Dubbelbeskattningsavtalens regler om "Inkomst av personligt arbete"

Av kammarrättsassessorn Jan Francke

Inledning

Uttrycket "inkomst av personligt arbete" i rubriken har valts som en sammanfattande beteckning på dubbelbeskattningsavtalens regler om inkomst av enskild och allmän tjänst samt fritt yrke jämte de särbestämmelser som finns om styrelsearvoden, inkomst som förvärvas av studerande och praktikanter, professorer och lärare samt artister och professionella idrottsmän. Redogörelsen kommer att omfatta utöver dessa regler också bestämmelserna om beskattning av pensioner. Det är således en ganska diger lista och behandlingen av de enskilda bestämmelserna kommer därför att bli generell och kortfattad.

Till en början måste poängteras att bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal inte kan grunda möjlighet att beskatta inkomst eller förmögenhet här om sådan möjlighet inte finns enligt intern skattelagstiftning. (I vissa länder, exempelvis Japan, Frankrike och Spanien, kan beskattningsrätt skapas genom bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal.) Är t. ex. "1-årsregeln" tillämplig [se KL 54 § h] behöver man inte vidare undersöka om rätt föreligger att beskatta enligt avtal. Då är ju inkomsten alltid skattefri i Sverige och man kan heller inte ta hänsyn till inkomsten vid progressionsberäkningen av skatten på annan inkomst. Vidare bör framhållas vikten av att man vid tillämpningen av de särskilda avtalsbestämmelserna sätter dessa i relation till metodartikeln dvs. den artikel i avtalet som innehåller bestämmelserna om vilken metod, exempt- eller credit of tax-metoden, som skall användas för att undvika dubbelbeskattning. Detta är ju nödvändigt exempelvis för att avgöra om inkomsten skall medtas vid beräkning av beskattningsunderlaget för inom landet bosatt person.

Som *allmän princip* i fråga om inkomst av personligt arbete gäller att sådan inkomst beskattas *där verksamheten utövas.* Denna princip, som är internationellt vedertagen, grundar sig på föreställningen att inkomstkällan för inkomst av personligt arbete är belägen där arbetet utförs. En sådan "källregel" är också inskriven i flera av våra avtal, företrädesvis de med anglosachsiska länder. Vår interna lagstiftnings regler om beskattning av tjänsteinkomst som förvärvas av här ej bosatta vilar ju på samma grund. Här tillkommer dock villkoret att inkomsten skall ha uppburits från Sverige.

Denna allmänna regel har dock åtskilliga undantag. Redan i den avtalsbestämmelse, som behandlar inkomst av enskild tjänst och som innehåller, oftast inledningsvis, huvudregeln, finns regelmässigt åtskilliga undantag. Här kan nämnas i första hand särregeln för korttidsanställda, "183-dagarsregeln" eller som den också

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

kallas "montörregeln", samt regler om beskattning av inkomst som förvärvas av sjömän och anställda ombord på flygplan samt s. k. gränsgångare. I vissa avtal innehåller den angivna bestämmelsen också särregler i fråga om studerande och praktikanter. Detta undantag stadgas dock mestadels i särskild avtalsbestämmelse. Undantag från huvudregeln om att beskattning sker där verksamheten utövas gäller också enligt särskilda avtalsbestämmelser, som regelmässigt intas i avtalen, i fråga om beskattning av styrelsearvoden, inkomst av allmän tjänst och ersättning som uppbärs av studerande och praktikanter samt vissa professorer och lärare. Detta kan även sägas gälla i fråga om inkomst av fritt yrke. Här är dock anknytningen till reglerna om beskattning av inkomst av rörelse så intim att man knappast kan anse bestämmelserna om beskattning av fria yrkesutövare som undantag från huvudregeln om beskattning av inkomst av personligt arbete.

De särskilda avtalsbestämmelserna

Som utgångspunkt för redovisningen av de särskilda avtalsreglerna faller det sig naturligt att välja de regler som utarbetats inom OECD[1]. Dessa regler som tillskapats av den skattekommitté som år 1956 tillsattes av dåvarande OEEC, numera OECD, har fått mycket stor betydelse för de efter år 1963 tillkomna bilaterala avtalen, inte bara mellan OECD:s medlemsstater utan också för avtal med och mellan länder utanför OECD. Man kan därför lugnt påstå att de är uttryck för vad som är internationellt vedertaget på området. I sammanhanget kan, som också framgår av den vidare redogörelsen, påpekas att 1963 års modellavtal f. n. är föremål för revision.

Fritt yrke — OECD art. 14

OECD-regeln, som finns i oförändrad eller liknande form i flertalet av de på senare år ingångna svenska avtalen, bygger på samma principer som regeln om beskattning av inkomst av rörelse. För beskattningsrätt krävs att verksamheten utövas från "fixed base" — stadigvarande anordning — om ej inkomsttagaren har hemvist i landet (jfr "fast driftställe" i fråga om rörelse). Denna princip överensstämmer ju med vår interna svenska rätt, enligt vilken utövare av fria yrken, advokater, revisorer, privatpraktiserande läkare, tandläkare, arkitekter etc. i normalfallet beskattas som rörelseidkare. Begreppet "stadigvarande anordning" har ej definierats lika noggrant som "fast driftställe" i OECD-avtalet[2]. Det är alltså lämnat större frihet åt tillämpande myndigheter att använda sig av de begreppsbestämningar i detta hänseende som kan finnas i intern lagstiftning. Klart är emellertid enligt kommentaren till OECD-avtalet att begreppet "stadigvarande anordning" omfattar läkarpraktik, advokatkontor etc. Sammanfattningsvis kan sägas att de regler som enligt OECD-avtalet gäller för beskattning av rörelseinkomst varit normgivande för reglerna om beskattning av inkomst av fritt yrke. Vid tillämpning av avtals-

[1] Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, Report of the OECD Fiscal Committee 1963.
[2] Betr. definitionen av "fast driftställe", se OECD art. 5.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

bestämmelserna om fritt yrke kan man därför ofta söka ledning i rörelsereglernas tillämpning. Detta kan gälla exempelvis i fråga om fördelningen av beskattningsbar inkomst mellan en "stadigvarande anordning" i utlandet och yrkesutövarens hemviststat samt om tolkningen av begreppet stadigvarande anordning.

