

Svensk medborgares skattskyldighet för inkomst av anställning utomlands

Av förste taxeringsinspektören Hans Pehrson

Frågan, om svensk medborgare är skattskyldig för inkomst av arbetsanställning utomlands, är på intet sätt ny men den har under senare år fått allt större aktualitet. Anledningarna härtill är flera. Det får i detta sammanhang räcka med att peka på de allt bättre kommunikationerna länderna emellan, som medfört att arbetskraftens rörlighet kunnat ökas. Det blir sålunda allt vanligare att svenska företagare har arbetsanställda — i regel svenskar — placerade utomlands men många av våra landsmän har även tagit anställning utom riket hos utländska arbetsgivare. Emellertid har sedan andra världskrigets slut uppkomsten av internationella organ med uppgift att bland annat säkerställa fred och understödja utvecklingsländer medfört att svensk arbetskraft tagits i anspråk utomlands i tämligen stor utsträckning. Därvid har givetvis frågan om beskattningen av den anställdes arbetsinkomst kommit i blickpunkten. Under senare tid har dessutom några avgöranden fallit i regeringsrätten, vilka haft till följd att berörda beskattningsfråga ånyo blivit föremål för debatt.

För att bedöma huruvida en svensk, som haft inkomst av arbete utomlands, är skattskyldig i Sverige för intäkten ifråga, har man att tillämpa bestämmelserna i 53 § 1 mom. a) i kommunalskattelagen jämte anvisningspunkterna 1 och 2 till sagda paragraf samt 6 § 1 mom. a) till inkomstskatteförordningen.

Av bestämmelserna framgår att medborgarskapet icke har någon betydelse för skattskyldigheten. Vad som därför i det följande säges om svensk medborgare, som är bosatt här i riket, gäller sålunda alla här bosatta fysiska personer oavsett medborgarskap.

I de nämnda bestämmelserna regleras skattskyldigheten. Här i riket bosatt person är sålunda skattskyldig för all inom och utom riket förvärvad inkomst *för tid* under vilken han är här i riket bosatt (oinskränkt skattskyldighet). Och med bosättning här i riket likställes enligt 68 § kommunalskattelagen den som utan att vara bosatt här i riket stadigvarande vistas här. Person, som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, är *för denna tid* blott skattskyldig för vissa slag av inkomst (inskränkt skattskyldighet). Av det sagda framgår att frågan, om en fysisk person är bosatt i Sverige eller ej, är av grundläggande betydelse för hans skattskyldighet.

För att lösa det rubricerade beskattningsproblemet har man oftast att först taga ställning till om vederbörande är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket. Emellertid kan det förekomma fall, då det är lämpligare att börja med att ta ställning till, i vilket land arbetsinkomsten skall beskattas innan bosättningsfrågan löses. Som i det följande visas kan den frågan i vissa fall lämnas å sido. Vederbörande kan nämligen även om han anses bosatt i Sverige undgå skatt här.

Några exempel må belysa det nyss uttalade.

Om en här i riket bosatt svensk vistas tillfälligt utomlands och där har inkomst av arbete är han i princip skattskyldig för intäkten i fråga. Emellertid har Sverige ingått ett flertal dubbelbeskattningsavtal (över 20 st) och enligt de flesta av dessa har beskattningsrätten till inkomst av *enskild* tjänst förbehållits den stat, inom vilken verksamheten utövas. Så lyder huvudregeln i de flesta avtalen. I anslutning till denna bestämmelse har i regel intagits ett stadgande att oberoende av vad nyss sagts må inkomst av arbetsanställning beskattas i den stat, i vilken den fysiska personen äger hemvist, därest

1. han uppehåller sig i den andra staten allenast tillfälligtvis, sammanlagt högst 183 dagar under ett och samma kalenderår,

2. ersättning för hans under denna tid utövade verksamhet erlägges av en arbetsgivare, som har sitt hemvist i samma stat som den fysiska personen, och

3. ersättningen för hans verksamhet icke belastar ett av arbetsgivaren i den andra staten innehaft fast driftställe eller en av honom där innehavd stadigvarande anordning. — (För studerande vid universitet med praktikantinkomst är särskilt stadgat i flera avtal men härifrån bortses i detta sammanhang).

