SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 11 1975

Ena maken utomlands

Inkomst- och förmögenhetsskatterättsliga aspekter

Av docenten Gustaf Lindencrona

Under de senaste decennierna har rörligheten över gränserna ökat i Europa på ett tidigare okänt sätt. Sverige har inte stått utanför denna utveckling. En följd av den ökade rörligheten är, att det blivit allt vanligare, att äkta makar bor i olika länder. Den svenska skattelagstiftningen var inte utformad med tanke på dessa nya förhållanden. Effekten blev osäkerhet om vilka regler, som gäller, oklarhet om den bakomliggande motiveringen till de avgöranden, som föreligger i rättspraxis, bristande samordning mellan olika regler och tvära kast i rättsutvecklingen. Sådana förhållanden är alltid en olägenhet för såväl myndigheter som enskilda. Ur mer teoretisk synvinkel är emellertid ett sådant rättsläge av intresse. Det kan sägas vara ett uttryck för att det svenska skattesystemet i vissa avseenden inte utformats för att ta hänyn till en ökad rörlighet över gränserna. Om en sådan rörlighet uppkommer, utsätts de internt svenska rättsreglerna för ett slags test på sin funktionsduglighet. Kan de interna reglerna inte tillämpas vid en ökad internationalisering utan att särbehandling av de internationella fallen behöver tillgripas, finns det anledning att notera detta förhållande och låta det vara en faktor att beakta vid en kritisk analys av rättsregeln.

Sam- och särtaxering

Genom 1970 års familjebeskattningsreform har äkta makars beskattning undergått en genomgripande förändring. Före reformen var huvudregeln, att äkta makar sambeskattades såväl för inkomst som förmögenhet. Denna för de skattskyldiga negativa utgestaltning av skatterätten uppvägdes för många av vissa fördelar. Äkta makar beskattades enligt en särskild, gynnsammare

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:31

skatteskala än ensamstående och ena maken hade rätt att utnyttja andra makens outnyttjade ortsavdrag.

Genom familjebeskattningsreformen avskaffades de dubbla skatteskalorna och rätten att utnyttja andra makens ej utnyttjade ortsavdrag. Sambeskattningen upphävdes för makarnas arbetsinkomster. Den bibehölls emellertid för icke-arbetsinkomster och för förmögenhet.

Det faktum att betydande element av sambeskattning behölls medför, att det fortfarande är av intresse att veta i vilka fall makarna skall behandlas som av varandra helt oberoende skattskyldiga, dvs. särtaxeras. I detta sammanhang är det av intresse att närmare undersöka, vilken betydelse det har, att ena maken bor utomlands.

Själva lagtexten är lakonisk och skenbart entydig. I KL 52 § 2 mom. stadgas:

Äkta makar, som under beskattningsåret levt åtskilda, skola i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt anses såsom av varandra oberoende skattskyldiga.

I lagen om statlig inkomstskatt finns motsvarande bestämmelse intagen i 11 § 2 mom. och i lagen om statlig förmögenhetsskatt i 12 § 2 mom.

När det gäller interna svenska förhållanden, finns emellertid en omfattande rättspraxis avseende tolkningen av begreppen "levt tillsammans" resp. "levt åtskilda". Enligt denna praxis är det ingalunda en tillräcklig förutsättning för särtaxering, att makarna bor på olika orter. Med en viss förenkling kan det sägas, att det dessutom erfordras antingen söndring mellan makarna eller att samlevnaden försvåras av geografiska hinder och att makarna dessutom är ekonomiskt oberoende av varandra.

Frågeställningen när den ena maken bor utanför riket kan därför sägas vara, om samma principer skall tillämpas i detta fall som om båda makarna var bosatta inom riket eller om enbart den omständigheten att ena maken är bosatt utanför riket medför, att särtaxering skall ske.

Den frågan finns inte reglerad i lagtext. Dubbelbeskattningssakkunniga gör emellertid följande uttalande år 1962:

"I vissa situationer har emellertid de svenska skattereglerna ansetts missgynna de här arbetande utlänningarna. Om en sådan utlänning är gift och har hustrun kvar i hemlandet, har han inte kunnat erhålla de fördelar som en 'samtaxering' med hustrun skulle innebära i fråga om ortsavdrag och tillämplig skattetariff, och han har inte heller kunnat få avdrag för periodiskt understöd till hustrun."[1]

I en skrivelse till dåvarande Centrala folkbokförings- och uppbördsnämnden av den 27 april 1966 refererade RN till detta uttalande med uttryckligt instämmande. Denna skrivelse gav upphov till en intresseväckande debatt i denna tidskrift. Förste taxeringsinspektören Ivar Aronsson efterlyste i en artikel de rättskällor RN hämtat denna uppfattning ur och ansåg för sin del, att själva lagtexten snarast ledde "fram till en slutsats som är motsatt den som riksskattenämnden kommit fram till".[2]

[1] SOU 1962: 59 s. 180.
[2] SN 1966 s. 404.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:31

I ett svar anför generaldirektören Rolf Dahlgren:

"I riksskattenämndens anvisningar brukar icke – och så har icke heller skett i det av Aronsson kritiserade uttalandet – direkt åberopas vissa angivna rättsfall. En anvisning utgör resultatet av ett samlat bedömande av lagens skrivna ord, lagens förarbeten, eventuella rättsfall och uttalanden i doktrinen, allt bedömt mot bakgrund av den mångsidiga skatterättsliga erfarenhet som finnes representerad inom nämnden."[3]

