

**Skatteavtal**

**Kanada**

RSV360 - 124 utgåva 1

**Riksskatteverket**

# **SKATTEAVTALET MED CANADA**

**(1996 års avtal)**

**Författningar t.o.m. SFS 1998:259 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 och på RSV:s hemsida på Internet.

Solna i oktober 1998

Anitra Steen

# **Innehåll**

**Förord**

**Läsanvisningar**

**Förkortningslista**

**Lag (1996:1511) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada**

**Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada**

**Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada**

**1 Ärendet och dess beredning**

**Lagrådet**

**2 Lagförslaget**

**3 Översiktligt om inkomstskattesystemet i Canada**

**3.1 Bolagsbeskattningen**

**3.1.1 Allmänt**

**3.1.2 Utdelning, ränta och royalty**

**3.1.3 Förluster**

**3.1.4 Investeringsfrämjande åtgärder**

**3.2 Fysiska personer**

**4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll**

**4.1 Avtalets tillämpningsområde**

**4.2 Definitioner m.m.**

**4.3 Avtalets beskattningsregler**

**4.4 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning**

**4.4.1 Allmänt**

**4.4.2 Skattefrihet för utdelning från bolag**

**i Canada till svenskt bolag**

**4.5 Särskilda bestämmelser**

**4.6 Slutbestämmelser**

## Läsanvisningar

I detta avtalshäfte har tagits in författningarna (lagen inklusive skatteavtalet) till 1996 års skatteavtal mellan Sverige och Canada.

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 en viss bestämmelse i avtalet kan vara av vikt vid tolkningen av ett uttryck eller 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. Numreringen av huvud- och under-rubrikerna i propositionsdelen är gjorda av RSV och skiljer sig således från de i propositionen.

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

## Förkortningar

<b>anv.</b>	<b>anvisningarna till</b>
<b>anv. p.</b>	<b>anvisningspunkt</b>
<b>art.</b>	<b>artikel</b>
<b>AvrL</b>	<b>Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt</b>
<b>bet.</b>	<b>betänkande</b>
<b>BevU</b>	<b>Bevillningsutskottet</b>
<b>def.</b>	<b>definition</b>
<b>kap.</b>	<b>kapitel</b>
<b>KL</b>	<b>Kommunalskattelagen (1928:370)</b>
<b>lagen</b>	<b>Lag (1996:1511) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada</b>
<b>LIP</b>	<b>Lag (1976:380) om immunitet och privilegier i vissa fall</b>
<b>LSI</b>	<b>Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.</b>
<b>LSK</b>	<b>Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter</b>
<b>LÖHS</b>	<b>Lag (1990:1052) om ömsesidig handräckning i skatteärenden</b>
<b>mom.</b>	<b>moment</b>
<b>OECD</b>	<b>Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling</b>
<b>prop.</b>	<b>proposition</b>
<b>RR</b>	<b>Regeringsrätten</b>
<b>rskr.</b>	<b>riksdagsskrivelse</b>
<b>RSV</b>	<b>Riksskatteverket</b>
<b>RÅ</b>	<b>Regeringsrättens årsbok</b>
<b>SFL</b>	<b>Lag (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt</b>
<b>SFS</b>	<b>Svensk författningssamling</b>
<b>SIL</b>	<b>Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt</b>
<b>SINK</b>	<b>Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta</b>
<b>SkU</b>	<b>Skatteutskottet</b>
<b>st.</b>	<b>stycke</b>
<b>SÖ</b>	<b>Sveriges internationella överenskommelser</b>

## 6 Innehåll

### **Lag (1996:1511) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada; uferdad den 5 december 1996.**

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

1 § Det avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst som Sverige och Canada undertecknade den 27 augusti 1996, skall gälla som lag här i landet. Avtalet är avfattet på svenska, engelska och franska<sup>2</sup>. Alla texterna har samma giltighet. Den svenska och engelska texten 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.

**Ingen progres-  
sionsuppräknig**

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

**RSV behörig myn-  
dighet i "pensions-  
frågor" enligt  
art. 27 p. 3**

**4 §** Ärende, som enligt artikel 27 punkt 3 i avtalet skall avgöras av behörig myndighet i en avtalsslutande stat skall på svensk sida avgöras av Riksskatteverket. Är sådant ärende av särskild betydelse eller annars av sådan beskaffenhet att det bör avgöras av regeringen, skall dock Riksskatteverket med eget yttrande överlämna ärendet till Finansdepartementet. Riksskatteverkets beslut enligt denna lag får inte överklagas.

**1<sup>3</sup>.** Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas på inkomst som förvärfvas den 1 januari 1998 eller senare.

**2<sup>3</sup>.** Genom lagen upphävs lagen (1984:175) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada samt förordningen (1984: 931) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada.

De upphävda författningarna tillämpas dock fortfarande på inkomst som förvärfvas före den 1 januari 1998 och på förmögenhet som taxeras 1998 eller tidigare. I de fall då större skattelättnad skulle ha medgivits enligt de upphävda författningarna tillämpas dock dessa fortfarande på inkomst som förvärfvas före den 1 juli 1998.

<sup>1</sup>Prop. 1996/97:39, bet. 1996/97:SkU10, rskr. 1996/97:73.

<sup>2</sup>Den franska texten publiceras i SÖ; RSV:s anm..

<sup>3</sup>I dess lydelse enligt SFS 1998:259, se även prop. 1997/98:135, bet. 1997/98:SkU23, rskr. 1997/98:195; RSV:s anm.



## 8 Innehåll

### *Bilaga<sup>1</sup>*

#### **AVTAL MELLAN SVERIGE OCH CANADA FÖR UNDVIKANDE AV DUBBELBESKATTNING OCH FÖRHIN- DRANDE AV SKATTEFLYKT BETRÄFFANDE SKATTER PÅ INKOMST**

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

#### **Artikel 1**

##### *Personer på vilka avtalet tillämpas*

Def. i art. 4 p. 1

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

#### **Artikel 2**

##### *Skatter som omfattas av avtalet*

Jfr art. 25 p. 4

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

Canada

a) i Canada:  
de inkomstskatter som tas ut av Canadas regering i enlighet med "the Income Tax Act"  
(i det följande benämnda "kanadensisk skatt");

Sverige

b) i Sverige:

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

"Nya" skatter

2. Avtalet tillämpas även på skatter av samma eller likartat slag, som efter undertecknandet av detta avtal påförs vid sidan av

<sup>1</sup>Den engelska texten finns i SFS 1996:1511; RSV:s anm.

eller i stället för de skatter som anges i punkt 1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall meddela varandra de väsentliga ändringar som vidtagits i respektive skattelagstiftning.

### Artikel 3

#### *Allmänna definitioner*

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

Def. av "Canada"

- a) 1) "Canada" åsyftar, när uttrycket används i geografisk betydelse, Canadas territorium, däri inbegripet:
- A) varje utanför Canadas territorialvatten beläget område som i överensstämmelse med folkrättens regler och kanadensisk lag utgör ett område inom vilket Canada äger utöva rättigheter med avseende på havsbotten, dennas underlag och där befintliga naturtillgångar;
- B) havet och luftrummet över varje område som avses i A) med avseende på verksamhet i samband med utforskandet eller ut-

## 10 Avtalet

nyttjandet av de naturtillgångar som avses i A);

- Def. av "Sverige" 2) "Sverige"<sup>1</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 regler, utövar suveräna rättigheter eller jurisdiktion;
- Def. av "avtalsslutande stat" b) "en avtalsslutande stat" och "den andra avtalsslutande staten" åsyftar Canada eller Sverige, beroende på sammanhanget;
- Def. av "person" c) "person" inbegriper fysisk person, dödsbo, "trust", bolag, handelsbolag och annan sammanslutning;
- Def. av "bolag" d) "bolag" åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person;
- Def. av "företag i en avtalsslutande stat" e) "företag i en avtalsslutande stat"<sup>2</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 "behörig myndighet" f) "behörig myndighet" åsyftar:  
1) i Canada, "the Minister of National Revenue" eller dennes befullmäktigade ombud;

<sup>1</sup>Jfr punkt 2 a av anv. 53 § KL; RSV:s anm.

<sup>2</sup>Se RÅ 1991 not. 228 och RÅ 1997 ref. 35; RSV:s anm.

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

**Def. av "skatt"**

g) "skatt" åsyftar kanadensisk eller svensk skatt, beroende på sammanhanget;

**Def. av "medborgare"**

h) "medborgare" åsyftar:

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

**Def. av "internationell trafik"**

i) "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.

**Tolkningsregel**

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

#### **Artikel 4**

##### ***Hemvist***

**Def. av "person med hemvist ..."**

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat"<sup>1</sup>:

## 12 Avtalet

Jfr art. 1

a) person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat" inbegriper emellertid inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat;

b) denna stat eller en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter eller varje instans eller offentligt organ tillhörande sådan stat, underavdelning eller myndighet.

Dubbelt hemvist,  
fysisk person

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

<sup>1</sup>Jfr prop. 1995/96:121 och RÅ 1996 ref. 28; RSV:s anm.

<sup>2</sup>Se RÅ 1987 not. 309; RSV:s anm.

a) han anses ha hemvist endast 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 endast 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 endast i den stat där han stadigvarande vistas;

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

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

kommelse.

**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 i de avtalsslutande staterna söka fastställa hans hemvist genom ömsesidig överenskommelse. I avsaknad av sådan överenskommelse skall sådan person inte anses ha hemvist i någon av de avtalsslutande staterna vid tillämpningen av artiklarna 6–21 samt artikel 23.**

#### **Artikel 5**

##### *Fast driftställe*

**Definition**

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

**Exemplifiering**

**2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt:**

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

**e) verkstad, och**

**f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan stadigvarande plats för affärsverksamhet som hänför sig till utforskning eller exploatering av naturtillgångar.**

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

**Byggnadsverksam-**

**3. Plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksam-**

#### 14 Avtalet

het etc.

het utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår mer än tolv månader.

#### Undantag

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

- a) användningen av anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av företaget tillhöriga varor,
- b) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande,
- c) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för bearbetning eller förädling genom annat företags försorg,
- d) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för inköp av varor eller inhämtande av upplysningar för företaget,
- e) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att för företaget bedriva annan verksamhet av förberedande eller biträdande art,
- f) innehavet av en stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att kombinera verksamheter som anges i punkterna a–e, under förutsättning att hela verksamheten som bedrivs från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet på grund av denna kombination är av förberedande eller biträdande art.

**Beroende  
representant**

5. Om en person – som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 6 tillämpas – är verksam för ett företag samt i en avtalsslutande stat har, och där regelmässigt använder, fullmakt att sluta avtal i företagets namn, anses detta företag – utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 – ha fast driftställe i denna stat beträffande varje verksamhet som denna person bedriver för företaget. Detta gäller dock inte om den verksamhet som denna person bedriver är begränsad till sådan som anges i punkt 4 och som – om den bedrevs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet – inte skulle göra denna stadigvarande plats för affärsverksamhet till fast driftställe enligt bestämmelserna i nämnda punkt.

**Oberoende  
representant**

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

**"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*

**Se även art. 10  
p. 7**

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

**Def. av "fast**

2. Uttrycket "fast egendom" har den betydelse som uttrycket



## 16 *Avtalet*

egendom"

har enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen. Uttrycket inbegriper dock alltid tillhör till fast egendom, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, rättigheter på vilka bestämmelserna i privaträtten om fast egendom tillämpas, byggnader, nyttjanderätt till fast egendom<sup>1</sup> samt rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång. Skepp och luftfartyg anses inte vara fast egendom.