I många avtal, faktiskt i nästan hälften av våra avtal, behandlas emellertid inkomst av fritt yrke på samma sätt som inkomst av anställning i enskild tjänst. Beskattning sker i normalfallet sålunda där verksamheten utövas, oavsett om stadigvarande anordning finns där. De nedan redovisade reglerna om beskattning av inkomst av enskild tjänst gäller alltså i dessa fall även fritt yrke. Detta innebär ju bl. a. att den s. k. 183-dagarsregeln kan bli tillämplig i fråga om fria yrkesutövare.

Det kan kanske i samband härmed vara av intresse att nämna att det i internationella sammanhang höjts röster för att regeln om beskattning av inkomst av fritt yrke borde utformas som en kombination av de nu gällande principerna för beskattning av inkomst av fritt yrke och inkomst av enskild tjänst. En sådan regel skulle gå ut på att beskattning alltid får ske i den stat där verksamheten bedrivs från "fixed base" samt att, även om "fixed base" saknas, inkomsten får beskattas om vederbörande yrkesutövare utövar verksamheten under en fortlöpande tidsperiod av mer än 183 dagar.

Slutligen bör påpekas att artister och idrottsmän beskattas enligt OECD-avtalet och flertalet svenska avtal *ej* enligt reglerna för fritt yrke. Det framgår redan av ordalydelsen av art. 17 i OECD-avtalet, som handlar om artister och idrottsmän. ("Notwithstanding the provisions of Articles 14 . . ." etc.)

Enskild tjänst — OECD art. 15

Huvudregeln i OECD-avtalet liksom i samtliga svenska avtal beträffande inkomst av enskild tjänst är att inkomsten får beskattas i den stat där arbetet utförs. Om exempt-metoden gäller enligt vederbörande avtal som metod för undvikande av dubbelbeskattning innebär detta, att person med hemvist i Sverige som utför arbete i den andra avtalsslutande staten inte får beskattas här för inkomsten. Hänsyn får dock tas vid bestämmande av progressionen på övriga i Sverige skattepliktiga inkomster. I de på senare år ingångna avtalen tillämpar Sverige dock credit of tax-metoden. Detta betyder i det här aktuella fallet att inkomsten får medtas vid taxering och sålunda inräknas i beskattningsunderlaget. Vid debitering skall dock avräkning ske för eventuellt utgående utländsk skatt på inkomsten.

Från huvudregeln beträffande enskild tjänst föreligger som nämnts ett antal undantag. OECD:s art. 15 innehåller två sådana undantag, den s. k. 183-dagarsregeln och en regel om beskattning av sjömän och anställda ombord på luftfartyg i internationell trafik.

183-dagarsregeln har tillkommit för att underlätta den internationella rörligheten av arbetskraft och för att inte komplicera skattesituationen för en person som tillfälligt arbetar utomlands. Regeln kallas i dagligt tal också "montörregeln", vilken benämning ganska tydligt avspeglar regelns ursprungliga syfte. Den medför exempelvis att företag som säljer en maskin till en person i den andra staten, kan sända en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

montör för att installera maskinen utan att montörens arbetsinkomst beläggs med skatt i denna stat. Det förhållandet att regeln kallas "montörregeln" innebär givetvis inte att dess tillämpbarhet är begränsad till situationer av här skisserat slag. Den gäller generellt alla former av anställda dock med ett viktigt undantag. 183-dagarsregeln gäller *ej* i fråga om artister och idrottsmän, som omfattas av en särskild avtalsregel utformad efter mönster av OECD:s art. 17. Härom mera senare. Enligt 183-dagarsregeln förbehålls sålunda beskattningsrätten den stat där arbetstagaren har hemvist, om de i regeln angivna tre villkoren är uppfyllda. Att märka är att *samtliga* villkor måste vara uppfyllda. Det första villkoret gäller vistelsens *varaktighet* i den stat där arbetet utförs. Enligt OECD-regeln får denna inte överstiga 183 dagar "in the fiscal year concerned". Sistnämnda uttryck har i svensk avtalstext översatts med "under beskattningsåret i fråga" (se exempelvis avtalet med Nederländerna). Om vistelsen går över ett årsskifte kan således varaktigheten utsträckas till nästan ett helt år (jfr dock Liberia "tolvmånadersperiod"). Tveksamhet kan möjligen råda vilken av de avtalsslutande staternas beskattningsår som skall gälla om de avviker från varandra. Så är ju fallet med exempelvis det engelska beskattningsåret å ena sidan och det svenska beskattningsåret å den andra. Den allmänna uppfattningen kan nog sägas vara, att avgörande är den stats beskattningsår där arbetstagaren tillfälligt vistas. I vissa på senare år paraferade svenska avtal har därför "under beskattningsåret i fråga" ersatts av "under denna andra stats beskattningsår". För att undvika tveksamhet har i andra avtal beskattningsår utbytts mot kalenderår. Exempel på andra tidrymder än 183 dagar finns i vissa svenska avtal. Så gäller enligt avtalet med Argentina en tidsgräns av 18 månader under tre på varandra följande kalenderår och enligt avtalen med Marocko och Tunisien att vistelsen får vara högst sex månader. Avtalet med USA har en tidsgräns på 180 dagar. De gällande svenska avtalen med Finland och Frankrike har ej en fixerad tidrymd. Uttrycket "tillfälligtvis" har här använts. Det torde få tolkas som avseende en tidsperiod på 183 dagar.

Det andra villkoret enligt OECD-avtalet för tillämpning av 183-dagarsregeln är att betalning för arbetet skall ha erlagts av arbetsgivare som ej har hemvist i den stat där arbetet utförs eller på dennes uppdrag. Arbetsgivaren behöver således enligt OECD-regeln ej ha hemvist i den stat varifrån arbetstagaren kommer. Detta är dock fallet enligt vissa svenska avtal (se t. ex. avtalen med Danmark, Finland och Västtyskland).

Enligt det tredje och sista villkoret i OECD-regeln får ersättningen inte som omkostnad belasta ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning (om fritt yrke), som arbetsgivaren har i den stat där arbetet utförs. De båda sistnämnda villkoren har givetvis tillkommit med hänsyn till att den avdragsrätt för löneutbetalningen som förelegat för arbetsgivaren i den stat där arbetet utförs rimligen bör motsvaras av en rätt för denna stat att beskatta arbetsinkomsten i arbetstagarens hand.