Till detta fogar Dahlgren, att "anvisningarna icke har lagligen förbindande verkan",[4] att "den enhetlighet i rättstillämpningen som borde ligga alla taxeringsfunktionärer om hjärtat"[5] främjas, om de följes, och att "om riksskattenämnden anser sig kunna konstatera en klar praxis hos Regeringsrätten beträffande en viss fråga, följer riksskattenämnden vid utfärdandet av eventuella anvisningar den praxis som Regeringsrätten sålunda utbildat".[6]

Som framhölls i en redaktionell kommentar till Aronssons artikel var rättspraxis vid denna tid oklar. RegR hade i en rad fall, RÅ 1949 ref. 53, RÅ 1952 ref. 12, RÅ 1959 not Fi 66, RÅ 1963 not Fi 1598, RÅ 1964 not Fi 868 intagit den ståndpunkten, att, om ena maken var bosatt utomlands, skulle makarna betraktas som av varandra oberoende skattskyldiga. Härav följde att den i Sverige bosatta maken endast kunde erhålla ortsavdrag som ogift och beskattades enligt den för ensamstående gällande skatteskalan. Särskilt tydligt är referatmålet RÅ 1952 ref. 12. Den skattskyldige ansågs där bosatt i Tyskland, där han var chef för ett dotterbolag till Tändsticksbolaget, trots att han vistats 11 månader i Sverige hos sin hustru. Makarna ansågs som av varandra oberoende skattskyldiga.

I fallet RÅ 1966 not Fi 1003 hade emellertid RegR medgivit en person, som varit bosatt i Sverige under 9 månader och resten av året vistats hos sin familj i Finland, dubbelt ortsavdrag för 9 månader. Den linje, som RegR därvid slog in på, fullföljdes sedan genom referatmålen RÅ 1967 ref. 38 I och II och notisfallen RÅ 1967 not Fi 1092–1099, som var av enahanda beskaffenhet. Den nya principen framgår bäst av referatmålet RÅ 1967 ref. 38 I.

Skogsarbetaren Karl Regnåsen, som var norsk medborgare, uppgav i sin 1954 avlämnade självdeklaration, att han var gift, att han hade hemmavarande barn under 16 år och att han under större delen av beskattningsåret sammanlevt med sin hustru. Bostaden i Norge var belägen 2 km från svenska gränsen. Regnåsens arbetsplats var belägen 1 km från gränsen på svenska sidan. Hans bostad där utgjordes av en skogskoja. Han besökte hemmet under varje veckoslut.

Det kan knappast tänkas omständigheter mera ägnade att sätta principfrågan på sin spets: Skall samma principer tillämpas vid äkta makars beskattning, om den ena maken bor utomlands som om båda är bosatta i Sverige

[3] SN 1967 s. 2.
[4] SN 1967 s. 2.
[5] SN 1967 s. 3.
[6] SN 1967 s. 3.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:31

eller skall enbart den omständigheten att ena maken är bosatt utomlands medföra, att den i Sverige bosatte maken beskattas som ensamstående? I detta fall är det ju helt klart, att samtaxering hade ägt rum, om båda makarna under i övrigt oförändrade omständigheter varit bosatta i Sverige. I de före 1966 avgjorda fallen kan det möjligen anses diskutabelt.

TN = PN medgav dubbelt avdrag för försäkringspremier och dubbelt ortsavdrag. PN fann, att makarna måste anses ha sammanlevt. KR fann emellertid, att den omständigheten att Regnåsens hustru inte varit bosatt här i riket under beskattningsåret medförde, att Regnåsen skulle beskattas som ensamstående. RegR kom däremot till följande slutsats:

"På grund av de uppgifter Regnåsen lämnat i målet får han anses under sin anställning i Sverige ha bibehållit sammanlevnaden med sin hustru. Vid sådant förhållande bör han, oaktat hustrun icke varit bosatt här i riket erhålla ortsavdrag såsom gift, med andra maken sammanlevande skattskyldig och avdrag för försäkringspremier som tillkommer sådan skattskyldig:"

RegR fullföljde den inslagna linjen i en rad fall, RÅ 1968 not Fi 401, 2304, RÅ 1970 not Fi 588, 798, 932, 1955, 2244, 2328, RÅ 1971 not Fi 249, RÅ 1972 not Fi 328.

RÅ 1967 ref. 38 I möjliggör olika tolkningar. Det är uppenbart, att RegR här tillämpat samma principer för äkta makars beskattning som i interna svenska fall. Däremot är det inte klart, om RegR därmed avsett att göra det fullt ut eller ej. Fallet kan tolkas så, att RegR helt bortser från förhållandet att ena maken bor utomlands och tillämpar reglerna för beskattning av äkta makar, dvs. samtaxerar dem. Det kan också förstås så, att RegR endast velat tillämpa den interna rättens principer, när det gäller ortsavdrag, försäkringsavdrag och skatteskala. I domen sägs inget om tillämplig skatteskala. Enligt tidigare rätt var det inte heller erforderligt, eftersom den lindrigare skatteskalan skulle användas i de fall, då dubbelt ortsavdrag medgavs. För den första uppfattningen talar den omständigheten, att endast därigenom blir alla skattskyldiga lika behandlade. Annars erhåller de fördelarna av dubbla ortsavdraget utan sambeskattningens nackdelar. För den andra uppfattningen talar att det är tekniskt lätt att medge dubbelt ortsavdrag och försäkringsavdrag och den lindrigare skatteskalan men avsevärt svårare att genomföra en sambeskattning med en utanför landets gränser boende persons inkomster. Därtill kommer omständigheten att RegR i domen endast uttalade, att den skattskyldige skulle erhålla ortsavdrag och försäkringsavdrag som gift.