Av det anförda framgår att om en här i riket bosatt person tillfälligt vistas i ett avtalsland och där förvärvar arbetsinkomst från en utländsk arbetsgivare, äger den främmande staten beskatta inkomsten även om vistelsen varar 183 dagar eller mindre. Anledningen härtill är att den anställdes arbetsgivare ej är hemmahörande här i riket. Ett annat fall

är följande. Om den här i riket bosatta personen har en svensk arbetsgivare och arbetstagaren utövar sin verksamhet likaledes i ett avtalsland under en tid överstigande 183 dagar under beskattningsåret, äger Sverige icke beskatta inkomsten. Det finns således tillfällen, då en här i riket bosatt person kan uppbära principiellt skattepliktiga inkomster utan att behöva erlagga skatt till Sverige. Enahanda förhållanden kan — om vissa förutsättningar är uppfyllda — uppkomma då arbetstagaren anställts hos Förenta Nationerna eller dess underorgan (jmf SF 166/1961). Vad nyss anförts äger tillämpning under den uttryckliga förutsättningen att den här i riket bosatte icke åtnjutit några andra intäkter, eller blott så ringa att någon beskattningsbar inkomst ej uppnåtts.

Har han däremot uppburit andra inkomster så att — efter vederbörliga avdrag — beskattningsbar inkomst uppkommer, skall enligt bestämmelserna i 20 § 2 mom. 2:a st. i förordningen om statlig inkomstskatt (jmf också avtalens bestämmelser) hänsyn tagas till den i utlandet förvärvade arbetsinkomsten vid bestämmandet av den skatteprocent efter vilken statlig inkomstskatt skall utgöras på övriga inkomster, exempelvis fastighets- och kapitalinkomster.

I många fall kan emellertid frågan hur svenskens arbetsinkomst utom riket skall beskattas icke lösas utan att ställning först tages till hans bosättning. Anses den anställde alltjämt vara bosatt här i riket, blir han skattskyldig för intäkten ifråga för såvitt han ej på andra grunder, som ovan berörts, går fri. Har han erlagt skatt till ett icke avtalsland, äger han åtnjuta avdrag för den erlagda skatten som omkostnad i förvärvskälla (jmf

anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen.)

Bedöms däremot svenskens bosättningsförhållanden vara sådana att han ej kan anses bosatt här i riket, äger Sverige under inga förhållanden beskatta den utom riket förvärvade inkomsten även om han uppburit inkomsten från svensk arbetsgivare. För att en svensk, som ej är här i riket bosatt, skall kunna beskattas för inkomst av tjänst i Sverige, erfordras nämligen att två villkor skall vara uppfyllda.

1. Inkomsten skall vara härifrån upp-
buren.

2. Verksamheten skall vara utövad här
i riket.

När är en person skatterättsligt att
anse som bosatt här i riket och när är han
det icke?

Huvudregeln är den, att som bosatt
här i riket räknas den, som här har sitt
egentliga bo och hemvist (anv. till 53 §
KL.) Och tidigare har sagts att med så-
dan person likställes den som stadigva-
rande vistas här i riket utan att här vara
bosatt.

Uttrycket bo och hemvist innebär ic-
ke, att vederbörande med nödvändighet
behöver ha bostad här i landet; det tor-
de räcka med att han har någon mer på-
taglig anknytning till Sverige t. ex. bo-
hag eller ekonomiska intressen. Å andra
sidan kan bosättning utomlands förelig-
ga för gift person även om denne har
bostad i Sverige, i vilken makan kvar-
bor t. ex. på grund av barnens skolgång.
För den som behåller våning i Sveri-
ge fästes emellertid stor vikt vid anled-
ningen till vistelsen utom riket. Sålunda
beaktas karaktären av arbetsuppgiften
ävensom den tid vederbörande uppehål-
ler sig utom riket. Det anförda har po-

ängterats i den särskilda motivering, som
fogats till regeringsrättens utslag den 5
september 1961 angående kaptenen Jo-
han Erik Hultgrens taxering för år 1954.

Som känt är finns ej någon tidsgräns
stipulerad i lagtexten beträffande var-
aktigheten av utomlandsvistelsen för att
bosättning utomlands skall anses före-
ligga.

