

# Slopad kommunal garanti- och utbobeskattning av fysiska personer

*Av kammarrättsassessorn Olle Stenman*

## 1 Inledning

Riksdagen beslöt 1986 omfattande förenklingar i beskattningen. Skattechefen Bodil Hulgaard har tidigare i denna tidskrift lämnat en del principiella synpunkter på det pågående förenklingsarbetet inom beskattningen (SN 1986 sid. 447 ff). Jag kommer här att redogöra mer i detalj för en begränsad men viktig del av detta förenklingsarbete nämligen slopandet av den kommunala garanti- och utbobeskattningen av fysiska personer och inhemska dödsbon. Motsvarande förenklingseffekt har man uppnått för de juridiska personerna i samband med att den kommunala taxeringen för deras del helt slopades fr o m 1986 års taxering.

Riksdagen tog beslutet om garanti- och utbobeskattningen i två omgångar. Våren 1986 beslutade man om de mer grundläggande reglerna om garantibelopp, procentavdrag och beskattningsort (prop. 1985/86:150 bil. 1, SkU 50, rskr. 360, SFS 1986:473). På hösten beslutades de ytterligare ändringar som behövde göras i skatteförfattningarna<sup>1</sup>. De flesta åtgärderna var rena följdändringar men också vissa materiella ändringar och förtydliganden gjordes. Det senare gällde framför allt förvärvskälleindelningen rörande realisationsvinster (förluster), schablonavdraget vid realisationsvinstberäkningen vid allframtidsupplåtelse, definitionen av att rörelse bedrivits här i riket och beskattningsort för den som på grund av sin anknytning hit anses bosatt här. Det är dessa ändringar samt övergångsproblemen i samband därmed som jag kommer att uppehålla mig vid i fortsättningen.

Skälet till att man inte avvaktade till höstriksdagen med hela paketet var helt enkelt att man inte hann förbereda samtliga lagändringar som behövdes samtidigt som man inte ville att två regelsystem skulle tillämpas vid 1988 års taxering. Så skulle bli fallet om skattskyldiga med brutna räkenskapsår inte skulle kunna taxeras efter nya regler 1988. Det var uteslutet att ge bestämmelserna retroaktiv verkan eftersom beskattning i hemortskommunen i stället för

<sup>1</sup> Se prop 1986/87:30, SkU 5, rskr 40, SFS 1986:1113—1118.

i utbokommunen skulle kunna leda till högre skatt om skattesatsen i hemortskommunen är högre än i utbokommunen. Riksdagsbeslutet på våren kom att innebära att skattskyldiga med beskattningsår som påbörjats efter den 1 maj 1986 alltid kan taxeras vid 1988 års taxering efter de nya reglerna.

## **2 Garantibesattningen och det extra avdraget**

Beträffande garantibesattningen anförde finansministern att den innebär en påtaglig komplikation i skattesystemet och utgör den väsentligaste avvikelserna mellan taxeringen till kommunal inkomstskatt och taxeringen till statlig inkomstskatt. Han anförde vidare:

Dess syfte att tillförsäkra kommunerna en stabil skatteinkomst från fastigheterna har försäkrats. Skatteformen har redan avskaffats såvitt gäller juridiska personers fastigheter. Åtgärder i syfte att eliminera garantibesattningens effekter har vidtagits av vissa skattskyldiga och det finns skäl anta att omfattningen härav kan komma att öka. Enligt min mening är tiden nu inne att avskaffa denna beskattning också i fråga om fysiska personers fastigheter. Genom att sålunda beräkning av procentavdrag och garantibelopp upphör uppnås en betydande förenkling.

Den slopade garantibesattningen finansieras delvis genom att det extra avdraget om 1 500 kr, som den fått göra, som varit bosatt på schablontaxerad villa, samtidigt avskaffades.

Även den s k utbokesattningen slopades. Som en konsekvens härav behöver det s k kommunala avdragsförbudet inte längre upprätthållas. Denna fråga som hänger nära samman med frågorna om beskattningssort återkommer jag till i nästa avsnitt.

## **3 Beskattningssorten och det s k kommunala avdragsförbudet**

Den kommunala utbokesattningen har styrts av reglerna om beskattningssort i 56—59 §§ KL och upprätthållits genom det s k kommunala avdragsförbudet i 46 § KL; d v s vid inkomstberäkningen i en kommun har avdrag inte medgetts för underskott i förvärvskälla i en annan kommun.

