

## Nr 127

*Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.; given Stockholms slott den 29 april 1966.*

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogade förslag till

- 1) lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);
- 2) förordning angående ändring i förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt;
- 3) förordning om ändring i förordningen den 23 oktober 1908 (nr 128) angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter.

## GUSTAF ADOLF

*G. E. Sträng*

---

### Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås en komplettering av bestämmelserna rörande det skatterättsliga bosättningsbegreppet. Förslaget innebär att en bevisbörderegeln införs för de fall då en här bosatt svensk medborgare avreser från Sverige och det inte från början är uppenbart att det är fråga om definitiv utflyttning. Den skattskyldige skall i så fall anses fortfarande bosatt här i landet intill tre år från avresan, om han inte visar att han saknar från beskattningssynpunkt väsentliga anknytningar till Sverige. Efter treårstidens utgång anses han bosatt i Sverige endast om taxeringsmyndigheten kan visa att han fortfarande har så starka band med Sverige att han trots utflyttningen bör anses ha sitt egentliga bo och hemvist här. I anslutning härtill föreslås skattebefrielse i Sverige för löneinkomster, som i enskild tjänst förvärvas utomlands, under förutsättning att anställningen där varar minst ett år.

I propositionen föreslås vidare att utomlands bosatta personer som upp-

bär lön eller pension från svenska staten eller svensk kommun samt pension enligt lagen om allmän försäkring skall vara skyldiga erlägga skatt i Sverige för sådan inkomst.

Här bosatta utländska artister som f. n. erlägger bevillningsavgift föreslås betala inkomstskatt efter samma regler som gäller för andra här bosatta.

För att motverka olägenheten av internationell dubbelbeskattning i förhållande till stat med vilken Sverige inte slutit dubbelbeskattningsavtal föreslås rätt för fysiska och juridiska personer med hemvist i Sverige att från statlig inkomstskatt avräkna utländsk statlig skatt som erlagts för inkomst från källa i sådan stat. I anslutning härtill föreslås ändring av bestämmelserna om avdrag för utländsk skatt såsom omkostnad.

Propositionen grundar sig på dubbelbeskattningssakkunnigas förslag i betänkandet »Internationella skattefrågor» (SOU 1962: 59).

De nya bestämmelserna är avsedda att träda i kraft den 1 januari 1967 och bli tillämpliga på inkomster tillgängliga för lyftning denna dag eller senare.

## Förslag

till

## Lag

## om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)

Härigenom förordnas, dels att 32 § 3 mom., 35 § 2 mom., 39 § 2 mom., 53 § 1 mom., 54 § och 59 § 2 mom. kommunalskattelagen den 28 september 1928 ävensom punkt 4 av anvisningarna till 20 §, punkt 7 av anvisningarna till 32 §, punkt 4 av anvisningarna till 38 § samt punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 53 § samma lag<sup>1</sup> skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges, dels att till anvisningarna till 54 § skall fogas en ny punkt, betecknad 3, av nedan angiven lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

## 32 §.

3 m o m. Såsom intäkt ——— kostnader, såsom:	
utlandstillägg och därmed likställda förmåner för utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen;	utlandstillägg och därmed likställda förmåner för utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen eller i svensk biståndssamhet;
förvaltningskostnadsbidrag och ——— avsedda utgifter.	
Vad i ——— icke föras.	
Förmånen av ——— befattningshavare gällande.	
Såsom intäkt ——— utfört arbete.	

35 §<sup>2</sup>.

2 m o m. Till intäkt ——— tid (realisationsvinst).	
Har egendom, ——— närmast dessförinnan.	
Såsom skattepliktig ——— 5 år .... 25 % » »	
Avyttrar skattskyldig ——— detta stycke.	
Kan tillämpning ——— avyttringen sker.	
Vad ovan sagts beträffande fastighet skall även äga tillämpning å tomträtt.	Vad ovan sagts beträffande fastighet skall gälla oavsett om fastigheten är belägen inom eller utom riket och även äga tillämpning å tomträtt.
Har jordbruksfastighet ——— nämnda del.	

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 32 § 3 mom. se 1964: 713, av 35 § 2 mom. se 1959: 127, av 53 § 1 mom. se 1965: 121, av 54 § se 1953: 109, av 59 § 2 mom. se 1950: 308, av punkt 4 av anvisningarna till 20 § se 1951: 324, av punkt 7 av anvisningarna till 32 § se 1964: 713, av punkt 1 av anvisningarna till 53 § se 1945: 897 samt av punkt 2 av anvisningarna till 53 § se 1950: 308.

<sup>2</sup> Såsom nuvarande lydelse av 35 § 2 mom. har här upptagits den lydelse av 2 mom. som föreslagits i prop. 1966: 90.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

## 39 §.

2 m o m. Från bruttointäkt av varje fastighet eller rörelse i utlandet får avdrag ske för därå belöpan- de omkostnader. Därjämte får avdrag ske för vad av behållen inkomst av sådan fastighet eller rörelse använts för fastigheten eller för rörelsen. Har underskott uppkommit å fastighet i utlandet eller å rörelse därstädes, må avdrag för sådant underskott göras från annan intäkt av fastighet eller rörelse i utlandet.

2 m o m. Från bruttointäkt av fastighet eller rörelse i utlandet får avdrag ske med ledning i tillämp- liga delar av vad som enligt 22 §, 25 § 1 och 2 mom. samt 29 § gäller för motsvarande slag av fastighet eller rörelse inom riket. Avdrag för underskott som uppkommit på fas- tighet eller rörelse i utlandet må dock göras endast från annan intäkt av fastighet eller rörelse i utlandet. Avdrag för sådant underskott får utnyttjas även senare beskattnings- år än det varunder underskottet uppkommit, dock senast det be- skattningsår, för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det, då taxering för underskottsåret ägt rum.

## 53 §.

1 m o m. Skyldighet att ----- 73 §§ sägs:

a) fysisk person: ----- förvärvats; samt  
 för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:  
 för inkomst ----- belägen fastighet;  
 för inkomst ----- här bedrivits;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av an- ställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av an- nan anställning eller annat uppdrag, i den mån inkomsten uppburits härifrån och förvärvats genom verk- samhet här i riket;

för pension enligt lagen om all- män försäkring eller på grund av anställning eller uppdrag hos sven- ska staten eller svensk kommun;

för härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;

för vinst ----- rörelse; samt

för annan härifrån uppburen, ge- nom verksamhet här i riket förvär- vad inkomst av tjänst;

för sådan i slutlig eller tillkom- mande skatt ingående folkpensions- avgift eller tilläggsavgift, som restituerats, avkortats eller av- skrivits, i den mån avdrag därför

för belopp som motsvarar resti- tuerad, avkortad eller avskriven folkpensionsavgift, tilläggsavgift eller sjukförsäkringsavgift i den mån beloppet påverkat storle-

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

av den skattskyldige åtnjutits vid tidigare års taxeringar;

ken av avdrag enligt 46 § 2 mom., som åtnjutits vid tidigare års taxeringar;

b) staten: ————— sådan fastighet eller rörelse.  
Riksskattenämnden må, ————— icke föras.

## 54 §.

Från skattskyldighet ————— av kapital;

c) *utlänning eller* i utlandet bosatt *svensk medborgare*, vilken givit eller medverkat vid offentlig föreställning, som avses i gällande förordning angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter:

c) i utlandet bosatt *person*, vilken givit eller medverkat vid offentlig föreställning, som avses i gällande förordning angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter:

för inkomst ————— förordning åtnjutits;

d) ägare av ————— till livförsäkring;

*h) här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjtit 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 mer än ett år eller enligt anställningsavtal eller på annan grund kan antagas komma att vara mer än ett år.*

Aktiebolag och ————— bolagens verksamhet.

Om aktierna ————— lös egendom.

Riksskattenämnden må, ————— icke föras.

Att personer, ————— samma paragraf.

(Se vidare anvisningarna.)

## 59 §.

2 mom. Inkomst genom icke yrkesmässig avyttring av fastighet beskattas i den kommun, där fastigheten är belägen.

2 mom. Inkomst genom icke yrkesmässig avyttring av *här i riket belägen* fastighet beskattas i den kommun, där fastigheten är belägen.

## Anvisningar

till 20 §.

4. För erlagd ————— 18 § förmåles.

Utländsk speciell ————— i densamma.

Allmän skatt ————— av engångsskatt.

*(Nuvarande lydelse)*

Är enligt överenskommelse med utländsk stat viss intäkt undantagen från beskattning här i riket, får sådant avdrag som i föregående stycke sägs icke åtnjutas, såvitt skatten belöper å den undantagna intäkten. Därest enligt överenskommelse med utländsk stat dubbelbeskattning, såvitt avser visst slag av allmän skatt, helt undanröjes annorledes än genom att intäkten härstädes undantages från skatteplikt (såsom genom avräkning av den utländska skatten från den svenska) må avdrag varom i föregående stycke sägs icke heller åtnjutas, såvitt angår dylik skatt.

*(Föreslagen lydelse)*

Om på grund av överenskommelse med utländsk stat dubbelbeskattning av viss intäkt kan undanröjas eller lindras, får avdrag icke åtnjutas för skatt, som omfattas av överenskommelsen och belöper på intäkten. Avser överenskommelsen t. ex. endast statliga inkomstskatter medges således icke avdrag för den utländska statliga skatten i vad den belöper på intäkten. Däremot medges i detta fall avdrag för utländsk kommunal skatt på intäkten.

till 32 §.

7. Till ersättning, ————— nya tjänstgöringsorten.  
Detsamma gäller ————— tjänstemän anslaget.

Såsom med utlandstillägg likställda förmåner för utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen anses fri bostad med uppvärmning och belysning, bostadskostnadsersättning eller däremot svarande förmån, bidrag för resa till Sverige för semester, barntillägg, utbildningsbidrag, barnresebidrag, ersättning för hållande av bil och förflyttningsbidrag.

Såsom med utlandstillägg likställda förmåner anses för utom riket stationerad personal vid utrikesförvaltningen fri bostad med uppvärmning och belysning, bostadskostnadsersättning eller däremot svarande förmån, bidrag för resa till Sverige för semester, barntillägg, utbildningsbidrag, barnresebidrag, ersättning för hållande av bil och förflyttningsbidrag samt för personal, som av staten anställts för biståndsverksamhet, förmåner som motsvara de nu nämnda.

till 38 §.

4. Från inkomst, som härflutit av fastighet i utlandet, får avdrag ske för vad som av inkomsten använts för fastigheten, såsom för ny- eller ombyggnad. Från inkomst, som härflutit av rörelse i utlandet, må likaledes avdrag göras för vad som av inkomsten använts för rörelsen, exempelvis för ny- eller ombyggnad av i rörelsen använda fastigheter och anläggningar. För att sådant avdrag må ske erfordras dock, att inkomsten under beskattningsåret på ovan angivna sätt disponerats. Reserveras inkomsten för att framdeles använ-

4. Intäkt av fastighet eller rörelse i utlandet beräknas med ledning i tillämpliga delar av vad som enligt 21, 24 och 28 §§ gäller för motsvarande slag av fastighet eller rörelse inom riket.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

das för det ena eller andra ändamålet, är den underkastad beskattning. Har underskott uppkommit å fastighet i utlandet eller å rörelse därstädes, må avdrag för sådant underskott göras endast från annan intäkt av fastighet eller rörelse i utlandet, men får däremot avdrag icke ske från annan intäkt av kapital och ej heller enligt 46 §.

Med rörelse — — — — — till 28 §).

till 53 §.

1. Såsom bosatt här i riket räknas den, som här har sitt egentliga bo och hemvist. Med sådan person likställes emellertid jämlikt 68 § den som, utan att vara i Sverige bosatt, härstädes stadigvarande vistas. Svensk medborgare, som uppehåller sig å resor i främmande land men har bo eller familj kvar i riket, anses vara bosatt härstädes, även om vistelsen utomlands är långvarig, och han beskattas följaktligen härstädes för all sin inkomst. På samma sätt behandlas i beskattningshänseende en utlänning, som stadigvarande bor härstädes eller som under längre tid, utan andra avbrott än rent tillfälliga, vistas härstädes. Däremot bör i allmänhet en i allmän tjänst anställd person eller en missionär, som för sin verksamhet uppehåller sig och har fast bostad å utrikes ort, icke anses som här i riket bosatt, även om han fortfarande är mantalsskriven härstädes. Han blir således icke skattskyldig i Sverige för exempelvis inkomst av kapital. Detsamma gäller rörelse- eller yrkesidkare, som för sin verksamhet på ett mera stadigvarande sätt slagit sig ned å utrikes ort, liksom ock arbetare, som för längre tid tagit anställning utomlands. Sjöman, som under utövning av sitt yrke uppehåller sig å främmande farvatten men är inskriven å sjömanshus här i riket eller har sin familj härstädes,

1. Såsom bosatt här i riket räknas den, som här har sitt egentliga bo och hemvist. Med i Sverige bosatt skattskyldig likställes enligt 68 § den som, utan att vara bosatt i Sverige, stadigvarande vistas här.

Svensk medborgare, som icke stadigvarande vistas i Sverige, skall likväl kunna anses bosatt här om han alltjämt har väsentlig anknytning till Sverige. Vid bedömande av frågan om han har väsentlig anknytning till Sverige skall beaktas sådana omständigheter som att han icke tagit varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort, att han vistas utomlands för studier eller hälsans vårdande, att han har bo eller familj i Sverige, att han driver rörelse eller innehar fastighet här i riket och därmed jämförliga förhållanden. 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. Efter nämnda tids utgång skall han däremot icke anses bosatt i Sverige, om det icke visas att sådana omständigheter förelegat under beskattningsåret att han alltjämt bör anses bosatt här. Hänsyn skall därvid icke tagas till kortvariga eller tillfälliga uppehåll i Sverige för affärer, semestrar eller dylikt.

Utlänning, som stadigvarande bor i Sverige eller under längre tid vis-

## (Nuvarande lydelse)

anses fortfarande vara bosatt här i riket. Person, som uppehåller sig längre tid i Sverige under kringresande (t. ex. en utländsk handelsresande), anses icke på grund härav vistas stadigvarande i riket.

Huruvida en person skall här mantalsskrivas eller ej, är således utan betydelse för frågan om hans skattskyldighet för inkomst. Ej heller avgöres frågan om omfattningen av hans skattskyldighet uteslutande med hänsyn till förhållandena den 1 november näst före det år, som närmast föregått taxeringsåret, utan avseende fästes vid omständigheterna under hela det år, som närmast föregått taxeringsåret, och kan i anledning härav en person komma att beskattas såsom här bosatt för allenast en del av samma år.

2. Verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad här i riket även om tjänsteinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig därstädes under kringresande (t. ex. handelsresande). Förmåner, som härröra av ett förutvarande tjänsteförhållande (pension, vissa undantagsförmåner o. s. v.) och åtnjutas av person, som icke är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, beskattas i Sverige, om den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats härstädes. För sådan person föreligger däremot ej skattskyldighet för pension, livränta eller andra enligt 31 § med inkomst av tjänst likställda förmåner, som icke åtnjutas på grund av något tjänsteförhållande.

## (Föreslagen lydelse)

tas här utan andra avbrott än rent tillfälliga, skall anses ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige.

2. Verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad här i riket även om tjänsteinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig därstädes under kringresande (t. ex. handelsresande).

Person, som icke är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, beskattas här för pension, som utgår enligt lagen om allmän försäkring eller på grund av förutvarande anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun. Annan pension eller förmån, som utgår härifrån till sådan person på grund av förutvarande tjänst, beskattas i Sverige, om den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats här. För sådan person föreligger däremot ej skattskyldighet för annan pension än nu sagts eller för livränta eller andra enligt 31 § med inkomst av tjänst likställda förmåner, som icke åtnjutas på grund av något tjänsteförhållande.

Bestämmelsen i 53 § 1 mom. första stycket a) om skattskyldighet för



(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

den som ej varit bosatt här i riket för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån eller pension, som utgått på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, gäller beträffande den som anställts av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet (lokalanställd) blott om han icke är medborgare i anställningslandet. Kungl. Maj:t äger medgiva befrielse från skattskyldighet, som här nämnts, för sådan lokalanställd i utomeuropeiskt land som icke är svensk medborgare.

till 54 §.

3. Befrielse från skattskyldighet för inkomst av anställning enligt 54 § första stycket h) medges icke i fall som avses i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 53 §.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1967 men äger icke tillämpning vid 1967 års taxering eller vid eftertaxering för år 1967 eller tidigare år. Avdrag för avskrivningar på byggnader och inventarier får icke beviljas med stöd av 39 § 2 mom. i dess nya lydelse, i den mån avdrag för anskaffningskostnaden kan anses ha åtnjutits enligt samma lagrum i dess äldre lydelse.

**Förslag**  
till  
**Förordning**  
**angående ändring i förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om**  
**statlig inkomstskatt**

Härigenom förordnas, dels att 6 § 1 mom., 7 § och 20 § 2 mom. förordningen den 26 juli 1947 om statlig inkomstskatt<sup>1</sup> skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges, dels att till nämnda förordning skola fogas fem nya paragrafer, betecknade 24, 25, 26, 27 och 28 §§, av följande lydelse, dels att före 24 § skall införas en ny rubrik av nedan angiven lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

6 §.

1 m o m. Skyldighet att — — — — — 21 §§ sägs:

a) fysisk person:  
fö r t i d, u n d e r v i l k e n h a n  
v a r i t h ä r i r i k e t b o s a t t:

f ö r a l l i n k o m s t, s o m a v h o n o m  
h ä r i r i k e t e l l e r å u t l ä n d s k o r t f ö r -  
v ä r v a t s; s a m t

f ö r t i d, u n d e r v i l k e n h a n  
e j v a r i t h ä r i r i k e t b o s a t t:  
f ö r i n k o m s t a v h ä r b e l ä g e n f a s t i g -  
h e t;

f ö r i n k o m s t a v r ö r e l s e, s o m h ä r  
b e d r i v i t s;

f ö r h ä r i f r å n u p p b u r e n, g e n o m  
v e r k s a m h e t h ä r i r i k e t f ö r v ä r v a d i n -  
k o m s t a v t j ä n s t;

f ö r v i n s t å i c k e y r k e s m ä s s i g a v -  
y t t r i n g a v f a s t i g h e t e l l e r r ö r e l s e h ä r  
i r i k e t e l l e r t i l l b e h ö r t i l l s å d a n f a s -  
t i g h e t e l l e r r ö r e l s e;

f ö r s l u t l i g s k a t t, f a s t i g h e t s s k a t t  
e l l e r t i l l k o m m a n d e s k a t t, s o m r e s t i -  
t u e r a t s, a v k o r t a t s e l l e r a v s k r i v i t s, i  
d e n m å n a v d r a g d ä r f ö r a v d e n s k a t t -  
s k y l d i g e å t n j u t i t s v i d t i d i g a r e å r s  
t a x e r i n g a r; s a m t

f ö r i n k o m s t g e n o m u t d e l n i n g å  
a n d e l a r i s v e n s k a e k o n o m i s k a f ö r -  
e n i n g a r;

b) svenska aktiebolag — — — — — ekonomiska föreningar.

a) fysisk person:

f ö r i n k o m s t s o m a v s e s i d e n n a  
f ö r o r d n i n g e n l i g t d e g r u n d e r s o m  
a n g i v a s i 5 3 § 1 m o m. f ö r s t a s t y c k e t

a) kommunalskattelagen samt, så-  
vitt avser tid under vilken han ej  
varit bosatt här i riket, för restitu-  
erad, avkortad eller avskriven allmän  
kommunalskatt i den mån denna  
påverkat storleken av avdrag enligt  
4 § 1 mom., som åtnjutits vid ti-  
digare års taxeringar, och för in-  
komst genom utdelning på andelar  
i svenska ekonomiska föreningar;

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 6 § 1 mom. se 1953: 275, av 7 § se 1965: 123 samt av 20 § 2 mom. se 1953: 275.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

## 7 §.

Från skattskyldighet — — — — — av kapital:

b) *utlänning eller i utlandet bosatt svensk medborgare*, vilken givit eller medverkat vid offentlig föreställning, som avses i gällande förordning angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter:

för inkomst av föreställning, för vilken dylik avgift utgjorts eller beträffande vilken befrielse från avgift jämlikt särskilt stadgande i samma förordning åtnjutits;

c) staten: — — — — — livförsäkring hänförlig verksamhet.

b) i utlandet bosatt *person*, vilken givit eller medverkat vid offentlig föreställning, som avses i gällande förordning angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter:

för inkomst, som avses i 54 § första stycket c) kommunalskattelagen;

k) 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, som avses i 54 § första stycket h) kommunalskattelagen.

Riksskattenämnden må, — — — — — icke föras.

Aktiebolag och — — — — — bolagens verksamhet.

Om aktierna — — — — — lös egendom.

Riksskattenämnden må, — — — — — icke föras.

Att personer, — — — — — samma paragraf.

## 20 §.

2 m o m. Konungen äger, — — — — — i riket.

I fall, varom i detta mom. förmäles, må Konungen förklara, att statlig inkomstskatt skall av skattskyldig utgöras till högre belopp än gällande bestämmelser eljest skulle föranleda, dock att skatten ej må komma att uppgå till större andel, procentuellt beräknad, av den på grundval av överenskommelsen eller förordnandet fastställda beskattningsbara inkomsten än skatten skulle utgjort av den beskattningsbara inkomst, som skulle hava fastställts, om *hänsyn ej tagits till överenskommelsen eller förordnandet*. Vad i 10 § 3 mom. och 11 § 1 mom. stadgas om beräk-

I fall, varom i detta mom. förmäles, må Konungen förklara, att statlig inkomstskatt skall av skattskyldig utgöras till högre belopp än gällande bestämmelser eljest skulle föranleda, dock att skatten ej må komma att uppgå till större andel, procentuellt beräknad, av den på grundval av överenskommelsen eller förordnandet fastställda beskattningsbara inkomsten än skatten skulle utgjort av den beskattningsbara inkomst, som skulle hava fastställts, om *inkomsten beskattats endast i Sverige*. Vad i 10 § 3 mom. och 11 § 1 mom. stadgas om beräkning av statlig in-

(Nuvarande lydelse)

ning av statlig inkomstskatt i helt antal kronor skall äga motsvarande tillämpning vid beräkning av skatt, som i detta mom. avses.

Överenskommelse med — — — — —

(Föreslagen lydelse)

komstskatt i helt antal kronor skall äga motsvarande tillämpning vid beräkning av skatt, som i detta mom. avses.

månader tilländalupit.

### Om avräkning av utländsk skatt

#### 24 §.

*Fysisk person som under tid då han varit bosatt här i riket haft inkomst, som beskattats i utländsk stat på grund av att den förvärvskälla till vilken inkomsten är hänförlig anses lokaliserad där, och inländsk juridisk person som haft sådan inkomst äga erhålla nedsättning av sin inkomstskatt för inkomsten genom avräkning av den utländska skatten enligt 25—27 §§.*

*Avräkning får ej äga rum, om dubbelbeskattning av inkomsten kan undanröjas eller lindras på grund av överenskommelse enligt 20 §.*

*Med utländsk skatt avses allmän slutlig skatt som utgått på inkomst och erlagts till utländsk stat eller delstat samt, i fråga om skattskyldig som bedrivit sjöfart eller luftfart i internationell trafik, även annan skatt som erlagts i utländsk stat, i den mån skatten beräknats på grundval av fraktintäkter eller biljettintäkter, som uppburits i nämnda stat, eller efter därmed jämförlig grund.*

#### 25 §.

*Avräkning får ske med så stort belopp av den utländska skatten som belöper på inkomsten i fråga. Avräkning får dock ske högst med belopp motsvarande den statliga inkomstskatt här i riket som hänför sig till inkomsten. Sistnämnda skatt skall därvid anses utgöra så stor del av den skattskyldiges statliga inkomstskatt som den utländska nettoinkomsten utgör av den skattskyld-*

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

*diges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor.*

*Om den skattskyldige erhållit avdrag såsom omkostnad för den utländska skatt, för vilken avräkning skall ske, eller för däremot svarande preliminär skatt, skall beräkningen enligt första stycket utföras som om sådant avdrag ej åtnjutits. Belopp, varmed avräkning högst kan erhållas enligt första stycket, skall därvid minskas med ett belopp motsvarande den statliga och kommunala inkomstskatt som den skattskyldige undgått genom avdraget.*

*Härrör inkomsten från sjöfart eller luftfart i internationell trafik skall på begäran av den skattskyldige den utländska nettoinkomsten beräknas till så stor del av den samlade nettoinkomsten i rederirörelsen eller luftfartsrörelsen, med tillägg för erhållna avdrag för utländska skatter, som de i den utländska staten uppburna fraktintäkterna och biljettintäkterna utgöra av den skattskyldiges samtliga intäkter av sådant slag.*

26 §.

*Det åligger den skattskyldige att förebringa den utredning som behöves för prövning av fråga om avräkning av utländsk skatt.*

*Har den skattskyldige visat att förutsättningar för avräkning äro för handen men förmår han icke lämna samtliga de uppgifter som erfordras för tillämpning av bestämmelserna i 25 §, må avräkning medgivas med skäligt belopp.*

27 §.

*Om avräkning av utländsk skatt beslutar den prövningsnämnd, som har att upptaga besvär rörande den skattskyldiges taxering till statlig inkomstskatt.*

*Ansökan om avräkning skall vara*

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

*inkommen till prövningsnämndens kansli inom ett år efter det taxeringen till statlig inkomstskatt vunnit laga kraft eller, om den utländska skatten slutligen påförts efter nämnda tidpunkt, inom ett år från det den utländska skatten sålunda påförts.*

*Över ansökningen skall taxeringsintendent avgiva yttrande.*

*Beträffande underrättelse om prövningsnämndens beslut samt rätt att föra talan mot beslutet äga bestämmelserna om besvär över taxering motsvarande tillämpning.*

*Har avräkning av utländsk skatt skett enligt 24 § men ändras taxeringen genom beslut av prövningsnämnd eller utslag av kammarrätten eller Kungl. Maj:t eller genom eftertaxering, skall prövningsnämnden vidtaga därav betingad ändring i avräkningen.*

28 §.

*Medgives avräkning av utländsk skatt, skall länsstyrelsen förordna om avkortning eller, när restitution skall ske, tillstålla den skattskyldige honom tillkommande belopp.*

*På restituerat belopp utgår icke ränta.*

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1967 men äger icke tillämpning vid 1967 års taxering eller vid eftertaxering för år 1967 eller tidigare år. Bestämmelserna i 24—28 §§ om avräkning av utländsk skatt gälla icke utländsk skatt som erlagts eller skolat erläggas före den 1 januari 1967.

**Förslag**  
till  
**Förordning**  
**om ändring i förordningen den 23 oktober 1908 (nr 128) angående**  
**bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter**

Härigenom förordnas, *dels* att 4 § 11 mom. och 14 mom. förordningen den 23 oktober 1908 angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skola upphöra att gälla, *dels* att 4 § 1 mom., 2 mom., 4 mom., 5 mom. och 10 mom. samma förordning<sup>1</sup> skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

4 §.

1 m o m. *Utlänning, som utan att hava förvärvat den i mom. 14 här nedan omförmälda rätt här i riket* giver offentlig föreställning eller tillställning av vad slag det vara må, vare sig mot inträdesavgift eller mot avgift, som eljest på ett eller annat sätt fordras, uppbäres eller mottages, skall härför utgöra särskild bevillningsavgift med tio procent av bruttoinkomsten.

1 m o m. *I utlandet bosatt person, som här i riket* giver offentlig föreställning eller tillställning av vad slag det vara må, vare sig mot inträdesavgift eller mot avgift, som eljest på ett eller annat sätt fordras, uppbäres eller mottages, skall härför utgöra särskild bevillningsavgift med tio procent av bruttoinkomsten.

Denna bevillningsavgift — — — — — äger rum.

2 m o m. *Utlänning, som utan att hava förvärvat den i mom. 14 omförmälda rätt* medverkar vid av svensk eller utlänning given offentlig föreställning, offentligt utförande av musik, såsom kafékoncert och dylikt, eller vid annan offentlig tillställning skall, oavsett huruvida inträdes- eller annan avgift därvid uppbäres eller tillställningen är avgiftsfri, erlagga särskild bevillningsavgift med tjugu procent av den inkomst, som på grund av hans medverkan tillflyter honom, vare sig denna inkomst utgöres av i penningar bestämd ersättning, naturaförmåner eller andel

2 m o m. *I utlandet bosatt person, som här i riket* medverkar vid offentlig föreställning, offentligt utförande av musik, såsom kafékoncert och dylikt, eller vid annan offentlig tillställning skall, oavsett huruvida inträdes- eller annan avgift därvid uppbäres eller tillställningen är avgiftsfri, erlagga särskild bevillningsavgift med tjugu procent av den inkomst, som på grund av hans medverkan tillflyter honom, vare sig denna inkomst utgöres av i penningar bestämd ersättning, naturaförmåner eller andel av inkomsten å tillställning. Avgiften skall i varje fall

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 4 § 1 mom., 2 mom., 4 mom. och 5 mom. se 1952:360, av 4 § 10 mom. se 1955:163 samt av 4 § 14 mom. se 1913:212.

## (Nuvarande lydelse)

av inkomsten å tillställning. Avgiften skall i varje fall utgå med minst femtio öre för varje dag, medverkan lämnas av *utlänning* eller ersättning till honom beräknas. För avgiftens erläggande svarar tillställningens anordnare.

4 m o m. Ansökning om — — — — — ansökning innehålla:  
i fall, som avses i 1 m o m.: — — — — — eller åskådarplatser;  
i fall, som avses i 2 m o m.: fullständiga uppgifter angående föreställnings beskaffenhet, *medverkande utlännings* nationalitet, namn och bostad, den eller de orter samt den lokal, där föreställning är avsedd att givas; skolande ansökningen vara åtföljd av en av den, åt vilken *utlänning* lämnar biträde eller som eljest är att anse såsom uppdragsgivare, på heder och samvete avgiven uppgift angående beskaffenheten av den ersättning, som varje *utlänning* äger erhålla, samt beloppet av dylik ersättning eller, där ersättningen skall utgå med viss andel av inkomsten av föreställning, andelens storlek och sättet för inkomstens beräkning.

Sökande är — — — — — myndigheten begäras.

5 m o m. Med ledning — — — — — bevilningsavgiftens belopp.

I andra — — — — — uppbära densamma.

Därest i ersättning åt *utlänning*, som avses i 2 mom., ingå naturaförmåner, skola dessa vid bevilningsavgiftens bestämmande uppskattas till skäligt belopp i penningar. Om högre värde ej är angivet, skall kost och bostad därvid upptagas till vardera fem kronor för dag.

1 0 m o m. Frihet från — — — — —

a) för *utlännings*, vilka driva sitt näringsfång under bar himmel och uppbära allenast frivillig avgift såsom musikanter och dylika;

b) för deltagare — — — — — hänseende; samt

c) då Kungl. Maj:t, — — — — — från bevilningsavgift.