Det är som tidigare sagts viktigt att framhålla att för tillämpning av 183-dagarsregeln samtliga villkor skall vara för handen. Om så inte är fallet gäller huvudregeln dvs. beskattning i den stat där arbetet utförs. Att märka är också att om en vistelse

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

som från början kanske varit avsedd att vara kortare tid än 183 dagar utsträcks utöver denna tidrymd, så skall beskattning ske redan från vistelsens början. Vad jag nu sagt om 183-dagarsregeln avser i första hand dess lydelse i OECD-avtalet. Avvikelser från denna finns, som jag sagt förut, i åtskilliga avtal. I de avtal där fritt yrke innefattas i bestämmelsen om enskild tjänst har referensen till arbetsgivare naturligtvis utgått. Man har i stället begränsat sig till att föreskriva att ersättningen inte får ha utbetalts "av eller på uppdrag av person med hemvist i..." (den stat där arbetet utförs). I vissa avtal har utöver tidigare angivna villkor stipulerats att ersättningen skall vara skattepliktig ("är underkastad skatt") i hemviststaten (se avtalen med Indien, Singapore, Malaysia, Sydafrika). I det nuvarande svensk-danska avtalet har hemviststaten tillagts rätt att beskatta inkomsten om denna ej beskattats i den andra staten.

Innan redogörelsen för undantagsregler i fråga om korttidstjänstgöring avslutas, bör nämnas en särskild regel i det svensk-amerikanska avtalet som stadgar att om vistelsen är tillfällig, icke överstigande 90 dagar under beskattningsåret, och ersättningen icke är högre än US $ 3 000 eller motvärdet i svenska kronor förbehålls beskattningsrätten den stat varifrån inkomsttagaren kommer (även om ersättningen betalas av person i den stat där han tillfälligt vistas). Denna regel, som har sin motsvarighet i intern amerikansk lagstiftning, gäller vid sidan av den vanliga regeln om korttidstjänstgöring (i USA-avtalet "180-dagarsregel").

Undantagsregeln i fråga om *sjömän och ombordanställda på flygplan* i internationell trafik ger beskattningsrätten till den stat där rederiet eller flygbolaget har sin verkliga ledning. Dessa kategorier av arbetstagare kan ju inte sägas utföra arbetet inom någon av staternas territorium. Man har därför valt att i enlighet med vad som gäller om inkomst av sjö- och luftfartsrörelse enligt art. 8 i OECD-avtalet ge beskattningsrätten till den stat där företaget har sin ledning. Regeln förutsätter att intern lagstiftning tillåter att den anställde beskattas i nämnda stat även om han inte har hemvist där. Såvitt gäller beskattning av sjömän är detta inget problem för vår del. Sjömansskatt utgår ju i regel i fråga om anställda på svensk-registrerade fartyg. En annan sak är att regeln inte passar i de fall då rederiet registrerar fartyget utomlands eller då den verkliga ledningen för svenskt rederi bedöms ligga utanför landet. Frågor av denna art skall dock inte beröras i detta sammanhang. Det får vara tillräckligt att konstatera att våra sjömansskatteregler inte i alla delar är lämpliga för den interna tillämpningen av en avtalsregel enligt OECD-mönster. I de nordiska avtalen har man för att komma i överensstämmelse med sjömansskattereglerna därför tillagt beskattningsrätten den stat vars nationalitet fartyget har. Uttryckliga regler av detta innehåll finns i våra avtal med Danmark, Island och Norge. Bestämmelser om arbetsinkomst i det finska avtalet, vilket saknar bestämmelse om beskattning av sjömän, har tolkningsvis givits samma innehåll (SFS 1959:20 ändrad genom SFS 1972:497).

Ett speciellt problem när det gäller beskattning av ombordanställda på flygplan utgör SAS. I fråga om SAS kan man hävda att tveksamhet råder var företaget har sin verkliga ledning. SAS är ett konsortium av flygföretag i Danmark, Norge och

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

Sverige. En tillämpning av OECD-regeln skulle exempelvis kunna teoretiskt medföra att en ombordanställd i SAS kunde hävda att SAS inte har sin verkliga ledning i Sverige och att Sverige därför inte har rätt att beskatta arbetsinkomsten. För att undvika en misstolkning av detta slag har Sverige i senare års förhandlingar föreslagit att en särregel tas in beträffande både SAS' egen beskattning och dess anställdas (se exempelvis avtalet med Norge). I de nordiska avtalen är problemet löst genom att beskattningsrätten tillkommer den anställdes hemviststat. Att märka är särskilt regeln i Norge-avtalet som omfattar, förutom anställda ombord på luftfartyg i *internationell* trafik, sådana som är anställda ombord på SAS-flygplan som går i inrikes trafik. En i Norge bosatt flygvärdinna i SAS beskattas alltså i Norge även för inkomst som hon förvärvar på grund av arbete på inrikeslinjer i Sverige.

I OECD-avtalet finns ej bestämmelser om beskattning av inkomst som förvärvas av *s. k. gränsgångare*. I kommentaren till art. 15 framhålls dock att sådana kan vara lämpliga att inkludera i avtal mellan grannländer och att de lokala förhållandena får vara avgörande för sådana bestämmelsers utformning. Skälen för särreglering av inkomst som förvärvas av gränsgångare har uttryckts bl. a. i propositionen angående det svensk-norska dubbelbeskattningsavtalet.[3] Här har bl. a. framhållits att hemvistkommunens sociala och andra utgifter för arbetstagaren och hans familj i dessa fall uppgår till samma belopp som för andra personer med hemvist i kommunen. Det vore därför rimligt om arbetsinkomsten får beskattas i den stat där hemvistkommunen ligger. I det svensk-finska avtalet finns sedan länge en gränsgångarregel (slutprot. till art. 8 p. 2) av innehåll att personer med hemvist i vissa namngivna gränskommuner, som arbetar i kommuner på andra sidan gränsen vilka också angetts med namn, beskattas i den stat där hemvistkommunen ligger. Med hänsyn till kommunsammanslagningar o. dyl. har denna regel ansetts olämplig som norm. Av detta skäl men också givetvis på grund av landgränsens längd etc. har gränsgångarregeln utformats annorlunda i det svensk-norska avtalet. Det kan f. ö. nämnas att en regel liknande denna kommer in i Sveriges nya avtal med Danmark resp. Finland, vilka avtal f. n. är föremål för riksdagsbehandling.[4] Denna regel innebär att gränsgångare beskattas i hemviststaten för arbetsinkomst som han förvärvar för arbete i kommun på andra sidan gränsen. Med gränsgångare avses person som regelmässigt, i propositionen till det norska avtalet angivet som "i normalfallet minst en gång i veckan", uppehåller sig i sin fasta bostad i hemviststaten. Denna avgränsning får ses mot bakgrunden, att det är den personliga anknytningen till denna stat som motiverar en särbehandling av arbetstagarens inkomst. Den typiske gränsgångaren är ju den person som dagligen återvänder till bostaden efter arbetets slut. Man har emellertid inte velat begränsa regeln så hårt utan stannat för att också låta den avse personer som återvänder till bostaden med längre tidsmellanrum. I propositionen har t. o. m. påpekats att i undantagsfall kan godtas ännu längre bortovaro från hemmet. Som exempel nämns vid sjukdom, särskild tjänstgöring etc.

