Beskattning i Sverige av löner och arvoden samt pensioner

Särskilt med beaktande av bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen.

Av jur. dr K. G. A. Sandström.

Inledning.

Sverige har ingått fullständiga dubbelbeskattningsavtal med följande stater: Amerikas Förenta stater, Belgien, Belgiska Congo och Ruanda-Urundi, Canada, Ceylon, Danmark, Egypten, Finland, Frankrike, Indien, Italien, Japan, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Pakistan, Schweiz, Storbritannien, Sydafrikanska Unionen, Ungern, Västtyskland och Österrike.

De flesta avtal äro tillämpliga å personer, som äro bosatta i Sverige eller i den andra avtalsslutande staten; personernas nationalitet är utan betydelse. Från denna allmänna regel finnas dock vissa undantag.

a) Avtalen med *Frankrike* och *Ungern* tillämpas endast å personer, som äro medborgare i resp. stater; var personerna äro bosatta saknar här betydelse.

b) Avtalen med *Amerikas Förenta Stater* och *Schweiz* gälla ej blott personer, bosatta i Sverige eller i den andra staten, utan dessutom alla svenska och amerikanska, resp. schweiziska medborgare, likgiltigt var de äro bosatta.

De flesta avtal gälla vidare, ifråga om svenska skatter, både den statliga inkomstskatten och den kommunala inkomstskatten. Även från denna regel finnas dock undantag. Avtalen med *Canada, Japan* och *Storbritannien* gälla allenast den svenska statliga inkomstskatten, *icke* den svenska kommunala inkomstskatten.

Det är av synnerlig vikt att ihågkomma denna begränsning av avtalens giltighet. Oberoende av avtalen skall, i förhållandet mellan Sverige samt Canada, Japan och Storbritannien, taxering till kommunal inkomstskatt äga rum i Sverige, där så kan ske enligt intern svensk skattelag. Kommunal inkomstskatt påföres dock endast å den del av lön etc. från nämnda utländska stater, som återstår efter avdrag för den utländska skatten. (Se härom Skattenytt 1958, sid. 55 o. f.)

Del I.

Beskattning av löner och arvoden

Avd. I. Inkomsttagaren är bosatt i Sverige

Kap. 1. Ersättningen uppbäres från Sverige.

§ 1. De svenska beskattningsreglerna (med bortseende från avtalens bestämmelser).

En person, som är bosatt i Sverige, är i princip skattskyldig här i riket till statlig och kommunal inkomstskatt för all sin inkomst, inkomst av tjänst däri inbegripen. Från denna allmänna regel givas dock vissa undantag såvitt inkomst av tjänst är ifråga.

Utlänning, som är bosatt i Sverige och

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

som icke ställt säkerhet för utskylder till stat och kommun under tre år, är befriad från inkomstskatt å inkomst för medverkan vid offentlig föreställning eller tillställning: i stället erlägger han en särskild s. k. bevillningsavgift. Se 54 § c) KL och 7 § b SI.

Sjöman, som är bosatt här i riket, erlägger fr. o. m. den 1 januari 1959 ej heller statlig eller kommunal inkomstskatt för sin inkomst på grund av anställning ombord å svenskt handelsfartyg med en bruttodräktighet av minst 100 registerton, därest fartyget huvudsakligen nyttjas i närfart eller fjärrfart; i stället erlägger han sjömansskatt genom avdrag å lönen. Se förordningen om sjömansskatt den 16 maj 1958.

§ 2. Bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen.

Vid en redogörelse för dessa bestämmelser måste hållas i sär sådan ersättning som den i Sverige bosatta personen uppbär i svensk offentlig tjänst, och sådan som han uppbär i enskild tjänst. I båda fallen måste vidare var för sig behandlas det fall, då arbetet, för vilket ersättningen uppbäres, utföres i Sverige, samt det fall, då detta arbete utföres utomlands.

I. Ersättning i svensk offentlig tjänst.

A. Arbetet utföres i Sverige.

Det kunde synas självklart, att inkomst av svensk offentlig tjänst, som utövas i Sverige, alltid skulle beskattas här i riket. Så är naturligtvis också regelrätt fallet. Från denna regel göres dock undantag enligt åtskilliga avtal, såvitt fråga är om professorer eller lärare från den andra avtalsslutande staten som undervisa vid universitet eller annan högre undervisningsanstalt i Sverige *under högst två år*.

Varje bestämmelse av detta slag saknas emellertid i avtalen med Amerikas Förenta Stater, Danmark, Norge, Pakistan, Schweiz, Ungern, Västtyskland och Österrike.

Däremot återfinnes en bestämmelse av i allmänhet ovan återgivna innehåll i avtalen med *Belgien, Belgiska Congo* och *Ruanda-Urundi, Canada, Ceylon, Egypten, Finland, Frankrike, Indien, Italien, Japan, Nederländerna, Nya Zeeland, Storbritannien* och *Sydafrikanska Unionen*. Avtalet med *Indien* gäller dock undervisning vid undervisningsanstalter över huvud taget, ej blott vid högre sådana. Enligt avtalen med Belgien samt Belgiska Congo och Ruanda-Urundi uppställes också såsom krav för skattefriheten att vederbörande varit bosatt i den stat, varifrån han kommer, omedelbart innan han begynner sin undervisningsverksamhet. Detta är emellertid ett krav, som gäller även för de avtal, där ej detta uttryckligen utsäges: Avtalens bestämmelser äro ju blott tillämpliga å personer, bosatta i den ena eller andra staten.

Enligt avtalen med sist angivna fjorton stater gäller alltså, att en professor eller lärare från en av dessa stater, som bosatt sig i Sverige och som här undervisar vid universitet eller annan högre undervisningsanstalt (eller, ifråga om *Indien*, vid skola eller annan undervisningsanstalt), *icke* beskattas i Sverige för den ersättning han uppbär för denna undervisning, dock endast under förutsättning, att vistelsetiden i Sverige icke överstiger två år. Var från början bestämt, att vistelsen i Sverige skall vara längre tid än två år, beskattas ersättningen omedelbart i Sverige. Var vistelsen avsedd att vara högst två år,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

men förlänges vistelsen, inträder i princip skattskyldighet även för de två första åren. (R. 1958, not. 1946.)

Det erinras om att avtalen med *Canada, Japan* och *Storbritannien* icke gälla den svenska kommunala inkomstskatten. Om alltså skattefrihet skall inträda enligt avtalen med dessa stater, gäller skattefriheten endast den svenska statliga inkomstskatten. Kommunal inkomstskatt skall däremot alltid påföras i Sverige, oberoende av avtalen, därvid dock vid taxeringen avdrag från inkomsten medgives för eventuellt erlagd utländsk skatt.

B. Arbetet utföres utomlands.

Det är alltså här fråga om en i Sverige bosatt person, som under utövning av svensk offentlig tjänst utför arbete i främmande stat. Personen ifråga får således icke hava vistats så länge utomlands, att han förlorat sitt hemvist i Sverige; för att sådan förlust skall inträda förutsättes dock i detta fall enligt punkt 1 anvisningarna till 53 § KL att personen har fast bostad å utrikes ort. I detta sammanhang behandlas icke frågan om svenska medborgare vid svensk beskickning eller lönat svenskt konsulat utomlands; dessa äro ju regelrätt bosatta utomlands, ehuru å dem tillämpas vad i skatteförfattningarna stadgas angående här i riket bosatt person, (69 § KL och 17 § SI) och fallet behandlas därför under avd. II nedan.

Då en i Sverige bosatt person utför arbete i främmande stat och härför uppbär ersättning från svenska staten eller svensk kommun (exempelvis under avtalsförhandlingar utomlands för svenska statens räkning), är han enligt intern svensk rätt skattskyldig i Sverige för denna inkomst.

Ifråga om dubbelbeskattningsavtalen gäller, att de flesta av dessa — dock ej avtalen med Danmark och Norge — särskilt reglera det fall, då den ena staten (eller en underavdelning därav) utbetalar ersättning till en person för verksamhet, som denne utövar i den andra staten. Dessa särskilda regler hava i allmänhet utformats med det fall för ögonen, att den, som uppbär ersättning från den ena staten, är bosatt i den andra staten. Reglerna äro dock så avfattade, att de synas kunna tillämpas även å nu förevarande fall, d. v. s. då den, som uppbär ersättningen, är bosatt i den stat, som utbetalar den (ehuru han utför sitt arbete i den andra staten). Visserligen kan anmärkas, att en sådan tillämpning av avtalet med Amerikas Förenta Stater kunde synas vara utesluten på grund av avfattningen av artikel X i detta avtal. De amerikanska skattemyndigheterna hava emellertid förklarat denna artikel tillämplig även å person, som tillfälligt vistas i Förenta Staterna, och ingen anledning synes förefinnas att för Sveriges del intaga annan ståndpunkt.

Nu ifrågavarande regler om beskattning av ersättningar, utbetalda av en stat (eller en underavdelning därav), utgöra ett undantag från en i flertalet avtal given allmän föreskrift rörande beskattning av inkomst av personligt arbete. Enligt denna allmänna föreskrift beskattas dylik inkomst i den stat, där arbetet utföres; dock är bosättningslandet i allmänhet behållet vid sin beskattningsrätt därest vistelsen i den främmande staten ej varar längre tid än 183 dagar under beskattningsåret, förutsatt att vistelsen äger rum på uppdrag av en i hemviststaten bosatt person. Sådant uppdrag föreligger ju städse i här förevarande fall. Undantagsbestämmelsen om rätt för bosättningsstaten att beskatta därifrån utbetald ersättning för sådant

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

arbete som utförts i den statens eller någon dess underavdelnings tjänst, är avsedd att möjliggöra för bosättningsstaten att utöva denna rätt även i fall, då den s. k. 183-dagarsregeln icke skulle leda därtill. Det är därför givet, att regeln om beskattning av inkomst av offentlig tjänst aldrig — även om dess formulering kunde synas leda därtill — kan inskränka den beskattningsrätt för hemviststaten, som följer av 183-dagarsregeln.

Ovan har anmärkts, att Sverige enligt sin interna rätt äger beskatta den inkomst, som en här bosatt person uppbär av svenska staten eller av svensk kommun för arbete, som han utför i främmande stat.

Enligt vissa avtal bibehåller Sverige denna beskattningsrätt oinskränkt och oberoende av huru länge vistelsen i den främmande staten varar och detta vare sig ersättningen utbetalas av staten eller av en kommun. Så är fallet enligt avtalen med *Amerikas Förenta Stater, Finland, Frankrike, Schweiz* och *Ungern* (enär inkomsttagaren är bosatt i Sverige).

Enahanda är förhållandet enligt 1959 års avtal med *Västtyskland,* dock att ett undantag gjorts ifråga om ersättning för tjänster i samband med rörelse, som svenska staten eller svensk kommun utövat i förvärvssyfte. I sistnämnda fall äger Sverige beskatta inkomsten allenast om vistelsen i Västtyskland ej överstigit 183 dagar under beskattningsåret. Huvudregeln — oinskränkt beskattningsrätt i Sverige — gäller dock ifråga om ersättningar, utbetalda av postverket, televerket, statens järnvägar och Sveriges riksbank.

Även enligt avtalen med *Ceylon, Nya Zeeland* och *Sydafrikanska Unionen* är Sverige behållet vid sin beskattningsrätt men endast då fråga är om ersättning, utbetald av svenska staten. Från denna regel göres dessutom undantag, när ersättningen utbetalas för tjänster i samband med rörelse, som svenska staten utövat i förvärvssyfte. Har ersättningen utbetalats av svensk kommun eller visserligen av svenska staten men för sådana tjänster, som nyss sagts, äger Sverige beskatta ersättningen allenast om personens vistelse i den andra staten ej varat längre än 183 dagar under beskattningsåret.