I propositionen (1985:86/150) pekas på flera situationer där verkningarna av det kommunala avdragsförbudet har upplevts som besvärande. Ett exempel är att en skattskyldig vid flyttning till en annan kommun ofta inte kan utnyttja ett underskott på en villa det första året, eftersom beskattning då sker i den tidigare hemortskommunen, något som kan medföra betydande likviditetspåfrestningar. Avdragsförbudet har också drabbat skattskyldig som driver rörelse i form av enskild firma i en kommun och bor i en villa i en annan kommun, medan motsvarande problem inte uppkommer om verksamheten drivs i aktiebolagsform. Avdragsförbudet har också skapat problem för bl a partrederier. Finansministern redovisade sin inställning till ifrågakvarande problem enligt följande:

Jag delar uppfattningen att frågan om det kommunala avdragsförbudet bör ges en generell lösning. Den tidigare mycket stränga uppdelningen av inkomster på olika kommuner kan inte längre anses motiverad, eftersom fördelningen numera inte har samma ekonomiska betydelse för kommunerna. Liksom i fråga om garantibesattningen har vissa skattskyldiga möjligheter att genom olika åtgärder eliminera de ogynnsamma verkningarna.

Enligt min mening är den lämpligaste lösningen att beskattningen i annan kommun än hemortskommunen (s k utbokommun) helt avskaffas och att alltså all inkomst beskattas i den skattskyldiges hemortskommun. Härigenom uppnås också en avsevärd förenkling vid beskattningen genom att uppdelning av inkomster och avdrag på olika kommuner inte längre behöver ske samt att taxeringen till statlig och till kommunal inkomstskatt kommer att helt överensstämma.

Man har alltså valt den lösningen att fysiska personer och dödsbon i framtiden beskattas för all inkomst i hemortskommunen eller — i avsaknad av sådan — i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål. De mycket detaljerade reglerna i 56—59 §§ har kunnat ersättas av en förhållandevis kort och enkel regel i 56 § KL. Innan jag går närmare in på den bestämmelsen bör nämnas att när utbokeskattningen slopats har det inte längre funnits motiv för att behålla förvärvskälleuppdelningen av realisationsvinster där avyttring av fastighet belägen i en viss kommun utgör en särskild förvärvskälla och avyttring av all slags egendom i hemortskommunen samt lotterivinst utgör en förvärvskälla.

De nya reglerna (18 §) har utformats så att samtliga realisationsvinster och lotterivinster hänförs till en och samma förvärvskälla. Ändringen slår också igenom vid statliga taxeringen där förvärvskälleindelningen av praktiska skäl helt bygger på den kommunala taxeringen. Vid den statliga taxeringen får man på så sätt den ytterligare förenklingen att en realisationsförlust vid avyttring av fastighet i en utbokommun inte skall läggas till vid beräkningen av underlag för tilläggsbelopp. Förlusten blir i stället avdragsgill som omkostnad i förvärvskällan och kan fullt ut kvittas mot realisationsvinster på samma sätt som nu får ske om vinsten och förlusten hänför sig till samma kommun.

Den nya bestämmelsen (56 §) om beskattningsort har fått följande lydelse:

- Skatt för inkomst skall utgöras i hemortskommunen, om den skattskyldige har varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket under någon del av året före taxeringsåret, och i annat fall i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål.

Genom att beskattningsorten har knutits till begreppet hemortskommun (66 § KL) kommer de som flyttar in i eller ut ur riket att beskattas i hemortskommunen, d v s in- eller utflyttningskommunen, för all inkomst som är att hänföra till det beskattningsår in- eller utflyttningen sker. Detta innebär en förändring i förhållande till vad som hittills gällt då in- respektive utflyttningsdagen varit avgörande för om inkomsterna skall beskattas i någon viss kommun eller i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål. Som ett annat praktiskt exempel på vad lagstiftningen innebär kan nämnas att den som

inte är bosatt här kommer att beskattas för inkomst av fastighet i det gemensamma distrikt och inte som nu i den kommun där fastigheten är belägen.