Slutligen kan i fråga om gränsgångarregeln nämnas att överläggningar pågår på

[3] Prop. 1971:172.

[4] Båda dessa avtal är avsedda att träda i kraft den 1 januari 1974, se prop. 1973:201 resp. 179.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

nordisk bas om en överenskommelse om uppbörd av skatt som visserligen berör inte bara gränsgångare men som kommer att få betydelse också för dessa. Överenskommelsen går ut på att skapa ett system enligt vilket arbetsgivare i nordiskt land också skall kunna åläggas att göra avdrag på arbetstagarens (exempelvis gränsgångares) lön för skatt i annat nordiskt land. Det avdragna beloppet skall sedan överföras till uppbördsmyndighet i detta nordiska land. Systemet är avsett att inarbetas i det multilaterala nordiska handräckningsavtal som trädde i kraft den 1 januari i år.[5]

Styrelsearvoden — OECD art. 16

OECD-regeln innebär att den stat där bolaget hör hemma får beskatta arvoden till bolagets styrelseledamöter. Även här sker alltså avsteg från huvudprincipen om beskattning av inkomst av personligt arbete. Denna regel, som finns i många svenska avtal, kan tillämpas beträffande arvode från svenska bolag blott om arvodet utgör ersättning för arbete som utförts här i riket. Detta har i praxis tolkats så att styrelseledamoten måste ha deltagit i sammanträde inom Sverige för att skattskyldighet skall uppstå. Redan år 1962 föreslogs av en svensk offentlig utredning[6] att svensk intern rätt skulle ändras så att OECD-regeln kunde utnyttjas i alla fall. Ändringen har dock ännu inte skett.

OECD-bestämmelsen har nyligen varit föremål för revision. Denna medförde inte några ändringar i avtalstexten. Däremot gjordes tillägg i kommentaren avseende situationen att styrelseledamot också har andra funktioner inom bolaget, t. ex. som anställd eller konsult. Det klargjordes att lön eller arvode till ledamoten i dessa egenskaper inte omfattades av art. 16. Sådana ersättningar beskattas efter vanliga regler, i förekommande fall som inkomst av allmän eller enskild tjänst eller fritt yrke. Denna tolkning är redan tidigare accepterad på svensk sida, se exempelvis avtalen med Belgien art. 16 andra stycket och med Norge art. 17 § 2.

Även om OECD-regeln inte kan utnyttjas i full utsträckning finns den inskriven i oförändrad eller i liknande form i åtskilliga svenska avtal bl. a. det norska avtalet. Enligt avtalen med övriga nordiska länder gäller dock f. n. att styrelsearvode beskattas i inkomsttagarens hemviststat.

För att i görligaste mån behålla systematiken i framställningen kommer nu inte att behandlas de bestämmelser som följer närmast på artikeln om styrelsearvoden i OECD-avtalet. Dessa bestämmelser, art. 17 och 18, behandlar artister och idrottsmän samt pensioner. I stället kommer redogörelsen att avse beskattningen av anställda i allmän, statlig och kommunal, tjänst varom regler finns i OECD-avtalets art. 19. Den kommer dock att gälla endast löneinkomster och ej pensioner, vilka i och för sig också behandlas i art. 19. Pensionerna kommer att redovisas i det allmänna avsnittet nedan.

Allmän tjänst — OECD art. 19

Man kan till en början påminna om att enligt intern svensk rätt beskattning i regel kan ske här i fråga om inkomst på grund av tjänst hos svenska staten eller

[5] SFS 1973 :88.
[6] Dubbelbeskattningssakkunniga, SOU 1962 :59.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

svensk kommun [KL 53 § 1 mom. a)], oavsett om inkomsttagaren har hemvist i Sverige eller ej.

Den nuvarande OECD-regeln innebär att den stat som utbetalar statslön (i den fortsatta redogörelsen inkluderas lön från kommunal myndighet under "statslön") har *primär* beskattningsrätt ("får beskatta") till denna. En analys som gjordes av OECD:s sekretariat år 1970 för att fastställa i vad mån modellavtalets regler följts i bilaterala avtal gav vid handen att regeln intagits i oförändrat skick i mycket få av de avtal som då undersöktes. Det finns visserligen exempel på OECD-regeln bland de svenska avtalen (se bl. a. avtalen med Grekland, Nederländerna och Norge) men i det övervägande antalet avtal har utbetalarstaten tillagts en *exklusiv* beskattningsrätt dvs. även i de avtal där credit of tax-metod är huvudmetod för undvikande av dubbelbeskattning har undantag gjorts för statslöner, som sålunda behandlas enligt exemptmetoden (med progression). I sammanhanget kan påpekas att Sveriges avtal med Danmark och Island ej innehåller särskilda bestämmelser om statslön. Här gäller samma regler som i fråga om enskild tjänst.