1 1 m o m. Vad i denna paragraf stadgas om *utlänning* äge ock till-

## (Föreslagen lydelse)

utgå med minst femtio öre för varje dag, medverkan lämnas av *i utlandet bosatt person* eller ersättning till honom beräknas. För avgiftens erläggande svarar tillställningens anordnare.

ansökning innehålla:  
— — — — — eller åskådarplatser;  
i fall, som avses i 2 m o m.: fullständiga uppgifter angående föreställnings beskaffenhet, *i utlandet bosatt medverkandes* nationalitet, namn och bostad, den eller de orter samt den lokal, där föreställning är avsedd att givas; skolande ansökningen vara åtföljd av en av den, åt vilken *den medverkande* lämnar biträde eller som eljest är att anse såsom uppdragsgivare, på heder och samvete avgiven uppgift angående beskaffenheten av den ersättning, som varje *i utlandet bosatt person* äger erhålla, samt beloppet av dylik ersättning eller, där ersättningen skall utgå med viss andel av inkomsten av föreställning, andelens storlek och sättet för inkomstens beräkning.

Därest i ersättning åt *medverkande*, som avses i 2 mom., ingå naturaförmåner, skola dessa vid bevilningsavgiftens bestämmande uppskattas till skäligt belopp i penningar. Om högre värde ej är angivet, skall kost och bostad därvid upptagas till vardera fem kronor för dag.

— — — — — paragraf åtnjutes:

a) för *i utlandet bosatta personer*, vilka driva sitt näringsfång under bar himmel och uppbära allenast frivillig avgift såsom musikanter och dylika;



*(Nuvarande lydelse)*

*(Föreslagen lydelse)*

*lämpning å i utlandet bosatt svensk undersåte.*

*1 4 m o m. Vad i denna paragraf är stadgat gäller icke för här i riket bosatt utlänning, som i vederbörlig ordning förvärvat lika rätt med härstädes bosatt svensk undersåte till offentligt uppträdande, varom i denna paragraf förmäles.*

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1967. Äldre bestämmelser gälla dock fortfarande i fråga om bevillningsavgift, som belöper på tiden dessförinnan.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 29 april 1966.*

**Närvarande:**

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena NILSSON, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, LINDSTRÖM, LANGE, KLING, EDENMAN, JOHANSSON, HERMANSSON, HOLMQVIST, ASPLING, PALME, SVEN-ERIC NILSSON, LUNDKVIST, GUSTAFSSON.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter *vissa internationella skattefrågor* samt anför.

### **I. Inledning**

Enligt Kungl. Maj:ts bemyndigande den 5 juni 1959 tillkallades regeringsrådet Sten Walberg, landskamreraren Stefan Dryselius, numera statssekreteraren i jordbruksdepartementet Ivan Eckersten och numera landskamreraren Gösta Hultqvist såsom sakkunniga med uppdrag att utreda frågan om beskattning av utomlands bosatta personer för härifrån uppburan, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst samt vissa med internationell dubbelbeskattning sammanhängande spörsmål.

De sakkunniga antog benämningen dubbelbeskattnings-sakkunniga.

I enlighet med Kungl. Maj:ts beslut den 12 oktober 1962 uppdrogs åt dubbelbeskattningssakkunniga att även verkställa erforderlig utredning av vissa spörsmål angående behandlingen i beskattningshänseende av svenska experter vid deltagande i biståndsverksamheten i utvecklingsländerna m. m.

Med skrivelser den 21 december 1962 och den 2 oktober 1963 har dubbelbeskattningssakkunniga avlämnat betänkandet »Internationella skattefrågor» (SOU 1962:59) respektive promemorian »Beskattningen av experter i internationell biståndsverksamhet» (Stencil Fi 1963:9).

Betänkandet och promemorian har var för sig varit föremål för remissbehandling.

Över betänkandet har yttranden avgetts av statskontoret, kammarrätten, bankinspektionen, riksrevisionsverket, riksskattenämnden, skattelindringsnämnden, centrala uppbördsnämnden, kupongskattenämnden, riksbanksfullmäktige, riksgäldsfullmäktige, överståthållarämbetet (med överlämnande

av yttranden från uppbörds- och indrivningsverken samt poliskammaren i Stockholm), samtliga länsstyrelser (länsstyrelsen i Malmöhus län med överlämnande av yttrande från kronokamreraren i Hälsingborg), allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden, överbefälhavaren (med överlämnande av yttranden från försvarsgrencheferna och försvarets civilförvaltning), riks försäkringsverket, generalpoststyrelsen, försäkringsinspektionen, kommerskollegium (med överlämnande av yttranden från handelskamrarna), arbetsmarknadsstyrelsen, statens utlänningskommission, statens pensionsanstalt, universitetskanslern (med överlämnande av yttranden från juridiska fakulteterna vid universiteten i Uppsala, Lund och Stockholm), ordföranden i allmänna skatteberedningen, uppbördsorganisationskommittén, etableringsutredningen, Svenska landskommunernas förbund, Svenska stadsförbundet, Svenska arbetsgivareföreningen, Svenska bankföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Sveriges allmänna exportförening, Sveriges grossistförbund, Sveriges industriförbund, Landsorganisationen i Sverige (LO) (med överlämnande av yttrande från Hotell- och restauranganställdas förbund), Statstjänstemännens riksförbund (SR), Sveriges akademikers centralorganisation (SACO), Tjänstemännens centralorganisation (TCO), Sveriges lantbruksförbund, Riksförbundet Landsbygdens folk (RLF), Folksam, Kooperativa förbundet, Svensk industriförening, Sveriges hantverks- och industriorganisation, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redareförening, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund, Föreningen Auktoriserade revisorer, Föreningen Sveriges kronokamrerare, Svenska kyrkans sjömansvårdsstyrelse, Sveriges advokatsamfund, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund, Utlandssvenskarnas förening, Folkparkernas centralorganisation, Konsertföreningen i Stockholm, Riksorganisationen av artistarbetsgivare, Svenska musikerförbundet, Sveriges centrala restaurangaktiebolag, Sveriges hotell- och restaurangförbund, Sveriges radio aktiebolag och Teatrarnas riksförbund.

Sveriges industriförbund, Svenska bankföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Sveriges allmänna exportförening, Svenska arbetsgivareföreningen och Sveriges grossistförbund har åberopat ett yttrande av näringslivets skattedelegation. Sveriges lantbruksförbund och RLF har hänfört sig till ett yttrande av lantbrukets skattedelegation. I de delar förslagen hänför sig till utrikesförvaltningens personal har kabinetssekreteraren framfört vissa synpunkter.

Över promemorian har yttranden avgetts av nämnden för internationellt bistånd (NIB), kammarrätten, riksskattenämnden, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms, Jönköpings, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Västmanlands, Västernorrlands och Norrbottens län, LO, SR, SACO, TCO, Kooperativa förbundet, Sveriges industriförbund, Stockholms handelskammare, Svenska bankföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Sveriges lantbruksförbund, Svenska kyrkans missionsstyrelse, Svenska mis-

sionsförbundet och Utlandssvenskarnas förening. Härvid har Sveriges industriförbund, Svenska bankföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund och Stockholms handelskammare åberopat ett av näringslivets skatte-delegation avgett yttrande, medan Sveriges lantbruksförbund hänvisat till ett yttrande av lantbrukets skattedelegation.

De sakkunnigas förslag omfattar en rad olika frågor rörande beskattningen av inkomster från Sverige, som uppbärs av i utlandet hemmahörande fysiska och juridiska personer, samt inkomster som i utlandet förvärfas av fysiska personer med hemvist i Sverige och svenska juridiska personer. Frågorna, som i huvudsak är fristående från varandra, är följande:

1. det skatterättsliga bosättningsbegreppet;
2. beskattning av härifrån utgående allmänna löner, pensioner m. m.;
3. beskattning av svenska styrelsearvodet m. m. som uppbärs av utomlands bosatta personer;
4. beskattning av arbetsinkomst som förvärfas under tillfällig vistelse här i landet (löneskatt);
5. avräkning av utländsk skatt;
6. vissa frågor i samband med rätten att avdra utländsk skatt såsom omkostnad;
7. rätt till avdrag för kommunalskatt i vissa fall;
8. avdrag för periodiskt understöd till utomlands bosatta personer m. m.;
9. beskattning av svenska medborgare med inkomst av tjänst hos främmande makts beskickning eller lönade konsulat i Sverige;
10. beskattning av räntor till utlandet;
11. vissa frågor om inkomstöverflyttningar m. m.;
12. beskattning av företag i utlandet med verkliga ledningen i Sverige;
13. beskattning av experter i internationell biståndsverksamhet.

Vid remissbehandlingen har allmänt vitsordats att de sakkunnigas översyn omfattat angelägna och ganska komplicerade beskattningsfrågor. I stort sett har de sakkunnigas förslag bedömts välvilligt av remissinstanserna. Åtskilliga invändningar har dock framförts mot de särskilda avsnitten av de sakkunnigas förslag.

Beträffande de olika punkterna i förslagen får jag anföra följande.

Flera frågekomplex som behandlats av de sakkunniga äger samband med lagstiftningsarbete inom näraliggande områden av beskattningsrätten. Beträffande frågorna under punkterna 7 och 11 har jag således redan haft anledning att ta ställning till vad de sakkunniga föreslagit. Syftet med de sakkunnigas förslag om kommunalskatteavdraget har tillgodosetts genom antagande av en schablonregel för detta avdrag (prop. 1965: 14, BevU 16, rskr 141). Vad angår frågorna om inkomstöverflyttning har de sakkunnigas förslag föranlett lagstiftning i samband med antagande av ändrade bestämmelser om koncernbidrag (prop. 1965: 126, BevU 43, rskr 379).

I de sakkunnigas uppdrag har som en viktig uppgift ingått att överse be-

stämmelserna om beskattning av arbetsinkomst, som förvärfvas av utlänningar under tillfällig vistelse här i landet. De sakkunniga föreslår att en definitiv källskatt skall införas för samtliga i Sverige tillfälligt arbetande utlänningar, däribland också de utländska artister som nu erlägger bevillningsavgift. Flera remissinstanser har erinrat om den utredning som pågår om en definitiv källbeskattning för en betydligt vidare krets av löntagare och har anfört betänkligheter mot att förslaget genomförs innan detta arbete avslutats. I likhet med dessa remissinstanser anser jag att förslaget i denna del lämpligen bör avvakta nämnda utredning. De sakkunnigas förslag innebär även att sådana här i landet bosatta utlänningar som f. n. erlägger bevillningsavgift för sin inkomst framdeles skall följa de vanliga reglerna för inkomstbeskattningen. Denna del av förslaget anser jag vara av den vikt att den bör tas upp nu.

De under punkterna 3, 8 och 9 angivna beskattningsfrågorna torde få aktualiseras i olika sammanhang vid senare tillfälle. Beskattningen av styrelsearvoden har enligt förslaget anknutits till den av de sakkunniga föreslagna källskatten för vissa löntagargrupper. Även om jag f. n. inte är beredd att förorda en sådan källskatt synes de sakkunnigas förslag angående styrelsearvoden senare kunna läggas till grund för lagstiftning. I sitt förslag om rätten att göra avdrag för periodiskt understöd till utomlands bosatta personer behandlar de sakkunniga även andra frågor som berör familjebeskattningsens område. Jag finner det beträffande detta förslag önskvärt att avvakta i vad mån samma frågor kommer att aktualiseras i familjeskatteberedningens arbete. De sakkunniga har vidare föreslagit att nu gällande skattebefrielse för svenska medborgare för inkomst av tjänst hos främmande makts härvarande beskickning och lönade konsulat skall upphävas. Detta förslag torde få tas upp i samband med vissa frågor om ändringar i skatteförfattningarna som påkallas vid ett svenskt tillträde till 1961 års Wienkonvention angående diplomatiska förbindelser.

Förslaget under punkt 10 avser införande av skattskyldighet för ränta, som utbetalas från Sverige till utomlands bosatta fysiska personer och utländska juridiska personer. De sakkunniga pekar på de skilda regler för beskattning av kapitalinkomst som gäller för utdelningar och räntor. Om mottagaren bor i utlandet beläggs utdelning med statlig inkomstskatt medan ränta är skattefri. Det synes de sakkunniga svårt att finna några bärande skäl för denna olikhet i behandlingen. I nämnda och andra hänseenden griper förslaget in på företagsbeskattningsens område. Från flera håll har inväntats att förslaget kan beräknas få konsekvenser när det gäller företagens möjlighet att finansiera sina investeringar via den utländska obligationsmarknaden. I och för sig torde en tillfredsställande lösning av detta spörsmål ligga inom räckhåll. Härtill kommer emellertid svårigheter i form av administrativt merarbete och ur kontrollsynpunkt. Förslaget torde därför enligt min mening böra övervägas ytterligare. Jag är inte heller beredd att

f. n. ta ställning till förslaget under punkt 12 om ändrade regler för beskattning av holdingföretag i utlandet som bildats av svenska intressenter.

Jag anhåller att nu få anmäla de delar av de sakkunnigas förslag som inte redan behandlats eller, enligt vad jag nyss sagt, lämpligen bör behandlas i andra sammanhang. Jag kommer i första hand att uppehålla mig vid vissa frågor om beskattning vid vistelse eller bosättning utomlands, dvs. det skatterättsliga bosättningsbegreppet samt beskattningen av experter i internationell biståndsverksamhet och eljest av härifrån utgående allmänna löner, pensioner m. m. I anslutning därtill torde även den nyss nämnda frågan om beskattning av i Sverige bosatta utländska artister få prövas. Den följande framställningen kommer slutligen att avse spörsmålet om avräkning från svensk skatt av utländsk skatt och vissa därmed sammanhängande frågor, bl. a. i samband med avdrag vid inkomsttaxeringen för utländsk skatt såsom omkostnad.

## II. Beskattning vid vistelse eller bosättning utomlands m. m.

### Bosättningsbegreppet

#### Gällande rätt m. m.

Frågan om en fysisk person är bosatt i Sverige eller ej är av grundläggande betydelse för hans skattskyldighet. Enligt 53 § 1 mom. a) kommunalskattelagen (KL) samt 6 § 1 mom. a) förordningen om statlig inkomstskatt (IF) är han sålunda skattskyldig för all inkomst för tid under vilken han varit här i riket bosatt (oinskränkt skattskyldighet) men endast skyldig att erlægga skatt för vissa slag av inkomst för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt (inskränkt skattskyldighet). Likartade regler gäller i fråga om förmögenhetsskatten.

I punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL anges när fysisk person skall anses vara här i riket bosatt. Huvudregeln är, att som bosatt här i riket räknas den, som här har sitt egentliga bo och hemvist. Med sådan person skall enligt 68 § KL likställas den som, utan att han är bosatt i Sverige, vistas stadigvarande här.

Bestämmelserna i denna anvisningspunkt har sedan 1928 inte ändrats med undantag för en mindre justering som föranleddes av att den för mantalsskrivningen avgörande tidpunkten ändrats från årsskiftet till den 1 november.

Uttrycket bo och hemvist innebär inte, att vederbörande med nödvändighet behöver ha bostad här i landet. Det torde vara tillfyllest, om han har någon mera påtaglig anknytning till Sverige, t. ex. bohag eller personliga eller ekonomiska intressen. Å andra sidan kan bosättning utomlands föreligga för gift person även om han har bostad i Sverige, i vilken maken kvar-

bor, t. ex. på grund av barnens skolgång. I sådant fall torde makarna betraktas som av varandra oberoende skattskyldiga. Oavsett civilståndet fästes — för den som behåller eller förhyr våning i Sverige — stor vikt vid anledningen till vistelsen utom riket. Sålunda beaktas karaktären av arbetsuppgifter och utomlandsvistelsens varaktighet. Någon bestämd tidsgräns finns emellertid inte meddelad i nu gällande författningar.

Vid sidan av den nu behandlade huvudregeln återfinns i anvisningspunkten vissa föreskrifter som närmast tar sikte på mera speciella fall. Sålunda stadgas, att svensk medborgare, som uppehåller sig på resor i främmande land men har bo och familj kvar i riket, anses vara bosatt i Sverige, även om vistelsen utomlands är långvarig. Även utlännning behandlas på samma sätt i beskattningshänseende, om han stadigvarande bor eller under längre tid, utan andra avbrott än rent tillfälliga, vistas här i riket.

För den, som på grund av sin tjänst är tvungen att företa resor utomlands, finns följande bestämmelser.

Sjöman, som är inskriven på sjömanshus här i riket och har sin familj i Sverige, skall enligt nämnda anvisningspunkt vid tjänstgöring ombord på fartyg i utrikes fart alltjämt anses bosatt här i riket. I detta sammanhang kan erinras om anvisningspunkten 2 till 53 § KL som stadgar, att verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad här i riket, även om tjänsteinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig där under kringresande (t. ex. handelsresande).

Vidare föreskrivs i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL, att en i allmän tjänst anställd person eller missionär, som för sin verksamhet uppehåller sig och har fast bostad på utrikes ort, i allmänhet inte bör anses som bosatt här i riket, även om han fortfarande är mantalsskriven i Sverige. Med »allmän tjänst» torde åsyftas anställning hos svensk offentligrättslig juridisk person oavsett anställningsformen. Bestämmelsen torde emellertid icke vara tillämplig på svensk personal, som tillhör svensk beskickning eller lönat konsulat hos utländsk makt och som på grund av sin tjänst är bosatt utomlands. För denna kategori finns nämligen särskilt stadgat i 69 § KL och 17 § IF. Särskilda stadganden är också meddelade för »arbetare, som för längre tid tagit anställning utomlands».

Rörelse- eller yrkesidkare, som för sin verksamhet på ett mera stadigvarande sätt slagit sig ned på utrikes ort, skall enligt punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL inte anses vara bosatt här i riket. Detsamma gäller som nyss antytts för arbetare, som för längre tid tagit anställning utomlands. Stadgandet om yrkesidkare — varmed torde åsyftas person med fritt yrke — samt rörelseidkare torde innebära, att de på grund av sin verksamhet anses vara knutna med sådana band vid den ort där de uppehåller sig, att de inte bör betraktas som bosatta i Sverige. Beträffande arbetare är kravet på beständigheten hos vistelsen på utrikes ort av likartat innehåll. Varar vis-

telsen och anställningen en längre tid, anses arbetare icke vara bosatt i Sverige.

Slutligen stadgas i anvisningspunkten att mantalsskrivningen är utan betydelse för frågan om skattskyldighet för inkomst. Härav framgår att för den, som ej är mantalsskriven i Sverige, oinskränkt skattskyldighet likväl kan föreligga, under det att så ej behöver vara fallet för alla som har mantalsskrivits här i riket. Av en jämförelse mellan bosättningsbegreppen enligt skatteförfattningarna och folkbokföringsförordningen framgår att dessa begrepp icke är identiska. Vid bedömandet av en persons bosättning i mantalsskrivningshänseende är uteslutande förhållandena per den 1 november året före beskattningsåret avgörande. Enligt skatteförfattningarna skall däremot samtliga omständigheter under beskattningsåret tas med vid bedömandet var en person skall anses som bosatt. Bedömningen kan resultera i att bosättning i Sverige föreligger endast under en del av året.

De dubbelbeskattningsavtal Sverige ingått med de nordiska länderna har — bortsett från vissa mindre skiljaktigheter i utformningen — likartade bestämmelser om var fysisk person skall anses bosatt. De går ut på att vederbörande skall anses äga »skatterättsligt hemvist» i den stat, där han har sitt egentliga bo och hemvist eller där han stadigvarande vistas. Skulle han med tillämpning av dessa regler anses bosatt i båda staterna, har han sitt skatterättsliga hemvist i den stat, med vilken han har de starkaste personliga och ekonomiska förbindelserna. Kan frågan inte avgöras med tillämpning av denna regel, anses han ha hemvist i den stat, i vilken han äger medborgarskap. Om han är medborgare i bägge de avtalsslutande staterna eller inte i någon av dem, har behöriga myndigheter i resp. stater att träffa överenskommelse från fall till fall.

Efter det avtalen med de nordiska länderna (utom Island) utformats har OEEC:s (numera OECD:s) råd avgett rekommendationer den 11 juli 1958 och den 30 juli 1963 i fråga om vad som bör intas i bilaterala dubbelbeskattningsavtal rörande skatterättsligt hemvist. Enligt OECD-reglerna betyder uttrycket »person med hemvist» i en avtalsslutande stat varje fysisk person, som enligt den statens lagstiftning är underkastad beskattning där på grund av hemvist, bosättning eller varje annan liknande omständighet. Bosättningen avgörs följaktligen i första hand efter resp. länders interna regler. För den händelse en person enligt denna huvudregel skulle anses äga hemvist i bägge de avtalsslutande länderna (dubbel bosättning) gäller följande.

a) Han anses äga hemvist i den avtalsslutande stat, i vilken han har ett hem som stadigvarande står till hans förfogande. Om han har sådant hem i båda avtalsslutande staterna, anses han äga hemvist i den avtalsslutande stat, med vilken han har de starkaste personliga och ekonomiska förbindelserna (centrum för levnadsintressena).

b) Om det inte kan avgöras, i vilken avtalsslutande stat centrum för



levnadsintressena befinner sig, eller om han inte i någondera avtalsslutande staten har ett hem, som stadigvarande står till hans förfogande, anses han äga hemvist i den avtalsslutande stat, där han stadigvarande vistas.

c) Om han stadigvarande vistas i båda de avtalsslutande staterna eller om han inte vistas stadigvarande i någon av dem, anses han äga hemvist i den avtalsslutande stat, i vilken han är medborgare.

d) Om han är medborgare i båda de avtalsslutande staterna eller om han inte är medborgare i någon av dem, skall vederbörande myndigheter i de båda avtalsslutande staterna avgöra frågan genom överenskommelse.

I detta sammanhang kan omnämnas att OECD:s rekommendation i allt väsentligt iakttagits i flertalet på senare tid ingångna dubbelbeskattningsavtal. Med undantag för avtalen med Amerikas förenta stater och Canada har i avtalen uttrycken »hemvist» och »bosättning» uttömmande reglerats.

I avtalen med nämnda båda stater finns inte någon egentlig definition på begreppet »bosatt». För s. k. dubbel bosättning har däremot avtalen särskilda bestämmelser om hur det skall förfaras för att undanröja uppkomsten dubbelbeskattning.

Tillämpningen av kommunalskattelagens bosättningsregler har föranlett talrika avgöranden i högsta instans. De sakkunniga har i sitt betänkande (s. 64) gjort en sammanställning av en mångfald regeringsrättsutslag, till vilka får hänvisas. Av dessa torde sammanfattningsvis framgå att en i *enskild tjänst* anställd person anses bosatt utomlands om han på grund av tjänsten uppehållit sig där ett år eller längre. Är han däremot anställd i *svensk allmän tjänst* är en längre tid än ett år erforderlig. Denna princip har iakttagits även i avgöranden, som meddelats efter det dubbelbeskattnings-sakkunniga avlämnat sitt betänkande, t. ex. RÅ 1963 ref. 10, 1964 not Fi 754.

Då vistelsen utom riket föranletts av sjukdom har enligt förefintliga rättsfall bosättning i Sverige alltjämt ansetts föreligga även om vistelsen utsträckt till att överstiga ett år. I visst fall har vistelse utom riket ända upp till tre år inte ansetts tillräcklig för att konstituera bosättning hos den främmande staten.

När vistelsen utomlands huvudsakligen har sin orsak i studier anses bosättning i Sverige också föreligga, oaktat den studerande uppehåller sig utom riket under längre tid än ett år.

Frågan om tillämpningen av bosättningsreglerna har uppmärksamats av *riksskattenämnden*, som hos Kungl. Maj:t hemställt om översyn av desamma. I sin hemställan anför nämnden till en början bl. a. följande.

Gällande regler om skyldighet för fysiska personer att erlægga skatt för inkomst ha gällt i det närmaste oförändrade sedan tillkomsten av 1928 års kommunalskattelag. Det ligger i sakens natur att tillämpningen av dessa regler, som icke föranledde några större svårigheter vid tiden för sin tillkomst, med hänsyn till numera rådande skattetryck samt ökad internationell rörlighet erbjuder helt andra problem än tidigare. De angivna båda

faktorerna göra det numera angeläget på ett helt annat sätt än tidigare, att lagstiftningen ger ett såvitt möjligt klart och entydigt svar på frågan huruvida skattskyldighet i Sverige föreligger trots en relativt långvarig, av arbetsanställning föranledd vistelse i utlandet. Särskilt gäller detta beträffande länder, med vilka Sverige icke avslutat dubbelbeskattningsavtal. Icke minst för landets av den internationella marknaden starkt beroende näringsliv måste det vara av väsentlig betydelse med lättillämpade regler rörande t. ex. beskattningen av de stora industri- och samfärdselföretagens anställda vid vistelse utom riket.

I fortsättningen erinrar riksskattenämnden om sitt den 26 juni 1957 avgivna utlåtande över en av den skandinaviska styrelsen för undervisnings-sjukhuset i Korea gjord framställning angående åtgärder för att tillförsäkra personalen vid sjukhuset skattefrihet. I utlåtandet anfördes bl. a. som följer.

Enligt 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. Härvid är den omständigheten att den skattskyldiges familj kvarstannar här i riket, icke av avgörande betydelse för bedömandet av frågan om den skattskyldiges bosättning. Ett flertal rättsfall från regeringsrätten giver stöd för den nu uttalade uppfattningen. (Se exempelvis 1955 ref. 45 jämfört med det i Geijer—Rosenqvist—Sterners Skattehandbok del II, 3:e uppl., s. 569, omnämnda rättsfallet 1955: 1684.)

Med hänsyn till vad sålunda får anses gälla i fråga om skattskyldigheten för svenskar, som vistas utomlands, torde den svenska personalen vid undervisningssjukhuset i Korea icke vara skattskyldig här i riket för de i samband med anställningen i Korea utgående löneförmånerna, därest anställningstiden — vilket synes vara avsett — överstiger ett år. Med hänsyn härtill lär det enligt riksskattenämndens mening icke vara erforderligt med särskilda lagstiftningsåtgärder i syfte att bereda skattefrihet för ifråga-varande personal.

Nämnden konstaterar vidare i sin hemställan att utlåtandet hälsats med tillfredsställelse på flertalet håll såsom en visserligen stel men relativt lätt-tillämpad regel, samt fortsätter.

Ur dessa synpunkter har riksskattenämnden funnit utgången i det av regeringsrätten den 4 juni 1959 (RÅ 1959 ref. 20) avdömda målet otillfredsställande. Vid sin livliga kontakt med taxeringstjänstemännen å länsstyrelserna har riksskattenämnden funnit, att detta prejudikat medfört stor osäkerhet vid tillämpningen av 53 § KL.

Att frågan om skattskyldighet i Sverige — på sätt framgår av nämnda avgörande — skall vara beroende av »arten av klagandens uppdrag» i utlandet och »övriga i målet förekomna omständigheter» är för den skattskyldige otillfredsställande.

Det må tilläggas, att de tveksamma fallen äro så många och så skiftande till sin natur, att möjligheten att begära förhandsbesked icke ter sig som en tillfredsställande lösning.

Avslutningsvis hemställde riksskattenämnden, att problemet skyndsamt måtte göras till föremål för utredning.

## De sakkunniga

### *Behovet av nya bosättningsregler*

De sakkunniga uttalar mot bakgrund av regeringsrättens praxis på området och riksskattenämndens nyss berörda framställning att nuvarande bosättningsregler delvis är oklara, och att man har haft svårigheter att på de gällande reglernas grund nå fram till fasta principer. För de skattskyldiga är detta givetvis en nackdel. Den som avser att flytta till annat land bör ha ett berättigat anspråk på att någotsånär kunna överblicka vilka konsekvenser flyttningen kommer att få för honom i beskattningsavseende.

Vidare framhåller de sakkunniga, att de svenska reglerna på området genomgående torde vara ganska liberala. En jämförelse med skattelagstiftningen i ett flertal andra länder, bl. a. Norge, Storbritannien och Förenta staterna, torde nämligen ge till resultat, att enligt de svenska reglerna en kortare utlandsvistelse regelmässigt medför att bosättning här i riket inte längre anses föreligga; Sverige avstår sålunda tidigare än flera andra länder från att beskatta dem som rest utomlands. Det kan i vissa fall även inträffa, att Sverige härigenom icke kan utnyttja en beskattningsrätt som är förbehållen vårt land genom dubbelbeskattningsavtal. Följden kan därvid bli att inkomst och förmögenhet helt undgår beskattning.

Genom arbetet i OECD:s skattekommitté och efter rekommendation av OECD:s råd föreligger numera enligt de sakkunnigas mening tämligen enhetliga principer för en reglering av hithörande frågor genom dubbelbeskattningsavtal. Dessa principer har i stort sett kunnat följas i nyare avtal, av vilka några redan hunnit träda i tillämpning. Det framstår såsom angeläget, att de interna svenska reglerna så långt möjligt anpassas till nämnda principer.

Det förhållandet att de interna svenska reglerna gör det möjligt att genom tämligen kort tids vistelse utomlands undgå svensk beskattning har, enligt vad erfarenheten gett vid handen, utnyttjats i åtskilliga fall, där omständigheterna gör det sannolikt att skatteskal utgjort viktiga motiv för utlandsvistelsen. Från allmän synpunkt framstår det såsom ett berättigat önskemål att inom rimliga gränser kunna tillvarata de svenska intressena i sådana fall.

De sakkunniga uttalar att såsom en vägledande princip för bosättningsreglerna bör vara att man inte försvårar en utflyttning, som uppenbarligen förestavats av andra skäl än skattemässiga. Å andra sidan bör reglerna för övriga fall vara så utformade att vårt land kan behålla beskattningsrätten åtminstone för en tid. Om på grund härav dubbelbeskattning skulle uppkomma, kan denna enligt de sakkunniga undanröjas genom tillämpning av dubbelbeskattningsavtal, i den mån den skattskyldige utflyttat till stat, med vilken sådant avtal ingåtts. I övriga fall kan under vissa förutsättningar den av de sakkunniga föreslagna möjligheten att avräkna utländsk skatt från

den svenska statliga inkomstskatten stå till buds. De sakkunniga anför där-  
efter följande.

Att uppnå det sålunda åsyftade resultatet genom att tillskapa en enkel  
schablon för att avgöra var en skattskyldig skall anses bosatt torde inte vara  
möjligt. En mera nyanserad behandling av olika förekommande fall synes  
— såsom också ett studium av OECD-reglerna torde ge vid handen — allt-  
jämt vara påkallad.

