SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 2 1967 **Årgång 17**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Det nya bosättningsbegreppet samt reglerna om avräkning av utländsk skatt m. m.[1]

Av taxeringsintendenten Hans Pehrson

I Skattenytt 1963 sid. 76 ff lämnades i korthet en redogörelse för dubbelbeskattningssakkunnigas betänkande "Internationella Skattefrågor" (SOU 1962:59). Däri upptogs en rad olika frågor rörande beskattningen av inkomster från Sverige, som uppbärs av i utlandet hemmahörande fysiska och juridiska personer, samt inkomster som i utlandet förvärvas av fysiska personer med hemvist i Sverige och svenska juridiska personer. Frågorna, i huvudsak fristående från varandra, var följande:

1. det skatterättsliga bosättningsbegreppet;
2. beskattning av härifrån utgående allmänna löner, pensioner m. m.;
3. beskattning av svenska styrelsearvoden m. m. som uppbärs av utomlands bosatta personer;
4. beskattning av arbetsinkomst som förvärvas under tillfällig vistelse här i landet (löneskatt);
5. avräkning av utländsk skatt;
6. vissa frågor i samband med rätten att avdra utländsk skatt såsom omkostnad;
7. rätt till avdrag för kommunalskatt i vissa fall;
8. avdrag för periodiskt understöd till utomlands bosatta personer m. m.;
9. beskattning av svenska medborgare med inkomst av tjänst hos främmande makts beskickning eller lönade konsulat i Sverige;
10. beskattning av räntor till utlandet;

[1] Ang. ikraftträdande se artikelns sista avsnitt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 11:09:12

11. vissa frågor om inkomstöverflyttningar m. m.;

12. beskattning av företag i utlandet med verkliga ledningen i Sverige;

13. beskattning av experter i internationell biståndsverksamhet.

Sedan förslaget varit ute på sedvanlig remiss har frågorna under punkterna 7 och 11 redan varit föremål för lagstiftning. Frågan om kommunalskatteavdraget har sålunda lösts genom antagande av en schablonregel för detta avdrag (prop. 1965:14, BevU 16; se redogörelse i Skattenytt 1965 sid. 186). Vad angår frågorna om inkomstöverflyttning har de sakkunnigas förslag föranlett lagstiftning i samband med antagande av ändrade bestämmelser om koncernbidrag (prop. 1965:126, BevU 43; se Skattenytt 1966 sid. 66 ff).

I proposition (nr 127) till 1966 års vårriksdag (BevU nr 54) upptogs frågorna rörande det skatterättsliga bosättningsbegreppet (1), beskattningen av experter i internationell biståndsverksamhet (13) och härifrån utgående allmänna löner, pensioner m. m. (2). Vidare upptogs frågan om beskattning av i Sverige bosatta utländska artister (återfinnes som mindre avsnitt i punkt 4) samt spörsmålet om avräkning från svensk skatt av utländsk skatt (5) och vissa därmed sammanhängande frågor, bl. a. i samband med avdrag vid inkomsttaxeringen för utländsk skatt såsom omkostnad (6).

Beträffande övriga frågor har förutskickats att de under punkterna 3, 8 och 9 aktualiseras i andra sammanhang. Frågorna under punkterna 10 och 12 är föremål för ytterligare överväganden ur skilda i proposition 127 redovisade synpunkter.

Bosättningsbegreppet

Treårsregeln

Vid den revision av bosättningsreglerna som företagits har man eftersträvat att ge dem en sådan form att de blir mer klargörande framför allt för dem som står i begrepp att ta anställning utomlands men också för dem som ämnar varaktigt utflytta från Sverige. Skattekonsekvenserna bör med andra ord så långt det är möjligt kunna överblickas i förväg.

Syftet med de nya reglerna har också varit att å ena sidan underlätta särskilt för anställda i exportnäringarnas tjänst att tillträda befattningar utom riket (jmf den nya ettårsregeln). Å andra sidan har det ansetts önskvärt att åtminstone under någon tid kunna bibehålla den oinskränkta skattskyldigheten för sådana som uppehåller sig utomlands mer eller mindre tillfälligt utan att samtidigt ta definitivt hemvist där och under denna tid alltjämt bibehåller stark anknytning till Sverige. De nya bestämmelserna torde ge en möjlighet att — åtminstone temporärt — hindra internationell skatteflykt. Det sagda innebär inte att den som av skatteskäl eller andra skäl önskar bosätta sig utomlands skall förvägras att ta detta steg. Avsikten har snarare varit att motverka skenbosättning i utlandet. Den som ämnar utflytta får bestämma sig om han vill ta alla de konsekvenser som är förknippade med en utflyttning och klippa av de band som binder honom vid Sverige.