Brukande, uthyrning, vinst m.m.

3. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas på inkomst som förvärfvas genom omedelbart brukande, genom uthyrning eller annan användning av fast egendom samt på vinst<sup>1</sup> genom överlåtelse av sådan egendom.

Fast egendom i näringsverksamhet

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

### Artikel 7

#### *Inkomst av rörelse*

Def. i art. 3 p. 1 e

Se även art. 10 p. 6

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 eller har bedrivit rörelse på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i den andra staten, men endast så stor del därav som är hänförlig till det fasta driftstället.

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

- Inkomstberäkning**      **2. Om företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe, hänförs, om inte bestämmelserna i punkt 3 föranleder annat, i vardera avtalsslutande staten till det fasta driftstället den inkomst som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat, om det varit ett fristående företag, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör.**
- Avdrag**      **3. Vid bestämmandet av fast driftställes inkomst medges avdrag för de avdragsgilla utgifter som uppkommit för det fasta driftstället, härunder inbegripna utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes.**
- 4. Inkomst hänförs inte till fast driftställe endast av den anledningen att varor inköps genom det fasta driftställets försorg för företaget.**
- 5. Vid tillämpningen av föregående punkter bestäms inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället genom samma förfarande år från år, såvida inte goda och tillräckliga skäl föranleder annat.**
- Artikelns tillämplighet**      **6. Ingår i inkomst av rörelse inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar av detta avtal, berörs bestämmelserna i dessa artiklar inte av reglerna i denna artikel.**

## **Artikel 8**

### ***Sjöfart och luftfart***

18 *Avtalet*

- Def. i art. 3 p. 1 i
- 1. Inkomst som ett företag i en avtalsslutande stat förvärvar genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i denna avtalsslutande stat.**
- "Inrikes" trafik
- 2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 och i artikel 7 får, då ett företag i en avtalsslutande stat under ett beskattningsår i väsentlig omfattning använder ett skepp eller luftfartyg för trafik mellan platser i den andra avtalsslutande staten, denna andra stat beskatta inkomsten från denna verksamhet.**
- SAS
- 3. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas beträffande inkomst som förvärvas av luftfartskonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS) men 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.
- 4. Bestämmelserna i punkterna 1, 2 och 3 tillämpas även på däri angiven inkomst som förvärvas av ett företag i en avtalsslutande stat genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.**
- Def. av "inkomst"
- 5. Vid tillämpningen av denna artikel inbegriper uttrycken:**
- a) "inkomst":
- 1) bruttointäkter som direkt härrör från användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik, och
  - 2) ränta på belopp som direkt förvärvats genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik, förutsatt att ränteinkomsten i förhållande till verksamheten i övrigt är av underordnad betydelse;
- Def. av "användningen av skepp eller luftfartyg i internationell
- b) "användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik" av ett företag:
- 1) charter eller uthyrning av skepp eller luftfartyg,
  - 2) uthyrning av containers och därtill hörande utrustning, och

trafik"

3)<sup>1</sup> överlåtelse av skepp, luftfartyg, containers och därtill hörande utrustning, under förutsättning att sådan charter, uthyrning eller överlåtelse, i förhållande till företagets användning av skepp eller luftfartyg i internationell trafik, är av underordnad betydelse.

## Artikel 9

### *Företag med intressegemenskap*<sup>2</sup>

#### 1. I fall då

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

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

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

<sup>1</sup>Jfr art. 13 p. 3; RSV:s anm.

<sup>2</sup>Jfr 43 § 1 mom. KL; RSV:s anm.

## 20 Avtalet

Def. i art. 3 p. 1 f

2. I fall då en avtalsslutande stat inräknar i inkomsten för ett företag i denna stat, och i överensstämmelse därmed beskattar, inkomst som ett företag i den andra avtalsslutande staten beskattats för i denna andra stat samt den sålunda inräknade inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall denna andra stat genomföra vederbörlig justering av det 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. Bestämmelserna i denna punkt skall inte tillämpas efter utgången av de tidsfrister som finns angivna i den interna lagstiftningen i den stat som ombeds göra justeringen.

### Artikel 10

#### *Utdelning*

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

Källskatt

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

- max. 5%

a) 5 procent av utdelningens bruttobelopp, om den som har rätt till utdelningen är ett bolag som direkt kontrollerar minst 10 procent av det sammanlagda röstvärdet, eller direkt innehar minst 25 procent av kapitalet, i det utdelande bolaget;

- max. 10%

b) utan hinder av bestämmelserna i a), 10 procent av utdelningens bruttobelopp om utdelningen betalas av ett utlandsägt

investmentbolag med hemvist i Canada till person med hemvist i Sverige som har rätt till utdelningen och som direkt kontrollerar minst 10 procent av det sammanlagda röstvärdet, eller direkt innehar minst 25 procent av kapitalet, i det utdelande bolaget; och

- max. 15%

c) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall. Bestämmelserna i denna punkt berör inte bolagets beskattning för vinst av vilken utdelningen betalas.

Def. av "utdelning" enl. art. 10

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

Undantag från p. 2

4. Bestämmelserna i punkt 2 tillämpas inte, om den som har rätt till utdelningen har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

Förbud mot extra-territoriell beskattning

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

uppkommit i denna andra stat.

"Branch profits tax"

Def. av "inkomst"

6. Bestämmelserna i detta avtal hindrar inte en avtalslutande stat att beskatta inkomst hos bolag hänförlig till fasta driftställen i denna stat utöver den skatt som skulle utgå på inkomst som förvärvas av ett bolag med hemvist i denna stat under förutsättning att sådan inkomst under tidigare beskattningsår inte underkastats sådan ytterligare skatt. Denna ytterligare skatt får dock inte överstiga 5 procent av sådan inkomst. Vid tillämpningen av denna bestämmelse åsyftar uttrycket "inkomst" inkomst som enligt artikel 7 är hänförlig till sådana fasta driftställen i staten i fråga (inklusive vinst på grund av överlåtelse av egendom som avses i artikel 13 punkt 2 och som utgör del av de fasta driftställets rörelsetillgångar) under ett år och tidigare år efter avdrag för:

a) rörelseförluster som är hänförliga till sådana fasta driftställen (inklusive förluster på grund av överlåtelse av egendom som utgör del av rörelsetillgångarna i sådana fasta driftställen) under detta år och föregående år;

b) alla skatter, med undantag av den ytterligare skatt som avses här, som i denna stat utgår på sådana inkomster;

c) vinster som återinvesteras i denna stat, under förutsättning

i de fall denna stat är Canada, att storleken på dessa avdrag skall, såvitt avser beräkningen av avdragen för investeringar i kanadensisk egendom, bestämmas enligt nu gällande kanadensisk lagstiftning med senare ändringar i bestämmelserna vilka inte skall påverka den allmänna princip som anges här; och

d) femhundratusen kanadensiska dollar eller motsvarande belopp i svensk valuta, minskat med ett belopp motsvarande avdrag som erhållits enligt bestämmelserna i denna punkt d) av  
1) bolaget, eller  
2) annat bolag närstående detta från samma eller liknande verksamhet som den som bedrivs av bolaget.

Def. av "närståen-

Vid tillämpningen av d) anses bolag närstående om ett bolag

de"	direkt eller indirekt kontrollerar det andra bolaget, eller båda bolagen direkt eller indirekt kontrolleras av samma person eller personer, eller om bolagen handlar med varandra på villkor som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende bolag.
Fastighetsbolags avyttring av fast egendom	7. Bestämmelserna i punkt 6 skall även tillämpas på inkomster som härrör från ett fastighetsbolags försäljning av fast egendom i en avtalsslutande stat, oavsett om bolaget har ett fast driftställe i denna stat eller inte, men endast i den mån dessa inkomster får beskattas i denna stat i enlighet med bestämmelserna i artikel 6 eller artikel 13 punkt 1.
Undantag från p. 2 avseende vissa organisationer	8. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 skall utdelning som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till en organisation som bildats och verkar i den andra avtalsslutande staten uteslutande för att administrera eller tillhandahålla förmåner genom en eller flera pensionsplaner, planer för tryggnad av ålderdomen eller andra förmåner för anställda vara undantagen från beskattning i den förstnämnda staten under förutsättning att: a) organisationen är den rättmätige ägaren av de aktier för vilka utdelningen betalas, att dessa aktier innehas som en investering och att den är generellt undantagen från beskattning i den andra staten; b) organisationen inte äger, direkt eller indirekt, mer än 5 procent av kapitalet eller 5 procent av det utdelande bolagets sammanlagda röstvärde; och c) det utdelande bolagets aktier är av sådant slag som regelmässigt omsätts på en erkänd fondbörs.
Def. av "erkänd fondbörs"	9. Med uttrycket "erkänd fondbörs" förstås i punkt 8: a) beträffande utdelning som härrör från Canada, en kanadensisk fondbörs som vid tillämpningen av "Income Tax Act" erkänns såsom sådan; b) beträffande utdelning som härrör från Sverige, en svensk fondbörs eller annan marknadsplats auktoriserad enligt svensk lag; och c) annan fondbörs som godkänts genom brevväxling mellan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna.



**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 den som har rätt till röntan har hemvist i den andra avtalsslutande staten får skatten inte överstiga 10 procent av röntans bruttobelopp.

**Undantag från  
p. 2**

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 beskattas ränta som härrör från en avtalsslutande stat och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten som har rätt till röntan, endast i denna andra stat om röntan utgör:

- a) straffavgift på grund av sen betalning;
- b) betalning från centralbanken i en avtalsslutande stat; eller
- c) betalning med anledning av skuld som uppkommit på grund av försäljning eller tillhandahållandet på kredit av utrustning, varor eller tjänster av en person med hemvist i denna andra stat, utom i de fall då försäljningen eller tillhandahållandet skett, eller röntan betalats, mellan sådana företag med intressegemenskap som avses i artikel 9 punkt 1 a) eller b).

**Undantag från  
p. 2**

**4. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 2**

a) beskattas ränta, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas på grund av skuld som denna avtalsslutande stat, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter har, endast i den andra avtalsslutande staten, om den som har rätt till räntan har hemvist i denna andra stat;

b) beskattas ränta, som härrör från Sverige och betalas till person med hemvist i Canada, endast i Canada, om räntan betalas på grund av lån givet, garanterat eller försäkrat eller kredit given, garanterad eller försäkrat av "the Export Development Corporation";

c) beskattas ränta, som härrör från Canada och betalas till person med hemvist i Sverige, endast i Sverige, om räntan betalas på grund av lån givet, garanterat eller försäkrat eller kredit given, garanterad eller försäkrat av Exportkreditnämnden; och

d) skall ränta, som härrör från en avtalsslutande stat och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten som bildats och verkar uteslutande för att administrera och tillhandahålla förmåner genom en eller flera pensionsplaner, planer för tryggnad av ålderdomen eller andra förmåner för anställda, vara undantagen från beskattning i den förstnämnda staten under förutsättning att:

- 1) personen har rätt till räntan och är generellt undantagen från beskattning i den andra staten; och
- 2) räntan inte uppbärs på grund av affärsverksamhet eller från en närstående person.