Den frågan kan då ställas, om bosättningen i alla lägen bör vara avgöran-  
de för skattskyldigheten eller, annorlunda uttryckt, om man utan undantag  
bör upprätthålla principen att de som anses bosatta i Sverige skall vara här  
skattskyldiga för *alla* inkomster oberoende av var de förvärvats. Vad angår  
inkomster av anställningar utomlands är situationen ofta den att sådan in-  
komst — som vanligen är underkastad skatteplikt på anställningsorten — i  
överensstämmelse med rådande svensk praxis skäligen icke bör beskattas i  
Sverige, trots att det kvarstår så starka anknytningar till vårt land att det i  
och för sig kunde vara naturligt att anse den skattskyldige bosatt här; han  
har t. ex. hustru och barn kvar i den gemensamma bostaden i Sverige. Vi får  
i sammanhanget framhålla, att det torde vara en internationellt vedertagen  
princip, att inkomster av enskild anställning beskattas i det land där arbe-  
tet utförts. Detta gäller även i det fall att lönen utbetalas från hemlandet,  
om anställningsperioden sträcker sig över sex månader. Härtill kommer det  
särskilda intresset för en arbetstagare, som avser att tjänstgöra utomlands,  
att kunna överblicka huru mycket av den erbjudna lönen som skall avgå i  
skatt. — Vad åter angår andra slag av inkomster, som förvärvas under vis-  
telse i utlandet, har redan antytts, att en skärpt hållning från svensk sida  
kan vara motiverad.

Under sådana förhållanden synes det rationellt att i fråga om tjänstein-  
komster av nu avsett slag göra avsteg från principen att skattskyldigheten  
för här bosatta personer skall vara oinskränkt. Skattefrihet bör sålunda kun-  
na medges i viss utsträckning för utomlands förvärvade tjänsteinkomster  
även för sådana personer. Vissa skäl kunde tala för att komplettera en regel  
av sådan innebörd med bestämmelser om att den statliga inkomstskatten på  
ev. inkomster i Sverige i progressionshänseende skulle beräknas, som om  
skattskyldighet förelegat jämväl för den utomlands förvärvade tjänstein-  
komsten. Andra skäl, bl. a. den prekära ställning ifrågavarande skattskyldiga  
stundom intager i länder med vilka Sverige icke har dubbelbeskattningsav-  
tal, talar emellertid emot införandet av sådana bestämmelser; dessa skulle  
f. ö. innebära en skärpning i förhållande till vad nu får anses gälla. — I fråga  
om andra slags inkomster än tjänsteinkomster bör däremot bosättningen  
liksom hittills vara avgörande.

### *Ettårsregeln*

De sakkunnigas förslag innebär, att löneinkomster, som förvärvas under  
en icke alltför kort utlandsvistelse skall vara fria från svensk skatt, även om  
inkomsttagaren är att anse som bosatt i Sverige. Den tid för utlandsvistelse  
som bör krävas för att skattskyldighet till vårt land inte skall föreligga fö-  
reslår de sakkunniga till ett år. Förslaget ansluter sig därigenom i viss mån  
till nuvarande praxis vid tillämpning av bosättningsreglerna. Tidskravet for-  
muleras av de sakkunniga så att anställningen skall ha varat mer än ett år

eller enligt kontrakt eller på annan grund kan antas skola vara under lika lång tid. Förhållandena sådana de föreligger under beskattningsåret får bli avgörande vid denna bedömning. Regeln bör enligt de sakkunniga omfatta både tjänsteinkomster, som uppbärs hos utländska arbetsgivare, och löner, som utgår t. ex. till svenska företags representanter i utlandet. Den föreslagna regeln förutsätter självfallet, att tjänsten är av sådan beskaffenhet att dess utövning kräver vistelse utomlands. Vidare anges, att tjänsten skall ha utövats i ett och samma främmande land. Detta innebär ett krav på att den skattskyldige under åtminstone ett år skall ha sammanhängande uppehållit sig i visst främmande land. Regeln bör enligt de sakkunniga sålunda inte vara tillämplig, om den skattskyldige reser omkring på uppdrag i olika länder och vistelsen icke i något enskilt land varat minst ett år — självfallet bortses här från helt korta, tillfälliga besök i Sverige eller annat land.

#### *Inkomster undantagna från ettårsregeln*

De sakkunniga har funnit att vissa undantag från ettårsregeln är nödvändiga. Härom anför de sakkunniga följande.

Enligt dubbelbeskattningsavtalen bibehåller nämligen Sverige i regel beskattningsrätten till löner, som utbetalas av svenska staten och svensk kommun till sina anställda samt av rederiföretag och luftfartsföretag till dem som är anställda ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg. Avtalens regler i sistnämnda hänseende sammanhänger med det skandinaviska luftfartssamarbetet inom SAS. För att sådana löner icke skall bli helt obeskattade är det nödvändigt att svensk skatt uttages trots att anställningen utomlands varar mer än ett år. Såsom löner från svenska staten är härvid att anse t. ex. löner till svensk militärpersonal som ställts till Förenta Nationernas förfogande för tjänstgöring utom riket. Utöver den lön ifrågavarande kategorier uppbär enligt de svenska avlöningsreglementena äger de i regel uppbära dagtraktamenten från Förenta Nationerna. Dessa traktamenten torde vara att jämställa med av staten anvisade icke skattepliktiga traktamentsersättningar (32 § 3 mom. KL) och således undantagna från skatteplikt. — Till löner från svenska staten får även hänföras löner som utbetalas av något riksdagens verk, t. ex. riksbanken, även som löner som utgår från kyrkofonden och uppbäres av utom riket tjänstgörande präster, varvid dock beskickningspredikanterna beskattas enligt bestämmelserna i 69 § KL och 17 § IF.

I betänkandet understryks att den föreslagna regeln om frihet från svensk skatt endast är avsedd att gälla inkomster av anställning i egentlig bemärkelse, däremot inte pension eller andra förmåner, som härrör av ett förutvarande tjänsteförhållande här i riket.

#### *Treårsregeln*

I fråga om andra inkomster än lön o. d. bör enligt de sakkunniga de allmänna bosättningsreglerna gälla. Beträffande utformningen av dessa regler menar de sakkunniga att vissa skärpningar är påkallade. Dessa bör självfal-

let inte medföra, framhålls det i betänkandet, att svensk beskattning upprätthålls i fall då det redan från början är uppenbart, att en utflyttning är definitiv, dvs. att alla väsentliga band med Sverige varaktigt avklippts. Så är enligt de sakkunniga t. ex. fallet, när svensk kvinna ingår äktenskap med utlänning och makarna bosätter sig i mannens hemland eller när en skattskyldig avflyttar med familj och bohag och i samband med avflyttningen avvecklar alla intressen i Sverige. De sakkunniga framhåller att situationen emellertid ofta inte är så klar. Särskilt i fråga om dem som uppbär rörelseinkomster eller inkomster av fri verksamhet kvarstår ofta anknytningar av olika slag till Sverige, exempelvis att den skattskyldige har bostad och familj kvar i Sverige, behåller en fastighet eller fortsätter att driva en rörelse. I dylika fall bör man, enligt de sakkunniga, kräva, att utflyttningens mera slutgiltiga karaktär tar sig uttryck i att vistelsen utomlands varat en ganska lång sammanhängande tid — självfallet bortsett från kortare affärs- och semesterresor o. d. till Sverige. Bosättningen bör med andra ord i de mindre klara fallen icke anses upphöra redan i och med avresan utan som regel först då den skattskyldige uppehållit sig utomlands under några år.

De sakkunniga anser att denna deras tankegång lämpligen bör komma till uttryck i en regel om bevisbördans fördelning och anför härom följande.

Sålunda bör den skattskyldige, om han tidigare än förslagsvis tre år efter utflyttningen vill undgå en i princip oinskränkt skattskyldighet i Sverige, vara skyldig att visa, att anknytningar av förut antytt slag icke kvarstår. Efter treårsperiodens utgång bör det däremot ankomma på det allmänna att styrka, att det alltjämt kvarstår en så stark anknytning till Sverige att en varaktig utflyttning inte kan anses föreligga. Vi är medvetna om att en regel av sådant innehåll kan medföra det resultatet, att samma person de tre första åren efter sin avresa av de svenska myndigheterna behandlas som bosatt här och alltså oinskränkt skattskyldig och därefter — utan att förhållandena ändrats — betraktas som bosatt utomlands och inskränkt skattskyldig. Håller man emellertid fast vid att ett av de i praktiken viktigaste kriterierna på utflyttningens definitiva karaktär ofta ligger i utlandsvistelsens varaktighet, synes denna konsekvens av regeln inte behöva inge betänkligheter.

Vid prövningen av de enskilda fallen bör hänsyn givetvis tagas till samtliga relevanta omständigheter. Lagtexten bör liksom hittills ange, att en svensk medborgare alltjämt kan komma att betraktas som bosatt i Sverige och därmed underkastad oinskränkt skattskyldighet, om han har bo eller familj här i riket. Det bör också utsägas, att andra omständigheter kan påverka bedömningen i samma riktning, t. ex. att den skattskyldige har kvar en fastighet eller fortsätter en rörelse. Givetvis bör man vid bedömningen av här nämnda och likartade omständigheter fästa avgörande vikt vid deras reella betydelse. Om någon t. ex. är ledare, direkt eller indirekt, för ett svenskt företag — och efter utflyttning utövar ledningen från utlandet — kan enbart detta förhållande vara tillräckligt för att man skall anse honom vara ur beskattningssynpunkt alltjämt bosatt i Sverige. — Den skattskyldige bör i regel anses ha kvar sitt bo här i riket, även om möblerna är här magasinerade. Särskild anledning att antaga fortsatt bosättning i Sverige bör liksom tidigare finnas, om den skattskyldige såsom skäl för utlandsvistelsen

anger, att han skall bedriva studier, vårda sin hälsa e. d. Man bör vidare vara berättigad att kräva att den skattskyldige bosatt sig på viss utländsk ort och där skaffat sig fast bostad. Uppehåller han sig däremot i utlandet under kringresande eller under flyttning med kortare intervaller — ett halvår eller mindre — mellan olika orter i ett och samma land eller i olika länder, bör han sålunda alltså — så länge han behåller sitt svenska medborgarskap — kunna anses ha den största anknytningen till Sverige och på den grunden alltså ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige. Viss betydelse synes i detta sammanhang kunna tillmätas, huruvida han i det främmande landet behandlas som där bosatt skattskyldig.

Även om man enligt vårt förslag sålunda alltså i viss utsträckning blir hänvisad till att göra en individuell bedömning av särskilda fall, torde emellertid den nyss förordade bevisbörderegeln, i sådana fall som hittills förorsakat svårigheter i tillämpningen, kunna medföra, att den skattskyldige regelmässigt betraktas såsom bosatt här i riket under de första tre åren. Efter denna tids utgång torde däremot bedömningen vanligen resultera i att bosättningen anses ha upphört. Reglerna bör utformas så att bedömningen skall grundas på de *under beskattningsåret* föreliggande omständigheterna och alltså, åtminstone i princip, utan avseende på förhållandena under tiden mellan beskattningsårets utgång och tidpunkten för taxeringsfrågans slutliga prövning.

De sakkunniga anser dock, att de nyss återgivna strängare reglerna endast skall gälla svenska medborgare. För utlänningar skulle de nuvarande mera allmänt hållna bestämmelserna kunna bibehållas, vilket innebär att såsom bosatt i Sverige räknas den som här har sitt egentliga bo och hemvist. Därutöver skall enligt de sakkunniga iakttagas, att en utlänning, som stadigvarande bor i vårt land eller som under längre tid, utan andra avbrott än rent tillfälliga, vistas i Sverige, skall anses vara bosatt i riket. Härav torde bl. a. följa, att om en i Sverige bosatt utlänning avreser till annat land den oinskränkta skattskyldigheten vanligen upphör redan i och med avresan om det inte rör sig om ett tillfälligt besök där. Skillnaden mot stadigvarande vistelse enligt 68 § KL torde i fråga om utlänningar enligt de sakkunnigas uppfattning ligga däri, att man i denna paragraf avser en kortvarigare men sammanhängande vistelse. Varar vistelsen i Sverige längre tid, anses en utlänning bosatt här och bosättningen avbryts icke genom tillfälliga resor till annat land.

De sakkunniga understryker att de föreslagna bosättningsreglerna i större eller mindre utsträckning kan försättas ur kraft genom dubbelbeskattningsavtal. Enligt de av OECD:s råd rekommenderade principerna för dubbelbeskattningsavtal skall emellertid resp. staters interna regler i första hand bli avgörande vid bedömning av frågan om en skattskyldig skall anses bosatt i landet eller ej. Härav följer, att de svenska skattemyndigheterna i första hand skall tillämpa de interna svenska reglerna. Detta kommer även att bli fallet, när skattskyldighetsfrågan enligt avtalet skall bedömas t. ex. med utgångspunkt från »centrum för levnadsintressena».

De ändringar i nu gällande regler som föreslagits av de sakkunniga avser

endast utflyttningsfall. Vid inflyttning torde de nuvarande för in- och utflyttningsfallen gemensamma allmänt hållna reglerna om bosättning vara tillfyllest såväl för svenska medborgare som för övriga. De innebär att såsom bosatt här i riket skall räknas den som här har sitt egentliga bo och hemvist.

Det bör emellertid erinras om att enligt 68 § KL den som stadigvarande vistas i Sverige skall likställas med den som här har sitt egentliga bo och hemvist. Denna regel kan sålunda, oavsett bosättningen, leda till oinskränkt skattskyldighet i vårt land. Om en utlandssvensk vistas i Sverige något mer än sex månader, kan detta exempelvis vara tillräckligt för att han skall bli oinskränkt skattskyldig till Sverige.

Vad här sagts torde i tillämpliga delar äga giltighet även i fråga om inflyttade utlänningar.

### Remissyttrandena

#### *Allmänna synpunkter*

I remissyttrandena vitsordas i regel behovet av ny lagstiftning på området. Det framhålls sålunda i åtskilliga yttranden, att nuvarande bosättningsregler inte är tillfredsställande. Den praktiska tillämpningen av reglerna uppges efter hand ha medfört allt större svårigheter och gett upphov till många taxeringsproblem och skatteprocesser. Såsom skäl för ändrad lagstiftning framhålls även internationaliseringen av det ekonomiska livet och det alltmer intensiva utbytet av arbetskraft mellan olika länder.

Principerna för de sakkunnigas förslag rörande det skattemässiga bosättningsbegreppet har godtagits i flertalet remissyttranden. Viss kritik mot förslaget har dock framförts.

Bl. a. *riksskattenämnden* anser de föreslagna bosättningsreglerna i viss mån vara behäftade med samma brister som nuvarande regler på området. En samlad bedömning av samtliga omständigheter i ärendet måste således göras även enligt de nya reglerna. Enklare och mer entydiga regler hade varit önskvärda så att de skattskyldiga själva i flertalet fall kan bedöma hur bosättningsfrågan bör besvaras. Förslaget har likväl den obestridliga förtjänsten, att enkla regler skapats när det gäller beskattning av den form av inkomster, som i detta sammanhang har den största praktiska betydelsen, nämligen löneinkomster. För den som överväger att för viss tid ta anställning utomlands — och flertalet fall utgörs av sådana — är det primära skatteproblemet utan tvivel frågan om beskattning av löneinkomsten skall ske här i riket eller inte. På den punkten torde de föreslagna reglerna ge klart besked.

Även *kammarrätten* anser det tveksamt om de föreslagna nya reglerna kommer att åstadkomma enkelhet i tillämpningen och möjlighet för den skattskyldige att överblicka konsekvenserna i beskattningsavseende av ut-



flyttning. Länsstyrelsen i Kronobergs län och SACO anför liknande synpunkter.

Överståthållarämbetet har en principiell invändning att göra mot förslaget.

De sakkunnigas förslag innebär, att gällande bosättningsregler vid utflyttning ur riket något skärpas, medan desamma sätts ur kraft då fråga är om inkomst av enskild anställning i ett främmande land, därest anställningen varat minst ett år. Häri ligger emellertid enligt ämbetets mening en klar inkonsekvens för det fall att man fortfarande vill anknyta den oinskränkta skattskyldigheten till villkoret, att den skattskyldige skall anses ha varit här i riket bosatt.

Det är ämbetets uppfattning, att gällande regler angående bosättningsbegreppet äro av så grundläggande betydelse inom den svenska skattelagstiftningen att det icke lämpligen bör ifrågakomma att införa uttryckliga undantag av innebörd att den oinskränkta skattskyldigheten blir beroende av andra omständigheter än frågan huruvida den skattskyldige här har sitt egentliga bo och hemvist.

Näringslivets skattedelegation anser, att man redan med nuvarande bosättningsregler kan komma till rätta med de verkliga missbruken. Delegationen anser det vidare knappast sannolikt att de sakkunnigas förslag i praktiken kommer att ge det åsyftade resultatet. Det torde nämligen inte kunna hindra att definitiv utflyttning anses föreligga för sådana som strävar efter att inte längre bli beskattade i Sverige. De föreslagna reglerna torde, enligt delegationen, vidare komma att leda till ökat antal kollisionsfall i förhållande till dubbelbeskattningsavtalens bosättningsregler. Genom förslaget uppkommer temporär dubbelbeskattning, innan de svenska skattemyndigheterna genom förhandlingar med utländska skattemyndigheter eller eljest uppgett sina skatteanspråk.

Handelskamrarna i Skåne och Gävle uttalar sig i samma riktning.

Sveriges advokatsamfund anser att skatteflykten genom bosättning utomlands och det snabbt stigande antalet tvister om bosättningsort motiverar skärpning och förtydligande av bosättningsreglerna. Samfundet förordar, att förslaget blir föremål för ytterligare överväganden.

Riksförsäkringsverket finner att de föreslagna reglerna ytterligare fjärrmar det skatterättsliga bosättningsbegreppet från det motsvarande begrepp som begagnas inom socialförsäkringen.

### Treårsregeln

Den föreslagna regeln att det under de första tre åren i princip skall åligga den skattskyldige att visa, att han bosatt sig utomlands och icke längre är bosatt i Sverige tillstyrks eller lämnas utan erinran av kammarrätten, centrala uppborrdsnämnden, allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden liksom av flertalet länsstyrelser. Riksskattenämnden har som förut nämnts inte velat motsätta sig förslaget.

I flera yttranden framhålls att grundtanken med den föreslagna regeln är riktig och att förslaget innebär en förbättring i jämförelse med nuvarande regler. *Länsstyrelserna i Stockholms, Jämtlands och Västerbottens län* ifrågasätter om inte samma bevisbörderegeln bör gälla även efter de första tre åren.

Treårsregeln har avstyrkts av *Föreningen Auktoriserade revisorer, handelskamrarna i Gävle och Skåne* samt *Småland och Blekinge, Kooperativa förbundet, näringslivets skattedelegation, Sveriges advokatsamfund* och *SACO*. Kooperativa förbundet anför sålunda.

I allmänhet torde enligt nuvarande praxis en skattskyldig, som varit här i riket bosatt, men som på grund av anställning eller annan verksamhet utomlands, vistats där mer än ett år, icke anses som bosatt här i riket, även om han har kvar bo eller familj i Sverige. En sådan praxis synes tämligen väl överensstämma med internationell praxis och är tillfredsställande för de fall, som utan tvekan torde vara de som främst och i största omfattning beröres av dessa regler, nämligen i svenska företag anställda, som utsändes för tjänstgöring i främmande land under några års tid. Enligt de föreslagna reglerna kan emellertid en sådan anställd vid vistelse utomlands två å tre år bli i princip oinskränkt skattskyldig här i riket enbart av den anledningen att han t. ex. har sina möbler här magasinerade. Även om en här-av föranledd dubbelbeskattning, såsom de sakkunniga påpekar, helt eller delvis kan undanröjas genom föreliggande dubbelbeskattningsavtal eller genom den i föreslagna regler medgivna rätten att avräkna utländsk skatt, är en sådan ordning icke tillfredsställande, om man vill realisera den vägledande princip som de sakkunniga själva uppställt, nämligen att icke försvåra en utflyttning, som icke förestavats av skatteskäl. Med tanke på den internationella rörlighet på arbetsmarknaden, som numera föreligger och i viss utsträckning eftersträvas, icke minst vad gäller utvecklingsländerna, finnes all anledning att betona vikten av att målsättningen kan förverkligas, såvitt gäller de »legitima» utflyttningsfallen. De fall av verkligt missbruk, som förekommer i detta hänseende, bör vara möjliga att beivra även med nuvarande praxis. De ändringar, som kan behöva vidtagas i fråga om gällande regler för bosättning, bör därför inriktas på att närmare klargöra vad som här antagits vara allmän praxis.

En *minoritet inom kammarrätten* (kammarrättsråden Fröberg och Spens) anser att bevisbörderegeln i praktiken ofta kommer att få verkan av legalpresumtion. Detta innebär ett avsteg från naturlig fördelning av bevisbördan och är ägnat att leda till materiellt oriktiga avgöranden.

I fråga om utformningen av de speciella kriterier, som inom treårsregeln skall anses konstituera väsentlig anknytning till Sverige, har vissa uttalanden gjorts i remissyttrandena.

Bl. a. *riksskattenämnden* förutsätter, att innehavet av en sommarstuga här i landet inte ensamt skall medföra att ägaren till fastigheten skall anses som här bosatt. Inte heller bör bosättning här föreligga för den som inte har annan anknytning till Sverige än att han uppstår pension härifrån.

*Näringslivets skattedelegation* erinrar om att de sakkunniga för att bosättning alltjämt skall anses föreligga i Sverige uppställt det villkoret, att fråga skall vara om väsentlig anknytning till Sverige, men det skall ankomma på den skattskyldige att visa att förekommande anknytning — sommarstuga, magasinerade möbler etc. — icke är väsentlig.

*Länsstyrelsen i Blekinge län* anser det angeläget med ett förtydligande av de omständigheter, vilka innefattas i uttrycket »väsentlig anknytning till Sverige». Man synes härvid enligt länsstyrelsen böra i högre grad än som skett ta fasta på syftet med avflyttningen. En sådan omständighet som att skattskyldig kan visa, att han avflyttat för att driva näringsverksamhet med fast driftställe i ett främmande land, bör i regel motivera att han anses där bosatt, även om han har viss anknytning till Sverige, exempelvis genom innehav av en mindre fastighet här i landet. Bedömningen bör bli en annan beträffande en person med förvärvsverksamhet, som inte är knuten till viss ort eller visst land, såsom fallet är exempelvis i fråga om en författare, skådespelare eller yrkesboxare.

Uttrycket »eljest har väsentlig anknytning till Sverige» betecknas av *länsstyrelsen i Jönköpings län* som diffust. Det måste innebära att »egentligt bo och hemvist» inte blir detsamma som regelmässig vistelse under dygnsvila enligt folkbokföringsförordningen. Men då bör också en utförligare definition ges om vilka andra omständigheter, som skall vara avgörande för bosättningen.

*Länsstyrelsen i Kristianstads län* har funnit att reduktionsregeln i 9 § tredje stycket förordningen den 26 juli 1947 (nr 577) om statlig förmögenhetsskatt bör kompletteras med en bestämmelse av innehåll att inkomst av anställning utomlands, för vilken skattskyldighet icke föreligger ehuru vederbörande är att anse som bosatt i Sverige, skall anses som här i riket förvärvad inkomst av tjänst vid beräkningen av den beskattningsbara förmögenheten. Länsstyrelsen befarar att i dessa fall deklARATIONER för förmögenhet inte kommer att avlämnas i avsedd omfattning.

### *Ettårsregeln*

De sakkunnigas förslag att avlöning o. d. som erhållits för anställning utomlands i princip inte skall beskattas i Sverige, om anställningen varat mer än ett år eller avsetts skola vara så lång tid har i regel tillstyrkts eller lämnats utan erinran. Särskilt har behovet av ettårsregeln understrukits av många av de remissinstanser som ställt sig avvisande till treårsregeln.

I några yttranden har ettårsregeln dock mött viss kritik. *Överståthållarämbetet* anser att ettårsregeln inte behövs, eftersom den av de sakkunniga föreslagna regeln om rätt till avräkning av utländsk skatt mot svensk skatt skulle undanröja eventuell dubbelbeskattning av sådan tjänsteinkomst.

Andra remissinstanser har ansett ettårsregeln alltför generös. *Länssty-*

*relsen i Göteborgs och Bohus län* framhåller att svenska tekniker m. fl., som tjänstgör utomlands för svenska företagare, ofta i praktiken torde vara helt skattefria för sina inkomster under denna tjänstgöring. I Sverige åberopas utomlandsvistelse och förefintliga dubbelbeskattningsavtal som skäl för skattefrihet och myndigheterna i tjänstgöringslandet torde merendels sakna uppgifter om vederbörandes inkomstförhållanden.

*Länsstyrelsen i Södermanlands län* förordar att ettårsregeln ersätts med en tvåårsregel av i övrigt samma innehåll, medan *länsstyrelsen i Östergötlands län* helt avstyrker ettårsregeln. Länsstyrelsen finner den medföra skatteprivilegier som inte kan anses motiverade och som ur andra synpunkter måste anses stötande. *Länsstyrelsen i Kristianstads län* ifrågasätter om inte ettårsregelns tillämpning bör begränsas till fall där det styrks eller görs sannolikt, att inkomsten beskattas i den främmande staten.

I fråga om ettårsregelns utformning har vissa synpunkter framkommit i remissyttrandena.

I flera yttranden har föreslagits att för ettårsregelns tillämpning inte skall krävas att anställningstiden utomlands skall ha varat minst ett år i ett land. Så t. ex. anser *Sveriges advokatsamfund* att beskattningen eljest blir direkt avhängig av om arbetsgivaren — exempelvis en svensk exportindustri — flyttar den anställde mellan olika platser inom samma land eller i olika länder. De sakkunnigas syfte med bestämmelsen, nämligen att sovra ut alltför korta utomlandsanställningar samt alltför rörliga arbetstagare, bör enligt advokatsamfundet kunna uppnås genom att föreskriva att vistelsen utom Sverige måste ha viss varaktighet, exempelvis ett år, samt att skattebefrielse åtnjuts endast för lön, som uppbärs till följd av arbete under minst tre månader i samma land. *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* anser det vara tillräckligt för ettårsregelns tillämpning, att ettårsvistelsen utomlands till övervägande del ägt rum i ett land.

De sakkunnigas förslag att från ettårsregelns tillämpning undanta bl. a. de i allmän tjänst anställda har mött viss kritik. *Överbefälhavaren* och *SR* anser att skattereglerna bör vara desamma, oavsett vem som är arbetsgivare. *Länsstyrelsen i Kalmar län* erinrar om att ettårsregeln leder till att skattekonsekvenserna blir olika vid en och samma arbetsplats om, t. ex. i ett u-land, en person är anställd i statens tjänst och en annan person i svensk enskild tjänst.

*Länsstyrelsen i Blekinge län* befarar att det förhållandet, att ettårsregeln skall gälla inte blott när uppehållet i ett främmande land varat mer än ett år utan också när det kan antas att så skall bli fallet kan ge upphov till missbruk. Möjlighet bör finnas för taxeringsintendent att i besvär till prövningsnämnd yrka ändring av taxeringsnämnds beslut, om det visar sig att vistelsen i ett främmande land inte omfattat mer än ett år och detta inte orsakats av sjukdom eller annan omständighet, över vilken den skattskyldige eller dennes arbetsgivare ej kunnat råda.

Liknande synpunkter anförs av *centrala uppboordsnämnden* samt av *länsstyrelserna i Jämtlands och Västerbottens län*.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län, Föreningen Sveriges kronokamrerare och kronokamreraren i Hälsingborg* anser att kravet på viss varaktighet av anställning utomlands bör kompletteras med krav på vistelse utomlands under samma tid. Eljest skulle regeln kunna tillämpas på person, som bor kvar i Sverige men dagligen reser till och från ett grannland.

### Allmänna löner, pensioner m. m.

#### Gällande rätt

Fysisk person, som inte är bosatt i Sverige, är skattskyldig här för inkomst av tjänst som uppburits härifrån och förvärvats genom verksamhet här (53 § KL, 6 § IF). Båda dessa förutsättningar skall vara uppfyllda för att skattskyldighet skall anses föreligga. Löner till personer, som anställts på svenska beskickningar och konsulat i utlandet och som redan före anställningen var bosatta utomlands (lokalanställda), beskattas sålunda inte, inte ens om de är svenska medborgare.

Vidare gäller att en person, vilken inte är bosatt eller stadigvarande vistas här, skall beskattas i Sverige för pension, undantagsförmån o. d. som härrör från ett förutvarande tjänsteförhållande, om den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats i vårt land. Detta gäller inte bara egenpension utan också änke- och pupillpension (punkt 2 av anvisningarna till 53 § KL). Om tjänsten inte utövats genom verksamhet i Sverige, kan däremot pension och därmed likartad inkomst inte beskattas här. Detta gäller även om inkomsten härrör från ett förutvarande tjänsteförhållande hos svensk arbetsgivare. Pensioner till t. ex. exporthandelns representanter, missionärer och andra, som under hela anställningstiden varit bosatta utomlands, beskattas således inte om pensionären bor utrikes.

Icke blott pensioner utan även livränta, som härrör från ett tidigare tjänsteförhållande, beskattas här i riket om verksamheten huvudsakligen utövats här.

I punkt 2 av anvisningarna till 53 § KL stadgas vidare att person, som är bosatt utom riket, inte är skattskyldig för pension, livränta eller andra med inkomst av tjänst likställda förmåner, som inte åtnjuts på grund av något tjänsteförhållande. Stadgandet korresponderar mot rätten att erhålla avdrag för premier. Den som är bosatt utom riket kan nämligen — i motsats till här bosatta — inte från sina här i riket skattepliktiga inkomster erhålla allmänt avdrag för pensionsförsäkringspremier. Sambandet mellan avdragsrätt för premier och skattskyldighet för utfallande pensionsbelopp bryts emellertid, om en här bosatt person som erhållit avdrag för premier till pensionsförsäkring, utflyttar till annat land. Trots de tidigare åtnjutna avdragen blir pensionsbeloppen inte beskattade.

Av bestämmelserna följer även, att folkpension icke kan bli föremål för beskattning i Sverige, om mottagaren i skattehänseende är att anse som bosatt utomlands.

I flertalet av de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med främmande makter har intagits särskilda regler angående uppdelning av beskattningsrätten till pensioner och likartade inkomster. Därvid har i de flesta överenskommelserna åtskillnad gjorts mellan å ena sidan sådana pensioner som utgår från stat, kommun och annan dylik offentligrättslig person (*offentlig pension*) och å andra sidan sådana som utgår från annat håll (*enskild pension*).

Beskattningsrätten till offentliga pensioner har i de flesta avtalen i princip förbehållits utbetalarstaten, oftast dock endast i fråga om f. d. anställda hos vederbörande offentligrättsliga institution. Därjämte har i åtskilliga fall tillika uppställts det villkoret att mottagaren är medborgare i utbetalarstaten.

I övriga avtal, dvs. avtalen med Canada, Danmark, Frankrike, Island, Marocko, Norge, Nya Zeeland och Tunisien, har beskattningen av offentliga pensioner reglerats efter andra grunder. Bestämmelserna i ämnet har där utformats på grundval av bosättningsprincipen. Sålunda skall en svensk statlig pension, som uppbärs av en person bosatt i någon av de nämnda staterna, beskattas i pensionärens bosättningsland.