För att avgöra vilken linje RegR velat välja skulle erfordrats ett fall, där andra maken hade inkomst. Om sambeskattning av inkomsterna då ej sker, kan den slutsatsen dras, att RegR begränsat den interna rättens principer till att avse sambeskattningens fördelar men inte dess nackdelar. I de av RegR avgjorda fallen nämns intet om den utom riket boende makens inkomst. Det kan antingen förstås så, att sådan saknas eller så, att den är be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:31

tydelselös. I de flesta fall talas också om försörjning av familjen i det andra landet på ett sådant sätt, att det verkar som om andra maken (regelmässigt hustrun) saknade inkomst. Fallet RÅ 1970 not Fi 798 avser emellertid en i Sverige bosatt hustru med make i Västtyskland. Hon erhåller kapitalavdrag med 800 kr och dubbelt avdrag för obligatorisk sjukförsäkringsavgift. Då inget sägs om något behov att bidraga till mannens försörjning, är det i vart fall sannolikt, att han hade egna inkomster.

Frånvaron av fall, där sambeskattning skett med den utanför riket bosatte maken, är i vart fall en indikation på att RegR inte avsett att fullt ut tillämpa samma principer som när båda makarna varit bosatta i riket. RegR:s ståndpunkt innebar då, att, när det gäller rätten till de med sambeskattningen förknippade fördelarna, som fanns i de tidigare familjebeskattningsreglerna, dvs. dubbelt ortsavdrag, dubbla försäkringsavdrag, dubbelt kapitalavdrag och tilllämpandet av skatteskalan för gifta, den tillämpade samma principer, som skulle ha följts, om båda makarna bott inom landet. I geografiskt hänseende verkar det som om RegR ansett sammanlevnaden kunnat vidmakthållas, om andre maken varit bosatt i något av våra nordiska grannländer eller Västtyskland. När det däremot gäller den nackdel, som sammanläggningen av inkomsterna och förmögenheterna ur progressivitetssynpunkt medför, var den utesluten, så snart ena maken var bosatt utom riket. En konsekvent sambeskattning kunde inte upprätthållas i de fall, där ena makten var bosatt utomlands.

Man kan fråga sig, hur RegR lyckades lösa problemet att göra den i Sverige bosatte maken oinskränkt skattskyldig och således bosatt här medan man samtidigt ansett honom sammanleva med den utomlands bosatta hustrun och följaktligen bosatt utomlands. Här lämnar RegR en förklaring i fallet RÅ 1972 not Fi 328, som i likhet med RÅ 1967 ref. 38 I gäller en norsk medborgare, i detta fall med arbete i Göteborg.

"På grund härav måste Jensen anses ha sammanlevt med sin hustru även under tiden för vistelsen i Sverige och han får anses haft sitt egentliga bo och hemvist i Sandefjord. Jensen har – med hänsyn till innehållet i 68 § kommunalskattelagen – trots sin bosättning i Norge med rätta erhållit ortsavdrag såsom gift med make sammanlevande skattskyldig."

Enl. KL 68 § skall stadigvarande vistelse jämställas med bosättning. RegR har således ansett honom oinskränkt skattskyldig i Sverige, eftersom stadigvarande vistelse skall jämställas med bosättning. Samtidigt har han ansetts ha sitt egentliga bo och hemvist i Norge hos familjen. RegR har således ansett honom bosatt i såväl Sverige som Norge men inte ansett det vara ett fall av dubbel bosättning utan knutit olika rättsverkningar till de olika bosättningarna.

Genom 1970 års familjebeskattningsreform avskaffades de dubbla skatteskalorna och rätten för make att utnyttja andre makens ej utnyttjade orts-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:31

avdrag. Istället för det dubbla ortsavdraget trädde rätten till skattereduktion för den make, vars make inte kunnat utnyttja sitt grundavdrag. Härvid skedde emellertid en intressant förändring. Skattereduktion erfordrar, att även andra maken varit bosatt i riket. Vid bosättning en mindre tid medges också skattereduktion, ehuru i begränsad utsträckning.

Vederbörande departementschef lämnar ingen kommentar till den reformen. Det är svårt att inte anse det som en diskret reaktion från lagstiftarens sida på den praxis RegR utvecklat. Härigenom upphäves ju uttryckligen de principer RegR tillämpat för skattereduktionens direkta föregångare, det dubbla ortsavdraget.

Rättsläget f. n. är således, att lagstiftaren i allt väsentligt upphävt den praxis RegR slog in på, när den ville tillämpa de principer, som gäller för i Sverige bosatta makar även då ena maken är bosatt utomlands. Endast en skatteskala finns och för skattereduktion erfordras uttryckligen att andra maken skall vara bosatt i riket. Enda kvarvarande fördelar skulle vara rätten till dubbelt kapitalavdrag och dubbelt försäkringsavdrag. Det är onekligen inte mycket som återstår av den praxis RegR slog in på med RÅ 1966 not Fi 1003 och RÅ 1967 ref 38. Vad beträffar sambeskattningen av kapitalinkomst och förmögenhet, vilken bibehållits i familjeskatterätten, har ingen förändring skett. Skatteutredningen för periodiskt understöd säger för sin del:

"Vidare kan nämnas att sambeskattning av kapitalinkomst och av förmögenhet givetvis inte kommer i fråga, då den skattskyldiges familj är bosatt utomlands."[7]

Utredningen finner detta så självklart, att man vid varje tillfälle, då man nämner detta förhållande i kap. 9, använder uttrycket givetvis. Som redan visats är denna uppfattning också den som snarast kan utläsas ur praxis. Det återstår emellertid frågan, vilken motivering, som man kan finna för denna uppfattning.