Lagstiftningen har upplagts så att det tidigare grundstadgandet i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL ”att såsom bosatt här i riket räknas den som här har sitt egentliga bo och hemvist” kvarstår oförändrat. Denna huvudregel har emellertid kompletterats med en bevisbörderegel (treårsregeln). Denna innebär att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 11:09:12

det under en tid av tre år efter utflyttningen i princip bör åligga den skattskyldige att visa, att han verkligen bosatt sig i utlandet. Kan han inte visa detta anses han fortfarande bosatt i Sverige.

Då grundstadgandet kvarstår oförändrat i lagtexten har i princip inte någon större förskjutning av det gamla bosättningsbegreppet skett. I förarbetena har framhållits att vid bedömandet av om en person skall anses vara bosatt i Sverige eller icke bör en vägning ske av samtliga faktorer som kan vara av betydelse för frågan. Detta torde också överensstämma med motsvarande bestämmelser i de flesta andra länders skattelagstiftning. I synnerhet har understrukits vikten av att — till skillnad mot vad i allmänhet tidigare ansetts ha gälla — särskild hänsyn skall tas till den anknytning som den utflyttade har med sitt nya hemland.

De i den gamla lagtexten tämligen svårtolkade specialbestämmelserna i fråga om olika yrkeskategorier har utgått och ersatts med en för alla utflyttningsfall gemensam regel, som gör bosättningen och därmed skattskyldigheten här i riket beroende av det förhållandet att vederbörande har "väsentlig anknytning" till Sverige. I lagtexten anges exempel på omständigheter som kan vara av betydelse vid bedömandet av frågan om sådan "väsentlig anknytning" förelegat under beskattningsåret. Reglerna har fått den utformningen att bedömningen skall grundas på de *under beskattningsåret* föreliggande omständigheterna och alltså, åtminstone i princip, utan avseende på förhållandena under tiden mellan beskattningsårets utgång och tidpunkten för taxeringsfrågans slutliga prövning.

Som exempel på omständigheter då svensk medborgare, som uppehåller sig utomlands, likväl skall anses bosatt i Sverige anges att han har kvar bo eller familj, driver rörelse eller innehar fastighet här i riket eller eljest har väsentlig anknytning till Sverige. Uppräkningen bör självfallet inte förstås så, att bosättning i Sverige anses föreligga så snart någon av de särskilt angivna förhållandena föreligger. Frågan är i stället om faktorer som måste vägas in i helhetsbilden av hans förhållanden. I denna ingår givetvis också motsvarande bedömning av hans anknytning till vistelselandet. Innehavet av t. ex. en fritidsfastighet i Sverige visar sålunda inte i och för sig, att hemvistet i Sverige bibehållits. Även andra faktorer måste tillkomma. Att en i utlandet bosatt person ärver fastighet eller rörelse i Sverige leder naturligtvis inte heller ensamt till att bosättningen ändras.

Ettårsregeln

Som i det föregående antytts har treårsregeln kompletterats med en ettårsregel. Denna innebär att, även om bosättning i Sverige anses vara för handen, skattskyldighet inte föreligger för inkomst av anställning utomlands, om anställningen där varat minst ett år eller enligt kontrakt e. d. kan antas komma att vara minst ett år. Anställningen behöver emellertid inte vara bunden till ett land. På den som utövar sin verksamhet under kringresande t. ex. handelsresande och marknadsundersökare skall emellertid ettårsregeln ej tillämpas. Undantag görs vidare för inkomst av anställning hos svenska staten eller svensk kommun eller ombord på svenskt fartyg eller på svenskt, danskt eller norskt luftfartyg, i vilka fall Sverige enligt internationellt vedertagna regler i dubbelbeskattningsavtal vanligen behåller beskattningsrätten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 11:09:12

Om anställningsinkomst på grund av ettårsregeln inte beskattas i Sverige föreligger likväl skattskyldighet här för all annan inkomst och för förmögenhet, i den mån dubbelbeskattningsavtal inte föranleder annat. Vid sådan beskattning skall den skattskyldige, så länge han kan anses bosatt i Sverige, inkomst- och förmögenhetsbeskattas i vanlig ordning. Han blir då berättigad till ortsavdrag och andra avdrag, som tillkommer i Sverige bosatta. Självfallet får han däremot inte göra avdrag för omkostnader för den anställningsinkomst som inte beskattas i Sverige. Särskilt bör observeras att den s. k. progressionsregeln inte får tillämpas på inkomst som undantagits från beskattning genom ettårsregeln. Det sagda gäller även om en sådan rätt till skatteberäkning skulle föreligga enligt dubbelbeskattningsavtal.