I fråga om enskild pension plägar beskattningsrätten tilldelas mottagarens bosättningsland. Detta gäller dock inte avtalen med Finland och Indien. I sistnämnda båda avtal föreskrivs, att enskild pension skall beskattas i den stat där den tidigare verksamheten utövats resp. i den stat från vilken pensionen utbetalas.

Även i fråga om löner har i de flesta överenskommelserna åtskillnad gjorts mellan löner som utgår från det allmänna (*allmän lön*) och från annat håll (*enskild lön*).

Beskattningsrätten till allmän lön har i de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen i än större utsträckning än som är fallet med offentlig pension förbehållits utbetalarstaten.

När det gäller beskattningen av enskild lön har i allmänhet i avtalen som huvudregel intagits den bestämmelsen att beskattningsrätten tilldelats den stat där verksamheten utövas.

Den beskattningsrätt som Sverige erhållit genom avtalen kan, såsom framgår av en jämförelse med de förut återgivna bestämmelserna i KL, inte alltid utnyttjas.

## De sakkunniga

De sakkunniga uttalar att i flera länder gäller som en allmän princip, att löner och pensioner m. m. beskattas i utbetalarstaten, även om mottagaren inte är bosatt där. För Sveriges del har denna princip genomförts endast i begränsad utsträckning. Hos den som inte är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket beskattas inkomst av tjänst som uppburits härifrån, blott i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket.

De nuvarande interna svenska reglerna synes de sakkunniga otillfredsställande i flera hänseenden. Pensioner, som utbetalas av stat eller annan offentligrättslig juridisk person, får enligt dubbelbeskattningsavtalen i allmänhet beskattas i utbetalarstaten, i vart fall om mottagaren är medborgare i samma stat. Detsamma gäller enligt de flesta avtal beträffande löner från offentligrättsliga juridiska personer, i synnerhet om mottagaren är medborgare i det land från vilket lönen utbetalas. Med nuvarande regler i KL kan denna beskattningsrätt inte alltid utnyttjas. Resultatet kan bli att dessa inkomster blir helt obeskattade.

Enligt de sakkunnigas mening framstår detta resultat som särskilt otillfredsställande mot bakgrund av den allmänna tjänstepensioneringen. ATP-pensionerna, för vilka avgifterna i regel medfört avdrag vid taxeringen, utbetalas av det allmänna och får enligt vissa dubbelbeskattningsavtal därför beskattas i Sverige.

De sakkunniga finner att beträffande löner, arvoden o. d. synes det endast erforderligt vidta sådan ändring att Sverige kan fullt utnyttja den rätt att beskatta löner från stat och kommun som må ha tillerkänts vårt land genom dubbelbeskattningsavtal. I övrigt bör nuvarande regler kvarstå oförändrade. Detta innebär, att från Sverige utbetalda löner i privat tjänst till utomlands bosatta liksom hittills inte blir underkastade svensk beskattning, om inte verksamheten utövats i Sverige. Löner och arvoden, som utbetalas av stat och kommun, föreslås däremot bli beskattade i Sverige, även om de går till utomlands bosatta personer. Därmed uppnås i princip överensstämmelse med vad de sakkunniga i ett annat avsnitt förordat beträffande löner till i Sverige bosatta, som arbetar utanför riket. Förslaget innebär bl. a. att svensk skatt uttas hos s. k. lokalanställda vid svenska beskickningar i utlandet.

I fråga om pensioner, som utbetalas från Sverige av stat eller kommun till utomlands bosatta, anser de sakkunniga — i överensstämmelse med vad de förordat beträffande löner — att pensionerna i princip alltid skall underkastas svensk beskattning, oberoende av om den tidigare verksamheten utövats i Sverige eller ej. ATP-pensioner och folkpensioner föreslås bli inbegripna i de pensioner som härigenom blir beskattade. De sakkunniga påpekar vidare att tjänstepensioner, som hänför sig till enskild tjänst, i framtiden i betydande utsträckning kommer att erhållas från den allmänna

tjänstepensioneringen. Förslaget får sålunda den innebörden att huvuddelen av de tjänstepensioner till utomlands bosatta, som nu inte beskattas i Sverige, principiellt kommer att bli underkastade svensk skatt.

Enligt de sakkunnigas uppfattning är det naturligt, att kompletteringspensioner till den allmänna tjänstepensioneringen följer samma regler som ATP-pensionerna, dvs. beskattas i Sverige om inte annat följer av ingånget dubbelbeskattningsavtal.

De sakkunniga har kommit till den uppfattningen att starka skäl finns för att stadga principiell skattskyldighet för alla pensioner som utbetalas från Sverige. Utredningsförslaget är utformat med utgångspunkt härifrån.

De sakkunniga är väl medvetna om att Sverige genom åtskilliga dubbelbeskattningsavtal avstått från att beskatta enskilda pensioner, som går till någon som är bosatt i den andra avtalsslutande staten, och att den föreslagna regeln om skattskyldighet i Sverige sålunda i betydande utsträckning inte kommer att tillämpas. Det synes emellertid vara till fördel om man internt i Sverige kan ha så enhetliga regler som möjligt.

Förslaget om principiell skattskyldighet för alla från Sverige utbetalade pensioner inbegriper även pensionsbelopp som utfaller på grund av pensionsförsäkring, oavsett om försäkringen tagits i samband med tjänst eller ej. Enligt de sakkunnigas mening finns inte anledning att göra avsteg från principen om beskattning av utfallande pensionsbelopp, därför att pensionstagaren bosätter sig i utlandet. I denna del bygger förslaget på förutsättningen att premierna varit avdragsgilla vid inkomsttaxering i Sverige. Undantag från skattskyldigheten föreslås i enlighet härmed skola gälla, om den som erlagt premierna inte tidigare kunnat utnyttja avdragsrätten på grund av att han inte varit skattskyldig här.

Slutligen anmärks att förslaget inte innebär någon ändring i nuvarande regler om beskattning av livränta och periodiskt understöd, som utbetalas till utomlands bosatta. De blir liksom hittills i allmänhet inte beskattade i Sverige.

Såsom inledningsvis nämnts har dubbelbeskattningsakkunniga i en särskild promemoria (Fi-stencil 1963:9) behandlat frågan om beskattning av experter i internationell biståndsverksamhet. De sakkunniga har därvid undersökt i vilken utsträckning ändringar i gällande skatteregler erfordras för experter som anställs av FN och dess fackorgan, inom ramen för det s. k. Opex-programmet (Operational and Executive Personnel, dvs. experter som ställs till utvecklingslands förfogande för att besätta direkt administrerande och verkställande poster) eller också av NIB.

Det må här inskjutas att sedan promemorian avlämnats och de däröver avgivna remissyttrandena inkommit NIB avvecklats och ersatts av styrelsen för internationell utveckling (SIDA). Den följande redogörelsen för promemorian och — i ett senare avsnitt — remissyttrandena kommer att beröra



NIB och dess anställda. I allt väsentligt gäller motsvarande förhållanden SIDA och de hos SIDA anställda.

De sakkunniga har ansett att nuvarande skattelagstiftning behöver ändras i detta hänseende endast såvitt avser experter hos NIB. I fråga om beskattningen av dessa experter innehåller promemorian i huvudsak följande.

De två beskattningsalternativ som de sakkunniga anser praktiskt möjliga är att antingen låta NIB-experterna i skattehänseende vara jämställda med den svenska beskickningspersonalen i utlandet eller att låta dem följa allmänna regler.

De speciella beskattningsregler som gäller för svenska diplomater m. fl. vid svenska beskickningar i utlandet redovisas av de sakkunniga. Reglerna innebär att de alltid skall behandlas som bosatta i Sverige. Det oaktat är de av ålder befriade från kommunalskatt för sina löneinkomster, med bibehållen rätt att åtnjuta allmänna avdrag och kommunalt Ortsavdrag i fråga om andra inkomster. För kapitalinkomster och inkomster av tillfälliga uppdrag o. d. erläggs från och med året efter utflyttningen kommunalskatt för gemensamt kommunalt ändamål efter 5 kr. för skattekrona. Friheten från kommunal skatt på löneinkomsten påverkar avvägningen av de särskilda skattefria ersättningar som erhålls för att täcka fördyrade levnads-kostnader m. m.

I fråga om beskickningspersonalen gäller, att den icke blir underkastad internationell dubbelbeskattning. Detsamma är i allt väsentligt fallet med NIB:s experter. De länder, där dessa experter är verksamma, brukar i biståndsavtalen förbinda sig att icke beskatta de från Sverige utbetalda lönerna. Beträffande andra inkomster kan i förhållande till en del länder åberopas dubbelbeskattningsavtal. I sista hand kan NIB-experten, om de sakkunnigas förslag härom bifalls, begära avräkning i Sverige av statlig skatt, som erlagts i det land där han är verksam. De sakkunniga anför härefter bl. a. följande.

Slutligen skall erinras om att NIB-experternas ställning och uppgifter — även om detta i och för sig icke bör vara avgörande — i viktiga hänseenden skiljer sig från beskickningspersonalens. Den senare har inträtt i en statlig karriär, som innebär att de, bortsett från vissa avbrott, skall tjänstgöra i utlandet under större delen av sin aktiva tid. Någon motsvarighet till denna karriär är, enligt vad som inhämtats, icke avsedd för NIB-experternas del. Nämnade experter anställs för två år åt gången, och anställningstiden torde normalt bli högst fyra år. Endast i relativt fåtaliga fall räknar man med att denna tid skall nämnvärt överskridas. Det torde i så fall vara fråga om experter, som nått toppen av sin karriär och har något tiotal år kvar av sin aktiva tid; dessa kan tänkas kvarstå som experter till pensionsåldern. Experterna får i motsats till diplomaterna i viss utsträckning mera marknadsmässiga löner.

Inte heller på annan grund finner de sakkunniga det befogat att principiellt behandla svenskar, som fullgör utlandstjänst för NIB, på annat sätt

än andra tjänstemän i utlandstjänst. Statsmakterna har i fråga om sina befattningshavare hittills valt att tillerkänna dem bruttolöner och att utta skatt på dessa löner. Det kan därför icke anföras några bärande skäl att tillämpa en annan princip på NIB:s experter och utge skattefria nettolöner. En sådan princip skulle innebära ett avsteg från principen om likformighet i beskattningen och skulle f. ö. ur statens synpunkt i stort sett endast innebära en bokföringsmässig reduktion av anslag, utgifter och skatteintäkter.

De sakkunniga har den uppfattningen att de i betänkandet föreslagna allmänna beskattningsreglerna bör tillämpas även på NIB-experterna. I förtydligande syfte bör dock 32 § 3 mom. KL och punkt 7 av anvisningarna till samma paragraf kompletteras med en för NIB-experterna avsedd avdragsregel.

Enligt 32 § 3 mom. KL och nämnda anvisningspunkt gäller att vad staten anvisat till bestridande av särskilda med vissa tjänster eller uppdrag förenade kostnader inte utgör skattepliktig intäkt. Såsom exempel på sådana ersättningar nämns bl. a. vissa särskilda lönetillägg och därmed likställda förmåner till diplomatisk och konsulär personal. Även NIB-experterna uppbär, utöver löneförmåner, utlandstillägg och andra ersättningar för täckande av särskilda kostnader i samband med tjänstgöring utom riket.

För att undanröja varje tvekan om att NIB-experternas utlandstillägg och andra särskilda ersättningar är skattefria är det, enligt de sakkunniga, lämpligt att i punkt 7 av anvisningarna till 32 § 3 mom. KL räkna upp deras skattefria förmåner på samma sätt som redan nu gäller för beskickningspersonalen. Innehållet i de avsedda bestämmelserna blir självfallet beroende av det avlöningssystem som kan komma att beslutas. Med det avlöningssystem som vid tiden för promemorians upprättande tillämpades för NIB-experterna borde bestämmelserna omfatta utlandstillägg, familjetillägg, fri bostad, särskilt utrustningsbidrag samt bidrag för resa till Sverige under semester.

### Remissyttrandena

Dubbelbeskattningssakkunnigas förslag till lösning av frågorna om beskattning av allmänna löner och offentliga pensioner har i sina huvuddrag tillstyrkts eller lämnats utan erinran av så gott som samtliga remissinstanser. Även förslaget rörande enskilda pensioner o. d. har i regel tillstyrkts, ehuru kritik framförs i några remissyttranden.

#### *Allmänna löner*

De sakkunnigas förslag har avstyrkts blott av en remissinstans, nämligen *länsstyrelsen i Jönköpings län*. Länsstyrelsen anser att det förnämsta skälet för den föreslagna skärpningen av skattskyldigheten för allmänna löner synes vara att vår interna lagstiftning skall möjliggöra den beskattning som

enligt dubbelbeskattningsavtal tillkommer Sverige. Länsstyrelsen vill inte godta en sådan princip för lagstiftningen.

*Kammarrätten* aktualiserar om man med löner från stat och kommun bör jämställa löner från allmänna inrättningar, statliga företag m. m. dylikt. Det ifrågasätts om inte en sådan prövning bort ske främst med hänsyn till de projekt, som övervägs att överföra vissa statliga verk till aktiebolagsform.

*Överbefälhavaren* erinrar om att svensk militärpersonal i FN-tjänst f. n. anses fullgöra svensk statlig tjänstgöring. Vid denna åtnjuter personalen tjänstledighet från ordinarie befattningar. FN svarar till största delen för lönekostnaderna. ÖB anser att man bör ompröva frågan om denna tjänstgöring skall betraktas som statlig tjänst. Denna prövning bör även gälla personal vid undervisningssjukhuset och övervakningskommissionen i Korea samt utlandsanställda i internationellt biståndsarbete. Ur såväl rekryterings- som rättvisesynpunkt bör likartade skatteregler gälla för alla dessa personalkategorier.

*Svenska kyrkans sjömansvårdsstyrelse* berör frågan om beskattning av prästerlig befattningshavare med utlandstjänstgöring. Enligt styrelsens mening kan de bidrag styrelsen får ur kyrkofonden för löner inte jämnas med lön från svenska staten. Varje enskilt bidrag från fonden är nämligen inte av den storleken att det kan anses som skäligen bruttolön för utlandstjänstgörande befattningshavare. Ingen statlig myndighet fastställer löneplaceringen eller utfärdar direktiv för lönesättningen. Något statligt anställningsförhållande torde därför inte föreligga för sjömanspräster.

*Kabinettssekreteraren* berör den förut nämnda konsekvensen av de sakkunnigas förslag att de lokalanställda vid svenska utlandsmyndigheter skulle bli skattskyldiga i Sverige för inkomst av anställningen. Skattskyldighet skulle även föreligga för den som är medborgare i den främmande staten. En sådan skattskyldighet synes strida mot 1961 och 1963 års Wienkonventioner om diplomatiska och konsulära förbindelser. Kabinettssekreteraren tillägger följande.

Antalet lokalanställda inom Sveriges utrikesrepresentation, avlönade antingen av utrikesdepartementet eller byggnadsstyrelsen, utgjorde den 1 januari 1963 ungefär 370. Av dessa var cirka 80 svenska och 290 utländska medborgare. Inom 30 av de sistnämnda var medborgare i tredje stat. För budgetåret 1961/62 uppgick avlöningsanslagen för lokalanställda till i runt tal 3 300 000 kr. — — —

Bortsett från den med beskattningen förenade ökade administrationen torde avlöningsanslagen till lokalanställda få höjas i regel minst med de belopp vartill den svenska skatten uppgår, enär en sänkning av personalens reallönenivå av rekryteringsskäl ej kan ifrågakomma.

Kretsen av lokalanställda utlänningar vid svenska utlandsmyndigheter är vidare synnerligen heterogen. Vanligen utgöres de lokalanställda utlänningarna av chaufförer, vaktmästare, kontorsbud, trädgårdsmästare, port-

vakter samt telefonist- och skrivbiträdespersonal. I en del länder förekommer lokalanställda som är analfabeter. Vissa stater står främmande inför det svenska familjebegreppet; exempel finns bland lokalanställda på polygami. I vissa fall åtnjuter lokalanställd naturaförmåner, t. ex. fri bostad och kost. I några fall har den lokalanställda att själv svara för socialförsäkringsavgifter, i andra fall förutsättes att den svenska myndigheten bestrider sådan utgift. I vissa länder utgår till lokalanställd årsgratifikation, i andra fall inte. Lönen till lokalanställd utbetalas som regel av den svenska utlandsmyndigheten i resp. stationeringslands valuta, alternativt tredje lands valuta.

### *Offentliga pensioner*

Utredningsförslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran av samtliga remissinstanser utom *länsstyrelsen i Jönköpings län*, som avstyrker förslaget av samma skäl som länsstyrelsen åberopat gentemot förslaget i vad det avser allmänna löner.

### *Enskilda pensioner o. d.*

Även den del av förslaget som berör enskilda pensioner o. d. tillstyrks i regel av remissinstanserna. Förslaget avstyrks dock av *länsstyrelsen i Jönköpings län*, *näringslivets skattedelegation*, *Kooperativa förbundet* och *Skånes handelskammare*. Dessa remissinstanser kritiserar, att förslaget upphäver de enhetliga principer som hittills gällt beträffande beskattning av löner och pensioner till personer, bosatta utomlands. *Näringslivets skattedelegation* anför härom bl. a. följande.

Enligt nuvarande regler för utomlands bosatta anställda är det i princip likgiltigt, om vederbörande får ersättning för det utförda arbetet i form av större lön och mindre pension eller vice versa. Om kravet på att verksamheten skall ha utövats här i riket slopas beträffande pensioner, kommer denna likställdhet att gå förlorad. Genom den föreslagna bestämmelsen om skattefrihet för inkomst av anställning vid längre tids vistelse utomlands skulle motsvarande konsekvens inträda för här i riket bosatta tjänsteinkomsttagare. En följd av förslaget kan bli att de, som är anställda utomlands av ett svenskt företag, kommer att söka avstå från pensionsförmåner för att i stället få den aktuella lönen höjd eller ock att söka få pension från utländskt dotterbolag till det svenska företaget.

Delegationen tillägger, att då ATP-pensionerna för i enskild tjänst anställda härrör från avgifter som erlagts av privata arbetsgivare, det knappast kan vara riktigt att kategoriskt jämställa dem med pensioner till stats- eller kommunanställda. Även här bör således en distinktion göras mellan anställda i enskild tjänst och anställda hos stat eller kommun, på samma sätt som skillnad görs beträffande beskattningen av löner och arvoden mellan dessa båda grupper. Enligt delegationen anses såväl ATP-pensioner som folkpensioner i princip utgå på grund av försäkring. Det finns sålunda inte några bärande skäl för att ATP-pensioner, folkpensioner och kompletteringspensioner till den allmänna tjänstepensioneringen skall beskattas i

Sverige i de fall, då de intjänats genom verksamhet i utlandet. Pensioner som intjänats i enskild tjänst bör därför beskattas efter samma principer som f. n. Delegationen erinrar om att enligt OECD-rekommendationen för dubbelbeskattningsavtal bör rätten att beskatta enskilda pensioner förbehållas bosättningslandet.

Även de sakkunnigas förslag till beskattning av härifrån utgående försäkringspensioner till i utlandet bosatta personer avstyrks av de nämnda remissinstanserna. Det framhålls, att förslaget kan leda till att pensionsförsäkringar kommer att tecknas i utländska i stället för svenska försäkringsbolag. Detta påpekas även av *försäkringsinspektionen* och *Sveriges advokatsamfund*.

*Försäkringsinspektionen* påpekar, att förslaget leder till komplikationer, när vederbörande endast skall beskattas för en del av utfallande pensionsbelopp på grund av att han (eller hans arbetsgivare) inte kunnat dra av premierna i deras helhet här i Sverige. Att begära att en anställd skall förebibringa utredning inte endast om han själv har utnyttjat sin avdragsrätt för pensionsförsäkringspremier utan även rörande arbetsgivarens avdragsförhållanden då det gäller ATP-avgifter och premier för andra försäkringar, måhända decennier tillbaka, är att lägga en orimlig bevisbörd på honom. — Denna svårighet har även observerats av *kammarrätten*, *allmänna ombudet hos mellankommunala prövningsnämnden*, *Kooperativa förbundet*, *näringslivets skattedelegation* och *Skånes handelskammare*.

*Överståthållarämbetet* ifrågasätter om inte den föreslagna lagstiftningen bör omfatta även vissa former av livräntor o. d., t. ex. då rörelseidkare betingar sig ersättning för överlåtelse av sin rörelse i form av periodiska utbetalningar, att utgå under längre tid, och sedan utflyttar till annat land.

*Sveriges köpmannaförbund* anser att pension upp till viss storlek alltid bör vara skattefri för den som är varaktigt bosatt i utlandet, om han genom intyg av svensk läkare kan visa, att sådan bosättning är nödvändig för hans hälsa.

*Kammarrätten* anför bl. a. följande.

I utlandet hela beskattningsåret bosatt pensionär erhåller icke några allmänna avdrag — med undantag för avdrag för kommunala skatter — och åtnjuter icke ortsavdrag eller avdrag för nedsatt skatteförmåga. En sådan pensionär blir på grund härav förhållandevis hårt beskattad. Såsom exempel må nämnas att änka, som flyttat till i utlandet bosatt barn, kommer att bli underkastad oskäligt hård beskattning. De sakkunniga har icke till prövning upptagit detta förhållande. *Kammarrätten* anser att så bort ske.

*Sveriges köpmannaförbund* föreslår slutligen, att de föreslagna bestämmelserna inte skall gälla pension på grund av försäkring som tillkommit eller avtalats före den dag de sakkunnigas betänkande publicerades.

*Experter i internationell biståndsverksamhet*

Såsom av den tidigare redogörelsen framgår har de sakkunniga inte föreslagit några särskilda bestämmelser för beskattning av experter, som av FN eller dess fackorgan anställts för internationell biståndsverksamhet. De sakkunnigas ståndpunkt har allmänt godtagits av remissinstanserna.

Motsvarande gäller i regel de sakkunnigas uttalanden rörande beskattning av den s. k. Opex-personalen. *Länsstyrelserna i Stockholms och Malmöhus län* har dock ansett, att Opex-tjänstemännen i beskattningshänseende bör likställas med dem som direkt anställs i FN-tjänst.

Även i fråga om beskattningen av NIB-experterna accepteras i allmänhet de sakkunnigas synpunkter och förslag. Icke någon remissinstans har rekommenderat det i promemorian diskuterade alternativet att jämställa NIB-experterna med den diplomatiska utlandspersonalen.

*Riksskattenämnden* ifrågasätter emellertid riktigheten av att undanta från beskattning NIB-experternas alla ersättningar för ökade levnadskostnader. Särskilt med tanke på att ersättningar utgår för fördyrade levnadskostnader även för familjemedlemmar kommer beloppen såvitt framgår av promemorian att täcka mer än vederbörandes av utlandsstationeringen förorsakade ökade levnadskostnader.

*Överståthållarämbetet* uttalar i detta hänseende bl. a. följande.

Ett genomförande av de sakkunnigas förslag härutinnan skulle ävenledes kunna tänkas få vissa icke önskvärda konsekvenser. Av skilda skäl, till exempel rekryteringssvårigheter, skulle sålunda en tendens kunna tänkas utbilda sig att utgiva löneförmåner i form av ökade skattefria bidrag. Såsom exempel av intresse i förevarande sammanhang vill överståthållarämbetet framhålla den praxis, som utbildat sig inom FN:s fackorgan, att anmäla så gott som samtliga experter inom biståndsverksamheten såsom »officials» med därav automatiskt följande skattefrihet, en skattefrihet som vid saklig bedömning ofta torde kunna ifrågasättas. I vart fall synes det överståthållarämbetet högst sannolikt, att de föreslagna bestämmelserna skulle i allmänhet komma att uppfattas och även i realiteten ofta innebära skatteprivilegier, som icke skulle få åtnjutas av andra skattskyldiga i motsvarande anställningssituation, till exempel de privatanställda.

I några yttranden hävdas att NIB-experternas löneinkomster skall vara skattefria i Sverige. *Länsstyrelsen i Jönköpings län* har sålunda, såsom tidigare nämnts, avstyrkt att skattskyldighet för allmänna löner utsträcks. *SACO* och *TCO* påpekar, att experter med samma arbetsuppgifter och reella kontakt med Sverige kommer att beskattas efter olika principer beroende på vem som är huvudman. Detta förhållande är enligt organisationerna inte tillfredsställande.

*NIB* erinrar om dubbelbeskattningsavtalens inverkan på beskattningen. Av de olika aktuella avtalen kan med de sakkunnigas förslag uppkomma antingen fullständig skattefrihet eller beskattning i Sverige eller också beskattning i expertens hemland. *NIB* framhåller, att reglerna om beskattning

av olika kategorier biståndspersonal, med vilka nämnden har befattning, bör vara så utformade att nämnden på ett rationellt sätt kan fullgöra sina arbetsuppgifter. — I fråga om beskattningens inverkan på personalrekryteringen anför nämnden följande.

Nämndens uppgift på rekryteringsområdet är dels att tillse att behövlig personal anskaffas till de bilaterala fältprojekten och andra med svenskt stöd bedrivna biståndsinsatser, dels att svara för en effektiv rekrytering av svenskar till den multilaterala biståndsverksamheten. Fullgörandet av denna uppgift skulle äventyras, därest icke villkoren för de olika tjänsterna och uppdragen vore någorlunda likformiga. Den behövligen likformigheten skulle i och för sig kunna uppnås utan identiska beskattningsregler, eftersom beskattade löner i princip kan anpassas så att de ungefärligen motsvarar skattefria nettolöner. Det synes dock i hög grad tveksamt, om det skulle gå att inom en och samma löneplan för den bilateralt anställda personalen lämna utrymme för en rättvis anpassning till de många skiftande former för beskattning som enligt vad nyss sagts skulle bli tillämpliga. Ett lönesystem motsvarande dessa anspråk skulle under alla förhållanden bli utomordentligt komplicerat och innebära mycket betydande praktiska svårigheter. En anpassning till förhandenvaron av sidoinkomster bleve under alla förhållanden icke möjlig, vilket sannolikt skulle få den ur rekryteringssynpunkt olyckliga konsekvensen, att personer med större dylika inkomster nödgades avstå från bilaterala engagemang. Det får icke heller anses uteslutet, att enbart den omständigheten, att bilaterala befattningar i motsats till övriga här behandlade uppdrag och tjänster icke vore förenade med skattefrihet, skulle skapa svårigheter vid rekryteringen till sådana befattningar. Härtill kommer en annan psykologisk faktor, nämligen den som gäller effekten av att de beskattade bruttolönerna för de bilateralt anställda finge föras upp till högst betydande belopp för att motsvara nuvarande nettolöner och de skattefria FN-lönerna.

Även länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län och SACO befarar att de skilda beskattningsregler som kan bli tillämpliga kan få menliga konsekvenser för rekryteringen.

NIB uttalar vidare, att från nämndens synpunkt skulle erforderlig likformighet i beskattningshänseende mellan förekommande kategorier av biståndsexperter uppnås, om den bilaterala fältpersonalen tillförsäkrades skattefrihet vid tjänstgöring om minst ett år, dvs. den tidsgräns som gäller för skattebefrielse för personalen vid nordiska biståndsprojekt och andra med svenska statsmedel delvis finansierade experter, vilka icke har nämnden som huvudman. En sådan tidsgräns är motiverad också av det skälet, att en mera fast etablering i tjänstgöringslandet regelbundet sker blott därest tjänstgöringen uppgår till minst ett år. Nämnden anför vidare följande.

Den författningsmässiga grundvalen för en skattefrihet av nu nämnt slag finge, såvitt nämnden förstår, skapas genom att undantagsbestämmelsen i 53 § KL och 6 § IF, i den av dubbelbeskattningssakkunniga i huvudbetänkandet föreslagna lydelsen av dessa paragrafer, gjordes tillämplig även beträffande nämndens fältpersonal. Gentemot att på detta sätt särbehandla en viss kategori med svenska statsmedel avlönad, utlandstjänstgörande per-

sonal kan visserligen invändningar göras med hänsyn till principen om likformighet i beskattningen. Enligt nämndens mening kan dock såsom stöd för en dylik särbehandling åberopas, att nämndens fältpersonal — som endast i viss utsträckning rekryteras från svensk statlig tjänst — fullgör arbetsuppgifter av mycket särpräglad beskaffenhet.

Även SACO och TCO föreslår att NIB:s experter befrias från skatt för sin lön från NIB vid tjänstgöring utomlands minst ett år.

Riksskattenämnden, Kooperativa förbundet och näringslivets skattedelegation anser att i enskild tjänst anställda experter i internationell biståndsverksamhet vid eventuell beskattning i Sverige skall få avdrag för fördyrade levnadskostnader normalt med samma belopp som de fått i form av utlandstillägg, om detta inte har utgått efter förmånligare grunder än som gäller för NIB-experterna.

### Departementschefen

Gällande bestämmelser om när en person skall anses vara i skattehänseende bosatt i Sverige är i viss mån oklara. Särskilt frågan om den som mer eller mindre tillfälligt vistas i utlandet fortfarande skall anses som bosatt här har tilldragit sig uppmärksamhet. Genom det alltmer utvecklade mellanfolkliga umgänget har dessa frågor ofta ställts på sin spets. Ett betydande antal svenskar förlägger sin verksamhet till utlandet under längre eller kortare tid. Det gäller här inte bara det enskilda näringslivets ökade internationella engagemang. Även statens åtaganden inom ramen för FN och u-landshjälpen m. m. har varit en pådrivande faktor. Därtill kommer emellertid att mer eller mindre skenbar utflyttning från Sverige förekommit även i många fall, där det avgörande motivet synes ha varit att vinna skattemässiga fördelar.

Tillämpningen av gällande bestämmelser har erbjudit svårigheter. Antalet av regeringsrätten avgjorda mål på detta område har varit betydande och vissa förskjutningar i praxis har ägt rum under årens lopp. Dubbelbeskattningssakkunniga har framhållit, att nuvarande regler för det skatterättsliga bosättningsbegreppet inte är tidsenliga. De sakkunnigas uppfattning därvidlag har vunnit instämmanden från flertalet av de myndigheter och organisationer, som yttrat sig över de sakkunnigas betänkande.

Vad som framkommit under de sakkunnigas utredning och vid remissbehandlingen av betänkandet ger enligt min uppfattning vid handen att nuvarande regler på området bör revideras. Därvid bör eftersträvas att de nya reglerna får en sådan form att de blir mer klargörande framför allt för dem som står i begrepp att ta anställning utomlands men också för dem som ämnar varaktigt utflytta från Sverige. Skattekonsekvenserna bör med andra ord så långt det är möjligt kunna överblickas i förväg.

