. 1988/89:145  
s. 38**

**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 som regelmässigt står till hans förfogande för utövande av verksamheten där, eller om inkomsttagarens vistelse i den andra staten överstiger 90 dagar under en period av tolv månader.

**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 andra 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. 1988/89:145  
s. 38  
Styrelsearvoden**

Styrelsearvoden och annan 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 uppbärs 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 bevisat mötet eller inte.*

**Prop. 1988/89:145  
s. 38 - 39  
Artister och  
idrottsmän**

Beskattning av inkomst som artist eller sportutövare uppbär genom sin verksamhet regleras i *art. 17*. Sådan inkomst får beskattas i den stat där verksamheten utövas (punkt 1). Detta gäller oavsett om inkomsten förvärvas under utövande av fritt yrke eller enskild tjänst. Enligt punkt 2 får inkomsten i regel beskattas i den stat där artisten eller sportutövaren utför arbetet, även om ersättningen utbetalas till en annan person (t.ex. arbetsgivare hos vilken artisten eller sportutövaren är anställd) än artisten eller sportutövaren själv. Detta gäller dock inte om verksamheten utförs inom ramen för ett besök som till väsentlig del finansieras av den andra avtalsslutande staten, lokal myndighet eller annan offentlig institution i denna andra stat. I sådana fall är inkomsten undantagen från beskattning i den stat där verksamheten utövas (punkt 3).

**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. 1988/89:145  
s. 39**

**Pension**

Enligt *art. 18* får pension och annan liknande ersättning med anledning av tidigare anställning, som inte omfattas av *art. 19* punkt 2 (offentlig tjänst), vilken härrör från en avtalsslutande stat och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas i den stat från vilken den härrör.

**Allmän tjänst**

**Pension p.g.a.  
allmän tjänst**

Inkomst av allmän tjänst beskattas enligt *art. 19* 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.

|  |   |
|--|---|
| <b>Studeringe, lärare m.fl.</b>                              | <i>Art. 20 och 21</i> innehåller regler om skattelättnader för studerande och affärspraktikanter resp. professorer, lärare och forskare.  |
| <b>Annan inkomst</b>   | Inkomst som inte behandlas särskilt i art. 6-21 beskattas enligt <i>art. 22</i> endast i inkomsttagarens hemviststat utom i de fall då inkomsten härrör från källa i den andra avtalsslutande staten då jämväl denna stat får beskatta inkomsten.   |
| <b>Metodartikeln</b>   | Bestämmelserna om undvikande av dubbelbeskattning finns i <i>art. 23</i> . Såväl Sverige som Indonesien tillämpar enligt avtalet avräkning av skatt ("credit of tax") som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning (punkt 1 a).   |
| <b>Avräkningsmetoden</b>                                     | 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 avräkningen av skatt på inkomst i Sverige tillämpas bestämmelserna i 4-18 §§ lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ( <i>numera 4-13 §§ AvrL; RSV:s anm.</i> ). 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 Indonesien och som omfattas av avtalet.  |
| <b>Matching credit</b>                                       | 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 2. Dessa bestämmelser kommer dock i praktiken att få mycket ringa betydelse. Den indonesiska lagen nr 1 1967 om investeringsfrämjande åtgärder upphävdes per den 1 januari 1984. Enligt övergångsreglerna tillämpas emellertid den upphävda lagen fortfarande på vissa affärskontrakt som ingåtts före den 1 januari 1984. De skattenedsättningar som här kommer i fråga gäller endast indonesisk skatt på utdelning. Eftersom utdelning i många fall är helt skattebefriad i Sverige enl. art. 10 punkt 4 kommer avräkning ofta även av detta skäl att vara utesluten. |
| <b>Prop. 1988/89:145 s. 40</b>                               |   |
| <b>Exempt-metoden på fast driftställe och fast anordning</b> | På svensk sida görs undantag från credit of tax-metoden i de fall som anges i punkt 1 b. Då tillämpas i stället exempt-metoden för att undanröja dubbelbeskattning. Detta gäller i princip beträffande inkomst av rörelse från fast driftställe i Indonesien och vinst vid överlåtelse av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe eller som är hänförlig till stadigvarande anordning 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 Indonesien eller i fall då den som utövar det fria yrket eller bedriver den självständiga verksamheten vistas i Indonesien mer än 90 dagar under en tolv månaders period. Vidare fordras att de i punkt 1 b angivna villkoren är uppfyllda. Även i det fall då person med hemvist i Sverige uppstår sådan inkomst från Indonesien som avses i art. 19 och som enligt bestämmelserna i denna artikel skall beskattas endast i Indonesien tillämpas exempt-metoden.

**Progressions-  
uppräknings**

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 1 c rätt att företa progressionsuppräknings. 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 progressionsuppräknings (jfr 20 § 2 mom. andra stycket SIL).

**Förbud mot  
diskriminering**

I art. 24 finns bestämmelser om förbud i vissa fall mot diskriminering vid beskattningen. Av protokollet framgår att art. 24 punkt 3 inte utgör hinder för en avtalsslutande stat att tillämpa bestämmelser i dess interna lagstiftning, vilka fastställer förhållandet mellan lånat och eget kapital hos företag i denna stat, i syfte att avgöra om avdrag skall medges för ränta som betalats av sådana företag (se vad som ovan sagts om skattelagstiftningen i Indonesien).

**Utbyte av upp-  
lysningar  
RSV:s kommentar**

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. 1988/89:145**

**s. 40**

**Förhållandet**

**intern rätt -**

**skatteavtal**

**Prop. 1988/89:145**

**s. 40**

**Prop. 1988/89:145**

**s. 41**

I *art. 27* fastslås den allmänna principen att bestämmelserna i detta avtal på intet sätt försämrar en skattskyldigs ställning i förhållande till vad som eljest gäller enligt resp. stats interna lagstiftning eller annan särskild överenskommelse mellan de avtalsslutande staterna.

I *art. 28* finns vissa föreskrifter beträffande diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän.

Enligt *art. 29* träder avtalet och protokollet i kraft med utväxlandet av ratifikationshandlingar. Avtalets och protokollets bestämmelser tillämpas på inkomst som förvärvas den 1 januari året närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare.

*Art. 30* innehåller bestämmelser om avtalets upphörande.

## 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.