**Def. av "ränta"  
enl. 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. 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. Uttrycket inbegriper även inkomst som enligt den statens lagstiftning från vilken inkomsten härrör behandlas på samma sätt vid beskattningen som inkomst från utlåning. Uttrycket "ränta" innefattar dock inte inkomst som avses i artikel 8 respektive artikel 10.**

## 26 *Avtalet*

Undantag från  
p. 2

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

Källregel

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

Intressegemenskap

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 avtalsslutande staten med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

### Artikel 12

#### *Royalty*

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

**Källskatt  
max. 10%**

**2. Royaltyn får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat från vilken den härrör, enligt lagstiftningen i denna stat, men om den som har rätt till royaltyn har hemvist i den andra avtalsslutande staten, får skatten inte överstiga 10 procent av royaltyns bruttobelopp.**

**Undantag från  
p. 2**

**3. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 2 skall**  
**a) royalty för nyttjandet av upphovsrätt och andra liknande ersättningar för framställandet eller återgivandet av litterärt, dramatiskt, musikaliskt eller annat konstnärligt verk (med undantag för biografilm och verk upptagna på film eller videoband eller andra medel för återgivande i samband med televisionsutsändning); och**

**b) royalty för nyttjandet av eller för rätten att nyttja programvara eller patent eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur (med undantag för sådana upplysningar som erhållits på grund av ett hyres- eller franchiseavtal), som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten som har rätt till royaltyn, beskattas endast i denna andra stat.**

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

**4. Med uttrycket "royalty" förstås i denna artikel varje slags betalning som tas emot såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller andra immateriella tillgångar samt för nyttjandet av eller för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning eller för upplysningar om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur. Uttrycket inbegriper även betalningar av varje slag för biografilm och verk upptagna på film, videoband eller andra medel för återgivande i samband med televisionsutsändningar.**

**Leasingavgifter  
omfattas**

## 28 *Avtalet*

Undantag från  
p. 2 och 3

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

Källregel

6. Royalty anses härröra från en avtalsslutande stat om utbetalaren är 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 här-röra från den stat där det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen finns.

Intressegemenskap

7. Då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den som har rätt till royaltyn eller mellan dem båda och annan person royaltobeloppet, med hänsyn till det nyttjande, den rättighet 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*

<b>Fast egendom</b>  Jfr art. 6 p. 3	<b>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.</b>
<b>Lös egendom i fast driftställe m.m.</b>	<b>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.</b>
<b>Skepp och luftfartyg i internationell trafik m.m.; jfr art. 8 p. 5 b) 3)</b>	<b>3. Vinst på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik av ett företag i en avtalsslutande stat eller lös egendom som är hänförlig till användningen av sådana skepp eller luftfartyg, beskattas endast i denna stat.</b>
	<b>4. Vinst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av</b>
<b>Aktier</b>	<b>a) aktier (andra än sådana som är noterade på en erkänd fondbörs i den andra avtalsslutande staten) som utgör del av en väsentlig andel av aktiekapitalet i ett bolag med hemvist i den andra staten, vars värde i huvudsak härrör från fast egendom belägen i denna andra stat; eller</b>
<b>Andelar vars värde härrör från fast egendom</b>	<b>b) en väsentlig andel i ett handelsbolag, "trust" eller dödsbo, som är bildat enligt lagstiftningen i den andra avtalsslutande staten och vars värde i huvudsak härrör från fast egendom belägen i denna andra stat,</b>

**Def. av "fast egendom"**

får beskattas i denna andra stat. Vid tillämpningen av denna punkt innefattar uttrycket "fast egendom" sådana aktier som avses i a) eller sådan andel i ett handelsbolag, "trust" eller dödsbo som avses i b). Däremot innefattar uttrycket "fast egendom" inte egendom (med undantag för uttyrd egendom) på vilken bolagets, handelsbolagets, "trustens" eller dödsboets verksamhet bedrivs.

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

**Övrig egendom**

5. Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som avses i punkterna 1, 2, 3 och 4 beskattas endast i den avtalslutande stat där överlåtaren har hemvist.

**Avyttring efter utflyttning**

6. Bestämmelserna i punkt 5 påverkar inte en avtalslutande stats rätt att enligt lagstiftningen i denna stat beskatta vinst, på grund av överlåtelse av egendom, som förvärfvas av fysisk person som har hemvist i den andra avtalslutande staten och som har haft hemvist i den förstnämnda staten vid något tillfälle under de senaste sex åren närmast före överlåtelsen av egendomen.

#### Artikel 14

##### *Självständig yrkesutövning*

**Stadigvarande  
anordning**

**1. Inkomst, som en fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar genom att utöva fritt yrke eller annan självständig verksamhet, beskattas endast i denna stat om han inte i den andra avtalsslutande staten har stadigvarande anordning som regelmässigt står till hans förfogande för att utöva verksamheten. Om han har eller haft sådan stadigvarande anordning, får inkomsten beskattas i denna andra stat men endast så stor del av den 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 och 19 föranleder annat, beskattas lön och annan 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.



**32 Avtalet**

**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 som börjar eller slutar under kalenderåret i fråga, och**

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

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

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

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

#### Artikel 16

##### *Styrelsearvode*

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

#### Artikel 17

##### *Artister och idrottsmän*

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14 och 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar genom sin personliga verksamhet i den andra avtalsslutande staten i egenskap av artist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionsartist eller musiker, eller av idrottsman, beskattas i denna andra stat.

<sup>1</sup>Jfr SINK; RSV:s anm.

<sup>2</sup>Jfr LSI; RSV:s anm.

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

Undantag från  
p. 2

3. Bestämmelserna i punkt 2 tillämpas inte om det kan fastställas att varken artisten, idrottsmannen eller honom närstående person direkt eller indirekt deltar i kontrollen av eller har del i den vinst som förvärvas av person som åsyftas i nämnda punkt.

#### Artikel 18

##### *Pension och livränta*

Pension, socialförsäkringsersättning  
och livränta

1. Pension, utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen häri inbegripen, och livränta som härrör från en avtalsslutande stat och betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, får beskattas i den stat från vilken de härrör.

"Källregel"

2. Pension, utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen häri inbegripen, och livränta anses härröra från en avtalsslutande stat om utbetalaren är person med hemvist i denna stat.

**Undantag**  
- krigspensioner  
o.dyl.

**3. Utan hinder av övriga bestämmelser i detta avtal skall**

a) krigspensioner och ersättningar (inbegripet pensioner och ersättningar som utgått till krigsveteraner eller som betalats till följd av krigsskador) som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, vara undantagna från skatt i denna andra stat i den utsträckning de skulle varit undantagna från beskattning om de mottogs av person med hemvist i den förstnämnda staten;

- underhållsbidrag  
o.dyl.

b) underhållsbidrag och andra liknande belopp (underhållsbidrag till barn häri inbegripna), som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas endast i denna andra stat men beloppet som beskattas i denna andra stat skall inte överstiga det belopp som skulle ha varit skattepliktigt i den förstnämnda staten om mottagaren haft hemvist där.

**Artikel 19**

***Offentlig tjänst***

**Lön etc. till  
anställd**

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

### 36 *Avtalet*

Undantag från  
p. 1 a

- lokalanställda

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

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

Undantag från  
p. 1

2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte på lön och liknande ersättning som betalas på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av en avtalsslutande stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter.

### Artikel 20

#### *Studerande*

"Understöd" från  
annan stat

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

### Artikel 21

#### *Annan inkomst*

1. Om inte bestämmelserna i punkt 2 föranleder annat, beskattas inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som inte behandlats i föregående artiklar i detta avtal endast i denna stat oavsett varifrån inkomsten härrör.

<b>Undantag från p. 1; källstaten får beskatta</b>	<b>2. Sådan inkomst får emellertid, om den förvärfvas av person med hemvist i en avtalsslutande stat från källa i den andra avtalsslutande staten, beskattas även i den stat från vilken den härrör enligt lagstiftningen i denna stat. I fråga om inkomst från dödsbo eller "trust" med hemvist i Canada, med undantag för "truster" i fall då avdrag medgivits för bidragen, får emellertid skatten i Canada, under förutsättning att inkomsten är skattepliktig i Sverige, inte överstiga 15 procent av inkomstens bruttobelopp.</b>
<b>Undantag från p. 1; fast driftställe eller stadigvarande anordning</b>	<b>3. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte på inkomst, med undantag för inkomst av fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2, om mottagaren av inkomsten har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken inkomsten betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.</b>
<b>Metodartikeln</b>	<b>Artikel 22</b>  <i>Undanröjande av dubbelbeskattning</i>
<b>Canada</b>	<b>1. Beträffande Canada skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:</b>
<b>- avräkning</b>	<b>a) I enlighet med gällande bestämmelser i kanadensisk lagstift-</b>

ning om avräkning från kanadensisk skatt av skatt som betalas i annat land än Canada och med hänsynstagande till framtida ändringar av dessa bestämmelser (vilka inte skall påverka den allmänna princip som anges här), skall – om inte större avräkning eller lättnad medges enligt kanadensisk lag – svensk skatt på inkomst eller vinst som härrör från Sverige avräknas från varje kanadensisk skatt på sådan inkomst eller vinst.

- avdrag för utdelning från svenska dotterbolag

b) I enlighet med gällande bestämmelser i kanadensisk lagstiftning om beskattning av inkomst från utländskt dotterbolag och med hänsynstagande till framtida ändringar av dessa bestämmelser (vilka inte skall påverka den allmänna princip som anges här), skall bolag med hemvist i Canada vid fastställandet av kanadensisk skatt – vid beräkningen av bolagets beskattningsbara inkomst – få avdrag för utdelning som bolaget erhållit ur det skattefria överskottet från utländskt dotterbolag med hemvist i Sverige.

- progressionsförbehåll

c) I fall då inkomst som förvärfvas av en person med hemvist i Canada är undantagen från beskattning i Canada enligt bestämmelse i detta avtal, får Canada ändå vid beräkningen av skatt på annan inkomst beakta sådan undantagen inkomst.

Sverige

2. Beträffande Sverige skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

- avräkning

a) Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt kanadensisk lagstiftning och i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Canada, skall Sverige – med beaktande av bestämmelserna i svensk lagstiftning beträffande avräkning av utländsk skatt (även i den lydelse de framdeles kan få genom att ändras utan att den allmänna princip som anges här ändras) – från den svenska skatten på inkomsten av-

räkna ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i Canada för inkomsten.

- progressionsförbehåll, se även 3 § lagen

b) Om en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i Canada, får Sverige – vid bestämmandet av svensk progressiv skatt – beakta inkomsten som skall beskattas endast i Canada.

- utdelningsskattefrihet

c) Utan hinder av bestämmelserna i a) ovan är utdelning från bolag med hemvist i Canada till bolag med hemvist i Sverige undantagen från svensk skatt enligt bestämmelserna i svensk lag om skattebefrielse för utdelning som erhålls av svenska bolag från dotterbolag utomlands.

"Källregel"

3. Vid tillämpningen av denna artikel anses inkomst eller vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som enligt detta avtal får beskattas i den andra avtalsslutande staten, härröra från källa i denna andra stat.

#### Artikel 23

##### *Förbud mot diskriminering*



#### 40 *Avtalet*

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

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

<sup>1</sup>Se *AvrL*; *RSV:s anm.*

<sup>2</sup>Se 7 § 8 mom. sjätte och sjunde st. *SIL*; *RSV:s anm.*

<sup>3</sup>Se t.ex. *RA 1986 not. 785* och *RA 1988 ref. 154*; *RSV:s anm.*

Fast driftställe,  
jfr art. 10 p. 6

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.

3. Bestämmelserna i denna artikel anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att medge person med hemvist i den andra avtalsslutande staten sådant personligt avdrag vid beskattningen, sådan skattebefrielse eller skattenedsättning på grund av civilstånd eller försörjningsplikt mot familj, som medges person med hemvist i den egna staten.

Kostnadsavdrag

4. Utom i de fall då bestämmelserna i artikel 9 punkt 1, artikel 11 punkt 8 eller artikel 12 punkt 7 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 företaget på samma villkor som betalning till person med hemvist i den förstnämnda staten.