Sedan slutet på 1970-talet har den ordningen gällt att den som tillfälligt vistats här i riket och har haft arbetsanställning, vid vilken skatteavdrag enligt 39 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272) har kommit i fråga, likställts med här i riket bosatt person. Beskattningen av anställningsinkomsten har i följd härav skett i den kommun den skattskyldige först vistats. Detta undantag från huvudprincipen att den som inte är bosatt eller stadigvarande vistas i landet skall beskattas i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål, har upphävts. I framtiden kommer alltså feriearbetande utländsk ungdom och andra som endast arbetar en kort period i Sverige att beskattas betydligt lindrigare på grund av den lägre utdebiteringen i det gemensamma distriktet (f n 10 kr).

#### **4 Beskattningsort vid återanknytning till riket**

Riksdagen beslutade också om en annan ändring i bosättningsreglerna som inte hade direkt samband med den aktuella reformen. Ändringen gällde beskattningsorten vid skatterättslig återanknytning till Sverige. Bakgrunden var den att riksdagen våren 1985 (prop. 1985/86:175, SkU 59, rskr. 351, SFS 1985:362 och 363) beslöt utvidga det skatterättsliga bosättningsbegreppet till att i princip omfatta alla fysiska personer som tidigare har haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige och som under beskattningsåret har väsentlig anknytning till Sverige (punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL). Regeln innehåller också en uppräknning av omständigheter som skall beaktas vid bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger. Dessa omständigheter är i huvudsak svenskt medborgarskap, den tidrymd under vilken bosättning i Sverige förelegat, bostad i Sverige för åretruntbruk och aktivt ekonomiskt engagemang i Sverige.

Lagstiftningen innebär bl a att rekvisitet väsentlig anknytning till Sverige har gjorts till självständig grund för bosättning vid sidan av rekvisitet "egendlig bo och hemvist". Det kan alltså, enligt de nya reglerna bli fråga om skattemässig "återbosättning" i Sverige även om kanske avsevärd tid förflutit sedan den ursprungliga bosättningen här upphört. När dessa regler infördes löste man emellertid inte frågan var den skattskyldige skulle beskattas vid återanknytning. Lagrådet uppmärksammade vid sin granskning av lagstiftningsärendet denna brist och påpekade att det inte som tidigare — när någon på grund av väsentlig anknytning behandlades som bosatt här — behövde föreliggande kontinuitet i bosättningen. Det var alltså inte längre följdriktigt att i enlighet med tidigare praxis anse den skattskyldige bosatt i den kommun som vid avresan var hans hemortskommun.

En given utgångspunkt vid valet av beskattningsort ansåg finansministern vara att samma regler skall gälla i det fall den skattskyldige behållit sin skatte-

rättsliga anknytning till Sverige vid utflyttningen och i återanknytningsfallen. Finansministern fortsatte (prop. 1986/87:30 s. 45)

När det gäller valet av beskattningsort anser jag det rimligt att den kommun till vilken den skattskyldige har den starkaste anknytningen också skall utgöra dennes beskattningsort. De anknytningsmoment som i första hand bör beaktas är de som enligt punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL grundar skattskyldighet i Sverige. Därvid skall i princip en prövning av beskattningsorten ske för varje beskattningsår och någon kontinuitet behöver alltså inte föreligga vid tillämpningen av femårsregeln. Det hindrar givetvis inte att man i den praktiska tillämpningen som regel kan utgå från att kontinuitet i bosättningen föreligger och en närmare prövning vid taxeringen blir aktuell först när t ex uppgifter i deklARATIONEN ger anledning till det. Lagtekniskt har frågan lösts så att man givit en särskild definition för begreppet hemortskommun för dessa fall (66 § tredje stycket KL).

### **5 Begreppet rörelse bedriven här i riket**

Fysisk person som inte är bosatt här i riket och utländskt bolag är skattskyldiga här för bl a inkomst av rörelse, som här bedrivits. Begreppet ”rörelse som här bedrivits” har tidigare inte varit definierat i lagstiftningen. Har rörelse utövats från ett fast driftställe har dock skattskyldighet som regel ansetts föreligga. Reglerna om fast driftställe i 61 § KL torde i praktiken ha varit vägledande för bedömningen av om en rörelse skall anses ha bedrivits här i riket även om lagrummet formellt endast reglerat frågan om rätt beskattningsort. Även när fast driftställe saknats torde i princip rörelse ha kunnat anses bedriven i Sverige. Praxis synes dock ha intagit en restriktiv hållning vid bedömningen av om en rörelse skall anses ha utövats i Sverige i de fall det inte funnits något fast driftställe.