Någon motivering för den viktiga principen att sambeskattning inte får ske över gränserna har aldrig lämnats i Sverige av lagstiftare eller rättspraxis. Denna tystnad är dock inte ett tecken på att den skulle vara svår att motivera. Det skulle vara svårt att upprätthålla en sambeskattning över gränserna med bibehållen lagstiftning i övrigt.

En sambeskattning över gränserna kan tänkas på två olika sätt. Om den utom riket bosatte maken var inskränkt skattskyldig i Sverige, kunde en sambeskattning tänkas mellan de inkomster, som skulle beskattas här och den i Sverige oinskränkt skattskyldige makens inkomster. Det är ju i båda fallen fråga om inkomster, som ovedersägligen skall beskattas i Sverige. Problemet är emellertid, att reglerna för beskattning av en i Sverige inskränkt skattskyldig person avviker från de regler, som gäller för oinskränkt skattskyldiga och att avvikelserna just är betydelsefulla vid en sambeskattning. En inskränkt

[7] SOU 1972 : 87 s. 176.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:31

skattskyldig person medges ej allmänna avdrag enl. KL 46 § 2. Ett väsentligt inslag i sambeskattningen är den rätt, som andre maken har enl. KL 52 § 1 mom 2 st. att utnyttja ett outnyttjat sådant avdrag. Reglerna för beskattningen av inskränkt skattskyldig person är över huvud taget blott i mindre grad utformade för att beakta den skattskyldiges skatteförmåga. Förvärvsavdrag enl. KL 46 § 3 mom. medges ej, ej heller grundavdrag eller skattereduktion. En sambeskattning på inkomstsidan skulle således inte motsvaras av fördelar på avdragssidan.

Även sambeskattningen av inkomster skulle medföra vissa problem i sig. En del inkomster beskattas ju i särskild ordning, när det gäller i riket ej bosatta personer. Som exempel kan nämnas kupongskatten. Denna skatt, som ju erlägges för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag (kupongskattelagen 1 §) med 30 % av utdelningen (5 §), utgår helt oberoende av de övriga inkomster, som mottagaren kan vara skattskyldig för i Sverige. En av de viktigare typerna av inkomst, som en utanför landet bosatt person kan ha härifrån, skulle således ej kunna bli föremål för sambeskattning.

Sambeskattningens syften skulle däremot på ett helt annat sätt kunna uppnås, om den utanför Sverige bosatte makens samtliga inkomster fördes in i bilden. Denna make är dock inte skattskyldig i Sverige för alla sina inkomster. Beskattningen kan enbart avse den här i riket bosatte maken och sambeskattningsmomentet ligga däri, att man syftar till en beskattning av honom, där även andra makens inkomstförhållanden beaktas.

I så fall medför varken den interna lagstiftningen eller dubbelbeskattningsavtalen något materiellt hinder för beskattning. Svårigheterna ligger på ett annat plan. De svenska skattemyndigheterna måste erhålla hjälp från skattemyndigheterna i andra länder för att erhålla de erforderliga uppgifterna om andre makens inkomster. Vissa avtal innehåller inga bestämmelser om utbyte av upplysningar och andra avtal begränsar avtalsparternas skyldighet till sådant utbyte, som erfordras för att avtalet skall kunna genomföras.

Skall principen om likhet vid beskattningen genomföras, borde sambeskattningens genomförande inte bero på i vilket land andre maken bor. Det är inte svårt att inse den internationella uppmärksamhet det skulle väcka och de svårigheter det skulle medföra, om Sverige försökte att förverkliga ett sådant program.

De svenska statsmakterna har tydligen dragit slutsatsen, att sambeskattningsprincipen inte är så viktig, att den motiverar dylika ansträngningar, vare sig före eller efter 1970 års familjeskattereform.

Andra maken som anknytningspunkt till Sverige

I föregående avsnitt behandlades det fallet, att två makar var i fysisk mening bosatta i olika länder och också betraktades som bosatta i olika länder

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:31

i skatterättslig mening. De skulle då enligt nu gällande regler behandlas som av varandra oberoende skattskyldiga.

Just den omständigheten att sambeskattningen således kommer att upphävas i dessa fall skulle möjligen kunna medföra en tendens att betrakta makarna som skattemässigt bosatta i Sverige, fastän ena maken de facto bor i annat land. En sådan förmodan skulle kunna få ett visst stöd i den s. k. treårsregeln, som infördes genom lagstiftning 1966. Enligt denna regel, som jag mer utförligt behandlat i annat sammanhang,[8] kan svensk medborgare, som utflyttat, ändå anses såsom skatterättsligt bosatt i Sverige, om han fortfarande har väsentlig anknytning till Sverige. Vid bedömande av om väsentlig anknytning förekommer eller ej, skall en sammanvägning göras av ett flertal olika faktorer, som finns angivna i anv. till KL 53 § 1 p. Namnet treårsregeln sammanhänger med att det är den skattskyldiges sak under de första tre åren efter utflyttningen att styrka, att sådana faktorer inte föreligger, att han fortfarande har väsentlig anknytning till Sverige.