Som nyss antytts visade den företagna undersökningen att OECD-regeln om statslöner tydligen inte kunnat till fullo accepteras av medlemsländerna. Efter revision, vari förresten Sverige tagit aktiv del, föreligger nu också ett förslag till ändrad lydelse som tar hänsyn till de olika invändningar som rests mot den nuvarande versionen. Den väsentligaste ändringen får sägas vara att det nya förslaget ger utbetalarstaten en exklusiv beskattningsrätt. Detta får ses mot bakgrunden av den idé som ligger bakom särregeln om statslöner, nämligen att en stat inte skall beskatta utbetalningar som görs av annan stat. Vidare har ändringen vidtagits för att anpassa regeln till 1961 års Wienkonvention om diplomatiska förbindelser, enligt vilken den mottagande staten icke får beskatta löner som går till andra än medborgare och fast bosatta i den staten. Det skulle föra för långt att gå in på Wienkonventionens regler mera i detalj. Det får räcka med att konstatera att dess bestämmelser har beaktats vid utformningen av den nya OECD-regeln om statsanställda. Detta avspeglar sig också i det faktum att den nyinförda exklusiva beskattningsrätten för utbetalarstaten icke gäller medborgare i mottagarstaten och sådana personer som var bosatta i denna stat redan innan de anställdes i utbetalarstatens tjänst. Dessa skall enligt den nya regeln beskattas endast i mottagarstaten. Anledningen till att denna föreslagna regel redovisats här är att den kan förväntas inflyta i framtida avtal. Så har den exempelvis intagits i de nya svensk-finska och svensk-danska avtalen.

Som tidigare nämnts innehåller redan nu de flesta svenska avtal en exklusiv beskattningsrätt för utbetalarstaten. Denna har dock ofta förbundits med förbehåll av olika slag beträffande inkomsttagarens nationalitet. I vissa avtal gäller beskattningsrätten för utbetalarstaten endast dess egna medborgare (t.ex. Schweiz) medan den i andra avtal begränsats att gälla andra än medborgare i den andra staten (t.ex. Storbritannien, Västtyskland, Österrike).

I såväl OECD-regeln (art. 19:3) som i de flesta svenska avtal har dock undantag gjorts i fråga om utbetalarstatens beskattningsrätt för sådana statsanställda som arbetar i affärsdrivande verk eller i andra rörelsedrivande statliga och kommunala fö-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

retag. Drivs verksamheten i aktiebolagsform föreligger ju inget problem. Då är det ju bolaget som sådant och ej staten som driver denna. De anställda beskattas då enligt de vanliga reglerna för enskild tjänst. Undantagsregeln i statslönebestämmelsen avser fallet då staten (eller kommunen) själv driver rörelse. I sådant fall har man ansett att konkurrens- och andra synpunkter bör medföra att statens verksamhet bör bedrivas på samma villkor som andra rörelseidkares. Därför har stadgats att reglerna om utbetalarstatens beskattningsrätt icke skall gälla anställda i sådana statliga företag. Dessa skall alltså behandlas enligt samma regler som anställda i enskild tjänst. Det har gjorts gällande att viss statlig rörelseverksamhet icke bedrivs av samma motiv som sedvanlig näringsverksamhet. Så kan exempelvis hävdas att SJ och Televerket har också andra än rent affärsmässiga syften för sin verksamhet. Detta har också kommit fram under diskussionen om den nya OECD-regeln och har medfört att det i kommentaren till art. 19 framhållits att stater som så önskar får modifiera avtalsregeln så att anställda i sådana företag ("public bodies") behandlas i skattehänseende på samma sätt som andra statsanställda dvs. rätten att beskatta tillägges utbetalarstaten. Detta synsätt har sedan länge präglat den tyska inställningen och Västtyskland har regelmässigt inkluderat en sådan regel i sina avtal. Detta gäller bl. a. det svensk-tyska avtalet. Även Sveriges avtal med Indien har i denna del motsvarande innehåll. Den svenska inställningen går numera i samma riktning. Så har exempelvis motsvarigheten till art. 19:3 i OECD-avtalet uteslutits ur det nya avtalet med Danmark. Härigenom kommer sålunda t. ex. SJ-anställda med arbete i Köpenhamn att beskattas i Sverige (under förutsättning att andra villkor om medborgarskap etc. är uppfyllda).

Studerande och praktikanter — OECD art. 20

Art. 20 i OECD-avtalet innehåller visserligen regler som rör beskattning av studerande och praktikanter, som tillfälligt vistas för studier eller praktiktjänstgöring i den andra avtalsslutande staten. Bestämmelsen avser dock bara bidrag till levnadskostnader, stipendier etc., som betalas från hemlandet eller annan stat än den vari han vistas. Sådana regler finns i flera svenska avtal. Med hänsyn till avgränsningen av redogörelsen kommer denna typ av avtalsregel inte att behandlas här. I stället skall upptas de särbestämmelser beträffande beskattning av arbetsinkomst som förvärvas av studenter och praktikanter från en stat vid tillfällig vistelse i den andra avtalsslutande staten, och som tillkommit för att underlätta för dessa kategorier att studera respektive praktisera utom hemlandet. Dessa regler är av två huvudformer. Båda slagen av bestämmelser går ut på att fritaga från beskattning i vistelsestaten den arbetsinkomst som studeranden eller praktikanten förvärvar.

Den första regeltypen avser fall, där en person från en stat besöker den andra staten för att studera vid undervisningsanstalt där och samtidigt med studierna har anställning i samma stat. Dessa regler finns företrädesvis i avtal med länder som ligger ganska långt från Sverige och kan nog sägas i första hand vara avsedda att underlätta för studerande från utvecklingsländer att komma till Sverige för att studera. De olika förutsättningar som skall föreligga för att undantagsregeln skall vara tillämplig är följande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

a) Det skall vara fråga om en *person från en avtalsslutande stat,* som besöker den andra staten. Detta torde innebära krav på hemvist i nämnda stat vid besökets början. I några avtal har detta klart utsagts (Filippinerna, Malaysia, Pakistan och Singapore). Detta innebär exempelvis, att en person från Filippinerna som studerat i Norge så länge att han förvärvat hemvist där och förlorat sitt hemvist i Filippinerna och som därefter vill åka till Sverige för studier här, inte kan åberopa det svensk-filippinska avtalet för att få skattebefrielse.

b) Personen i fråga skall vistas i den andra staten *"allenast", "huvudsakligen" eller "uteslutande" såsom studerande vid universitet, högskola eller skola.* (I de flesta avtalen gäller regeln också affärs- eller hantverkspraktikant.) "Allenast" etc. får anses syfta på avsikten med vistelsen; det förutsätts ju att han skall ha anställning vid sidan om. Vistelsen skall ha föranletts endast av studierna (eller praktiktjänstgöringen).

c) Skattebefrielsen är *tidsbegränsad* till tre år. Därmed avses i de flesta fall kalenderår. I avtalet med Liberia torde dock avses 36 månader från besökets början. Treårsregeln är icke utformad så att den utgör ett villkor för skattebefrielsen (jfr 183-dagarsregeln). Den torde i stället innebära att en studerande som stannar fyra år är befriad under de tre första åren.

d) Arbetsinkomsten skall ha behövts för studierna. Detta uttrycks regelmässigt så att *"inkomsten är erforderlig för att bestrida kostnader för uppehälle och utbildning"*. Befrielse bör sålunda ej medges om det kan visas att personen i fråga vid sidan av arbetsinkomsten har inkomster som täcker kostnader för uppehälle och studier.

e) Räckvidden av bestämmelsen begränsas av att den regelmässigt innehåller *beloppsbegränsning.* Beloppen har satts så att de ungefärligen skall motsvara vad en svensk studerande eller praktikant kan tjäna utan att behöva betala skatt.