Syftet med de nya reglerna bör också vara att underlätta framför allt för



anställda i exportnäringsarnas tjänst att tillträda befattningar utom riket. Samtidigt bör man, sett från det allmännas synpunkt, göra det möjligt att åtminstone under någon tid bibehålla den oinskränkta skattskyldigheten för sådana som uppehåller sig utomlands mer eller mindre tillfälligt utan att samtidigt ta definitivt hemvist där och under denna tid alltså bibehåller stark anknytning till Sverige. De nya bestämmelserna bör med andra ord ge en möjlighet till att — åtminstone temporärt — hindra internationell skatteflykt. Det sagda innebär inte att den som av skatteskäl eller andra skäl önskar bosätta sig utomlands skall förvägras att ta detta steg. Avsikten är snarare att motverka skenbosättning i utlandet. Den utflyttade får bestämma sig om han vill ta alla de konsekvenser som är förknippade med en utflyttning och klippa av de band som binder honom vid Sverige.

I fråga om lagstiftningens allmänna uppläggning på detta område biträder jag de sakkunnigas uppfattning. Denna innebär, såsom framgår av det förut sagda, att det under en tid av tre år efter utflyttningen i princip bör åligga den skattskyldige att visa, att han verkligen bosatt sig i utlandet. Kan han inte visa detta anses han fortfarande bosatt i Sverige. För den som tagit anställning utomlands skall dock skattskyldighet här i riket för inkomst av anställningen i regel inte föreligga om anställningen varat eller är avsedd att vara under mer än ett år.

Nuvarande huvudregel att såsom bosatt här i riket räknas den som här har sitt egentliga bo och hemvist bör alltså bibehållas och kompletteras med den nyss nämnda särskilda bevisbörderegeln (*treårsregeln*). Fråga är alltså i princip inte om någon egentlig förskjutning av gällande bosättningsbegrepp utan snarare om en processuell reglering av bevisbördan. Att det skall ankomma på den skattskyldige att visa att en utflyttning verkligen kommit till stånd bör inte möta betänkligheter, eftersom det ju är han som disponerar över bevismaterialet.

Vid bedömandet av om en person skall anses vara bosatt i Sverige eller icke bör, såsom de sakkunniga föreslagit, en vägning ske av samtliga faktorer som kan vara av betydelse för frågan. Detta torde överensstämma med motsvarande bestämmelser i de flesta andra länders skattelagstiftning. 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.

I den föreslagna lagtexten (punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL) anges sådana omständigheter som tyder på att svensk medborgare, som uppehåller sig utomlands, likväl skall anses bosatt i Sverige. Som exempel anges att han har kvar bo eller familj, driver rörelse eller innehar fastighet här i riket eller eljest har väsentlig anknytning till Sverige. Uppräkningen bör självfallet inte förstås så, att bosättning i Sverige anses föreligga så snart någon av de särskilt angivna förhållandena föreligger. Fråga är i stället om faktorer som måste vägas in i helhetsbilden av hans förhållanden. I denna ingår

givetvis också motsvarande bedömning av hans anknytning till vistelselandet. Innehavet av t. ex. en fritidsfastighet i Sverige visar sålunda inte i och för sig, att hemvistet i Sverige bibehållits. Även andra faktorer måste tillkomma. Att en i utlandet bosatt person ärver fastighet eller rörelse i Sverige leder naturligtvis inte heller ensamt till att bosättningen ändras.

Överlag framgår av remissinstansernas yttranden att de föreslagna bestämmelserna kommer att visa sig vara mer effektiva än de nuvarande vid bekämpandet av den skatteflykt som uppkommer vid en skenbar utflyttning ur landet. Den uppfattning som några remissinstanser, bl. a. näringslivets skattedelegation, uttalat att man med nu gällande regler skulle kunna komma till rätta med missbruken och missförhållandena, kan jag icke dela. Erfarenheterna från den praktiska tillämpningen av bestämmelserna talar ett helt annat språk.

Som nyss antytts har de sakkunniga föreslagit att treårsregeln skall kompletteras med en *ettårsregel*. Denna innebär att, även om bosättning i Sverige anses vara för handen, skattskyldighet inte föreligger för inkomst av anställning utomlands, om anställningen där varat mer än ett år eller enligt kontrakt e. d. kan antas komma att vara minst ett år. Från ettårsregelns tillämpning undantas dock enligt förslaget inkomst av anställning hos svenska staten eller svensk kommun eller ombord på svenskt fartyg eller på svenskt, danskt eller norskt luftfartyg i vilka fall Sverige enligt internationellt vedertagna regler behåller beskattningsrätten.

Några länsstyrelser har ansett ettårsregeln vara alltför välvillig. Regeln har sålunda inte ansetts erforderlig för att undgå dubbelbeskattning av anställningsinkomsten, eftersom de sakkunnigas förslag om avräkning av utländsk skatt mot svensk undanröjer sådan dubbelbeskattningseffekt även gentemot länder, med vilka vi inte ingått dubbelbeskattningsavtal. Där emot skulle ettårsregeln kunna leda till att inkomsten blir helt obeskattad, nämligen om vistelselandet inte utnyttjar möjligheten att beskatta inkomsten.

Flertalet remissinstanser har dock accepterat ettårsregeln och även jag vill förorda den. Enligt internationell sedvänja får nämligen vistelselandet anses ha rätt att beskatta inkomst av anställning inom sitt land, när anställningen är av så lång varaktighet som mer än ett år. I dubbelbeskattningsavtalen brukar sådan beskattningsrätt inträda redan vid ett halvt års eller ännu kortare vistelse. Ettårsregeln är dessutom ägnad att förenkla det praktiska taxeringsarbetet och ger vidare den enskilde möjlighet att klart bedöma sin skattesituation, när han står i begrepp att tillträda anställning utomlands.

Om anställningsinkomst på grund av ettårsregeln inte beskattas i Sverige föreligger likväl skattskyldighet här för all annan inkomst och för förmögenhet, i den mån dubbelbeskattningsavtal inte föranleder annat. Vid sådan beskattning skall den skattskyldige, så länge han kan anses bosatt i Sverige,

inkomst- och förmögenhetsbeskattas i vanlig ordning. Han blir då berättigad till ortsavdrag och andra avdrag, som tillkommer i Sverige bosatta. Självfallet får han däremot inte göra avdrag för omkostnader för den anställningsinkomst som inte beskattas i Sverige.

Jag vill förorda lagstiftning på grundval av dubbelbeskattningssakkunnigas förslag om treårs- och ettårsreglerna. Som nyss antytts bör ettårsregeln inte gälla inkomst av anställning hos svenska staten eller svensk kommun. Till frågan om beskattningen i dessa fall återkommer jag i det följande.

I ett hänseende synes dock en mindre jämkning i de sakkunnigas förslag motiverad. Såsom förutsättning för ettårsregelns tillämpning har de sakkunniga uppställt krav på att anställningen utomlands skall ha varat minst ett år i ett främmande land. Mot bakgrunden av vad som framkommit vid remissbehandlingen synes den uppmjukningen kunna ske, att bundenheten till ett land utgår. Ettårsregeln synes kunna få tillämpas, så snart verksamheten på grund av anställning med den föreslagna varaktigheten varit förlagd utanför Sverige, dock inte under kringresande såsom t. ex. handelsresande, marknadsundersökare och liknande verksamhetsformer.

Den föreslagna lagstiftningen synes på ett godtagbart sätt förena önskemålen att kunna motverka skatteflykt genom åtgärder som ger sken av utflyttning ehuru en sådan inte är avsedd i verkligheten samtidigt som klara och liberala regler skapas för beskattning av dem som tar anställning utomlands. I sistnämnda hänseende torde de föreslagna bestämmelserna bidra till att underlätta bl. a. näringslivets rekrytering av svensk personal vid dotterföretag i utlandet.

Såsom framgår av det föregående är ettårsregeln inte avsedd att tillämpas i fråga om lön o. d. från staten eller svensk kommun till person som vistas i utlandet. Enligt den internationella skatterätten anses utbetalningsstaten ha uteslutande rätt att beskatta sådan lön.

Denna princip har hos oss kommit till uttryck i regler enligt vilka personalen i utrikesförvaltningen anses bosatt i Sverige även vid stationering utomlands. Beskattning sker då i huvudsak enligt de regler som gäller för andra i Sverige bosatta personer. Principen har också lett till uttryckliga bestämmelser i skatteförfattningarna om skattefrihet för utländsk diplomatisk personal i Sverige.

Den svenska statliga verksamheten utomlands har utvidgats väsentligt på senare år. Framför allt inom ramen för det internationella biståndsarbete som bedrivs genom SIDA har numera ett betydande antal statsanställda sin verksamhet förlagd utomlands utan att tillhöra utrikesförvaltningen.

Dubbelbeskattningssakkunniga har övervägt frågan om beskattningen av den utomlands stationerade personalen i det internationella utvecklingsarbetet. De sakkunniga avvisar därvid tanken på att i beskattningshänseende likställa denna personal med utrikesförvaltningens personal. Ej heller någon remissinstans har velat förorda en sådan lösning i första hand.

I stället har de sakkunniga ansett att vanliga beskattningsregler skall gälla för dem som utomlands deltar i det internationella utvecklingsarbetet. Såsom allmän regel bör gälla att lön från staten alltid skall beskattas i Sverige, oberoende av om vederbörande anses här bosatt eller inte. Någon risk för internationell dubbelbeskattning av denna lön föreligger inte.

De sakkunnigas förslag har i allmänhet godtagits av remissinstanserna. Vissa av dem har dock velat att ettårsregeln skall tillämpas även i dessa fall.

Jag vill förorda de sakkunnigas förslag, som står i överensstämmelse med den internationella skatterätten. Att tillämpa ettårsregeln i dessa fall skulle blott leda till, att SIDA-personalens löner skulle bli helt obeskattade. Självfallet bör dock, såsom även de sakkunniga förordat, de särskilda förmåner i form av utlandstillägg m. m. till lönen som SIDA-personalen får vara skattefria på sätt gäller för den diplomatiska utlandspersonalens motsvarande förmåner.

Statlig lön utbetalas även till vissa personer som är anställda vid våra beskickningar och konsulat utan att tillhöra utrikesförvaltningen i egentlig mening. Det gäller här s. k. lokalanställda, dvs. personer som anställs direkt av utlandsmyndigheten. De är i stor utsträckning icke svenska medborgare och de tjänstgör i allmänhet som chaufförer, vaktmästare, kontorsbud, trädgårdsmästare, telefonister, skrivbiträden o. d. Även för SIDA:s biståndsprojekt rekryteras vissa personalgrupper på platsen.

Enligt de sakkunnigas förslag skulle även de lokalanställda omfattas av skattskyldighet i Sverige för sin lön från svenska staten. Förslaget har mött invändningar. Med hänsyn till Wienkonventionerna om diplomatiska och konsulära förbindelser bör sålunda regeln i första hand jämkas så att den som är medborgare i anställningslandet alltid fritas från skattskyldighet. Huvudregeln bör vara att övriga lokalanställda är skattskyldiga här för sin inkomst från svenska staten.

Av remissyttrandena framgår emellertid att en sådan skattskyldighet knappast kan upprätthållas helt generellt. I länder, vilkas samhällssystem mera avsevärt skiljer sig från vårt, skulle en beskattning av lokalanställda kunna leda till svårigheter. Samma problem har tidigare i viss mån mött i fråga om sjömansbeskattningen. I princip erlägger alla icke-nordiska sjömän, som är anställda ombord på svenskt fartyg, sjömansskatt till Sverige med 15 % av lönen. Med hänsyn till de speciella förhållandena i fjärran farvatten har emellertid Kungl. Maj:t enligt 37 § 3 mom. förordningen den 16 maj 1958 (nr 295) om sjömansskatt befogenhet att bestämma, att sjömansskatt inte skall erläggas av sjömän eller vissa grupper sjömän vid fart i särskilda farvatten. Detta bemyndigande har utnyttjats genom kungörelse den 16 maj 1958 (nr 302) som tar sikte på utländska sjömän, anställda på fartyg i fjärran östern.

Skattskyldighet i Sverige för lokalanställd förutsätter — eftersom den av de sakkunniga föreslagna löneskatten inte tas upp i detta sammanhang —

även deklara tionsplikt. Det är uppenbart att en sådan i många fall inte rimligen kan utkrävas. Visserligen kommer huvuddelen av de lokalanställda utlänningarna att vara fritagna från skattskyldighet i Sverige såsom varande medborgare i anställningslandet. Men det torde komma att finnas lokalanställda, som är medborgare i ett tredje land eller statslösa och på vilka de anförda betänkligheterna mot skattskyldighet i Sverige kvarstår.

Svårigheterna synes bäst kunna lösas efter mönster från sjömansskattelagstiftningen. Kungl. Maj:t bör därför få befogenhet att medge befrielse från skattskyldighet för lokalanställd i här avsedda fall. En förutsättning för befrielse bör vara att den lokalanställde inte är svensk medborgare. Bemyndigandet bör vidare begränsas till utomeuropeiska länder. Självfallet bör det inte utnyttjas i fråga om alla sådana länder. Fråga bör företrädesvis vara om u-länder.

Jag vill förorda att frågan om beskattning i Sverige av lokalanställda löses efter dessa riktlinjer.

I fråga om pensioner från svenska staten eller svensk kommun föreslår de sakkunniga, att i överensstämmelse med vad de föreslagit i fråga om statlig lön sådan pension skall anses som skattepliktig inkomst här i riket, även om pensionären är bosatt i utlandet. Jag vill förorda detta förslag, som så gott som enhälligt godtagits av remissinstanserna.

I fråga om ATP-pension har de sakkunniga föreslagit generell skatteplikt, när pensionen utbetalas från Sverige. Förslaget har i regel tillstyrkts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. Näringslivets skattedelegation har dock ansett, att ATP-pension till en i utlandet bosatt person bör beskattas här blott om den intjänats genom verksamhet i Sverige.

Med hänsyn till den offentlighetsrättsliga karaktär AP-fonderna har anser jag att ATP-pension i skattehänseende bör behandlas på samma sätt som statlig pension. Detta torde även stå i överensstämmelse med den internationella skatterätten, även om någon fast praxis inte ännu hunnit utbilda sig på området. I flera av Sverige under senare år ingångna dubbelbeskattningsavtal har sålunda överenskommit att utbetalarlandet behåller beskattningsrätten till pensioner inom socialförsäkringens ram.

Jag vill därför förorda de sakkunnigas förslag även i detta hänseende.

De sakkunniga har vidare föreslagit en utvidgad beskattning i Sverige av andra pensioner, som utbetalas från Sverige till personer som är bosatta utomlands. Det gäller här såväl enskilda pensioner på grund av förutvarande tjänsteförhållande som pensioner och livräntor på grund av frivilliga försäkringar.

Med hänsyn till de erinringar som vid remissbehandlingen framförts mot en utvidgad beskattning på detta område anser jag, att förslaget inte f. n. bör föranleda lagstiftningsåtgärd.

Som jag inledningsvis uttalat har de sakkunniga föreslagit att bevil-  
ningsavgiften för offentliga föreställningar skall upphöra att utgå  
och ersättas av en mer rationellt utformad definitiv källskatt för samtliga  
löntagare, som tillfälligt vistas i Sverige. I anslutning härtill föreslog de sak-  
kunniga även att här i riket bosatta och mantalsskrivna utländska artister,  
som f. n. erlägger bevilningsavgift för inkomst av offentlig föreställning,  
skulle betala inkomstskatt enligt samma regler som gäller för andra här bo-  
satta. Vad gäller beskattningen av här bosatta utländska artister har för-  
slaget allmänt accepterats av remissinstanserna, även av dem som ställt sig  
starkt kritiska till tanken att generellt slopa bevilningsavgiften. Man har  
ansett det vara otillfredsställande att utländska artister, som bosatt sig i  
Sverige, f. n. har valrätt att fortsätta att erlägga den jämförelsevis låga be-  
vilningsavgiften för inkomst av offentliga tillställningar.

Jag delar helt denna uppfattning. I likhet med de sakkunniga anser jag  
således att beskattningen av denna grupp löntagare bör helt anknyta till  
bosättning här i landet. Den som är bosatt här och medverkar i eller ger  
offentlig föreställning bör erlägga vanlig inkomstskatt för sin inkomst oav-  
sett medborgarskap. Nu gällande undantagsbestämmelser i KL, IF och för-  
ordningen den 23 oktober 1908 (nr 128) angående bevilningsavgifter för  
särskilda förmåner och rättigheter bör ändras i enlighet härmed. Härav  
föranleds även vissa ändringar i de föreskrifter om rätt att ge eller med-  
verka i offentlig föreställning, som meddelas av Kungl. Maj:t (SFS 1913:  
380, 1965: 617). På grund av de administrativa komplikationerna anser jag  
övervägande skäl tala för ett bibehållande av bevilningsavgiften för de  
artister som tillfälligt uppehåller sig i Sverige.

Jag kan tillägga, att en övergång till vanlig inkomstbeskattning medför  
att skattskyldig, som omfattas av förslaget, i fortsättningen kan tillgodo-  
räkna sig pensionspoäng för ifrågavarande inkomst enligt lagen om allmän  
försäkring. Om förslaget genomförs, kommer nämligen inkomst, som hit-  
tills inte varit pensionsgrundande, att bli föremål för inkomsttaxering och  
medtas för pensionsberäkningen.

### **III. Avräkning av utländsk skatt och därmed sammanhängande frågor**

#### **Avräkning av utländsk skatt**

##### **Gällande rätt m. m.**

Den svenska skattelagstiftningen bygger bl. a. på den principen, att in-  
ternationell dubbelbeskattning skall undvikas genom överenskommelser  
med vederbörande främmande stat. Sådana avtal har också ingåtts med  
ett betydande antal stater.

Enligt de svenska dubbelbeskattningsavtalen undanröjs den mellanstatliga dubbelbeskattningen i regel genom den s. k. exempt-metoden. Denna metod innebär, att beskattningsrätten till viss inkomst eller förmögenhet förbehålls den ena staten med den andras uteslutande. Internationell dubbelbeskattning kan emellertid undanröjas även på annat sätt, exempelvis med s. k. credit of tax. Innebörden av detta förfaringssätt är sammanfattningsvis, att det land i vilket den skattskyldige är bosatt medger avräkning från sin egen skatt för den skatt som påförts utomlands för inkomst, som även beskattas i hemviststaten. I flera av de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen har denna metod i begränsad omfattning kommit till användning då fråga varit om inkomster av visst slag. Åtgärden att avräkna utländsk skatt från svensk skatt har även lagts till grund som allmän metod för undvikande av dubbelbeskattning i några på senare tid ingångna svenska dubbelbeskattningsavtal.

Genom lagstiftning år 1951 om vidgad rätt att vid taxering erhålla avdrag för utländska skatter infördes till förmån för den, som drabbas av internationell dubbelbeskattning, rätt till avdrag för erlagd utländsk skatt vid beräkningen av inkomst från särskild förvärvskälla. Bestämmelserna upptas i punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL och gäller enligt 2 § IF även vid den statliga taxeringen. Om den utländska skatten är att anse som omkostnad i förvärvskällan får avdrag vid inkomstberäkningen ske antingen skatten är preliminär eller definitiv. Utländska speciella skatter anses alltid som omkostnad i förvärvskälla. Annan utländsk skatt — allmän skatt — betraktas som omkostnad, om och i den mån skatten hänför sig till sådan inkomst som är skattepliktig i den utländska staten på grund av att förvärvskällan anses lokaliserad där. Vidare krävs att inkomsten upp bärs av fysisk person under tid då han är bosatt i Sverige eller av inländsk juridisk person. Med skatt till utländsk stat likställs skatt till utländsk delstat, provins eller kommun; med inkomstskatt likställs skatt på förmögenhet, till vilken inkomsten hänför sig, men inte sådan skatt på förmögenhet som huvudsakligen har karaktär av engångsskatt.

Om viss inkomst är undantagen från beskattning här i riket enligt överenskommelse med utländsk stat är avdrag inte tillåtet för utländsk skatt som belöper på den undantagna inkomsten. Avdrag såsom för omkostnad i förvärvskälla får inte heller ske för utländsk allmän skatt, när enligt överenskommelsen dubbelbeskattningen såvitt avser denna skatt, helt undanröjs på annat sätt än genom undantag från skatteplikt, t. ex genom avräkning av den utländska skatten från den svenska.

Ytterligare lindring av internationell dubbelbeskattning kan i särskilda fall erhållas enligt den interna svenska lagstiftningen. Sålunda kan Kungl. Maj:t på ansökan av den, som blivit föremål för sådan dubbelbeskattning, efterskänka statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt om ömmande omständigheter eller eljest synnerliga skäl föreligger. Bestämmelserna i ämnet,

som inte har tillämpats i större utsträckning, återfinns i 23 § IF och 23 § förordningen om statlig förmögenhetsskatt.

I fråga om inkomst av fastighet i utlandet eller där självständigt bedrivna rörelse, gäller särskilda föreskrifter för beräkning av nettoinkomsten. Bestämmelserna är intagna i 38 § 2 mom. och 39 § 2 mom. KL samt i punkt 4 av anvisningarna till 38 §. Inkomsterna beskattas såsom inkomst av kapital. Vid beräkning av nettoinkomsten av fastighet och rörelse i utlandet fås, i motsats till vad som annars gäller för beräkning av inkomst av fastighet och rörelse, avdrag göras även för det som av inkomsten använts för ny- eller ombyggnad av fastigheter och anläggningar. Innebörderna av de särskilda föreskrifterna redovisas närmare i ett följande avsnitt.

Frågan om befrielse från svensk skatt för inkomst av verksamhet i utlandet och för utdelning från utländska aktiebolag behandlades av den kommitté, som utredde spörsmålet om vidgad rätt att vid taxering erhålla avdrag för utländska skatter. Kommittén framlade emellertid inte något förslag i ämnet. En sammanfattning av kommitténs synpunkter på frågan finns i dubbelbeskattningssakkunnigas betänkande s. 127—134.

Frågan har därjämte aktualiserats i skilda sammanhang genom framställningar till Kungl. Maj:t från olika organisationer.

I utländsk lagstiftning förekommer ofta generella bestämmelser om ensidigt undanröjande av internationell dubbelbeskattning genom s. k. credit of tax. Dubbelbeskattningssakkunniga lämnar sammanfattande redogörelser för sådana bestämmelser i Amerikas förenta stater, Danmark, Storbritannien och Förbundsrepubliken Tyskland (bet. s. 134—140).

### De sakkunniga

Såsom inledningsvis nämnts föreslår de sakkunniga, att den svenska lagstiftningen kompletteras med generella regler om avräkning av utländsk skatt från svensk skatt. Denna rätt skall i princip tillkomma svenska juridiska personer och i Sverige bosatta enskilda personer. De sakkunniga anser, att starka skäl talar för att genom interna svenska lagstiftningsåtgärder undanröja den dubbelbeskattning som kvarstår för svenska skattskyldiga i förhållandet till länder med vilka dubbelbeskattningsavtal ännu inte ingåtts.

De sakkunniga diskuterar två olika metoder för att undanröja denna dubbelbeskattning. Den ena innebär att ytterligare förmåner skulle medges vid beräkning av inkomster från utlandet. Den andra metoden innebär avräkning av utländsk skatt från svensk skatt. Båda metoderna är förenade med såväl för- som nackdelar. Avräkningsmetoden anses dock medföra större fördelar och mindre nackdelar än den andra metoden. De sakkunniga har därför byggt sitt förslag på avräkningsmetoden.

I övrigt torde beträffande de sakkunnigas allmänna motivering i frågan få hänvisas till betänkandet, s. 140—144.



När det gäller att utforma en lagstiftning om rätt att från svensk skatt avräkna skatt som erlagts i utlandet, möter enligt de sakkunniga i huvudsak två problem. Det ena gäller omfattningen av rätten till avräkning, närmare bestämt vilka inkomster som förfarandet skall avse och vilka skatter som skall kunna ingå i avräkningen. Det andra problemet består i att åstadkomma en lämplig samordning med nuvarande regler om rätt att såsom omkostnad åtnjuta avdrag för utländsk skatt. I samband härmed kommer också förhållandet till dubbelbeskattningsavtalen i blickpunkten.

### *Avräkningsrättens omfattning*

I fråga om de *inkomstslag* som bör omfattas av en rätt till avräkning av utländsk skatt föreslår de sakkunniga att fråga skall vara om inkomst som är skattepliktig i den utländska staten på grund av att den förvärvskälla från vilken inkomsten härflyter anses lokaliserad där. Förslaget anknyter här till den avgränsning som föreskrivits i tredje stycket av punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL i fråga om rätten att njuta avdrag för utländsk allmän skatt som omkostnad.

De sakkunniga framhåller att det i allmänhet inte torde förorsaka några svårigheter att avgöra vilka inkomster från utlandet som kan komma i betraktande. Bland inkomstslag som skall inbegripas nämner de sakkunniga i första hand inkomster av utländsk fastighet och av rörelse i utlandet — självständig eller bedriven från filial eller annat fast driftställe. Rätten till avräkning bör enligt de sakkunniga även gälla inkomster av annat slag, som, om de uppburits från Sverige av en i utlandet bosatt person, skulle ha beskattats här enligt interna svenska skatteregler. Enligt de sakkunnigas mening finns exempelvis inte anledning att utesluta tjänsteinkomster som avser verksamhet i annat land.

Det ligger emellertid i sakens natur, uttalar de sakkunniga, att avräkningsförfarandet åtminstone i princip inte kan användas för att lösa fall av s. k. dubbel bosättning, dvs. att medge avräkning för skatter som den skattskyldige erlagt på den grund att han ansetts ha hemvist i den utländska staten. De sakkunniga anser det emellertid vara att gå för långt att kräva, att den skattskyldige styrker, att han i den främmande staten betraktats såsom utomlands bosatt och endast på grund av förvärvskällans belägenhet blivit föremål för beskattning. Det för avräkningen väsentliga bör vara, att förvärvskällans belägenhet konstituerar skatteplikt för en utanför den främmande staten bosatt person. Den omständigheten att den skattskyldige av den utländska staten anses där bosatt bör alltså inte hindra avräkning, om han kan visa att han skulle ha fått erlägga skatt för intäkten i fråga, även om han ansetts vara bosatt utanför nämnda stat.

Vad beträffar frågan om vilka svenska och utländska *skatter* som bör ingå i ett avräkningsförfarande finner de sakkunniga det erforderligt att vissa begränsningar iakttas, åtminstone till dess erfarenheter vunnits. Dubbelbeskattnings-sakkunniga föreslår att de skatter som skall få utnyttjas för av-

räkningen på svensk sida begränsas till den statliga inkomstskatten. I fråga om utländska skatter föreslås att rätten till avräkning skall omfatta skatter som utgår på inkomst och erlagts, vid källan eller annorledes, till den utländska staten eller däri ingående delstat. Därvid skall det enligt förslaget röra sig om inkomstskatter i egentlig mening och inte exempelvis engångsskatter.

De sakkunniga motiverar sin uppfattning bl. a. med grundsatsen att ett avräkningsförfarande inte bör medge större förmåner än som kan följa på grund av mellanstatliga dubbelbeskattningsavtal. De sakkunniga anförde.

Att avräkningsförfarandet endast kan avse allmänna skatter på inkomst eller förmögenhet är uppenbart. Det möter emellertid vissa svårigheter att bestämma vilka svenska och utländska skatter som bör kunna ingå i avräkningen. De förut återgivna utländska avräkningsreglerna visar, att man härvidlag sökt sig fram på olika vägar. Att så blivit fallet sammanhänger med att gränsen mellan allmänna skatter på inkomst och förmögenhet, å ena, samt övriga skatter, å andra sidan, är flytande. Självfallet måste det krävas att de skatter som skall ingå i avräkningen både är att hänföra till intäkten i denna dess egenskap och även i övrigt är jämförbara.

Vid förhandlingar om dubbelbeskattningsavtal genomgås skattesystemen å ömse sidor, varvid en detaljerad prövning av olika skatter kan ske; det eftersträvas härvid att medtaga så många skatter som möjligt. Det har visat sig, att svårigheter framför allt förelegat i fråga om skatter till svenska kommuner och deras utländska motsvarigheter. Sådana skatter har i viss utsträckning fått lämnas utanför. Sålunda inbegrips den svenska kommunal-skatten icke i dubbelbeskattningsavtalen med Canada, Japan och ett flertal förutvarande eller nuvarande utomeuropeiska brittiska territorier, och den har först nyligen kunnat medtas i förhållande till Storbritannien. Även i fråga om förmögenhetsskatten saknas stundom utländsk motsvarighet. Däremot uttas i de allra flesta länder av staten, eventuellt av delstat, en allmän inkomstskatt som motsvarar den svenska statliga inkomstskatten.

Med hänsyn till vad nu anförts synes det påkallat att iakttaga vissa begränsningar i fråga om de skatter som skall ingå i det tilltänkta avräkningsförfarandet. Det bör undvikas, att detta förfarande innebär större förmåner än som kan erhållas genom ett blivande dubbelbeskattningsavtal. Tillämpningen skulle också försvåras, om de svenska myndigheterna skulle få pröva anspråk på avräkning av ett flertal olikartade skatter i samma land.

Förslaget förutsätter att den utländska skatten har erlagts av den skattskyldige själv. De sakkunniga har inte ansett sig kunna föreslå någon motsvarighet till de amerikanska reglerna om rätt till avräkning för skatt, som erlagts för exempelvis ett dotterbolags inkomst. En sådan rätt bör nämligen enligt de sakkunnigas uppfattning inte rimligen ingå i de föreslagna reglerna, som tar sikte på att komplettera men inte ersätta systemet av mellanstatliga avtal. Härtill kan läggas att en sådan rätt synes kunna komma i konflikt med den förut angivna principen att inte medge större förmåner än som kan uppnås genom mellanstatliga avtal. Den skulle även kunna förorsaka svåröverblickbara komplikationer.

I betänkandet betonas vidare att avräkning enligt sakens natur endast medges i fråga om utländsk slutlig skatt. Har skatten erlagts preliminärt, bör avräkning alltså inte kunna erhållas, förrän beslut föreligger om den slutliga skatten och denna i sin helhet betalats. Har en skattskyldig samma år i en och samma stat betalt såväl preliminära som slutliga skatter, kan avräkning behöva sökas för de olika skatterna vid skilda tidpunkter — för det belopp som omfattas av den preliminära skatten sedan denna blivit fastställd såsom slutlig.

De sakkunniga tillägger att de föreslagna reglerna kan sägas innebära en viss begränsning i förhållande till ett mera fullständigt avräkningsförfarande. Det bör emellertid beaktas, anför de sakkunniga, att i praktiskt förekommande fall på svensk sida den statliga inkomstskatten och i vederbörande utländska stat denna skatts motsvarighet, åtminstone i regel, väger tyngst bland olika förekommande direkta skatter. Oftast torde dubbelbeskattningen komma att i praktiken helt undanröjas.

I detta sammanhang erinrar de sakkunniga om att i vissa avtal, som på senare år slutits med u-länder, bl. a. Thailand, finns bestämmelser av innebörd att Sverige skall medge avräkning av skatt i det andra landet trots att den utländska skatten efterskänkts för att uppmuntra den industriella utvecklingen i nämnda land, s. k. tax incentives, som brukar avse femårsperiod eller annan begränsad tid. Ur synpunkten av intresset att främja svenska investeringar i u-länderna kunna vissa skäl tala för att inrymma en motsvarande anordning i det nu föreslagna interna svenska avräknings-systemet. Av praktiska hänsyn finner de sakkunniga en sådan anordning inte lämplig. Tillämpningen av sådana regler torde åtminstone tills vidare böra förutsätta förhandenvaron av ett dubbelbeskattningsavtal.