Av de i lagrummet nämnda faktorerna är det framför allt en som är av intresse i detta sammanhang. Som omständighet, som tyder på väsentlig anknytning till Sverige, anges också att den skattskyldige har "bo eller familj i Sverige". Frågan är således, om i ett utflyttningsfall en i Sverige kvarvarande make till en svensk medborgare i beskattningsavseende fortfarande knyter den utflyttade till Sverige och i så fall under vilka omständigheter och i vilken utsträckning. Kan det tänkas starkare anknytning till Sverige än "ett eget bo, en hälft så öm"?

Enligt ett uttalande av departementschefen i prop. 1966: 127 var det inte fråga om "någon egentlig förskjutning av gällande bosättningsbegrepp utan snarare om en processuell reglering av bevisbördan".[9] Det kan diskuteras, om det är möjligt att kasta om bevisbördan utan att därigenom förändra bosättningsbegreppet. Vad beträffar de faktorer, som skall beaktas vid avgörandet av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger eller ej, tyder emellertid uttalandet på att syftet från departementschefens sida inte var någon förändring i då gällande rätt. Om då gällande rättsläge på denna punkt gör dubbelbeskattningssakkunniga, vars betänkande låg till grund för propositionen, följande uttalande:

> "Å andra sidan kan bosättning utomlands föreligga för gift person även om denne har bostad i Sverige, i vilken maken kvarbor t. ex. på grund av barnens skolgång. I sådant fall torde makarna betraktas som av varandra oberoende skattskyldiga."[10]

De sakkunnigas uppfattning stöds av då föreliggande rättspraxis. Skattskyldighet i Sverige för gifta personer ansågs inte föreligga, även om de hade familjerna kvar i Sverige, om deras vistelse utomlands varat i mer än ett år

[8] Gustaf Lindencrona. Skatter och kapitalflykt. Stockholm 1972 s. 296 ff.
[9] Prop. 1966: 127 s. 49.
[10] SOU 1962: 59 s. 61.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:31

i t. ex. fallen RÅ 1938 ref. 5, RÅ 1946 not Fi 809 och RÅ 1955 not Fi 1676.

Om lagens ordalydelse, innehållet i tidigare praxis, och uttalandet om att den inte ändrats skall vara förenliga, kan i varje fall en slutsats dras. Bo och familj i Sverige borde i varje fall inte **ensamt** kunna knyta en utflyttad svensk medborgare till Sverige. Däremot återstår fortfarande frågan, hur stark denna anknytningspunkt skall vara.

I de äldre fall, där den skattskyldige ansetts bosatt utomlands, trots att hustrun kvarstannat i Sverige, har den skattskyldiges anknytning till den utländska orten varit relativt fast. Han har haft såväl arbete av mer stadigvarande natur som bostad där. Anknytningen till det nya landet betonas också starkt av departementschefen.

"Jag vill understryka vikten av att – till skillnad mot vad i allmänhet tidigare gällt – särskild hänsyn skall tas till den anknytning som den utflyttade har med sitt nya hemland."[11]

Det synes därför vara möjligt att dra den slutsatsen, att det fordras en stark anknytning till utflyttningslandet för att "bo och familj" i Sverige inte skall medföra, att den skattskyldige anses ha väsentlig anknytning hit. Om den skattskyldige vistas utomlands som pensionär, för hälsans vårdande, för studier eller utan att ha fast bostad, synes "bo och familj" i Sverige knyta honom hit, även om inga andra anknytningspunkter föreligger, eller m.a.o. anknytningspunkten "bo eller familj" är relativt stark.

För denna uppfattning talar också den omständigheten, att det tidigare ansågs vara av betydelse, om bosättningen i det andra landet varat mer än ett år. Genom 1966 års lagstiftning fritogs genom den s. k. ettårsregeln inkomster, förvärvade genom utlandsanställning på mer än ett år, från skattskyldighet i Sverige. Tidigare kunde de endast befrias från skattskyldighet, om den skattskyldige inte ansågs här bosatt. Det är således inte längre erforderligt att anse en person bosatt utomlands för att uppnå effekten, att hans utländska tjänsteinkomster ej skall behöva beskattas här.

Frågan om vilken betydelse det förhållandet ensamt har, att hustrun stannar kvar i Sverige, har inte direkt belysts i senare praxis. I samtliga fall har makarna de facto utflyttat eller haft för avsikt att utflytta samtidigt. Nyare praxis säger således inget direkt, om den gamla folkbokföringstumregeln "att mannens bostad är där hustruns säng står" skall tillämpas. Av tidigare anförda skäl bör dock så mycket kunna sägas som att det inte kan vara en ensamt avgörande omständighet, att hustrun stannar kvar i Sverige, men att det är en mycket stark anknytningspunkt.

Distinktionen är hårfin och behovet av ett klargörande rättsfall stort.

I ett kammarrättsutslag har den omvända situationen förelegat. I fallet RRK K73 1:15 hade en person med familj utflyttat till Spanien. Starka anknytningspunkter till Sverige återstod dock. Mannen ansågs dock inte ha

[11] Prop. 1966:127 s. 49.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:31

väsentlig anknytning till Sverige. I sin dom fäster KR i Stockholm uttryckligen avseende vid att mannen drev rörelse i Spanien och att hans hustru där var verksam som kassörska. Det verkar således som om hustruns förvärvsarbete på den nya bostadsorten varit en faktor av betydelse vid bedömningen av mannens bosättning.

I lagtexten används uttrycket "bo och familj". Även dubbelbeskattningssakkunniga utgick i sitt här citerade uttalande från att den i Sverige kvarvarande maken kvarstannade i den tidigare gemensamma bostaden. Frågan är då om det spelar någon roll, om den kvarvarade maken inte kvarstannar i den gemensamma bostaden och om själva bostadens karaktär har någon betydelse.