Avtalen med övriga, nedan angivna stater leda till olika regler, beroende på längden av den tid, varunder personen vistats i den främmande staten:

1) Vistelsetiden har *icke* överstigit 183 dagar under beskattningsåret.

I detta fall äger Sverige alltid beskatta inkomsten ifråga.

2) Vistelsetiden har överstigit 183 dagar under beskattningsåret:

a) Sverige *förlorar* sin rätt att beskatta inkomsten, såvitt fråga är om avtalen med *Danmark* (dock behåller Sverige beskattningsrätten om inkomsten icke beskattas, vare sig statligt eller kommunalt, i Danmark) och *Norge* samt likaledes enligt avtalen med övriga nedan nämnda stater, därest fråga är om ersättning för tjänster i samband med rörelse som svenska staten utövat i förvärvssyfte; enligt avtalen med *Belgien* samt *Belgiska Congo* och *Ruanda-Urundi* förloras beskattningsrätten även om tjänsterna hava samband med rörelse, som svensk kommun utövar i förvärvssyfte. Enligt avtalet med *Indien* gäller dock att såsom rörelse av angivet slag anses icke den verksamhet som bedrives av Sveriges riksbank, statens järnvägar, postverket och televerket.

b) Sverige *behåller* sin rätt att beskatta inkomsten (såvitt ej är fråga om inkomst av sådan tjänst, som angivits under a),

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

allenast under nedan angiven förutsättning.

Därest personen ifråga är svensk medborgare. Så gäller enligt avtalen med *Belgien, Belgiska Congo* och *Ruanda-Urundi, Canada, Japan, Nederländerna* och *Pakistan*. — Avtalen med Canada och Japan avse dock blott sådan ersättning, som utbetalas av svenska staten. Utbetalas ersättningen av svensk kommun, får ersättningen beskattas i Sverige allenast om personens vistelse i Canada eller Japan ej varat längre än 183 dagar under beskattningsåret.

Därest personen ifråga icke är medborgare i den stat, varest arbetet utföres. Så gäller enligt avtalen med *Indien, Italien* och *Österrike*. Sverige behåller alltså sin beskattningsrätt även om personen ej besitter svensk medborgarrätt, allenast han icke är medborgare i Indien, resp. Italien eller Österrike.

Därest personen icke är medborgare i den stat, varest arbetet utföres, eller väl är medborgare i denna stat men därjämte svensk medborgare. Så gäller enligt avtalen med *Egypten* och *Storbritannien*. Dessa båda avtal avse dock blott sådan ersättning, som utbetalats av svenska staten. Utbetalas ersättningen av svensk kommun, får ersättningen beskattas i Sverige allenast om personens vistelse i Egypten eller Storbritannien ej varat längre än 183 dagar under beskattningsåret.

Det erinras om att avtalen med *Canada, Japan* och *Storbritannien* icke gälla den svenska kommunala inkomstskatten. Om alltså skattefrihet skall inträda i Sverige enligt avtalen med dessa stater, gäller skattefriheten endast den svenska statliga inkomstskatten. Kommunal inkomstskatt skall däremot alltid påföras i Sverige, oberoende av avtalen, därvid dock vid taxeringen avdrag från inkomsten medgives för erlagd utländsk skatt.

II. Ersättning i enskild tjänst.

A. Arbetet utföres i Sverige.

Även i detta fall kunde synas självklart, att rätten att beskatta inkomsten ifråga städse skulle tillkomma Sverige: Det är ju dock fråga om inkomst, som en i Sverige bosatt person uppbär från Sverige för arbete, som han har utfört här i riket i enskild tjänst. En viss skattebefrielse har ändock medgivits enligt vissa avtal såvitt fråga är om studerande från främmande stater, som äro bosatta i Sverige och som uppbära inkomst på grund av anställning här i riket. Detta är fallet enligt avtalen med *Ceylon, Danmark, Finland, Frankrike, Indien, Norge, Pakistan, Storbritannien, Sydafrikanska Unionen, Västtyskland* och *Österrike*. Avtalen med Indien och Pakistan avviker till sin avfattning helt från de övriga, vilka sins emellan äro tämligen likartade; dessa sistnämnda avtal behandlas därför gemensamt medan avtalen med Indien och Pakistan behandlas senare för sig.

Avtalen ifråga avse att underlätta praktikantutbyte mellan de avtalsslutande staterna, d. v. s. att möjliggöra för vissa studerande i endera staten att förvärva praktisk erfarenhet genom anställning i den andra staten. För detta ändamål stadgas under vissa förutsättningar skattefrihet i den stat, där anställningen tagits, för den på grund av anställningen därstädes erhållna inkomsten.

Det är som regel endast vid fortsatta studier efter den egentliga skolgångens avslutande, som behov föreligger av dylik praktisk utbildning. Skattefriheten ifråga har därför i regel i avtalen begränsats

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

till studerande vid universitet eller högskola eller annan anstalt för högre utbildning. Enligt avtalet med *Ceylon* gäller dock skattefriheten även affärs- eller hantverkspraktikanter och enligt avtalen med *Frankrike* och *Österrike* även elever vid tekniska skolor. Avtalet med *Storbritannien* gäller endast studerande vid universitet eller annan högre undervisningsanstalt men kräver därutöver, att de studerande skola åtnjuta heldags undervisning eller utbildning vid undervisningsanstalten.

I samtliga fall fordras vidare, att syftet med anställningen varit att förvärva för studierna erforderlig praktisk utbildning, ehuru i avtalen med Västtyskland och Österrike endast talas om syfte att förvärva praktisk utbildning; avtalet med Ceylon använder uttrycket "förvärva för studierna eller utbildningen erforderlig praktisk erfarenhet".

Enligt samtliga ifrågavarande avtal kräves för skattefrihetens inträde, att anställningen icke varat längre tid än högst 100 dagar under beskattningsåret (kalenderåret). Stundom kräves även, att den för anställningen uppburna ersättningen icke överstigit visst belopp.

Nedan meddelas en översikt, utvisande den skattefrihet, som på grund av ifrågavarande avtalsbestämmelser inträder i Sverige.

Följande personer från nedan angivna stater äro undantagna från beskattning i Sverige för inkomst av här innehavd anställning, under förutsättning att här upptagna villkor äro uppfyllda.

Stat	Persongrupp	Syfte med anställningen	Tidrymd för anställningen	Ersättningen får ej överstiga
Ceylon	a) studerande vid universitet eller annan anstalt för högre utbildning b) affärs- el. hantverkspraktikanter	att förvärva för studierna eller utbildningen erforderlig praktisk erfarenhet	högst 100 dagar under beskattningsåret	2.000 kr.
Danmark	studerande vid universitet eller högskola	att förvärva för studierna erforderlig praktisk utbildning	D :o	ingen gräns
Finland	studerande vid universitet eller högskola	att förvärva för studierna erforderlig utbildning	D :o	1.500 kr.
Frankrike	a) studerande vid universitet eller jämförlig högre undervisningsanstalt b) elever vid tekniska skolor	D :o	D :o	2.000 kr.
Norge	studerande vid universitet eller högskola	D :o	D :o	ingen gräns

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

Storbritannien	studerande med heldags undervisning vid universitet eller annan högre undervisningsanstalt	att förvärva för studierna erforderlig utbildning	högst 100 dagar under beskattningsåret	2.000 kr.; dock bortfaller skattebefrielsen om vederbörande åtnjuter andra inkomster, frånsett stipendier
Sydafrikanska Unionen	studerande vid universitet eller annan anstalt för högre utbildning	D :o	D :o	2.000 kr.
Västtyskland	studerande vid universitet eller liknande undervisningsanstalt	att erhålla praktisk utbildning	D :o	ingen gräns
Österrike	studerande vid högskola, teknisk skola eller liknande undervisningsanstalt	D :o	D :o	D :o

Det anmärkes, att om tidsbegränsningen till 100 dagar under beskattningsåret blir överskriden, bortfaller skattefriheten och all uppburen ersättning beskattas, således även den som hänför sig till de första 100 dagarna. Å andra sidan är intet hinder att vederbörande arbetat 100 dagar under ettvart av flera år i följd samt då åtnjuter skattefrihet under ettvart av dessa år.

Vidare erinras om att avtalet med *Storbritannien* icke gäller den svenska kommunala inkomstskatten. Om alltså skattefrihet skall inträda enligt avtalet med Storbritannien, gäller skattefriheten endast den svenska statliga inkomstskatten. Kommunal inkomstskatt skall alltså även i detta fall påföres i Sverige, därvid dock vid beräknande av den skattepiktiga inkomsten avdrag medgives för eventuellt erlagd brittisk skatt.

Avtalen med *Indien* och *Pakistan* hava, såsom nyss erinrats, erhållit en helt annan utformning. Dessa avtal avse icke att främja praktikantutbyte mellan Sverige och Indien, resp. Pakistan utan avse i stället att möjliggöra för en person från den ena staten att studera i den andra staten samt att under studietiden genom eget arbete i denna stat förvärva för uppehället och undervisningen erforderliga medel utan att bliva skattskyldig härför.

För att denna skattefrihet skall inträda i Sverige äro förutsättningarna följande:

a) Det skall vara fråga om en person, som var bosatt i Indien eller Pakistan vid den tidpunkt, då han besöker Sverige.

b) Enligt avtalet med *Pakistan* kräves, att personen skall vistas i Sverige allenast för att studera vid universitet, högre skola eller annan undervisningsanstalt; det kräves således *icke* i detta fall att studierna skola bedrivas vid en undervisningsanstalt för högre utbildning. Enligt avtalet med *Indien* är förutsättningen, att personen vistas i Sverige allenast såsom studerande vid universitet, högskola eller skola (behöver alltså ej vara fråga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

om undervisningsanstalt för högre utbildning) i Sverige *eller* såsom affärs- eller hantverkspraktikant.

Om dessa villkor äro uppfyllda, är personen under en period icke överstigande *tre på varandra följande beskattningsår* befriad från beskattning i Sverige för inkomst av anställning härstädes, men endast under förutsättning att

a) inkomsten är erforderlig för att bestrida kostnaderna för hans uppehälle och undervisning och

b) inkomsten icke överstiger 4.000 kronor under beskattningsåret.

Det torde kunna antagas, att en årlig inkomst av 4.000 kronor alltid är att anse såsom erforderlig för att bestrida kostnaderna för personens upphälle och undervisning. Det blir därför först i det fall, då personen har andra inkomster än inkomsten av anställningen, som fråga uppkommer, huruvida inkomsten av anställningen varit erforderlig för att bestrida sagda kostnader. — Å andra sidan gäller, att om inkomsten under ett beskattningsår överstiger 4.000 kronor, är hela inkomsten detta år skattepliktig.

B. Arbetet utföres utomlands.

1) Allmänna bestämmelser.

Då en i Sverige bosatt person utför personligt arbete i främmande stat och uppbär ersättningen härför från enskild arbets- eller uppdragsgivare i Sverige, är han enligt intern svensk rätt skattskyldig i Sverige för denna inkomst.

Enligt avtalet med *Ungern* behåller Sverige denna beskattningsrätt orubbad.

