

## Regeringens proposition

1984/85:175

### om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring;

beslutad den 14 mars 1985.

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll ovannämnda dag.

På regeringens vägnar

OLOF PALME

KJELL-OLOF FELDT

#### Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås dels att bosättningsreglerna i skattelagstiftningen utvidgas i vissa avseenden, dels att den s. k. ettårsregeln ersätts med en sexmånadersregel.

Det skatterättsliga bosättningsbegreppet utvidgas till att i princip omfatta alla fysiska personer som tidigare har haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige och som under beskattningsåret har väsentlig anknytning till Sverige. Med väsentlig anknytning avses i stort sett detsamma som i dagens treårsregel, men begreppet har förtydligats i vissa hänseenden. Vidare förlängs den tid, under vilken den som flyttar från Sverige till utlandet skall visa att han inte har väsentlig anknytning till Sverige, från tre till fem år. Denna bevispresumtion begränsas inte som i treårsregeln till enbart svenska medborgare utan omfattar även annan som varit bosatt i Sverige i minst 10 år.

Den föreslagna sexmånadersregeln innebär i princip att en person som uppbär inkomst vid utlandstjänstgöring skall undantas från beskattning i Sverige för denna inkomst om tjänstgöringen pågått minst sex månader och avsett anställning hos arbetsgivare som bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i det land där arbetet utförs. Den som inte är anställd hos sådan arbetsgivare skall ändå befrias från skatt i Sverige på inkomst från utlandstjänstgöring om vistelsen och anställningen varat minst ett år i ett och samma land.

Beträffande anställda ombord på utländska fartyg föreslås att de skall undantas från skatt i Sverige om fartyget går i oceanfart och anställningen

och vistelsen utomlands varat minst sex månader. Vidare är en förutsättning att den anställdes arbetsgivare är en fysisk person bosatt i Sverige eller en här hemmahörande juridisk person. I avvaktan på en översyn av sjömansskattelagstiftningen i sin helhet föreslås regeln i denna del dock bli begränsad till taxeringsåren 1986–1988.

Förslaget innebär vidare, i motsats till gällande regler, att även anställda i stat och kommun kan komma att undantas från skatt i Sverige om staten resp. kommunen bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i utlandet.

I lagtexten slås också fast hur lång tid den skattskyldige kan vistas i Sverige utan att skattebefrielsen i Sverige går förlorad.

Den nya lagstiftningen föreslås träda i kraft den 1 juli 1985 och i princip tillämpas första gången vid 1987 års taxering såvitt avser bosättningsreglerna och i övrigt vid 1986 års taxering.

Lagförslagen i denna proposition har granskats av lagrådet. Propositionen innehåller därför tre huvuddelar: lagrådsremissen (s. 9), lagrådets yttrande (s. 111) och föredragandens ställningstaganden till lagrådets synpunkter (s. 120).

De som vill ta del av samtliga skäl för lagförslagen måste därför läsa alla tre delarna.

## 1 Förslag till

### Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att 54 §, punkt 1 av anvisningarna till 53 § och punkt 3 av anvisningarna till 54 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha nedan angivna lydelse.

#### Nuvarande lydelse

#### Föreslagen lydelse

#### 54 §<sup>1</sup>

Från skattskyldighet *frikallas*:

- a) medlem av konungahuset;
- för av staten anvisat anslag;
- b) i utlandet bosatt person;

för sådan inkomst, för vilken avgift enligt lagen om bevilningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall erläggas eller beträffande vilken befrielse från sådan avgift skall åtnjutas jämlikt särskilt stadgande i samma lag;

c) ägare av sådan fastighet som avses i 3 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152):

för inkomst av fastigheten i den mån ägarens inkomst härrör från sådan användning som gör att byggnad enligt 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen skall indelas som specialbyggnad, dock ej kommunikationsbyggnad, distributionsbyggnad eller reningsanläggning;

d) ägare av sådan fastighet som avses i 3 kap. 3 § fastighetstaxeringslagen:

för inkomst av fastigheten i den mån ägarens inkomst härrör från sådan egendom och sådan användning som avses i nämnda lagrum;

e) i riket bosatt delägare i dödsbo efter person, som vid sitt fränfalle icke varit här i riket bosatt:

för av dödsboet åtnjuten, till honom utdelad inkomst, för vilken dödsboet är skyldigt att betala inkomstskatt:

f) 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 minst ett år eller enligt anställningsavtal eller på annan grund kan antagas komma att vara minst ett år*.

f) här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjtit avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av *annan* anställning där än *anställning ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg*;

för inkomst av anställningen *i den omfattning som anges i punkt 3 av anvisningarna*.

Av 70 § framgår att personer som där avses är frikallade från skattskyldighet för vissa inkomster.

(Se vidare anvisningarna.)

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1984:1060.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

Anvisningar  
till 53 §

1.<sup>2</sup> Såsom bosatt här i riket räknas den, som här har sitt egentliga bo och hemvist. Med i Sverige bosatt skattskyldig likställs 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 alljämt 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 alljämt 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 alljämt bör anses bosatt här. Hänsyn skall därvid icke tagas till kortvariga eller tillfälliga uppehåll i Sverige för affärer, semesterar eller dylikt.*

*Utlänning, som stadigvarande bor i Sverige eller under längre tid vistas här utan andra avbrott än rent tillfälliga, skall anses ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige.*

*En person som inte stadigvarande vistas i Sverige men som tidigare har haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige skall anses bosatt här om han har väsentlig anknytning till Sverige. Därvid skall beaktas sådana omständigheter som att han är svensk medborgare, den tidrymd under vilken han tidigare har haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige, att han inte har varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort, att han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl, att han har en bostad i Sverige inrättad för äretrunbruk, att han har familj i Sverige, att han bedriver näringsverksamhet i Sverige eller genom innehav av tillgångar som direkt eller indirekt ger honom ett väsentligt inflytande i sådan näringsverksamhet är ekonomiskt engagerad i Sverige eller att han innehar fastighet här i riket och därmed jämförliga förhållanden.*

*En person som är svensk medborgare eller som under sammanlagt minst tio år haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistats här och som utreser från Sverige skall anses bosatt här intill dess fem år har förflutit från dagen för avresan från Sverige, såvida han inte visar att han under beskattningsåret inte har haft sådan väsentlig anknytning till Sverige som avses i andra stycket.*

## till 54 §

3.<sup>3</sup> Befrielse från skattskyldighet för inkomst av anställning enligt 54 § första stycket f medges icke i fall som avses i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 53 §.

3. Skattefrihet enligt 54 § första stycket f föreligger om

a) anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader och avsett anställning hos arbetsgi-

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1966:729.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1984:1060.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

vare som bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i det land där arbetet utförs samt inkomsten belastar driftstället såsom omkostnad; eller

b) anställningen och vistelsen utomlands varat minst ett år i samma land och avsett anställning hos annan än svenska staten, svensk kommun, svensk landstingskommun eller svensk församling.

Vad nu sagts gäller dock inte vid anställning ombord på utländskt fartyg. I fråga om sådan anställning gäller vid 1986–1988 års taxeringar att skattefrihet föreligger om anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader och avsett anställning hos arbetsgivare, som är en inländsk juridisk person eller en här i riket bosatt fysisk person, och anställningen utövats ombord på utländskt fartyg som huvudsakligen går i sådan oceanfart som avses i 1 kap. 11 § andra stycket i lagen (1965:719) om säkerheten på fartyg.

I tid för vistelse som avses i första och andra styckena får inräknas kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande, som inte är förslagda till början eller slutet av anställningen utomlands. Uppehåll i Sverige för här avsedda ändamål får inte sträcka sig längre än som motsvarar högst sex dagar för varje hel månad som anställningen utomlands varar eller under ett och samma anställningsår till mer än 72 dagar.

Har den skattskyldige påbörjat anställningen och kunde det därvid på goda grunder antas att inkomsten av anställningen skulle komma att undantas från skatt i Sverige enligt 54 § första stycket f men inträffar under anställningstiden ändrade förhållanden som medför att villkoren för att undanta inkomsten från skatt i Sverige inte

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

*föreligger, skall inkomsten likväl undantas från beskattning i Sverige om de ändrade förhållandena beror på omständigheter över vilka den skattskyldige inte kunnat råda och en beskattning skulle te sig uppenbart oskälig.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1985 och tillämpas såvitt avser punkt 1 av anvisningarna till 53 § första gången vid 1987 års taxering och i övrigt första gången vid 1986 års taxering. I fråga om den som avrest från Sverige före den 1 juli 1982 och därefter inte här har eller har haft sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistats här gäller äldre bestämmelser i punkt 1 av anvisningarna till 53 §. Dock gäller de nya bestämmelserna i punkt 1 andra stycket av nämnda anvisningar, om sådana omständigheter som enligt bestämmelserna kan medföra att en person skall anses bosatt här, föreligger efter ikraftträdandet. Vidare gäller äldre bestämmelser i 54 § och punkt 3 av anvisningarna till 54 § fortfarande i fråga om anställning utomlands som har påbörjats före ikraftträdandet. Om den skattskyldige begär det skall dock en ny anställning anses ha påbörjats vid lagens ikraftträdande.

## 2 Förslag till

### Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 7 § 11 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

#### *Föreslagen lydelse*

#### 7 §

11 mom.<sup>2</sup> Här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjuter 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*, frikallas från skattskyldighet för inkomst som avses i 54 § första stycket f kommunalskattelagen (1928:370).

11 mom. Här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjuter avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av *annan* anställning där *än anställning ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg*, frikallas från skattskyldighet för inkomst som avses i 54 § första stycket f kommunalskattelagen (1928:370).

I utlandet bosatt fysisk person och utländskt bolag frikallas från skattskyldighet för inkomst som avses i 54 § första stycket b kommunalskattelagen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1985 och tillämpas första gången vid 1986 års taxering. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om anställning utomlands som påbörjats före ikraftträdandet. Om den skattskyldige begär det skall dock en ny anställning anses ha påbörjats vid lagens ikraftträdande.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1984:1061.

### 3 Förslag till

#### Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs att i taxeringslagen (1956:623)<sup>1</sup> skall införas en ny paragraf, 65 a §, av nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

65 a §

*Taxeringsnämnden skall inte uppta en inkomst till beskattning hos en skattskyldig, om han gör sannolikt att förutsättningarna för att han skall frikallas från skattskyldighet för den inkomsten på grund av bestämmelserna i 54 § första stycket i kommunalskattelagen (1928:370) kommer att föreligga efter det att nämndens arbete skall vara avslutat.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1985.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1971:399.  
Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

FINANSDEPARTEMENTET

Utdrag  
PROTOKOLL  
vid regeringssammanträde  
1985-01-31

**Närvarande:** statsrådet I. Carlsson, ordförande, och statsråden Lundkvist, Feldt, Sigurdsen, Gustafsson, Leijon, Hjelm-Wallén, Peterson, Andersson, Boström, Bodström, Göransson, Gradin, Dahl, R. Carlsson, Holmberg, Hellström, Thunborg, Wickbom

**Föredragande:** statsrådet Feldt

**Lagrådsremiss med förslag till nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring**

---

## 1 Inledning

En person anses bosatt i Sverige om han har sitt egentliga bo och hemvist här. Även den som stadigvarande vistas i Sverige behandlas i skattehänseende som bosatt här. Enligt den s. k. treårsregeln kan en svensk medborgare som flyttar från Sverige alljämt anses bosatt i Sverige om han efter flyttningen fortfarande har väsentlig anknytning till Sverige. Vid en sådan bedömning tas hänsyn till en rad omständigheter såsom t. ex. hans anknytning till Sverige jämförd med hans anknytning till den ort i utlandet till vilken han flyttat. För de tre första åren från utflyttningen gäller omvänd bevisbörda, dvs. den skattskyldige skall visa att han inte har väsentlig anknytning till Sverige. Därefter är det skattemyndigheternas sak att visa att den utflyttade fortfarande har väsentlig anknytning till Sverige.

Kommissionen mot ekonomisk brottslighet har i promemorian (Ds Ju 1983:13) Beskattning vid flyttning till utlandet, m. m. föreslagit att det skatterättsliga bosättningsbegreppet utvidgas samt att tiden för den omvända bevisbördan förlängs från tre till fem år. En sammanfattning av promemorian samt kommissionens förslag till författningsändringar bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 1*.

Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av remissyttrandena bör fogas till protokollet som *bilaga 2*.

En fysisk person som är bosatt i Sverige är i princip skattskyldig här för all inkomst, oavsett varifrån den härrör. Enligt den s. k. ettårsregeln görs

undantag från denna huvudregel för inkomst som uppbärs av en person på grund av anställning utomlands. Den grundläggande förutsättningen är att anställningen och vistelsen i utlandet varat minst ett år eller enligt anställningsavtal eller på annan grund kan antas komma att vara minst ett år.

Liknande regler finns också i Danmark, Finland och Norge. Danmark ändrade emellertid år 1982 sin ettårsregel till en sexmånadersregel. Sverige, Finland och Norge har därefter i en informell arbetsgrupp undersökt möjligheterna att i likhet med Danmark ändra ettårsregeln till en sexmånadersregel. Resultatet av detta arbete har legat till grund för en inom finansdepartementet utarbetad departementspromemoria (Ds Fi 1984:6) Beskattning av lön vid utlandstjänstgöring. En sammanfattning av promemorian samt dess författningsförslag bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 3*.

Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av remissyttrandena bör fogas till protokollet i ärendet som *bilaga 4*.

## 2 Allmän motivering

### 2.1 Ändrat bosättningsbegrepp

#### 2.1.1 Allmänna överväganden

En persons skatterättsliga bosättning i Sverige är avgörande för om han skall beskattas här för all sin inkomst och förmögenhet oavsett varifrån den härrör (oinskränkt skattskyldig). Från skatteflyktssynpunkt är det därför väsentligt att det skatterättsliga bosättningsbegreppet inte är för snävt utformat. Samtidigt är det viktigt att begreppet inte får en så vid utformning så att den som definitivt avvecklat sina förbindelser med Sverige träffas av en bosättningsregel som under lång tid gör att han fortfarande anses bosatt i Sverige och därmed oinskränkt skattskyldig här. En avvägning mellan dessa motstående intressen är emellertid svår att göra. Effekten av en vid regel begränsas dock oftast i förhållande till stater med vilka dubbelbeskattningsavtal ingåtts. Farhågorna för att en utvidgning av vårt interna bosättningsbegrepp skulle få negativa effekter bör därför inte överdrivas. Kommissionen mot ekonomisk brottslighet har pekat på vissa situationer där det svenska bosättningsbegreppet är alltför snävt och därför kan leda till att en skattskyldig undgår skatt såväl i Sverige som utomlands. Jag anser det angeläget att detta nu rättas till genom att bosättningsbegreppet får en annan utformning.

Vidare är det omvittnat att den ökade internationaliseringen av svenska företag gör att bl. a. utsänd arbetskraft från Sverige i högre grad än tidigare kan hålla sin definitiva bosättning svävande. Detta tillsammans med sådana fall där syftet uppenbarligen är att undgå skatt genom att hålla

bosättningsfrågan svävande gör att tiden för den omvända bevisbördan i fråga om definitiv utflyttning bör förlängas.

I övrigt har jag med utgångspunkt från att medborgarskapet i internationella sammanhang numera har relativt liten betydelse funnit det naturligt att minska betydelsen av medborgarskap vid avgörandet av om en person skall anses oinskränkt skattskyldig i Sverige eller ej. Av samma skäl har jag funnit det lämpligt att låta den omvända bevisbördan vid utflyttning inte bara omfatta svenska medborgare utan också andra som varit bosatta en längre tid i Sverige.

### 2.1.2 Utvidgad grund för bosättning i Sverige

**Mitt förslag:** En ny grund för bosättning i Sverige införs. En person som tidigare varit bosatt i Sverige skall anses bosatt här om han har väsentlig anknytning till Sverige. Uttrycket "väsentlig anknytning" har hämtats från treårsregeln. Den är dock utformad som en presumptionsregel för bosättning i Sverige vid flyttning till utlandet. Enligt den föreslagna regeln anses en person emellertid bosatt här om han har väsentlig anknytning till Sverige. Regeln innehåller också en uppräkningslista av omständigheter som skall beaktas vid bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger. Denna är också hämtad från treårsregeln men har utökats med några omständigheter. Dessa är svenskt medborgarskap, tidrymden under vilken bosättning i Sverige förelegat, bostad i Sverige för åretruntbruk och aktivt ekonomiskt engagemang i Sverige.

**Kommissionens förslag:** Oavsett medborgarskap bör en fysisk person kunna beskattas i Sverige om han har starkare anknytning till Sverige än till något annat land. Regeln skall inte heller vara begränsad till fall då någon flyttar från Sverige utan gälla generellt. Vid bedömningen om starkare anknytning föreligger till Sverige än till något annat land skall större vikt fästas vid vissa omständigheter än vad som i dag sker vid tillämpningen av begreppet väsentlig anknytning. Dessa omständigheter är fast egendom inrättad för åretruntbruk, större fordringar som kan antas ge borgenären inflytande i ett svenskt företag och bindningar av personlig och ekonomisk art som kan föreligga när egendom överläts på närstående.

**Remissinstanserna:** Kritiken mot regelns utformning har främst gällt att ett relativt begrepp införs, dvs. jämförelse måste göras med den skattskyldiges anknytning till andra länder. En sådan regel medför ökade utredningssvårigheter jämfört med i dag. Vidare kan det rent faktiskt innebära en inskränkning jämfört med gällande regler. En anknytning till Sverige kan vara väsentlig men ändå vara starkare till något annat land. Några remissinstanser har också påpekat att bestämmelsen i vissa fall kan bli för vid.

Den kan t. ex. komma att omfatta en person som aldrig varit bosatt i Sverige men som engagerar sig ekonomiskt i så hög grad i Sverige att hans ekonomiska förbindelser med Sverige blir starkare än med något annat land. Flertalet av de tyngre remissinstanserna har också ansett att ett relativt begrepp inte lämpar sig som en intern materiell regel för att bestämma hemvist. Ett sådant begrepp hör bättre hemma i dubbelbeskattningsavtalen för att lösa konflikter då två länders interna bosättningsregler leder till att en person anses som bosatt i båda länderna. Värdet av en vid bosättningsregel av detta slag ifrågasätts också då ju dubbelbeskattningsavtalen ändå innebär att Sverige får ge upp beskattningsrätten om den skattskyldige enligt avtalet anses bosatt i den andra staten. Beträffande förslaget att göra regeln oberoende av medborgarskap har flera remissinstanser biträtt förslaget, men framhållit att antalet fall som kommer under bedömning blir fler, vilket kan leda till en ökad arbetsbelastning hos skattemyndigheterna genom att fler utredningar måste göras.

Några remissinstanser har påpekat att om fast egendom skall beaktas i större omfattning än hittills vid avgörandet av bosättningen blir konsekvenserna av att behålla en fritidsbostad i Sverige när man flyttar till ett land med vilket Sverige inte har dubbelbeskattningsavtal att personen i fråga kan betraktas som oinskränkt skattskyldig i båda länderna så länge fastighetsinnehavet består.

**Skälen för mitt förslag:** En brist i den nuvarande treårsregeln, som påtalats av kommissionen, är att den inte gäller personer som efter en utflyttning från Sverige ökar sin anknytning till Sverige utan att de för den skull har sitt egentliga bo och hemvist i Sverige. Som exempel kan nämnas en person som anmäler utflyttning från Sverige och blir av skattemyndigheterna betraktad som utflyttad men sedan återvänder till Sverige inom tre år från utflyttningen utan att anmäla att han bosatt sig här. I ett sådant fall kan det vara svårt att utreda om personen har bo och hemvist i Sverige eller om han stadigvarande vistas här. Samtidigt kan andra anknytningsmoment med Sverige vara väsentliga men dessa kan inte beaktas därför att det inte är fråga om en utflyttningssituation. Ett annat exempel är att en person efter en utflyttning som godtagits av skattemyndigheterna skaffar sig en rörelse i Sverige eller t. o. m. återköper en tidigare bedriven rörelse. Inte heller i detta fall torde det vara möjligt att tillämpa treårsregeln i dess nuvarande utformning. Detta är enligt min mening otillfredsställande. Detta gäller i särskilt hög grad i de fall då flyttningen till utlandet skett bara för att få till stånd en skattemässig vinst på en transaktion av engångskaraktär och avsikten hela tiden varit att i praktiken behålla banden med Sverige. Dessa skäl talar alltså för att regeln bör få ett vidare tillämpningsområde. Jag delar emellertid remissinstansernas synpunkter att ett relativt begrepp av det slag som kommissionen föreslår inte lämpar sig som en materiell bosättningsregel. Vad som här åsyftas kan emellertid uppnås genom att

även fortsättningsvis använda uttrycket "väsentlig anknytning" men i övrigt formulera om bestämmelsen så att den blir tillämplig även i andra fall än då en person flyttar från Sverige.