I sitt betänkande uttalade bevillningsutskottet att det inte är osannolikt att den föreslagna treårsregeln kommer att medföra vissa tillämpningssvårigheter men att treårsregeln otvivelaktigt utgör en förbättring i jämförelse med nuvarande ordning. Den väsentligaste fördelen med de nya reglerna ansåg utskottet vara att de lämnar klart besked om hur löner och jämförliga förmåner skall beskattas. Därmed tillgodoser de nya bestämmelserna ett viktigt rättssäkerhetsintresse[1].

Enligt författarens mening leder den nya ettårsregeln i de flesta fallen till en förmånligare behandling för en skattskyldig än de gamla bosättningsreglerna.

Beskattning av allmän lön, pension m. m.

Den internationella skatterätten ger i regel utbetalarstaten uteslutande rätt att beskatta därifrån utgående allmänna löner, pensioner m. m., även om de uppbäres av personer som inte är bosatta i nämnda stat. Något krav på att verksamheten skall utövas respektive ha utövats tidigare inom utbetalarstaten uppställes ej. Man kan säga att den svenska beskattningen närmare anpassats till den internationella skatterätten på detta område genom att de gamla reglerna nu har kompletterats med att skattskyldighet till Sverige även föreligger a) för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun, och b) för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag, i den mån inkomsten uppburits härifrån och förvärvats genom verksamhet här i riket, ävensom c) för pension enligt lagen om allmän försäkring eller på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun.

Bestämmelserna gäller emellertid ej för den som anställts av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet (lokalanställd) om han är medborgare i anställningslandet. Vidare har Kungl. Maj :t fått rätt att genom dispens medgiva befrielse från skattskyldighet som här nämnts, för person som är lokalanställd i utomeuropeiskt land och icke är svensk medborgare[2]. Grunden för detta bemyndigande är att man av vissa medborgare i tredje land eller statslösa inte rimligen kan kräva deklarationsplikt till Sverige.

I fråga om pensioner från det allmänna skall beskattning ske i överensstämmelse

[1] Av samma uppfattning är JO (se Skattenytt 1966 sid. 443).

[2] Jmf bestämmelserna i 37 § 3 mom. förordningen om sjömansskatt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 11:09:12

med vad sagts om allmän lön. Samma gäller också för pension enligt lagen om allmän försäkring (t. ex. ATP-pension).

För övriga pensioner gäller de gamla bestämmelserna.

Bevillningsavgiften

Bevillningsavgiftens tillämpningsområde har begränsats till att hädanefter endast gälla person som är bosatt utomlands. De här bosatta utländska artisterna skall från och med i år betala inkomstskatt i vanlig ordning. — Observeras bör att den inkomst de här bosatta utländska artisterna hittills åtnjutit genom att medverka eller ge offentlig föreställning inte varit pensionsgrundande enligt lagen om allmän försäkring. Då denna kategori framdeles blir föremål för inkomsttaxering skall den medtas för pensionsberäkning.

Avräkning av utländsk skatt

Internationell dubbelbeskattning[1] kan lindras eller undanröjas dels genom ensidiga (unilaterala) åtgärder från en stats sida, dels genom bilaterala[2] — och än så länge blott teoretiskt genom multilaterala — dubbelbeskattningsavtal. I det följande kommer endast lindring och undanröjande av dubbelbeskattning genom ensidiga åtgärder att behandlas.