I fråga om inkomster av sjöfart och luftfart finner de sakkunniga rådande speciella förhållanden påkalla att också vissa andra slag av utländska skatter skall få avräknas mot svensk statlig inkomstskatt.

Beträffande denna del av förslaget anför de sakkunniga bl. a. följande.

Beskattningen av sådana inkomster är i utlandet ofta anordnad på annat sätt och är stundom hårdare än i fråga om andra inkomstslag. En vanlig metod är att lägga skatt på bruttot av frakt- och biljettintäkter som uppburits inom vederbörande land eller på annat sätt anses ha anknytning till detta. Formellt kan skatten likväl framträda som en skatt på nettoinkomst och, åtminstone teoretiskt, inrymma möjlighet till en exakt nettoinkomstberäkning. I praktiken tillämpas emellertid vanligen regler av innebörd att, i avsaknad av sådan beräkning, viss procent av bruttointäkterna skall anses utgöra nettointäkt. Även andra typer av beskattning förekommer, stundom med kommun eller motsvarande enhet som skattens mottagare, stundom med mer eller mindre starkt inslag av bruttobeskattning. Härtill kommer att det möter svårigheter att vid en inkomstberäkning avgöra i vad mån sjöfarts- och luftfartsinkomster skall kunna anses lokaliserade till visst land.

Dessa skatter är enligt de sakkunniga delvis av sådan beskaffenhet att de inte skulle kunna komma i fråga till avräkning enligt de i det föregående föreslagna bestämmelserna.

De sakkunniga anser det därför skäligt att i fråga om sjöfart och luftfart något utvidga den krets av utländska skatter som kan avräknas. Avräkning föreslås sålunda, utom för statliga inkomstskatter i vanlig mening, kunna erhållas beträffande skatter till stat eller annan offentligrättslig person, i den mån skatterna beräknas på grund av fraktintäkter eller biljettintäkter, som uppburits i vederbörande utländska stat eller efter därmed jämförlig grund, t. ex. på viss andel av företagets totala bruttointäkter. Även härvidlag avses i princip slutliga skatter.

Vidare föreslås en särskild regel för att beräkna hur stor del av rederiets eller luftfartsföretagets nettointäkt som skall anses lokaliserad till vederbörande utländska stat. Enligt förslaget anknyts denna beräkning till bruttofraktintäkternas och bruttointäkternas fördelning på olika länder.

Vad angår *skattelättnadens storlek* bör enligt de sakkunnigas mening ett avräkningsförfarande få till resultat att dubbelbeskattningen undanröjs, såvitt angår de skatter som omfattas av avräkningen. Intill dess närmare erfarenheter vunnits bör därför den svenska statliga inkomstskatten, i vad den belöper på den i utlandet beskattade inkomsten och så långt den svenska statliga inkomstskatten förslår, minskas med vad som erlagts i utländsk statlig inkomstskatt för samma inkomst. Är den utländska skatten lägre än den svenska, kan den alltså i sin helhet avräknas från denna. Är däremot den svenska skatten lägre, kan avräkning erhållas endast så långt den svenska skatten räcker.

En följd av förslaget blir, tillägger de sakkunniga, att en individuell beräkning skall göras med avseende på varje utländskt skattebelopp, som anmäls till avräkning. De sakkunniga har inte ansett sig böra förorda någon motsvarighet till de amerikanska »by country»- och »over all»-principerna<sup>1</sup>. Om den skattskyldige till avräkning anmäler en utländsk skatt, som är högre än den svenska, och en, som är lägre, begränsas därför avräkningsbeloppet i det första fallet till den svenska skattens belopp och i det andra till den utländska skattens belopp. En sammanslagning av de utländska resp. svenska skattebeloppen och därmed följande utjämning till den skattskyldiges fördel skall inte få ske. Vad nu sagts bör gälla oberoende av om de utländska skatterna erlagts i ett och samma land eller i olika länder.

De sakkunniga framhåller även att avräkningsmetoden i princip är oberoende av när de utländska resp. svenska skatterna påförts. Om beskattningsperioderna är olika, måste emellertid de utländska skatterna uppdelas på de olika svenska beskattningsår till vilka inkomsterna hänför sig.

I samband med förslaget att avräkning skall få utnyttjas intill det lägre av den svenska och den utländska skattens belopp berör de sakkunniga frå-

<sup>1</sup> Angående den närmare innebörden av dessa begrepp se bet. s. 136.

gan om hur man räknar ut det belopp, som den utländska inkomsten motsvarar i svensk statlig inkomstskatt. I första hand beräknas beloppet av den utländska inkomsten i svensk valuta. Samtliga omkostnader och andra avdragsgilla poster — utom den utländska skatten — skall dessförinnan ha fråndragits, varvid i förekommande fall svenska skatteregler blir avgörande för vad som är avdragsgillt eller ej. Därefter beräknas vad den utländska nettoinkomsten motsvarar i svensk statlig inkomstskatt. Huru därvid skall förfaras är inte utan vidare givet; olika principer, mer eller mindre schablonmässiga, är tänkbara. Utgångspunkten måste vara, framhåller de sakkunniga i det följande, att den statliga inkomstskatten belastar skilda delar av den skattskyldiges inkomst lika. Från tillämpningssynpunkt hade det varit enklast att härvid räkna med den beskattningsbara inkomsten. Detta skulle emellertid enligt de sakkunnigas mening vara oriktigt. Det skulle innebära, att man bortsåg från den del av den skattskyldiges inkomster som motsvaras av ortsavdrag och allmänna avdrag och inte ansåg avdragen hänförliga till den utländska intäkten. Det sagda kan också uttryckas så, att den genomsnittliga skattebelastningen på den utländska inkomsten — och därmed »taket» för avräkningen — skulle bli högre än på inkomsterna i Sverige.

Beräkningen bör, anför de sakkunniga vidare, grundas på totalinkomsten före allmänna avdrag såsom också brukar ske i tillämpningskungörelserna till dubbelbeskattningsavtalen. Även underskottsavdrag — och med dem bör i förevarande sammanhang jämsättas förlustavdrag — bör fördelas i lika mån på svenska och utländska inkomster. Beräkningen av den genomsnittliga skattebelastningen bör alltså grundas på den skattskyldiges sammanlagda inkomst av olika förvärvskällor, med andra ord på vad som i våra deklara-tionsblanketter benämns »sammanräknad inkomst».

De sakkunniga föreslår på dessa grunder att den del av svensk statlig inkomstskatt som hänför sig till den utländska inkomsten skall beräknas efter förhållandet mellan den utländska inkomsten och den skattskyldiges sammanräknade inkomst av olika förvärvskällor. Förslaget innebär att beräkningen utförs enligt följande formel:

$$\frac{\text{den utländska nettointäkten}}{\text{sammanräknad inkomst}} \times \text{total svensk statlig inkomstskatt}$$

Det sagda belyses i betänkandet av ett sifferexempel.

Om en ogift fysisk person haft en utländsk nettointäkt av 20 000 kr., för vilken skatt erlagts i utlandet med 5 000 kr., svenska nettointäkter om tillhoppa 22 000 kr., allmänna avdrag om 8 000 kr. och ortsavdrag av 2 250 kr., blir den beskattningsbara inkomsten (20 000 + 22 000 — 8 000 — 2 250 =) 31 700 kr. och den svenska statliga inkomstskatten 9 455 kr. Av denna skatt anses på den utländska nettointäkten om 20 000 kr. belöpa

$$\frac{20\,000}{20\,000 + 22\,000} \times 9\,455 = 4\,502 \text{ kr.}$$

Även om den utländska skatten är högre, kan avräkning enligt förslaget endast erhållas med detta belopp. Det ekonomiska resultatet av avräkningen blir, att den skattskyldige i den utländska staten och i Sverige erlägger sammanlagt  $(5\,000 + 9\,455 - 4\,502 =)$  9 953 kr., vilket innebär att den utländska intäkten beskattas blott en gång men efter den högsta, dvs. i detta fall den utländska skattesatsen.<sup>1</sup>

### *Samordning med gällande bestämmelser om lindring i internationell dubbelbeskattning*

I betänkandet har de sakkunniga övervägt frågan om förhållandet mellan de föreslagna avräkningsreglerna, å ena, samt bestämmelserna angående omkostnadsavdrag ävensom dubbelbeskattningsavtalen, å andra sidan.

Vad först angår omkostnadsavdraget erinrar de sakkunniga om att rätten till sådant avdrag enligt anvisningarna till 20 § KL i princip bortfaller, om dubbelbeskattningsavtal finns med den ifrågavarande utländska staten. De sakkunniga anser sig inte böra förorda att samma princip tillämpas i avräkningsfallen. Dubbelbeskattningsavtalen är nämligen i regel fullständiga och anvisar regler för lösning av alla uppkommande dubbelbeskattningssituationer medan däremot det föreslagna avräkningsförfarandet inte innebär någon sådan fullständig lösning. De sakkunniga anför vidare bl. a. följande.

Från de skattskyldigas synpunkt måste det vara till uppenbar fördel, om avdragsrätten bibehålls. Avräkningsförfarandet måste enligt sakens natur äga rum i efterhand, vilket innebär att den skattskyldige avsevärd tid måste ligga ute med skattebeloppet. Avdragsrätten åter kan begagnas redan i samband med den ordinarie taxeringen. Härtill kommer, att värdet av den föreslagna avräkningen är olika i skilda lägen. Den torde ofta innebära, att dubbelbeskattningen helt undanröjs; i andra fall blir skattelättnaden däremot mindre. Det är rentav tänkbart, att avräkningsförfarandet under särskilda förhållanden icke innebär nämnvärda fördelar utöver dem som erhålls genom avdragsrätten. Med tanke på sistnämnda fall måste det vara ett berättigat intresse för de skattskyldiga att liksom hittills kunna erhålla en omedelbar lättnad genom rätten till avdrag för den utländska skatten.

De sakkunniga är sålunda av den uppfattningen att gällande regler om avdrag vid taxeringen för utländsk skatt såsom omkostnad i förvärvskälla bör bibehållas vid sidan om ett avräkningsförfarande och att en samordning bör komma till stånd.

De sakkunniga föreslår att samordningen med omkostnadsavdrag för utländsk skatt skall ske enligt följande regler. Har sådant avdrag erhållits vid inkomsttaxeringen — vare sig den utländska skatten är slutlig eller erlagts preliminärt — skall beräkningen av den svenska statliga inkomstkatt som hänförs till den utländska intäkten utföras som om sådant avdrag

<sup>1</sup> Ytterligare sifferexempel finns i bet. s. 155—158.

ej åtnjutits. Vidare skall det belopp varmed avräkning högst kan erhållas — den utländska skatten eller den beräknade svenska statliga skatten på den utländska intäkten, beroende på vilken som är lägst — minskas med ett belopp motsvarande den svenska statliga och kommunala inkomstskatt som den skattskyldige undgått genom avdraget. Sistnämnda belopp utgör i fråga om den statliga beskattningen skillnaden mellan total statlig inkomstskatt, beräknad utan hänsyn till omkostnadsavdrag för utländsk skatt, och den statliga inkomstskatt som verkligen påförts den skattskyldige. På samma sätt framräknas den skattelättnad som den skattskyldige erhållit vid kommunaltaxeringen på grund av omkostnadsavdraget, dvs. den utgör skillnaden mellan den kommunalskatt som skulle ha påförts, om omkostnadsavdrag för utländsk skatt ej erhållits, och den kommunalskatt som verkligen påförts.

I detta sammanhang påpekar de sakkunniga att en skattskyldig som underlåter att göra omkostnadsavdrag för den utländska skatten, nästa år kan erhålla utskyldsavdrag vid statstaxeringen för den däremot svarande högre kommunalskatten. Denna förmån motsvaras enligt de sakkunnigas mening emellertid i stort sett av olägenheten att längre tid behöva ligga ute med det högre belopp i statlig och kommunal inkomstskatt som får erläggas, om den utländska skatten inte avdrages som omkostnad.

I motsats till vad gäller omkostnadsavdraget anser de sakkunniga en samordning inte vara praktiskt möjlig mellan det föreslagna avräkningsförfarandet och dubbelbeskattningsavtalen. Skälet mot att medge omkostnadsavdrag för utländsk skatt när dubbelbeskattningsavtal finns är i främsta rummet att dessa avtal innefattar en fullständig och exklusiv lösning av uppkommande dubbelbeskattning. Samma skäl torde utesluta att det föreslagna avräkningsförfarandet och ett dubbelbeskattningsavtal tillämpas vid sidan av varandra. De sakkunniga finner att en valrätt för den skattskyldige knappast heller är tänkbar — sådan valrätt finns inte heller i fråga om avtal och omkostnadsavdrag. Härav drar de sakkunniga slutsatsen att de föreslagna avräkningsreglerna inte skall tillämpas, om på grund av överenskommelse med främmande stat dubbelbeskattning av den ifrågavarande inkomsten kan undanröjas eller lindras.

#### *Ansökningsförfarandet*

Enligt förslaget skall erforderliga bestämmelser om rätt till avräkning av utländsk skatt meddelas i nya 24—28 §§ IF. För tillämpning av bestämmelserna förutsätts att den skattskyldige ansöker om avräkningen. De sakkunniga förutser att prövningen av sådana ansökningar kan bli tämligen komplicerad och föreslår därför att handläggningen av ärendena anförtros vederbörande prövningsnämnd i analogi med vad som gäller ackumulerad inkomst.

Ett utkast till arbetsblankett för prövningsnämnderna i ärenden om av-

räkning av utländsk skatt är intagen i betänkandet som bilaga (s. 239).

Ansökan om avräkning skall enligt förslaget vara inkommen inom ett år efter det taxeringen till statlig inkomstskatt vunnit laga kraft. Har den utländska skatten slutgiltigt, dvs. genom laga kraft vunnet beslut, påförts senare, bör emellertid ettårsfristen räknas från denna tidpunkt. Taxeringsintendenten föreslås avge yttrande över ansökningen.

Det bör åligga den skattskyldige att förebringa erforderlig utredning. Man bör emellertid, tillägger de sakkunniga, räkna med att svårigheter kan föreligga att lämna samtliga de uppgifter som erfordras för beräkning av den utländska inkomstens belopp, av den statliga inkomstskatt som belöper på den utländska inkomsten eller av den skattelättnad som tidigare erhållits genom att den utländska skatten avdragits såsom omkostnad. Står det klart att den skattskyldige är berättigad till avräkning, bör sådan kunna medges med skäligt belopp, även om fullständiga uppgifter inte kan lämnas i nyss angivna hänseenden. Det ligger i sakens natur, framhålls det, att avräkningsbeloppet i här avsedda fall bestäms med försiktighet. Den skattskyldige bör givetvis inte, genom att underlåta lämna erforderliga upplysningar, kunna erhålla avräkning med större belopp än eljest.

### Remissyttrandena

Förslaget om införande av bestämmelser om ensidiga åtgärder för undanröjande av internationell dubbelbeskattning har i princip tillstyrkts av samtliga myndigheter och organisationer som yttrat sig därom. Behovet av författningsbestämmelser som ett komplement till ingångna dubbelbeskattningsavtal erkänns genomgående i dessa remissyttranden. Även riktigheten av den föreslagna principen för skattelättnaden vitsordas allmänt. Den avgränsning av rätten till avräkning som de sakkunniga föreslagit möter emellertid invändningar i flera remissyttranden, huvudsakligen från näringslivets organisationer.

*Skånes handelskammare* uttalar — i anslutning till vad de sakkunniga anför i sin allmänna motivering av förslaget — att invändningar förvisso kan göras mot att en ensidig svensk lagstiftningsåtgärd av denna typ vidtas. Den kan till äventyrs försvåra lösningar på längre sikt av dubbelbeskattningsfrågorna genom internationella avtal. Detta betyder dock mindre med tanke på de omedelbara vinningar, som systemets införande skulle medföra. *Överståthållarämbetet* anför liknande synpunkter men understryker att de stater med vilka Sverige ännu inte har avtal över huvud torde vara ointresserade av sådana. Ämbetet ansluter sig till uppfattningen att billighetsskäl gör det angeläget att frågan om ensidiga åtgärder till lindring i dubbelbeskattning bringas till en positiv lösning.

*Riksskattenämnden* och *Sveriges advokatsamfund* framhåller att förslaget



i praktiken framför allt torde få betydelse i fråga om svenska insatser i u-länderna. Nämnden tillägger att man genom förslaget utformning dock eliminerar effekten av att inom sådana länder den ekonomiska utvecklingen uppmuntras genom skattefavourer till utländska företag, som startar verksamhet i landet i fråga (tax incentives). Frågan om man skall införa ett credit of tax-system får i själva verket anses mera som en allmänpolitisk bedömningsfråga än som en skattefråga.

*Sveriges advokatsamfund* anser det förstaeligt att de sakkunniga funnit det motiverat att iaktta restriktivitet, men styrelsen anser att det ändock bör övervägas om man icke kan ta steget fullt ut och medge befrielse från inländsk skatt utan hänsyn till om den utländska skatten i det enskilda fallet understigit den skatt som skulle ha påförts i Sverige.

Enligt *näringslivets skattedelegation* hälsas huvudtanken i de sakkunnigas förslag med tillfredsställelse av svensk företagsamhet med intressen utomlands liksom av hemvändande utlandssvenskar, som f. n. i förhållande till åtskilliga främmande länder blir föremål för dubbelbeskattning. Ett svenskt credit-system bör emellertid likställa svenska utlandsintressen med andra, jämförliga länders utlandsintressen. Systemet bör därför inte utformas på ett sätt som undanröjer dubbelbeskattning i mindre omfattning än motsvarande regler i dessa andra länder. Delegationen framhåller, att den föreslagna lagstiftningen — trots de sakkunnigas positiva inställning — fått en sådan utformning att den för svensk företagsamhet och svenska utlandsintressen över huvud taget inte kan sägas till fullo uppfylla detta krav. Betydligt mer långtgående regler har t. ex. sådana med Sverige jämförliga främmande länder som Amerikas förenta stater, Canada, Danmark, Nederländerna och Storbritannien. De sakkunnigas förslag till avräkningsförfarande torde enligt delegationen i fråga om tillämplighetsområde och med hänsyn till vissa föreslagna speciella spärregler inte ens kunna jämföras med det credit of tax-system, som tillämpas i Västtyskland.

Delegationen berör i sitt yttrande även olika åtgärder i form av eftergifter i skattelagstiftningen som medel att främja investeringar och annan ekonomisk verksamhet i u-länderna.

Flera av de hörda myndigheterna som i princip tillstyrker bestämmelser om rätt till avräkning av utländsk skatt ger uttryck för uppfattningen att det föreslagna avräkningsförfarandet kommer att bereda svårigheter i tillämpningen.

*Länsstyrelsen i Norrbottens län* anser sålunda att förslaget inte bör genomföras i oförändrat skick eftersom tillämpningen av de föreslagna reglerna kan väntas bli invecklad och tidskrävande. I stället för komplicerade regler som syftar till en viss millimeterrättvisa borde man f. n. nöja sig med schablonregler i tabellform. Även *länsstyrelsen i Stockholms län* framhåller att förnyade överväganden bör göras för att nå en önskvärd förenkling av reglerna.

*Avräkningsrättens omfattning*

Som redan nämnts har huvudsakligen vissa näringsorganisationer kritiserat den begränsade räckvidden av förslaget om rätt till avräkning och framfört önskemål om utvidgningar i olika hänseenden. Kritiken gäller i främsta rummet den begränsning som ligger däri att endast svensk statlig inkomstskatt och utländsk statlig och delstatlig inkomstskatt ingår i avräkningsförfarandet. Vidare har man invänt att förslaget inte tar hänsyn till de investeringsbefrämjande åtgärder på skatteområdet som vidtagits i vissa u-länder. En annan anmärkning mot förslaget är att skatt, som i utlandet påförs svenskt dotterbolag, inte kan avräknas från moderbolagets skatt i Sverige.

Dessa synpunkter kommer till uttryck i *Kooperativa förbundets* yttrande. Förbundet anser att det kan ifrågasättas om de sakkunnigas ledande motiv för begränsningarna — att större lättnad inte bör ernås genom interna åtgärder än genom ingående av dubbelbeskattningsavtal — är i alla avseenden bärande men konstaterar att förslaget även bortsett härifrån i vissa delar blivit snävare än vad som synes erforderligt från de sakkunnigas utgångspunkt. Svensk kommunal inkomstskatt och utländsk motsvarighet ingår sålunda inte i avräkningsförfarandet. Gentemot förslaget kan invändas att all anledning finns att anta att kommande dubbelbeskattningsavtal kommer att inkludera svensk kommunalskatt såsom varit fallet med samtliga under senare tid ingångna avtal med u-länder och såsom är fallet i flertalet övriga ingångna avtal. Förbundet fortsätter.

Beträffande utländsk motsvarighet kan anmärkas att skattesystemen i de länder, varom fråga nu är, dvs. de med vilka avtal icke slutits, kan förete sådana olikheter gentemot det svenska att jämförelser ifråga om fördelningen mellan statliga och kommunala skatter inte blir hållbara. Det torde vara överväganden av detta slag som föranlett statsmakterna i Danmark att, då motsvarande lagstiftning där infördes, medge avräkning från inländska skatter till stat och kommun för all direkt skatt för inkomst som utgår i främmande stat, oavsett om den är att anse som statlig eller kommunal inkomstskatt. Det kan vidare anmärkas att motsvarande rätt numera föreligger enligt den engelska lagstiftningen.

Kooperativa förbundet framhåller vidare att även skatter av bruttoskattetyper generellt bör få inräknas i avräkningsförfarandet på sätt de sakkunniga föreslagit i fråga om sjöfart och luftfart. Förbundet anför.

Det kan i förstone synas tämligen givet att avräkningsförfarandet såväl beträffande svensk som utländsk skatt skall begränsas till direkta skatter på inkomst. Med hänsyn till det förut berörda förhållandet att utländska skattesystem starkt kan avvika från det svenska och inkludera närings-skatter av olika slag blir slutsatsen mindre självklar. Särskilt ifråga om sjöfart och luftfart har de sakkunniga själva funnit detta så påtagligt att man ifråga om sådan verksamhet föreslagit en vidgad avräkningsrätt. Förbundet kan inte finna annat än att samma vidgade avräkningsmöjlighet med fog bör tillkomma även handels- och industriföretag.

Av samma uppfattning är *näringslivets skattedelegation* som uttalar bl .a. följande.

Ehuru inkomster av sjö- och luftfart i utlandet icke minst beroende på den inkomstberäkning, som tillämpas i ett flertal främmande stater, ofta blir mycket hårt beskattade och av denna anledning kräver speciellt hänsynstagande, bör någon åtskillnad mellan sådan rörelse och annan rörelse icke göras beträffande de subjekt, som uttager de utländska skatter, för vilka avräkning skall kunna åtnjutas. Även tillverknings- eller varuförsäljningsrörelse blir icke sällan i utvecklingsländerna föremål för t. ex. skönsmässig bruttobeskattning, som uttages av kommuner eller andra kommunala enheter. Då dessa skatter kan uppgå till relativt betydande belopp och belastar rörelsen såsom sådan, bör avräkningsförfarandet givetvis omfatta dessa skatter, oavsett om den utländska staten eller annat offentligt subjekt är skattemottagare.

*Länsstyrelsen i Blekinge län* anser det rimligt med hänsyn till de starkt varierande grunder, efter vilka skatt uttas i olika länder, att vid avräkningen beakta även skatter av närmast kommunal natur och även s. k. engångsskatter, vilkas uttagande ingår som ett led i den direkta beskattningen. *Länsstyrelsen* föreslår att riksskattenämnden erhåller i uppdrag att för de länder, som kan beröras av ett avräkningsförfarande, ange de olika slag av skatter detta bör omfatta. Endast härigenom blir det möjligt för en skattskyldig att bedöma skattefrågans ekonomiska betydelse för tilltänkt förvärvsverksamhet utomlands och för prövningsnämnderna att med någon garanti för ett riktigt resultat verkställa påkallade skatteavräkningar.

*Föreningen Auktoriserade revisorer* framhåller att fog saknas för att inte inbegripa samtliga direkta skatter i avräkningen.

Samma synpunkt hävdas av *näringslivets skattedelegation*, *Skånes handelskammare* och *handelskammaren i Gävle*, som bland de direkta skatterna i detta sammanhang nämner även engångsskatter och skatt på förmögenhet. Beträffande engångsskatter anför *näringslivets skattedelegation* bl. a.

Att över huvud taget söka uppdra en skillnad mellan engångsskatter på inkomst och inkomstskatter »i egentlig mening» torde knappast vara möjligt och skulle i vart fall medföra betydande tillämpningssvårigheter. Någon klar gränsdragning mellan engångsskatter och andra skatter kan icke sägas existera. I u-länderna uttas ofta under ett eller ett par år tilläggsskatter på inkomst av alla eller visst slag. Även om dessa skatter rubriceras såsom engångsskatter, bör de ju givetvis inbegripas i ett avräkningsförfarande, som avser att undanröja dubbel beskattning.

*Länsstyrelsen i Södermanlands län* framhåller att en större noggrannhet än f. n. måste iakttas vid gränsdragningen mellan allmän och speciell utländsk skatt. Närmare föreskrifter till ledning för denna gränsdragning synes erforderliga.

Det särskilda problem som uppkommer i fall av s. k. tax incentive, dvs. då lättnad medges vid den utländska beskattningen, berörs i yttranden från näringslivets organisationer.

*Skånes handelskammare* finner den föreslagna begränsningen för avräkningen till att avse erlagda utländska skatter olämplig, eftersom en sådan begränsning skulle få den effekten att meddelade skatteeftergifter i utlandet för lokaliseringsändamål eller för att befärja utvecklingen i vissa provinser skulle komma den svenska statskassan till godo i stället för avsett ändamål. Handelskammaren ifrågasätter därför huruvida inte avräkning i vart fall bör medges även för uppdebiterad skatt, som efterskänkts för att uppmuntra den industriella utvecklingen i landet.

*Näringslivets skattedelegation* påpekar att regler har intagits i svenska dubbelbeskattningsavtal med vissa u-länder som innebär att avräkning skall ske från svensk skatt med ett belopp motsvarande den skatt som normalt skulle ha utgått i dessa länder, om inte skattebefrielse eller skattenedsättning medgetts för viss tidsperiod. Delegationen uttalar i fortsättningen bl. a. följande.

För att en svensk intern lagstiftningsåtgärd skall få erforderlig effekt i det alltmer betydelsefulla förhållandet till u-länderna, måste den i ifrågavarande hänseende utformas så att den skattelättnad, som det främmande landet avser att ge det svenska företaget, inte förlorar sin verkan genom att avräkning inte kan ske i Sverige. Avräkning måste därför medges även i de fall, då någon utländsk skatt inte erlagts. Detta är så mycket mera angeläget som den svenska politiken gent emot dessa länder ju syftar till att i möjligaste mån stödja utvecklingen av deras näringsliv. En sådan regel skulle visserligen strida mot grundprincipen att fråga skall vara om undanröjande av dubbel beskattning men förhållandet till u-länderna kräver särskilda åtgärder. För övrigt har man i Sverige i förhållandet till flera u-länder redan tidigare inte tvekat att bryta mot berörda princip.

Mot en ordning innebärande rätt att avräkna utländsk skatt, som inte erlagts, kan möjligen invändas, att i vissa fall svårigheter i praktiken torde kunna uppkomma att bestämma storleken av en skatt, som inte erlagts. Man torde emellertid i sådana fall, då den skattskyldige inte kan förebringa erforderlig utredning om hur stor skatt han skulle haft att erlægga, därest han inte åtnjutit skattelättnad, kunna förfara så som de sakkunniga föreslagit i andra fall av utredningssvårigheter, nämligen att medge avräkning med skäligt belopp.

*Kooperativa förbundet* finner däremot i likhet med de sakkunniga det inte lämpligt att införa generella regler om detta spörsmål i det tilltänkta credit of tax-systemet utan föreslår att en bestämmelse av liknande innebörd som den i motsvarande västtyska lagstiftning införs, enligt vilken Kungl. Maj:t eller annat lämpligt organ i speciella fall skulle kunna medge erforderliga lättnader i förevarande avseenden.

*Näringslivets skattedelegation* anser att frågan om internationell kedjebeskattning av bolagsvinst, som förvärvas i utlandet av svenska dotterbolag, bör beaktas vid utformningen av svenska regler om avräkning. Delegationen förordar att det föreslagna avräkningsförfarandet efter mönster från lagstiftningen i Amerikas förenta stater kompletteras med en regel om avräkning av inkomstskatt som erlagts utomlands av dotterbolag för bolagsvinst, i vad skatten belöper på utdelning till det svenska moderbolaget. Om rätt

till sådan avräkning inte inkluderas, skulle avräkningsförfarandet ge olika resultat beroende på vilken etableringsform som det svenska företaget begagnat sig av i utlandet. Om företaget etablerar sig i form av filial, kan inkomstskatt som påförs filialen i det främmande landet avräknas enligt förslaget, liksom den utländska transfereringsskatt som eventuellt uttas. För det fall åter att det svenska företaget bildar ett dotterbolag, kan med den begränsning i avräkningsförfarandet som föreslagits endast avräknas utländsk skatt, som vid vinsthemtagning drabbar det svenska företaget.

Även *Kooperativa förbundet* berör denna fråga och anser att en skattefrihet för utdelning från dotterbolag i utlandet bör övervägas. I svenska dubbelbeskattningsavtal finns bestämmelser av denna innebörd. Förbundet konstaterar att de sakkunniga inte lämnat någon mer utförlig motivering varför man inte ansett sig kunna biträda ett förslag i denna riktning. I yttrandet anförs bl. a.

Innebörden av de sakkunnigas förslag i nu förevarande avseende blir att ett svenskt moderbolag, som åtnjuter utdelning från utländskt dotterbolag och som har att i utlandet erlägga skatt för utdelningen, kommer — under förutsättning att den utländska skatten icke är högre än den svenska bolagsskatten — i samma läge, som om utdelningen tagits till beskattning enbart i Sverige. Vad det svenska bolaget följaktligen går miste om är den skattefrihet för utdelning som bolaget normalt skulle ha åtnjutit, därest fråga varit om ett svenskt dotterbolag. Inkomsten i dotterbolaget i fråga kommer med andra ord att tredubbelt beskattas. Det finns sålunda beträffande denna speciella form av inkomst en särskild anledning att överväga om icke en tillämpning av exempt-metoden vore påkallad. En sådan skattefrihet skulle kunna betraktas som en konsekvens av nu gällande interna regler för skattefrihet vid kedjebesättning. En skattefrihet för utdelning från utländska dotterföretag, där förhållandena är sådana att skattefrihet skulle ha medgetts om dotterbolaget varit svenskt, borde sålunda kunna föreskrivas utan att för den skull något väsentligt avsteg från den valda *credit of tax*-metoden skedde.