I de fall, då makarna utflyttat gemensamt, har det varit en omständighet av väsentlig betydelse, att makarna avvecklat den tidigare bostaden i Sverige.

I dubbelbeskattningssakkunnigas tidigare citerade uttalande talades om "bostad i Sverige, i vilken hustrun kvarbor". Det måste också sägas föreligga ganska starka skäl för att inte tillmäta det någon särskild betydelse, om den kvarvarande maken stannar i den tidigare gemensamma bostaden eller ej. Om den kvarvarande maken skaffar ny bostad, får det i ett äktenskap, där söndring inte föreligger, antas, att den utflyttade maken är lika välkommen till den nya som till den gamla bostaden, om han vill återvända. Inte heller spelar det någon roll civilrättsligt, vem av makarna som står för ett hyreskontrakt. Den utflyttade maken har, om han återvänder hem och bostaden därigenom blir makarnas gemensamma, samma rätt till denna bostad vid en eventuell senare skilsmässa, vare sig han har kontrakt eller inte på lägenheten.[12] Bostaden kan således inte ses som en särskild, från hustrun skild, anknytningspunkt, vilket också framgår av lagtextens ordalydelse "bo och familj".

Däremot föreligger det en annan situation i det fallet att makarnas gemensamma bostad inte är en hyreslägenhet utan en av dem ägd fast egendom. Fast egendom i Sverige är i lagtexten uttryckligen nämnd som en av anknytningspunkterna till Sverige. Här har departementschefen endast i propositionen uttalat att därmed inte avses "en mindre fritidsfastighet". Om ena maken har utflyttat och andre maken kvarbor i den utflyttades fastighet i Sverige, föreligger således två anknytningspunkter till Sverige för den utflyttades del. I fallet RSV Dt 1974: 39 b), som avsåg utflyttning till Spanien av två äkta makar, avsåg de att behålla sin villa, tillika tidigare familjebostad, i väntan på att de skulle finna "en solid och bra köpare". RegR fann "med hänsyn till innehavet av villafastigheten i – – – och till övriga i målet upplysta omständigheter så väsentlig anknytning till Sverige att de skall i beskattningshänseende anses bosatta här."

[12] Lag 15 maj 1959 med särskilda bestämmelser om makars gemensamma bostad 2 §. (SFS 1957: 157)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:31

Den betydelse, som tillmäts innehavet av fast egendom i Sverige, gör, att det ligger nära till hands för den utflyttade maken att överföra honom tillhörig fast egendom till den i Sverige kvarvarande maken. Den situationen förelåg i RSV Dt 1974: 39 a), som avsåg ett fall, då två makar gemensamt utflyttat. Fastigheten hade där överförts på hustrun. RegR fann att "med hänsyn till att X:s hustru, med vilken han sammanlever, alltjämt äger villafastigheten i - - -, har emellertid X trots det anförda icke visat att han icke har sådan väsentlig anknytning till Sverige att han skall anses bosatt här. Att fastigheten är uthyrd - enligt uppgift i avbidan på försäljning - ändrar icke bedömningen."

RegR:s dom kan förstås så, att man inte skall kunna befria sig från en anknytningspunkt till Sverige genom att överföra den till en närstående. I så fall var mannens tidigare innehav av fastigheten avgörande. Det kan också ges en vidare innebörd, nämligen så att vid avgörandet av frågan om väsentlig anknytning till Sverige föreligger, hänsyn också skall tas till sådana faktorer, som avser närstående, som andra maken. Denna tolkning stöds i viss mån av utgången i fallet RÅ 1972 ref. 46. Där hade en person, som avsåg att utflytta till Schweiz, tillsammans med sina barn ett betydande innehav av aktier i ett svenskt aktiebolag. Avsikten var, att han efter utflyttningen "med placering i Zürich" skulle "koordinera marknadsföringen av familjekoncernens produkter inom EFTA- och EEC-områdena". RegR fann honom bosatt i Sverige, då han "och hans barn innehar ungefär 38 procent av aktiekapitalet i det svenska familjeföretaget och hans verksamhet även fortsättningsvis kommer att ägnas detta företag".

Denna motivering gavs av tre av de deltagande regeringsråden. Fastän de även fäster avseende vid hans fortsatta verksamhet i familjeföretaget, betonar de uttryckligen den dominerande ställning den skattskyldige har tillsammans med sina barn. Utan barnens aktieinnehav skulle nämligen innehavet kappast varit tillräckligt stort (4.000 av 18.262 aktier) för att anse anknytningspunkten "rörelse i Sverige" föreligga.

Fallet kan därför förstås så, att anhörigas innehav är av betydelse inte bara för att avgöra, om det är fråga om fåmansbolag utan också för att knyta en utflyttad person till Sverige. Överfört på förhållandet äkta makar skulle det således innebära, att treårsregeln genom praxis fått ett visst sambeskattningsinslag, eftersom inte bara anknytningspunkter, hänförliga till den ene maken, beaktas vid avgörandet av hans skatterättsliga bosättning.