Enligt övriga avtal gäller däremot i princip att inkomsten ifråga skall beskattas allenast i den stat, där arbetet utföres. Från denna allmänna regel göras dock vissa undantag:

a) Enligt samtliga övriga avtal behåller Sverige sin rätt att beskatta inkomsten, därest vistelsen i den främmande staten varit kortvarig (ej över 183 dagar under beskattningsåret, enligt avtalet med Förenta Staterna ej över 180 dagar) eller tillfällig; tillfällig vistelse torde få anses föreligga om vistelsen ej varat längre tid än sex månader. Detta undantag från huvudregeln gäller emellertid enligt flertalet avtal *icke,* då fråga är om skådespelare m. fl., vilka yrkesmässigt deltaga i offentlig nöjesverksamhet. Dessa få alltså som regel icke beskattas i Sverige för sin ifrågavarande inkomst även om vistelsen i den andra staten är kortvarig eller tillfällig.

b) Enligt avtalen med *Danmark, Finland* och *Norge* är Sverige utan tidsbegränsning behållet vid sin rätt att beskatta den inkomst från Sverige, som förvärvas av svenska gränsgångare, d. v. s. av i Sverige bosatta personer som utföra sitt dagliga arbete i den andra staten. I anvisningarna till avtalen med Danmark och Norge har detta kommit till uttryck genom ett särskilt stadgande rörande tillämpningen av 183-dagarsregeln: Därvid skall nämligen hänsyn icke tagas till dygn, varunder en person tillbringat dygnsvilan i Sverige men under annan tid av samma dygn vistats i Danmark, resp. Norge. I avtalet med Finland gives ett stadgande av innebörd, att personer bosatta i svenska gränskommuner (se anv. till art. 8 i avtalet), som utföra arbete i Finland och därför åtnjuta inkomst, skola för denna inkomst beskattas allenast i Sverige.

När Sverige förlorar rätten att beskatta inkomsten på grund av att vistelsen i den andra staten varat viss längre tid, innebär detta, att Sverige icke får beskatta någon

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

del av den i främmande staten uppburna inkomsten. Beträffande *Danmark* gäller emellertid, att för det fall, då Danmark — på grund av sina interna skatteregler — icke kan beskatta inkomsten, äger Sverige beskatta densamma oberoende av vistelsens längd.

Följande översikt åberopas.

Då en i Sverige bosatt person utför personligt arbete i någon av nedannämnda stater och uppbär ersättning härför från Sverige, förlorar Sverige sin rätt att beskatta inkomsten ifråga under följande förutsättningar:

Stat	Beskattningsrätten förloras om vistelsen	Beskattningsrätten förloras omedelbart
Amerikas Förenta Stater	varar över 180 dagar	då fråga är om skådespelare o. dyl.
Belgien	varar över 183 dagar	D:o
Belgiska Congo och Ruanda-Urundi	D:o	D:o
Canada	D:o	D:o
Ceylon	D:o	D:o
Danmark	D:o[1]	D:o
Egypten	D:o	D:o
Finland	icke är tillfällig[1]	—
Frankrike	D:o	—
Indien	varar över 183 dagar	—
Italien	D:o	då fråga är om skådespelare o. dyl.
Japan	D:o	D:o
Nederländerna	D:o	D:o
Norge	D:o[1]	D:o
Nya Zeeland	D:o	D:o
Pakistan	D:o	D:o
Schweiz	icke är tillfällig	—
Storbritannien	varar över 183 dagar	då fråga är om skådespelare o. dyl.
Sydafrikanska Unionen	D:o	D:o
Västtyskland	D:o	—
Österrike	D:o	då fråga är om skådespelare o. dyl.

[1] Beskattningsrätten förloras dock icke, då fråga är om gränsgångare.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

Det erinras om att avtalen med *Canada, Japan* och *Storbritannien* icke gälla den svenska kommunala inkomstskatten. Om alltså skattefrihet skall inträda enligt avtalen med dessa stater, gäller skattefriheten endast den svenska statliga inkomstskatten. Kommunal inkomstskatt skall däremot alltid påföras i Sverige, oberoende av avtalen, därvid dock vid taxeringen avdrag från inkomsten medgives för erlagd utländsk skatt.

2) Särskilda bestämmelser rörande personal å fartyg och luftfartyg.

Det är således här fråga om i Sverige bosatta personer, vilka tjänstgöra ombord å fartyg eller luftfartyg i utländsk trafik och som uppbära lönen härför från Sverige. Såvitt fråga är om sjömän, torde det sagda innebära att tjänstgöringen även fullgöres ombord å svenska fartyg och några konflikter med skatteanspråk från utländska stater lära därför icke kunna förväntas. Beskattningsrätten tillkommer Sverige utan inskränkning men skatten uttages i regel i form av sjömansskatt.

Beträffande personal å luftfartyg synas ej heller några komplikationer kunna uppkomma, så länge tjänstgöringen äger rum ombord å svenska luftfartyg; beskattningsrätten tillkommer Sverige.

Ifråga om Scandinavian Airlines System (SAS) gäller emellertid, att detta företag utövar lufttrafik med luftfartyg av både dansk, norsk och svensk nationalitet och att även den i Sverige bosatta personalen omväxlande tjänstgör å danska, norska och svenska luftfartyg, ehuru denna personal uppbär sin lön från Sverige. Dubbelbeskattningsavtalen med Danmark och Norge stadga emellertid, att inkomsten av ifrågavarande tjänstgöring skall beskattas allenast i hemviststaten och Sverige äger alltså även i nu berörda fall beskatta denna inkomst.

Kap. 2. Ersättningen uppbäres från utlandet.

§ 1. De svenska beskattningsreglerna (med bortseende från avtalens bestämmelser).

En i Sverige bosatt person är här skattskyldig för all inkomst och således även för avlöning, arvode o. dyl. som uppburits från inkomstkälla i främmande stat.

Ifråga om främmande makts härvarande beskickning eller konsulat och dess betjäning m. fl. gälla dock undantag från denna regel, 70 § KL och 18 § SI. Dessa undantag innebära följande:

1) Person, som tillhört främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som *icke varit svensk medborgare,* anses i beskattningshänseende icke hava varit här i riket bosatt. Detta innebär, att dylik person icke är skattskyldig i Sverige för sin inkomst av berörda tjänst.

Det sagda gäller jämväl sådan persons hustru, barn under 18 år och enskilda tjänare, därest de bott hos honom och *icke varit svenska medborgare.* — Skattefriheten gäller således ej blott beskickningens och konsulatets betjäning utan även enskilda tjänare hos beskickningens- och konsulatspersonal, under förutsättning att de enskilda tjänarna bott hos befattningshavaren ifråga samt *icke varit svenska medborgare.* En schweizisk medborgare, anställd som personlig tjänare hos en vid härvarande belgiska beskickning anställd konsul och boende hos denne, ansågs icke

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

skattskyldig för sin här uppburna inkomst, vilken icke ansågs uppburen från Sverige (R. 1942, ref. 39). Däremot äro svenska medborgare, som innehava enskild tjänst hos omförmälda utländska befattningshavare, skattskyldiga i Sverige för sin därför uppburna inkomst (R. 1930, ref. 23, R. 1950, not. 689, R. 1952, not. 872).

2) Även *svensk medborgare,* som tillhört främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning, är frikallad från skattskyldighet för inkomst av sin tjänst hos den främmande makten. Denna skattebefrielse gäller således endast den anställde själv, icke hans familj eller enskilda tjänare. Observera att denna skattebefrielse *icke* gäller för svensk medborgare, anställd såsom enskild tjänare hos personalen vid utländsk beskickning eller lönat konsulat; jfr ovan under 1).

3) Olönad utländsk konsul (honorärkonsul), vare sig han varit *svensk eller utländsk medborgare,* beskattas icke för de förmåner, som han åtnjutit på grund av tjänst hos den främmande makten; det är här fråga om vissa sportelinkomster.

Enligt avtal mellan Sverige och de Socialistiska Rådsrepublikernas Union äro vidare samtliga medlemmar av den ryska handelsdelegationen i Stockholm befriade från skatt i Sverige för inkomst av sin verksamhet i Unionens regerings tjänst; medlemmarna av handelsdelegationen skola dock vara medborgare i Unionen. Följaktligen har en tysk medborgare, anställd vid handelsdelegationen, icke ansetts åtnjuta skattefrihet för därifrån uppburen inkomst (R. 1938, not. 822, 823).

§ 2. Bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen.

I. Ersättning i utländsk offentlig tjänst.

A. Arbetet utföres i Sverige.

Det är här fråga om en i Sverige bosatt person, som utför arbete här i riket på uppdrag av och mot ersättning från utländsk stat, delstat, kommun eller andra offentligrättsliga organ.

Ifråga om person, som tillhört främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning, inträder skattefrihet för inkomsten av tjänsten hos den främmande makten redan på grund av den svenska skattelagstiftningen på sätt och i den omfattning, ovan angivits.

När eljest en främmande stat eller något offentligrättsligt organ i denna stat utbetalar ersättning till en i Sverige bosatt person, äger däremot Sverige enligt gällande skatteförfattningar beskatta denna inkomst. Från denna regel göras emellertid undantag i flertalet dubbelbeskattningsavtal, i det att beskattningsrätten i större eller mindre utsträckning förbehålles den främmande stat, varifrån beloppet utbetalts.

Ifråga om avtalen med *Danmark* och *Norge* gäller emellertid, att intet undantag gjorts från Sveriges rätt att beskatta en här bosatt person för från dessa stater uppburen ersättning i allmän tjänst. Sverige äger alltså enligt dessa avtal beskatta en här bosatt person (bortsett från diplomater etc.) för ersättning, uppburen i allmän tjänst i dessa stater.

Enligt en grupp av avtal får Sverige däremot *aldrig* beskatta dylik ersättning, utbetald till en här bosatt person. Så är fallet enligt avtalen med *Amerikas Förenta Stater, Canada, Finland, Frankrike,*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

Schweiz och *Ungern*. Avtalet med Canada gäller dock blott ersättningar, som canadensiska staten utbetalar; sker utbetalning från delstat eller kommun i Canada, äger Sverige beskatta ersättningen eftersom personen är bosatt i Sverige. Avtalet med Ungern gäller blott löner till ämbets- och tjänstemän i offentlig tjänst; andra från Ungern utbetalda ersättningar äger Sverige beskatta på grund av att personen är bosatt i Sverige.

Då chefen för franska turistbyrån år 1952 taxerades i Stockholm för sin inkomst av sagda befattning, undanröjdes taxeringen, enär i målet finge anses utrett, att den skattskyldiges ifrågavarande inkomst åtnjutits från franska staten (R. 1955, not. 1744).

Beträffande avtalen med övriga nedan omförmälda stater gälla olika regler alltefter arten av den verksamhet, personen ifråga utövar.

1) Utbetalningar, vilka utgöra ersättning för tjänster, utförda i samband med rörelse, som bedrivits i förvärvssyfte.

I detta fall äger Sverige städse beskatta den ersättning, som den i Sverige bosatta personen uppbär, därest rörelsen bedrivits av den främmande staten.

Enligt sex avtal äger Sverige beskatta ersättningen även då fråga är om rörelse, bedriven av någon provins, kommun el. dyl. i den främmande staten. Detta är fallet enligt avtalen med *Belgien* samt *Belgiska Congo och Ruanda-Urundi, Indien Pakistan, Västtyskland* och *Österrike*.

Emellertid hava i avtalen med Indien och Västtyskland ett undantag gjorts från Sveriges rätt att beskatta dylika ersättningar. Ifråga om *Indien* gäller undantaget sådana ersättningar, som utbetalas av the Reserve Bank of India, the Public Railways Authorities of India och the Postal Administration of India. Beträffande *Västtyskland* gäller undantaget ersättningar, utbetalda av Deutsche Bundespost, Deutsche Bundesbahn och Deutsche Bundesbank. Utbetalningar från dessa i de två avtalen angivna myndigheterna följa alltså de regler, som angivas nedan under 2).

2) Övriga utbetalningar.