*Skånes handelskammare* framhåller beträffande den föreslagna metoden för beräkning av skattelättnadens storlek att avräkningsförfarandet komplicerats genom spärregler om individuell beräkning för varje utländskt skattebelopp och begränsning till det lägsta av det utländska resp. det svenska skattebeloppet. En förenkling av förfarandet bör prövas enligt den s. k. *by country*-regeln, som innebär att avräkning sker för varje främmande land för sig.

Även *kammarrätten* ifrågasätter om inte i förenklingssyfte hänsyn vid beräkningen kan tas till all utländsk skatt och all inkomst från ett och samma främmande land.

Liknande synpunkter anförs av *näringslivets skattedelegation* och *Kooperativa förbundet*.

*Sveriges redareförening* framhåller att beskattningen av svenska rederier i allmänhet ställer sig högre än i Sverige i de länder som uttar skatt även om rederiföretaget saknar fast driftställe i beskattningslandet. Detta för-

hållande tillsammans med den föreslagna samordningen med omkostnadsavdraget för utländsk skatt leder till att den föreslagna lättningen för rederiernas del som regel blir illusorisk. Detta beror på att avräkningen av utländsk skatt får avse högst den svenska inkomstskatt som hänför sig till den utländska nettoinkomsten. Då nämnda spärregel i flera dubbelbeskattningsavtal inte gäller för rederiföretag, hemställer föreningen att den utgår även i den generella lagstiftningen såvitt angår rederier och luftfartsföretag.

*Näringslivets skattedelegation* konstaterar att de sakkunniga inte föreslagit särskilda regler om förskjutning till senare år av utländsk skatt som överstiger den svenska skatten. Ehuru frågan inte torde vara av samma betydelse som den berörda spärregeln, innebär avsaknaden av regler en ytterligare begränsning i förhållande till mera fullständiga avräkningsförfaranden i andra länder.

*Länsstyrelsen i Värmlands län* kommer vid sin granskning av förslaget in på vissa svårigheter som kan uppkomma då en skattskyldig har såväl inkomst som förlust inom samma förvärvskälla i utlandet. Enligt länsstyrelsens mening bör de sakkunnigas formel för proportionering av den svenska statliga inkomstskatten på utländsk nettointäkt korrigeras för sådana fall. Länsstyrelsen anför följande exempel. Antag att nettointäkten härrör från en i utlandet självständigt bedriven rörelse och belöper sig till 10 000 kr. Om den skattskyldige även innehar fastighet eller bedriver en annan rörelse i utlandet och antas fastigheten eller rörelsen ha lämnat underskott med 5 000 kr., blir inkomsten av verksamhet i utlandet 5 000 kr. Endast detta belopp blir beskattat i Sverige och anses därvid enligt gällande regler som inkomst av en och samma förvärvskälla. De sakkunnigas formel såsom den kommer till uttryck både i kommentaren och i förslaget till lagtext innebär att man vid en skatteavräkning, som avser nettointäkten på 10 000 kr., skulle sätta 10 000 kr. i täljaren men endast 5 000 kr. i nämnaren. Detta måste ge ett felaktigt resultat.

*Kammarrätten* ifrågasätter om inte vissa jämkningar av avräkningssystemet kan tänkas i förenklingssyfte. Sålunda förefaller det kammarrätten tveksamt om ägandet av en mindre fastighet i utlandet, exempelvis byggnad avsedd endast för fritidsvistelse, men beskattad, skall medföra tillämpning av det invecklade avräkningsförfarandet. Även torde det vara värt att överväga om avräkning inte bör uteslutas, om den utländska skatten inte uppgått till visst lägsta belopp.

#### *Samordning med gällande bestämmelser om lindring i internationell dubbelbeskattning*

*Riksskattenämnden* konstaterar att om förslaget genomförs kommer i de svenska skatteförfattningarna att finnas bestämmelser för ett ensidigt undanröjande eller lindrande av internationell dubbelbeskattning uppbygg-

da efter två olika principer, nämligen dels enligt punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL om rätt till avdrag för utländsk skatt såsom omkostnad i förvärvskällan, dels det föreslagna avräkningsförfarandet. Nämnden anser det inte lyckligt med dessa delvis parallella regler. Det får vidare anses vara mindre tillfredsställande, att utländsk skatt såsom omkostnad beaktas vid taxering till såväl statlig inkomstskatt som kommunal inkomstskatt, medan avräkningsreglerna skulle gälla blott utländsk statlig och delstatlig skatt gentemot svensk statlig inkomstskatt.

*Länsstyrelsen i Jönköpings län* ifrågasätter om inte i samband med införande av avräkningsrätten bestämmelserna om avdrag vid inkomstberäkningen bör borttas då de endast delvis fyller syftet att undanröja dubbelbeskattning. Rätten till avdrag vid inkomstberäkningen synes böra avskaffas även därför att avräkningsförfarandet eljest blir alltför invecklat.

Liknande synpunkter anförs av *länsstyrelserna i Gotlands och Blekinge län*.

*Näringslivets skattedelegation* framhåller att omkostnadsavdrag som erhållits vid den kommunala inkomsttaxeringen inte bör återföras till beskattning vid avräkning av utländsk skatt, om inte även den kommunala inkomstskatten skall medtas i avräkningsförfarandet så att den utländska skatten får avräknas mot denna. Delegationen tillägger.

Det torde över huvud inte vara matematiskt riktigt att, som de sakkunniga föreslagit, återföra kommunal inkomstskatt till full beskattning. Genom att i efterhand upphäva ett tidigare åtnjutet omkostnadsavdrag ökar den kommunala inkomstskatten med ett belopp, motsvarande skillnaden i kommunal inkomstskatt med och utan sådant avdrag. Enär den skattskyldige vid taxeringen till statlig inkomstskatt emellertid är berättigad till avdrag för kommunalutskylder, kan det inte vara riktigt att återföra hela kommunalskatten till beskattning.

Uttalanden av samma innebörd görs av *Kooperativa förbundet* och i ett av universitetskanslern överlämnat yttrande från professorn i finansrätt med finansvetenskap vid Uppsala universitet.

#### *Ansökningsförfarandet*

*Kammarrätten* anser att avräkningsförfarandet har blivit invecklat, något som kanske är ofrånkomligt, och att handläggningen av förfarandet med rätta har anförtrotts åt prövningsnämnd.

Även *länsstyrelserna i Stockholms samt Göteborgs och Bohus län* tillstyrker att avräkningsförfarandet förläggs till prövningsnämnden. Förstnämnda länsstyrelse framhåller att det är naturligt att det ankommer på den skattskyldige att förebringa fullständig utredning liksom att i förekommande fall styrka sina uppgifter. För taxeringsintendenten torde möjligheterna till utredning och kontroll av lämnade uppgifter vara ytterst begränsade.

*Länsstyrelsen i Jönköpings län* förordar att avräkningsförfarandet i sin helhet omhänderhas av lokala skattemyndigheten. Ansökan om avräkning

bör alltså inges dit och denna myndighet bör omedelbart kunna omräkna den statliga inkomstskatt som sökanden skall erlægga eller har erlagt.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län* framhåller att antalet ärenden hos varje prövningsnämnd kan väntas bli ganska ringa, vilket ger nämnden otillräcklig erfarenhet. Enligt länsstyrelsens mening bör avräkningen ske centralt för hela riket, förslagsvis hos riksskattenämnden, överståthållarämbetet eller mellankommunala prövningsnämnden. Preklusionstiden för ansökan om avräkning bör anknytas till annan och mera lätt konstaterad händelse än att taxeringen har vunnit laga kraft. Länsstyrelsen påpekar slutligen att ny avräkning bör kunna ske, om taxeringen ändras genom extraordinära besvär eller eftertaxering åsätts.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* föreslår att ansökan om avräkning skall inges före utgången av året efter taxeringsåret. Tiden för påförandet av utländsk skatt bör därvid inpassas i svenskt taxeringsår. Om besvär anförts, synes ansökningstiden kunna räknas till ett år efter lagakraftägande utslag.

*Sveriges advokatsamfund* anför att den föreslagna bestämmelsen om att restitutionsränta ej skall utgå inte synes riktig. Den skattskyldige blir till följd av bestämmelsen utan kompensation för den temporära likviditetsminskning som det innebär att ligga ute med skatten.

#### Fastighet i utlandet och utomlands självständigt bedriven rörelse

##### Gällande rätt m. m.

Enligt 38 § 2 mom. KL räknas intäkt av fastighet i utlandet samt av utomlands självständigt bedriven rörelse till intäkt av kapital. All sådan fastighet och rörelse som den skattskyldige haft i utlandet anses därvid enligt 18 § KL som en särskild förvärvskälla. I denna förvärvskälla gäller sedan kommunalskattelagens tillkomst särskilda regler för beräkning av nettoinkomst enligt 39 § 2 mom. och punkt 4 av anvisningarna till 38 § KL. Sålunda är den skattskyldige berättigad till avdrag ej blott för omkostnader utan även för vad som av inkomsten har använts för förvärvskällan under beskattningsåret i fråga, exempelvis i form av investeringar i byggnader eller inventarier. Uppkommer underskott på fastighet eller rörelse i utlandet får avdrag endast ske från inkomst av annan sådan fastighet eller rörelse och ej från inkomst av annat slag som beskattas i Sverige.

De angivna bestämmelserna avser endast rörelse i utlandet som bedrivs självständigt. Utgör rörelsen däremot en filial av en i Sverige utövad rörelse tillämpas de vanliga reglerna för beskattning av rörelseinkomst.



## De sakkunniga

I samband med förslaget om avräkning av utländsk skatt har dubbelbeskattningssakkunniga upptagit de nämnda särbestämmelserna till omprövning. Att så har skett, förklarar de sakkunniga, beror emellertid inte på en önskan att avlägsna vad som skulle kunna framstå såsom oberättigade förmåner. Härvidlag torde frågan ha ganska liten praktisk betydelse. Viktigare är för de sakkunniga, att nämnda regler i andra avseenden — och särskilt i betraktande av företagsbeskattningsreglernas utveckling — framstår som föråldrade och mindre rationella.

I fråga om dubbelbeskattning av ifrågavarande inkomster konstaterar de sakkunniga att läget radikalt förändrats sedan reglernas tillkomst. Då 1921 års kommunalskattekommitté framlade sitt förslag i ämnet torde kommittén ha räknat med att dessa inkomster skulle bli beskattade såväl i Sverige som i den stat där fastigheten eller rörelsen fanns. Numera har avtal, varigenom förekommande dubbelbeskattning kan helt elimineras, ingåtts med ett flertal länder. I fråga om övriga länder föreligger sedan 1950-talets början rätt att avdra där påförda skatter såsom omkostnad. Genomförs förslaget om rätt att avräkna utländsk skatt, torde enligt de sakkunnigas mening dubbelbeskattning inte längre förekomma i sådan utsträckning att man däri kan hämta motiv för lättnader av nu gällande slag.

De sakkunniga anför att det rentav kan ifrågasättas om de särskilda bestämmelserna vid en total bedömning i verkligheten kan anses innebära några nämnvärda förmåner. I fråga om beskattningen av fastighet i utlandet anmärker de sakkunniga att rätten till avdrag för investeringsutgifter självfallet kan i vissa fall innebära en betydande förmån. Kostnader för nybyggnader och förbättringsarbeten kan dras av på en gång. Avdragsrätten är emellertid begränsad till vad som efter omkostnader kvarstår av årets intäkter från fastighet eller rörelse i utlandet. Underskott får icke avdras från intäkter i Sverige, och de får inte överflyttas till annat beskattningsår; reservering av medel för framtida investeringar är ej tillåten, och avdrag för avskrivningar torde icke kunna erhållas. Detta innebär, att i regel endast begränsade investeringskostnader kan dras av.

En särskild olägenhet med nuvarande regler består enligt de sakkunniga däri att den skattskyldige i regel har att tillämpa två olika system för redovisningen av fastighetsinkomsten. Samtidigt som han i Sverige deklarerar inkomsten enligt de särskilda reglerna för utlandsfastigheter, beskattas fastigheten i det landet där den är belägen enligt bestämmelser, som ofta ansluter sig betydligt närmare till de svenska reglerna för beskattning av fastigheter i Sverige än till de svenska reglerna för beskattning av fastighet i utlandet.

Olägenheterna av nuvarande regler synes de sakkunniga vara än större när det gäller intäkter av självständigt bedriven rörelse i utlandet. Visserligen får, i brist på föreskrifter av annan innebörd, antas, att inkomsten

i princip skall beräknas efter bokföringsmässiga grunder. Denna princip måste emellertid anses underkastad betydande modifikationer. Den skattskyldige har å ena sidan rätt till avdrag för investeringskostnad, så långt intäkterna från utländsk rörelse och fastighet efter omkostnader därtill förslår. Å andra sidan torde åtminstone i princip rätten till avskrivningar på fastigheter och inventarier i rörelsen bortfalla. Inte heller kan den skattskyldige utnyttja de möjligheter till resultatutjämning som innefattas i lagstiftningen om investeringsfonder av olika slag. De sakkunniga finner även att skäl kan anföras för att som en konsekvens av förbudet mot reservering av medel anta, att den skattskyldige icke äger göra nedskrivningar på varulager — bortsett från inkurans och prisfallsrisk i egentlig bemärkelse — och ej heller eljest avdragsgilla avsättningar till pensionsstiftelser. Förlustutjämning kan inte heller ske. Liksom i fråga om fastighet kan den skattskyldige få redovisa sin inkomst av i utlandet självständigt bedriven rörelse till Sverige och den främmande staten efter väsentligt skilda system.

Av det hittills anförda har de sakkunniga föranletts att i första hand undersöka i vad mån vanliga regler för inkomstberäkningen kan tillämpas i dessa fall. För att så skall kunna ske talar enligt de sakkunniga redan det förhållandet att inkomster av filialer i utlandet beskattas enligt de vanliga reglerna för företagsbeskattningen utan att detta, såvitt bekant, föranlett olägenheter.

Vad angår inkomster av fastighet i utlandet torde man, enligt vad de sakkunniga uttalar, vara berättigad att anta att kommunalskattelagens bestämmelser om jordbruksfastighet och annan fastighet i Sverige redan nu gäller i tillämpliga delar med de särskilt angivna undantagen. I vissa fall kan svårigheter uppkomma, i synnerhet vid beskattning av skogsinkomster. Att i praktiken allvarigare svårigheter förekommit är dock inte bekant för de sakkunniga.

I detta sammanhang berör de sakkunniga även frågan om tillämpning av bestämmelserna om inkomstberäkning för en- och tvåfamiljsfastighet, som är belägen i utlandet. Härom anför de sakkunniga.

Beträffande en- och tvåfamiljsfastigheter följer av de nuvarande reglerna om rätt till avdrag för omkostnader och investeringar, att villaschablonen inte skall tillämpas. Borttages dessa regler och ersättes med en hänvisning till vad i allmänhet stadgas om inkomstberäkning i kommunalskattelagen, kommer villaschablonen att gälla även för en- och tvåfamiljshus i utlandet. Att så sker innebär i och för sig en förenkling. Sannolikt kommer ett något större antal sådana fastigheter än nu att visa skattepliktigt överskott. Även denna konsekvens finner vi i och för sig önskvärd. För närvarande torde det vara förenat med skattemässiga fördelar att ha villor för feriebruk i främmande länder. Någon risk för att beskattningen skall bli alltför hård torde inte föreligga med hänsyn till rätten till omkostnadsavdrag för utländsk skatt och den av oss föreslagna rätten att begära avräkning av utländsk statlig inkomstskatt. Skatt här i riket för garantibelopp ifrågakommer icke.

Den enda svårigheten vid tillämpning av villaschablonen på fastighet i utlandet torde vara att få fram det värde, på vilket schablonbeloppet skall beräknas. Emellertid föreskrives i 24 § 2 mom. KL, att om taxeringsvärde icke finns åsatt, skall intäkten beräknas på grundval av fastighetens värde, uppskattat enligt de grunder, som gällt för åsättande av taxeringsvärde för året näst före taxeringsåret. I nu avsedda fall synes uppskattningen kunna verkställas med hjälp av uppgifter om värde, som kan ha åsatts av myndighet i det land där fastigheten är belägen, uppgifter om anskaffningsvärde, storlek och standard osv.

Bestämmelserna om beskattning av annan fastighet synes de sakkunniga inte i övrigt vara förenade med några problem i detta sammanhang. Ej heller torde enligt de sakkunnigas bedömning några särskilda problem utöver dem som antytts i fråga om fastigheter behöva förekomma, om de allmänna bestämmelserna för beräkning av rörelseintäkter blir tillämpliga även på självständigt bedrivna rörelser i utlandet.

De sakkunniga föreslår därför att intäkter av fastigheter och självständigt bedrivna rörelser i utlandet i princip likställs med intäkter av motsvarande slag i Sverige. Gällande särbestämmelser om rätt till avdrag för investeringskostnader ersätts enligt förslaget av en hänvisning till vad som i allmänhet stadgas om avdrag från bruttointäkt av fastighet resp. rörelse. De sakkunniga påpekar, att i den mån den tidigare rätten till avdrag för investeringar i byggnader och inventarier utnyttjats, förbud övergångsvis bör gälla mot avdrag för avskrivning.

Vissa modifikationer i de allmänna reglerna för inkomst av fastighet och rörelse föreslås kvarstå. Enligt de sakkunnigas förslag skall således underskott av fastighet eller självständigt bedriven rörelse i utlandet liksom hittills få avdras endast från annan sådan utländsk inkomst. Härför åberopar de sakkunniga praktiska skäl, främst svårigheterna för myndigheterna att kontrollera den skattskyldiges uppgifter. Förslaget innebär även att nuvarande ordning bibehålls i fråga om gemensam förvärvskälla för skattskyldigs fastighet och rörelse i utlandet. Inkomster av ifrågavarande slag räknas liksom hittills till inkomst av kapital.

De sakkunniga föreslår därutöver att en särskild rätt till förlustutjämning införs genom ett nytt stadgande i kommunalskattelagen. Förslaget avser utjämning mellan inkomster och förluster av fastighet och självständigt bedriven rörelse i utlandet. Med tanke på den begränsade räckvidden av en sådan rätt har förslaget utformats avsevärt enklare än de allmänna reglerna i förordningen om förlustutjämning (SFS 1960:63). De sakkunniga anser det skäligt att bestämmelserna om en sådan förlustutjämning även blir något förmånligare än de vanliga reglerna. Enligt förslaget skall underskott på fastighet och självständigt bedriven rörelse i utlandet få dras av även senare beskattningsår än det varunder underskottet uppkommit. Som enda begränsning bör enligt de sakkunniga gälla, att underskottsavdraget utnyttjas under den sexårsperiod som föreskrivs i förordningen om förlustutjämning.

Förslagen föranleder ändringar i 39 § 2 mom. och punkt 4 av anvisningarna till 38 § KL.

Med hänsyn till att viss oklarhet råder om hur fastighet i utlandet skall behandlas i realisationsvinsthänseende föreslår de sakkunniga ett förtydligande i 35 § 2 mom. fjärde stycket KL så att därav framgår, att fastighet i utlandet skall räknas som fastighet när fråga är om beskattning av realisationsvinst.

### Remissyttrandena

Dubbelbeskattningssakkunnigas förslag om beräkning av inkomst av fastighet i utlandet och utomlands självständigt bedriven rörelse har tillstyrkts i princip av flertalet remissinstanser.

*Överståthållarämbetet* ifrågasätter dock om tillräckliga skäl f. n. kan anses föreligga att genomföra de föreslagna ändringarna. Det kan visserligen anses konsekvent att enhetliga beräkningsgrunder tillämpas vid inkomstuppskattningen, likgiltigt var fastigheten är belägen eller rörelsen bedrivs. Detta utesluter dock inte att nuvarande regler kan vara rationella från andra utgångspunkter, t. ex. från rent praktiska. Ämbetet ifrågasätter även om inte i denna beskattningsfråga de praktiska fördelarna av nuvarande ordning bör väga tyngre än förut antydda principiella synpunkter. Huvudvikten synes böra läggas vid att reglerna är enkla att tillämpa och att de skattskyldigas uppgifter är jämförelsevis lätta att kontrollera. Här-efter fortsätter överståthållarämbetet.

Ämbetet kan inte finna annat än att nuvarande regler, som innebär att inkomsten skall beräknas efter en kontantprincip, uppfyller kravet på att vara enkla och ändamålsenliga, medan de föreslagna reglerna däremot kan vara ägnade att komplicera såväl inkomstberäkningen som taxeringsförfarandet. Sistnämnda förhållande får särskilt anses vara fallet vad beträffar förslaget om avräkning av underskott. Den olägenhet åter, som kan bestå däri, att de skattskyldiga får redovisa sin inkomst till Sverige och den främmande staten efter väsentligt skilda system, kan icke anses bli avhjälpt genom förslaget. Snarare får det anses vara förenat med större nackdelar att behöva överföra ett främmande system till ett inhemskt sådant av helt avvikande typ än till den redovisning enligt kontantmetoden, som skall lämnas enligt nuvarande ordning.

Mot förslaget att underskott på fastighet och rörelse i utlandet liksom hittills inte skall få utnyttjas som allmänt avdrag invänder *näringslivets skattedelegation* att förbudet mot underskottsavdrag enligt vad som framgår av förarbetena till nu gällande lagstiftning motiverats med den förmånliga inkomstberäkning som de skattskyldiga har genom möjligheten att på en gång avdraga nybyggnads- och andra liknande kostnader. Delegationen anför vidare.

Om ändring skall ske av reglerna för inkomstberäkningen avseende ifrågavarande inkomstslag och nyssberörda förmån för de skattskyldiga sålunda skulle upphävas, bör rimligen någon begränsning i fråga om underskottsavdrag icke upprätthållas. 1921 års kommunalskattekommittés uttalande — som av de sakkunniga åberopats såsom skäl för att bibehålla begränsningen av underskottsavdraget — nämligen, att ett stadgande om en sådan begränsning torde finnas påkallat jämväl av svårigheter för taxeringsmyndigheterna att kontrollera riktigheten av de uppgifter, som avser fastighet i utlandet, torde väl knappast gälla numera.

I några remissyttranden berörs förslaget om förlustutjämning mellan inkomster och förluster av fastighet och självständigt bedriven rörelse i utlandet.

*Kammarrätten* ifrågasätter om inte en bearbetning av reglerna bör ske för att vinna närmare överensstämmelse med innehållet i förordningen om förlustutjämning. I ett flertal hänseenden stadgas där hinder för förlustutjämning. Så t. ex. bortfaller rätten till förlustutjämning om förlusten för förluståret inte uppgått till visst belopp.

Såväl *riksskattenämnden* som *länsstyrelsen i Västernorrlands län* anser att reglerna rörande avdrag för förskjutbara förluster rätteligen hör hemma i förordningen om förlustutjämning.

*Länsstyrelsen i Södermanlands län* anmärker att den föreslagna bestämmelsen synes kunna tolkas så, att — om exempelvis en fastighet utvisar överskott och en rörelse underskott — den skattskyldige har fritt val att avstå från underskottsavdraget till ett senare år, trots att detsamma kunnat utnyttjas det år, då underskottet uppkommit.

Förslaget att fastighet i utlandet uttryckligen skall förklaras vara att räkna som fastighet när fråga är om beskattning av realisationsvinst hälsas med tillfredsställelse av *riksskattenämnden*. Liknande mening uttalas av *länsstyrelsen i Stockholms län*.

*Kammarrätten* uttalar att regeln om realisationsvinst vid försäljning av utom riket belägen fastighet bör omformuleras så att därav framgår huruvida regeln även gäller beträffande utländsk tomträtt.

*Länsstyrelsen i Södermanlands län* påpekar att taxering av realisationsvinst å fastighet i utlandet skall ske i den skattskyldiges hemortskommun enligt 14 § IF. Det synes lämpligt, att motsvarande regel gäller, när fråga är om taxering till kommunal inkomstskatt.

*Sveriges köpmannaförbund* anför att penningvärdeförsämring inträffat i vissa länder med sådan snabbhet, att en realisationsvinstbeskattning väsentligen skulle drabba rena inflationsvinster. En sådan beskattning torde knappast vara avsedd. Enligt förbundets mening bör därför ifrågavarande vinst få reduceras med sådant belopp, som direkt kan hänföras till penningvärdeförsämring.

**Vissa frågor i samband med rätten till omkostnadsavdrag för utländsk skatt****Gällande rätt m. m.**

När en skattskyldig på grund av bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal taxeras till progressiv skatt för lägre inkomst eller förmögenhet än som skulle ha skett till följd av internt gällande beskattningsregler, skulle även skatteprogressionen kunna påverkas. Till förebyggande härav förbehåller sig vanligen vardera avtalsslutande staten genom bestämmelse i avtalet möjligheten att utta progressiv skatt efter den skattesats som skulle ha tillämpats på den skattskyldiges hela inkomst eller hela förmögenhet. Hur de svenska statliga skatterna skall framräknas i sådana fall framgår av särskilda anvisningar, som fogats till kungörelserna om avtalens tillämpning.

I 20 § 2 mom. andra stycket IF har likartade bestämmelser intagits med avseende bl. a. på fall då överenskommelse slutits med främmande stat till undvikande av dubbelbeskattning. Motsvarande gäller enligt 20 § 2 mom. förordningen om statlig förmögenhetsskatt. Med undantag för smärre redaktionella ändringar har bestämmelserna varit oförändrade sedan 1928. Bestämmelserna innebär, att Kungl. Maj:t kan förklara, att skattskyldig skall erlägga statlig skatt med högre belopp än gällande bestämmelser annars skulle föranleda. Skatten får dock inte utgå med större andel av det lägre beskattningsunderlag som fastställts på grundval av överenskommelsen än tillämplig skattesats på det underlag som skulle ha fastställts, om hänsyn inte tagits till överenskommelsen.

Sedan år 1951 kan en skattskyldig, som drabbas av internationell dubbelbeskattning, erhålla avdrag för utländsk allmän skatt vid inkomsttaxeringen såsom omkostnad i förvärvskällan. Bestämmelserna härom finns i punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL och har redovisats i det föregående.

Här kan erinras om att omkostnadsavdrag för utländsk skatt inte får åtnjutas, om den utländska skatten belöper på inkomst, som är undantagen från beskattning i Sverige enligt överenskommelse med utländsk stat. Avdraget får ej heller åtnjutas om enligt sådan överenskommelse dubbelbeskattning helt undanröjs på annat sätt, såsom genom avräkning av den utländska skatten från den svenska.

Trots att avdrag sålunda inte får medges för den händelse dubbelbeskattning helt undanröjs genom avtal, har i bl. a. skattelitteraturen uttalats, att avdrag för den utländska skatten likväl skulle tillgodoföras den skattskyldige i ett speciellt hänseende. Man har då avsett den progressionsberäkning som skall äga rum enligt förut nämnda bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalen och de anvisningar som fogats till tillämpningskungörelserna. Frågan har aktualiserats i den praktiska tillämpningen under senare år. Något avgörande i högsta instans, som kan tjäna som vägledning för att bedöma frågan, föreligger ännu inte.

Som motivering för den nyss angivna ståndpunkten har anförts i huvudsak följande. Enligt avtalen och anvisningarna skall vid progressionsberäkningen den beskattningsbara inkomsten uträknas, som om avtalet inte fanns. Om avdrag inte medgavs för den utländska skatten, innan man beräknade skattesatsen för den skattskyldiges hela inkomst — således inklusive den utländska inkomsten — skulle han bli beskattad efter en högre skattesats än som författningsenligt skulle ha tillämpats, om dubbelbeskattningsavtal inte förelegat. Ett sådant förfarande skulle enligt den nämnda uppfattningen strida mot avtalens progressionsbestämmelser och även bryta mot grundsatsen, att ett dubbelbeskattningsavtal inte bör få medföra en skärpning av den skatt som annars skall utgå enligt svensk skattelag.

### De sakkunniga

De sakkunniga framhåller, att något behov av avdrag för utländsk skatt såsom omkostnad givetvis inte föreligger i den mån förekommande dubbelbeskattning helt undanröjs genom mellanstatliga avtal. I enlighet härmed stadgas också förbud mot att göra avdrag för den utländska skatten i sådana fall. Enligt dubbelbeskattningsavtalen gäller i allmänhet att den omständigheten att en skattskyldigs inkomster genom sådant avtal blir skattemässigt uppdelad mellan två stater inte skall medföra, att den skattskyldige i progressionshänseende blir gynnsammare behandlad än om hela hans inkomst hade beskattats i en av staterna.

Ordalagen i dubbelbeskattningsavtalen ger enligt de sakkunniga inte stöd för den tolkningen, att vid progressionsberäkningen den tillämpliga skattesatsen skulle beräknas på det lägre inkomstbelopp som framkommer, sedan avdrag tillgodoförts för den utländska skatten. De sakkunniga anför.

Vad man velat utsäga med de ifrågavarande formuleringarna i avtalen torde allenast vara, att man vid bestämmandet av skatteprocenten skall räkna med även den del av inkomsten som enligt avtalet inte får beskattas i Sverige. Att så bör vara fallet blir uppenbart, om man håller i minne att såväl avdragsrätten som avtalen syftar till att motverka internationell dubbelbeskattning. Är denna helt undanröjd genom avtal, saknas varje förnufdigt motiv för att medge en ytterligare lättnad med sådant syfte. Om avdrag för den utländska skatten i dylikt fall skulle tillgodoföras den skattskyldige vid progressionsberäkningen, skulle han bli överkompenserad.

Även om något egentligt utrymme för tvekan om de nuvarande bestämmelsernas innebörd knappast torde finnas, anser de sakkunniga det önskvärt, att bestämmelserna förtydligas på förevarande punkt. De sakkunniga föreslår en jämkning i 20 § 2 mom. IF så att det tydligare framgår, att där avsedd progressionsberäkning skall grundas på den beskattningsbara inkomst som skulle ha fastställts, om hela inkomsten beskattats endast i Sverige.

I betänkandet behandlas även ett par spörsmål avseende tillämpningen av reglerna om omkostnadsavdrag för utländsk skatt i fall, då dubbelbeskattningsavtalen inte är fullständiga. De sakkunniga nämner i detta sammanhang att kommunala skatter inte omfattas av avtalen med Canada och Japan samt det äldre brittiska avtalet. I sådana fall torde enligt de sakkunniga avdragsreglernas formulering följa, att vid den kommunala taxeringen avdrag får ske för eventuell kommunal skatt i den andra staten. Häremot finns intet att erinra. Av ordalagen i reglerna skulle emellertid kunna utläsas, att vid kommunaltaxeringen avdrag får ske även för den utländska *statliga* inkomstskatten. Ett sådant resultat bör däremot enligt de sakkunnigas uppfattning inte godtas. Dubbelbeskattningen undanröjs ju helt genom avtalet såvitt avser statlig inkomstskatt i båda staterna och något rimligt skäl att medge ytterligare lättnad med avseende på sådan skatt finns inte. En avdragsrätt i förevarande fall, där den utländska statliga inkomstskatten så att säga trätt i stället för den svenska, skulle f. ö. enligt de sakkunniga innebära detsamma, som om avdrag för svensk statlig inkomstskatt skulle få göras vid kommunaltaxeringen, något som skulle stå i strid med en av grundprinciperna i den svenska skattelagstiftningen.