Inskränkningar i p. 4

5. Bestämmelserna i punkt 4 skall inte inverka på tillämpningen av bestämmelser i en avtalsslutande stats interna skattelagstiftning; som

a) behandlar avdrag för räntekostnader (inbegripet framtida ändringar i bestämmelserna som inte förändrar grundprincipen däri) och som är i kraft dagen för undertecknandet av detta avtal; eller

b) efter undertecknandet införs i en avtalsslutande stat och som utformats för att en person som inte har hemvist i denna stat, enligt lagstiftningen där, inte skall få en skattebehandling som är förmånligare än den som person med hemvist i denna stat erhåller i motsvarande situation.

Kanadensiskt ägande av svensk företag (och omvänt)

6. 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 (vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i en tredje stat) i den förstnämnda staten är eller kan bli underkastat.

Def. av "beskattning"

7. I denna artikel avser uttrycket "beskattning" skatter på vilka avtalet tillämpas.

<sup>1</sup>Se t.ex. RÅ 1987 ref. 158, RÅ 1993 ref. 91 och RÅ 1996 ref. 69; RSV:s anm.

## Artikel 24

*Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse*

Beskattning i strid med avtalet

Def. i art. 3 p. 1 f

1. Om en person anser att en avtalsslutande stat eller båda avtalsslutande staterna vidtagit åtgärder som för honom medför eller kommer att medföra beskattning som strider mot bestämmelserna i detta avtal, kan han, utan att detta påverkar hans rätt att använda sig av de rättsmedel som finns i dessa staters interna rättsordning, skriftligen framlägga saken för den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat där han har hemvist och ange skälen för sin begäran om ändring av beskattningen.

Överenskommelse i enskilda fall

2. Om den behöriga myndigheten som anges i punkt 1 finner invändningen grundad men inte själv kan få till stånd en tillfredsställande lösning, skall myndigheten söka lösa frågan genom ömsesidig överenskommelse med den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten i syfte att undvika beskattning som strider mot avtalet.

Generella överenskommelser

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

4. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan överlägga i syfte att undanröja dubbelbeskattning i fall som inte omfattas av avtalet och kan träda i direkt förbindelse med varandra vid tillämpningen av avtalet.

#### Artikel 25

##### *Utbyte av upplysningar*

RSV behörig

1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall

myndighet

utbyta sådana upplysningar som är relevanta för att tillämpa bestämmelserna i detta avtal eller i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning beträffande 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

<sup>1</sup>Jfr LÖHS och prop. 1989/90:14 om OECD- och Europarådskonventionen; RSV:s anm.

interna lagstiftningen i denna stat och får yppas endast för personer eller myndigheter (däri inbegripet domstolar och administrativa myndigheter) som fastställer, uppbär eller indriver de skatter som omfattas av avtalet eller handlägger besvär i fråga om dessa skatter. Dessa personer eller myndigheter skall använda upplysningarna endast för sådana ändamål. De får yppa upplysningarna vid offentliga rättegångar eller i domstolsavgöranden.

Integritetsskydd

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

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

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

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

3. Om en avtalsslutande stat begär upplysningar enligt denna artikel, skall den andra avtalsslutande staten sträva efter att skaffa fram de upplysningar som framställningen avser på samma sätt som om dess egen beskattning var involverad, utan hinder av att den andra staten vid denna tidpunkt inte behöver sådana upplysningar. Om behörig myndighet i en avtalsslutande stat särskilt begär det skall den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten sträva efter att tillhandahålla

upplysningarna enligt denna artikel i önskad form, såsom skriftliga vittnesintyg och kopior av ej redigerade originalhandlingar (däri inbegripet böcker, dokument, rapporter, protokoll, räkenskaper eller skriftväxling) i samma omfattning som sådana intyg och handlingar kan erhållas enligt lagstiftning och administrativ praxis i denna andra stat beträffande dess egna skatter.

**Artikelns till-  
lämplighet**

4. Vid tillämpningen av denna artikel skall avtalet, utan hinder av bestämmelserna i artikel 2, tillämpas på:  
a) alla skatter som tas ut av Canadas regering; och  
b) alla skatter som tas ut av Sveriges regering, kommuner och landsting.

**Artikel 26**

*Diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän*

1. 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.

**Hemvistregel**

2. Utan hinder av artikel 4 skall fysisk person, som är medlem av en avtalsslutande stats diplomatiska beskickning, konsulat eller ständiga representation, vilken är belägen i den andra avtalsslutande staten eller i en tredje stat, vid tillämpningen av avtalet anses ha hemvist i den sändande staten, om han där är underkastad samma skyldigheter i fråga om skatt för hela sin inkomst som person med hemvist i denna sändande stat.

**Avtalets tillämp-  
lighet**

**3. Avtalet tillämpas inte på internationell organisation, dess organ eller tjänstemän och inte heller på person, som är medlem av en tredje stats eller grupp av staters diplomatiska beskickning, konsulat eller ständiga representation och som befinner sig i en avtalsslutande stat samt inte i någondera avtalsslutande staten är underkastad samma skyldigheter i fråga om skatt för hela sin inkomst som person med hemvist där.**

**Artikel 27**

***Övriga bestämmelser***

**Jfr 2 § lagen**

**1. Bestämmelserna i detta avtal anses inte i något avseende begränsa sådan skattenedsättning, skattelättnad, avräkning eller avdrag vid beskattning som medges**

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

**b) enligt annat avtal som en avtalsslutande stat ingår.**

**Jfr 53 § anv. p. 10  
KL**

**2. Bestämmelserna i detta avtal hindrar inte en avtalsslutande stat att beskatta belopp som inräknas i inkomsten hos en person med hemvist i denna stat på grund av innehav av andel i handelsbolag, "trust" eller kontrollerad utländsk juridisk person.**

**Avdrag för pen-  
sionspremie**

**3. Avgifter som betalats under ett år, med anledning av för-  
värvsverksamhet som utövats under året, av eller för en fysisk**

<sup>1</sup>*Se LIP; RSV:s anm.*

person som har hemvist i en avtalsslutande stat till en pensionsplan som erkänts för beskattningsändamål i den andra avtalsslutande staten skall, under en period ej överstigande sammanlagt 60 månader, vid beskattningen i den förstnämnda staten behandlas på samma sätt som avgifter vilka betalats till en pensionsplan som erkänts för beskattningsändamål i den förstnämnda staten, under förutsättning att

- villkor för avdragsrätt

a) sådan fysisk person regelbundet bidragit till en sådan pensionsplan under en period omedelbart innan han fick hemvist i den förstnämnda staten; och

- RSV behörig myndighet, se 4 § lagen

b) den behöriga myndigheten i den förstnämnda staten finner att pensionsplanen motsvarar en pensionsplan som erkänts för beskattningsändamål i denna stat.

Def. av "pensionsplan"

Vid tillämpningen av denna punkt anses uttrycket "pensionsplan" innefatta pensionsplan som inrättats inom ramen för socialförsäkringssystemet i en avtalsslutande stat.

4. Vid tillämpningen av artikel XXII (Konsultation) punkt 3 i Allmänna Tjänstehandelsavtalet, är de avtalsslutande staterna överens om att utan hinder av nämnda punkt, skall en tvist mellan staterna angående frågan huruvida en åtgärd faller under tillämpningsområdet för detta avtal eller inte och som kan hänskjutas till Tjänstehandelsrådet i enlighet med nämnda punkt, tvisten så hänskjutas endast om båda avtalsslutande staterna samtycker därtill. Frågor om tolkningen av denna punkt skall avgöras med tillämpning av artikel 24 punkt 3 eller, om sådant avgörande inte kan träffas, enligt annat förfarande som båda avtalsslutande staterna kommer överens om.

Artikel 28

*Ikraftträdande*

**1. Detta avtal skall ratificeras och ratifikationshandlingarna skall utväxlas i Ottawa så snart som möjligt.**

**Avtalet trädde i kraft 1997-12-22**

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

**a) i Canada:**

**1) beträffande skatt, som innehålls vid källan, på belopp som den 1 januari kalenderåret närmast efter det då utväxlingen av ratifikationshandlingarna äger rum eller senare betalas till eller tillgodoförs person med hemvist utanför Canada; och**

**2) beträffande annan kanadensisk skatt, i fråga om beskattningsår som börjar den 1 januari kalenderåret närmast efter det då utväxlingen av ratifikationshandlingarna äger rum eller senare; och**

**b) i Sverige, beträffande inkomst som förvärvas den 1 januari kalenderåret närmast efter det då utväxlingen av ratifikationshandlingarna äger rum eller senare.**

**3. Bestämmelserna i avtalet från den 14 oktober 1983 mellan Canada och Sverige för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och förmögenhet skall upphöra att gälla:**

**a) i Canada:**

**1) beträffande skatt, som innehålls vid källan, på belopp som den 1 januari kalenderåret närmast efter det då utväxlingen av ratifikationshandlingarna äger rum eller senare betalas till eller tillgodoförs person med hemvist utanför Canada; och**

**2) beträffande annan kanadensisk skatt, i fråga om beskattningsår som börjar den 1 januari kalenderåret närmast efter det då utväxlingen av ratifikationshandlingarna äger rum eller senare;**

**b) i Sverige:**

**1) beträffande inkomst som förvärvas den 1 januari kalenderåret närmast efter det då utväxlingen av**



ratifikationshandlingarna äger rum eller senare; och  
2) beträffande förmögenhetsskatt för vilken taxering sker andra kalenderåret närmast efter det då utväxlingen av ratifikationshandlingarna äger rum eller senare.

4. Avtalet daterat den 21 november 1929 mellan Canada och Sverige angående ömsesidigt fritagande från inkomstskatt i vissa fall av inkomster härrörande från rederirörelse skall upphöra att gälla den dag då förevarande avtal träder i kraft.

#### Artikel 29

##### *Upphörande*

Detta avtal förblir i kraft utan tidsbegränsning men envar av de avtalslutande staterna äger att – senast den 30 juni under ett kalenderår som börjar efter det år då utväxlingen av ratifikationshandlingarna ägde rum – skriftligen säga upp avtalet hos den andra avtalslutande staten. I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla:

##### a) i Canada:

1) beträffande skatt, som innehålls vid källan, på belopp som den 1 januari kalenderåret närmast efter det då uppsägning sker eller senare betalas till eller tillgodoförs person med hemvist utanför Canada; och

2) beträffande annan kanadensisk skatt, i fråga om beskattningsår som börjar den 1 januari kalenderåret närmast efter det då uppsägning sker eller senare;

b) i Sverige, beträffande inkomst som förvärvas den 1 januari kalenderåret närmast efter det då uppsägning sker eller senare.

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

Som skedde i Stockholm den 27 augusti 1996 i två exemplar på engelska, franska och svenska språken, varvid varje text äger lika vitsord.

För Sveriges regering

För Canadas regering

*Lena Hjelm-Wallén*

*Lloyd Axworthy*

## **Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada**

### **1 Ärendet och dess beredning**

## 50 *Avtalet*

Prop. 1996/97:39  
s. 43

### Historik

Nu gällande avtal med Canada för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet undertecknades den 14 oktober 1983. Canada har på senare år ändrat policy i skatteavtalsfrågor. Detta har bl.a. inneburit att Canada i nyare skatteavtal har accepterat allt lägre källskatter i förhållande till ett flertal länder.