Ersättning får beskattas i Sverige i följande fall:

a) Om ersättningen utbetalas från *Belgien, Belgiska Congo* och *Ruanda-Urundi, Japan* eller *Nederländerna,* under förutsättning att den, som uppbär ersättningen, icke är medborgare i den stat, varifrån utbetalningen sker. I andra fall får alltså Sverige alltjämt beskatta den här bosatte personen. Någon beskattning i Sverige kan dock icke äga rum, om vederbörande tillhör betjäningen vid den främmande maktens härvarande beskickning eller lönade konsulat; jfr ovan under § 1.

b) Om ersättningen utbetalas från *Pakistan,* under förutsättning att den, som uppbär ersättningen, icke är en sådan pakistansk medborgare som är bosatt i Sverige allenast för att utföra arbete ifråga. Är sistnämnda förutsättning icke uppfylld, får ersättningen beskattas i Sverige även om personen är pakistansk medborgare. Någon beskattning i Sverige kan dock icke äga rum, om vederbörande tillhör betjäningen vid den främmande maktens härvarande beskickning eller lönade konsulat; jfr ovan under § 1.

c) Om ersättningen utbetalas från *Indien, Italien* eller *Österrike* får ersättningen beskattas i Sverige allenast om personen ifråga är svensk medborgare. Någon beskattning i Sverige kan dock icke äga rum, om vederbörande tillhör

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

betjäningen vid den främmande maktens härvarande beskickning eller lönade konsulat; jfr ovan under § 1. Är personen icke svensk medborgare kan alltså ersättningen aldrig beskattas i Sverige.

d) Om ersättningen utbetalas från *Ceylon, Nya Zeeland* eller *Sydafrikanska Unionen* får ersättningen beskattas i Sverige under förutsättning att den som uppbär ersättningen, icke är bosatt i Sverige allenast i syfte att utföra det arbete, varför ersättningen utgår. Är vederbörande bosatt här av andra orsaker, får alltså ersättningen beskattas i Sverige trots att den utbetalas från angivna stater. Någon beskattning i Sverige kan dock icke äga rum, om vederbörande tillhör betjäningen vid den främmande maktens härvarande beskickning eller lönade konsulat; jfr ovan under § 1.

e) Om ersättningen utbetalas från *Egypten, Storbritannien* eller *Västtyskland* får ersättningen beskattas i Sverige, därest vederbörande är svensk medborgare utan att tillika vara egyptisk resp. brittisk eller tysk medborgare. Någon beskattning i Sverige kan dock icke äga rum, om vederbörande tillhör betjäningen vid den främmande maktens härvarande beskickning eller lönade konsulat; jfr ovan under § 1.

Det erinras om att avtalen med *Canada, Japan* och *Storbritannien* icke gälla den svenska kommunala inkomstskatten. Om alltså skattefrihet skall inträda enligt avtalen med dessa stater, gäller skattefriheten endast den svenska statliga inkomstskatten. Kommunal inkomstskatt skall däremot alltid påföras i Sverige, oberoende av avtalen, därvid dock vid taxeringen avdrag från inkomsten medgives för erlagd utländsk skatt.

B. Arbetet utföres utomlands.

Det är alltså här fråga om en i Sverige bosatt person, som under vistelse utomlands utför arbete åt och därför uppbär ersättning av en främmande stat eller någon dess underavdelning. Jämlikt de interna svenska beskattningsreglerna äger Sverige beskatta denna ersättning.

Enligt avtalet med *Ungern* är Sverige behållen vid denna beskattningsrätt, enär fallet ej är särskilt reglerat i avtalet samt beskattningsrätten därför tillkommer hemviststaten.

Övriga avtal innehålla däremot en särbestämmelse rörande rätten att beskatta ersättningar, utbetalda av en stat (eller underavdelning därav). I vissa av dessa avtal är särbestämmelsen så utformad, att den täcker ifrågavarande fall. Särbestämmelsen innebär då, att beskattningsrätten tillkommer den stat, från vilken utbetalningen sker, och detta vare sig utbetalningen verkställes av staten själv eller av någon delstat eller kommun el. dyl. Till detta resultat leda avtalen med *Amerikas Förenta Stater, Finland, Frankrike, Schweiz, Västtyskland* och *Österrike*. När en i Sverige bosatt person utför arbete utomlands och därför uppbär ersättning från berörda stater, får Sverige således *icke* beskatta ersättningen ifråga. Så är ock fallet enligt avtalet med *Canada,* ehuru bestämmelsen i detta avtal blott gäller utbetalning från canadensiska staten. Resultatet blir dock detsamma ifråga om utbetalning från canadensisk delstat etc.; se härom nedan.

Beträffande de andra nu ifrågavarande avtalen bör märkas, att den allmänna huvudregeln är, att om en person med hemvist i Sverige utför arbete i den andra avtalsslutande staten, skall härför upp-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

buren inkomst beskattas i den stat, där verksamheten utövas. (Från denna regel göres visserligen visst undantag, men detta avser blott sådana fall, då arbetet utföres på uppdrag eller mot ersättning från arbetsgivare i hemviststaten; här är ju däremot fråga om uppdrag och ersättning från den andra staten.) Enär i dessa avtal ingen särskild regel finnes, som täcker det ifrågavarande fallet, blir nyss berörda huvudregel tillämplig och ersättningen beskattas endast i den stat, varifrån ersättningen utbetalas, förutsatt att arbetet utföres i denna stat. Sverige äger då *icke* beskatta ersättningen. Utföres arbetet i en tredje stat — en annan stat än den, med vilken Sverige ingått avtal — behåller Sverige sin beskattningsrätt, därest ej avtal föreligger mellan Sverige och den tredje staten samt detta avtal leder till annat resultat. Till den nu behandlade gruppen höra avtalen med *Belgien, Belgiska Congo* och *Ruanda-Urundi, Ceylon, Danmark, Egypten, Indien, Italien, Japan, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Pakistan, Storbritannien* och *Sydafrikanska Unionen.*

Ifråga om *Canada* är samma regel tillämplig, då fråga är om ersättning, utbetald av canadensisk delstat m. m.

Då en i Sverige bosatt person under vistelse utomlands utför arbete åt och därför uppbär ersättning av en främmande stat eller någon dess delstat eller kommun, blir alltså resultatet följande:

a) Ersättningen får alltjämt beskattas i Sverige, då ersättningen utgår från *Ungern.*

b) Ersättningen får *aldrig* beskattas i Sverige, då ersättningen utgår från *Amerikas Förenta Stater, Finland, Frankrike, Schweiz, Västtyskland* och *Österrike.*

c) Ersättningen får icke beskattas i Sverige, då ersättningen utgår från staten *Canada* samt ej heller om densamma utgår från canadensisk delstat eller kommun och arbetet utföres i Canada.

d) Ersättningen får icke beskattas i Sverige om ersättningen utgår från någon av övriga ovan angivna stater eller någon underavdelning därav, förutsatt att arbetet utföres i den stat, från vilken ersättningen utgår.

Det erinras om att avtalen med *Canada, Japan* och *Storbritannien* icke gälla den svenska kommunala inkomstskatten. Om alltså skattefrihet skall inträda enligt avtalen med dessa stater, gäller skattefriheten endast den svenska statliga inkomstskatten. Kommunal inkomstskatt skall däremot alltid påföras i Sverige, oberoende av avtalen, därvid dock vid taxeringen avdrag från inkomsten medgives för erlagd utländsk skatt.

II. Ersättning i enskild tjänst.

A. Arbetet utföres i Sverige.

Då här är fråga om en i Sverige bosatt person, äger Sverige enligt sin interna rätt beskatta den från utlandet uppburna inkomsten. Enligt samtliga avtal är Sverige behållet vid denna sin rätt att beskatta inkomsten.

B. Arbetet utföres utomlands.

Även i detta fall äger Sverige enligt de svenska skatteförfattningarna beskatta inkomsten av berörda arbete.

Enligt avtalet med *Ungern* är Sverige behållet vid sin rätt att beskatta en här bosatt person för inkomst på grund av verksamhet i Ungern. Ett undantag gäller dock, nämligen beträffande inkomst av tantiem; dylik inkomst skall enligt avtalet endast beskattas i Ungern, därest den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

rörelse, varå tantiemen utgår, utövas i Ungern.

Enligt avtalet med *Amerikas Förenta Stater* är Sverige likaledes berättigad att beskatta den i Förenta Staterna uppburna ersättningen men endast om personen icke vistats därstädes mer än högst 90 dagar under beskattningsåret samt ersättningen ej överstigit 3.000 dollars.

Jämlikt avtalet med *Danmark* gäller, att Sverige äger beskatta inkomsten ifråga allenast under förutsättning att inkomsten icke beskattas i Danmark (varken medelst statsskatt eller medelst kommunalskatt).

Avtalet med *Finland* stadgar, att personer bosatta i svenska gränskommuner (se anv. till art. 8 i avtalet), som utföra arbete i Finland och därför åtnjuta inkomst, skola för denna inkomst beskattas allenast i Sverige; denna rätt för Sverige att beskatta inkomsten gäller naturligtvis även om inkomsten — vilket väl oftast är fallet — uppbäres från Finland.

Alla övriga dubbelbeskattningsavtal innehålla däremot den allmänna regeln, att inkomst av personligt arbete (d. v. s. inkomst av tjänst i egentlig mening) beskattas allenast i den stat, där arbetet utövas. Då en i Sverige bosatt person utför arbete i en av nu ifrågavarande stater, förlorar Sverige i princip sin rätt att beskatta den här bosatte personen för hans inkomst av detta arbete. Samma regel gäller enligt avtalen med *Amerikas Förenta Stater, Danmark* och *Finland,* då icke de undantagsfall föreligga, för vilka nyss redogjorts.

Emellertid kan enligt vissa avtal tänkas fall, då sistberörda huvudregel icke tillämpas, förutsatt att arbetstagaren vistats allenast viss kortare tid i den främmande staten samt att vistelsen sker på uppdrag el. dyl. av person, bosatt i Sverige. Den ersättning, som i detta fall utbetalas av arbetsgivaren i den främmande staten får då i vissa fall beskattas i Sverige, dock ej när fråga är om skådespelare och andra, som ägna sig åt offentlig nöjesverksamhet. Fallet är tämligen opraktiskt men ingalunda otänkbart, t. ex. om ett svenskt moderbolag uppdrager åt en anställd att biträda ett dotterbolag i utlandet samt ersättningen härför utgår till den anställde från det utländska dotterbolaget.

De avtal, vilka leda till dylik rätt att i Sverige beskatta ersättningen från utlandet, kunna sammanfattningsvis redovisas sålunda:

Avtal med	Vistelsetidens längd	Anledning till vistelsen	Särskilt villkor
Amerikas Förenta Stater	ej över 180 dagar under kalenderåret	anställning hos eller avtal med person, bosatt i Sverige	—
Canada	ej över 183 dagar under kalenderåret	uppdrag av person, bosatt i Sverige	—
Ceylon	D:o	D:o	inkomsten skall vara underkastad svensk skatt
Japan	D:o	D:o	—
Nederländerna	D:o	D:o	—
Nya Zeeland	D:o	D:o	inkomsten skall vara underkastad svensk skatt
Storbritannien	D:o	D:o	D:o
Sydafrikanska Unionen	D:o	D:o	D:o

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

Det i vissa av dessa avtal uppställda kravet, att ersättningen skall beskattas i Sverige, är i förevarande fall städse uppfyllt, enär ju fråga är om en i Sverige bosatt inkomsttagare.

Det erinras om att avtalen med *Canada, Japan* och *Storbritannien* icke gälla den svenska kommunala inkomstskatten. Om alltså skattefrihet skall inträda enligt avtalen med dessa stater, gäller skattefriheten endast den svenska statliga inkomstskatten. Kommunal inkomstskatt skall däremot alltid påföras i Sverige, oberoende av avtalen, därvid dock vid taxeringen avdrag från inkomsten medgives för erlagd utländsk skatt.