De sakkunniga anmärker, att även i ett annat hänseende erinringar kan riktas mot avdragsreglernas utformning. Oaktat dubbelbeskattningsavtalen i regel syftar till att helt undanröja dubbelbeskattning med avseende på de skatter som omfattas av avtalen, kan stundom tvekan uppkomma om så i alla lägen verkligen skett. Härom uttalar de sakkunniga bl. a.

Om det sålunda i något fall skulle kunna påvisas, att dubbelbeskattning kvarstår till någon obetydlig del, synes det icke motiverat att av denna anledning tillerkänna den skattskyldige en avdragsrätt, som i praktiken skulle innebära att den svenska skatten på inkomsten i fråga nedgår till omkring hälften; han skulle därigenom komma i en betydligt gynnsammare position än om inkomsten beskattats enbart i Sverige.

De sakkunniga säger sig vara medvetna om att i några äldre dubbelbeskattningsavtal — framför allt de med Amerikas förenta stater och med Schweiz — kvarstår en mera avsevärd dubbelbeskattning. Det erinras dock i betänkandet om att revision av de bägge avtalen sedan länge stått på dagordningen.

På grund av det anförda föreslår de sakkunniga en omformulering av sista stycket av punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL i viss anslutning till den av dem föreslagna rätten att avräkna utländsk statlig inkomstskatt från svensk sådan skatt. Förslaget syftar till att på ett tydligare sätt än hittills markera, att dubbelbeskattningsavtalen och avdragsrätten för utländska allmänna skatter utgör olika metoder att motverka dubbelbeskattning.



## Remissyttrandena

Med ett par undantag godtar remissinstanserna uttryckligen de sakkunnigas förslag eller lämnar desamma utan erinran. *Allmänna ombudet i mellankommunala prövningsnämnden* uttalar, att ändringsförslagen synes vara befogade och tillstyrker att de genomförs.

I fråga om förslaget till ändrad lydelse av bestämmelsen om skatteprogression framförs erinringar endast i yttrandet från *näringslivets skattedelegation*. Delegationen anför bl. a.

Ehuru avdraget för utländsk skatt i realiteten innebär viss lindring av dubbelbeskattning, är detsamma ett omkostnadsavdrag, som man tidigare ansett var skäligt att den skattskyldige tillgodoräknades, enär han ju icke borde beskattas för högre inkomst än han verkligen uppbar. När storleken av den utländska inkomsten skall fastställas vid progressionsberäkningen skall man givetvis utgå från nettoinkomsten, således intäkten efter de avdrag, som den skattskyldige äger åtnjuta enligt svensk skattelag. Då den erlagda utländska skatten är en avdragsgill omkostnad, bör den medräknas vid bestämmandet av avdragsbeloppets storlek.

Vissa skäl talar sålunda onekligen för att vid beräkningen av tillämplig progressiv skattesats icke medräkna den del av den utländska intäkten, som konsumeras av utländsk skatt. I motsats till de sakkunniga anser vi således att den skattskyldige skall tillgodoföras den utländska skatten vid progressionsberäkningen.

Mot den föreslagna avfattningen av reglerna om rätten till omkostnadsavdrag för utländsk skatt riktas erinringar av *kammarrätten, Kooperativa förbundet* och *näringslivets skattedelegation*. Sålunda framhåller *kammarrätten*, att ändring av författningen inte bör ske, om innehållet i gällande avtal, även om de avses skola ändras, kan medföra, att varken avdrag för utländsk skatt erhålls eller dubbelbeskattning undanröjs genom avtalet. De sakkunniga synes inte våga uttala att så ej kan bli fallet. *Kooperativa förbundet* anför liknande synpunkter.

*Näringslivets skattedelegation* avstyrker förslaget och erinrar om vad som föregick införandet av regeln om avdrag för utländsk skatt som omkostnad. Därvid uttalades av den kommitté som hade utrett denna fråga, att en regel om omkostnadsavdrag för utländsk skatt i vissa fall, då avtal förelåg, kunde leda till en större skattelättnad än som erfordrades för att dubbelbeskattningen skulle helt undanröjas. Kommittén ifrågasatte därför att skattelättnaden skulle stanna vid dubbelbeskattningens undanröjande. Delegationen anför vidare.

Vederbörande departementschef uttalade i den till grund för lagstiftningen om omkostnadsavdraget liggande propositionen, att även om en sådan överkompensation endast kunde uppkomma i vissa ytterlighetsfall det naturligen i och för sig icke vore tillfredsställande, att avdragsreglerna skulle kunna medföra angiven verkan. Men att å andra sidan reducera omkostnadsavdraget — som i fråga om kupongskatt sedan lång tid hade tillämpats i praxis — förklarade departementschefen sig dock icke kunna förorda.

I anslutning till de sakkunnigas förslag till lagtext föreslår *kammarrätten*, att nuvarande hänvisning till närmast föregående stycke i anvisningspunkt 4 till 20 § KL bibehålls.

#### Departementschefen

Det internationella samarbetet på skatteområdet syftar främst till att begränsa olägenheterna av sådana konflikter mellan skilda nationella beskattningssystem som medför dubbelbeskattning av samma person för samma inkomst eller förmögenhet. För att lösa dessa problem sker sedan länge en uppdelning av beskattningsrätten mellan staterna genom tvärsidiga överenskommelser. Dessa s. k. dubbelbeskattningsavtal ingås vanligen mellan den skattskyldiges hemviststat och den stat där inkomstkällan eller förmögenhetstillgången finns.

Sverige begagnade sig tidigt av denna väg som medel att tillgodose den skattskyldiges krav på en rättvis beskattning och samtidigt avlägsna de hinder för handelsutbyte och andra mellanstatliga förbindelser som skattereglerna kan uppställa. Dubbelbeskattningsavtal har under årens lopp slutits med ett stort antal länder. I förhållande till dessa länder åtar sig vårt land på grundval av ömsesidighet vissa generella inskränkningar i den skattskyldighet som stadgas i den svenska skattelagstiftningen. Avtalen innehåller också regler för speciella spörsmål om vinstberäkning, diskriminering m. m. och ger även möjlighet till taxeringskontroll över gränserna.

Lindring i förekommande dubbelbeskattning kan i viss omfattning medges även med stöd av bestämmelser i de svenska skatteförfattningarna. Det är här fråga om ensidiga åtgärder som inte förutsätter någon motprestation från den andra statens sida. Jag erinrar om bemyndigandet för Kungl. Maj:t att under vissa förutsättningar dispensera från den statliga beskattningen som ursprungligen meddelades av 1928 års riksdag. Samtidigt antogs särskilda bestämmelser om beräkningen av inkomst av fastighet och rörelse i utlandet, vilka i förekommande fall verkar till lindring av dubbelbeskattning i Sverige och det land där tillgångarna ligger. Längre gående åtgärder vidtogs genom lagstiftning år 1951. Sedan detta år räknas även allmän direkt skatt, som erlagts till utländsk stat eller kommun, som avdragsgill kostnad vid taxering i Sverige av inkomst från källa i beskattningslandet. Denna rätt till omkostnadsavdrag för utländsk allmän skatt medför en lättnad i den svenska beskattningen som kan uppgå till omkring hälften eller mer av den utländska skatten.

Det torde numera stå klart att den lindring i internationell dubbelbeskattning som kan medges genom hittills vidtagna interna åtgärder inte är tillräcklig. Ökade insatser i främmande länder av svenska enskilda personer och företag gör det angeläget att ytterligare minska verkningarna av mellanstatlig dubbelbeskattning. I direktiven till dubbelbeskattnings-

sakkunniga anförde jag att övervägande skäl talar för att vårt land liksom hittills i första hand strävar efter att avtalsvägen undanröja förekommande internationell dubbelbeskattning. Som en tänkbar utväg — innan man på detta sätt kunde åstadkomma en lösning över hela fältet — antydde jag möjligheten att i viss begränsad utsträckning och under särskilda villkor medge avräkning för skatt som uttagits i utlandet. De sakkunniga har nu framlagt förslag till bestämmelser om sådan avräkning av utländsk skatt.

Dubbelbeskattningssakkunnigas förslag innebär att man nu går vidare på den väg man slog in på år 1951. Skatt av vissa slag, som erlagts i utlandet, skall enligt förslaget jämföras med svensk statlig inkomstskatt. Skattskyldig som hör hemma här får avräkna den utländska skatten från den svenska. Om denna huvudlinje i förslaget har inga delade meningar förekommit bland dem som yttrat sig. Jag anser att ett avräkningsförfarande av denna innebörd bör införas i svensk skattelagstiftning som en generell metod att lindra internationell dubbelskattning när mellanstatligt avtal saknas.

De sakkunnigas utredning och vad som framkommit vid remissbehandlingen visar att man egentligen hyser tvekan endast om vilka svenska och utländska skatter som bör ingå i avräkningen och om vissa detaljfrågor inom avräkningsinstitutet. Det är i huvudsak i dessa hänseenden som erinringar framförs mot de sakkunnigas förslag.

Enligt förslaget skall avräkningen omfatta skatt som erlagts till utländsk stat eller delstat. Skatten skall vara av slutlig karaktär och i princip hänföra sig till nettoinkomst från källa i beskattningslandet. Sådan skatt får enligt förslaget avräknas från den svenska statliga skatten på inkomsten. Däremot skall kommunalskatten inte minskas genom avräkning. Som en spärregel skall vidare gälla att avräkningsbeloppet aldrig får överstiga den statliga inkomstskatt som belöper på den utländska inkomsten. De föreslagna reglerna får till resultat att den utländska inkomsten i princip beskattas statligt endast en gång men efter den skattesats som tillämpas i den stat som uttar den högsta skatten.

I några remissyttranden, främst från näringslivets håll, har framförts önskemål om större möjligheter att avräkna utländsk skatt mot svensk skatt. Man har uttalat att svenska företag i detta hänseende inte bör ställas i sämre läge än konkurrerande företag i länder som har ett avräkningsinstitut. Avräkningen borde enligt dessa önskemål ske även mot såväl den svenska kommunalskatten som förmögenhetsskatten. I fråga om skatter, som belastar inkomsten i utlandet, borde avräkning tillåtas för samtliga skatter, inbegripet engångsskatter, oavsett om skatterna utgår till utländsk stat eller delstat eller uppbärs för utländsk kommuns räkning.

Jag är inte nu beredd att förorda en vidare omfattning av avräkningen än vad de sakkunniga föreslagit. Avräkningsförfarandet är avsett att ge lindring i dubbelbeskattning som uppkommer i förhållande till länder med vilka Sverige ännu inte slutit skatteavtal. Genom ensidigt vidtagna åtgärder

bör man enligt min mening inte medverka till större skattelättnad än som kan påräknas bli följden av ömsesidiga åtaganden i skatteavtal. I länder, som vi inte har avtal med, torde ibland utgå pålagor av varierande natur till kommunala enheter förutom statliga och delstatliga skatter. Man har anledning att räkna med att sådana kommunala pålagor kan komma att falla utanför en reglering av dubbelbeskattningen genom avtal. Tills vidare erfarenheter nåtts bör därför på sätt de sakkunniga föreslagit i princip endast inkomstskatt till utländsk stat eller delstat ingå i avräkningsförfarandet. Med hänsyn till denna begränsning anser jag det riktigast att på svensk sida endast den statliga inkomstskatten tas i anspråk för att kompensera beskattningen i utlandet. Förekommande dubbelbeskattning torde därmed också i flertalet fall bli helt undanröjd.

I avräkningsförfarandet bör således ingå skatter, som uttas av utländsk stat eller delstat och som i övrigt är jämförliga med den statliga inkomstskatten i Sverige. Häri ligger bl. a. att de utländska skatterna i princip skall utgå på nettoinkomst. Däremot bör från avräkningsförfarandet uteslutas sådan utländsk skatt av engångsnatur som någon gång kan förekomma under extraordinära förhållanden. I den mån utländsk skatt av visst slag enligt de föreslagna reglerna inte kan gå i avräkning mot svensk skatt, står i allmänhet möjligheten öppen för den skattskyldige att vid taxeringen dra av skatten som omkostnad.

De sakkunniga har uppmärksammat att speciella förhållanden föreligger i fråga om företag med inkomst av internationell sjö- och luftfart. I många länder beläggs dessa inkomster med skatter, som formellt kan framträda som skatt på nettoinkomst men i praktiken beräknas på bruttot av frakt- och biljettintäkter som uppburits i vederbörande land. Sådana skatter på trafikintäkter kan ibland uttas även av utländsk kommun. Med hänsyn härtill bör nyssnämnda beskattningsformer ingå i avräkningen för svenska rederier och flygföretag. Förhållandet torde oftast vara det att skatten på frakt- och biljettintäkter träder i stället för annan inkomstbeskattning av trafikverksamheten. När det gäller inkomst av internationell sjö- och lufttrafik anser jag mig därför kunna förorda att avräkningsförfarandet utvidgas att inbegripa även skatter med inslag av bruttobeskattning som utgår till utländsk stat eller kommun.

Det har i några yttranden ifrågasatts att avräkning av utländsk skatt skall kunna ske även om skatten helt eller delvis efterskänkts av den utländska staten. Man syftar här på s. k. tax incentives, dvs. skattefavörer som utländsk stat utfäster för att främja verksamhet av visst slag eller i viss del av landet. Det hävdas att den utländska skattelättnaden skulle få avsedd verkan endast om, såsom tillåts enligt vissa svenska dubbelbeskattningsavtal, avräkning från svensk skatt får ske med fullt belopp oavsett skattelättnaden i utlandet.

I denna fråga kan jag för min del ansluta mig till de sakkunnigas upp-

fattning att en tillämpning av avräkningsregler av det slag som nu ifrågasatts tills vidare bör ske endast på grundval av ett dubbelbeskattningsavtal. Jag får i detta sammanhang framhålla att det vid ingående av dubbelbeskattningsavtal visat sig möjligt att från svensk sida erbjuda tämligen långtgående lättnader i svensk beskattning oavsett att temporär skattefävor meddelats från det andra avtalslandets sida. Erfarenheter från avtalsförhandlingarna visar emellertid att avgränsningen av utländska skattefävor av tax incentive-typ kräver ingående undersökning av den utländska skattelättnadens art och syfte. Generella och ensidigt verkande åtgärder på detta område skulle kunna få konsekvenser i beskattningshänseende som är svåra att överblicka.

I fråga om samordningen mellan ett avräkningsförfarande och andra åtgärder till lindring i dubbelbeskattning uppkommer vissa avvägningsproblem. Det framhålls i flera remissyttranden att de föreslagna bestämmelserna om avräkning av utländsk skatt är invecklade och kan ge upphov till svårigheter i tillämpningen. Jag är medveten om att ett visst administrativt merarbete uppkommer om man inför ett avräkningsinstitut i skattelagstiftningen. Jag anser emellertid att omfattningen av detta merarbete inte bör överdrivas. Några remissinstanser har ifrågasatt om inte gällande rätt till omkostnadsavdrag för utländsk skatt bör upphävas i förenklande syfte. I och för sig talar bl. a. förenklingssynpunkter för att de nuvarande reglerna om omkostnadsavdrag bör bortfalla. Emellertid får jag erinra om att den skattskyldige genom sådant avdrag erhåller lättnad redan vid den svenska taxeringen för exempelvis preliminär skatt som erlagts till utländsk stat. Lättnad enligt avräkningsförfarandet blir däremot möjlig först vid den senare tidpunkt då den utländska skatten fastställts såsom slutlig skatt. Härtill kommer att rätten till omkostnadsavdrag under alla omständigheter bör bibehållas för sådana utländska skatter som enligt det förut anförda inte bör ingå i avräkningen. Med hänsyn härtill bör enligt min mening möjligheten att göra avdrag för utländsk skatt som omkostnad bibehållas. Omkostnadsavdrag bör sålunda kunna medges vid sidan om skatteavräkning. Självfallet skall dock vid bestämmande av det belopp med vilket avräkning skall medges hänsyn tas till omkostnadsavdrag som åtnjutits vid inkomsttaxering.

Det avräkningsförfarande som jag här förordat överensstämmer med den av dubbelbeskattningsakkunniga föreslagna anordningen för avräkning av utländsk skatt. I fråga om metoden för beräkning av det belopp varmed statlig inkomstskatt skall minskas på grund av erlagd utländsk skatt ansluter jag mig således till vad de sakkunniga föreslagit. Fråga om avräkning bör prövas efter ansökan av den skattskyldige. I likhet med de sakkunniga anser jag det vara lämpligt att sådana ärenden handläggs av prövningsnämnden för den skattskyldiges hemortskommun eller i förekommande fall av mellankommunala prövningsnämnden.

Det ligger i sakens natur att den skattskyldige har att lämna erforderliga uppgifter för avräkningen, främst avseende den utländska inkomsten och den skatt som uttagits i utlandet. Om den skattskyldige på grund av särskilda omständigheter, t. ex. om skatten har erlagts av utländsk arbetsgivare, inte kan prestera fullständiga upplysningar, bör avräkning likväl kunna medges med ett skönsmässigt bestämt belopp om det står klart att den anställde har rätt till avräkning av utländsk skatt. Fastställandet av avräkningsbelopp i det enskilda fallet synes kunna väsentligt underlättas om beräkningen sker med hjälp av arbetsblankett av det slag som föreslagits av de sakkunniga. Det ankommer på riksskattenämnden att föranstalta om formulär till sådan arbetsblankett.

Mot prövningsnämnds beslut över ansökan om avräkning bör talan kunna föras i samma ordning som vid vanlig taxeringsprocess. Om förutsättningarna för beslutet om avräkning av utländsk skatt ändras, t. ex. därför att taxeringen till svensk statlig inkomstskatt därefter ändras, bör omräkning ske av avräkningsbeloppet. Det torde ingå i taxeringsintendentens allmänna åligganden enligt 17 § taxeringsförordningen att tillse att ny beräkning sker i sådana fall.

Vid tillkomsten av de f. n. gällande bestämmelserna som reglerar beskattningen av inkomst av fastighet och självständigt bedriven rörelse i utlandet såsom inkomst av kapital (18 §, 38 § 2 mom. och 39 § 2 mom. KL jämte anvisningar) torde man enligt de sakkunniga ha räknat med att denna inkomst skulle bli beskattad i såväl Sverige som i den främmande staten. Om förslaget om rätt till avräkning för utländsk skatt antas torde sådan dubbelbeskattning oftast bli undanröjd.

Nuvarande rätt till avdrag för investeringsutgifter vid beräkning av inkomst av fastighet i utlandet kan i vissa fall vara till förmån för den skattskyldige. Avdragsrätten är dock begränsad till belopp som motsvaras av inkomster under samma år och inom samma förvärvskälla, dvs. inkomst av fastighet och självständigt bedriven rörelse i utlandet. I likhet med de sakkunniga har jag därför kommit till den uppfattningen att nuvarande bestämmelser vid en samlad bedömning inte innebär några nämnvärda förmåner. Om avdraget för investeringsutgifter — såsom föreslås — utbyts mot dels värdeminskningsavdrag och dels förlustavdrag inom förvärvskällan, omfattande en tidrymd av sex år, bör detta enligt min mening i längden leda till en jämnare beskattning.

Allt oftare förekommer att här bosatta personer skaffar sig villor utomlands för rekreation. Beskattningen av inkomst, som är hänförlig till sådana villor, har av de sakkunniga föreslagits böra ske enligt schablonreglerna i 24 § 2 mom. KL. Med hänsyn till bl. a. att de utländska fastigheterna inte åsätts taxeringsvärden efter samma normer som gäller för svenska fastigheter kan emellertid en beskattning enligt dessa schablonregler bli miss-

visande. Därtill kommer att schablonreglerna i vart fall inte skulle gälla för fritidsvillor som uthyrs i inte endast ringa omfattning. Jag anser därför att beskattningen av inkomst av fastighet i utlandet oavsett fastighetens art bör följa de vanliga reglerna i 24 § 1 mom. samt 25 § 1 och 2 mom. KL. Jag ansluter mig med denna jämkning till de sakkunnigas förslag om beskattning av inkomst av fastighet i utlandet.

På de sakkunnigas rekommendation, som lämnats utan invändning av remissinstanserna, föreslår jag dessutom att bestämmelserna i 35 § 2 mom. fjärde stycket KL förtydligas så att bestämmelserna om beskattning av vinst genom försäljning av fastighet inom riket också får gälla för fastighet belägen utomlands. Inkomst genom försäljning av sådan fastighet bör beskattas i den skattskyldiges hemortskommun.

När en här i riket bosatt person bedriver verksamhet utomlands sker det i regel genom ett där bildat bolag eller genom en filial till den svenska rörelsen. På filialverksamheten tillämpas våra vanliga regler för företagsbeskattning. Verksamhet i form av självständigt bedriven rörelse förekommer ytterst sparsamt. Som exempel kan nämnas fall då en person tar bosättning här i landet och fortsätter att utöva en tidigare etablerad rörelse i utlandet eller då en här bosatt person, som inte är rörelseidkare, ärver en i utlandet bedriven rörelse. I jämförelse med de vanliga reglerna för filialrörelse synes nuvarande särbestämmelser för självständigt bedriven rörelse i utlandet innebära bestämda olägenheter. Det kan som de sakkunniga framhållit inte vara rationellt och tidsenligt med olika regler för en i utlandet självständigt bedriven rörelse och en filial. Varken de sakkunniga eller remissinstanserna har redovisat några nackdelar med tillämpningen av våra vanliga regler för beskattning av inkomst av rörelse på filialer utomlands. De sakkunnigas förslag att upphäva nuvarande särbestämmelser på detta område bör därför genomföras.

Vissa modifikationer i de allmänna reglerna bör fortfarande bibehållas. Sålunda bör underskott av fastighet och självständigt bedriven rörelse liksom hittills få dras av endast från andra inkomster av fastighet och rörelse i utlandet. Denna begränsning av avdragsrätten för underskott bör enligt näringslivets skattedelegation upphävas. Emellertid torde det vara svårt för myndigheterna i Sverige att kontrollera den skattskyldiges uppgifter rörande underskott. De sakkunniga har därför funnit praktiska skäl tala för att nuvarande ordning upprätthålls. Jag delar denna uppfattning. Till skillnad mot vad tidigare gällde kommer den föreslagna förlustutjämningen inom förvärvskällan att i betydande grad neutralisera verkningarna av begränsningen i rätten till avdrag för underskott.

De sakkunniga har funnit önskvärt att förtydliga progressionsbestämmelserna i 20 § 2 mom. IF för att markera att omkostnadsavdrag för utländsk skatt inte medges när dessa föreskrifter tillämpas. Jag

vill framhålla att bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 20 § KL om avdrag för utländsk skatt som omkostnad i förvärvskälla inte fanns vid tillkomsten av de nämnda progressionsbestämmelserna i IF. Dessa tar sikte på den situationen att ett dubbelbeskattningsavtal föreligger. Som framgår av den föregående redogörelsen bör dubbelbeskattningsavtal å ena sidan samt avräkning och omkostnadsavdrag för utländsk skatt å andra sidan ses som olika metoder för lindring i internationell dubbelbeskattning. Jag finner i likhet med de sakkunniga att om den skattskyldige skulle få omkostnadsavdrag för utländsk skatt i samband med progressionsberäkning skulle han bli överkompenserad. Att så blir fallet framgår om man i stället för skattebefrielse med progressionsförbehåll tänker sig avräkningsmetoden tillämpad. Medges omkostnadsavdrag för utländsk skatt i samband med progressionsberäkning erhålls vid en sådan jämförelse en lägre svensk genomsnittlig skattesats än vid begagnandet av avräkningsmetoden. Den genomsnittliga skattesatsen skall självfallet bli lika oavsett vilken metod som används. Jag delar de sakkunnigas uppfattning att det inte finns något motiv att utöver undanröjande av dubbelbeskattning medge en skattskyldig ytterligare lättnad i form av omkostnadsavdrag vid progressionsberäkningen.

Då nuvarande bestämmelser gett anledning till tvekan om deras rätta innebörd, bör 20 § 2 mom. IF förtydligas på denna punkt.

De sakkunniga har i detta sammanhang tagit upp ett par frågor om tillämpningen av avdragsreglerna, då dubbelbeskattningsavtalen är ofullständiga. Här avses de avtal som inte inbegriper den kommunala beskattningen, vilket dock numera — efter ändring av avtalen med Japan och Canada — är fallet endast beträffande det tidigare brittiska avtalet, som alltjämt gäller i förhållande till en rad nybildade stater. De sakkunniga har emellertid påpekat, att avdragsreglerna utformats så att avdrag för utländsk statlig skatt får ske vid den svenska kommunalbeskattningen även om dubbelbeskattningsavtal ger lättnad för den utländska statliga skatten. Jag delar de sakkunnigas mening, att ett sådant resultat inte kan godtas. Om ett avtal medför lindring i dubbelbeskattning, bör ytterligare lättnad i den svenska inkomstbeskattningen i form av omkostnadsavdrag ej komma i fråga.

De sakkunniga har också riktat uppmärksamheten på att vissa dubbelbeskattningsavtal visserligen syftar till att helt undanröja dubbelbeskattning, men att så ändå inte sker i en del fall på grund av avtalsreglernas utformning. I syfte att förhindra den överkompensation för den skattskyldige som rätten till avdrag för utländsk skatt här kan medföra i vissa situationer har de sakkunniga föreslagit ändrade regler. Dessa innebär att omkostnadsavdrag för utländsk skatt inte medges, då dubbelbeskattningsavtal medför undanröjande av eller lindring i dubbelbeskattning.



Ett par remissinstanser har ställt sig kritiska till en ändring som kan innebära att avdrag för utländsk skatt vägras trots att dubbelbeskattningen inte helt undanröjs genom avtal.

Jag är medveten om att en ändring i enlighet med de sakkunnigas förslag i undantagsfall kan medföra det läge som påpekats av dessa remissinstanser. Jag vill dock erinra om att de dubbelbeskattningsavtal som de sakkunniga åsyftar till stor del numera ändrats eller ersatts av nya. Genom ändring av avtalen med Storbritannien och Amerikas förenta stater samt ett nytt avtal med Schweiz har dubbelbeskattning i förhållande till dessa länder helt undanröjts. Den dubbelbeskattningssituation som påtalats av de sistnämnda remissinstanserna synes därför framdeles kunna uppkomma endast i extrema undantagsfall och då avse endast förhållandevis obetydliga belopp. Jag anser mig därför kunna biträda de sakkunnigas förslag på denna punkt.

#### **IV. Hemställan**

Enligt de förslag som jag i det föregående förordat fordras ändringar i kommunalskattelagen, förordningen om statlig inkomstskatt och förordningen angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter. Det synes lämpligt att de nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 1967 och tillämpas första gången vid 1968 års taxering. I fråga om de föreslagna bosättningsreglerna torde detta innebära att den förut angivna treårsregeln i allmänhet inte blir tillämplig om utlandsvistelse har påbörjats före år 1964. Om avresan från Sverige har skett senare, synes treårsregeln med de modifikationer som kan vara överenskomna i dubbelbeskattningsavtal kunna få betydelse vid 1968 års taxering för frågan om en svensk medborgares skatterättsliga bosättning här i landet. I enlighet härmed bör ettårsregeln om inkomst av anställning utomlands gälla vid beskattning av inkomst som förvärvas under inkomståret 1967 eller del därav. De nya bestämmelserna om avräkning av utländsk skatt torde böra gälla sådan utländsk skatt som förfaller till betalning och erläggs den 1 januari 1967 eller senare. Erforderliga författningsförslag har utarbetats inom finansdepartementet på grundval av de förslag som framlagts av dubbelbeskattningssakkunniga.

I prop. 1966: 103 har föreslagits bestämmelser om rätt år för avdrag vid inkomstberäkningen beträffande allmän varuskatt och arbetsgivaravgift m. m. I propositionen uttalades avslutningsvis att förslagen borde medföra ändrad lydelse även av 53 § 1 mom. KL och 6 § 1 mom. IF och att denna fråga skulle upptas i samband med regleringen av vissa internationella skattefrågor. De nu upprättade författningsförslagen upptar även dessa ändringar.

Under åberopande av det anförda och under framhållande att hinder inte synes möta mot att ärendet behandlas under riksdagens höstsession hemställer jag att Kungl. Maj:t genom proposition föreslår riksdagen att antaga förslagen till

- 1) *lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370);*
- 2) *förordning angående ändring i förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt;*
- 3) *förordning om ändring i förordningen den 23 oktober 1908 (nr 128) angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter.*

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlätas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

*Göran Sellvall*

## Innehåll

<i>Propositionens huvudsakliga innehåll</i> .....	1
<i>Författningsförslag</i> .....	3
<i>I. Inledning</i> .....	18
<i>II. Beskattning vid vistelse eller bosättning utomlands</i> .....	22
Bosättningsbegreppet .....	22
Gällande rätt .....	22
De sakkunniga .....	27
Behovet av nya bosättningsregler .....	27
Ettårsregeln .....	28
Inkomster undantagna från ettårsregeln .....	29
Treårsregeln .....	29
Remissyttrandena .....	32
Allmänna synpunkter .....	32
Treårsregeln .....	33
Ettårsregeln .....	35
Allmänna löner, pensioner m. m. ....	37
Gällande rätt .....	37
De sakkunniga .....	39
Remissyttrandena .....	42
Allmänna löner .....	42
Offentliga pensioner .....	44
Enskilda pensioner o. d. ....	44
Experter i internationell bistandsverksamhet .....	46
Departementschefen .....	48
<i>III. Avräkning av utländsk skatt och därmed sammanhängande frågor</i> .....	54
Avräkning av utländsk skatt .....	54
Gällande rätt m. m. ....	54
De sakkunniga .....	56
Avräkningsrättens omfattning .....	57
Samordning med gällande bestämmelser om lindring i inter- nationell dubbelbeskattning .....	62
Ansökningsförfarandet .....	63
Remissyttrandena .....	64
Avräkningsrättens omfattning .....	66
Samordning med gällande bestämmelser om lindring i inter- nationell dubbelbeskattning .....	70
Ansökningsförfarandet .....	71
Fastighet i utlandet och utomlands självständigt bedriven rörelse .....	72
Gällande rätt m. m. ....	72
De sakkunniga .....	73
Remissyttrandena .....	76
Vissa frågor i samband med rätten till omkostnadsavdrag för ut- ländsk skatt .....	78

Gällande rätt m. m. ....	78
De sakkunniga . . . . .	79
Remissyttrandena . . . . .	81
Departementschefen . . . . .	82
<b>IV. Departementschefens hemställan . . . . .</b>	<b>89</b>