Beträffande förslaget att låta bestämmelsen omfatta alla personer oavsett medborgarskap anser jag att goda skäl talar för detta. En invandrare som inte förvärvat svenskt medborgarskap och som efter flera års vistelse i Sverige flyttar utomlands bör rimligtvis kunna anses som bosatt här om han har väsentlig anknytning till Sverige. Däremot är jag inte beredd att låta regeln omfatta personer som aldrig har varit bosatta i Sverige. Detta skulle ge den en alltför vid avfattning och därmed kunna komma att träffa personer vilka enligt min mening inte bör omfattas av regeln. Syftet nu liksom vid regeln tillkomst är ju att förhindra s. k. skenbosättning i utlandet av personer som tidigare varit bosatta och verksamma i Sverige. Jag föreslår alltså att tidigare bosättning i Sverige skall vara en förutsättning för att väsentlig anknytning till Sverige skall medföra att personen anses bosatt här. Vidare föreslår jag att i den uppräknig av omständigheter som skall beaktas vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger tas in den tidrymd under vilken personen i fråga har varit bosatt i Sverige. Denna bör rimligtvis påverka en bedömning av om väsentlig anknytning föreligger eller ej. Jag föreslår också att svenskt medborgarskap tas med i denna uppräknig. Den som efter utflyttning från Sverige väljer att inte längre vara svensk medborgare får därigenom anses ha gett tillkänna en avsikt att bryta banden med Sverige eller i vart fall minska anknytningen vilket också bör beaktas vid bedömningen av den skattemässiga bosättningen. Emellertid vill jag framhålla att det liksom hittills är fråga om att göra en samlad bedömning i det enskilda fallet varför alla omständigheter av betydelse för bosättningen måste beaktas.

Kommissionen framför vidare den åsikten att vid bedömningen i bosättningsfrågan förhållandevis större vikt bör fästas vid vissa fastighetsinnehav. Härvid avses främst fritidsfastigheter som är inrättade för åretruntbruk. Vad kommissionen resonemangsvis framför kommer inte direkt till uttryck i dess lagförslag.

Jag anser att ett enkelt fritidshus inte bör tillmätas avgörande betydelse vid den samlade bedömning som skall göras för att avgöra om väsentlig anknytning till Sverige föreligger. Enligt min mening bör dock hus som är klassificerade som fritidshus men som är belägna i attraktiva områden och inrättade för åretruntbruk få en ökad betydelse vid bedömningen. Detta bör komma till uttryck i lagtexten genom att i uppräknigen föra in "bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk".

Kommissionen tar upp frågan om betydelsen av ekonomiska engagemang i Sverige vid bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger och konstaterar att det enligt treårsregeln är möjligt att beakta engagemang som innebär att det är fråga om att leda ett svenskt företag medan rena kapitalplaceringar inte torde tillmätas någon större betydelse.

Mellan en kapitalplacering och ett klart ägarinflytande finns enligt kommissionen ett gränsland där det är befogat att tala om ett aktivt ekonomiskt engagemang. Detta exemplifieras genom att kommissionen pekar på fall då större fordringar kan ge ett visst inflytande eller i vart fall möjlighet att påverka besluten inom ett företag.

Jag vill klart deklarerat att rena kapitalplaceringar i Sverige inte bör påverka bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger till Sverige. Däremot anser jag att tillgångar som ger ett verkligt inflytande i en rörelse som bedrivs i Sverige bör beaktas oavsett om det sker genom innehav av aktier, via en juridisk person eller på annat sätt. Formuleringen av treårsregeln ger på denna punkt inte alltid stöd för en sådan tolkning varför jag föreslår att en ny omständighet förs in i uppräknningen, nämligen uttrycket "aktivt ekonomiskt engagerad i Sverige".

Kommissionen tar också upp frågan om bulvanägda bostäder och annan egendom som överläts på närstående. Den anser att de bindningar av personlig och ekonomisk art som kan föreligga när egendom överläts på närstående i högre grad än som sker i dag bör beaktas vid bedömningen av bosättningsfrågan. Jag har förståelse för de utrednings- och bevisproblem som kan vara förknippade härmed. Att lagstiftningsvägen komma till rätta härmed är knappast möjligt. Jag får i likhet med kommissionen nöja mig med att konstatera att dagens regler i och för sig torde gälla också i fall där rena bulvanförhållanden kan konstateras men att dessa sällan kommer till myndigheternas kännedom.

### 2.1.3 Presumtion för bosättning i Sverige

**Mitt förslag:** En person som flyttar från Sverige och som är svensk medborgare eller under sammanlagt minst tio år har haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistats här skall anses bosatt i Sverige intill dess fem år förflutit från det han flyttade från Sverige, såvida han inte kan visa att han under beskattningsåret inte har väsentlig anknytning till Sverige.

**Kommissionens förslag:** Förslaget innebär i princip att den nuvarande bevispresumtionen i treårsregeln, som endast omfattar svenska medborgare, förlängs från tre till fem år. En skärpning föreslås dock så till vida att en bedömning av den utflyttades anknytning till Sverige görs för varje beskattningsår för sig. Blir resultatet att anknytningen till Sverige är starkare än med något annat land skall han anses bosatt här.

**Remissinstanserna:** Från flertalet remissinstanser framhålls att en förlängning av tiden för bevispresumtion är av ringa värde. Problemet med dagens treårsregel är framför allt att kontrollera lämnade uppgifter. En förlängning

av tiden ökar inte kontrollmöjligheterna. Inte heller i övrigt anser remissinstanserna att skäl lämnats för en förlängning till fem år.

**Skälen för mitt förslag:** En person som inte är svensk medborgare men som har varit bosatt i Sverige en längre tid bör vid flyttning från Sverige vara underkastad samma bevispresumtion som svenska medborgare. Bosättning under längre tid är enligt min uppfattning ett minst lika starkt skäl för väsentlig anknytning som medborgarskap. Hur lång tids bosättning i Sverige som skall krävas kan naturligtvis diskuteras. Enligt min mening är en sammanlagd tid av tio år i vart fall en tillräckligt lång tidrymd för att man också av andra än svenska medborgare skall kunna kräva att de visar att de inte längre har väsentlig anknytning till Sverige.

Vad gäller presumtionstidens längd kan generellt sägas att ju längre en person som flyttat från Sverige vistas utomlands desto svagare blir banden med Sverige. I takt härmed bör de krav som ställs på den skattskyldige att visa att han inte har väsentlig anknytning till Sverige också minska. Med den internationalisering som har skett av näringslivet och den ökade rörlighet detta medfört för personer verksamma i internationellt förgrenade koncerner är det emellertid i dag möjligt att hålla en definitiv bosättning svävande under lång tid. De flesta av dessa personer agerar naturligtvis i första hand utifrån andra utgångspunkter än att undandra sig skatt, men det går inte att bortse från att de situationer då möjligheter till skatteunddragande på grund av den ökade rörligheten kan yppas är fler i dag än då treårsregeln tillkom. Jag ser detta som ett skäl i sig för att förlänga tiden för bevispresumtionen från tre till fem år.

Den utformning som regeln har i mitt förslag innebär att den som flyttat från Sverige varje beskattningsår i princip har bevisbördan för att han inte har väsentlig anknytning till Sverige. För den som saknar eller har ringa anknytning till Sverige torde det bli aktuellt att prestera sådana bevis först om skattemyndigheterna ifrågasätter om personen i fråga har väsentlig anknytning till Sverige.

## 2.2 Sexmånadersregeln

### 2.2.1 Allmänna överväganden

Ett viktigt skäl för införandet av den nuvarande ettårsregeln var att man ville förhindra att den skattskyldige blev beskattad för samma inkomst både i Sverige och i det land där arbetet utfördes. Detta skäl för skattebefrielse i Sverige har numera praktiskt taget spelat ut sin roll. Genom utbyggnaden av nätet av dubbelbeskattningsavtal och införandet av interna regler om avräkning av utländsk skatt kan dubbelbeskattning i regel helt undvikas.

Det finns emellertid andra skäl som motiverar en regel av detta slag. För ett land som Sverige med ett internationellt sett högt skatteuttag på arbets-

inkomster utgör lättnader i beskattningen inte bara en förmån som kommer den anställde till godo utan de medför också en minskning av lönekostnaderna för svenska företag verksamma i utlandet, vilket i sin tur stärker företagens internationella konkurrensförmåga.

Ett annat likartat skäl för en generös ettårsregel, vilket framförts från näringslivets sida, är att det i dag ofta är mycket svårt att locka anställda till tjänstgöring utomlands. Detta har troligen flera orsaker, men av betydelse är säkerligen att det under det senaste decenniet blivit allt vanligare att båda makarna förvärvsarbetar. En utlandstjänstgöring för ena maken innebär därmed numera större förändringar än tidigare för familjen som helhet. Utlandstjänstgöringen medför kanske att endast den ena maken får förvärvsinkomster, kostnaderna för barns skolgång ökar etc. Det kan därför ofta med fog hävdas att en kompensation för det inkomstbortfall och de merkostnader som kan bli följden av ena makens utlandstjänstgöring är motiverad. Risken är annars stor att företagen inte kan rekrytera tillräckligt kvalificerad personal till utlandstjänstgöring, vilket i sin tur på sikt försämrar företagens möjligheter att hävda sig i internationell konkurrens.

Ytterligare ett viktigt skäl för en sådan generell regel som den nuvarande ettårsregeln utgör är att en sådan är lättare att tillämpa för skattemyndigheterna än dubbelbeskattningsavtalen. En enkel och klar regel är också en fördel för den skattskyldige som på förhand bör kunna veta vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att han skall undantas från beskattning i Sverige.

De nu redovisade skälen talar för en regel som ger skattenedsättning i vissa situationer vid arbete utomlands trots att detta inte är motiverat av att den skattskyldige riskerar att bli dubbelbeskattad. Andra intressen måste dock beaktas i sammanhanget. Även om en regel av förevarande slag skall ge skatteförmåner, bör den så långt möjligt utformas så att inkomsten inte undantas från beskattning i Sverige i de fall då beskattning inte kan ske i det land där arbetet utförs.

### 2.2.2 Utlandsvistelsens längd

**Mitt förslag:** Enligt huvudregeln skall en inkomst från en utlandsanställning undantas från beskattning i Sverige om anställningen och vistelsen i utlandet varat minst sex månader.

En "säkerhetsventil" föreslås för att i vissa undantagsfall kunna medge skattebefrielse när en utlandsvistelse som planerats på sådant sätt att skattefrihet skulle inträda i Sverige inte kan genomföras som planerats.

**Förslaget i promemorian:** Överensstämmer med mitt med undantag för förslaget om en "säkerhetsventil".

**Remissinstanserna:** En klar majoritet stöder förslaget att sänka tiden från nuvarande ett år till sex månader. De flesta remissinstanserna stödjer också förslaget att utlandsvistelsens längd görs absolut i den meningen att vistelsen i utlandet faktiskt skall ha varat viss tid för att skattefrihet skall medges. Samtidigt framhålls emellertid att någon möjlighet att göra undantag från en sådan absolut regel bör finnas för det fall det skulle te sig orimligt att inte undanta inkomsten från skatt i Sverige.

**Skälen för mitt förslag:** En kortare kvalifikationstid än sex månader anser jag inte lämpligt med hänsyn bl. a. till de kontrollproblem detta skulle kunna medföra. Dessutom tror jag att de eventuella ekonomiska påfrestringar en utlandstjänstgöring under så kort tid kan innebära bör kunna bäras av den anställdes företag utan men för företagets konkurrensförmåga. En period kortare än ett år men längre än sex månader har ingen naturlig anknytning till det system som dubbelbeskattningsavtalen och de interna lagreglerna utgör. Därför förordar jag att kvalifikationstiden förkortas till sex månader.

I promemorian föreslås att det skall vara ett absolut krav att utlandsvistelsen faktiskt uppgår till sex månader för att inkomsten skall undantas från skatt i Sverige. Som skäl härför anges bl. a. fördelar för de tillämpande myndigheterna och en ökad likformighet i beskattningen. De flesta remissinstanserna har emellertid efterlyst en möjlighet att göra undantag från en sådan absolut regel. De har påpekat att oväntade händelser kan inträffa som tvingar en skattskyldig att återvända från en utlandsvistelse som han vid tillträdet av anställningen med fog hade räknat med skulle pågå så länge att inkomsten skulle undantas från skatt i Sverige. Det kan bero på personliga händelser, såsom egen eller familjemedlemmars sjukdom, eller på yttre händelser som krig, jordbävning etc. Remissinstanserna har ansett, att vid händelser som ligger utanför den skattskyldiges kontroll den skattskyldiges inkomst skall undantas från beskattning i Sverige.

Jag delar dessa remissinstansers uppfattning att en skattskyldig som i förtid tvingas avbryta en utlandsvistelse som varit avsedd att pågå så länge att inkomsten skulle ha undantagits från skatt i Sverige, kan råka i en mycket besvärlig ekonomisk situation om beskattning sker. Detta gäller särskilt när utlandsvistelsen måste avbrytas strax före den tidpunkt då sådan skattebefrielse skulle ha inträtt. Några få dagars skillnad i utlandsvistelsens längd kan då medföra stora skillnader i det ekonomiska utbytet av utlandstjänstgöringen. Det är enligt min mening emellertid inte självklart, att staten skall gå in och garantera att den skattskyldige kompenseras för ett sådant förtida avbrott. Det bör enligt min mening i första hand ankomma på arbetsgivaren och den anställde att i förväg avtala om vad som ekonomiskt skall hända i en sådan situation. Det kan totalt sett inte bli fråga om särskilt stora kostnader för en arbetsgivare eftersom det stora flertalet anställda fullföljer sin utlandstjänstgöring. Det är därför rimligt att

arbetsgivaren ställer upp med en viss garanti för att lindra de ekonomiska konsekvenserna för en skattskyldig som tvingas avbryta en utlandsanställning. Huvudansvaret för att lindra ovälkomna ekonomiska konsekvenser av ett förtida avbrott bör alltså enligt min mening arbetsgivaren och den anställde gemensamt kunna komma överens om. Emellertid är inte en anställd alltid i en sådan situation att han har möjlighet att få sådana garantier från sin arbetsgivare. Det är därför rimligt att undantag kan göras från kravet på vistelse en viss minsta tid i utlandet. Regeln bör dock vara restriktivt utformad så att den endast blir tillämplig i ett fåtal fall där det skulle framstå som uppenbart oskäligt att beskatta inkomsten i Sverige.

Jag föreslår således att en möjlighet införs att medge skattebefrielse i Sverige på inkomsten från utlandsanställningen, även om villkoren här för inte är uppfyllda, i de fall detta beror på omständigheter som den skattskyldige inte själv kunnat råda över och det skulle te sig uppenbart oskäligt om inkomsten inte undantogs från skatt i Sverige.

### 2.2.3 Antalet hembesöksdagar

**Mitt förslag:** Kortare uppehåll i vistelsen utomlands för semester, tjänsteuppdrag e. d. är tillåtet. Beträffande sådana besök i Sverige regleras detta i lagtexten. Antalet dagar som tillåts är beroende av utlandsvistelsens längd. För varje hel månad som utlandsvistelsen varar tillåts sex dagars vistelse i Sverige. Dagarna får läggas ihop och kan tas ut när som helst under tjänstgöringen, utom i början eller slutet. Vidare föreskrivs att besöken i Sverige aldrig får överstiga 72 dagar per år. Blir uppehållen i Sverige för långa anses vistelsen utomlands avbruten.

**Förslaget i promemorian:** Vistelse i annat land än anställningslandet för semester, tjänstgöring e. d. får ske under sammanlagt högst 36 dagar under de första sex månaderna med bibehållen skattebefrielse. Efter sexmånadersperiodens utgång tillåts ytterligare i genomsnitt sex dagar för varje hel månad som tjänstgöringen pågår i utlandet. Vistelser i annat land än anställningslandet får inte förläggas till början eller slutet av perioden.

**Remissinstanserna:** Förslaget har i stort sett accepterats av remissinstanserna. Riksskatteverket och ytterligare någon remissinstans tycker dock att den gällande ordningen i ettårsregeln är mer flexibel och därför är att föredra.

**Skäl för mitt förslag:** Den nuvarande ordningen med ett flexibelt antal dagar för hembesök inom vissa angivna ramar som dragits upp genom uttalanden av riksskatteverket får anses ha fungerat ganska bra. En uppen-

bar nackdel har ändå varit den osäkerhet som rått för en skattskyldig som tvingats balansera på gränsen för vad som kan tillåtas i fråga om vistelse i Sverige. Också skattemyndigheterna har i sådana situationer tvingats till besvärliga överväganden i enskilda fall vilket medfört risk för en olikformig tillämpning. Ett i lagtext bestämt antal dagar är ur denna synpunkt därför att föredra. En sådan ordning är dock inte heller helt problemfri. Som exempel kan nämnas att ett överskridande av antalet dagar utan egen förskyllan kan få ekonomiska konsekvenser som den skattskyldige inte räknat med.

Fördelarna med att ett bestämt antal dagar för hembesök läggs fast i lagtexten överväger dock enligt min mening klart nackdelarna.

Mitt förslag avviker något från förslaget i promemorian. Detta av två skäl. Det ena är att för vistelser som överstiger sex månader finns ingen tidpunkt angiven när det skall bedömas om villkoren för skattefrihet föreligger. Detta medför för utlandsvistelser som varar flera år att frågan om villkoren under t. ex. det första året är uppfyllda kan hållas svävande ända tills utlandsvistelsen avslutas. Först då kan avgöras om hembesöken överstiger ett genomsnitt av sex dagar för varje hel månad som utlandsvistelsen varat. Av bl. a. administrativa skäl är en sådan ordning olämplig. Jag föreslår därför att en bedömning görs efter varje helt års vistelse utomlands. Antalet dagar i Sverige får då inte överstiga 72 dagar. Den andra avvikelser avser att förtydliga vad som händer om villkoren inte är uppfyllda. I lagtexten förs därför in att vistelsen i så fall skall anses avbruten. Detta innebär att om den utlandsanställda uppfyller villkoren fram till avbrottet skall han medges skattebefrielse för denna tid. Fortsätter vistelsen utomlands börjar en ny kvalifikationstid att löpa. Detta innebär rent faktiskt att vistelserna i Sverige under ett år i undantagsfall kan överstiga 72 dagar men dessa vistelser hänför sig då till olika utlandsvistelser som var för sig måste uppfylla villkoren för att skattefrihet skall medges för resp. utlandsvistelse.

Med hänsyn till hembesökens syfte anser jag i likhet med promemoriaförslaget att en utlandstjänstgöring inte bör få påbörjas eller avslutas med vistelse i Sverige.

#### 2.2.4 Vissa villkor för sexmånadersregelns tillämpning m. m.

**Mitt förslag:** Vissa villkor föreslås för att sexmånadersregeln skall bli tillämplig. Villkoren innebär, att det måste vara fråga om anställning hos en arbetsgivare som driver rörelse från fast driftställe i det land där arbetet utförs och att den anställdes inkomst belastar driftstället såsom omkostnad. Med fast driftställe förstås normalt t. ex. ett svenskt eller utländskt företags filial i annat land eller ett helt fristående företag i annat land.

I de fall ingen rörelse bedrivs i det andra landet eller rörelse bedrivs utan fast driftställe, skall inkomsten ändå undantas från skatt i Sverige om anställningen och vistelsen uppgår till minst ett år i ett och samma land.

**Förslaget i promemorian:** Anställningen och vistelsen skall ha varat minst sex månader i ett och samma land under detta lands beskattningsår eller minst ett år i samma land oavsett hur det infaller i förhållande till beskattningsåret.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser har påpekat att den konstruktion som föreslås i promemorian inte utesluter den risk för skattefrihet såväl i Sverige som i arbetslandet vilket angivits vara syftet med förslaget. Vidare påpekas, att de föreskrivna villkoren kan leda till rekryteringsproblem under vissa delar av året samt till en för de skattskyldiga olika behandling vid beskattningen som för dessa kan framstå som svårförståelig. Från arbetsgivarhåll har framhållits behovet av att kunna flytta arbetskraft från ett land till ett annat utan negativa skattekonsekvenser för den enskilde.

**Skälen för mitt förslag:** Ettårsregeln är så utformad att den kan leda till fullständig skattebefrielse för inkomst från utlandstjänstgöring. Ett typfall är när den skattskyldige från början avsett att stanna utomlands mer än ett år men vistelsen avbrutits på grund av någon händelse som vid tjänstgöringens början inte kunde förutses. Det kan då hända att den skattskyldige inte hunnit bli skattskyldig i arbetslandet innan vistelsen avbröts. Ettårsregeln ger trots detta skattebefrielse i Sverige om det från början kunnat antas att vistelsen skulle komma att vara minst ett år utomlands. Ett annat typfall är att den skattskyldige vistas i flera länder under en ettårsperiod utomlands men så kort tid i varje land att han inte blir skattskyldig där enligt dessa länders interna lagstiftning eller trots att han blir skattskyldig där ändå inte blir beskattad där därför att ett dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och landet i fråga ger Sverige den uteslutande beskattningsrätten; en beskattningsrätt som Sverige emellertid inte kan utnyttja på grund av ettårsregeln.