För varje enskilt fall måste en indi-
viduell bedömning göras. Därvid skall i
första hand de tidigare omnämnda hu-
vudreglerna tillämpas. I anvisningspunk-
terna 1 och 2 till 53 § kommunalskatte-
lagen gives, utöver vad hittills nämnts,
ytterligare föreskrifter, som i och för
sig icke synes ha någon självständig be-
tydelse. Föreskrifterna skall emellertid
givetvis beaktas vid en samlad bedöm-
ning.

Nyss berördes tidsfaktorn och den är
utan tvivel av stor betydelse men får gi-
vetvis icke ses isolerad utan skall hän-
syn samtidigt tagas till samtliga förelig-
gande omständigheter. Av de utslag, som
fallit under senare år, har man tyckt sig
kunna utläsa att, då en svensk tager an-
ställning i enskild tjänst utomlands och
förbinder sig att utöva sin verksamhet
där i minst ett år, bosättning utomlands
skall anses föreligga. Härav följer att
någon beskattning här i riket ej kan
komma ifråga för i utlandet åtnjutna ar-
betsinkomster. Denna ettårslinje torde
framför allt kunna härledas från utsla-
gen RÅ 1955: ref. 45 och not. 1677 samt
not. 1676 ibland benämnda Karlstadsfal-
len. Riksskattenämnden har också i ett
par yttranden avgivna åren 1956 och
1957 sammanfattningsvis givit uttryck
för den uppfattningen att enligt då rå-
dande praxis torde anställning utomlands
under en tid av mer än ett år medföra

att i beskattningshänseende bosättning här i riket icke längre anses föreligga. Riksskattenämndens yttranden har som bekant publicerats och har tillämpats av skilda underinstanser.

Sedan riksskattenämnden avgivit sina yttranden har emellertid ett par avgöranden fallit i regeringsrätten, varav synes framgå att vad nämnden anfört icke till alla delar har generell räckvidd. De utslag, som avses, är dels RÅ 1959 ref. 20 angående majoren C. J. W. Schildts taxering för år 1954, dels det tidigare omnämnda fallet Hultgren av den 5 september 1961. Schildt tjänstgjorde som observatör vid FN:s kontrollkommission i Grekland i 13½ månader och Hultgren vid Svenska övervakningskontingenten i Korea i 20 månader. Bägge ansågs i skattehänseende bosatta här i riket. Det kan anmärkas att i fallet Schildt var 2 ledamöter skiljaktiga — rösterna var sålunda 3—2 — medan i fallet Hultgren samtliga ledamöter var eniga.

Av utgången i dessa bägge mål synes den slutsatsen kunna dragas att vid bedömandet av bosättningsbegreppet det är av särskild betydelse att hänsyn tas till samtliga föreliggande omständigheter. Och dessa kunna i sin tur ha olika tyngd. I dessa bägge fall gives exempel på då tidsfaktorn ej väjde tyngst utan i stället den starka anknytningen till Sverige. Detta förhållande kommer framför allt

till synes i anställningsförhållandena. Av särskilt intresse synes vara att vid bedömningen av vederbörandes bosättning här i riket hänsyn även lär få tagas till den anknytning, som vederbörande har till det land, i vilket uppdraget fullgöres.

Sammanfattningsvis framgår av de två rättsfallen — och därvid framför allt det sista — att uppdragets art kan vara sådant att vikten härav är tyngre än tidsfaktorn. Även härvidlag finns givetvis en gräns. Var gränsen går får eventuella rättsfall framdeles utvisa.

Som en praktisk regel torde likväl kunna uttalas att den s. k. ettårslinjen synes kunna tillämpas på fall, som är analoga med de tidigare nämnda s. k. Karlstadsfallen, vilket i stort sett innebär att ettårslinjen kan tillämpas, då fråga är om *enskild tjänst* och då *anställningstiden enligt kontrakt skall uppgå till minst ett år*. Däremot torde för i *svensk allmän tjänst anställd personal*, t. ex. den som tillhör Gaza- och Kongobataljonerna, ettårslinjen icke kunna tillämpas. I sådana fall kräves en avsevärt längre tid än ett år.

Till slut erinras om ett Kammarrättsutslag, som finns återgivet å sid. 403 i denna tidskrift för 1961. Därvid beskattades här i riket en i flygvapnet anställd ingenjör, som under maj 1959—oktober 1960 tjänstgjort som förbindelseingenjör i London.