För att bibehålla konkurrenskraften för svenska företag inleddes därför på begäran av Sverige förhandlingar om ett nytt avtal i Ottawa i början av år 1994. Ett utkast till avtal paraferades den 3 februari 1994. Det paraferade utkastet var upprättat på engelska. En svensk och en fransk text har där-  
efter färdigställts. Den engelska och den svenska texten har remitterats till *Kammarrätten i Jönköping* och *Riksskatteverket*. Remissinstanserna har uttryckt önskemål om att vissa avtalsbestämmelser förklaras närmare i propositionen.

Det nya avtalet undertecknades den 27 augusti 1996. Ett förslag till lag om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada har upprättats inom Finansdepartementet.

**Prop. 1997/98:135**  
s. 57

Ett nytt dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada undertecknades den 27 augusti 1996. Det nya avtalet ersätter ett tidigare dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada från 1983. Genom beslut den 4 december 1996 antog riksdagen en lag (1996:1511) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada (prop. 1996/97:39), bet. 1996/97:SkU10, rskr. 1996/97: 73). Lagen utfärdades den 5 december 1996 och skall enligt ikraftträdandebestämmelserna träda i kraft den dag regeringen bestämmer. Dess bestämmelser skall tillämpas beträffande skatt på inkomst som förvärvas från och med den 1 januari året efter det år lagen träder i kraft. Enligt artikel 28 i dubbelbeskattningsavtalet träder avtalet i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna. Denna utväxling ägde rum i Ottawa den 22 december 1997. Då det saknades möjlighet att före årsskiftet 1997/98 förordna om att den nya lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada skulle träda i kraft från och med årsskiftet och att lagen (1984:175) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada inte längre skulle tillämpas från denna tidpunkt samt att den äldre lagen inte kan upphävas med retroaktiv verkan, är enda möjligheten att låta de två dubbelbeskattningsavtalen tillämpas parallellt under en övergångsperiod.

**Prop. 1997/98:135**  
s. 58

Förslaget innebär således att det nya avtalet skall tillämpas från och med den 1 januari 1998, alltså med viss retroaktiv verkan, men att det gamla avtalet, för de fall att det är mer förmånligt, får tillämpas på inkomst som förvärvas till och med den 30 juni 1998. Såvitt avser förmögenhetsskatt, som behandlas i 1983 års avtal men inte i 1996 års avtal, innebär den uppkomna situationen ingen komplikation eftersom 1983 års avtal inte längre skall tillämpas på förmögenhetstillgångar som innehas den 31 december 1998 eller senare.

*Lagrådet*

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. Regeringen anser på grund härav och på grund av förslaget beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse. Lagrådets yttrande har därför inte inhämtats.

## 2 Lagförslaget

Lagförslaget består dels av paragraferna 1–4, dels av en bilaga som innehåller den överenskomna avtalstexten på svenska och engelska språken. Avtalet består förutom av dessa två texter också av en fransk text. Erfarenheten visar att ett avtal som publiceras i Svensk författningssamling i flera texter kan bli svåröverskådligt. Endast den svenska och engelska texten har därför i detta fall bilagts lagförslaget. Den franska texten kommer att publiceras i Sveriges internationella överenskommelser (SÖ).

**Lagen**

I förslaget till lag föreskrivs att avtalet skall gälla som lag här i landet (1 §). Vidare regleras där frågan om hur avtalets beskattningsregler skall tillämpas i förhållande till annan skattelag (2 §). Bestämmelsen innebär att beskattning inte kan ske på grund av avtalets regler. Endast om det i annan skattelag såsom kommunalskattelagen (1928:370), KL, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, etc. föreskrivs en skattskyldighet kan beskattning komma i fråga.

**Ej progressions-  
uppräknig**

I fråga om inkomst som skall undantas från svensk skatt har Sverige enligt en progressionsregel i avtalet (art. 22 punkt 2 b) rätt att höja skatteuttaget på den skattskyldiges övriga

**Prop. 1996/97:39**  
s. 44

inkomster. Av flera skäl, bl.a. förenkling av regelsystemet och minskad arbetsbörda för skattemyndigheterna, avstår emellertid Sverige regelmässigt från att utnyttja denna möjlighet. Ytterligare ett skäl är att det bortfall av skatt som blir följden av en utebliven progressionsuppräknings är försumbar ur statsfinansiell synpunkt. Dessa skäl motiverar ett avstående av progressionsuppräknings även i förhållande till Canada. I 3 § föreskrivs därför att inkomst som enligt avtalet är undantagen från beskattning i Sverige inte skall tas med vid taxeringen i Sverige, dvs. någon progressionsuppräknings skall inte ske.

**RSV behörig myndighet i ärenden rörande art. 27 p. 3**

Slutligen föreskrivs i 4 § i förslaget att Riksskatteverket skall vara behörig myndighet på svensk sida när det gäller att avgöra om avgift som betalas till pensionsplan i Canada i vissa fall skall behandlas på samma sätt som avgift till en svensk motsvarighet.

**Avtalets ikraftträdande**

Enligt art. 28 i avtalet skall detta ratificeras och ratifikationshandlingarna utväxlas i Ottawa så snart som möjligt. Avtalet träder i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna. Det är således inte nu möjligt att 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 (*se SFS 1998:259 och prop. 1997/98:135; RSV:s anm.*).

### **3 Översiktligt om inkomstskattesystemet i Canada**

#### **3.1 Bolagsbeskattningen**

##### **3.1.1 Allmänt**

## 54 Avtalet

### Hemmahörande bolag

Bolag som är hemmahörande ("resident") i Canada beskattas där för i princip all inkomst oavsett varifrån den härrör. Den federala bolagsskatten är 38 % (skattesatsen reduceras i vissa fall beroende på bolagets verksamhet). Från den federala bolagsskatten medges skattereduktion med 10 % för erlagd delstatsskatt. På detta netto (28 %) utgår en federal tilläggs-skatt på 4 %, dvs. 1,12 %. Den högsta federala bolagsskattesatsen är således 29,12 %. Då de delstatliga bolagsskatterna ligger i intervallet 14–17 % innebär det att den sammanlagda bolagsskatten uppgår till ca 45 %. För mindre företag gäller särskilda regler.

### Icke hemmahörande bolag

Bolag som inte är hemmahörande ("non-resident") i Canada beskattas i allmänhet på samma sätt som där hemmahörande bolag, men skatteuttaget sker endast på inkomst som härrör från Canada. På inkomst från filial till utländskt bolag som bedriver rörelse i Canada utgår dock, förutom den vanliga bolagsskatten, även en extra skatt på 25 % (s.k. branch profits tax). Denna skatt, vilken syftar till att likställa etablering i Canada genom filial med etablering genom dotterbolag, utgår oberoende av om vinstöverföring sker till huvudkontoret eller ej.

### Betalningar till närstående bolag

Prop. 1996/97:39  
s. 45

I Canada finns underkapitaliseringsregler som begränsar ett bolags möjligheter att göra avdrag för räntebetalningar till närstående bolag i utlandet då bolagets utomlands upplånade kapital är mer än tre gånger så stort som bolagets eget kapital. I övrigt är betalningar till närstående bolag i utlandet avdragsgilla om betalningarna är utgifter för det kanadensiska bolagets rörelse och inte överstiger vad som skulle ha betalats mellan av varandra oberoende bolag.

#### 3.1.2 Utdelning, ränta och royalty

### Källskatt

Utdelning mellan bolag i Canada är i allmänhet skattefria för det

mottagande bolaget. På utdelning, ränta och royalty som betalas till bolag som inte är hemmahörande i Canada utgår källskatt med 25 %.

### **3.1.3 Förluster**

**Carry-forward**

Avdrag för förlust under ett år medges i allmänhet mot vinster under de sju år som följer närmast efter förluståret ("carry-forward") och mot vinster under de tre åren närmast före detta år ("carry-back").

**Carry-back**

### **3.1.4 Investeringsfrämjande åtgärder**

I likhet med många andra länder har Canada lagstiftning som syftar till att främja investeringar. Genom denna lagstiftning ges viss typ av verksamhet särskilt förmånlig behandling i skattehänseende. Bestämmelserna gäller bl.a. investeringar i byggnader, maskiner och utrustning för användning inom tillverknings-, gruv-, jordbruks- och fiskeindustrin m.m. Förmånerna ges i form av skattereduktion och investeringsbidrag etc.

## **3.2 Fysiska personer**



## 56 Avtalet

Bosatta	Fysiska personer som är bosatta i Canada ("resident") är liksom bolag skattskyldiga där för all inkomst oavsett varifrån den härrör. Fysiska personer som inte är bosatta i Canada ("non-resident"), beskattas endast för inkomst som härrör från Canada. Den federala inkomstskatten på fysiska personers inkomst utgår på summan av den skattskyldiges nettoinkomster från samtliga förvärvskällor. Skatten är progressiv och ligger i intervallet 17–29 %. Varje provins tar också ut skatt på fysiska personers inkomst. I samtliga provinser utom Quebec bestäms dessa skatter till en viss procent (50–69 %) av den federala skatten.
Icke bosatta	
Skattesatser	

Någon federal förmögenhetsskatt utgår inte i Canada.

## 4 Dubbelbeskattningsavtalets innehåll

OECD:s modellavtal är förebild  
Prop. 1996/97:39  
s. 46

Avtalet är utformat i nära överensstämmelse med de bestämmelser som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderat för bilaterala dubbelbeskattningsavtal ("Model Tax Convention on Income and on Capital", 1992). De viktigaste förändringarna i förhållande till det nuvarande avtalet rör källskattesatserna på utdelning, ränta och royalty. Dessa skattesatser har sänkts kraftigt i det nya avtalet.

### 4.1 Avtalets tillämpningsområde

**Personer som omfattas**

*Art. 1* anger de personer som omfattas av avtalet. I enlighet med denna bestämmelse, som överensstämmer med motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal, skall avtalet tillämpas på personer som har hemvist i en avtalsslutande stat eller i båda avtalsslutande staterna. För att avtalet skall vara tillämpligt krävs dels att fråga är om sådan person som avses i art. 3 punkt 1c eller d, dels att denna person i enlighet med bestämmelserna i art. 4 punkt 1 har hemvist i en avtalsslutande stat. Som följd härav är avtalet i förhållande till Sverige tillämpligt endast i fråga om personer som enligt svensk intern lagstiftning är skattskyldiga här på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket inbegriper endast person som är oinskränkt skattskyldig, dvs. inte person som är skattskyldig i Sverige endast för inkomst härifrån. Den skattskyldighet som avses i avtalet är inte någon formell eller symbolisk skattskyldighet. Personen skall i princip vara skyldig att erlagga skatt enligt de reguljära inkomstskattetabeller som normalt tillämpas för personer hemmahörande i staten i fråga för de olika inkomster denne uppstår. I detta avtal har överenskommit att även staten och vissa offentliga organ skall omfattas av avtalet.

**Avtalets skattskyldighetsbegrepp**

**Skatter som omfattas**

*Art. 2* anger de skatter på vilka avtalet är tillämpligt. Det kan noteras att den svenska statliga förmögenhetsskatten inte omfattas av avtalet. Avtalet utgör således inte något hinder för att enligt svenska interna regler beskatta förmögenhet även om denna innehas av person som enligt avtalets regler har hemvist i Canada. Inte heller den statliga fastighetsskatten omfattas av avtalet. Dubbelbeskattning av t.ex. privatbostad som en i Sverige bosatt person innehar i Canada kan dock undanröjas med tillämpning av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

4.2 Definitioner m.m.

**Internationell trafik**

*Art. 3* innehåller definitioner av vissa uttryck som förekommer i avtalet. Innehållet i artikeln överensstämmer i stort sett med innehållet i OECD:s modellavtal, dock att definitionen av "internationell trafik" (punkt 1 i) har fått en i förhållande till modellavtalet något avvikande utformning. Anledningen härtill är att hemvistet valts som kriterium vid bestämmandet av vilken stat som skall ha beskattningsrätten till inkomst av internationell trafik, se art. 8 punkt 1. ...