Treårsregeln gäller ej utländska medborgare. Här spelar det ingen roll om det är fråga om äkta makar, vilket eftertryckligt visades i RÅ 1968 ref. 9, där två samtidigt utflyttade äkta makar befanns skattemässigt bosatta i olika länder. En specialfråga är vad som gäller, om ena maken har dubbelt medborgarskap. En sådan situation kunde förekomma vid äktenskap mellan svensk och utländsk medborgare, ingångna före den nya medborgarlagstift-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:31

ningen 1950. Genom äktenskap med svensk man förvärvade utländsk kvinna svenskt medborgarskap utan att därför förlora sitt eget.[13] Med den nya lagstiftningen skulle hon enbart vara utländsk medborgare. Det får därför anses som om samma situation föreligger även vid detta fall av dubbelt medborgarskap.

Samboende med gemensamma barn eller samboende, som tidigare varit förenade i äktenskap, betraktas som gifta i skatterättsligt avseende. En utflyttning av ena parten medför här, att samboendet upphör. Det finns därför ingen anledning att antaga att faktorer, hänförliga till andra parten, skulle kunna knyta den utflyttade till Sverige. Härigenom skulle en olikhet uppkomma i synsättet på dem, som är förenade i ett civilrättsligt äktenskap, och andra samboendeformer.

Diskussionen om andra maken som anknytningspunkt till Sverige har här förts med den interna svenska internationella skatterätten som utgångspunkt. En avvikande reglering i ett dubbelbeskattningsavtal tar i enlighet med den internationella skatterättens principer över denna. I den mån avtalen följer OECD:s modellavtal, hänvisar de emellertid i första hand till den interna rätten.

Båda makarna skattemässigt bosatta i Sverige

Det är ingalunda alltid en fördel för äkta makar, att den ena av dem betraktas som ej bosatt i Sverige efter en utflyttning och de följaktligen beskattas som av varandra oberoende skattkyldiga. Genom 1966 år lagstiftning infördes samtidigt som treårsregeln också den s. k. ettårsregeln i KL 54 § h), enligt vilken från skattskyldighet frikallas

"här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjutit avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av anställning där annat än hos svenska staten, svensk kommun eller ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg

för inkomst av anställningen under förutsättning att anställningen och vistelsen i utlandet varat minst ett år eller enligt anställningsavtal eller på annan grund kan antagas komma att vara minst ett år".

Är ettårsregeln tillämplig, beskattas således två äkta makar precis som om båda befunnit sig i landet med det undantaget att den i landet ej befintliga makens utländska anställningsinkomst betraktas som helt obefintlig. Makarna åtnjuter således alla med sambeskattningen förknippade fördelar, som möjlighet att utnyttja andre makens outnyttjade underskottsavdrag, skattereduktionen, vissa dubbla avdrag. Förmögenhet och icke-arbetsinkomt sambeskattas visserligen, men sambeskattningseffekten minskas i många fall genom den utformning den gavs genom 1970 års familjebeskattningsreform. Icke-arbets-

[13] Fahlbeck, Jägerskiöld, Sundberg. Medborgarrätt. Helsingfors 1947 s. 89-90.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:31

inkomsterna, de s. k. B-inkomsterna, skall sammanläggas och i progressionshänseende läggas på toppen av den makes inkomst, som har den största A-inkomsten. Det är då betydelsefullt, att enligt ettårsregeln den utomlands varande makens inkomst betraktas som obefintlig i det fall att den skulle vara den största arbetsinkomsten eller eventuellt den enda. I så fall lindras beskattningen av eventuella B-inkomster högst betydligt.

Det kan således tänkas fall, där sambeskattning i kombination med ettårsregeln ställer sig gynnsammare för de skattskyldiga än att blott ena maken betraktas som skattskyldig i Sverige. Det är då av intresse att notera, att treårsregeln i lagtexten formulerats på följande sätt: "Intill dess tre år förflutit från avresan från Sverige skall han alltjämt anses bosatt här, om han icke visar att han under beskattningsåret icke haft väsentlig anknytning till Sverige." Om den skattskyldige inte visar, att han inte har väsentlig anknytning till Sverige av den anledningen att han önskar bli beskattad i Sverige, blir tydligen följden av treårsregeln, att han också blir det. I det fall att ena maken lämnat landet under sådana förhållanden, att han skulle kunnat visa, att han inte har väsentlig anknytning till Sverige, erhåller han tydligen reellt en valmöjlighet mellan de två alternativen.

I en del svenska dubbelbeskattningsavtal tillämpas metoden "exemption with progression", dvs. en viss inkomst skall ej beskattas i Sverige men skattesatsen för de inkomster, som skall beskattas här, fastställes med hänsyn till den progressivitet, som skulle ha förelegat, om även de undantagna inkomsterna skulle beskattas här. I fallet RÅ 1967 not Fi 451 fann RegR, att hänsyn då också skulle tas till sambeskattningen. Ena maken blev beskattad med en skattesats, som fastställts med hänsyn till andra makens inkomst, som enligt svensk-amerikanska avtalet inte skulle beskattas i Sverige. Situationen är här en annan än enligt ett-årsregeln. Avtalet medför ju endast, att tillämpningen av de svenska interna internationella skattereglerna på visst sätt inskränks, men inom den ram, som förbehållits Sverige, är de tillämpliga. Ettårsregeln innebär däremot ett generellt frikallande från skattskyldighet enligt intern svensk skatterätt.

Om principen i avgörandet RÅ 1967 not Fi 451 tillämpas med de nya familjeskattereglerna, blir effekten, att ena maken blir beskattad med en skattesats, som fastställts med hänsyn till andra makens inkomst, men endast under förutsättning att det är fråga om B-inkomster. Skatten på den makes B-inkomst, som skall beskattas i Sverige, höjs således p.g.a. att andre maken har B-inkomst, även fastän denna inkomst ej skall beskattas här. Däremot omfattar sambeskattningen inte längre arbetsinkomster. Har ena maken A-inkomst, som skall beskattas i Sverige, kan inte denna A-inkomst beskattats med en mer progressiv skattesats än annars, enbart av den anledningen att andre maken har en B-inkomst, vare sig den skall beskattas i Sverige eller ej.