Grundtanken i förslaget i promemorian är att så långt möjligt undvika regler som skapar en situation där den skattskyldige undgår skatt både i Sverige och i den stat där arbetet utförs. Det är särskilt viktigt att Sverige, när vi har beskattningsrätten till en inkomst enligt ett dubbelbeskattningsavtal, inte har en intern regel som hindrar oss att utnyttja denna rätt. Ett land som Sverige ingår avtal med får anses förutsätta att, om landet i fråga avstår från en beskattningsrätt till Sveriges förmån, Sverige också utnyttjar denna rätt.

Förslaget i promemorian är dock inte konstruerat på ett sådant sätt att det nämnda syftet uppnås i alla situationer. Vidare kan konstruktionen ha negativa effekter på bl. a. rekryteringen av arbetskraft vissa tider på året samt på möjligheten att snabbt kunna förflytta arbetskraft från ett land till ett annat. Enligt huvudregeln i mitt förslag är det inget krav att arbetet pågår i ett och samma land eller under bestämd del av året. I stället krävs att den arbetsgivare hos vilket arbetstagaren är anställd skall driva rörelse från ett fast driftställe i det land där arbetet utförs. Med fast driftställe avses såväl en filial som en självständig juridisk person. Vidare krävs att den anställdes inkomst belastar det fasta driftstället såsom omkostnad. Detta innebär att det skall vara fråga om en direktanställning och alltså inte en anställning på konsultbasis eller genom att arbetskraft inhyrts från ett annat företag som gör en vinst på själva uthyrningen. Förslaget är väl koordinerat med OECD:s modellavtal från år 1977 som används vid förhandlingar om bilaterala dubbelbeskattningsavtal. Om dessa villkor är uppfyllda har Sverige nämligen ingen exklusiv beskattningsrätt enligt avtal som ingåtts enligt denna modell utan inkomsten skall primärt beskattas i det land där arbetet utförs fr. o. m. den första arbetsdagen. Sverige kan alltså avstå från att beskatta en sådan inkomst utan att risk uppkommer för att inkomsten inte heller kan beskattas i det andra landet. Mitt förslag har inte heller några negativa effekter på rekryteringen av arbetskraft eller på möjligheterna att förflytta arbetskraft från ett land till ett annat. Här krävs givetvis att rörelse drivs från fast driftställe också i det nya arbetslandet och att den anställdes inkomst belastar det fasta driftstället där såsom omkostnad.

De nu redovisade villkoren för skattefrihet i Sverige efter sex månaders arbete utomlands är så utformade att de täcker de allra flesta fall där det är rimligt att medge skattefrihet. Emellertid finns det fall då någon rörelse inte bedrivs i det andra landet men det ändå är önskvärt att medge skattebefrielse. Jag tänker i första hand på arbete hos ideellt verkande organisationer och hos institutioner som bedriver t. ex. undervisning och forskning. Vidare kan det finnas situationer där anställningsförhållandet är sådant att ett fast driftställe inte uppkommer för den anställdes arbetsgivare, t. ex. för från Sverige utsända konsulter.

Att helt undanta dessa och andra kategorier som inte uppfyller villkoren i sexmånadersregeln skulle innebära en icke önskvärd försämring jämfört med vad som gäller i dag. Jag föreslår därför en alternativ regel med andra villkor för att medge skattefrihet i Sverige också för dessa kategorier. Villkoren i denna alternativa regel är att arbetet skall ha pågått under minst ett år i ett och samma land. På grund av vad jag tidigare anfört om Sveriges åtaganden i dubbelbeskattningsavtal ser jag ingen möjlighet att i dessa fall ge skattefrihet redan efter sex månader eller att låta regeln gälla för arbete i flera olika länder. En ettårig vistelse i ett och samma land medför regelmässigt att det landet kan beskatta arbetsinkomster som intjänas där.

### 2.2.5 Anställda i stat och kommun m.fl.

**Mitt förslag:** Stats- och kommunalanställda skall omfattas av sexmånadersregeln men inte av den alternativa regel som på vissa villkor ger skattefrihet först efter ett års utlandsvistelse. Utlandsstationerad personal vid SAS undantas från såväl sexmånadersregeln som den alternativa regelns tillämpningsområde.

**Förslaget i promemorian:** Stats- och kommunalanställda samt anställda vid SAS undantas helt från den nya regelns tillämpningsområde.

**Remissinstanserna:** Inga kommentarer.

**Skälen för mitt förslag:** Ettårsregeln är inte tillämplig på anställda hos stat och kommun. Anledningen till detta är att en stat enligt internationell praxis får beskatta sina egna anställda oberoende av var arbetet utförs. Denna beskattningsrätt har också fastlagts i OECD:s modell för bilaterala dubbelbeskattningsavtal och regeln återfinns också i alla moderna svenska dubbelbeskattningsavtal. Undantag görs dock i OECD:s modellavtal liksom i flertalet svenska dubbelbeskattningsavtal för arbete som utförs i samband med rörelse som bedrivs av en avtalslutande stat, dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter. I dessa fall tillämpas i stället reglerna om beskattning av enskild tjänst, dvs. beskattning får, utom vid vissa korttidsarbeten, ske i det land där arbetet utförs. Det finns därför skäl att överväga om inte också statsanställda och kommunalt anställda, som utför arbete i samband med rörelse som deras arbetsgivare driver i utlandet, bör behandlas på samma sätt som anställda i enskild tjänst och således undantas från beskattning i Sverige enligt sexmånadersregeln. Frågan har aktualiserats på senare år genom att svenska myndigheters och kommunala organs tjänster har efterfrågats i utlandet. Tre utredningar, konsultexportutredningen, utredningen om export av kommunalt kunnande och tjänsteexportutredningen har diskuterat denna fråga i betänkandena (SOU 1980: 23) Statligt kunnande till salu, (SOU 1983: 72) Kommunalt kunnande – ett stöd för svensk export resp. (SOU 1984: 33) Handla med tjänster.

Samtliga dessa utredningar föreslår, att även anställda i stat och kommun skall kunna komma i åtnjutande av skatteförmåner av här aktuellt slag. Så kan också ske redan nu genom att en statlig eller kommunal myndighet bedriver utlandsverksamheten i bolagsform. Beskattning sker då enligt samma principer som för anställda i privata företag. Det kan emellertid finnas fall då det inte är lämpligt att driva rörelse i bolagsform. Ett behov finns alltså att även låta en viss kategori av stats- och kommunalanställda omfattas av sexmånadersregeln.

Med den utformning som sexmånadersregeln har i mitt förslag är det naturligt att låta även anställda i stat och kommun i princip omfattas. Skiljelinjen blir då densamma som för anställda i privat tjänst, nämligen om arbetsgivaren bedriver rörelse från fast driftställe i arbetslandet och den anställdes ersättning belastar det fasta driftstället som omkostnad. Som tidigare nämnts har det också förutsatts i OECD:s modellavtal att statliga och kommunala organ kan driva rörelse i utlandet och att de regler som gäller för privat anställda då skall tillämpas. Denna bestämmelse finns också i de flesta dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått. Som påpekas i promemorian är detta emellertid inte fallet beträffande vissa äldre avtal. I de fall detta leder till att en anställd undgår skatt både i Sverige och i arbetslandet bör detta kunna rättas till genom att förhandlingar om ändring av dessa avtal tas upp med resp. land.

Beträffande den alternativa regeln om skattefrihet efter ett år föreslår jag att den inte skall gälla för anställda i stat och kommun. Detta korresponderar helt med OECD:s modellavtal och dubbelbeskattningsavtalen. Om statsanställd personal omfattades även av denna regel skulle detta medföra att utsänd personal vid våra beskickningar skulle undantas från skatt i Sverige, något som givetvis inte är önskvärt.

Det nu gällande undantaget från ettårsregeln för anställda ombord på danskt, norskt eller svenskt luftfartyg tillkom för att utlandsstationerad personal, anställd vid SAS, inte helt skulle undgå skatt på sin lön vid tjänstgöring i länder med vilka dubbelbeskattningsavtal ingåtts och där beskattningsrätten uteslutande tillagts Sverige. Motivet för denna undantagsregel kvarstår varför den bör finnas med även i den nya regeln.

#### 2.2.6 Anställda ombord på utländska fartyg

**Mitt förslag:** Den som är anställd av svensk arbetsgivare, bosatt här i riket och tjänstgör ombord på ett utländskt fartyg som huvudsakligen går i s. k. oceanfart skall omfattas av sexmånadersregeln. Regeln föreslås bli tidsbegränsad och omfatta taxeringsåren 1986–1988.

**Förslaget i promemorian:** Anställda som är bosatta här i riket och som tjänstgör ombord på fartyg undantas från sexmånadersregelns tillämpning. Emellertid föreslås att en särskild lösning, som ger skattelindring för sjömän skall utarbetas i samråd med berörda parter. Utgångspunkten för arbetet var att anställda ombord på svenska och utländska fartyg så långt möjligt skulle behandlas lika i skattehänseende.

**Remissinstanserna:** Berörda organisationer inom sjöfartsnäringen godtar promemoriaförslaget under förutsättning att en lika förmånlig regel som sexmånadersregeln utarbetas för anställda ombord på fartyg.

**Skälen för mitt förslag:** Det i promemorian lämnade förslaget om att i samråd med berörda parter utarbeta ett förslag har verkställts genom att en informell arbetsgrupp biträtt vid utarbetandet av ett förslag som parterna överlämnat till finansdepartementet. Där föreslås en lösning inom ramen för sjömansskattelagstiftningen. I förslaget begränsas tillämpningen dock huvudsakligen till utländska fartyg som av sjömansskattenämnden förklarats gå i s. k. kvalificerad fjärrfart. Härmed avses annan fart än inre fart, fart i Östersjön, genom Kielkanalen och längs Europas kust samt fart på Nordsjön. Vidare uppställs krav på att bemanningen i icke obetydlig omfattning måste utgöras av i Sverige bosatta sjömän eller svenska medborgare. En ytterligare förutsättning är att ett avtal om bemanning och anställningsvillkor upprättats mellan redaren och samtliga svenska organisationer för ombordanställda för varje enskilt fartyg. Förslaget innehåller också regler som begränsar tillämpningsområdet till fartyg med svenskt ägarintresse/driftinflytande. Anställda ombord på fartyg som uppfyller de här skisserade villkoren skall enligt förslaget helt undantas från skatt i Sverige.

Det är givetvis anmärkningsvärt som påpekas i departementspromemorian att skatteförmåner ges till sjömän ombord på utländska fartyg med svenskt ägarintresse men inte till direktägda fartyg; enda yttre skillnad är att fartyget seglar under utländsk i stället för svensk flagg. Med bortseende från detta är jag emellertid inte övertygad om att de negativa konsekvenserna av en olika behandling av ombordanställda på svenska och utländska fartyg är så allvarliga som befaras i departementetspromemorian. Här stödjer jag mig närmast på den överenskommelse som träffats mellan Sveriges redareförening och de ombordanställdas organisationer och som går under benämningen internationaliseringsavtalet. En gemensam uppfattning hos parterna är att svensk sjöfart bör drivas under svensk flagg och med svensk besättning. För att nå detta mål måste emellertid konkurrensförmågan stärkas varför det under vissa förutsättningar är nödvändigt att bedriva sjöfart under annan flagg för att upprätthålla och vidareutveckla den svenska sjöfartsnäringen. I internationaliseringsavtalet förutsätts också att ettårsregeln görs om till sexmånadersregel.

Internationaliseringsavtalet manifesterar en vilja hos parterna att gemensamt försöka lösa vissa problem inom sjöfartsnäringen. De farhågor som finns för att en sexmånadersregel för sjömän kommer att missbrukas genom en ökad utflaggning av svenska fartyg tror jag därför är överdriven. Det faktum att sjömän på vissa utländska fartyg inte betalar någon skatt alls i flagglandet och under en sexmånadersregel också skulle bli befriade från skatt i Sverige inger naturligtvis betänkligheter. Jag förutsätter emellertid att det med den enighet som nu finns mellan parterna är möjligt att vid avtalsförhandlingar väga in den nettolöneökning som en skattebefrielse av detta slag skulle kunna leda till.

Det finns skäl som talar mot en lösning inom ramen för sjömansskattesystemet. Det särskilda system som vi har i Sverige med en definitiv

sjömansskatt utanför ramen för den ordinarie inkomstskatten är en samnordisk lösning. Utvecklingen sedan dess tillkomst har emellertid lett till att det föreligger skäl att ifrågasätta om systemet bör bibehållas. Informella överläggningar i denna fråga har förts på tjänstemannaplanet mellan representanter från olika nordiska länder. En slutsats av dessa överläggningar är att fördelar kan uppnås genom att inordna sjömännen i landskattesystemet. Jag har därför för avsikt att föranstalta om en närmare utredning av de frågor som skulle uppkomma vid ett slopande av sjömansbeskattningen. I avvaktan härpå bör inga nya kategorier föras in i systemet, varför en sexmånadersregel för sjömän som arbetar ombord på utländska fartyg i vart fall t. v. är att föredra. I samband med nyssnämnda utredning bör en förutsättningslös omprövning ske i fråga om beskattningen av sjömän på utländska fartyg. Den nya sexmånadersregeln bör därför bara gälla under den tid som behövs för beredning och genomförande av en allmän ändring av sjömansbeskattningen. En period på 2,5 år tillgodoser enligt min mening de här angivna syftena.

Beträffande regelns närmare utformning anser jag att de skäl som talar mot att låta sexmånadersregeln bli tillämplig på sjömän väger tyngre vid fart som bedrivs nära Sverige. Jag anser därför att regeln bör tillämpas endast på fartyg som går i s. k. oceanfart. Detta uttryck återfinns i 1 kap. 11 § lagen (1965:719) om säkerheten på fartyg. I princip innebär detta att fart inom Sverige, på Östersjön, Nordsjön, längs Europas kust samt i Medelhavet och Svarta havet undantas från sexmånadersregelns tillämpningsområde. Vidare har jag tagit fasta på parternas förslag när det gäller att begränsa regeln till utländska fartyg med svenskt ägarintresse/driftinflytande. Detta har skett genom att som villkor för sexmånadersregelns tillämpning föreskriva att arbetsgivaren måste vara antingen en fysisk person som är bosatt i Sverige eller en inländsk juridisk person.

### 2.2.7 Begränsning av sexmånadersregeln till vissa länder

**Mitt förslag:** Ingen begränsning av regelns tillämpningsområde till vissa länder.

**Förslaget i promemorian:** Sexmånadersregelns tillämpningsområde begränsas till länder utanför Norden. Definitiv ställning tas dock inte till denna fråga med hänsyn till de övriga nordiska ländernas inställning till frågan.

**Remissinstanserna:** Från näringslivets sida har framhållits att det skulle försämra konkurrensförmågan för svenska företag verksamma i övriga nordiska länder om dessa inte skulle omfattas av sexmånadersregeln. Kammarrätten i Stockholm har också avvisat förslaget med motiveringen att tillräckliga skäl saknas att låta Norden hamna utanför. Bankinspektionen har också avvisat förslaget under åberopande av rättviseskäl.

**Skälen för mitt förslag:** Den skattelindring som sexmånadersregeln avser att ge bygger på att skatten i arbetsstaten är lägre än i Sverige. Är skatten i arbetsstaten högre än i Sverige eller lika hög leder regeln inte till någon skattelindring i normalfallet. Det kan därför ifrågasättas om det verkligen finns behov av en särskild regel av detta slag i förhållandet till andra högskatteländer. Dit räknas de nordiska länderna även om skatten i Sverige generellt sett genomgående torde vara högre.

I departementspromemorian anges också vissa andra skäl som ifrågasätter om Norden bör omfattas av sexmånadersregeln. Dessa skäl är vissa kontrollproblem, det nya nordiska multilaterala dubbelbeskattningsavtalet som gäller fr. o. m. 1984 samt värdet av en nordisk enighet på området.

Som läget är nu föreligger ingen enighet på detta område. Danmark har visserligen en sexmånadersregel och i Finland pågår arbete i syfte att införa en sådan. Norge avvaktar utvecklingen i Sverige och Finland.

Enligt min uppfattning är skälen för att sexmånadersregeln inte skulle gälla vid arbete i Norden eller något annat land inte tillräckligt starka. Jag föreslår därför ingen begränsning av regelns tillämpning till vissa länder. Inför de övriga nordiska länderna en särreglering i denna fråga i sin lagstiftning är det inget som hindrar att frågan tas upp igen.

#### 2.2.8 Administrativa frågor

**Mitt förslag:** En särskild bestämmelse införs i taxeringslagen (1956: 623) som gör det möjligt för taxeringsnämnden att underlåta att taxera en skattskyldig för dennes utlandsinkomst om sannolika skäl talar för att förutsättningarna för att undanta inkomsten från beskattning kommer att föreligga efter det att taxeringsnämnden avslutat sitt arbete.

**Förslaget i promemorian:** Överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna:** Riksskatteverket anser att en lagreglering är onödig. De fåtal fall som kan bli aktuella kan lösas praktiskt i taxeringsnämnderna, t. ex. genom uttagsmarkering. Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län tror att det i praktiken kan bli svårt för taxeringsintendenten att i tid anföra besvär.

**Skälen för mitt förslag:** Vid korta vistelser utomlands är det i många fall klart redan vid taxeringen om sexmånadersregeln är tillämplig eller ej. I de fall då utlandstjänstgöringen påbörjas i slutet av ett år kan det dröja längre innan ett beslut kan fattas, men detta bör i regel kunna ske under taxeringsåret, eftersom taxeringsnämnderna inte avslutar sitt arbete förrän den 31 oktober. I de fall vistelsen varar ett år eller längre gäller emellertid att omfattningen av skattebefrielsen inte kan avgöras under taxeringsåret i de fall vistelsen påbörjats under årets två sista månader. Har utlandstjänst-

göringen pågått så länge som tio månader och den skattskyldige påstår att tjänstgöringen kommer att fortsätta så länge att förutsättningarna för att undanta inkomsten från skatt inträder är det rimligt att i normalfallet medge den skattskyldige skattebefrielse i avvaktan på att förutsättningarna härför inträder. Detta bör givetvis följas upp så att taxeringsintendenten innan besvärstiden går ut har möjlighet att överklaga taxeringen. Riksskatteverket anser att detta går att klara utan lagreglering. Enligt min uppfattning måste frågan lagregleras om man i normalfallet vill att den skattskyldige skall medges skattebefrielse innan förutsättningarna för detta är helt uppfyllda. Jag föreslår således att en bestämmelse införs i taxeringslagen som tillåter taxeringsnämnden att underlåta att taxera en inkomst i ett sådant fall. Beträffande frågan hur detta skall följas upp av skattemyndigheterna har jag för avsikt att återkomma med författningsförslag i ett annat sammanhang. Detta behöver emellertid ej behandlas av riksdagen.

### 2.2.9 Ikraftträdande

Ändringarna i bosättningsbegreppet bör om möjligt sättas i kraft så att de nya och äldre reglerna inte samtidigt kan bli tillämpliga under samma taxeringsår. Samtidigt är det angeläget att lagstiftningen träder i kraft så snart som möjligt.

Jag föreslår därför att lagstiftningen träder i kraft den 1 juli 1985 men tillämpas första gången vid 1987 års taxering.

Med hänsyn till att planering för utlandstjänstgöring ofta sker lång tid i förväg bör såväl anställda som företag i god tid få kännedom om vilka regler de har att rätta sig efter. Samtidigt är jag medveten om att det beträffande anställda ombord på utländska fartyg är angeläget att lagstiftningen träder i kraft så snart som möjligt. Det är därför inte lämpligt att vänta med ikraftträdandet till nästa årsskifte. Jag föreslår därför att lagstiftningen träder i kraft redan den 1 juli 1985 och tillämpas första gången vid 1986 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock fortfarande tillämpas på utlandstjänstgöring som påbörjas före ikraftträdandet.

## 2.3 Upprättade lagförslag

I enlighet med det anförda har inom finansdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),
2. lag om ändring i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623).

Förslagen bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 5*.

### 3 Specialmotivering

#### 3.1 Punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928: 370)

Med "bostad för åretruntbruk" avses i princip en bostad som är så utrustad och kommunikationsmässigt så belägen att det utan vidare är möjligt att bo där året om. Vilken vikt som skall fästas vid en sådan bostad kan naturligtvis variera från fall till fall. En fjällstuga som naturligt nog är vinterbonad och kanske försedd med allehanda bekvämligheter bör naturligtvis inte ha samma tyngd i en sådan sammanvägning som t. ex. en fastighet belägen i en storstadsregion där gränsen mellan permanentbostäder och fritidsbebyggelse under årens lopp mer eller mindre suddats ut. Detsamma gäller en sommarbostad som är så utrustad att den kan behos året om men belägen på en plats, t. ex. en ö i skärgården, som endast med svårighet eller inte alls kan nås under vissa tider på året.