C. Arvode såsom ledamot av styrelsen för utländskt bolag.

En i Sverige bosatt person är enligt svensk rätt skattskyldig här i riket för arvode, som han uppbär i egenskap av ledamot av styrelsen för ett utländskt bolag. Denna beskattningsrätt i Sverige kvarstår utan inskränkning, därest arvodet uppbäres från aktiebolag i *Danmark, Norge, Ungern* eller *Österrike* samt även om arvodet uppbäres från *Amerikas Förenta Stater,* men endast om arvodet ej överstiger 3.000 dollars samt styrelseledamoten ej vistats i Förenta Staterna under året eller vistats där högst 90 dagar. Ifråga om dylikt arvode, uppburet från *Österrike,* gäller dock att nämnda stat även äger beskatta arvodet med en särskild Aufsichtsratsabgabe; följaktligen skall i Sverige beskattas allenast den del av arvodet, som återstår efter avdrag för den österrikiska skatten.

Å andra sidan får styrelsearvodet *icke* beskattas i Sverige, därest detsamma uppbäres från aktiebolag, hemmahörande i *Belgien, Belgiska Congo* och *Ruanda-Urundi, Frankrike, Italien* och *Schweiz.*

Beträffande avtalen med *Canada, Ceylon, Egypten, Finland, Indien, Japan, Nederländerna, Nya Zeeland, Pakistan, Storbritannien, Sydafrikanska Unionen* och *Västtyskland* gäller den vanliga regel, som angivits under B, nämligen att arvodet ifråga beskattas allenast i den stat, där det arbete utförts, varför arvodet utgår. Arbetet ifråga lärer regelmässigt bestå i deltagande i sammanträden med styrelsen men kan naturligtvis även hava annan karaktär. Tillämpningen av berörda regel synes i nu förevarande fall giva följande resultat.

Om den i Sverige bosatte styrelseledamoten icke utfört något arbete i den andra stat, varifrån arvodet uppbäres (och sålunda icke deltagit i något styrelsesammanträde därstädes), äger Sverige alltjämt beskatta arvodet i dess helhet.

Om den i Sverige bosatte styrelseledamoten deltagit i alla under året hållna styrelsesammanträden i den andra staten (och icke därutöver utfört något speciellt arbete i Sverige för bolagets räkning), äger Sverige *icke* beskatta arvodet ifråga.

Om den i Sverige bosatte styrelseledamoten endast i viss utsträckning utfört något arbete i den andra staten (t. ex. deltagit i några men icke i alla där hållna styrelsesammanträden) äger den andra staten beskatta den del av arvodet, som kan anses belöpa å detta arbete. Denna del av arvodet är då undantagen från beskattning i Sverige medan återstoden får beskattas härstädes.

Huru stor del av arvodet, som i dylikt fall skall beskattas i Sverige, är icke reglerat i avtalen. Närmast till hands liggande synes vara, att — där intet annat arbete utförts utomlands — utgå från hela an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

talet utomlands hållna styrelsesammanträden samt att anse så stor del av arvodet vara skattepliktigt i den främmande staten, som svarar mot det antal sammanträden, vari styrelseledamoten tagit del. Sverige skulle då äga beskatta återstående del av arvodet. Om således utomlands under året hållits fem styrelsesammanträden och vederbörande deltagit i tre av dessa, skulle den främmande staten äga beskatta $^3/_5$ av arvodet. Sverige skulle i sin tur äga beskatta $^2/_5$ av arvodet.

Enahanda regler, som senast angivits, bliva tillämpliga, därest arvodet uppbäres från *Amerikas Förenta Stater*, för så vitt arvodet överstiger 3.000 dollars eller styrelseledamoten, även om arvodet ej överstiger 3.000 dollars, vistats i Förenta Staterna under mer än 90 dagar under beskattningsåret.

Det erinras om att avtalen med *Canada*, *Japan* och *Storbritannien* icke gälla den svenska kommunala inkomstskatten. Om alltså skattefrihet skall inträda enligt avtalen med dessa stater, gäller skattefriheten endast den svenska statliga inkomstskatten. Kommunal inkomstskatt skall däremot alltid påföras i Sverige, oberoende av avtalen, därvid dock vid taxeringen avdrag från inkomsten medgives för erlagd utländsk skatt.

Avd. II. Inkomsttagaren är icke bosatt i Sverige

Kap. 1. Ersättningen uppbäres från Sverige.

§ 1. De svenska beskattningsreglerna (med bortseende från avtalens bestämmelser).

Då en person, som icke är bosatt i Sverige, härifrån uppbär ersättning för utfört arbete, kan han som regel beskattas därför allenast om inkomsten förvärvats genom verksamhet i Sverige, KL 53 § 1 mom., SI 6 § 1 mom. Att avgöra, huruvida en i utlandet bosatt person utövat verksamhet i Sverige, vållar regelrätt inga svårigheter. Frågan har dock varit föremål för prövning beträffande i utlandet bosatta ledamöter av styrelsen för svenskt aktiebolag. Regeringsrättens avgöranden innebära, *att* en i utlandet bosatt styrelseledamot i ett svenskt aktiebolag, som icke bevistat något styrelsesammanträde i Sverige, ansågs icke hava utövat någon verksamhet här i riket och följaktligen ej varit skattskyldig i Sverige för härifrån uppburet styrelsearvode (R. 1945, not. 522, 523) samt *att* styrelseledamöter, som deltagit i styrelsesammanträden i Sverige, därmed ansågos hava utövat verksamhet här i riket (R. 1944, ref. 55, not. 955—961). I sistnämnda fall skall alltså i Sverige beskattas skälig del av det härifrån utbetalda arvodet.

Beträffande befattningshavare vid svenska beskickningar och lönade konsulat hos utländsk makt hava emellertid meddelats särskilda bestämmelser, KL 69 §, SI 17 §. Dessa bestämmelser äro tillämpliga då följande förutsättningar äro uppfyllda:

a) Det skall vara fråga om *svensk* medborgare.

b) Denne skall hava tillhört svensk beskickning hos utländsk makt eller lönat svenskt konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning.

c) Vederbörande skall på grund av sin tjänst hava varit bosatt utomlands. — Beträffande frågan, huruvida detta krav är uppfyllt, må anmärkas följande fall: En kvinna hade varit bosatt i Tyskland sedan år 1927. År 1937 ingick hon, som tidigare varit svensk medborgare, äktenskap med en tysk medborgare, som avled år 1945.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

År 1947 erhöll änkan anställning vid svenska generalkonsulatet i Hamburg. Den 30 december 1948 blev hon åter svensk medborgare. Regeringsrätten fann att änkan icke kunde anses hava på grund av sin ifrågavarande tjänst varit bosatt utomlands.— En kvinna, som då var tysk medborgare, bosatte sig i Sverige år 1938 samt var bosatt här i riket till januari 1951, då hon bosatte sig i Lübeck. Den 9 juli 1951 erhöll hon anställning vid svenska generalkonsulatet i Hamburg. Hon ingick år 1946 äktenskap med en svensk medborgare samt erhöll därigenom svenskt medborgarskap; äktenskapet upplöstes år 1947. Även i detta fall fann Regeringsrätten att vederbörande icke kunde anses hava på grund av sin tjänst varit bosatt utomlands. (RN meddelanden 1957: 1, nr 11.)

Därest emellertid de under a)—c) angivna kraven äro uppfyllda, skall å ifrågavarande svenska medborgare tillämpas vad i KL och SI stadgas angående här i riket bosatt person. Dock är vederbörande icke skattskyldig till kommunal inkomstskatt i Sverige för sin inkomst av ifrågavarande tjänst.

Det sålunda sagda gäller i tillämpliga delar jämväl befattningshavarens hustru samt barn under 18 år, om de varit svenska medborgare och bott hos honom.

Däremot är nu ifrågavarande bestämmelse icke tillämplig å den diplomatiska och konsulära personalens enskilda tjänare. Dessa anses därför såsom icke bosatta här i riket och beskattas då icke i Sverige för sin inkomst av tjänsten, vilken ju icke är utövad här i riket.

Ytterligare en utvidgning av ifrågavarande skattskyldighet har ägt rum. Denna avser sådan sjöman, som är anställd å svenskt handelsfartyg i s. k. närfart eller fjärrfart med en bruttodräktighet av minst 100 registerton och som icke skall erlägga sjömansskatt enligt de bestämmelser, som gälla för här i riket bosatt sjöman. Dylik sjöman skall ändock för sin inkomst ombord erlägga sjömansskatt efter 15 % av den beskattningsbara inkomsten ombord. Skattskyldigheten för sjömannen bortfaller emellertid, därest han på godtagbart sätt visar, att han är skattskyldig i annat land för inkomsten.

§ 2. Bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen.

I. Ersättning i svensk offentlig tjänst.

A. Arbetet utföres i Sverige.

Här är alltså fråga om en i Sverige *icke* bosatt person, vilken utför arbete i Sverige och därför uppbär ersättning av svenska staten eller svensk kommun. Att denna ersättning enligt intern svensk rätt kan beskattas i Sverige, har ovan påpekats.

Enligt avtalet med *Ungern* gäller emellertid, att ersättningen icke får beskattas i Sverige, när arbetstagaren är i Ungern.

Enligt avtalet med *Finland* äger Finland beskatta i detta land bosatta gränsgångare för inkomst, förvärvad i Sverige. Med gränsgångare avses här en person, bosatt i finsk kommun invid landgränsen mot Sverige och som i svensk kommun invid landgränsen mot Finland utför arbete, varför han uppbär ersättning från Sverige; vilka gränskommuner, som avses framgår av punkt 2 anv. till art. 8 i avtalet. Sverige äger sålunda icke beskatta inkomst av ifrågavarande slag, även om inkomsten uppbäres från svenska staten eller svensk kommun.

Enligt övriga avtal behåller Sverige däremot sin rätt att beskatta den i Sverige

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

förvärvade inkomsten, dock med ett undantag. Detta gäller professorer eller lärare från vissa av de avtalsslutande staterna, då dessa professorer eller lärare undervisa vid universitet eller annan högre undervisningsanstalt i Sverige. De äro då befriade från skattskyldighet för sin därför i Sverige uppburna inkomst. Bestämmelser av detta innehåll återfinnas i avtalen med *Belgien, Belgiska Congo* och *Ruanda-Urundi, Canada, Ceylon, Egypten, Finland, Frankrike, Indien, Italien, Japan, Nederländerna, Nya Zeeland, Storbritannien* och *Sydafrikanska Unionen.* (Jfr ovan, avd. I, kap. 1, § 2, I, A.)

Det erinras om att avtalen med *Canada, Japan* och *Storbritannien* icke gälla den svenska kommunala inkomstskatten. Om alltså skattefrihet skall inträda enligt avtalen med dessa stater, gäller skattefriheten endast den svenska statliga inkomstskatten. Kommunal inkomstskatt skall däremot alltid påföras i Sverige, oberoende av avtalen, därvid dock vid taxeringen avdrag från inkomsten medgives för erlagd utländsk skatt.

B. Arbetet utföres utomlands.

I detta fall kan Sverige enligt sin interna rätt *icke* beskatta ersättningen, ehuru densamma utgår från Sverige, för så vitt icke de fall föreligga, som angivits ovan under § 1. Dessa fall avsågo personal m. fl. vid svenska beskickningar och lönade konsulat i utlandet samt sjömän. Ifråga om utomlands bosatta sjömän lärer icke ifrågakomma, att desamma anställas av svenska staten eller svensk kommun. Beskattningsrätten i vad avser personal vid svenska beskickningar och lönade konsulat behåller Sverige städse oinskränkt — såvitt fråga är om deras inkomst av innehavd tjänst — oberoende av om avtalen innehålla eller icke innehålla någon föreskrift härom; detta följer nämligen av folkrättslig sedvanerätt.