**RSV:s kommentar**

*I artikel 3 punkt 1 e) definieras uttrycken "företag i en avtalslutande stat" och "företag i den andra avtalslutande staten". Uttrycket "ett företag" innefattar fysisk eller juridisk person som bedriver rörelse, se t.ex. RÅ 1991 not. 228 och RÅ 1997 ref. 35. Detta innebär att om en fysisk person med hemvist i Sverige bedriver rörelse i Canada så är denna fysiska person vid tillämpningen av avtalet att anse som "ett företag i Sverige".*

**Prop. 1996/97:39  
s. 46  
s. 47  
Tolkning av  
skatteavtal**

... Definitioner förekommer även i andra artiklar t.ex. art. 10, 11 och 12, där den inkomst som behandlas i resp. artikel definieras. När det gäller tolkning av dubbelbeskattningsavtal och då bl.a. den i art. 3 punkt 2 intagna bestämmelsen hänvisas till vad som anförts därom i propositionen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (prop. 1989/90:33 s. 42 f.). Här skall endast framhållas att Wienkonventionen om traktaträtten tar sikte på att vid tvist mellan parterna om avtalets innebörd tolka parternas, dvs. staternas, avsikt med en bestämmelse i ett visst avtal och inte att reglera förhållandet mellan skattskyldiga och staten. Dubbelbeskattningsavtal skall tolkas som annan svensk lagstiftning, dvs. enligt sin ordalydelse och med stöd av offentliga förarbeten.

**RSV:s kommentar**

*Genom prop. 1995/96:121 infördes en lag (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal som skall tillämpas på inkomst som förvärvas efter utgången av 1995 och på förmögenhet som taxeras vid 1996 års taxering eller sena-*

*Avtalet 59*

*re. 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 utpekas som hemviststat och den andra oftast utpekas som källstat (situsstat). Vid fastställandet av denna fördelning av beskattningsrätten enligt avtalets olika artiklar används ett antal termer och uttryck som i flera fall definieras i avtalet för att uttryckligen användas "vid tillämpningen av detta avtal". Om dessa termer eller uttryck över huvud taget existerar i de två staternas interna lagstiftning kan de ha en helt annan och helt olika innebörd i dessa stater.

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

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

**Prop. 1995/96:121  
s. 17; Vissa be-  
stämmelser om  
tillämpningen av  
dubbelbeskatt-  
ningsavtal**

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

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

...

Prop. 1995/96:121  
s. 18; Vissa be-  
stämmelser om  
tillämpningen ...

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 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.



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

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

*Exempel 2.* En fysisk person som inte är bosatt i Sverige enligt reglerna i KL och SIL men som enligt lagstiftningen i en stat med vilken Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal är bosatt där, uppbär sådan utdelning på andel i svensk värdepappersfond som avses i 1 § kupongskattelagen (1970:624). Han är således inskränkt skattskyldig i Sverige och oinskränkt skattskyldig i den andra avtalsslutande staten. Vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet har han då naturligtvis hemvist i denna andra stat. Vid tillämpningen av avtalet antas emellertid utdelningen från värdepappersfonden vara ränta och inte 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. 1996/97:39  
s. 47  
Hemvist**

*Art. 4* innehåller regler som avser att fastställa var en person skall anses ha hemvist vid tillämpningen av avtalet. Det bör observeras att hemvistreglerna i art. 4 inte har betydelse för var en person skall anses bosatt enligt interna skatteförfattningar utan såsom framgår av avtalstexten regleras endast frågan om hemvist vid tillämpning av avtalet. Avtalets hemvistregler saknar således betydelse exempelvis då det gäller att avgöra om utdelning skall beläggas med kupongskatt eller beskattas i enlighet med bestämmelserna i SIL. När det gäller reglerna i de avtalslutande staternas interna rätt inverkar de däremot på avtalets hemvistbegrepp eftersom frågan var en fysisk eller juridisk person vid tillämpningen av avtalet skall anses ha hemvist i första hand avgörs med ledning av den interna lagstiftningen i resp. stat.

**Dubbel bosättning**

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

**Dubbel bosättning  
-juridisk person**

Fall av dubbel bosättning för juridisk person regleras i punkt 3. Bestämmelsen avviker från motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal. Vid fall av dubbel bosättning skall hemvistfrågan för juridisk person lösas genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna. I avsaknad av sådan överenskommelse skall den juridiska personen inte anses ha hemvist i någon av de avtalslutande staterna vid tillämpningen av avtalet. Bestämmelsen, vilken tillkom på initiativ av Canada, innebär således bl.a. att interna källskattesatser på utdelning, ränta och royalty kan tillämpas

på sådan person om de behöriga myndigheterna inte lyckas lösa frågan om hemvistet.

**Fast driftställe**

**Prop. 1996/97:39  
s. 48**

*Art. 5* definierar uttrycket "fast driftställe". Artikelns överensstämmer med motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. Det bör framhållas att punkt 2 endast innehåller en uppräkningslista – på intet sätt uttömmande – av exempel som vart och ett kan anses utgöra fast driftställe. Dessa exempel skall dock ses mot bakgrund av den allmänna definitionen i punkt 1. De uttryck som räknas upp i punkt 2, "plats för företagsledning", "filial", "kontor" osv. skall därför tolkas så att dessa platser för affärsverksamhet utgör fasta driftställen endast om de uppfyller villkoren i punkt 1. Bestämmelserna om "fast driftställe" i svensk lagstiftning finns i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL. För att ett företag i Kanada 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.

#### 4.3 Avtalets beskattningsregler

Reglerna om fördelning av beskattningsrätten

Art. 6–21 innehåller avtalets regler om fördelning av beskattningsrätten till olika inkomster. Avtalets uppdelning i olika typer av inkomster har endast betydelse för tillämpningen av avtalet och således inte vid bestämmandet av till vilket inkomstslag och vilken förvärvskälla inkomsten skall hänföras enligt svensk skatterätt. Vidare gäller att beskattningen i Sverige av en viss inkomst sker med utgångspunkt i svensk rätt. Har rätten att beskatta viss inkomst här inskränkts genom avtal måste denna begränsning iakttas. Vidare bör observeras att i de fall en inkomst "får beskattas" i en avtalslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6–21 innebär detta naturligtvis inte att den andra staten fråntagits rätten att beskatta inkomsten i fråga. Beskattning får ske även i den andra staten om så kan ske enligt dess interna beskattningsregler, men denna stat måste i så fall – om den är den skattskyldiges hemviststat – undanröja den dubbelbeskattning som därvid uppkommer. Hur detta genomförs regleras i art. 22.

Uttrycket "får beskattas"

Fast egendom

-byggnader

Inkomst av fast egendom får enligt *art. 6* beskattas i den stat där egendomen är belägen. Detta gäller enligt punkt 3 även vinst av sådan egendom. Förutom tillägget i punkt 3 överensstämmer artikeln med motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal, bortsett från att definitionen av uttrycket fast egendom uttryckligen omfattar även "byggnader". Bakgrunden till detta är att byggnad enligt svensk rätt i vissa fall är lös egendom. Vid tillämpningen av avtalet anses alltid byggnad som fast egendom och inkomst av sådan byggnad får beskattas här om byggnaden finns i Sverige även om inkomsttagaren har hemvist i Canada. Enligt KL beskattas inkomst som härrör från fastighet i vissa fall som inkomst av näringsverksamhet. Vid tillämpning av avtalet bestäms dock rätten att beskatta inkomst av fastighet med utgångspunkt i art. 6, dvs. den stat i vilken fastigheten är belägen får beskatta inkomsten. Detta hindrar dock inte Sverige från att beskatta inkomsten som inkomst av näringsverksamhet vid taxeringen här. Royalty från fast egendom eller för nyttjande av eller rätten att nyttja mineralfyndighet, källa eller annan naturtillgång behandlas också som inkomst av fast egendom vid tillämpningen av avtalet. Annan royalty beskattas enligt art. 12.

68 *Avtalet*

RSV:s kommentar

*Som framgår av artikel 6 punkt 1 är bestämmelserna i denna artikel endast tillämpliga då den fasta egendomen är belägen i en avtalsslutande stat och ägaren har hemvist i den andra avtalsslutande staten. Om den fasta egendomen är belägen i den stat där ägaren har hemvist eller i tredje stat är inte denna artikel utan artikel 21 (annan inkomst) tillämplig.*

-bostadsrätter

*Definitionen av uttrycket "fast egendom" i artikel 6 punkt 2 omfattar nyttjanderätt till fast egendom och således bl.a. svenska bostadsrätter. Detta innebär bl.a. att Sverige med stöd av bestämmelsen i artikel 6 punkt 3 och/eller artikel 13 punkt 1 kan beskatta realisationsvinst som uppkommer då en person med hemvist i Canada avyttrar en svensk bostadsrätt (jfr RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 1995 ref. 91).*

Prop. 1996/97:39  
s. 48  
Inkomst av rörelse

*Art. 7 innehåller regler om beskattning av rörelseinkomst. Sådan inkomst beskattas enligt huvudregeln i punkt 1 endast i den stat där företaget är hemmahörande. Om företaget bedriver rörelse från fast driftställe i den andra staten, får emellertid inkomst som är hänförlig till driftstället beskattas i denna stat.*

Prop. 1996/97:39  
s. 49

*Om ett företag hemmahörande i Canada 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 dubbelbeskattningsavtalet.*

Fördelningen av  
inkomster

*Vid bestämmandet av fördelningen av inkomster mellan fast driftställe och huvudkontor skall armslängdsprincipen användas, dvs. till det fasta driftstället skall hänföras den inkomst som detta driftställe skulle ha förvärvat om det, i stället*

för att avsluta affärer med huvudkontoret, hade avslutat affärer med ett helt fristående företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och avslutat affärer på normala marknadsmässiga villkor (punkt 2).

**Utgifter i fast driftställe**

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

**Artikelns tillämplighet**

Ingår i inkomst av rörelse inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar i detta avtal regleras beskattningsrätten till dessa inkomster i de särskilda artiklarna (punkt 6).

**RSV:s kommentar**

*Begreppet "inkomst av rörelse" i denna artikel överensstämmer inte med begreppet "inkomst av näringsverksamhet" i intern svensk rätt. Som framgår av punkt 6 är inte denna artikel tillämplig på inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar. Om t.ex. ett svenskt aktieföretag erhåller utdelning, ränta eller royalty från Canada är artiklarna 10-12 tillämpliga på dessa inkomster. Vid beskattningen enligt KL och SIL utgör dock dessa inkomster inkomst av näringsverksamhet.*

70 *Avtalet*

Prop. 1996/97:39  
s. 49  
Sjö- och luftfart

*Art. 8* behandlar beskattning av inkomst av rörelse i form av *sjöfart och luftfart* i internationell trafik. Sådana inkomster beskattas enligt punkt 1 endast i den stat där det företag som bedriver verksamheten har hemvist, såvida inte skeppet eller luftfartyget under ett beskattningsår används i väsentlig omfattning för trafik i den andra staten (punkt 2). I sådant fall får inkomsten även beskattas i sistnämnda stat.