Med "aktivt ekonomiskt engagerad" avses tillgångar av annat slag än rena kapitalplaceringar. Även andra tillgångar än aktier skall beaktas. Det avgörande är om innehavet direkt eller indirekt ger innehavaren ett inflytande.

#### 3.2 Punkt 3 första och andra stycket av anvisningarna till 54 § kommunalskattelagen (1928: 370)

Med "arbetsgivare" avses här den hos vilken den anställda formellt är anställd och som svarar för dennes inkomst. I fall då arbetskraft hyrs in genom ett speciellt bolag som tillhandahåller arbetskraft mot ersättning är det alltså uthyraren som är arbetsgivare om det är han som är den som har det reella ansvaret för den anställdes lön.

När ett företag skall anses driva rörelse från fast driftställe bör normalt inte vara svårt att konstatera. Antingen finns en filial till vilken den anställda är knuten eller också är arbetsgivaren en självständig juridisk person. Filialen kan vara en förgrening av ett svenskt eller utländskt företag. Normalt bör det vara lätt för den skattskyldige att få ett intyg från sin arbetsgivare eller från en myndighet i landet att den han är anställd hos har en fast etablering i landet. I vissa fall, t. ex. när en nyetablering just påbörjats eller vid byggnadsverksamhet eller liknande som är av kortvarig natur kan ibland tveksamhet uppstå om rörelse bedrivs från fast driftställe. Utgångspunkten för denna bedömning bör vara lagstiftningen i det land där verksamheten bedrivs. Finns dubbelbeskattningsavtal måste bestämmelserna om vad som enligt avtalet utgör fast driftställe beaktas. Det ankommer på den skattskyldige att med hjälp av arbetsgivaren införskaffa nödvändiga uppgifter om detta. En alltför omfattande bevisning bör här inte krävas. Om det är helt klart att den skattskyldige beskattas i det land där

arbetet utförs bör enligt min mening i tveksamma fall omfattande utredningar, t. ex. om fast driftställe föreligger i den mening som avses i dubbelbeskattningsavtalet i fråga, kunna undvikas.

En ersättning skall normalt anses belasta ett rörelsedrivande företags fasta driftställe såsom omkostnad om det arbete som den anställde utför kommer företaget till del. Jag är medveten om att detta villkor ibland kan vara svårt att kontrollera och kanske även svårt för den skattskyldige att styrka. Villkorets syfte är att förhindra att det fasta driftstället betalar en persons lön och sedan kompenseras för detta av den verkliga uppdragsgivaren. Från taxeringsmyndigheternas sida bör i de fall då det inte finns anledning att misstänka sådana kringgående åtgärder beviskravet inte ställas alltför högt.

Med kommun avses här även landstingskommun och församling.

”Oceanfart” finns definierat i 1 kap. 11 § lagen (1965:719) om säkerheten på fartyg. Denna bestämmelse gäller dock inte för utländska fartyg. Jag tror emellertid inte att det skall bli några större problem att använda uttrycket också i detta sammanhang. När det blir aktuellt att mönstra på ett utländskt fartyg torde det inte vara något problem för den anställde att få reda på hur fartyget i fråga kommer att gå. Skulle det efteråt bli tvist om detta med taxeringsmyndigheterna finns uppgifter om fartygets fart som den anställde i regel bör kunna få från rederiet.

### 3.3 Punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 54 § kommunalskattelagen (1928:370)

Syftet med att föreskriva att besöken i Sverige skall vara föranledda av tjänsteuppdraget i utlandet är att förhindra att en person uppehåller också en tjänst i Sverige som kräver att han besöker Sverige. Avsikten är inte att tjänsten utomlands skall kunna kombineras med en annan tjänst i Sverige. Om den utlandsanställda således vid vistelse i Sverige ägnar sig åt helt andra arbetsuppgifter än sådana som kan anses beröra hans utlandsanställning anses utlandstjänstgöringen därmed avbruten. Skulle han därefter åter fortsätta i samma tjänst utomlands måste således detta ses som en ny tjänst i detta sammanhang varför vardera tjänstgöringsperioden måste bedömas var för sig. Inget bör emellertid enligt min mening hindra att en anställd reser hem för att på sin semester t. ex. avsluta ett tidigare arbete.

I förevarande stycke konstateras att kortare avbrott i vistelsen utomlands räknas in i tiden utomlands. Vidare sker en reglering med avseende på vistelsetiden i Sverige. Vistelser i andra länder än arbetslandet har inte uttryckligen reglerats. Vad gäller skattefrihet enligt huvudregeln innebär detta att det är tillåtet att ta semester och att göra av tjänsten betingade resor i annat land än vistelandet utan att skattefriheten går förlorad. Denna tid räknas då med i vistelsetiden utomlands. En förutsättning är dock att anställningen alltjämt pågår. I fråga om skattefrihet enligt den

alternativa regeln krävs ett års vistelse i ett och samma land. Här kan givetvis inte alltför omfattande vistelser tillåtas i andra länder för då skulle kravet på vistelse i samma land lätt kunna kringgås. Jag har emellertid inte ansett det nödvändigt att detaljreglera vistelser av detta slag. Jag har i stället nöjt mig med att föreskriva att "kortare uppehåll" i utlandsvistelsen, vilket i detta fall avser vistelse utanför anställningslandet, är tillåtna om de avser semester, tjänsteuppdrag e. d. Med kortare uppehåll avses enligt min mening normal semester och också tjänsteresor som inte är alltför omfattande i antal eller längd. Vid den bedömning som här måste göras i praxis måste naturligtvis hänsyn tas till syftet med regeln. I de fall beskattning helt klart har skett i anställningslandet bör enligt min mening mindre vikt kunna fästas vid vistelsetid i andra länder än Sverige.

Med "dagar" avses här också del av dag. Det betyder att både ankomst- och avresedag räknas in i antalet dagar.

Beträffande anställda ombord på utländska fartyg gäller att dessa inte kan arbeta ombord på fartyg som besöker svenska hamnar under flera dagar än som den anställde enligt punkt 3 tredje stycket får uppehålla sig i Sverige för att komma i åtnjutande av skattebefrielse.

#### **3.4 Punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 54 § kommunalskattelagen (1928: 370)**

En skattskyldig får anses ha goda skäl att anta att en anställning kan antas komma att vara under den tid som framgår av ett anställningskontrakt. Detta bör också normalt accepteras av skattemyndigheterna om det inte finns andra omständigheter som tyder på motsatsen.

Till omständigheter som den skattskyldige själv inte kunnat råda över hör både personliga händelser såsom egna och anhörigas sjukdom och yttre händelser såsom krig, strejk och liknande. I vilken omfattning sådana och andra händelser skall anses utgöra tillräckliga skäl för att detta rekvisit skall anses uppfyllt får avgöras i praxis. En viss välvilja bör här visas från skattemyndigheternas sida men ett absolut krav måste vara att avbrottet av utlandsvistelsen beror på den inträffade händelsen. En lindrigare sjukdom som utan vidare kunnat behandlas på ort och ställe bör enligt min mening inte vara tillräckligt skäl för att utlandsvistelsen skall få avbrytas utan att skattefriheten upphör.

Vad gäller bedömningen av vad som skall anses som "uppenbart oskäligt" vill jag förorda en restriktiv tillämpning i de fall vistelsen endast varat en kortare tid. Innan hälften av den tid förflutit som erfordras för att skattefrihet i Sverige skall erhållas bör enligt min mening omständigheterna endast i undantagsfall kunna vara sådana att det framstår som uppenbart oskäligt att beskatta inkomsten i Sverige. Det är ju inte fråga om någon dubbelbeskattning eftersom avräkning numera alltid kan ske av utländsk skatt mot såväl statlig som kommunal inkomstskatt. Som jag ser

det bör denna "säkerhetsventil" främst komma till användning när villkoren endast med liten marginal inte blivit uppfyllda beroende på omständighet som den skattskyldige inte själv kunnat råda över.

#### **4 Hemställan**

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över förslagen till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),
2. lag om ändring i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623).

#### **5 Beslut**

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

## Sammanfattning av promemorian (Ds Ju 1983:18) Beskattning vid flyttning till utlandet, m. m.

Sedan länge gäller enligt kommunalskattelagen att svenska medborgare som hävdar att de flyttat från Sverige själva skall visa att en verklig utlandsflyttning har skett. Regeln har till syfte att motverka skatteflykt genom skenbosättning i utlandet. Den har formen av en presumtion för fortsatt skattskyldighet i Sverige under tre år efter avresan till utlandet.

Kommissionen har vid sina kontakter med olika myndigheter erfarit att tillämpningen av denna regel gett upphov till åtskilliga svårigheter. Till stor del ligger problemen på utredningssidan, eftersom möjligheterna att nå resultat är sämre i ärenden med utlandsanknytning. Det har emellertid också framhållits att de materiella reglerna inte är helt tillfredsställande i sitt nuvarande skick.

Kommissionen lägger i denna promemoria fram förslag om förbättringar på dessa punkter. För att underlätta skattemyndigheternas kontroll av utflyttningsfallen föreslås presumtionen för fortsatt skattskyldighet i Sverige förlängd till fem år. En sådan ändring motiveras bl. a. av att den ökade internationaliseringen av affärslivet och de förbättrade kommunikationerna ger både anledning och möjligheter att under en längre tid upprätthålla en anknytning till flera länder.

Vid sidan av denna processuella reglering av bevissituationen i utflyttningsfallen föreslås också vissa materiella ändringar. Dessa ändringar innebär en anpassning av det skatterättsliga bosättningsbegreppet till de hemvistregler som OECD rekommenderat sina medlemsländer att använda i dubbelbeskattningsavtalen. Genom de föreslagna ändringarna, som innebär en viss utvidgning av bosättningsbegreppet, uppnås att de interna reglerna täcker in den beskattningsrätt som vanligen tillerkänns Sverige enligt dubbelbeskattningsavtalen.

## Lagförslaget i promemorian (Ds Ju 1983: 18) Beskattning vid flyttning till utlandet, m. m.

Härigenom föreskrivs att p. 1 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928: 370) skall ha nedan angivna lydelse.

### Nuvarande lydelse

### Föreslagen lydelse

#### Anvisningar till 53 §

1. Såsom bosatt här i riket räknas den, som här har sitt egentliga bo och hemvist. Med i Sverige bosatt skattskyldig likställs 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 vistas här utan andra avbrott än rent tillfälliga, skall anses ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige.

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

*Även den som inte stadigvarande vistas i Sverige skall likväl anses bosatt här om hans personliga och ekonomiska förbindelser med Sverige är starkare än dem han har med något annat land. Därvid skall beaktas hans familjeförhållanden och sociala anknytning, hans yrkesverksamhet och övriga verksamheter, platsen för hans affärsverksamhet, den plats varifrån han förvaltar sin egendom och därmed jämförliga omständigheter.*

*Om en svensk medborgare inte vistas endast tillfälligt utomlands skall frågan om han alltjämt är bosatt i Sverige avgöras med särskild hänsyn tagen till avsikten med utlandsvistelsen. Vidare skall beaktas om han stadigvarande har bosatt sig på en viss utländsk ort och om han i övrigt har avvecklat sin anknytning till Sverige. Intill dess fem år har förflutit efter avresan till utlandet skall han alltjämt anses ha de starkaste förbindelserna med Sverige, om han inte visar att han under beskattningsåret har haft starkare anknytning till ett annat land. Efter utgången av denna tid skall han däremot inte anses bosatt i Sverige, om det inte visas att sådana omständigheter förelegat under beskattningsåret att bestämmelserna i första eller andra stycket är tillämpliga.*

## Sammanställning av remissyttranden över promemorian (Ds Ju 1983: 18) Beskattning vid flyttning till utlandet m. m.

### 1 Remissinstanserna

Efter remiss har yttranden avgetts av riksskatteverket (RSV), kammarrätterna i Stockholm och Göteborg, länsstyrelserna i Stockholms, Malmöhus, Göteborgs och Bohus samt Norrbottens län, länsrätterna i Stockholm och Göteborg, lokala skattemyndigheterna i Stockholm, Malmö och Göteborg, bankinspektionen, Landsorganisationen i Sverige (LO), Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska maskinbefälsförbundet, Svenska sjöfolksförbundet, Sveriges advokatsamfund, Sveriges fartygsbefälsförening, Sveriges hantverks- och industriorganisation – Familjeföretagen (SHIO-Familjeföretagen), Sveriges industriförbund, Sveriges redareförening, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund (TOR), Tjänstemännens centralorganisation (TCO) och riksförsäkringsverket (RFV).

Länsstyrelsen i Malmöhus län har bifogat ett yttrande från lokala skattemyndigheten i Helsingborgs fögderi.

### 2 Allmänna synpunkter

*Kammarrätten i Stockholm* anför:

I yttranden över andra förslag från kommissionen har domstolen uttalat att de i väsentliga hänseenden inte uppfyller de krav på kartläggning och motiv som normalt brukar ställas. Samma anmärkning måste riktas mot den promemoria som nu är föremål för remiss.

Flera avsnitt (4.4.1, 4.4.3, 6.1 och 6.4) präglas sålunda av vaga och svepande formuleringar som förmedlar ett intryck av att mycket stora belopp årligen undandras från beskattning i Sverige till följd av skenbosättning i utlandet. Några belägg för dessa påståenden redovisas emellertid inte. Det skulle ha varit en klar fördel om konkreta exempel hade lämnats på situationer som avses. Promemorian innehåller också motstridiga påståenden (se t. ex. s. 21 jfr 53). Motiveringarna är ofta tunna och ger inte en tillräckligt klar uppfattning om vilka beteenden som skall bekämpas lika lite som på vilket sätt detta skall ske i praktiken. Samtidigt synes en del av motiven sakna täckning i lagtexten och bär därmed prägel av ett försök till lagstiftning genom motiv (jfr s. 7), något som strider mot svensk lagstiftningstradition.

Som exempel på den bristande stringensen i förslagen kan i sammanhanget pekas på att det nya andra stycket i punkt 1 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) – KI. – visserligen inte innehåller någon uttrycklig bevisbörderegulering.

Men lydelsen är ändå sådan att det torde komma att falla på den enskilde att visa att han har starkare förbindelser med annat land än Sverige. Så länge han inte lyckas med detta blir den svagaste förbindelse med Sverige ändå starkast. En sådan ordning ter sig uppseendeväckande och knappast rimlig. Saken har inte alls berörts i promemorian.

Till vad som har sagts nu kommer att kommissionen inte har gjort något försök att analysera vilka effekter förslagen kan få, om de genomförs, utöver det omedelbara syftet, nämligen att – förhoppningsvis – motverka skenbosättning utomlands. Är det t. ex. säkert att det verkligen i ett större sammanhang är ett svenskt intresse att den som flyttar ut ur riket i en sådan utsträckning skär av banden med Sverige som torde bli nödvändigt, om han skall vara säker på att utflyttningen skall godtas utan omständiga processer o.l.? Är det välbetänkt att konstruera en reglering som skulle medföra att den svensk som flyttar ut ur riket i praktiken nödgas avveckla sitt innehav av svenska aktier o. l. samtidigt som utländska placeringar i aktier på den svenska börserna torde upplevas som något positivt från samhällsekonomisk synpunkt? Det är förvånande att kommissionen finner sig kunna fullständigt förbigå frågeställningar av denna art med tystnad.

Av skäl som har angetts i det föregående anser kammarrätten att det inte går att med utgångspunkt i promemorian avgöra om förslagen däri bärs upp av tillräckliga skäl. Domstolen *avstyrker* därför att en reform genomförs på grundval av denna.

#### *Länsrätten i Stockholms län anför:*

Internationell beskattning är ett rättsområde som i många olika hänseenden erbjuder betydande svårigheter. Samhällsutvecklingen under de senaste årtiondena har gått med stor hastighet mot ökad internationalisering, vidgad utrikeshandel och förbättrade kommunikationer, totalt sett en kraftigt ökad rörelse över nationsgränserna. Lagstiftningen har inte hängt med i utvecklingen. I stället för en konvention till vilken de anslutna staternas interna rättsregler kunde anknyta har vi ett rättsläge med bristande överensstämmelse mellan vår egen nationella lagstiftning och gällande dubbelbeskattningsavtal. Dessa avtal inbördes företer en mängd inbördes avvikelser. En följd av den nuvarande ordningen är att ett stigande antal personer täcks in under de interna beskattningsreglerna i flera stater med de olägenheter som detta för med sig både för de enskilda och för staterna.

Mot bakgrund av de senaste årtiondenas snabba utveckling synes behov föreligga av en översyn av lagstiftningen på området. En sådan översyn borde bygga på en ordentlig probleminventering, en klar målformulering och en kartläggning och diskussion av alternativa lösningar.

Som utgångspunkter för Eko-kommissionens förslag synes endast ha lagts uppfattningen att den svenska staten drabbas av ett betydande skattebörfall och att detta kan rättas till eller motverkas genom de föreslagna skärpningarna i lagstiftningen. De nuvarande förhållandena har emellertid inte närmare beskrivits.

Såvitt länsrätten kan förstå lämnar människor Sverige av bl. a. två skäl. Många gör det för att tillträda en anställning utomlands för kortare eller längre tid. Dessa fall synes inte utgöra något större problem. Andra lämnar Sverige för att de anser att de skattekrav som ställs på dem vid fortsatt vistelse här i landet är så stora att de finner det mest förenligt med sina egna intressen att välja en annan uppehållsort.

Utflyttning av det senare skälet lär man inte komma åt genom att "bygga högre staket". Den som av skatteskäl vill lämna landet torde anpassa sig till de regler som ställs upp. Om "staketen" byggs för höga riskerar man för övrigt att de som flyttar ut också i ökad utsträckning för med sig sitt kapital. En sådan effekt synes definitivt inte önskvärd.

Det borde inte komma i fråga i en modern västerländsk demokrati att söka förhindra utflyttning av vare sig det ena eller andra skälet. Den som vill bosätta sig någon annanstans än i Sverige ska rimligen få göra det utan att trakasseras av några folkbokföringsmyndigheter.

En helt annan fråga är på vilka grunder beskattning skall ske här i landet. Vad nu sagts utgör det främsta skälet för att dra en klar skiljelinje mellan regler för folkbokföring och beskattning.

Ett genomförande av kommissionens förslag till ändringar i anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen skulle inte medföra några negativa effekter på arbetssituationen i skattedomstolarna men knappast heller medföra de förbättringar som kommissionen sagt sig eftersträva.

#### *Lokala skattemyndigheten i Stockholms fögderi anför:*

Förslaget som sådant kan inte anses utgöra någon större skärpning av nu gällande regler. En radikal åtgärd vore att beskatta alla svenska medborgare oavsett bosättning i likhet med amerikanska skatteregler för amerikanska medborgare. Deklarationsskyldighet skulle då gälla alla svenska medborgare över hela världen. I den mån svensk skatt kunde utgå på beskattad utländsk inkomst skulle utländsk skatt avräknas i Sverige. Alternativet skulle man kunna tillämpa källstatsprincipen, dvs. all inkomst som härrör från källa i Sverige och förmögenhet i Sverige beskattas här.

För att nämnda förslag skall få någon effekt erfordras en ändring i de flesta dubbelbeskattningsavtal.

#### *Lokala skattemyndigheten i Malmö fögderi anför:*

Tillämpningen av reglerna i p. 1 i anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen bereder skattemyndigheterna betydande svårigheter. I första hand kan problemen hänföras till utredningssidan. Det saknas för närvarande generella kontrollmöjligheter som ger skattemyndigheterna kännedom om vilka personer som flyttar ut ur landet och som således enligt lagen är presumtiva skattskyldiga. I stort sett är man hänvisad till bedömning av dem som själv hör av sig genom att inge självdeklaration eller genom att på annat sätt beskriva sin anknytning till Sverige. Det är emellertid inte vanligt att skattskyldig själv lämnar självdeklaration för år efter det att utflyttning skett. Reglerna har också den bristen att de i vissa fall inte medger beskattning i Sverige även om så skulle vara möjligt enligt dubbelbeskattningsavtal.

#### *Bankinspektionen anför:*

Förslaget innehåller betydelsefulla ändringar i det skatterättsliga bosättningsbegreppet i syfte att möjliggöra vidgade skatteanspråk från svensk sida på utflyttade svenskar. Ett genomgående drag är att bevisbördan i skattetvister av ifrågavarande slag i ökad utsträckning läggs på den skattskyldige.

Nuvarande regler på området tillkom efter omsorgsfulla förberedelser. De grundas på samma av OECD rekommenderade modellregler för dubbelbeskattningsavtal som nu åberopas av kommissionen mot ekonomisk brottslighet. De präglas av en strävan att så långt som ansågs vara försvarligt från rättssäkerhetssynpunkt möjliggöra att svenska intressen hävdades inom ramen för de principer som rekommenderas av OECD.