Genom den nu aktuella lagstiftningen har begreppet ”rörelse som här bedrivits” preciserats till att avse ”rörelse som bedrivits från fast driftställe här”. Samtidigt har begreppet fast driftställe givits en ny definition som anpassats till vad som internationellt gäller och som bygger på principer som Sverige normalt tillämpar i dubbelbeskattningsavtalen. Behovet av denna översyn har funnits länge men skälet till att den har gjorts just nu är att bestämmelsen i 61 § KL upphör som en konsekvens av att den kommunala utbo beskattningen slopas.

Vid utformningen av de interna skattskyldighetsreglerna har — enligt finansministern — framförallt två förhållanden beaktats. Den svenska beskattningsrätten bör vara så vidsträckt att den motsvarar den som tillkommer oss enligt de dubbelbeskattningsavtal vi ingår. Vidare bör de interna reglerna bygga på samma principer som OECD:s modellavtal vilket numera ligger till grund för de dubbelbeskattningsavtal Sverige ingår. En lagstiftning med sådan utformning har ansetts underlätta tillämpningen både av de interna reglerna och av dubbelbeskattningsavtalen.

Den nya definitionen av fast driftställe har förts in i punkt 3 av anvisningarna till 53 § KL. Bestämmelsen har fått följande lydelse:

— Med fast driftställe för rörelse avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken rörelsen helt eller delvis bedrivs.

Uttrycket fast driftställe innefattar särskilt:

- a) plats för företagsledning,
- b) filial,
- c) kontor,
- d) fabrik,
- e) verkstad,
- f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar,
- g) plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet,
- h) fastighet som utgör omsättningstillgång i rörelse.

Fast driftställe anses också föreligga, om någon är verksam för rörelsen här i riket och har fått och regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal för rörelsens innehavare.

Fast driftställe anses däremot inte föreligga enbart av det skälet att någon bedriver affärsverksamhet här i riket genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, om denne därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet.

Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar skall anses som intäkt av rörelse som här bedrivits från fast driftställe, om ersättningen skall hänföras till intäkt av rörelse och om den härrör från en här i riket från fast driftställe bedriven rörelse.

Bestämmelsen är i långa stycken identisk med definitionen av fast driftställe i artikel 5 i OECD:s modellavtal. De kommentarer som finns till modellavtalet bör därför enligt min mening äga avsevärd tyngd vid tolkning av motsvarande bestämmelser i svensk intern rätt. Man bör dock göra klart för sig på vilka punkter avtalet och den svenska bestämmelsen skiljer sig åt. Jag skall helt kort peka på några punkter där skiljaktigheter finns och där den svenska beskattningsrätten mer påtagligt förändrats.

I fråga om entreprenadarbeten innebär de nya bestämmelserna en ökad möjlighet att beskatta i Sverige. Enligt 61 § KL har hittills gällt att med fast driftställe i rörelse likställts bl a "plats där entreprenadarbete av större omfattning drivits under lokal ledning". I praktiken har bestämmelsen inneburit att utländska entreprenadföretag med verksamhet i Sverige oftast har ansetts sakna fast driftställe här även om de arbeten som utförts pågått under längre period med ett stort antal anställda. Den interna svenska beskattningsrätten har på den här punkten varit mer begränsad än den som tillkommer oss enligt ingångna dubbelbeskattningsavtal. Det mest besvärade med det förhållandet har varit att utländska entreprenadföretag i vissa fall helt undgår

skattskyldighet här i landet trots att Sverige har beskattningsrätt enligt det dubbelbeskattningsavtal som har ingåtts med företagets hemviststat. Tillämpar hemviststaten samtidigt den sk exemptmetoden betalar företaget inte skatt någonstans vilket leder till konkurrens gentemot de svenska företagen på olika villkor. — Enligt modellavtalet anses ett entreprenadarbete utgöra fast driftställe endast om det pågått mer än tolv månader. I vissa svenska dubbelbeskattningsavtal saknas krav på viss varaktighet eller också är det tillräckligt med en kortare tidsperiod än tolv månader för att fast driftställe skall anses föreligga. Därför har någon sådan tidsgräns inte tagits in i våra interna regler.