I nyare avtal tillämpas numera metoden avräkning från skatt, den s. k.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:31

creditmetoden. En i Sverige bosatt person beskattas för all sin inkomst, även om den kommer från utländska källor. Den utländska skatten avräknas sedan i den mån den ej överskrider den svenska skatt, som faller på den utländska inkomsten. I sådana avtal erbjuder sambeskattningen av B-inkomster inga speciella problem. Varje makes skatt beräknas enligt den interna svenska skatterättens regler, dvs. sambeskattning sker. Avräkning får sedan ske av den utländska skatten från denna makes skatt. Den på den utländska inkomsten fallande svenska skatten beräknas för varje make för sig.

Periodiskt understöd mellan makar i olika länder

Den bristande samstämmigheten i reglerna beträffande sambeskattning och avdragsrätten för periodiskt understöd, när det gäller i Sverige bosatt person med andre maken bosatt utomlands, har påtalats sedan lång tid tillbaka. F. n. är konsekvensen av nu rådande familjebeskattningsregler, att den i Sverige bosatte maken inte får någon skattereduktion, eftersom andra maken är bosatt utomlands. Han får inte heller något avdrag för periodiskt understöd, eftersom någon söndring inte föreligger i äktenskapet. 1957 års sambeskattningsrevision föreslog, att reglerna för samtaxering och periodiskt understöd skulle samordnas så, att söndringen skulle vara avgörande i båda fallen. Förelåg söndring skulle särtaxering ske, men å andra sidan avdrag för periodiskt understöd medges.[14] Förslaget ledde ej till lagstiftning vare sig då eller senare. Utvecklingen, när det gäller särtaxeringen, har här redan behandlats. När det gäller söndringen som förutsättning för avdragsrätt för periodiskt understöd, kvarstår den som princip. När lagstiftningen angående periodiska understöd 1973 ändrades,[15] stadgades i anv. till KL 46 § 5 p att

"avdrag medgives med utgivet belopp för periodiska utbetalningar till make eller förutvarande make sedan underhållsskyldigheten dem emellan reglerats".

Enligt vederbörande departementschef innebar detta "endast ett lagfästande av vad som redan gäller enligt rättspraxis".[16]

Detta påstående kan knappast fattas i absolut mening, dvs. så att det skulle gälla undantagslöst. Av intresse i förevarande sammanhang är fallet RÅ 1972 not Fi 538. En i Sverige bosatt politisk flykting hade hustru och ett barn under 16 år i Polen. Någon söndring förelåg ej. Han beskattades som ensamstående, men RegR fastställde, att han "med hänsyn till de särskilda omständigheterna i målet" fick anses berättigad till avdrag för periodiskt understöd till sin hustru. "De särskilda omständigheterna i målet" måste vara, att makarnas samlevnad hindrats av politiska skäl.

Om den nya lagtexten endast kodifierar gällande rätt, måste det innebära

[14] SOU 1959: 13 s. 144–146.
[15] SFS 1973: 1113.
[16] Prop. 1973: 181 s. 58.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:31

att avdrag för periodiskt understöd inte alltid erfordrar, att underhållsskyldigheten mellan makarna reglerats. Avdrag i fall som i RÅ 1972 not Fi 538 borde även kunna medges i framtiden, trots att inte ens söndring föreligger.

Helt bortsett från fall av politisk flyktingkaraktär kan det ifrågasättas, om samma regler skall gälla alla söndringsfall. Enl. GB 11 : 2 har make rätt till äktenskapsskillnad efter betänketid. Make kan således framtvinga äktenskapsskillnad och reglering av underhållsfrågan enl. GB 11 : 14. När det gäller andra i Sverige bosatta skattskyldiga än svenska medborgare, synes de internationellt-privaträttsliga aspekterna böra föras in i bilden. Så skedde också i målet RÅ 1972 not Fi 801 (RRK R 72 1 : 46). En i Sverige bosatt engelsk medborgare separerade från sin hustru, tillika engelsk medborgare och bosatt i Storbritannien. Hustrun motsatte sig äktenskapsskillnad. Enl. utredning i målet kunde i sådant fall äktenskapsskillnad inte erhållas förrän 5 år förflutit, sedan makarna flyttade isär. Mannen erhöll avdrag för periodiskt understöd, trots att detta endast utgick enl. muntligt avtal.

Det verkar således som om rättspraxis, med fasthållandet av regeln att avdrag för periodiskt understöd erfordrar, att underhållsfrågan reglerats genom dom eller skriftligt avtal som allmän riktlinje, likväl ansett sig kunna avvika från denna i sådana situationer av internationell karaktär, där förutsättningarna är olika dem, som föreligger i Sverige och som den svenska lagstiftningen tagit till utgångspunkt.

Avslutning

I valet mellan att tillämpa enhetliga principer eller att genomföra en anpassning till den speciella situation, som föreligger, då ena maken är bosatt utomlands, har den svenska skatterätten valt det senare alternativet. Det valet har dock medfört, att inte alla skattskyldiga behandlas lika. Smidighet och likabehandling kan tydligen uppnås samtidigt, först om den svenska skatterätten ges samma utformning internt som internationellt, dvs. så att äkta makar alltid behandlas som av varandra helt oberoende skattskyldiga.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:37:31