Som främsta medel härför infördes den s. k. treårsregeln. Den innebär en presumtion för att en utflyttad svensk under de tre första åren skall anses ha bibehållit den starkaste anknytningen till Sverige, en presumtion som givetvis kan motbevisas av den skattskyldige. Efter tre år är presumtionen den motsatta. Det ankommer då på skattemyndigheterna att bevisa att sådan anknytning alltjämt föreligger. Presumtionsreglerna bygger på tankegången att anknytningen till Sverige successivt försvagas. I anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen räknas upp ett antal omständigheter som erfarenhetsmässigt visat sig ha betydelse i bosättningsvister och som enligt lagstiftarens mening kan peka på bibehållen väsentlig anknytning till Sverige. Det är att märka att dubbelbeskattningsavtalen ofta nog kan leda till en gynnsammare utgång för den skattskyldige än vad anvisningarna anger. Sälunda måste en bevisning från den skattskyldiges sida om att han har "centrum för levnadsintressena" i annan stat leda fram till att han anses bosatt i den staten, även om de interna svenska reglerna i och för sig skulle ge underlag för att anse honom bosatt i Sverige.

Oavsett att sambandet mellan bosättningsreglerna och den ekonomiska brottsligheten uppenbarligen är svagt, inger det betänkligheter att, på grundval av en snabb och med föga grundlighet gjord utredning, gå in och ändra i gällande, omsorgsfullt uppbyggda, regelsystem. Förslaget är också genom sina glidande, delvis oklara formuleringar, svårt att överblicka, och det blir, om det skulle genomföras, också svårt att tillämpa. Huvudförslaget är att förlänga treårspresumtionen till att gälla fem år. Även om kommissionen kunnat åberopa en västtysk förebild, saknas det enligt inspektionens mening anledning att frångå den omsorgsfulla avvägning av sins-mellan motstridiga synpunkter som gjorts i den nuvarande lagstiftningen. Dessa kan sammanfattas så att mot intresset av att motverka misstänkt skatteflykt får vägas det lika beaktansvärda intresset av att inte skapa onödiga svårigheter i bona fidefall.

— — —

Vad slutligen angår de av kommissionen åberopade utflyttningarna av kapitalstarka personer till Storbritannien får inspektionen ånyo erinra om att vilka bosättningsregler som än internt införes i Sverige, dessa aldrig kan leda till ett för svenska beskattningsintressen gynnsammare resultat än dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Storbritannien.

Inspektionen har här endast kunnat peka på en del uppenbara brister i kommissionens förslag. Vad som framkommit är enligt inspektionens mening tillräckligt för att konstatera att förslaget inte är ägnat att läggas till grund för lagstiftning. Förslaget måste därför avstyrkas.

LO anför:

LO delar kommissionens bedömning att lagstiftningen inte är tillräckligt effektiv för att förhindra skatteflykt med internationell karaktär. Det råder ingen tvekan om att skatteundanhållandet med internationella förgreningar utgör en växande andel av det totala skatteundanhållandet samt att skenbosättningar i ökad utsträckning ingår som ett viktigt led i skatteflykten.

Förutom internationaliseringen av samhällsutvecklingen torde den internationella skatteflykten framför allt tillskrivas brister i den materiella lagstiftningen och skattekontrollen. LO anser det därför som synnerligen angeläget att ytterligare skärpa bosättningsbegreppet. Men det är enligt LOs bestämda uppfattning långtifrån tillräckligt med enbart åtgärder på lagstiftningsområdet utan kompletterande insatser måste även vidtas på kontroll- och utredningssidan. Det är i detta sammanhang nödvändigt att Sverige genom intensifierade ansträngningar i högre grad kan få till stånd bindande internationella avtal om olika former av bistånd i skatteärenden.

Den föreslagna revideringen och skärpningen av bosättningsbegreppet, inklusive bevispresumtionen, anser LO vara en ändamålsenlig anpassning till internationella skatterätten och OECDs modellavtal för dubbelbeskattning. LO har därför inga principiella invändningar mot förslagets sakliga eller lagtekniska utformning.

Det är enligt LO utomordentligt angeläget att, som utredningen föreslår, utvidga och förbättra samarbetet mellan skatte- och folkbokföringsmyndigheterna särskilt beträffande prövningen och kontrollen i utflyttningsärenden. I vilka former och hur detta utökade samarbete konkret skall utformas bör emellertid ytterligare analyseras.

#### *SAF* anför:

Promemorian är enligt SAFs uppfattning bristfällig i såväl materiellt som formellt hänseende. Långtgående påståenden framförs utan belegg, exempelvis på sid. 26, sista stycket. Formuleringarna av typ "de brittiska skattemyndigheterna underlåter att beskatta vissa inkomster" är anmärkningsvärda (sid. 40, första stycket); det är knappast kommissionens uppgift att uttala värdeomdömen om ett annat lands skattelagstiftning.

#### *Sveriges industriförbund och SHIO-Familjeföretagen* anför:

Enligt sina direktiv skall kommissionen föreslå lämpliga åtgärder mot dels klart brottsliga förfaranden, dels olika illegala förfaranden.

För att en utredning på ett meningsfullt sätt skall kunna fullgöra sitt uppdrag och föreslå adekvata åtgärder är det nödvändigt att den börjar med en analys av det område man skall behandla. En sådan analys måste innehålla en inventering och kartläggning av de förhållanden man inte anser acceptabla och därför vill förändra. De åtgärder som herefter föreslås måste vara anpassade så att de bidrar till den förändring man syftar till.

Beträffande det av kommissionen framlagda förslaget nödgas man konstatera att de åtgärder som föreslås icke på något sätt kan antas bidra till att lösa några av de problem man redovisat i betänkandet. De försök till probleminventering som kommissionen gjort pekar mycket entydigt på att den internationella skatteflykten i första hand är ett rent kontrolltekniskt problem. Detta visar inte minst den svepande och kvällspressinfluerade beskrivning av internationell skatteflykt som lämnas nederst på sidan 26 i betänkandet. De exempel, som därutöver lämnas i det avsnitt 4.4.2 som benämns "Upptäcktssvårigheter" och i det därpå följande avsnittet 4.4.3 och den exemplifiering med bl. a. "bulvanägda bostäder" och "personer som lyckats dupera myndigheterna", understryker ytterligare att det är kontrollsvårigheten och inte otillräcklig materiell lagstiftning som utgör ett problem i kampen mot internationell skatteflykt.

Kommissionen har också om än inte tillräckligt tagit konsekvenserna av detta och på sidan 40 konstaterat att man "är medveten om att man inte kan komma till rätta med de beskrivna förhållandena enbart genom en ändring av det skatterättsliga bosättningsbegreppet". En konsekvent hållning från kommissionens sida hade inneburit att det i föregående mening citerade ordet "enbart" utgått. Intet av de skatteflyktsproblem som kommissionen redovisat torde lösas genom de föreslagna ändringarna i anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen.

Förutom de kontrollproblem som nämnts medför nämligen, som kommissionen också varit medveten om, samtliga de dubbelbeskattningsavtal enligt vilka OECD-mallen tillämpas till att vederbörande är undantagen från skattskyldighet i Sverige om vederbörande har stadigvarande bostad i det andra avtalsslutande landet men saknar sådan i Sverige. Först om sådan bostad också finns i Sverige blir det aktuellt att bestämma skattskyldigheten på grundval av centrum för levnadsintressena. I de fall stadigvarande bostad finns i annat land men inte i Sverige kommer därför – oavsett de ändringar som föreslås – någon skattskyldighet inte att föreligga i Sverige.

För att öka antalet fall med skatterättsligt stadigvarande bostad i Sverige föreslår utredningen att även fritidsfastigheter skall kunna räknas till denna kategori av bostäder. Det är inte svårt att föreställa sig hur en sådan förändring skulle mötas av utomlands bosatta personer med fritidsbostad i Sverige. Antalet svårkontrollerade fall av bulvanägda fritidsfastigheter skulle öka men någon ökning av antalet skattskyldiga skulle knappast ske.

Man måste därför konstatera att kommissionens förslag inte är ägnat att lösa några problem. I stället torde ett genomförande av förslaget komma att leda till en massa tolkningsproblem. Här kan bara nämnas de betydande svårigheter som föreligger att utreda subjektiva motiv, dvs. avsikten med en utflyttning eller om en persons relationer till vissa släktingar är starkare än till andra osv. Eftersom, enligt vad som uttalas i specialmotiveringen och av vad som följer av den föreslagna lagtexten och allmänna processrättsliga grunder, bevisbördan i dessa hänseenden åvilar fiscus är det lätt att inse att skattemyndigheterna ställs inför svåra och i vissa stycken omfattande utredningsproblem. En konsekvens av detta kan bli antingen att myndigheten ryggar för utredningssvårigheterna eller också lägga ner onödigt mycket tid på att utreda och bevisa de omständigheter som enligt den föreslagna bestämmelsen talar för skattskyldighet i Sverige.

Om myndigheten väljer att ligga lågt sker inga förändringar i förhållande till nuvarande tillämpning. Skulle man däremot välja att leva upp till kommissionens intentioner uppstår mycket komplicerade tolkningsproblem för såväl skattemyndigheterna som för de skattskyldiga. Eftersom det är ett mycket starkt önskemål i dagens skattedebatt att i görligaste mån förenkla lagstiftningen utgör därför kommissionens förslag ett reaktionärt inslag i dessa strävanden.

### 3 Förslaget om att ändra bosättningsbegreppet i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till kommunalskattelagen (1928:370)

RSV anför:

Kommissionen föreslår i ett nytt andra stycke till punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL en generell regel med innebörd att även den som inte stadigvarande vistas i Sverige likväl skall anses bosatt här, om hans personliga och ekonomiska förbindelser med Sverige är starkare än dem han har med något annat land. RSV förutsätter att man med uttrycket stadigvarande vistelse liksom nu skall förstå vistelse som överstiger sex månader.

Det sägs i promemorian (s. 51) att den föreslagna avvägningsregeln är en anpassning till hemvistbestämmelserna i OECDs modellavtal. Vidare sägs (s. 38) att det bör vara ett minimikrav att de interna reglerna täcker den beskattningsrätt som tillerkänns Sverige enligt dubbelbeskattningsavtal. RSV anser naturligtvis det vara mycket positivt att svensk intern lagstiftning anpassas till internationella förhållanden, t. ex. på så sätt att vissa normer och uttryck ges samma innebörd som de har internationellt. Sådana begreppsbestämningar och stipulativa definitioner minskar tolkningskollisioner beträffande dubbelbeskattningsavtal och underlättar även på andra sätt det internationella umgänget. Vad gäller den interna beskattningsrättens förhållande till dubbelbeskattningsavtalen är det enligt RSVs mening emellertid inte en självklarhet att de interna reglerna alltid skall täcka den beskattningsrätt som tillerkänns Sverige enligt ett avtal. En sådan beskattningsrätt kan vara följden av en viss förhandlingssituation eller förekomsten av en utländsk – kanske för svenska förhållanden främmande – beskattning och behöver därför inte sammanfalla med svensk uppfattning om beskattningsrättens omfattning.

Frågan om huruvida den svenska interna beskattningsrätten bör utvidgas bör ske utifrån allmänna överväganden, som naturligtvis även bör beakta internationella aspekter.

Vad gäller den föreslagna avvägningsregeln och dess förhållande till OECDs modellavtal bör dessutom beaktas, att regeln i modellavtalet inte utgör en materiell regel för hemvist utan är en formell regel avsedd att tillämpas enbart för att få ett utslag i den situationen att den skattskyldige enligt båda staternas interna lagstiftning anses ha hemvist i respektive stat. Det är i och för sig inte givet att en sådan konfliktlösningsnorm är lämplig som en materiell intern regel.

Skulle den föreslagna avvägningsregeln i andra stycket införas, kommer denna att omfatta en mycket stor grupp av personer som inte tidigare enbart på grund av anknytning till Sverige kunnat beskattas här, nämligen alla utländska medborgare. Enligt nuvarande regler kan Sverige inte hävda beskattning på sådana utländska medborgare som inte varit bosatta eller stadigvarande vistats här. Med den föreslagna regeln skall sålunda beskattningsmyndigheterna utredningsmässigt beakta flera skattskyldiga och då inte bara de utländska medborgare som haft sådana betydande tillgångar som kommissionen avsett. T. ex. kommer det att uppstå åtskilliga svårbedömbara situationer där anhöriga till utländska medborgare i Sverige återvänt till hemlandet. Mot bakgrund av det anförda är RSV tveksam till utformningen av avvägningsregeln.

*Kammarrätten* i Stockholm anför:

Utvidgningen av det skatterättsliga bosättningsbegreppet – så som det har kommit till uttryck i den föreslagna lydelsen av punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL – kan få följder som torde gå utöver vad kommissionen har avsett. Den kan sålunda komma att medföra att inkomster, som aldrig tidigare har fallit och inte heller har tänkts skola falla under svensk beskattningsrätt, kommer att beskattas här. Andra stycket i lagrummet synes sålunda enligt sin lydelse exempelvis kunna omfatta en person, som aldrig har varit bosatt här men som av en eller annan anledning ekonomiskt engagerar sig (s. 52 överst) i Sverige. Är engagemanget så omfattande att det är starkare än de ekonomiska förbindelser han har med annat land, medför detta att han skall anses skattemässigt bosatt i Sverige. En sådan utvidgning kan inte godtas utan att konsekvenserna har noggrant analyserats, bl. a. med avseende på dubbelbeskattningsproblem som kan uppkomma. Detta har inte skett i promemorian.

Som har angetts i det föregående är ett syfte med utvidgningen av det skatterättsliga bosättningsbegreppet att detta skall anpassas till hemvistbestämmelserna i OECD:s modellavtal. De interna reglerna skulle därmed enligt promemorian komma att täcka in den beskattningsrätt som vanligen tillerkänts Sverige i dubbelbeskattningsavtalen. Jämförelsen mellan OECD-avtalet och de interna bosättningsreglerna är emellertid inte relevant i sammanhanget. Avtalet innehåller nämligen inte någon reglering av var en person skall anses bosatt utan den frågan skall avgöras med tillämpning av den interna lagstiftningen i respektive land. Om någon enligt de interna reglerna i de berörda staterna anses bosatt i båda länderna, får enligt avtalet hemvistet avgöras med ledning av de kriterier som anges i artikel 4 punkt 2. De angivna bestämmelserna om hur hemvistet bör bestämmas syftar alltså inte till att styra konventionsstaternas interna regler om bosättning (se Francke m. fl., Modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet, s. 59 p. 4). Härtill kommer att det enligt modellavtalet är innehavet av stadigvarande bostad som i första hand skall avgöra hemvistet, medan centrum för levnadsintressena beaktas i andra hand.

I sammanhanget bör framhållas att ju mer staternas interna bosättningsbegrepp utvidgas desto större blir risken för att konflikt skall uppkomma staterna emellan med den osäkerhet för de enskilda och de olägenheter i övrigt som det innebär.

Under 6.2 i promemorian anges (s. 42) att, eftersom OECD:s modellavtal i första hand låter innehavet av en stadigvarande bostad vara avgörande för hemvistfrågan, det finns skäl att fästa förhållandevis större vikt vid vissa fastighetsinnehav än vad som sker enligt gällande praxis. Kommissionen anser dock inte att innehav av en som fritidsbostad använd fastighet i Sverige alltid bör medföra skattskyldighet här. De återgivna uttalandena synes innebära att *huvudregeln* avses bli att redan innehavet av fritidsfastighet i riket medför oinskränkt skattskyldighet här. Att med stadigvarande bostad skulle avses också fritidsbostad torde dock inte ha varit avsett när OECD:s modellavtal utarbetades (Francke m. fl. s. 61 p. 13). Jämförelsen med modellavtalet är därför även i detta avseende irrelevant.

Kommissionen anför (s. 44) vidare att sådana bindningar av personlig och ekonomisk art, som kan föreligga när egendomen överläts till närstående, bör beaktas i högre grad än nu. I extrema fall kan det enligt promemorian röra sig om rena bulvanförhållanden, där en bostad eller

annan tillgång formellt överförs på en släkting som varken har råd att förvärva eller möjlighet att utnyttja egendomen. Sådana fall torde visserligen ibland kunna bemästras redan enligt gällande regler, men myndigheterna ställs ofta inför avsevärda bevisvärigheter. Deras arbete skulle enligt kommissionen underlättas om man vid rättstillämpningen utgår från att transaktioner med närstående motiverar särskild uppmärksamhet. Det återgivna resonemanget har inte lett till något förslag från kommissionen, t. ex. om ändrad bevisbörda. Syftet med resonemanget är därför dunkelt. Men tankarna leds till ett rättssystem, enligt vilket den enskilde hela tiden har bevisbördan för att han har gjort rätt för sig gentemot samhället. En sådan ordning kan inte godtas.

— — —

Beträffande *författningsförslaget* kan anföras.

I andra stycket i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL i dess nuvarande lydelse sägs att svensk medborgare som inte stadigvarande vistas i Sverige, likväl *skall kunna anses bosatt* här under vissa förhållanden. Andra stycket i förslaget har, förutom att det avser även utländska medborgare och annat än utflyttningsfall, fått en skärpt innebörd genom formuleringen "— — — *skall likväl anses bosatt* — — —". Denna skillnad har inte alls kommenterats i promemorian. Detta kan inte anses förenligt med god lagstiftningssed.

I samma stycke till nyssnämnda anvisningspunkt i förslaget har nuvarande lydelse "väsentlig *anknytning*" ersatts med "*förbindelser* — — är starkare". Detta uttrycksätt återkommer också i förslagets tredje stycke där svensk medborgare förutsätts ha "de starkaste *förbindelserna* med Sverige" under fem år efter utflyttning. Kan han visa att han under denna tid har haft "starkare *anknytning*" till annat land skall han inte anses bosatt här. Det framgår inte av promemorian om någon skillnad är avsedd i betydelsen mellan *förbindelse* och *anknytning*. Kammarrätten kan inte finna något motiv för en sådan skillnad och föreslår därför att, i rättstillämpningens intresse, terminologin förenhetligas.

*Kammarrätten i Göteborg* tillstyrker förslaget i princip och anför:

Kammarrätten finner det värdefullt att, som utredningen har föreslagit, anpassa de interna svenska reglerna om skattskyldighet till det modellavtal om hemvist som har utarbetats inom OECD.

— — —

Utgångspunkten för förslaget om utvidgning av reglerna om skattskyldighet i Sverige är OECDs modellavtal. I modellavtalet rangordnas de anknytningsmoment som bör konstituera hemvist och därmed skattskyldighet. Det primära anknytningsmomentet är därvid tillgång till stadigvarande bostad. Har en person sålunda en bostad som stadigvarande står till hans förfogande bara i en stat, så anses han ha hemvist i den staten.

Att kommissionen vill ha samma reglering för internt svenskt vidkommande som i modellavtalet framgår både av den allmänna motiveringen och av specialmotiveringen. Trots det nämns inte uttryckligen i lagtexten det förhållandet att vederbörande har stadigvarande bostad i Sverige som ett avgörande anknytningsmoment. Enligt kammarrättens mening är det naturligt att så sker.

På grund av det anförda vill kammarrätten förorda att anvisningspunkten 1 till 53 § kommunalskattelagen ges ungefär följande utformning.

"Såsom bosatt — — — vistas här.

Den som inte stadigvarande vistas i Sverige skall likväl anses bosatt i riket, om han här har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande eller om eljest hans personliga och ekonomiska förbindelser med Sverige är starkare än dem han har med något annat land. Därvid skall — — — jämförliga omständigheter.

Om en — — — är tillämpliga.”

*Länsstyrelsen i Stockholms län* tillstyrker förslaget och anför:

Länsstyrelsen anser, att det är riktigt och viktigt att man i högre grad än tidigare beaktar bindningar av personlig och ekonomisk art och att man som kommissionen framhåller gör sig en helhetsbild av förhållanden av betydelse för bedömningen av bosättningen, varvid olika faktorer måste vägas in. Inte minst när egendom i Sverige i samband med utflyttning överlätts på närstående är en sådan helhetssyn av stor betydelse.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* anför:

Kommissionen föreslår vissa ändringar i treårsregeln. Som bakgrund ger den en tolkning av hur gällande rätt tillämpas. Det vill dock synas som om kommissionen lagt för stor vikt vid innehållet i förarbetena och för liten vid den senare rättsutvecklingen. Kommissionens uppfattning framgår dock inte helt klart eftersom dess intentioner, så som dessa beskrivits i promemorian, inte stämmer överens med den ändring i lagtexten som den föreslår.

Kommissionens lagförslag synes utgå från den uppfattning som framgår av bevillningsutskottets uttalande 1966:54. Utskottet anförde bl. a.: ”Då såsom huvudkrav för bosättning i Sverige uppställts det villkoret, att vederbörande skall ha sitt egentliga bo och hemvist här, lär därmed kunna förstås att — då tvekan råder rörande frågan om hans bosättning i Sverige eller i annat land — hans anknytning till Sverige måste framstå som det väsentliga. Är anknytningen till utlandet starkare, kan han inte längre anses bosatt här”. Enligt utskottets mening fick begreppet ”väsentlig anknytning” inte tolkas extensivt.