II. Ersättning i enskild tjänst.

A. Arbetet utföres i Sverige.

Ehuru den person, som utför arbetet i Sverige, icke är bosatt här i riket, äger Sverige enligt sin interna rätt beskatta därför uppburen inkomst, enär densamma utbetalas av arbetsgivare i Sverige.

Enligt avtalet med *Ungern* får emellertid ersättningen beskattas allenast i Ungern, därest arbetstagaren är bosatt där. I ett fall äger dock Sverige även enligt detta avtal att beskatta inkomsten, nämligen då fråga är om tantiem å en i Sverige bedriven rörelse. Märk dock, att denna tantiem kan beskattas i Sverige allenast till den del tantiemen härför sig till arbete, som arbetstagaren utfört i Sverige.

Avtalet med *Amerikas Förenta Stater* leder till att en i Förenta Staterna bosatt person *icke* får beskattas i Sverige för inkomst av här utfört arbete, om vistelsetiden i Sverige icke överstiger 90 dagar under beskattningsåret och inkomsten sammanlagt icke överstiger 3.000 dollars; denna skattefrihet i Sverige inträder alltså även då ersättningen ifråga utbetalas av en i Sverige bosatt arbetsgivare.

Enligt avtalet med *Finland* äger Finland beskatta i detta land bosatta gränsgångare för inkomst, förvärvad i Sverige. Med gränsgångare avses här en person, bosatt i finsk kommun invid landgränsen mot Sverige och som i svensk kommun invid landgränsen mot Finland utför arbete, varför han uppbär ersättning från Sverige; vilka gränskommuner som avses framgår av punkt 2 anv. till art. 8 i avtalet.

Alla övriga avtal innehålla den allmänna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

regeln, att inkomst av personligt arbete (d. v. s. inkomst av tjänst i egentlig mening) beskattas allenast i den stat, där arbetet ifråga utövas; enligt denna regel skulle alltså Sverige i förevarande fall vara behållen vid sin beskattningsrätt.

Enligt åtskilliga avtal har ej heller någon inskränkning skett av Sveriges rätt att här beskatta härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst. Så är fallet enligt avtalen med *Belgien, Belgiska Congo* och *Ruanda-Urundi, Danmark, Egypten, Finland, Frankrike, Italien, Norge, Pakistan, Schweiz, Västtyskland* och *Österrike*.

Övriga avtal äro däremot så avfattade, att i ett speciellt undantagsfall Sverige förlorar rätten att beskatta den härifrån uppburna ersättningen. Så är nämligen fallet, därest arbetet i Sverige utföres på grund av uppdrag el. dyl. av en person i den andra stat, varmed dubbelbeskattningsavtal ingåtts; detta kan naturligtvis vara händelsen även i fall, då ersättningen utbetalas från Sverige. Detta undantag från Sveriges beskattningsrätt gäller dock aldrig, då fråga är om skådespelare och andra, som yrkesmässigt deltaga i offentlig nöjesverksamhet.

Följande översikt åberopas rörande de avtal, vilka under nedan angivna förutsättningar leda till, att Sverige icke får beskatta den härifrån uppburna ersättningen:

Avtal med	Vistelsens långvarighet	Anledning till vistelsen	Särskilt villkor	Regeln gäller *ej* för
Amerikas Förenta Stater	ej över 180 dagar	anställning hos eller avtal med person, bosatt i Förenta Staterna	—	skådespelare o. dyl.
Canada	ej över 183 dagar	uppdrag av person, bosatt i Canada	—	D:o
Ceylon	D:o	uppdrag av person, bosatt i Ceylon	inkomsten skall vara underkastad ceylonesisk skatt	D:o
Japan	D:o	uppdrag av person, bosatt i Japan	—	D:o
Nederländerna	D:o	uppdrag av person bosatt i Nederländerna	—	D:o
Nya Zeeland	D:o	uppdrag av person bosatt i Nya Zeeland	inkomsten skall vara underkastad skatt i Nya Zeeland	D:o
Storbritannien	D:o	uppdrag av person bosatt i Storbritannien	inkomsten skall vara underkastad skatt i Storbritannien	D:o
Sydafrikanska Unionen	D:o	uppdrag av person, bosatt i Unionen	inkomsten skall vara underkastad skatt i Unionen	D:o

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

Med avseende å avtalen med ifrågavarande stater må ytterligare anmärkas följande, som dock icke gäller skådespelare och andra, vilka ägna sig åt offentlig nöjesverksamhet.

Amerikas Förenta Stater. — Då vistelsen ej överstiger 180 dagar och ersättningen uppburits på grund av anställning hos eller avtal med person, bosatt i Förenta Staterna, får ersättningen aldrig beskattas i Sverige även om ersättningen uppburits härifrån (t. ex. ifrån ett svenskt dotterbolag till ett amerikanskt företag).

Canada, Japan och *Nederländerna.* — Enligt avtalen med dessa stater får ersättningen *aldrig* beskattas i Sverige, därest vistelsen föranletts av uppdrag av en person, bosatt i någon av dessa stater samt vistelsen ej varat över 183 dagar.

Ceylon, Nya Zeeland, Storbritannien och *Sydafrikanska Unionen.* — Enligt avtalen med dessa stater får ersättningen aldrig beskattas i Sverige för så vitt vistelsen föranletts av uppdrag av en person, bosatt i någon av dessa stater och vistelsen ej varat över 183 dagar samt ersättningen är underkastad beskattning i vederbörande främmande stat. Är ersättningen *icke* underkastad sådan skatt, äger däremot Sverige beskatta ersättningen ifråga. Utredning måste följaktligen förebringas rörande beskattningen i vederbörande främmande stat. Härvid är att märka, att avgörande uteslutande är, huruvida ersättningen är av sådan art, som principiellt är underkastad beskattning i den främmande staten. Att inkomsten i det särskilda fallet icke blir föremål för sådan beskattnig å den grund att den icke uppgår till beskattningsbart belopp, utesluter icke skattefriheten i Sverige.

I övrigt anmärkes, att den skattefrihet för i Sverige förvärvad inkomst, som åtnjutes av vissa studerande från främmande stater, då dessa studerande äro bosatta i Sverige, naturligtvis åtnjutes även för det fall, att de äro bosatta i den främmande staten och endast tillfälligtvis uppehålla sig i Sverige. Med avseende härå hänvisas till avd. I, kap. 1, § 2, II, A.

Beträffande rätten att uttaga sjömansskatt av sjömän, som icke äro bosatta i Sverige, synes endast ett avtal, avtalet med *Norge,* leda till att Sverige icke äger uttaga sådan skatt.

Det erinras om att avtalen med *Canada, Japan* och *Storbritannien* icke gälla den svenska kommunala inkomstskatten. Om alltså skattefrihet skall inträda enligt avtalen med dessa stater, gäller skattefriheten endast den svenska statliga inkomstskatten. Kommunal inkomstskatt skall däremot alltid påföras i Sverige, oberoende av avtalen, därvid dock vid taxeringen avdrag från inkomsten medgives för erlagd utländsk skatt.

B. Arbetet utföres utomlands.

Någon beskattning i Sverige kan i detta fall icke ifrågakomma på grund av de svenska skattereglernas avfattning.

C. Arvode såsom ledamot av styrelsen för svenskt aktiebolag.

Då en i Sverige icke bosatt person uppbär ersättning såsom ledamot av styrelsen för svenskt aktiebolag, får han enligt svensk rätt beskattas härstädes endast i den utsträckning, som angivits under § 1 ovan.

Sverige är behållen vid denna sin begränsade beskattningsrätt, därest styrelseledamoten är bosatt i *Belgien, Belgiska Congo* och *Ruanda-Urundi, Frankrike, Italien* och *Schweiz.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

Däremot får arvodet aldrig beskattas i Sverige, om styrelseledamoten är bosatt i *Danmark, Norge, Ungern* eller *Österrike*. Ej heller får arvodet beskattas i Sverige, om styrelseledamoten är bosatt i *Amerikas Förenta Stater,* för så vitt arvodet ej överstiger 3.000 dollars och personen ej vistats i Sverige eller vistats här högst 90 dagar under beskattningsåret.

Beträffande avtalen med *Canada, Ceylon, Egypten, Finland, Indien, Japan, Nederländerna, Nya Zeeland, Pakistan, Storbritannien, Sydafrikanska Unionen* och *Västtyskland* gäller den i avtalen vanliga regeln, nämligen att arvodet ifråga beskattas allenast i den stat, där det arbete utförts, varför arvodet utgår. På sätt tidigare erinrats, anses styrelseledamoten hava utfört arbete i Sverige, om han deltagit i härstädes hållna styrelsesammanträden. Tillämpningen av berörda regel synes giva följande resultat.

Om den utomlands bosatte styrelseledamoten icke utfört något arbete i Sverige för bolagets räkning (och sålunda icke deltagit i något styrelsesammanträde härstädes) äger Sverige *icke* beskatta någon del av arvodet.

Om den utomlands bosatte styrelseledamoten endast i viss utsträckning utfört något arbete i Sverige (t. ex. deltagit i några men icke i alla här hållna styrelsesammanträden) äger Sverige beskatta den del av arvodet, som kan anses belöpa å detta arbete. Huru stor del av arvodet, som i dylikt fall skall beskattas i Sverige, är icke reglerat i avtalen. Närmast till hands liggande synes vara, att — där intet annat arbete utförts i Sverige — utgå från hela antalet i Sverige hållna styrelsesammanträden samt att beskatta så stor del av arvodet, som svarar mot det antal sammanträden, vari styrelseledamoten tagit del. Om således i Sverige under året hållits fem styrelsesammanträden och vederbörande deltagit i tre av dessa, skulle här beskattas $^3/_5$ av arvodet.

Om den utomlands bosatte styrelseledamoten deltagit i alla under året hållna styrelsesammanträden (och icke därutöver utfört något speciellt arbete utomlands för bolagets räkning) synes i anslutning till det nyss sagda hela styrelsearvodet böra beskattas i Sverige.

Enahanda regler, som senast angivits, bliva tillämpliga, därest styrelseledamoten är bosatt i *Amerikas Förenta Stater,* för så vitt arvodet skulle överstiga 3.000 dollars eller om så ej är fallet men personen vistats i Sverige under längre tid än 90 dagar under beskattningsåret.

Kap. 2. Ersättningen uppbäres från utlandet.

Åtskilliga avtalsbestämmelser äro så avfattade, att Sverige tillerkänts rätt att beskatta en person, bosatt i den andra staten, även för inkomst, förvärvad under vistelse i Sverige från inkomstskälla utomlands.

Denna sin enligt avtalet tillerkända beskattningsrätt kan Sverige emellertid icke utöva, enär de svenska skatteförfattningarna icke tillåta beskattning i Sverige i dylikt fall. Bevillningsavgift får dock uttagas av skådespelare m. fl., vilka medverka vid offentlig föreställning i Sverige, även om deras ersättning uppbäres från annat land.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

Del II.

Beskattning av pensioner

Avd. I. Pensionstagaren är bosatt i Sverige

Kap. 1. Pensionen uppbäres från Sverige.

§ 1. De svenska beskattningsreglerna (med bortseende från avtalens bestämmelser).

Eftersom personen är bosatt i Sverige, är han enligt de svenska skattebestämmelserna skyldig att här i riket erlägga skatt för den uppburna pensionen.