Lindring i förekommande dubbelbeskattning har sålunda varit möjlig med stöd av skatteförfattningar antagna redan av 1928 års riksdag. Kungl. Maj :t erhöll då bemyndigande att under vissa förutsättningar dispensera från den statliga beskattningen. Samtidigt antogs särskilda bestämmelser om beräkningen av inkomst av fastighet och rörelse i utlandet, vilka i förekommande fall verkar till lindring av dubbelbeskattning i Sverige och det land där tillgångarna ligger. Längre gående åtgärder vidtogs genom lagstiftning år 1951. Sedan detta år räknas även allmän direkt skatt, som erlagts till utländsk stat eller kommun, som avdragsgill kostnad vid taxering i Sverige av inkomst från källa i beskattningslandet. Denna rätt till omkostnadsavdrag för utländsk allmän skatt medför en lättnad i den svenska beskattningen som kan uppgå till omkring hälften eller mer av den utländska skatten.

Det har emellertid stått klart att den lindring i internationell dubbelbeskattning som kan medges genom hittills vidtagna åtgärder inte varit tillräcklig. Ökade insatser i främmande länder av svenska enskilda personer och företag har gjort det angeläget att ytterligare minska verkningarna av mellanstatlig dubbelbeskattning.

Enligt de numera antagna reglerna har man gått vidare på den väg man slog in på 1951. Innebörden av bestämmelserna är att avräkning (intern credit) skall omfatta skatt som erlagts till utländsk stat eller delstat. Utländsk kommunalskatt — med ett undantag — samt skatt av engångsnatur, som någon gång kan förekomma under extraordinära förhållanden, får sålunda inte avräknas. Den utländska statliga skatten skall vara av slutlig karaktär och i princip hänföra sig till nettoinkomst från källa i beskattningslandet. Sådan skatt får avräknas från den svenska statliga skatten på inkomsten. Däremot skall kommunalskatten inte minskas genom avräkning. Som en spärrregel skall vidare gälla att avräkningsbeloppet aldrig får överstiga den statliga inkomstskatt som belöper på den utländska inkomsten. De nya reglerna får till resul-

[1] Beträffande uppkomsten av internationell dubbelbeskattning, se Skattenytt 1966 sid. 432.
[2] Se Skattenytt 1966 sid. 433 och ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 11:09:12

tat att den utländska inkomsten i princip beskattas statligt endast en gång men efter den skattesats som tillämpas i den stat som uttar den högsta skatten.

I fråga om inkomst av internationell sjö- och luftfart beläggs dessa inkomster i många länder med skatter, som formellt kan framträda som skatt på nettoinkomst men i praktiken beräknas på bruttot av frakt- och biljettintäkter som uppburits i vederbörande land. Sådana skatter på trafikintäkter som träder i stället för annan inkomstbeskattning av trafikverksamheten kan ibland uttas även av utländsk kommun. Med hänsyn härtill har nyssnämnda beskattningsformer medtagits i avräkningsreglerna till gagn för svenska rederier och flygföretag.

De nya reglerna tillåter inte avräkning för s. k. tax incentives, dvs. skattefavörer som utländsk stat utfäster för att främja verksamhet av visst slag eller i viss del av landet. Önskemål härom hade framställts från några håll under remissbehandlingen. Man har emellertid ansett att en tillämpning av avräkningsregler av det slag som nu antagits tills vidare bör ske endast på grundval av ett dubbelbeskattningsavtal. Erfarenheter från avtalsförhandlingarna har visat att avgränsningen av utländska skattefavörer av tax incentive-typ kräver undersökning av den utländska skattelättnadens art och syfte. Man befarar nämligen att generella och ensidigt verkande åtgärder på detta område skulle kunna få konsekvenser i beskattningshänseende som är svåra att överblicka.

Självfallet skulle tillämpningen av avräkningsreglerna ha blivit enklare om bestämmelserna om omkostnadsavdrag för utländsk skatt i anvisningspunkten 4 till 20 § KL hade bortfallit. Så har emellertid ej skett framför allt på grund av att den skattskyldige genom sådant avdrag erhåller lättnad redan vid den svenska taxeringen för exempelvis preliminär skatt som erlagts till utländsk stat. Lättnad enligt avräkningsförfarandet blir däremot möjlig först vid den senare tidpunkt då den utländska skatten fastställts såsom slutlig skatt. Då rätten till omkostnadsavdrag under alla omständigheter inte får ingå i avräkningen skall vid bestämmande av det belopp med vilket avräkning skall medges hänsyn tas till omkostnadsavdrag som kan ha åtnjutits vid inkomsttaxering.