Trots bevillningsutskottets uttalande torde rättspraxis ha gått i den riktningen att begreppet ”väsentlig anknytning” i treårsregeln inte är det samma som den väsentligaste anknytningen. Lagregelns ordalydelse ger även stöd för en sådan tolkning. Belysande rättsfall är härvid exempelvis RÅ 1968 ref. 9 och 1974 ref. 97. Det kan alltså konstateras att en person kan ha väsentlig anknytning till Sverige trots att han har en väsentligare anknytning till annat land. Ett sådant konstaterande bör även ligga bakom kommissionens påstående (sid. 53) att treårsregeln i princip är mer långtgående än hemvistreglerna i OECD:s modellavtal. Vid tillämpningen av hemvistreglerna i dubbelbeskattningsavtal lär nämligen den avgörande frågan ofta bli till vilket land den väsentligaste anknytningen finns. Slutsatsen av detta blir, så som de angivna rättsfallen också visar, att en person kan ha väsentlig anknytning till Sverige och anses bosatt här enligt intern rätt samtidigt som vid tillämpning av ett dubbelbeskattningsavtal bosättning anses föreligga i den andra staten emedan den starkaste anknytningen finnes till denna stat.

Om det således kan konstateras att bosättningsbegreppet i intern rätt har en vidare innebörd än enligt gängse bosättningsbegrepp i dubbelbeskatt-

ningsavtal uppkommer frågan om det är önskvärt att förhållandet är sådant. Enligt sina uttalanden i promemorian är kommissionen av den uppfattningen. Länsstyrelsen ansluter sig till den bedömningen.

— — —

Länsstyrelsen kan i stort ansluta sig till de bedömningar som lett fram till lagförslagets andra stycke. Länsstyrelsen anser dock att förslaget fått en utformning som kan medföra en alltför vid tillämpning. Enligt den föreslagna lagtexten omfattar regeln nämligen envar som har någon anknytning till Sverige under förutsättning att denna inte har starkare anknytning till något annat land. Det kan tänkas att en person som aldrig ens vistats i Sverige kan komma att anses bosatt här. Som exempel kan nämnas medlemmar i en flyktingfamilj vilka splittras till olika länder eller en person som ärvt en större egendom i Sverige och som inte har någon fast anknytning till annat land. Exemplen kan synas konstruerade men visar dock på behovet av någon inskränkning.

Enligt länsstyrelsens mening kan det vara lämpligt att på samma sätt som vid treårs- (femårs-)regeln knyta an till en tidigare bosättning här. Efter mönster av vad som numera gäller vid icke yrkesmässig avyttring av aktier m. m. kan en tidsbegränsning göras. Det kan då föreskrivas att regeln skall tillämpas endast på den som vid något tillfälle under de tio år som föregått beskattningsåret haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här. En sådan utformning av lagtexten, som för övrigt synes bättre stämma överens med de intentioner kommissionen anför, innebär enligt länsstyrelsen en lämplig avvägning av svensk rätt att hävda beskattning.

— — —

Beträffande länsstyrelsens slutomdöme samt vissa förslag till utformning av punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL i dess helhet hänvisas till länsstyrelsens yttrande under avsnitt 4.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför:*

Vad gäller ändringen av bosättningsbegreppet delar länsstyrelsen kommissionens uppfattning. Det är bra att de interna reglerna för bosättning/hemvist anpassas till OECD:s modellavtal. För bättre anpassning till nämnda modellavtal borde dock enligt länsstyrelsens mening den nya texten i andra stycket anvisningarna till 53 § KL kompletteras med begreppet "stadigvarande bostad". Enligt kommentarerna, punkt 11, till modellavtalet (sid. 61 i den svenska översättningen) "ges företräde åt den stat där den fysiska personen har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande." Det sägs vidare att "detta kriterium är ofta tillräckligt för att lösa tvisten." Begreppet har således en avgörande betydelse för beskattningsfrågan. Tillägget kan lämpligen inplaceras efter "om" på tredje raden och formuleras sålunda "han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande och om . . . .".

*Länsstyrelsen i Norrbottens län anför:*

Den föreslagna ändringen i andra stycket av anvisningarna till 53 § KL innebär en anpassning av det skatterättsliga bosättningsbegreppet till de hemvistregler som OECD rekommenderar. Detta begrepp finner länsstyrelsen bättre anpassat till nutida förhållanden än det i den äldre bestämmel-

sen. Länsstyrelsen är positiv till förslaget att skattskyldighet ska gälla för fysisk person oavsett medborgarskap. Detta mot bakgrund av de erfarenheter vi har i länet främst vad gäller personer verksamma i entreprenadföretag.

*Länsrätten i Stockholms län anför:*

Regeln både i det nuvarande och det föreslagna andra stycket i anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen att den som inte ens stadigvarande vistas här i landet likväl skall anses bosatt här måste utgöra en av de större hybriderna i svensk lagstiftning. Den som på ett engelskt gods sammanbor med sin familj, med en hustru som yrkesarbetar i England och med barnen i engelsk skola skall likväl anses bosatt i Sverige av något ekonomiskt eller annat skäl. Vore det inte bättre att söka finna något annat kriterium för beskattning i Sverige – om detta är önskvärt och möjligt – än att låtsas att vederbörande bor här.

Kommissionens påstående om att förslaget om utvidgning av bosättningsbegreppet utgör en anpassning till hemvistbestämmelserna i OECD:s modellavtal är irrelevant och vilseledande.

För det första överlåter modellavtalet till den nationella rätten i varje stat att avgöra vilka som skall anses ha hemvist i den enskilda staten. Modellavtalets tolkningsregler träder i funktion först om någon anses ha hemvist i mer än en avtalslutande stat. För det andra måste det anses tveksamt om ett fritidshus kan godkännas som stadigvarande bostad enligt modellavtalet.

Syftet med förslagen i betänkandet är uppenbarligen att utvidga det svenska hemvistbegreppet för att åstadkomma en situation av dubbel bosättning och därmed kunna åstadkomma anspråk på oinskränkt skattskyldighet i Sverige, för en person som i själva verket inte bor här, på grundval av kriteriet centrum för levnadsintressena. Det hade varit ärligare om detta sagts rent ut. Det hade också varit ärligare och mera förenligt med svensk lagstiftningstradition om den skärpning, som ligger i att lokutionen "skall kunna anses bosatt" i andra stycket av punkt I i anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen föreslagits ersatt med formuleringen "skall likväl anses bosatt", hade kommenterats och motiverats i betänkandet.

*Länsrätten i Göteborgs och Bohus län anför:*

Länsrätten delar kommissionens förslag att det skatterättsliga bosättningsbegreppet bör anpassas till hemvistreglerna i OECD:s modellavtal. Enligt modellavtalet anses en fysisk person primärt ha sitt hemvist i den stat där han har tillgång till en stadigvarande bostad. Om han har tillgång till stadigvarande bostad i två stater anses han ha sitt hemvist i den stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena). Av såväl den allmänna motiveringen som av specialmotiveringen framgår inte annat än att kommissionen syftat till att ge det interna bosättningsbegreppet samma innehåll som hemvistbegreppet i modellavtalet. Förslagen författningstext upptar dock inte tillgången till stadigvarande bostad som ett i första hand avgörande anknytningsmoment. Enligt länsrättens mening saknas dock anledning att inte helt anpassa de interna reglerna till modellavtalet. Om så inte sker innebär den

föreslagna lagtexten en utvidgning av bosättningsbegreppet. En sådan utvidgning kan av olika skäl antas öka riskerna för konflikter staterna emellan och dessutom medföra en inte önskvärd osäkerhet för den enskilde.

*Lokala skattemyndigheten i Stockholms fögderi* har intet att erinra mot förslaget och anför:

Kommissionens förslag innebär att frågan om en person skall anses bosatt utomlands inte snävt begränsas till ett problem om var han varaktigt tagit "bo och hemvist på viss utländsk ort". Den skrivbordsspaning som vederbörande myndigheter är hänvisade till kan sällan skaffa fram hållbara bevis mot påståenden om bosättning utomlands. Om uppmärksamheten riktas mot "personliga och ekonomiska förbindelser med Sverige" blir det i många fall helt klart att vederbörande ingalunda "övergivit riket". Huvuddelen av de personliga och ekonomiska förbindelserna med Sverige finns kvar trots att man flyttat utomlands eller åtminstone skaffat sig en adress utomlands.

*Lokala skattemyndigheten i Malmö fögderi* anför:

För att få bättre överensstämmelse mellan det svenska skatterättsliga bosättningsbegreppet och hemvistreglerna i OECDs modellavtal föreslår kommissionen att p. 1 anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen ändras så att fysiska personer som har starkare anknytning till Sverige än till annat land blir obegränsat skattskyldiga i Sverige. Enligt den föreslagna utformningen av anvisningen förlorar därigenom medborgarskapet betydelse, då skatterättslig bosättning skall bestämmas enligt interna svenska regler.

Samtidigt som lagregeln således utvidgas till att gälla även andra än svenska medborgare inskränkes emellertid tillämpningen genom kravet att de personliga och ekonomiska förbindelserna med Sverige skall vara starkare än dem med annat land. Att ha väsentlig anknytning till Sverige utesluter inte att ännu starkare förbindelser kan finnas med annat land. Möjligheterna att utreda faktiska omständigheter som har betydelse för att bedöma frågan om en person har väsentlig anknytning till Sverige är också betydligt lättare än att utreda till vilket land de starkaste förbindelserna finns.

För att ge Sverige bättre möjlighet att hävda skatteanspråk då sådana tillkommer landet enligt dubbelbeskattningsavtal skulle det enligt myndighetens uppfattning vara tillräckligt att slopa reglernas nuvarande begränsning till svenska medborgare. Den som har starkare förbindelser med Sverige än annat land har sannolikt även väsentlig anknytning till landet.

*Lokala skattemyndigheten i Helsingborgs fögderi* anför:

Det är ofta svårt att hävda svensk intern rätt med hjälp av treårsregeln vid utflyttningsfall. Den första och väsentligaste hemvistregeln i de moderna dubbelbeskattningsavtalen är bosättningen. Har den utflyttade skaffat stadigvarande bostad (varaktigt hem) i den andra staten och inte samtidigt har bostad här, blir den skatterättsliga hemvisten – trots vår treårsregel – den andra staten. Schweiz och i viss mån Spanien är lyckliga

undantag. I normalfallet dvs. verklig flyttning av hem-bostad till annan stat med vilken vi har dubbelbeskattningsavtal, är treårsregeln således ur spel.

Det finns "skentransaktioner" också på detta område – skattskyldiga som försöker "glida" mellan olika stater och betala skatt där den är lägst eller ännu bättre ingenstans. För denna kategori måste vi ha regler som treårsregeln för att kunna binda dem skatterättsligt, om de har "centrum för levnadsintressena" här.

Förslaget innebär en omskrivning av treårsregeln så att den bättre överensstämmer med dubbelbeskattningsavtalens definition av hemvistreglerna. Vidare avses regeln gälla alla skattskyldiga – oavsett medborgarskap – som har "centrum för levnadsintresse" o. d. här.

— — —

Lokala skattemyndigheten anser det riktigt att ändra innehåll och formulering, så att regeln bättre överensstämmer med internationell rättsutveckling.

*Bankinspektionen anför:*

I fråga om de omständigheter som skall beaktas vid prövningen av bosättningstvister har kommissionen haft ambitionen att åstadkomma övergripande regler. Därvid har emellertid kommissionen använt allmänna talesätt som ger föga vägledning för tolkningen, exempelvis familjeförhållanden och social anknytning. Dessa begrepp är helt oklara. Vidare anges avsikten med utlandsvistelsen som en viktig omständighet utan att det sägs hur denna skall fastställas och bedömas.

Kommissionen synes kräva en fullständig avveckling av anknytningen till Sverige utan att beakta att även i bona fidefall oftast viss, om än obetydlig, anknytning till Sverige så gott som alltid består. Å andra sidan måste ett frågetecken resas inför det grundläggande villkoret för tillämpningen av de stränga reglerna för svenska medborgare i tredje stycket i anvisningarna, nämligen att "svensk medborgare inte vistas endast tillfälligt utomlands". Därest en svensk medborgare endast tillfälligt vistas utomlands och i övrigt i Sverige bör han enligt gällande bestämmelser anses bosatt i Sverige. Emellertid torde formuleringen inte överensstämma med kommissionens intentioner. De efterföljande reglerna skulle eljest vara meningslösa.

*SAF avstyrker förslaget och anför:*

För den föreslagna ändringen av det skatterättsliga bosättningsbegreppet anför ett mera sakligt skäl, nämligen att ändringen skulle innebära en anpassning till de regler som OECD rekommenderat sina medlemsländer att använda i dubbelbeskattningsavtal. Hemvistreglerna i OECDs modellavtal är emellertid avsedda att lösa fall av dubbelt hemvist, dvs. då en person är skatterättsligt bosatt i båda de avtalsslutande staterna enligt respektive stats interna lagstiftning. Modellavtalets regler är sålunda varken avsedda eller lämpade som förebild för ett lands interna regler om skatterättsligt hemvist.

Den av kommissionen föreslagna lydelsen av kommunalskattelagen 53 §, anvisningarna punkt 1, skulle för övrigt leda till betydande tolkningssvårigheter och rättsosäkerhet: faktorer som "familjeförhållanden", "social anknytning" och "avsikten med utlandsvistelsen" skulle härvidlag innebära särskilda problem.

Vidare skulle förslaget att tillmäta nära nog varje innehav av fastighet, även fritidsbostad, betydelse vid hemvistbedömningen kunna medföra helt orimliga konsekvenser för den enskilde. Den som behåller sin fritidsfastighet här vid utflyttning till ett land, med vilket Sverige saknar dubbelbeskattningsavtal, skulle exempelvis riskera att för alltid bli oinskränkt skattskyldig i bägge länderna.

*Svenska maskinbefälsförbundet och Sveriges fartygsbefälsförening* anför:

Förbundet vill påpeka att vissa sjömäns skattesituation kan komma att negativt påverkas av de strängare regler som föreslås i promemorian angående presumtion för fortsatt skattskyldighet i Sverige och den föreslagna utvidgningen av bosättningsbegreppet.

Sjöfart är i hög grad en internationell näring och det finns ett betydande antal svenska medborgare som är permanent bosatta utomlands och som arbetar i både svenska och utländska fartyg. Detta förhållande har beaktats när det gäller sjömansskatt genom att svenskar bosatta i utlandet beskattas efter en särskild låg tabell när de arbetar ombord i svenska fartyg. Svenska medborgare som är bosatta i utlandet eller önskar bosätta sig i utlandet och sedan kontinuerligt eller under kortare tidsperioder arbetar ombord i svenskflaggade fartyg bör icke anses ha en sådan "starkare anknytning till Sverige" som kan leda till fortsatt skattskyldighet i Sverige. Svenska rederier bedriver i betydande utsträckning s.k. cross-trade-trafik, dvs. trafik med regelbundna anlop av utländska hamnar och utan anlöpning av svenska.

Som exempel kan nämnas Rederi AB Transatlantics linjetrafik under svensk flagg mellan Australien och USA:s västkust. Ombordanställda som önskar tjänstgöra i denna trafik kan finna det naturligt att bosätta sig i Australien eller i Förenta Staterna. Enligt förbundets uppfattning bör det då inte anses föreligga en "starkare anknytning till Sverige" bara av den anledningen att arbetsplatsen är ett svenskflaggat fartyg.

Med anledning av ovanstående hemställer förbundet att de speciella förhållanden som gäller för sjöfolk särskilt beaktas vid den fortsatta behandlingen av promemorian.

*Sveriges advokatsamfund* anför:

Av de uttalanden som gjordes av departementschefen och framför allt bevillningsutskottet i samband med införandet av treårsregeln kan, såsom kommissionen framhållit, konstateras, att någon skärpning av det gällande bosättningsbegreppet inte var avsedd, utan fråga var om en kodifiering av gällande praxis kompletterad med en bevisbörderegulering för svenska medborgare. Vidare framgår av bevillningsutskottets uttalanden att begreppet "egentligt bo- och hemvist" skall förstås så, att då tvekan råder rörande frågan om en person är bosatt i Sverige eller annat land hans anknytning till Sverige skall framstå som det väsentliga. Skulle anknytningen till utlandet vara starkare, skall han inte längre anses bosatt här. Det synes med andra ord redan förhålla sig på det viset, att det nu gällande bosättningsbegreppet stämmer väl överens med dubbelbeskattningsavtalens begrepp "centrum för levnadsintressena". I och med införandet av treårsregeln har emellertid frågan om en person skall anses bosatt i Sverige i praktiken kommit att

fokuseras kring om vederbörande har väsentlig anknytning till Sverige i den mening som anges i 2 st. i den ifrågavarande anvisningspunkten, vilket bl. a. fått till följd att utländska medborgare i samband med utflyttningen från Sverige även i materiellt hänseende kommit att bedömas annorlunda, trots att detta möjligen inte varit avsikten.

Mot bakgrund härav har samfundet ingen erinran mot kommissionens förslag om att den skall anses bosatt i Sverige, som har starkare personliga och ekonomiska förbindelser med Sverige än han har med något annat land. I och med införandet av en sådan bestämning kommer behovet av att i bedömningen skilja mellan svenska och utländska medborgare att bortfalla, eftersom det redan i den materiella regeln finns utrymme att ta hänsyn till att en svensk medborgare rent generellt oftast har kvar en starkare anknytning till Sverige i samband med utflyttning än en utländsk medborgare. Att medborgarskapet således formellt ges en underordnad betydelse stämmer såsom kommissionen framhållit väl överens med bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtal och kan dessutom motiveras med det icke ringa antal utländska medborgare, som är bosatta i Sverige.

På grund av de nackdelar som det inneburit att det nuvarande bosättningsbegreppet består av två delar, nämligen dels egentligt bo- och hemvist, dels väsentlig anknytning, bör de föreslagna ändringarna ges en sådan utformning, att man fortsättningsvis kan laborera med ett begrepp. Kommissionen har själv haft ambitionen att anpassa de föreslagna materiella ändringarna i bosättningsbegreppet till OECD:s modellavtal (se bl. a. sista stycket i sammanfattningen). Samfundet föreslår att man tar steget fullt ut och låter det interna bosättningsbegreppet överensstämma med definitionen i OECD:s modellavtal.

*Sveriges industriförbund och SHIO-Familjeföretagen* avstyrker förslaget och anför:

Kommissionen menar att förslaget bygger på OECD-mallen. I och för sig är detta riktigt om man därmed menar att man plockat ut en bit av en helhet – nämligen den om centrum för levnadsintressena – ur mallen. En riktig tillämpning av mallen kräver dock att även den första pusselbiten i mallen, nämligen den om stadigvarande bostad skulle plockas med i den föreslagna lagstiftningen. En sådan mera fullständig tillämpning hade inneburit att den som har stadigvarande bostad utomlands men saknar sådan bostad i Sverige inte är skattskyldig här. Det är nämligen först om en person har stadigvarande bostad här som den ifrågavarande bestämmelsen om centrum för levnadsintressen aktualiseras för Sveriges del. Att som kommissionen påstår det viktigaste kriteriet vid bedömningen av hemvifrågan skulle vara "centrum för levnadsintressena" är därför helt missvisande. Den helt avgörande frågan är var vederbörande har stadigvarande bostad. Om sådan finns bara i ett land prövas aldrig "centrum för levnadsintressena".

Sistnämnda kriterium är alltså underordnat den stadigvarande bostaden och aktualiseras först vid konkurrens mellan eller avsaknad av stadigvarande bostad i två eller flera länder. Det är därför nödvändigt att notera att bestämmelserna om "centrum för levnadsintressena" tillkommit för att lösa komplicerade dubbelbeskattningsituationer där det krävs en relativt uttömmande regel som väger respektive länders intressen mot varandra. Syftet med den är därför att lösa kvalificerade fall av t. ex. dubbelbosätt-

ning mellan olika stater och måste därför inrymma inslag av diskretionär prövning av såväl subjektiva som objektiva moment.

Att en regel som alltså innebär att man med utgångspunkt från de värderingar som finns representerade i respektive land skall bedöma hemvistet är naturligtvis helt olämpligt som grund för intern lagstiftning. OECD-mallen skall därför förbehållas lagstiftningsåtgärder inom de områden den är avsedd för, nämligen ifråga om dubbelbeskattningsavtalen och måste därför helt avvisas i förevarande sammanhang.

*Sveriges redareförening* anför:

Inledningsvis ansluter sig redareföreningen fullt ut till det remissvar som avgivits av Svenska Arbetsgivareföreningen.

Sveriges Redareförening finner det därutöver angeläget att fästa finansdepartementets uppmärksamhet vid sjöfolkets speciella arbetsförhållanden, som kan komma att negativt påverka bedömningen i enskilda fall av de strängare regler som föreslås i promemorian angående presumption för fortsatt skattskyldighet i Sverige och den föreslagna utvidgningen av bösättningsbegreppet.

