

Något om utländska lärares beskattning vid tillfällig vistelse i Sverige

Av taxeringsintendenten Hans Pehrson

Inte så sällan uppkommer fråga om skattskyldighet här i riket för inkomst som uppbäres av utländska lärare som anställs av och som tjänstgör vid svenska universitet, skolor och kursverksamheter av olika slag. Mången gång är anställningstiden begränsad, oftast upp till två år.

Enligt intern svensk skatterätt föreligger skattskyldighet till Sverige vare sig den utländska läraren anses bosatt (stadigvarande vistas) i Sverige eller inte.

I flera dubbelbeskattningsavtal som Sverige träffat med andra stater har emellertid intagits bestämmelser som reglerar ifrågavarande spörsmål. Som exempel på sådana bestämmelser kan nämnas de som återfinns i avtalet med Storbritannien, vilka också torde vara de som oftast kommer i tillämpning. Enligt artikel XVIII i detta avtal skall en professor eller lärare från Storbritannien, som uppbär ersättning för undervisning vid universitet, högskola, skola eller annan undervisningsanstalt i Sverige under tillfällig vistelse härstädes, ej överstigande två år, vara befriad från beskattning i Sverige för ifrågavarande ersättning. Endast en mindre ändring av bestämmelserna har vidtagits vid en jämförelse med dem som intagits i det ursprungliga avtalet med Storbritannien eller 1949 års avtal, vilket alltjämt tillämpas på vissa brittiska territorier. Likartade bestämmelser återfinns i dubbelbeskattningsavtal med andra länder men bestämmelserna kan ibland ha en begränsad "räckvidd". Set ex avtalet med Frankrike, punkt 8, sista stycket, i protokollet (SFS 535/1960) varav framgår att bestämmelserna gäller endast ersättning för undervisning vid "universitet eller därmed jämförlig högre undervisningsanstalt". Skiljaktigheter dubbelbeskattningsavtalen emellan kan sålunda föreligga och kräver särskild uppmärksamhet. Bakom bestämmelserna ligger tanken på ett ökat kulturellt utbyte mellan länderna.

Vad först angår frågan vad som skall förstås med "undervisningsanstalt" respektive "högre undervisningsanstalt" är att märka att riksskattenämnden den 26.4.1968 uttalat att nedan angivna skolor vid kursverksamheten vid Stockholms universitet eller

Kvällsuniversitetet

IVAK – Institutet för Vidareutbildning av Akademiker

Kvällsgymnasium

Kompletteringskurser

Grännaskolan – internationellt internatgymnasium

Braheskolan – folkhögskolan på Visingsö
Sekreterarskolan
Balettakademien – Teaterstudion vid balettakademien
Fotoskolan – Dokumentärfilmskolan
Grundskolan för konstnärlig utbildning
Brightonskolan
Ecole d'Aix-en-Provence
Münchenschule
Riva del Sole-skolan
British Centre
Centre Francais
Deutsches Zentrum ävensom
ABF i Stockholm och
TBV i Stockholm

betraktas som ”undervisningsanstalter” i den mening som i vissa dubbelbeskattningsavtal avses. Däremot bör de inte betraktas som ”högre undervisningsanstalt”.

Ehuru bestämmelserna i vissa dubbelbeskattningsavtal funnits i c:a tjugo år har tillämpningen av bestämmelserna endast i några få fall underställts högsta instansens prövning. Den fråga som då närmast varit aktuell har varit hur bestämmelserna skall tillämpas på en utländsk lärare som förlänger sin vistelse här i riket så att den sträcker sig över den stipulerade tiden två år. Regeringsrätten har i några fall fått ta ställning till denna fråga d v s om skattskyldighet föreligger i Sverige även för undervisningsinkomsten som förvärvats under de två första åren. I två fall RÅ 1958 not Fi 1946 (engelska avtalet) och RÅ 1964 not Fi 345 (utomeuropeiskt avtal, förhandsbesked) har regeringsrätten ansett skattskyldighet föreligga. Däremot har utgången i rättsfallet RÅ 1968 ref 15 I (franska avtalet) varit den motsatta. Det är möjligt att förklaringen till de olika utgångarna är att i det första rättsfallet läraren gifte sig här i riket innan två år förflutit och att han på grund härav ansågs bosatt i Sverige. Någon fast praxis lär knappast kunna sägas ha hittills utbildats på detta område. I det sista rättsfallet torde utredningen i målet ha varit avgörande för utgången.

En annan fråga som inställer sig i detta sammanhang är om förutsättning för eftertaxering föreligger i det fall då den utländske läraren från början haft för avsikt att återvända till sitt hemland men vid två-årsperiodens slut ändrar sig och stannar här i riket ytterligare en tid. Lärarens uppgifter till skattemyndigheten behöver nämligen evad det gäller förhållandena under det första året inte vara oriktiga. Något avgörande i högsta instans som har avseende på själva eftertaxeringsproblemet föreligger inte såvitt är känt. I dylika spörsmål är det omständigheterna i det enskilda fallet som får bli avgörande för ställningstagandet.

Från de ovan beskrivna reglerna avviker i viss mån de som intagits i dubbelbeskattningsavtalet med Amerikas Förenta Stater. När det gäller inbjudna lärare eller forskare därifrån föreskrivs att sådan person skall under en tidrymd ej överstigande två år räknat från dagen för hans ankomst till Sverige vara undantagen från beskatt-

ning här för ersättning, som han uppbär för dylik undervisning eller forskning. Sådana ersättningar uppburna de första åren torde sålunda undantas från beskattning i Sverige även om mottagaren förlänger sin vistelse här över två år.