Det ligger i sakens natur att den skattskyldige har att lämna erforderliga uppgifter för avräkningen, främst avseende den utländska inkomsten och den skatt som uttagits i utlandet. Om den skattskyldige på grund av särskilda omständigheter, t. ex. om skatten har erlagts av utländsk arbetsgivare, inte kan prestera fullständiga upplysningar, får avräkning likväl medges med ett skönsmässigt bestämt belopp om det står klart att den anställde har rätt till avräkning av utländsk skatt. Fastställandet av avräkningsbelopp i det enskilda fallet synes kunna väsentligt underlättas om beräkningen sker med något slag av hjälpblankett. Fråga om avräkning prövas efter ansökan av den skattskyldige och handläggs av prövningsnämnden för den skattskyldiges hemortskommun eller i förekommande fall av mellankommunala prövningsnämnden.

Inkomst av fastighet och självständigt bedriven rörelse i utlandet

De nya reglerna på detta område innebär att det tidigare tillåtna avdraget för investeringsutgifter (så långt inkomsten förslog) utbytts mot dels värdeminskningsavdrag och dels förlustavdrag inom

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 11:09:12

förvärvskällan, omfattande en tidrymd av sex år. Man räknar med att de nya reglerna i längden skall leda till en jämnare beskattning. Alltjämt gäller de gamla reglerna i 18 § KL att som särskild förvärvskälla anses all fastighet och rörelse som skattskyldig haft i utlandet och intäkten härav räknas till inkomst av kapital.

Beträffande beskattning av inkomst hänförlig till villor utomlands är att märka att beskattningen skall följa de konventionella reglerna i 24 § 1 mom. samt 25 § 1 och 2 mom. KL. Avdrag för underskott får endast göras från annan inkomst inom samma förvärvskälla.

Ett förtydligande av bestämmelserna rörande realisationsvinst av fastighet i utlandet har skett på det sätt att vad som gäller vid försäljning av fastighet inom riket också skall gälla för fastighet belägen utomlands. Därmed har man alltså gått emot den uppfattning som tidigare hävdats på sina håll, nämligen att fastighet i utlandet vid realisationsvinstbeskattningen skulle vara att anse som lös egendom, se t. ex. Geijer m. fl. Skattehandbok del I 6:e uppl. sid. 393.

De nuvarande särbestämmelserna rörande beskattning av självständigt bedriven rörelse i utlandet har upphört att gälla. I stället skall de vanliga reglerna för beskattning av inkomst av rörelse på filialer utomlands tillämpas. I fråga om avdrag för underskott, som uppkommit i utlandet bedriven självständig rörelse, gäller vad som nyss sagts beträffande underskott av fastighet i utlandet.

Övriga frågor

Progressionsbestämmelserna i 20 § 2 mom. SI har förtydligats på så sätt att det numera klart framgår att omkostnadsavdrag för utländsk skatt i framtiden icke skall medges i samband med progressionsberäkning[1] som sker vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtal. Skulle ett sådant avdrag tillåtas blir en skattskyldig överkompenserad vid en jämförelse med begagnandet av avräkningsmetoden eller om hela inkomsten tas till beskattning enbart i Sverige.

Bestämmelserna i sista stycket anvisningspunkten 4 till 20 § KL har justerats i det hänseendet att om ett avtal medför lindring i uppkommen dubbelbeskattning får ytterligare lättnad i den svenska inkomstbeskattningen i form av omkostnadsavdrag för skatt som omfattas av överenskommelsen ej komma ifråga.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 1967 men äger ej tillämpning vid 1967 års taxering eller vid eftertaxering för 1967 eller tidigare år. För de nya bosättningsreglerna torde detta innebära att treårsregeln i allmänhet inte får någon betydelse om utlandsvistelse har påbörjats före år 1964.

I fråga om avdrag för avskrivning på byggnader och inventarier får sådana avdrag icke beviljas med stöd av 39 § 2 mom KL i dess nya lydelse i den mån avdrag för anskaffningskostnaden kan anses ha åtnjutits enligt de äldre bestämmelserna.

Bestämmelserna om avräkning av utländsk skatt — de interna creditreglerna — återfinns i 24—28 §§ SI och gäller icke utländsk skatt som erlagts eller skulle ha erlagts före den 1 januari 1967.

Aktuella författningsbestämmelser återfinns i SFS 1966:729—731.

[1] Kungl. Maj:t har i utslag 9 november 1966 med tre röster mot en ansett att enligt de gamla reglernas formulering omkostnadsavdrag för utländsk skatt inte kunde förvägras.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 11:09:12