Den andra typen av regler rörande studerande och praktikanter avser fall, där en studerande vid undervisningsanstalt i den ena staten (hemviststaten) tillfälligt besöker den andra staten för att utföra praktikarbete som har visst samband med studierna. Om de i avtalsregeln angivna förutsättningarna är uppfyllda skall inkomsten av sådant praktikarbete i regel vara skattefri i den stat där han tillfälligt vistas. Förutsättningarna är följande.

a) Det skall vara fråga om studerande vid *undervisningsanstalt,* i de flesta fall för *högre undervisning* (t. ex. avtalen med Schweiz, Storbritannien, Danmark[7], Island). På senare år har dock utvecklingen gått i riktning mot att även undervisning av lägre slag har ansetts böra vara kvalificerade för skattebefrielse. Så har i Sveriges avtal med Nederländerna angetts "universitet, högskola, skola eller liknande undervisningsanstalt". Även i fråga om de nordiska avtalen har utvecklingen gått i liberaliserande riktning. Här innefattas enligt tilläggsavtalet med Finland från år 1968 studerande vid "universitet eller annan undervisningsanstalt" varmed torde avses läroanstalter över grundskolenivå. Motsvarande avgränsning finns i svensk-norska avtalet och i det nya svensk-danska avtalet.

[7] Gällande avtal.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

b) Anställningen får i regel vara *högst 100 dagar* under beskattningsåret (undantag Marocko, Tunisien). Det finns ej krav på sammanhängande period. Det bör i sammanhanget poängteras, att det måste vara fråga om en *tillfällig* vistelse i den stat där praktikantarbetet utförs för att grunda skattebefrielse. Jag vill framhålla detta med hänsyn till ett fall som nyligen nämnts för mig. Det gällde en i Sverige bosatt person som var inskriven som studerande vid Åbo universitet. Vederbörande hävdade att hon skulle vara skattefri för inkomst som hon förvärvade i Sverige på grund av anställning under mindre än 100 dagar. En sådan tolkning ligger givetvis inte i linje med avtalsregelns syfte. I de nya danska och finska avtalen har också uttryckligen angetts att inkomsten skall ha förvärvats under tillfällig vistelse i den andra staten.

c) Som tidigare nämnts krävs för skattebefrielse visst *samband med studierna*. I äldre avtalsregler är kravet på detta samband strängare än i de på senare år slutna avtalen. Detta uttrycks vanligen så att anställningen skall innehas i syfte att förvärva "för studierna erforderlig praktisk utbildning". Detta gäller bl.a. nuvarande avtal med Danmark och Island. Nyare avtal har mindre krav på samband med studierna. Det uttryck som valts för att markera detta är "praktisk erfarenhet i anslutning till studierna" (se exempelvis tilläggsavtalet med Finland och avtalen med Frankrike och Norge samt det nya avtalet med Danmark). Angående tolkningen av dessa begrepp får jag hänvisa till propositionen angående det svensk-norska avtalet (prop. 1971:172 s. 50). Därav framgår att det förstnämnda uttrycket i praxis tolkats så att för skattebefrielse krävs att praktiken skall ingå som ett led i studieplan eller av annan grund vara obligatorisk. I detta sammanhang kan hänvisas till några rättsfall i regeringsrätten angående danska och norska medicine studerande som tjänstgjorde vid sjukhus i Sverige.[8]. Regeringsrätten ansåg där att för skattefrihet krävdes intyg från universitet om att praktiken var examenskrav. Uttrycket "i anslutning till studierna" markerar som nyss framhållits en lösare anknytning mellan anställning och studier. Det understryks dock i nämnda proposition, att anställningen måste ha klart samband med studiernas inriktning.

d) Utöver tidigare angivna förutsättningar innehåller vissa svenska avtalsregler också en *beloppsgräns* (Tunisien, Marocko, Ceylon, Singapore). Detta gäller också förslagen till nya avtal med Danmark och Finland. Medan beloppsgränsen i de förstnämnda avtalen har utformats som ett villkor för skattefrihet (om inkomsten överstiger där nämnda belopp åtnjuts ej skattefrihet), utgör beloppen i de nya danska och finska avtalet "grundavdrag". Överstiger inkomsten där angivna belopp beskattas endast den överskjutande delen.

I sammanhanget kan nämnas att Centrala Folkbokförings- och Uppbördsnämnden (CFU) och sedermera riksskatteverket utfärdat anvisningar angående preliminär skatt för utländska praktikanter (CFU:s meddelande 1970:9 och RSV:s meddelande Du 1972:11). Det bör slutligen också framhållas att de särskilda reglerna om studenter och praktikanter (liksom förresten även särreglerna om professorer och lärare) utgör undantag icke blott från huvudregeln om enskild tjänst utan även

[8] RÅ 1969 ref. 15.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

från bestämmelserna om statslön. Detta har måhända inte kommit till klart uttryck i avtalen (se dock avtalet med USA anv. till art. X, XI och XII).

Professorer och lärare

Särregler om beskattning av professorer och lärare saknas i OECD-avtalet. I kommentaren till art. 15 om enskild tjänst framhålls dock att detta faktum inte utgör hinder för medlemsstaterna att ta in sådana regler i sina avtal. Så har också skett i åtskilliga avtal. Sverige har också tidigare varit villig att inkludera sådana regler i sina avtal, men på senare år har man från svensk sida vid förhandlingar förklarat att man helst ser att det inte sker särreglering av dessa kategorier av arbetstagare. Motivet för denna ståndpunkt är bl. a. att man ansett det inte finnas tillräckliga skäl för att behandla sådana skattskyldiga på annat sätt än andra arbetstagare i skattehänseende. Man har också pekat på att en stor del av exempelvis forskningen sker av forskare inom andra institutioner än universitet och högskolor, på vilka särreglerna vanligtvis är tillämpliga. En särbehandling av forskare vid lärdomsanstalt skulle därför vara omotiverad.

