

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 förvärvat 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 anställda 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 § kommunalskatte-
lagen.)

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 sådan person likställes den som stadigvarande vistas här i riket utan att här vara bosatt.

Uttrycket bo och hemvist innebär icke, att vederbörande med nödvändighet behöver ha bostad här i landet; det torde räcka med att han har någon mer påtaglig anknytning till Sverige t. ex. bo-
hag eller ekonomiska intressen. Å andra sidan kan bosättning utomlands föreligga för gift person även om denne har bostad i Sverige, i vilken makan kvarbor t. ex. på grund av barnens skolgång. För den som behåller våning i Sverige fästes emellertid stor vikt vid anledningen till vistelsen utom riket. Sålunda beaktas karaktären av arbetsuppgiften ävensom den tid vederbörande uppehåller sig utom riket. Det anförda har po-

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

Som känt är finns ej någon tidsgräns stipulerad i lagtexten beträffande varaktigheten av utomlandsvistelsen för att bosättning utomlands skall anses föreligga.

För varje enskilt fall måste en individuell bedömning göras. Därvid skall i första hand de tidigare omnämnda huvudreglerna tillämpas. I anvisningspunkterna 1 och 2 till 53 § kommunalskatte-
lagen gives, utöver vad hittills nämnts, ytterligare föreskrifter, som i och för sig icke synes ha någon självständig betydelse. Föreskrifterna skall emellertid givetvis beaktas vid en samlad bedömning.

Nyss berördes tidsfaktorn och den är utan tvivel av stor betydelse men får givetvis icke ses isolerad utan skall hänsyn samtidigt tagas till samtliga föreliggande omständigheter. Av de utslag, som fallit under senare år, har man tyckt sig kunna utläsa att, då en svensk tager anställning 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 arbetsinkomster. Denna ettårslinje torde framför allt kunna härledas från utslagen RÅ 1955: ref. 45 och not. 1677 samt not. 1676 ibland benämnda Karlstadsfallen. Riksskattenämnden har också i ett par yttranden avgivna åren 1956 och 1957 sammanfattningsvis givit uttryck för den uppfattningen att enligt då rådande 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 väge 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 läres 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.