Genom utformningen av sjöarbetstidsregler i lagstiftning och kollektivavtal fullgör ombordanställda i svenska handelsfartyg en årsarbetstid inom en tidsrymd av sex månader. Detsamma gäller, men i varierande grad, arbetstidsförhållanden i fartyg under annan flagg. En konsekvens av arbetstidens förläggning under ett kalenderår blir således att en ombordanställd under fem à sex månader per år ägnar sig åt annan verksamhet än arbete ombord i fartyg åt huvudarbetsgivaren. Som bekant gäller också särskilda skatteregler för anställda ombord i svenska fartyg som erlägger s. k. sjömansskatt. Under den del av året då den ombordanställda ej utför arbete ombord i fartyg kan vederbörande givetvis välja olika alternativ, som t. ex. längre tids ledighet eller förvärvsarbete inom annat område i Sverige eller i utlandet. Arbetsförhållandena innebär emellertid generellt att en ombordanställd har möjlighet att upprätthålla nära och täta kontakter med Sverige under betydande del av året då han icke arbetar ombord trots att han fullgör en årsarbetstid där. Skulle en sådan ombordanställd välja att flytta ut från Sverige, men samtidigt bibehålla viss koppling till landet, föreligger risk att han eller hon, med de strängare hemvistregler som nu föreslås, kommer att anses ha en i tiden obegränsad "starkare anknytning till Sverige än till något annat land" (sid. 45 i promemorian).

Det erinras i detta sammanhang om att redareföreningen tillsammans med de ombordanställdas organisationer träffat ett s. k. internationaliseringsavtal i vilket det förutsättes att statsmakterna medverkar till en sådan ändring av den s. k. 1-årsregeln att ombordanställda – också här med tanke på de nu nämnda speciella arbetsförhållandena – icke "straffas" genom längre tids vistelse i Sverige än de 59 dagar per år som för närvarande maximalt godkännes. Internationaliseringsavtalet finns tillgängligt på finansdepartementet och belyser ytterligare det berättigade i att man vid tillämpning av svenska beskattningsregler tar vederbörlig hänsyn till ombordanställdas speciella förhållanden.

Sjöfart är i hög grad en internationell näring och det finns ett betydande antal svenska medborgare som är permanent bosatta utomlands och som arbetar i både utländska och svenska fartyg. Detta förhållande har beaktats när det gäller sjömansskatt och svenskar bosatta i utlandet beskattas –

liksom givetvis utlänningar bosatta i utlandet – efter en särskilt låg tabell när de arbetar ombord i svenska fartyg. Hur den enskilde i en sådan situation behandlas i skattesammanhang sammanhänger givetvis också med relationerna i form av avtal till undvikande av dubbelbeskattning mellan Sverige och den ombordanställdes bosättningsland. I sådana fall, när svenska medborgare är bosatta i utlandet – eller önskar bosätta sig i utlandet – och sedan kontinuerligt eller under kortare tidsperioder arbetar ombord i svenskflaggade fartyg bör, enligt föreningens bestämda uppfattning, detta icke betraktas som en sådan "starkare anknytning till Sverige" som kan leda till fortsatt skattskyldighet i Sverige trots bosättning utomlands, då för övrigt sjömansskatt icke kommer i fråga utan de vanliga reglerna för statlig och kommunal beskattning i Sverige. Det förekommer fortfarande i betydande utsträckning att svenska rederier driver s. k. cross-tradef trafik, dvs. trafik med regelbundna anlop av utländska hamnar och utan anlop av svenska. Ett sådant exempel är regelbunden linjesjöfart under bl. a. svensk flagg i trafiken mellan Australien och USAs västkust. Ombordanställda som önskar tjänstgöra i sådan trafik kan finna det naturligt att bosätta sig i Australien eller i Förenta Staterna och det skulle då givetvis framstå som stötande om en "starkare anknytning till Sverige" skulle anses föreligga enbart av det skälet att arbetsplatsen är ett svenskflaggat fartyg.

Redareföreningen hemställer således att de speciella arbetsförhållanden som gäller för sjöfolk särskilt beaktas i den mån den nu remitterade promemorian skulle leda till förslag om ändrade regler för beskattning vid flyttning till utlandet. Det hör då också beaktas att den internationella marknaden för ombordanställda är rörlig och att den enskilde därför ofta på kort varsel måste fatta beslut om en viss anställning då det knappast föreligger någon reell möjlighet att begära förhandsbesked om de skattemässiga konsekvenserna av en utflyttning i ett enskilt fall.

TOR har inget att erinra mot förslaget men lämnar följande kommentarer till lagtexten.

I punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § finns regeln om att personliga och ekonomiska anknytningsmoment kan föranleda att den skattskyldige anses bosatt här i landet. TOR vill här framhålla att den i andra meningen angivna exemplifieringen i vissa lägen kan föra längre än avsett. Den interna svenska beskattningsrätten kan nämligen t. ex. komma att omfatta sådan person med förmögenhet, som inte alls eller i mycket liten omfattning vistas här i landet under beskattningsåret, om den, som förvaltar förmögenheten, är här under hela året och tillika är nära anförvant till förmögenhetsägaren.

TCO har inget att erinra mot förslaget.

#### 4 Förslaget om att ändra den s.k. treårsregeln i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till kommunalskattelagen (1928:370)

RSV anför:

I tredje stycket av den föreslagna anvisningstexten ges bestämmelser om svensk medborgare som "inte vistas endast tillfälligt utomlands". Det framgår inte klart vilken kategori svenska medborgare som lagtexten avses vara tillämplig på. Enligt RSVs uppfattning torde i hela tredje stycket avses svensk medborgare som tidigare haft bo och hemvist eller stadigvarande vistats i Sverige. Redan av första meningen av tredje stycket bör enligt RSVs mening klart framgå vilken kategori som avses.

Även för den i tredje stycket avsedda kategorin skall avvägningsregeln i andra stycket tillämpas. Enligt första och andra meningarna i tredje stycket skall därvid vissa faktorer särskilt beaktas. Det är oklart om inte dessa faktorer redan får anses omfattade av andra stycket. På grund av denna oklarhet skulle i och för sig anvisningstexten behöva förtydligas. Om faktorerna omfattas av andra stycket, bör de i stället anges i detta stycke.

Om avsikten är att i tredje stycket föreskriva nya faktorer som skall beaktas vid avvägningen, anser RSV detta vara olämpligt. Vid en avvägning av med vilket land förbindelserna är starkast bör i samtliga fall alltid alla i fallet förekommande faktorer beaktas. Även svenskt medborgarskap utgör därvid en sådan faktor. Om åter avsikten är att i tredje stycket föreskriva att vissa av faktorerna vid en avvägning skall väga tyngre än enligt huvudregeln i andra stycket, anser RSV även detta vara olämpligt. Rättstillämpningen skulle kompliceras av att samma faktorer medför att anknytningen till Sverige i ett fall är starkare än till något annat land och i ett annat fall inte är det. Däremot är det naturligtvis ingenting som hindrar att vissa faktorer under alla förhållanden (och sålunda även om anknytningen till annat land än Sverige är starkare) skall medföra att den skattskyldige anses bosatt i Sverige.

Ett kriterium för anknytning till ett annat land borde enligt RSVs uppfattning kunna vara att den skattskyldige visar att han erlagt skatt i det andra landet. Genom att föra in ett sådant anknytningsmoment i avvägningen mellan Sverige och det andra landet ökas möjligheten att internt beskatta de "internationella" personer som kommissionen uppger (s. 26) inte annars beskattas i något land.

Enligt nuvarande regler är förhållandet huruvida en person har väsentlig anknytning till Sverige avgörande för om en person skall anses ha skatterättsligt hemvist i Sverige. Enligt vad som sagts skall avvägningsregeln i andra stycket gälla även utflyttade svenska medborgare. Det är således inte längre tillräckligt med väsentlig anknytning för att en sådan anses bosatt här. Anses anknytningen till utlandet starkare tar denna över trots att anknytningen till Sverige kan vara väsentlig. Detta innebär en inskränkning av de materiella beskattningsreglerna. RSV anser inte att en sådan inskränkning är motiverad. Vad gäller utredningsaspekten har kommissionen pekat på svårigheterna att utreda den utflyttades ekonomiska och personliga förhållanden i det nya landet. På grund härav kan befaras att myndigheternas utrednings- och kontrollproblem kommer att öka med den föreslagna avvägningsregeln. Även detta talar emot att införa en sådan regel för utflyttade svenska medborgare.

Syftet med att utsträcka tid varunder den utflyttade alljämt skall anses bosatt i Sverige från tre till fem år anges vara att underlätta myndigheternas kontrollmöjligheter och möjligheter till uppföljande bevakning. I sig torde knappast en utsträckning från tre till fem år medföra att utredningen i utflyttningsfallen underlättas, eftersom den egentliga bevisbörderegeln endast har den betydelsen att den skattskyldige förmås att lämna uppgifter. Dessa uppgifter kan på goda grunder antas vara sådana som endast talar för utflyttningen. Utredningssvårigheterna består bl. a. i svårigheterna att kontrollera lämnade uppgifter. Det torde vara ganska sällsynt att en skattskyldigs brist på bevisning faller utslaget. Mot en förlängning av tiden talar också att själva varaktigheten talar för att utflyttningen är permanent. RSV avstyrker därför förslaget om förlängd presumtionstid för bosättning i Sverige.

Enligt RSVs uppfattning har kommissionen inte genom lämnade förslag löst de i promemorian angivna utredningsproblemen.

För att komma till rätta med utflyttade svenska medborgare som efter tre år ökar anknytningen till Sverige utan att bosätta sig här, skulle man kunna låta nuvarande anknytningsregel omfatta samtliga svenska medborgare och inte bara utflyttade sådana. Det kunde även diskuteras att låta en sådan anknytningsregel vara oavhängig av medborgarskapet. (Anknytningsregeln skulle ersätta det föreslagna andra stycket.) Själva bevisbörderegeln, den egentliga treårsregeln, skulle däremot endast avse utflyttade personer, vare sig dessa är endast svenska medborgare eller även övriga och utgöra ersättning för det föreslagna tredje stycket. Med en sådan ordning skulle man undanröja den nuvarande oklarhet som ligger i att lagtexten enligt sin ordalydelse tyder på att endast omständigheter av betydelse för anknytningen till Sverige skall beaktas medan bevillningsutskottets motivuttalanden 1966: 54 sid. 24 tyder på att vid bedömningen en avvägning skall göras för att få fram var anknytningen är starkast.

För att få en ännu klarare och mera lättillämpad regel för de skattskyldiga, vilken även skulle underlätta myndigheters och domstolars arbete vill RSV föra fram ett ytterligare alternativ till lösning av den skatterättsliga hemvistfrågan. En svensk medborgare/person som tidigare haft egentligt bo och hemvist eller stadigvarande vistats i Sverige skulle efter utflyttning från Sverige anses ha skatterättsligt bo och hemvist här intill dess tre år förflutit från avresan.

Förslaget kan synas långtgående men endast i ett fåtal fall skulle en skärpning av den interna beskattningen ske jämfört med nu gällande regler. Eftersom Sverige med de flesta länder har ingått dubbelbeskattningsavtal blir det liksom nu hemvistreglerna i dessa som tar över när en utflyttad även blir beskattad i ett annat land. Fördelen med en sådan regel är att den är enkel. Vid bosättningsutredningarna kan man direkt tillämpa det aktuella skatteavtalets hemvistregler som i flera fall inte överensstämmer med de nuvarande interna hemvistreglerna.

I de fall utflyttning sker till avtalslöst land skulle även i dessa fall endast undantagsvis en skärpning till Sveriges förmån ske. För inkomst av tjänst blir ettårsregeln tillämplig. När det gäller vissa aktievinster har Sverige redan genom intern lagstiftning utvidgat skattskyldigheten i Sverige. För inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet i övrigt och inkomst av kapital sker en skärpning gentemot gällande regler. Genom den föreslagna regeln uppnås således fördelar i utredningshänseende och endast beträffande vissa inkomster vid utflyttning till avtalslösa länder hävdas en utvidgad svensk beskattning.

RSV anser att dessa synpunkter bör beaktas vid den fortsatta utredningen.

*Kammarrätten i Stockholm* anför:

Förslaget i denna del går ut på att den tid, under vilken den enskilde vid utflyttning har bevisbördan för att han inte längre skall anses bosatt i Sverige, förlängs från tre till fem år. Utrednings- och upptäcktssvårigheter anges (s. 4, 46 och 48) som motiv för förlängningen.

Att treårsregeln inte har kommit att få åsyftad verkan torde emellertid till övervägande del förklaras av att den saknas i de flesta dubbelbeskattningsavtal och därför i de fallen inte har kunnat tillämpas vid tvist om hemvistet. En bidragande orsak torde vara brister i den interna kontrollapparaten likaväl som i det internationella samarbetet. Mot den bakgrunden torde en reform som endast avser en förlängning från tre till fem år väsentligen bli ett slag i luften. Tilläggas kan, att det inte förefaller sannolikt att Sverige heller vid en revision av äldre avtal eller ett upprättande av nya sådana skulle vinna gehör för önskemål om en tre- eller femårsregel.

En mer framkomlig väg torde vara att öka kontrollmöjligheterna t. ex. genom att resurserna härför förbättras både kvantitativt och kvalitativt liksom genom att samarbetet såväl mellan berörda inhemska myndigheter som på det internationella planet byggs ut. Redan nu har Sverige genom dubbelbeskattnings- och handräckningsavtal stora möjligheter att erhålla hjälp med skattekontroll från utländska myndigheter (se bl. a. art. 26 i OECD:s modellavtal som har varit modell för de flesta dubbelbeskattningsavtal som har ingåtts med främmande länder). Vissa tänkbara åtgärder av det slag som har sagts nyss omnämns (s. 48 ff) i promemorian. De presenteras dock inte närmare och några handfasta förslag läggs inte fram i den delen. Om fristen skulle förlängas utan att tillräckliga åtgärder på detta plan vidtas, blir effekten i stort sett bara att under ytterligare två år ineffektiva utredningsförsök pågår och tar ökade resurser i anspråk utan att resultatet blir bättre.

Om skatteflykt av aktuellt slag befaras förekomma i sådan omfattning att motåtgärder framstår som påkallade, torde lösningar av den art som har antytts nu ha större utsikt att få praktisk effekt än vad som föreslås i det författningsförslag som promemorian innehåller. Även andra praktiska åtgärder kan övervägas, t. ex. skärpt passkontroll i form av obligatorisk stämpling vid in- och utresa. Det är emellertid inte möjligt att utan en närmare undersökning avgöra vilka resurser som erfordras för den ena eller andra åtgärden och om vinsterna i tillräcklig grad överväger insatserna.

Kommissionen anser vidare (s. 33 och 49) att tanken på en "preliminär självdeklaration" i samband med utflyttning ur Sverige bör förverkligas och att denna fråga närmare bör övervägas av folkbokföringskommittén. Motivet härför sägs vara att skattemyndigheterna på så sätt skall vid utflyttningstillfället få aktuell information om ekonomiska åtgärder som har skett under utflyttningsåret. Som exempel nämns transaktioner som ger upphov till skattepliktiga realisationsvinster. Sådana transaktioner skall emellertid redan enligt gällande regler redovisas i allmän självdeklaration även om den som företagit dem har flyttat från Sverige. Mot bakgrund av vad kommissionen har anfört i denna del är det svårt att förstå hur avlämnandet av en preliminär självdeklaration skulle kunna förbättra möjligheterna att tillgodose svenska beskattningsanspråk. När det gäller kon-

troll av att deklara-tions- och annan uppgiftsskyldighet samt skatteinbetalning fullgörs efter utflyttning torde det vara effektivare att satsa på ett utökat internationellt samarbete.

Kommissionen anger (s. 47) att femårsgränsen skulle ansluta till en internationell utveckling, enligt vilken en del länder förbehåller sig beskattningsrätt under fem år efter det att den obegränsade skattskyldigheten har upphört. Jämförelsen är inte relevant. Denna inskränkta beskattningsrätt är nämligen något helt annat än att under fem år efter utflyttning presumera en oinskränkt skattskyldighet. Även de exempel på utvidgad beskattningsrätt som redovisas (s. 47) i promemorian är ovidkommande, eftersom denna rätt i de angivna fallen inte är knuten till bosättningen.

*Kammarrätten i Göteborg* tillstyrker att den s.k. bevispresumtionen i anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen förlängs från tre till fem år och anför:

En sådan förlängning förefaller väl motiverad bl.a. med hänsyn till utvecklingen på de internationella kommunikationernas område. I dag är det möjligt att behålla en stark anknytning till hemlandet under längre tid efter en utflyttning än tidigare.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* tillstyrker förslaget och anför:

Den föreslagna lydelsen av anvisningspunkten i tredje stycket till 53 § kommunalskattelagen avser endast svensk medborgare. Med hänsyn till den föreslagna lydelsen av andra stycket kan det befaras, att tillämpnings-svårigheter uppkommer när fråga är om utländska medborgare. I en dom i regeringsrätten (RÅ 1968 ref. 9) har på grund av olika medborgarskap – mannen dansk, hustrun svensk – mannen ansetts utflyttad ur Sverige, medan hustrun med stöd av treårsregeln ansetts vara alltså bosatt i Sverige. Otymligheter av detta slag bör om möjligt undvikas. Måhända bör tredje stycket – liksom andra stycket – utsträckas att avse alla som är bosatta i Sverige oberoende av medborgarskap.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* anför:

Vad gäller den egentliga treårsregeln (lagförslagets tredje stycke) kan det, som utredningen anför, finnas skäl för en utvidgning till fem år. Verkan av en utvidgning blir naturligtvis begränsad eftersom också en femårsregel kommer att inskränkas av dubbelbeskattningsavtal. Kontrollproblemen växer ju längre tidsfrist som skall omfattas. Länsstyrelsen motsätter sig dock inte en utvidgning. Härvid bör emellertid påpekas att det dominerande antalet utredningar som göres med anledning av treårsregeln avser utflyttningsåret. För en utökad kontroll redan under den nu gällande treårsperioden fordras förutom ovan nämnda nya bevakningsrutiner även ökade kontrollresurser.

I detta sammanhang vill länsstyrelsen peka på en omständighet som ibland förbises. Treårsregeln sägs vara en ren bevisbörderegulering. Detta skulle innebära följande. Antag att omständigheter i ett mål är utredda och ostridiga och inte heller förändras från det tredje till det fjärde året efter en utflyttning. I ett sådant fall borde utgången i en bosättningsprocess inte

heller bli olika de två åren eftersom förhållandena inte förändrats. Enligt länsstyrelsens uppfattning inträffar dock efter tre år en förändring i materiellt avseende på så sätt att det faktiskt krävs en starkare anknytning till Sverige för att bosättning här då skall anses föreligga. Denna starkare anknytning är större än vad som endast motiveras av att ytterligare ett år förlutit från utflyttningen. Det får således antagas att en till fem år utvidgad bosättningspresumtion får en större reell innebörd för de fjärde och femte åren än vad som omedelbart inses.

Länsstyrelsen kan däremot inte acceptera den föreslagna lydelsen i femårsregeln. Det är främst denna som länsstyrelsen syftar på när den påtalat en inkonsekvens i kommissionens intentioner och dess förslag. Enligt förslaget skall en person anses bosatt här "om han inte visar att han under beskattningsåret har haft starkare anknytning till annat land". Genom en sådan formulering förvandlas rekvisitet "väsentlig anknytning" till "väsentligare anknytning". Detta innebär som ovan antytts en kraftig inskränkning i förhållande till gällande rätt som inte torde vara avsedd. I grunden är naturligtvis omfattningen av den svenska beskattningsrätten en lämplighetsfråga. I detta sammanhang är den emellertid också en praktisk-processuell fråga. En "väsentlig anknytning" skall avgöras med beaktande av i huvudsak endast svenska förhållanden, låt vara att förhållanden i utlandet inte helt saknar betydelse. Den "väsentligare anknytningen" måste ställas i relation till utländska förhållanden. Det allmännas ställning i en process kommer att försvåras i väsentlig grad om förhållandet i utlandet får avgörande betydelse. Frågan kan också sägas vara av skatteavtalsteknisk natur även om också här lämplighetsavväganden ligger i botten. Ett bosättningsbegrepp av samma innehåll som det enligt OECD:s modellavtal kan nämligen medföra att svenska beskattningsanspråk bortfaller på ett sätt som inte varit avsett. Ett exempel kan belysa detta. En person har flyttat till Schweiz. Han har fortfarande väsentlig anknytning – i dagens mening – till Sverige men den övervägande anknytningen till Schweiz. Ett enligt ovan ändrat svenskt bosättningsbegrepp skulle innebära att personen inte ens enligt intern rätt skulle anses bosatt här. Den svenska möjligheten att utnyttja den i det schweiziska avtalet inskrivna treårsregeln faller därmed bort. Om förhållandena i stället avsett en person som flyttat till Spanien hade Sverige förlorat den rätt till överläggningar om bosättningar som det spanska avtalet innehåller, eftersom svensk hemvist skulle saknas enligt intern rätt.