Den utländske lärarens skattefråga aktualiseras i regel redan på preliminärstadiet. Från lokala skattemyndigheten i Stockholm har under hand inhämtats bl a att vissa arbetsgivare såväl för egen del som i egenskap av ombud för den skattskyldige inger anhållan om beslut att arbetsgivaren inte skall behöva innehålla preliminär skatt för den utländske läraren. Om inte beskattningsfrågan från början är helt klar inhämtas i regel vederbörande taxeringsintendents synpunkt innan fögderiets beslut lämnas.

Generellt sett är nackdelen med ifrågavarande bestämmelser att de inte alltid står i överensstämmelse med svenska interna bestämmelser och inte heller alltid med interna bestämmelser i den främmande staten. För att ge en något mer uttömmande bild av de konsekvenser reglerna kan leda till redogörs i det följande först – lite vid sidan av rubrikens ämne – för reglernas inverkan på svenska lärare som reser utomlands och tar anställning där samt därefter på utländska lärare som uppehåller sig i Sverige. Om en sådan person stannar utomlands mer än ett år men under två blir läget följande. Beskattningsrätten tillkommer Sverige enligt avtal men Sverige har genom den nya ettårsregeln avstått från att utnyttja denna rätt (54 § p h KL). För den svenske läraren ter sig denna situation som en önskedröm, att inte kunna bli beskattad i något av avtalsländerna. För egen del är jag av den uppfattningen att det är lika olyckligt med internationell dubbelbeskattning som då ett avtal kan få till följd att en inkomst över huvud taget inte blir beskattad.

Vad man måhända inte tänkte på från början var det antal lärare och forskare på vilka bestämmelserna skulle bli tillämpliga. I och med att antalet lärare har ökat har blickarna alltmer riktats på denna punkt och den nya ettårsregeln contra en två-årig ”professorsregel” kan numera med fog anses alltför generös. Från statsmakternas sida har man uppmärksammat detta problem. En lösning är att, då dubbelbeskattningsavtal framdeles slutes eller revideras, begränsa ”professorsregeln” till att omfatta endast ett år, en åtgärd som redan vidtagits i det nya avtalet med Nederländerna (artikel 22). Därmed har man också i princip undanröjt det tidigare uppkomna glapprummet åtminstone sett från svensk synpunkt.

Kvar står emellertid det omvända förhållandet t ex då en engelsk lärare vistas i Sverige. Om Storbritannien har en intern regel som motsvarar vår nya ettårsregel uppkommer ett likadant tomrum som det nyss beskrivna ehuru i spegelbild under förutsättning att läraren vistas i Sverige mellan ett och två år. Någon direkt motsvarighet till vår ettårsregel lär emellertid inte finnas i Storbritannien. Det vill emellertid synas som om man från engelsk sida i fall varom här är fråga endast beskattar där bosatt person som har tillfällig anställning utomlands för den del av tjänsteinkomsten som han *tar hem* till Storbritannien. Överför han ingen inkomst alls undgår han sålunda helt beskattning.

Från olika håll har kritik riktats mot de ifrågavarande bestämmelserna då de kan

leda till icke önskvärda konsekvenser. Om en ändring inte kan åstadkommas på sätt som skett i avtalet med Nederländerna synes andra vägar böra övervägas för undanröjande av "glapprummen".

Man kan t ex tänka sig en komplettering till nuvarande regler vilka skulle utmyнна i att man för skattefrihet i Sverige krävde en garanti för att en här tillfälligt arbetande utländsk lärare eller forskare hade att utgöra skatt i sitt hemland. Alltså ett införande av vad man kallar en "subject of tax-regel".

En annan utväg – snarlik den nyss beskrivna – är att man utvidgar avräkningsförfarandet (credit of tax-regeln) i avtalen till att gälla även lärare och forskare bosatta i utlandet. Visserligen används creditbestämmelserna som regel endast på här bosatta personer men undantag finns. Så t ex har vi i avtalet med Schweiz en sådan utvidgad creditregel med avseende på svenska medborgares beskattning här för åtnjuten pension enligt lagen om allmän försäkring. Det har uppgetts att man även i andra länder (Indien) har ett creditförfarande för där icke bosatta personer. Några farhågor behöver därför inte hysas för en utvidgning av creditreglerna i dubbelbeskattningsavtalen.

En annan fråga som har viss anknytning till de redan behandlade är följande. I anvisningarna till dubbelbeskattningsavtalens "professorsbestämmelser" stadgas att vid tillämpning av desamma skall iakttagas att vistelse i Sverige som icke överstiger två år alltid skall anses som "tillfällig". Jag har tolkat bestämmelserna så att då vistelsen skall anses som tillfällig skall för vederbörande lärare inskränkt skattskyldighet gälla för alla hans inkomster. Han är således om vistelsetiden i Sverige understiger de två åren inte skattskyldig för ränteinkomster och inte heller för all förmögenhet men däremot för t ex andra slags tjänsteinkomster än här aktuella och som förvärvats härifrån. I debatten skattefolk emellan har emellertid den tanken framförts att den tvååriga vistelsetiden endast skulle omfatta befrielse för skatt på lärarlön och inte skulle medföra skattefrihet för exempelvis ränteinkomster. En sådan tolkning skulle enligt min mening leda till egendomliga konsekvenser; en och samma vistelsetid skulle för en lärare ha olika innebörd med avseende på vad för slags inkomst fråga är. Man skulle genom ett sådant sätt att se på frågan inte få en neutral rekrytering av lärare och forskare. De skulle innan anställning tas i Sverige först behöva sätta sig in i svenska skatteregler för de övriga inkomster de eventuellt har utöver lönen, något som man önskat undvika. Man skulle m a o rubba syftet med införandet av dessa bestämmelser. Det vore därför önskvärt att vid lämpligt tillfälle få ett uttalande hur man från början tänkt sig lösningen av detta speciella problem.