I de avtal där särregler finns har de motiverats med att de skall underlätta för professorer och lärare att utvidga sina erfarenheter genom forskning och undervisning utanför det egna landets gränser. Bestämmelserna går ut på att professorer och lärare, som är bosatta och verksamma i den ena staten och som mer eller mindre tillfälligt besöker den andra staten för att där forska eller undervisa, skall vara befriade från skatt i denna andra stat, "vistelsestaten", på ersättning för sitt arbete. För att skattefrihet skall inträda krävs regelmässigt vissa förutsättningar. Som exempel på sådana förutsättningar kan nämnas att i vissa avtal krävs att vederbörande är inbjuden av den främmande staten eller läroanstalt där (USA, Filippinerna, Brasilien) och att verksamheten skall bedrivas vid vissa slags institutioner, i regel institutioner för högre utbildning (dock enligt avtalet med Storbritannien universitet, högskola, *skola eller annan undervisningsanstalt)*. Skattefrihet medges bara för en *begränsad tidsperiod,* i regel två år (dock Nederländerna ett år och Argentina 18 månader). Tidsgränsen två år har vållat en del svårigheter med hänsyn till den svenska 1-årsregeln. Som underförstådd förutsättning för skattefrihet i vistelsestaten har i varje fall enligt svensk uppfattning legat att ersättningen skulle beskattas i hemviststaten. Vissa länder anser dock att bestämmelsen är avsedd att innebära full skattefrihet. På grund av den svenska 1-årsregeln har emellertid ersättningen, då det gäller forskare med hemvist i Sverige, blivit skattfri också i hemviststaten. Detta har man från svensk sida ansett vara en icke avsedd skattelättnad, och man har sökt avhjälpa denna brist genom att i nyare avtal villkora skattefriheten i vistelsestaten med att ersättningen skall vara underkastad beskattning i hemviststaten. Begränsningen av skattefriheten till ett år i Sveriges avtal med Nederländerna har tillkommit av samma orsak.

Tvåårsregeln är icke entydig i alla svenska avtal. Avtalet med USA exempelvis

[9] Beteckningen kan synas oegentlig men har använts med hänsyn till att avtalsregeln ofta kallas "professorsregeln". Som synes av de särskilda avtalsreglerna omfattas personer som ägnar sig åt undervisning och/eller forskning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

stadgar skattefrihet "under en tidrymd ej överstigande två år". Detta måste anses innebära att skattefrihet skall medges för de första två åren om anställningen och vistelsen överstiger denna tid. Vanligtvis är emellertid 2-årsgränsen konstruerad så att den är en förutsättning för att regeln om skattefrihet skall gälla. Överskrids 2-årsgränsen bortfaller all skattefrihet (jfr dock RÅ 1968 ref. 15).

Enligt vissa avtal är även andra kriterier för tillämpning av professorsreglerna föreskrivna. De här redovisade får dock anses vara de viktigaste tillämpningsförutsättningarna.

Artister och idrottsmän — OECD art. 17

I fråga om beskattning av artister och professionella idrottsmän gäller enligt OECD art. 17 den huvudprincip för beskattning av personligt arbete som tidigare angetts. Inkomst som förvärvas av dessa personer beskattas sålunda i regel i den stat där verksamheten utövas. Redan av de inledande orden till bestämmelsen "Notwithstanding the provisions of Articles 14 and 15" framgår att avtalsreglerna om fritt yrke och enskild tjänst inte är tillämpliga. Det kan således inte bli aktuellt att tillämpa exempelvis 183-dagarsregeln. (Undantag kan gälla i fråga om vissa artister i statsunderstödd verksamhet, se t. ex. avtalet med Singapore art. XV § 3.) Motivet för att undanta artister och idrottsmän från denna regel är givetvis att redan karaktären av deras arbete med kortvariga gästspel etc. gör att en sådan regel icke är avpassad för deras situation. Tidigare har det inte tydligt framgått om statsanställda artister omfattas av art. 17 eller art. 19 i OECD-avtalet. Efter revision av art. 17 och dess kommentar har denna fråga numera besvarats. I förslag till ny kommentar till art. 17 har uttryckligen angetts att sådana artister går in under art. 19. Detta innebär alltså beskattning i utbetalarstaten om förutsättningarna enligt art. 19 härför föreligger.

Praktiskt taget samtliga svenska avtal innehåller regler om beskattning av artister och idrottsmän som i sak överensstämmer med OECD-regeln. Vissa avtal innehåller dock ingen särskild regel, t. ex. det nuvarande avtalet med Finland. Då gäller givetvis allmänna regler om beskattning av fritt yrke, enskild eller allmän tjänst i förekommande fall. Andra avtal undantar från tillämpningen av artistbestämmelsen endast 183-dagarsregeln. Regeln om fritt yrke i sådana avtal kan då givetvis bli tillämplig. Åter andra avtal (bl.a. avtalet med Irland) stadgar att artistbestämmelsen skall gälla utan hinder av övriga bestämmelser i avtalet. Då går således även statsanställda artister in under bestämmelsen.

Som tidigare nämnts har OECD-regeln nyligen varit föremål för revision. Den viktigaste nyheten som kom ut av denna revision var tillskapandet av en ny paragraf som behandlar de s.k. artistbolagen. Med artistbolag avses som bekant i typfallet att en artist tillskapar ett bolag antingen i det egna landet eller utomlands, företrädesvis i lågskatteland, vars enda eller huvudsakliga syfte är att anställa honom själv och utbjuda hans tjänster till artistförmedlare och arrangörer. Det kontrakt som sedan sluts stipulerar att huvuddelen av eller hela ersättningen för visst uppträdande, grammofoninspelning e.dyl. skall betalas till bolaget. På detta sätt kan vederbörande alltså undvika beskattning i den stat där verksamheten utövas, om bolaget inte har

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

fast driftställe i den staten. Den föreslagna OECD-regeln löser denna fråga genom att helt enkelt stipulera att ersättningen får beskattas i den stat där verksamheten utövas, utan hinder av bestämmelserna i art. 7 (rörelse), 14 (fritt yrke) och 15 (enskild tjänst).