§ 2. Bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen.

I. Pension från svenska staten eller svensk kommun och

II. Pension i enskild tjänst.

Sverige är enligt avtalen i regel behållen vid sin rätt att beskatta pensionen ifråga.

Från denna allmänna regel är dock ett undantag tänkbart, nämligen enligt avtalet med *Finland*. Enligt detta avtal får pension på grund av förutvarande anställning beskattas allenast i den stat, varest den tidigare verksamheten utövats. Det är givetvis tänkbart, att en person, som haft anställning i Finland, har fått sin pensionsfråga så ordnad, att den blivande pensionen utbetalas från Sverige. Detta kan bero därpå, att det företag, för vars räkning han varit verksam i Finland, är hemmahörande i Sverige; även om företaget icke är hemmahörande i Sverige, kan givetvis tänkas att så ordnats, att den blivande pensionen skall utbetalas från Sverige, t. ex. från ett svenskt försäkringsföretag.

Om i dylika fall pensionstagaren bosätter sig i Sverige, varifrån han uppbär pensionen, blir han emellertid skattskyldig i Finland för denna pension.

I Sverige får pensionen i detta fall *icke* beskattas.

Kap. 2. Pensionen uppbäres från utlandet.

§ 1. De svenska beskattningsreglerna (med bortseende från avtalens bestämmelser).

Då pensionstagaren är bosatt i Sverige, är han enligt intern svensk rätt skattskyldig här i riket även för pension, uppburen från utlandet.

§ 2. Bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen.

I. Pension i offentlig tjänst.

Det är här fråga om pension, utbetalad av främmande stat eller, beroende på avtalets avfattning, jämväl av delstat, provins, kommun etc. Ifråga om dessa pensioner skiljes i fortsättningen mellan *tjänstepension,* varmed här förstås den pension en förutvarande befattningshavare själv uppbär på grund av den tidigare innehavda tjänsten, samt *familjepension,* varmed förstås den pension, som utgår till hans änka och efterlevande barn.

Enligt avtalen med *Canada, Ceylon, Danmark, Frankrike, Norge, Nya Zeeland* och *Pakistan* är Sverige behållet vid sin rätt att beskatta pensioner i allmän tjänst, som uppbäres från nämnda stater av en här bosatt person.

Å andra sidan får Sverige aldrig beskatta en pension i allmän tjänst, som utgår till en i Sverige bosatt person, därest

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

pensionen uppbäres från *Amerikas Förenta Stater, Finland, Indien, Schweiz, Ungern* eller *Västtyskland.*

Avtalen med *Egypten, Japan, Storbritannien* och *Sydafrikanska Unionen* begränsa på olika sätt (se nedan) Sveriges beskattningsrätt men endast ifråga om tjänstepensioner till en förutvarande befattningshavare samt endast, då tjänstepensionen utbetalas av den främmande staten själv (eller av fonder, som denna stat inrättat). Alla familjepensioner, som dessa stater utbetala till en i Sverige bosatt person, få däremot beskattas i Sverige och likaledes alla pensioner, som utbetalas av andra offentligrättsliga enheter (delstat, kommun o. s. v.).

Övriga avtal begränsa likaledes Sveriges beskattningsrätt och detta ej blott då fråga är om pensioner, utbetalda av den främmande staten själv utan även, då pensionerna utbetalas av andra offentligrättsliga enheter. Avtalet med *Nederländerna* gäller även utbetalningar från fonder eller institutioner, som inrättats av staten eller därunder lydande statliga eller kommunala enheter.

Enligt vissa avtal gäller begränsningen även familjepensioner; se nedan intagna uppställning.

Avtalen med *Amerikas Förenta Stater* och *Nederländerna* angiva icke uttryckligen, att fråga skall vara om pension, som utgår på grund av tidigare innehavd tjänst hos något offentligrättsligt organ; det angives blott, att pensionen utbetalas av ett sådant organ. Någon tvekan lärer dock icke kunna råda därom, att det även i dessa avtal endast är dylika pensioner som åsyftas. — I Amerikas Förenta Stater utgår under vissa förutsättningar folkpension samt social änke- och pupillpension, Social Security Pension. Beloppen utbetalas från en fond, som står under överinseende av federal myndighet. Bidrag till fonden erlägges årligen av enskilda arbetsgivare i Förenta Staterna samt av alla hos dem anställda ävensom av utövarna av fria yrken. Amerikanska staten erlägger icke något bidrag till fonden, ej heller de olika delstaterna. Enligt ett uttalande av riksskattenämnden (meddelanden 1955 : 2, nr 2) bör, med hänsyn till finansieringen av pensionerna, ifrågavarande pensioner icke hänföras till dem, vilka åsyftas med ifrågavarande bestämmelse i avtalet. — Ehuru det resultat, vartill riksskattenämnden kommit, tvivelsutan är riktigt, kan motiveringen icke accepteras. Det avgörande är icke, huru pensionen finansierats, utan om det är fråga om pension i allmän tjänst eller icke. I ett av Regeringsrätten avgjort mål (R. 1957, ref. 3) har också dylik pension ansetts skattepliktig i Sveriges men å den grund, att det från Social Security Administration erhållna beloppet icke kunde anses såsom sådan förmån i avlöning eller pension, som avsåges i tillämpningskungörelsen till avtalet.

Avtalen med *Finland* och *Ungern* äro så avfattade, att därav icke klart framgår, vilka pensioner, som här avses. Tillämpningskungörelsen till det ungerska avtalet utvisar dock, att bestämmelsen ansetts omfatta även änke- och pupillpensioner. Den bestämmelse, som återfinnes i det nu gällande avtalet med Finland, har samma avfattning, som motsvarande bestämmelse i ett tidigare sådant avtal; tillämpningskungörelsen till detta tidigare avtal gjorde bestämmelsen tillämplig även å änke- och pupillpensioner. Följaktligen torde få anses att ifrågavarande två avtal äro tillämpliga även å sistnämnda pensioner.

Det anmärkes, att till allmän tjänst är

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

givetvis att hänföra även tjänstgöring i en stats krigsmakt. För sådan tjänstgöring utgående pension följer alltså reglerna angående beskattning av pension i allmän tjänst. — Pension, som av Amerikas Förenta Stater utbetalats i anledning av tjänstgöring vid dess krigsmakt är följaktligen undantagen från beskattning här i riket och detta vare sig pensionen utgått till den, som fullgjort sådan tjänstgöring, eller till hans efterlevande (R. 1952, not. 1305, R. 1955, not. 169, R. 1958, not. 296).

Till klarläggande av de inskränkningar i Sveriges beskattningsrätt, vartill avtalen föranleda, åberopas nedanstående översikt. För tydlighetens skull angives jämväl den omfattning, vari Sverige är behållen vid sin beskattningsrätt, varjämte medtagits även de avtal, som icke på något sätt begränsa Sveriges beskattningsrätt.

Då en i Sverige bosatt person uppbär pension i allmän tjänst från nedan angivna stater, gäller följande ifråga om beskattningsrättens fördelning:

Stat	Från Sveriges beskattningsrätt undantages	Sverige äger därför beskatta
Amerikas Förenta Stater	alla pensioner	inga pensioner
Belgien	alla pensioner till belgiska medborgare[1]	alla pensioner till andra än belgiska medborgare
Belgiska Congo och Ruanda-Urundi	alla pensioner till personer av belgisk nationalitet[1]	alla pensioner till personer, som icke hava belgisk nationalitet
Canada	inga pensioner	alla pensioner
Ceylon	D:o	D:o
Danmark	D:o	D:o
Egypten	statlig tjänstepension till person, som ej är svensk medborgare eller, om han är svensk medborgare, tillika är egyptisk sådan[2]	a) statlig tjänstepension till svensk medborgare, som ej tillika är egyptisk medborgare b) alla icke-statliga tjänstepensioner c) alla familjepensioner
Finland	alla pensioner	inga pensioner
Frankrike	inga pensioner	alla pensioner
Indien	alla pensioner	inga pensioner
Italien	tjänstepension till person, som icke är svensk medborgare[2]	a) tjänstepension till svensk medborgare b) alla familjepensioner

[1] Sverige äger dock beskatta även dessa pensioner om de utgå på grund av tidigare tjänst hos offentliga organ, som utöva rörelse, eller hos juridiskt självständiga företag, upprättade eller kontrollerade av Belgien, resp. Belgiska Congo och Ruanda-Urundi, eller av någon statsrättslig underavdelning därtill.

[2] Sverige äger dock beskatta även dessa pensioner om de utgå på grund av tjänster, utförda i samband med rörelse, som den främmande *staten* (ej kommun el. dyl.) bedrivit i förvärvssyfte.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

Japan	statlig tjänstepension till japansk medborgare[2]	a) statlig tjänstepension till annan än japansk medborgare b) alla icke-statliga tjänstepensioner c) alla familjepensioner
Nederländerna	alla pensioner till nederländska medborgare[2]	alla pensioner till andra än nederländska medborgare
Norge	inga pensioner	alla pensioner
Nya Zeeland	D:o	D:o
Pakistan	D:o	D:o
Schweiz	alla pensioner	inga pensioner
Storbritannien	statlig tjänstepension till person, som ej är svensk medborgare eller, om han är svensk medborgare, tillika är brittisk sådan[2]	a) statlig tjänstepension till svensk medborgare, som ej tillika är brittisk medborgare b) alla icke-statliga tjänstepensioner c) alla familjepensioner
Sydafrikanska Unionen	statlig tjänstepension till person, som under sin tidigare arbetsutövning icke var bosatt här eller var bosatt här allenast i syfte att utföra arbetet ifråga[2]	a) statlig tjänstepension till person, som under sin tidigare tjänsteutövning var bosatt i Sverige men *icke* allenast i syfte att utföra arbetet ifråga b) alla icke-statliga tjänstepensioner c) alla familjepensioner
Ungern	alla pensioner	inga pensioner
Västtyskland	D:o	D:o
Österrike	alla pensioner till person, som icke är svensk medborgare[2]	alla pensioner till svenska medborgare

[2] Sverige äger dock beskatta även dessa pensioner om de utgå på grund av tjänster, utförda i samband med rörelse, som den främmande *staten* (ej kommun el. dyl.) bedrivit i förvärvssyfte.

Det erinras om att avtalen med *Japan* och *Storbritannien* icke gälla den svenska kommunala inkomstskatten. Om alltså skattefrihet skall inträda enligt avtalen med dessa stater, gäller skattefriheten endast den svenska statliga inkomstskatten. Kommunal inkomstskatt skall däremot alltid påföras i Sverige, oberoende av avtalen, därvid dock vid taxeringen avdrag från inkomsten medgives för erlagd utländsk skatt.

II. Pension i enskild tjänst.

De flesta avtal äro så avfattade, att Sverige är behållet vid sin rätt att beskatta pensioner, som på grund av tidigare innehavd enskild tjänst utbetalas från främmande stat till en i Sverige bosatt person. Även avtalet med *Pakistan* innehåller motsvarande bestämmelse men stadgar ett undantag därifrån: Pension, som utgår från en enskild pensionsstiftelse, vilken är god-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

känd eller erkänd enligt lagarna i Pakistan, får *icke* beskattas i Sverige.

Enligt avtalet med *Finland* får däremot pension i enskild tjänst, som utbetalas från Finland endast beskattas i denna stat, för så vitt den tidigare verksamhet, på grund varav pensionen utgår, utövats därstädes; i så fall får Sverige icke beskatta dylik pension, även om pensionstagaren är bosatt i Sverige. Skulle däremot undantagsvis pension utbetalas från Finland men pensionen icke utgå på grund av en i Finland utövad verksamhet, är Sverige behållet vid sin beskattningsrätt.