En annan punkt där modellavtalet och de svenska reglerna skiljer sig åt gäller beskattningen av vissa fastighetsinkomster. Det beror på att OECD:s modellavtal utgår ifrån att alla inkomster som härrör från fast egendom beskattas i det land där den fasta egendomen är belägen. I svensk rätt beskattas emellertid vissa inkomster som härrör från fast egendom i inkomstslaget rörelse. Detta gäller tomtrörelse och vissa andra fall där fastigheter utgör omsättningstillgång i rörelse. För att Sverige inte skall förlora sin beskattningsrätt enligt avtalen, när verksamheten bedrivs i sådana former att fast driftställe saknas, har en anpassning för dessa fall skett. Det är alltså förklaringen till att med fast driftställe också avses fastighet som utgör omsättningstillgång i rörelse.

I modellavtalen finns en regel (artikel 5 punkt 4) som föreskriver att — utan hinder av vad som tidigare sagts i artikeln om fast driftställe (punkterna 2 och 3) — innehavet av bl a vissa lager och utställningslokaler och liknande inte skall utgöra fast driftställe. Man har inte ansett tillräckliga skäl föreligga att införa liknande undantagsbestämmelser i vår interna lagstiftning.

Nytt är också att fast driftställe skall anses föreligga, om någon är verksam för en rörelse här i riket och har fått och regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal för rörelsens innehavare.

Vidare kan vara värt att notera att den svenska beskattningsrätten utsträcks till att omfatta också vår del av kontinentalsockeln (punkt 2 a av anvisningarna till 53 § KL).

## **6 Ikraftträdande — och övergångsbestämmelser**

Huvudregeln är att de nya reglerna skall tillämpas första gången vid 1988 års taxering. De nya reglerna med anledning av slopandet av garanti- och utbokeskattning skall dock inte tillämpas i fråga om förvärvskälla för vilken beskattningsåret har påbörjats före den 1 maj 1986.

Ett särskilt problem vid övergången till beskattning i enbart hemortskommunen har varit hanteringen av gamla förluster enligt lagen (1960:63) om förlustavdrag vilka hänför sig till utbokommun. I och med att all inkomst skall beskattas i hemortskommunen blir rätten till förlustavdrag i framtiden inte

beroende av var förlusten har uppkommit. På samma sätt behandlas förluster som hänför sig till 1988 års taxering även om den skattskyldige då helt eller delvis har taxerats enligt äldre regler på grund av övergångsbestämmelserna.

När det gäller äldre förluster, förluster som hänför sig till 1987 och tidigare års taxeringar, har man inte varit lika generös. Man har alltså inte velat ge obegränsad avdragsrätt för dessa i hemortskommunen. Finansministern anförde att det skulle här röra sig om att i efterhand skapa en avdragsrätt för flera år tillbaka och detta skulle också medföra ett avsevärt skattebortfall koncentrerat till ett eller ett fåtal år. En sådan lösning kunde finansministern inte förorda. I stället valdes utgångspunkten att äldre förluster skall kunna utnyttjas i oförändrad omfattning.

Huvudprincipen är att förlustavdrag som avser underskott av fastighet eller rörelse med fast driftställe endast får dras av om den skattskyldige haft inkomster från samma kommun som där underskottet uppkommit. Om den skattskyldige yrkar avdrag för ett sådant underskott krävs alltså att den skattskyldige har överskott av förvärvskällor som enligt tidigare regler om beskattningsort skulle ha taxerats i samma kommun som den där underskottet uppkommit. Förlustavdraget får uppgå till högst summan av dessa inkomster. Det saknar däremot betydelse om den skattskyldige också har underskott som skulle ha varit att hänföra till denna kommun. Förklaringen är att sådana nya underskott utan begränsning får räknas av mot inkomster i någon annan kommun.

## DEN HÄR TIDNINGEN ÄR TS-KONTROLLERAD

Annonsera i  
TS-kontrollerade tidningar så du vet  
vad du får för pengarna.



Tidningsstatistik AB Tel. 08-820230