Motsvarighet till denna regel finns i svenska avtal som ingåtts på senare år (Norge, nya avtalen med Danmark och Finland). Även andra typer av avtalsregler som är avsedda att motverka skatteundandragande av här skisserat slag finns i svenska avtal. Så innehåller exempelvis vissa avtal regler varigenom artistbolaget förklaras ha fast driftställe i den andra staten om artistens verksamhet utövas i denna stat (avtalen med Japan, Liberia, Malaysia, Singapore). En sådan regel diskuterades inom OECD men ansågs ej lämplig med hänsyn till att vissa länder kunde enligt intern lagstiftning beskatta bolaget endast om det verkligen hade ett fast driftställe inom landet. En annan typ av avtalsregel med angivet syfte återfinns i det svenska avtalet med Schweiz. Här stadgas generellt att ersättningen skall beskattas i verksamhetsstaten även om den utbetalas till arbetsgivaren d.v.s. artistbolaget. Vid diskussion i OECD togs också denna regel upp men förklarades vara för snäv, då den tar sikte på endast artistbolagstransaktioner. Man ansåg att den nya bestämmelsen borde täcka också fall, då inkomsten förvärvas av artisten via en annan person än arbetsgivaren.

Vår interna lagstiftning ger oss efter en ändring i bevillningsavgiftsförordningen år 1969 (4 § 3 mom.) möjlighet att utnyttja alla dessa olika former av avtalsregler. Det finns dock stater, som ej kan använda sig av den beskattningsrätt som de får genom den nya regeln. Detta skulle i vissa fall kunna leda till att inkomsten helt undgår beskattning. Detta gäller exempelvis om exempt-metoden används av den stat där artistbolaget hör hemma och den stat där verksamheten utövas inte har interna medel att beskatta den del av ersättningen som går till artistbolaget. På grund härav har i den nya OECD-kommentaren till art. 17 framhållits, att credit of tax-metoden alltid skall användas i sådana fall, alternativt att en subsidiär beskattningsrätt skall tillkomma artistbolagets hemviststat om ej verksamhetsstaten kan beskatta.

Pensioner — OECD art. 18 och 19

Under denna rubrik skall i korthet behandlas pensioner på grund av enskild och allmän tjänst samt socialförsäkringspensioner (ATP och folkpension) och försäkringspensioner.

Art. 18 i OECD-avtalet behandlar beskattning av pensioner på grund av enskild tjänst. Denna regel som finns i de flesta svenska avtal tillägger beskattningsrätten den stat där pensionstagaren har hemvist.

Art. 19 i OECD-avtalet innehåller inte endast regler om lön i allmän tjänst utan också om pensioner som utbetalas på grund av sådan tjänst. Den tidigare redogörelsen för beskattning av löneinkomst enligt den nuvarande OECD-bestämmelsen gäller således också pensioner. Den reviderade OECD-regeln innehåller också regler om pensioner i allmän tjänst. 1961 års Wienkonvention, som ligger till grund för den nya bestämmelsen om beskattning av löneinkomsten, behandlar ej pensioner och

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30

behövde därför i och för sig ej beaktas, när det gällde att utforma reglerna om beskattning av dessa. Det bedömdes emellertid praktiskt att skattesituationen för en person i allmän tjänst inte ändrades i och med pensioneringen. Den föreslagna regeln om beskattning av pensioner i allmän tjänst har därför utformats efter samma principer som beskattningen av löneinkomster. Sådan pension beskattas således endast i utbetalarstaten, om vederbörande är medborgare i denna stat och endast i hemviststaten om pensionären har denna stats medborgarskap.

Liksom i fråga om löneinkomst i allmän tjänst innehåller de flesta svenska avtalen rätt för utbetalarstaten att beskatta pension på grund av sådan tjänst. Förbehåll beträffande medborgarskap finns också här. Vissa avtal stadgar dock beskattningsrätt i hemviststaten för sådana pensioner (bl.a. avtalen med Danmark, Island och Frankrike).

Socialförsäkringspensioner, varmed avses för svensk del t.ex. folkpension och allmän tilläggspension (ATP), är ju internationellt sett en relativt ny företeelse. Med hänsyn härtill är det inte så anmärkningsvärt att OECD-avtalet inte innehåller särregler härom. Det har sedan länge varit svensk policy vid förhandlingar att hävda rätten att beskatta pensioner av detta slag i utbetalarstaten. Som motiv har anförts dessa pensioners släktskap med statspensioner (statlig värdesäkring etc. av pensionerna). Man har också fått gehör för sin inställning i flera förhandlingar. Sålunda gäller enligt 10—15 av Sveriges avtal en rätt för utbetalarstaten att beskatta pensioner som utbetalas enligt den statens socialförsäkringssystem. Detta är fallet bl.a. i avtalen med USA, Schweiz, Norge, Nederländerna och Österrikee och kommer även i de nya avtalen med Danmark och Finland. Såvitt gäller Schweiz-avtalet bör man dock uppmärksamma att Sverige har förbundit sig att medge skatteavräkning för schweizisk skatt, som uttagits på sådan pension som uppbärs av person med hemvist i Schweiz.

Jag kan vidare avslöja att Sverige i egenskap av medlem i en arbetsgrupp som reviderar bl. a. art. 18 i OECD-avtalet, kommer att inom kort föra fram förslag inom organisationen om en särregel rörande beskattning av socialförsäkringspensioner, innehållande beskattningsrätt till sådana pensioner för utbetalarstaten. Som OECD-avtalet nu står beskattas socialförsäkringspensioner efter art. 18 resp. 19 i förekommande fall.

Slutligen endast några ord om de s.k. pensionsförsäkringarna. Utfallande pensioner på grund av sådan försäkring behandlas regelmässigt för närvarande på samma sätt som enskilda pensioner d.v.s. beskattning i hemviststaten. Om de inte går in under en bestämmelse motsvarande art. 18 i OECD-avtalet omfattas de av den regel om beskattning av övriga inkomster (OECD art 21) som ger hemviststaten beskattningsrätten till sådana inkomster. Det har hävdats inom OECD (framför allt av Sverige) att det vore tänkbart att ge beskattningsrätt till den stat varifrån pensionen utbetalas med hänsyn till att avdrag normalt åtnjutits för premiebetalningar vid beskattning i denna stat. Denna tanke har dock ännu inte medfört någon ändring av OECD-avtalet eller dess kommentar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:30