Avtalet med *Indien* slutligen, innebär att Sverige *icke* får beskatta pension, som utbetalas från Indien.

Enligt alla övriga avtal äger Sverige beskatta pensionerna ifråga. Så är alltså fallet enligt avtalen med *Amerikas Förenta Stater, Belgien, Belgiska Coongo* och *Ruanda-Urundi, Canada, Ceylon, Danmark, Egypten, Frankrike, Italien, Japan, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Pakistan* (med nyss angivet undantag), *Schweiz, Storbritannien, Sydafrikanska Unionen, Ungern, Västtyskland* och *Österrike.*

Avd. II. Pensionstagaren är icke bosatt i Sverige

Kap. 1. Pensionen uppbäres från Sverige.

§ 1. De svenska beskattningsreglerna (med bortseende från avtalens bestämmelser).

Pension, som härrör av ett förutvarande tjänsteförhållande och som åtnjutes av person, som icke är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, beskattas i Sverige allenast om den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats härstädes, punkt 2 anv. till 53 § KL. Denna regel gäller ej blott tjänstepension utan även familjepensioner. Då fråga är om familjepension är givetvis avgörande, om den bortgångne familjefadern huvudsakligen utövat sin verksamhet här i riket.

Vid bedömandet av om den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats här i riket må uppmärksammas även följande stadgande: Verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad här i riket, även om tjänsteinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig därstädes under kringresande (t. ex. handelsresande). — Än vidare erinras om bestämmelsen, att å personal vid svensk beskickning hos utländsk makt eller lönat konsulat, som på grund av sin tjänst varit bosatt utomlands, skall tillämpas vad i skatteförfattningarna stadgas angående här i riket bosatt person. Med stöd av detta stadgande har ansetts, att pensionerad dylik befattningshavare, som var bosatt utomlands, uppbar pensionen på grund av tidigare här i riket utövad verksamhet och således var här i riket skattskyldig för pensionen (R.1941, ref. 28).

I enlighet med det sagda har en i Prag bosatt änka, som vistats utomlands i tio år och därunder uppburit pension från arméns pensionskassa, beskattats i Sverige för pensionen ifråga (R. 1934, ref. 7), och en i utlandet bosatt änka har likaledes ansetts skattskyldig i Sverige för pension från statens järnvägars änke- och pubillkassa (R. 1938, not. 27).

Om återigen den tidigare verksamheten *icke* huvudsakligen utövats i Sverige, kan Sverige aldrig beskatta pensionen ifråga, vilken ju utgår till en i Sverige icke bosatt person.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

§ 2. Bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen.

I. Pension i offentlig tjänst.

Med avseende å avtalens innehåll i denna del hänvisas till vad som anförts ovan under Avd. I, kap. 2, § 2, I. Vad som där angivits såsom begränsning av Sveriges beskattningsrätt blir i förevarande fall i stället en begränsning av den främmande maktens beskattningsrätt. Sålunda gäller i förevarande fall enligt avtalen med *Amerikas Förenta Stater, Finland, Indien, Schweiz, Ungern* och *Västtyskland* att Sverige är behållet vid sin rätt att beskatta pensioner i allmän tjänst, som utbetalats från Sverige till en i någon av nämnda stater bosatt person.

Till klarläggande av de inskränkningar i Sveriges beskattningsrätt, vartill övriga avtal föranleda, åberopas nedanstående översikt. För tydlighetens skull angives jämväl den omfattning, vari Sverige är behållet vid sin beskattningsrätt, varjämte medtagits även de nyssberörda avtal, som icke på något sätt begränsa Sveriges beskattningsrätt.

Då en i någon av nedannämnda stater bosatt person uppbär pension i allmän tjänst från Sverige, gäller följande ifråga om beskattningsrättens fördelning:

Stat	Från Sveriges beskattningsrätt undantages	Sverige äger därför beskatta
Amerikas Förenta Stater	inga pensioner	alla pensioner
Belgien	alla pensioner till andra än svenska medborgare	alla pensioner till svenska medborgare[1]
Belgiska Congo och Ruanda-Urundi	D:o	D:o[1]
Canada	alla pensioner	inga pensioner
Ceylon	D:o	D:o
Danmark	D:o	D:o
Egypten	a) statlig tjänstepension till egyptisk medborgare, som ej tillika är svensk medborgare b) alla icke-statliga tjänstepensioner c) alla familjepensioner	statlig tjänstepension till person, som ej är egyptisk medborgare eller, om han är egyptisk medborgare, tillika är svensk sådan[2]
Finland	inga pensioner	alla pensioner
Frankrike	alla pensioner	inga pensioner
Indien	inga pensioner	alla pensioner

[1] Sverige går dock förlustig rätten att beskatta dessa pensioner om de utgå på grund av tidigare tjänst hos svenska offentliga organ, som utöva rörelse, eller hos juridiskt självständiga företag, upprättade eller kontrollerade av Sverige, eller av någon dess statsrättsliga underavdelning.

[2] Sverige går dock förlustig rätten att beskatta dessa pensioner, om de utgå på grund av tjänster, utförda i samband med rörelse, som svenska *staten* (ej kommun) bedrivit i förvärvssyfte.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

Italien	a) tjänstepension till italiensk medborgare b) alla familjepensioner	tjänstepension till person, som icke är italiensk medborgare[2]
Japan	a) statlig tjänstepension till annan än svensk medborgare b) alla icke-statliga tjänstepensioner c) alla familjepensioner	statlig tjänstepension till svensk medborgare[2]
Nederländerna	alla pensioner till andra än svenska medborgare	alla pensioner till svenska medborgare[2]
Norge	alla pensioner	inga pensioner
Nya Zeeland	D:o	D:o
Pakistan	D:o	D:o
Schweiz	inga pensioner	alla pensioner
Storbritannien	a) statlig tjänstepension till brittisk medborgare, som ej tillika är svensk medborgare b) alla icke-statliga tjänstepensioner c) alla familjepensioner	statlig tjänstepension till person, som ej är brittisk medborgare eller, om han är brittisk medborgare, tillika är svensk sådan[2]
Sydafrikanska Unionen	a) statlig tjänstepension till person, som under sin tidigare arbetsutövning var bosatt i Unionen men *icke* allenast i syfte att utföra arbetet ifråga b) alla icke-statliga tjänstepensioner c) alla familjepensioner	statlig tjänstepension till person, som under sin tidigare arbetsutövning icke var bosatt i Unionen eller var bosatt där allenast i syfte att utföra arbetet ifråga[2]
Ungern	inga pensioner	alla pensioner
Västtyskland	inga pensioner	alla pensioner
Österrike	alla pensioner till österrikiska medborgare	alla pensioner till person, som icke är österrikisk medborgare[2]

[2] Sverige går dock förlustig rätten att beskatta dessa pensioner, om de utgå på grund av tjänster, utförda i samband med rörelse, som svenska *staten* (ej kommun) bedrivit i förvärvssyfte.

Det erinras om att avtalen med *Canada, Japan* och *Storbritannien* icke gälla den svenska kommunala inkomstskatten. Om alltså skattefrihet skall inträda enligt avtalen med dessa stater, gäller skattefriheten endast den svenska statliga inkomstskatten. Kommunal inkomstskatt skall däremot alltid påföras i Sverige, oberoende av avtalen, om så kan ske enligt intern svensk rätt, därvid dock vid taxeringen avdrag från inkomsten medgives för erlagd utländsk skatt.

II. Pension i enskild tjänst.

Enligt de flesta avtal får Sverige icke beskatta en härifrån utbetald pension i enskild tjänst, då pensionen uppbäres av en i den andra staten bosatt person. Så är

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

även fallet enligt avtalet med *Pakistan,* men i detta avtal finnes ett undantag från sagda regel: Pension, som utgår från en enskild pensionsstiftelse, vilken är godkänd eller erkänd enligt svensk lag, får städse beskattas i Sverige. Såsom dylik pensionsstiftelse är att förstå en sådan, som omförmäles i punkt 6 anv. till 53 § KL.

Enligt avtalet med *Finland* får däremot pension i enskild tjänst, som utbetalats från Sverige, alltid beskattas här i riket, förutsatt dock att den tidigare verksamhet, på grund varav pensionen utgår, utövats i Sverige. Denna föreskrift överensstämmer rätt nära med svensk skatterätt; Sverige får ju beskatta en från Sverige utbetald pension allenast om den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats här i riket.

Jämlikt avtalet med *Indien* är Sverige alltid bibehållet vid sin rätt att beskatta den härifrån utbetalda pensionen. Denna sin rätt kan Sverige dock endast utöva, därest, på sätt nyss erinrats, den tidigare verksamhet, på grund varav pensionen utbetalas, huvudsakligen utövats här i riket.

Kap. 2. Pensionen uppbäres från utlandet.

Då en person, som icke är bosatt i Sverige, uppbär pension från utlandet, kan Sverige aldrig beskatta denna pension. Detta gäller även om det tidigare arbete, på grund varav pensionen utgår, helt varit förlagt till Sverige.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20

Innehållsöversikt

Sid.

Inledning 259

Del I. Beskattning av löner och arvoden 259

Avd. I. Inkomsttagaren är bosatt i Sverige 259

Kap. 1. Ersättningen uppbäres från Sverige 259
§ 1. De svenska beskattningsreglerna .. 259
§ 2. Bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen 260
I. Ersättning i svensk offentlig tjänst 260
A. Arbetet utföres i Sverige 260
B. » » utomlands 261
II. Ersättning i enskild tjänst 263
A. Arbetet utföres i Sverige 263
B. » » utomlands 266
1. Allmänna bestämmelser 266
2. Särskilda bestämmelser rörande personal å fartyg och luftfartyg 268

Kap. 2. Ersättningen uppbäres från utlandet 268
§ 1. De svenska beskattningsreglerna .. 268
§ 2. Bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen 269
I. Ersättning i utländsk offentlig tjänst 269
A. Arbetet utföres i Sverige 269
B. » » utomlands 271
II. Ersättning i enskild tjänst 272
A. Arbetet utföres i Sverige 272
B. » » utomlands 272
C. Arvode såsom ledamot av styrelsen för utländskt bolag 274

Avd. II. Inkomsttagaren är icke bosatt i Sverige 275

Kap. 1. Ersättningen uppbäres från Sverige 275
§ 1. De svenska beskattningsreglerna .. 275
§ 2. Bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen 276

Sid.

I. Ersättning i svensk offentlig tjänst 276
A. Arbetet utföres i Sverige 276
B. » » utomlands 277
II. Ersättning i enskild tjänst 277
A. Arbetet utföres i Sverige 277
B. » » utomlands 279
C. Arvode såsom ledamot av styrelsen för svenskt aktiebolag .. 279

Kap. 2. Ersättningen uppbäres från utlandet 280

Del II. Beskattning av pensioner 281

Avd. I. Pensionstagaren är bosatt i Sverige 281

Kap. 1. Pensionen uppbäres från Sverige 281
§ 1. De svenska beskattningsreglerna .. 281
§ 2. Bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen 281
I. Pension från svenska staten eller svensk kommun 281
II. Pension i enskild tjänst 281

Kap. 2. Pensionen uppbäres från utlandet 281
§ 1. De svenska beskattningsreglerna .. 281
§ 2. Bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen 281
I. Pension i offentlig tjänst 281
II. » i enskild tjänst 284

Avd. II. Pensionstagaren är icke bosatt i Sverige 285

Kap. 1. Pensionen uppbäres från Sverige 285
§ 1. De svenska beskattningsreglerna .. 285
§ 2. Bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen 286
I. Pension i offentlig tjänst 286
II. » i enskild tjänst 287

Kap. 2. Pensionen uppbäres från utlandet 288

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:20