-inom en av  
staterna

Enligt OECD:s modellavtal skall beskattning ske endast i den stat där sjö- eller luftfartsföretaget har sin verkliga ledning. Detta gäller även i fall då användningen av skepp eller luftfartyg mellan platser i den andra avtalsslutande staten är ganska omfattande under förutsättning naturligtvis att användningen inte uteslutande äger rum i den andra staten. En sådan ordning är emellertid oacceptabel för Canada. Som källstat vill Canada förbehålla sig rätten att beskatta transporter mellan kanadensiska orter i vart fall då sådana transporter sker i mer betydande omfattning. De avtalsslutande staterna har därför kommit överens om att beskattning i källstaten får ske om användningen av ett skepp eller luftfartyg i väsentlig omfattning äger rum i den staten. Frågan om användningen varit i "väsentlig omfattning" eller inte måste i första hand prövas i källstaten. Om oenighet mellan skattemyndighet och skattskyldig föreligger i denna fråga kan avgörande endast ske genom de behöriga myndigheterna enligt bestämmelserna i art. 24.

-SAS

De särskilda reglerna för SAS i punkt 3 innebär att avtalet endast reglerar beskattningen av den del av SAS inkomst som är hänförlig till den svenske delägaren.

-uthyrning	Inkomst av uthyrning av bemannade skepp och luftfartyg som används i internationell trafik omfattas också av denna artikel (jfr punkt 5 av anvisningarna till art. 8 i OECD:s modellavtal). Bestämmelserna i denna artikel omfattar enligt punkt 5 även inkomst av uthyrning av obemannade skepp och luftfartyg, inkomst som förvärfvas genom uthyrning av containrar och därtill hörande utrustning samt överlåtelse av skepp, luftfartyg, containrar och därtill hörande utrustning (jfr artikel 13 punkt 3; RSV:s anm.).
-överlåtelse	
Obehörig vinst- överföring Prop. 1996/97:39 s. 50	Art. 9 innehåller sedvanliga regler om omräkning av inkomst vid <i>obehörig vinstöverföring</i> mellan företag med intressegemenskap. De i punkt 1 angivna reglerna innebär givetvis inte någon begränsning av en avtalslutande stats rätt att enligt intern lagstiftning vidta omräkning av ett företags resultat utan anger endast i vilka fall den i punkt 2 angivna justeringen är avsedd att göras. På initiativ av Canada har en ytterligare mening lagts till i punkt 2 som begränsar tidpunkten för ett företags rätt att påkalla justering av inkomsten till de tidsfrister som finns angivna i den interna lagstiftningen i den stat som ombeds göra justeringen (jfr punkt 10 i kommentaren till art. 9 i OECD:s modellavtal).
Utdelning	Art. 10 behandlar beskattningen av <i>utdelningsinkomster</i> . ...
RSV:s kommentar	<i>Bestämmelserna i denna artikel är inte tillämpliga på utdelning från bolag med hemvist i tredje stat eller då det utdelande bolaget och mottagaren av utdelningen har hemvist i samma stat. I sådana fall tillämpas i stället bestämmelserna i artikel 21 (annan inkomst).</i>



Prop. 1996/97:39  
s. 50  
Definitionen

... Definitionen av uttrycket "utdelning", som återfinns i punkt 3, överensstämmer i huvudsak med den i OECD:s modellavtal. Definitionen gäller som brukligt endast vid tillämpning av art. 10. Om uttrycket förekommer i andra artiklar kan det ha en annan betydelse. För att utdelning från bolag i Canada skall vara skattefri för ett svenskt bolag enligt artikel 22 punkt 2 c, krävs att fråga är om utdelning enligt svensk skattelagstiftning. Art. 10 eller motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal kan således inte användas för att avgöra innebörden av uttrycket i andra sammanhang. Anledningen till att uttrycket definierats i art. 10 är att de betalningar beträffande vilka rätt föreligger att ta ut en källskatt enligt de i artikeln angivna skattesatserna måste kunna avgränsas från andra betalningar. Samma princip gäller även för ränta och royalty (se art. 11 och 12).

Beskattningen  
i källstaten

Enligt punkt 2 får utdelning från bolag med hemvist i en avtalslutande stat beskattas även i den stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist (källstaten). Skatten får dock inte överstiga 5 % av utdelningens bruttobelopp om utdelningens mottagare är ett bolag som direkt kontrollerar minst 10 % av det utbetalande bolagets röstvärde eller direkt innehar minst 25 % av dess kapital. Om ägarförhållandena är de samma men utdelningen betalas av ett utlandsägt investmentbolag med hemvist i Canada till person med hemvist i Sverige är motsvarande skattesats högst 10 %. I övriga fall får skatten inte överstiga 15 % av utdelningens bruttobelopp. För svenska bolag med dotterbolag utomlands är bestämmelserna om begränsning av källstatens rätt att ta ut källskatt på utdelning en av de mest centrala bestämmelserna i svenska dubbelbeskattningsavtal. Eftersom Sverige normalt undantar utdelning från utländska dotterbolag som betalas till svenska moderbolag från skatt minskar varje procent i källskatt direkt nettoavkastningen på investeringen utomlands.

Uttrycket "mottagaren har rätt till ..."

De nu redovisade begränsningarna i källstatens beskattningsrätt gäller endast då "mottagaren har rätt till utdelningen". Av detta villkor, vilket även uppställs i fråga om ränta (art. 11 punkt 2) och royalty (art. 12 punkt 2), följer att

den angivna begränsningen av skatten i källstaten inte gäller när en mellanhand, exempelvis en representant eller en ställföreträdare, sätts in mellan inkomsttagaren och utbetalaren. Villkoret avser att förhindra att skattelättnad ges när den som har rätt till utdelningen inte har hemvist i den andra avtalslutande staten.

I vissa fall skall rätten att beskatta utdelning fördelas med tillämpning av avtalets regler för beskattning av inkomst av rörelse (art. 7) eller av självständig yrkesutövning (art. 14). Dessa fall anges i punkt 4.

**Prop. 1996/97:39  
s. 51**

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

**Branch profits tax**

Bestämmelserna i punkt 6 innebär att källstaten har rätt att, när det gäller fasta driftställen med inkomster över ett visst fribelopp samt efter vissa avdrag, utöver bolagsskatten ta ut en extra skatt på högst 5 % av den inkomst som hänförs till det fasta driftstället.

**Fastighetsbolag**

Den i punkt 6 angivna skatten får, enligt punkt 7, i vissa fall även tas ut på inkomster från ett fastighetsbolags försäljning av fast egendom i en avtalslutande stat oavsett om bolaget har ett fast driftställe i denna stat eller inte.

**Organisationer**

Enligt punkt 8 undantas utdelning som betalas till vissa organisationer från bestämmelserna i punkt 2.

**Ränta** *Art. 11* behandlar *ränta*. Enligt punkt 1 får ränta beskattas i den stat där mottagaren har hemvist. ...

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

**Prop. 1996/97:39** ... Vad som i denna artikel menas med ränta framgår av punkt 5 (jfr vad som angetts beträffande utdelning under art. 10). Även källstaten får enligt punkt 2 beskatta räntan, men skatten får i sådant fall inte överstiga 10 % av räntans bruttobelopp. I de fall som avses i punkterna 3 och 4 beskattas emellertid ränta endast i den stat där mottagaren har hemvist.

Intern svensk rätt	<p>Bestämmelsen i punkt 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. I sådant fall skall beskattningsrätten till räntan i stället fördelas med tillämpning av art. 7 resp. art. 14 som behandlar inkomst av rörelse resp. självständig yrkesutövning. Enligt svensk intern skattelagstiftning utgör såväl inkomst av rörelse som inkomst av självständig yrkesutövning i allmänhet inkomst av näringsverksamhet. Den här beskrivna beskattningsrätten för källstaten kan bli tillämplig i Sverige – i de fall bosättning i Sverige enligt interna beskattningsregler inte föreligger – endast om räntan skall hänföras till intäkt av näringsverksamhet. Dessutom fordras att fast driftställe föreligger enligt intern svensk rätt eller att inkomsten hänför sig till här belägen fastighet (53 § 1 mom. a KL och 6 § 1 mom. SIL).</p>
Royalty	<p><i>Royalty</i> som avses i art. 12 punkt 4 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. Punkt 2 ger källstaten rätt att ta ut skatt på vissa royaltybetalningar men denna skatt får inte överstiga 10 % av royaltyns bruttobelopp. Royaltybetalningar som avses i punkt 3, bl.a. ersättning för nyttjandet av patent och annan industriell royalty, beskattas endast i mottagarens hemviststat. Definitionen av uttrycket "royalty" (jfr vad som angetts beträffande utdelning under art. 10, samma princip gäller också för royalty) omfattar till skillnad från OECD:s modellavtal ersättning för rätten att nyttja industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning.</p>
Leasingavgifter omfattas	

Prop. 1996/97:39  
s. 52

Från de redovisade bestämmelserna i punkterna 2 och 3 görs i punkt 5 undantag för sådana fall då den rättighet eller egendom för vilken royaltyn betalas, har verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning som den som har rätt till royaltyn har i den andra avtalsslutande staten. I sådant fall fördelas beskattningsrätten till royaltyn mellan staterna med tillämpning av bestämmelserna i art. 7 resp. art. 14 som behandlar inkomst av rörelse resp. självständig yrkesutövning.

Realisationsvinst

*Art. 13* behandlar beskattning av *realisationsvinst*. Bestämmelserna i punkt 1 om vinst vid överlåtelse av fast egendom samt punkt 3 om vinst vid överlåtelse av skepp eller luftfartyg har samma sakliga innebörd som motsvarande bestämmelser i art. 6 punkt 3 resp. art. 8 punkt 5 b) 3). Bestämmelserna innebär att ifrågasvarande inkomst får beskattas i källstaten. Genom en särskild bestämmelse i punkt 4 likställs vinst genom försäljning av aktier eller andelar i bolag, vars tillgångar huvudsakligen består av fast egendom, med vinst genom överlåtelse av fast egendom.

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 således (med stöd av artikel 13 punkt 1 eller artikel 6 punkt 3) beskatta realisationsvinst som uppkommer då en person med hemvist i Canada avyttrar en svensk bostadsrätt (jfr RÅ 1989 ref. 37 och RÅ 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 Canada vid betalningstillfället hindrar inte avtalet att vinsten beskattas i Sverige.*

Prop. 1996/97:39  
s. 52  
-utflyttning

I punkt 6 återfinns en bestämmelse som möjliggör för Sverige att beskatta fysisk person med hemvist i Canada för realisationsvinster under sex år efter det att personen i fråga upphört att ha hemvist i Sverige.

Fritt yrke

Enligt *art. 14* beskattas inkomst som fysisk person förvärvar av *fritt yrke* eller annan självständig verksamhet i regel endast där yrkesutövaren har hemvist. Utövas verksamheten från en stadigvarande anordning i den andra staten som regelmässigt står till hans förfogande får dock inkomsten beskattas även i verksamhetsstaten. Den del av inkomsten som i sådana fall får beskattas i verksamhetsstaten är dock begränsad till vad som är hänförligt till den stadigvarande anordningen där.

Uttrycket "fritt yrke"

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

Enskild tjänst

*Art. 15* behandlar beskattning av *enskild tjänst*. Punkt 1 innehåller en huvudregel att sådan inkomst endast beskattas i inkomsttagarens hemviststat. Detta gäller alltid då arbetet utförts i hemviststaten eller i en tredje stat. Enligt bestämmelsen får emellertid inkomsten beskattas i verksamhetsstaten om arbetet utförts där. 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. Dessa bestämmelser överensstämmer helt med OECD:s modellavtal. ...

**RSV:s kommentar  
-183-dagarsregeln**

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

**Prop. 1996/97:39  
s. 52  
SAS-anställda**

*... I punkt 3 har intagits särskilda regler om beskattning av arbete ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik. Denna punkt innehåller också regler för anställda hos SAS. Beskattning av SAS-anställda med hemvist i Sverige som arbetar ombord på luftfartyg som används av SAS i internationell trafik sker enligt avtalet endast i Sverige.*

**Styrelsearvoden**

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

**RSV:s kommentar**

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

**Prop. 1996/97:39  
s. 52  
Artister och  
idrottsmän**

Beskattning av *inkomst som artister och idrottsmän* uppbär genom sin personliga verksamhet regleras i *art. 17*. Artikeln överensstämmer i sak med motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal. Sådan inkomst får beskattas i den stat där verksamheten utövas (punkt 1). Detta gäller oavsett om inkomsten förvärvas under utövande av fritt yrke eller enskild tjänst. Enligt punkt 2 får inkomsten beskattas i den stat där artisten eller idrottsutövaren bedriver verksamheten, även om ersättningen betalas till en annan person (t.ex. arbetsgivare hos vilken artisten eller idrottsutövaren är anställd) än artisten eller idrottsutövaren själv, såvida det inte, enligt punkt 3, kan fastställas att varken artisten, idrottsmannen eller honom närstående person direkt eller indirekt deltar i kontrollen av eller har del i den vinst som förvärvas av personen i fråga.

**Prop. 1996/97:39  
s. 53**

**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 Gävle, Särskilda skattekontoret, 771 83 Ludvika.*



Prop. 1996/97:39  
s. 53

Pension, livränta  
och socialförsäkringsersättning

Underhållsbidrag

*Art. 18* behandlar beskattning av *pension, livränta* samt *utbetalningar enligt socialförsäkringslagstiftningen*. Sådana ersättningar får beskattas i källstaten. Med pension avses här såväl pension på grund av privat tjänst som på grund av offentlig tjänst. I punkt 3, som tillkom på initiativ av Canada, regleras särskilt vissa speciella typer av betalningar. Enligt 3 a) skall krigspensioner och vissa andra ersättningar till krigsveteraner som utbetalas till person med hemvist i den andra staten vara undantagna från beskattning i hemviststaten om de hade varit undantagna från beskattning om de hade mottagits av person med hemvist i utbetalarstaten. Av punkt 3 b) framgår att underhållsbidrag och andra liknande belopp beskattas endast i mottagarens hemviststat. Beloppet som beskattas skall dock inte överstiga det belopp som skulle ha varit skattepliktigt i utbetalarstaten om mottagaren haft hemvist där. Eftersom avdragsrätt för utbetalaren såväl i Canada som i Sverige i princip är förenad med skatteplikt för mottagaren, har denna metod valts för att förhindra att mottagare av sådan betalning blir beskattad för denna i det fall utbetalaren inte har rätt till avdrag.

Offentlig tjänst

Inkomst av *offentlig tjänst* – med undantag för pension – beskattas enligt *art. 19* i regel endast i den stat som betalar ut inkomsten i fråga (punkt 1 a). Under vissa i punkt 1 b angivna förutsättningar beskattas emellertid sådan ersättning endast i inkomsttagarens hemviststat. Utgår ersättning på grund av arbete som utförts i samband med rörelse som bedrivs av en stat, kommun e.d. gäller de ovan redovisade bestämmelserna i art. 15 och 16. Motsvarande bestämmelser finns i OECD:s modellavtal.

Studeranden och  
praktikanter

*Art. 20* innehåller regler för *studerande, hantverks- eller affärspraktikanter* och överensstämmen i sak med OECD:s modellavtal. Studerande från en av de avtalsslutande staterna som vistas i den andra avtalsslutande staten för studier beskattas inte i denna stat för uppburen studierelaterad ersättning om denna härrör från källa utanför denna stat.

**Annan inkomst**

**Prop. 1996/97:39  
s. 54**

Inkomst som inte behandlas särskilt i art. 6–20 beskattas enligt *art. 21 (annan inkomst)* som huvudregel endast i inkomsttagarens hemviststat. Om emellertid inkomsten härrör från den andra staten, får inkomsten beskattas även där (punkt 2). I fråga om i Sverige skattepliktig inkomst från dödsbo eller "trust" med hemvist i Canada, med undantag för "truster" i fall då avdrag medgivits för bidragen, får skatten i Canada inte överstiga 15 % av inkomstens bruttobelopp. I denna del avviker artikeln från OECD:s modellavtal, som föreskriver att beskattning får ske endast i mottagarens hemviststat. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte då inkomsten är hänförlig till fast driftställe eller stadigvarande anordning i den andra staten (punkt 3). I detta fall får jämväl denna andra stat beskatta inkomsten. Artikelns tillämpningsområde är inte begränsat till inkomst som härrör från en avtalslutande stat, utan avser också inkomst från tredje stat. Detta innebär bl.a. att den kommer till användning vid konkurrens mellan flera olika dubbelbeskattningsavtal, se vidare kommentaren till art. 21 i OECD:s modellavtal. Observera att artikeln omfattar även inkomster av de slag som tidigare nämnts i andra artiklar t.ex. ränta (art. 11) och royalty (art. 12) i fall då inkomsten härrör från en tredje stat eller härrör från den stat i vilken den skattskyldige har hemvist.

#### **4.4 Metoder för undanröjande av dubbelbeskattning**

##### **4.4.1 Allmänt**

**Metodartikeln**

Bestämmelserna om undanröjande av dubbelbeskattning finns i *art. 22*. Sverige tillämpar enligt punkt 2 a avräkning av skatt ("credit of tax") som huvudmetod för att undvika dubbelbeskattning. Detsamma gäller för Canada (punkt 1).

## 82 *Avtalet*

### **Avräknings- metoden**

Innebörden av avräkningsmetoden är att en person med hemvist i en av de avtalslutande staterna taxeras där även för sådan inkomst som enligt avtalet får beskattas i den andra staten. Den uträknade skatten minskas därefter i princip med den skatt som enligt avtalet har tagits ut i den andra staten. Vid avräkning av skatt på inkomst i Sverige tillämpas bestämmelserna i lagen om avräkning av utländsk skatt. Därvid beräknas svensk inkomstskatt på inkomsten på vanligt sätt.

#### **4.4.2 Skattefrihet för utdelning från bolag i Canada till svenskt bolag**

Punkt 2 c innehåller en bestämmelse om skattefrihet för utdelning från bolag i Canada till svenskt bolag. Bestämmelsen hänvisar till de interna svenska reglerna om skattefrihet för utdelning från utländska dotter- och intressebolag i 7 § 8 mom. SIL.

#### **4.5 Särskilda bestämmelser**

Förbud mot  
diskriminering

Uttrycket "under  
samma förhållan-  
den"

Prop. 1996/97:39  
s. 55

I art. 23 återfinns bestämmelser om förbud i vissa fall mot *diskriminering* vid beskattningen. I punkt 1 slås fast att medborgare i en avtalsslutande stat inte i den andra avtalsslutande staten skall bli mindre fördelaktigt behandlad än vad en medborgare i denna andra stat blir behandlad under samma förhållanden. När det gäller uttrycket "under samma förhållanden" har detta en central betydelse och avser skattskyldig som vid tillämpningen av allmänna lagar och föreskrifter på skatteområdet både rättsligt och faktiskt befinner sig i en i huvudsak likartad situation som den person som är medborgare i den andra staten. Om således en utländsk medborgare hävdar att han i enlighet med bestämmelserna i denna punkt diskrimineras skall bedömningen av om så är fallet grunda sig på en jämförelse mellan hur en svensk medborgare skulle ha behandlats under i övrigt lika förhållanden. Endast om en svensk medborgare vid denna jämförelse skulle ha getts en fördelaktigare skattemässig behandling än den utländske medborgaren kan diskriminering föreligga enligt punkt 1 (se t.ex. RÅ 1988 ref. 154). Av detta följer t.ex. att om en avtalsslutande stat gör åtskillnad mellan sina egna medborgare beroende på om de i skattehänseende är att betrakta som bosatta i landet eller inte, är denna stat inte skyldig att behandla medborgare i den andra staten, vilka skattemässigt inte är att betrakta som bosatta i landet, på samma sätt som sina egna medborgare som är skattemässigt bosatta i landet, utan endast förpliktad att ge dem samma behandling som i landet icke bosatta egna medborgare.

Fast driftställe

Branch profits tax

Bestämmelserna i punkt 2 tar inte sikte på diskriminering på grund av medborgarskap utan diskriminerande behandling av fast driftställe som innehas av ett företag i den andra avtalsslutande staten. En situation där detta diskrimineringsförbud vanligtvis är tillämpligt är när en stat beskattar överföring av vinstmedel från en filial till bolagets hemviststat men inte beskattar motsvarande överföring från filial till huvudkontor som sker inom den egna staten ( s.k. branch profits tax). Då Canada alltid vill förbehålla sig rätten att ta ut en sådan "branch profits tax" med samma procentsats som föreskrivs i art. 10 punkt 2 för utdelning som betalas från dotterbolag till moderbolag, har i avtalet intagits en särskild bestämmelse om detta i art. 10 punkt 6. Övrig diskriminering av fasta driftställen är förbjuden enligt sedvanliga regler.

Kanadensiskt ägande av svenskt företag (och omvänt)

Punkt 6 förbjuder en avtalsslutande stat att ge företag mindre förmånlig behandling på grund av att dess kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras – direkt eller indirekt – av person med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Viktigt att observera såvitt avser denna bestämmelse är att den endast avser beskattningen av företaget som sådant och således inte omfattar beskattningen av de personer som äger eller kontrollerar företagets kapital. Bestämmelsens syfte är att tillförsäkra skattskyldiga med hemvist i samma stat lika behandling.

Utbyte av upplysningar

Förfarandet vid *ömsesidig överenskommelse* regleras i art. 24 och bestämmelserna om *utbyte av upplysningar* finns i art. 25. Genom bestämmelsen i art. 25 punkt 4 har, i förhållande till OECD:s modellavtal, artikelns tillämpningsområde utvidgats till att omfatta alla skatter som tas ut av stat, kommuner eller landsting. Detta innebär att bestämmelserna i denna artikel kan åberopas beträffande arvs- och gåvoskatt, mervärdesskatt etc.

RSV:s kommentar

*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. 1996/97:39  
s. 55

I *art. 26* finns vissa föreskrifter beträffande *diplomatiska företrädare och konsulära tjänstemän*.

CFC-lagstiftning

Avgifter till  
pensionsplan

Prop. 1996/97:39  
s. 56

Enligt *art. 27 punkt 1* begränsar inte avtalet de lättnader vid beskattningen som medges enligt lagstiftningen i en avtalsslutande stat eller enligt annat avtal som en stat har ingått. Bestämmelserna i punkt 2, som tar sikte på s.k. CFC-lagstiftning (se punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL), har ingen självständig betydelse utan innebär endast ett förtydligande. Av punkt 3 framgår att betalningar till en pensionsplan som en fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat erlägger i den andra staten, under vissa förutsättningar och under viss tid skall behandlas på samma sätt i skattehänseende i hemviststaten som betalningar till en pensionsplan i denna stat. Bestämmelsen tillkom för att underlätta pensionssparande för personer som tillfälligt tar anställning i den andra avtalsslutande staten.

#### 4.6 Slutbestämmelser

Ikraftträdande och  
upphörande

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

Avtalet skall enligt *art. 28* ratificeras och träda i kraft med utväxlingen av ratifikationshandlingarna. Det skall i Sverige tillämpas på inkomst som förvärvas den 1 januari året närmast efter det år då utväxlingen av ratifikationshandlingarna äger rum eller senare.