I samband med såväl förslagets andra som tredje stycken diskuterar kommissionen vilka kriterier som skall ha betydelse vid bedömningen om huruvida anknytning föreligger. I andra stycket nämns vissa omständigheter. Ordalydelsen är tagen från OECD:s modellavtal. I tredje stycket nämns andra omständigheter som särskilt betydelsefulla. Länsstyrelsen kan inte förstå annat än att samma typer av omständigheter har samma relevans vid all prövning enligt lagrummet. Det finns ingen anledning att framhålla någon som mer relevant vid den ena prövningen än vid den andra. Det kunde därför vara lämpligt att bryta ut ett angivande av vilka omständigheter som skall beaktas till ett särskilt stycke. Vad gäller vilka faktorer som skall anses relevanta kan länsstyrelsen ansluta sig till kommissionens resonemang. Stor vikt bör tillmätas innehav av stadigvarande bostad. Särskild vikt bör tillmätas förhållanden som regelmässigt innebär ekonomisk aktivitet i Sverige såsom direkt eller indirekt innehav av fastigheter och rörelse. Även bestämmande inflytande över sådana aktiviteter bör ges särskild vikt.

Nämnda omständigheter torde redan i dagens praxis ha stor betydelse. Däremot bör i större omfattning än nu möjlighet ges att även beakta transaktioner mellan närstående. Så bör kunna ske där dessa transaktioner till väsentlig del haft till syfte att eliminera anknytningsmoment till Sverige och där personen i fråga även efter utflyttningen kunnat disponera till närstående avyttrad egendom. Som exempel på sådant förfarande kan anges följande fall. En person avyttrade inför avflyttningen till utlandet sin villafastighet till sin moder mot en revers. Modern som var över 80 år gammal och bosatt på en annan ort flyttade inte till den nyinköpta fastigheten utan denna kvarstod obebodd men delvis möblerad. Trots avyttringen bör villafastigheten i ett fall som detta utgöra ett väsentligt anknytningsmoment.

Egentligen täcker ordalydelsen i den nuvarande treårsregeln de relevanta omständigheterna lika väl som den föreslagna och i ett väsentligt fall – *bo* eller familj – bättre. Det kan då synas onödigt att göra någon ändring. Kommissionen har i andra stycket använt modellavtalets formulering samt gjort vissa tillägg i tredje stycket. Kommissionen har kanske härigenom velat markera att prövningen enligt tredje stycket inte är identisk med den enligt andra stycket, dvs. enligt modellavtalet. I sådant fall skulle det finnas skäl för olika lydelser. Enligt länsstyrelsens uppfattning är, som också nämnts, prövningen enligt båda styckena den samma. Möjligen är den dock inte identisk med den enligt modellavtalet även om mycket talar för att den är det. Det kan dock vara lämpligt att markera att en skillnad kan finnas om man utgår från modellavtalet. Eftersom en ändring i förhållande till gällande rätt är avsedd, eftersom en sådan ändring kräver någon form av lagändring och eftersom likheterna med prövningen enligt modellavtalet måste vara stora förordar länsstyrelsen att modellavtalets regler används med viss modifiering. En modifiering måste innefatta bostadsförhållandena. Innehavet av stadigvarande bostad är som kommissionen nämnt av grundläggande betydelse och skall därför tas med som anknytningsmoment. I annat fall föreligger risk att det kan uppstå luckor mellan bosättningsbegrepp enligt intern rätt och enligt avtal.

Länsstyrelsen anser att redan dagens treårsregel lider av vissa redaktionella brister. Dessa snarare förstärkes i kommissionens förslag. Länsstyrelsen anser att en regel av ungefär följande lydelse klarare fyller sitt syfte. Andra och tredje styckena bör kunna få följande innehåll och utformning.

- En person som flyttar från Sverige skall alltså kunna anses bosatt i riket.
- Inom tio år från avflyttningen skall han anses bosatt här om han under beskattningsåret haft starkare anknytning till Sverige än till något annat land.
- Svensk medborgare skall inom fem år från utflyttningen anses bosatt här om han inte visar att han inte haft väsentlig anknytning till Sverige. Efter utgången av denna tid skall han däremot inte anses bosatt här om inte omständigheterna enligt första stycket förelegat eller det eljest visas att han haft väsentlig anknytning till Sverige.
- Vid bedömningen av en persons anknytning till Sverige och till annat land skall beaktas sådana omständigheter som bostadsförhållanden, familjeförhållanden och social anknytning, personens yrkesverksamhet och övriga verksamheter, särskilt av ekonomisk art, platsen för hans affärsverksamhet, den plats varifrån han förvaltar sin egendom och därmed jämförliga förhållanden.

Länsstyrelsen har, vilket framgår av det ovan anförda i ett flertal avseenden synpunkter som väsentligt skiljer sig från kommissionens i frågan om utformningen av en ny lydelse av första punkten av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen. Länsstyrelsen anser således att kommissionens lagförslag inte kan läggas till grund för lagstiftning utan väsentliga omarbetningar.

I ett fortsatt utredningsarbete bör enligt länsstyrelsens mening även följande beaktas. I kommissionens lagförslag behålls den särbehandling som gäller för svenska medborgare i den nuvarande treårsregeln. Genom den ökade omflyttning som sker mellan länder, den minskade betydelse nationaliteten ges i olika sammanhang, exempelvis ifråga om rösträtt liksom även den ökade anpassning till modellavtalet som eftersträvas, kan ifrågasättas om en sådan särbehandling numera är motiverad. En ny bestämmelse om hemvist kan kanske utformas så att nationaliteten blir utan betydelse.

Länsstyrelsen anser inte att det finns ett omedelbart behov av en ändrad treårsregel. Det synes bättre att avvakta resultatet av den utredning länsstyrelsen anser lämplig. Länsstyrelsen vill dock avslutningsvis peka på följande. Två ändringar i gällande treårsregel nämligen

- 1) ett borttagande av ordet "alltjämt"
- 2) ändring av ordet "tre" till "fem"

synes leda till ett resultat som i väsentliga avseenden väl stämmer överens med kommissionens intentioner.

#### *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför:*

Förslaget om utvidgning av presumptionen för fortsatt skattskyldighet är enligt länsstyrelsens uppfattning inte tillräckligt underbyggt. Redan den nuvarande treårsregeln är svår att tillämpa och kontrollera. Då kommissionen inte nu lämnar förslag på ytterligare kontrollmedel för skattemyndigheterna, finner länsstyrelsen det inte meningsfullt att utöka presumptionen för skattskyldighet till fem år. Om ändringen ändå genomförs bör texten i stort sett utformas efter den nuvarande treårsregeln. I denna anses väsentlig anknytning föreligga om en person vistas utomlands för studier eller hälsans vårdande eller har kvar vissa uppräknade anknytningar till Sverige. Enligt förslaget skall skattemyndigheterna i stället bedöma om personen har starkare anknytning till ett annat land. Länsstyrelsen menar att sådan bedömning är mycket svår att göra. De nu gällande kriterierna för väsentlig anknytning bör därför inte ändras. Enligt länsstyrelsens mening har vidare den nuvarande treårsregeln inte fått någon större genomslagskraft i ingångna skatteavtal. "Hemvistreglerna" i skatteavtalen "slår ut" regeln. Först om Sverige i skatteavtalen kan få gehör för treårsregeln kommer denna att få någon mera väsentlig betydelse för Sveriges möjligheter att beskatta utomlands bosatta svenskar.

#### *Länsstyrelsen i Norrbottens län anför:*

I tredje stycket av anvisningen till 53 § KL föreslås att treårspresumptionen utsträcks till att omfatta fem år. Detta kan vara ett medel att förbättra kontrollen i vissa svårutredda fall. Om uppföljande kontrollåtgärder som t. ex. preliminär självdeklaration och hjälpregister införs kan utredningar göras i ett tidigare skede än för närvarande vilket minskar

behovet av en utsträckning i tiden. Förhållandet att tyngdpunkten i anknytningen kan återgå till Sverige talar dock för en femårsperiod.

*Länsrätten i Stockholms län anför:*

En konsekvens av vår nuvarande lagstiftning är att alla som flyttat ut ändå är skyldiga att under de närmast följande tre åren deklarerat i Sverige om de har väsentlig anknytning hit (RÅ 80 1:52). Osäkerheten om vad som utgör väsentlig anknytning medför att den som underlåter att deklarerat riskerar att utsättas för eftertaxering. Efter anmaning är vidare alla utflyttade skyldiga att under tre år deklarerat i Sverige även om de inte är skattskyldiga här. Kommissionens förslag innebär närmast ett förordande av en obegränsad deklARATIONSSKYLDIGHET under fem år.

Kommissionen använder ibland termen bevispresumtion ibland termen bevisbörderegeln. Det är inte alltid så lätt att förstå vad kommissionen menar eller syftar till.

Länsrätten saknar till en början en regel som anvisar när och under vilka omständigheter en person som avrest till utlandet skall vara skyldig att visa att han under ett beskattningsår haft starkare anknytning till något annat land. Det framstår för länsrätten som en helt orimlig situation att alla utflyttade under tre eller fem år helt godtyckligt skall kunna anmanas att avge självdeklaration om de inte till och med skall anses obegränsat deklARATIONSSKYLDIGA. Vad nu sagts gäller i all synnerhet en person som redan under det första året visat att han eller hon haft starkare anknytning till annat land.

Utgångspunkten borde vara att den som en gång visat att han flyttat skall betraktas och behandlas som utflyttad till dess faktiska skäl för att hävda en annan mening visar sig föreligga.

I det remitterade betänkandet framstår bevispresumtionen/bevisbörderegeln närmast som en huvudregel eller som normalsituationen i rättstillämpningen. Samtidigt ålägger 8 § förvaltningsprocesslagen domstolarna att tillse att alla mål blir så utredda som deras beskaffenhet kräver. För envar domstolsjurist framstår det som en självklarhet att så många mål som möjligt bör avgöras efter en prövning av vad som är utrett i det enskilda fallet. Bevisbörderegeln bör helst tillämpas bara i ett fåtal fall när utredningen i målet inte ger tillräckligt utslag åt det ena eller andra hållet.

Både den nuvarande och den av kommissionen föreslagna lagstiftningen ger utrymme för att en person taxeras av både taxeringsnämnd (skönstaxering) och länsrätt (eftertaxering/kungörelsedelgivning) utan att vederbörande i realiteten ens fått tillfälle att gå i svaromål och utan att de beslutande har ens en aning om vederbörandes bosättningsförhållanden.

Kommissionen har inte berört effekterna av bevisbörderegeln mot bakgrund av gällande dubbelbeskattningsavtal. Erfarenheten visar enligt länsrättens uppfattning att det ofta framstår som mindre meningsfullt att driva frågan om svensk beskattningsrätt till sin spets om det sedan visar sig att dubbelbeskattningsavtalen ändå leder till beskattning i något annat land.

Ett grundläggande krav på vår interna lagstiftning om beskattning vid flyttning till utlandet borde vara att det tydligt anges under vilka omständigheter skattskyldighet skall föreligga här i landet. Detta gäller i än högre grad om den enskilde åläggs visa "att icke". Alla medborgare har ett anspråk på att med utgångspunkt från givna föreskrifter på förhand själva kunna bedöma vad som krävs av honom eller henne för att en utflyttning skall godtas skatterättsligt.

Enligt den nuvarande lagstiftningen åligger det den eventuellt skattskyldige att under en treårsperiod visa att han eller hon inte under beskattningsåret haft väsentlig anknytning till Sverige. Vad som därmed avsetts har åtminstone klarnat efter hand genom rättstillämpningen. Enligt den föreslagna lagstiftningen skall den skattskyldige under en femårsperiod visa att han eller hon haft starkare anknytning till ett annat land än Sverige.

Detta bevistema är vagare än det som f. n. gäller. Inte särskilt många berörda personer torde ur den föreslagna anvisningstexten kunna hämta tillräcklig ledning för att bedöma huruvida de i den ena eller andra situationen kommer att anses skattskyldiga i Sverige eller ej. Med ett utvidgat bosättningsbegrepp blir det också svårare för den enskilde att göra en förhandsbedömning av vart en tillämpning av dubbelbeskattningsavtalen leder. Det vill däremot synas som om kommissionen i en del fall genom sin föreslagna anvisningstext åstadkommit motsatsen till det man eftersträvat. Det förefaller nämligen som om det ibland skulle vara lättare att visa att man har starkare anknytning till något annat land än Sverige än att visa att man inte har väsentlig anknytning till Sverige.

Eko-kommissionens förslag utgör enligt länsrättens uppfattning ett yterligare exempel på generell lagstiftning som träffar och försvarar för de lojala medborgarna utan att komma till rätta med de illojala beteenden som man vill angripa.

Kommissionen gör i åtskilliga hänseenden uttalanden bl. a. om den rätta innebörden enligt kommissionens uppfattning av en rad föreskrifter. Länsrätten vill med anledning härav uttala att förändringar i den materiella rätten bör åstadkommas genom ändrade föreskrifter och icke genom uttalanden av kommissionen eller andra om hur redan givna föreskrifter bör tolkas.

Länsrätten har med det sagda inte velat ge tillkänna någon annan uppfattning än att kraftfulla åtgärder självklart måste sättas in mot sådana som söker undgå beskattning i Sverige genom skenbosättning utomlands eller genom att efter utflyttning helt eller delvis återvända hit. Detsamma gäller självklart också sådana som genom olika åtgärder söker undgå att bli beskattade vare sig i det ena eller i det andra landet.

Motmedlen synes emellertid inte böra sökas i generellt hållna föreskrifter som skjuter bredvid målet. Inte heller i att man på grund av något ogillande "bygger staket" för dem som på ett lagligt sätt vill lämna Sverige, även om det är föranlett av skatteskäl. Kontrollen av dem som kan misstänkas kringgå den svenska skattelagstiftningen är emellertid f. n. närmast obefintlig. Man håller inte ens reda på dem som påstått sig ha lämnat landet. Man utnyttjar inte möjligheten till taxeringsanmaning under den nuvarande treårsperioden. Man frågar inte vidare efter dem som under ett beskattningsår inte skolat taxeras i landet. Det vill synas som om man först borde utnyttja de möjligheter som finns under den nuvarande treårsperioden innan man förlänger denna till fem år.

#### *Länsrätten i Göteborgs och Bohus län anför:*

För att underlätta skattemyndigheternas kontroll av utflyttningsfallen föreslår kommissionen att presumtionen för svensk medborgares anknytning till Sverige förlängs från tre till fem år. Ändringen anses motiverad bl. a. av att den ökade internationaliseringen av affärlivet och de förbättrade kommunikationerna ger både anledning och möjligheter att under en

längre tid upprätthålla en anknytning till flera länder. Vidare anges att en femårsgräns ansluter till en internationell rättsutveckling.

Länsrätten delar kommissionens uppfattning att den ökade internationella rörligheten har medfört större möjligheter att behålla förbindelserna med Sverige under en längre tid efter en utflyttning. Det kan dock med fog ifrågasättas om en förlängning av tidsgränsen till fem år i realiteten leder till en förbättrad kontroll av utflyttningsfallen. Enligt länsrättens mening bör därför övervägas om inte andra åtgärder bättre kan leda till syftat resultat. Visserligen kan det råda delade meningar om en förlängd tidsgräns innebär en utvidgning av bosättningsbegreppet eller inte men en förlängning torde för den enskilde i vart fall medföra en ökad och kanske inte heller avsedd osäkerhet beträffande beskattningssituationen. Effekten av en förlängning torde närmast komma att uppfattas som en utvidgning av svenska skatteanspråk. Kommissionens åsikt att en femårsgräns skulle ansluta till en internationell rättsutveckling är inte övertygande eftersom de fall som åberopas till stöd härför dels är för få dels ock avser fall av inskränkt beskattningsrätt sedan den obegränsade skattskyldigheten upphört. Länsrätten förordar på grund av vad sålunda anförts att den nuvarande tidsgränsen om tre år lämnas oförändrad. I övrigt har länsrätten inte något att erinra mot det föreslagna nya tredje stycket i anvisningspunkten.

*Lokala skattemyndigheten i Stockholms fögderi har intet att erinra mot förslaget och anför:*

Det förekommer med tendens till ökning att personer med omfattande ekonomiska tillgångar anmäler flyttning till utlandet. Om det är fråga om personer som alltjämt är i yrkesverksam ålder kan man vanligen på goda grunder anta att vederbörande trots bosättningen utomlands fortsätter att delta i eller leda arbetet med att tillvarata och utveckla de egna tillgångarna. Från utrikes ort bedriver man alltså ekonomisk verksamhet i Sverige. Personer i sådan situation försvinner för närvarande ur skattedatabasen efter avregistrering. LSMS anser att kommissionens förslag om förlängning av den presumtiva skattskyldigheten i Sverige efter utflyttning till fem år innebär en förbättring i jämförelse med nuläget.

*Lokala skattemyndigheten i Malmö fögderi anför:*

Den anknytning till Sverige som en person presumeras ha efter utflyttning kan efter hand antas bli allt svagare. Myndigheten har endast ringa erfarenhet av utredningar som avsett frågan om väsentlig anknytning till Sverige funnits sedan mer än tre år gått från utflyttningen. Myndigheten saknar därför underlag för att kunna bedöma när anknytningen generellt blivit så svag att den motiverar omkastning av bevisbördan. Myndigheten biträder därför endast med tvekan kommissionens förslag att förlänga presumptionen för skattskyldighet från tre till fem år.

*Lokala skattemyndigheten i Göteborgs fögderi tillstyrker förslaget.*

*Lokala skattemyndigheten i Helsingborg anför:*

För svenska medborgare presumeras att vederbörande intill fem år förlutit från avresan fortfarande är bosatt här, såvida inte vederbörande

visar att han har starkare anknytning till annat land. Utvidgningen av treårsregeln att gälla fem i stället för tre år ifrågasättes. Vi har mycket svårt att leva upp till treårsregeln. Hur mycket svårare blir det inte då med en femårsregel? Det kan i vissa undantagsfall vara lämpligt med en så utsträckt period som fem år, men för huvuddelen av utflyttningsfallen kommer den föreslagna ändringen inte få någon betydelse. I övrigt synes det riktigt att ändra innehåll och formulering, så att anvisningen överensstämmer med internationell rättsutveckling.

I PM har man även berört vår bristande samordning mellan folkbokförings- och skattemyndigheterna. Som lokal myndighet – nära "verkligheten" – måste man instämma häri. Det borde vara mer angeläget att förbättra kontrollmöjligheterna än att utvidga treårsregeln. Kontrollen är dålig redan utflyttningsåret.

SAF avstyrker förslaget och anför:

Kommissionen anger inte något godtagbart skäl för att förlänga presumptionstiden för fortsatt oinskränkt skattskyldighet från tre till fem år. Redan med nuvarande treårsregel måste skattemyndigheterna anses ha tillräcklig tid för "uppföljande bevakning" i samband med utflyttning från Sverige. Eventuella brister i den fiskala kontrollapparaten motiverar inte heller en generell utsträckning av presumptionstiden för fortsatt anknytning till Sverige.

Sveriges advokatsamfund anför:

Enligt samfundets mening kan ifrågasättas om det över huvud taget är motiverat med en omvänd bevisbörda för svenska medborgare viss tid efter utflyttning. Om lagstiftaren anser att en sådan bevisbörderegler även fortsättningsvis skall finnas, anser samfundet att denna reglering uteslutande bör vara av processuell natur och således inte inrymma ytterligare regler av materiellt slag. Det synes som kommissionen, utan att ha givit någon närmare motivering, i tredje stycket i den ifrågasatta anvisningspunkten velat införa särskilda materiella regler för svenska medborgare. Samfundet anser således för sin del att tredje stycket uteslutande bör vara en processuell regel.

En förlängning av tiden från avresan från Sverige från tre till fem år kommer enligt samfundets mening varken att minska antalet skenbosättningar eller i någon nämnvärd utsträckning öka den procentuella upptäcksgraden av sådana bosättningar. Förslaget avstyrks i denna del. Svårigheterna att upptäcka skenbosättning torde nästan helt bero på att det är den utflyttade som disponerar huvudparten av materialet för bedömningen av den skatterättsliga bosättningen och att denne endast uppger de omständigheter som gagnar hans sak och syfte. För att kontrollera de lämnade uppgifterna och – kanske väsentligare – vilka uppgifter som utelämnats, torde tre år vara tillräckligt. Enligt samfundets mening bör resurserna för kontroll användas på de områden där kontrollmöjligheterna är störst, exempelvis bostadsinnehav och familjesituation. Vidare bör, bl.a. med hänsyn till den utflyttade, kontrollen och bedömningen göras så snabbt som möjligt och helst direkt i samband med att utflyttningen anmäls. Den utflyttade har för sin ekonomiska planering behov av att få veta – helst i förväg vilket ju är möjligt genom RSVs förhandsbesked – var han efter utflyttningen skall anses bosatt i skatterättslig mening.

Dessutom är skillnaden enligt nu gällande regler i bevishänseende och kontrollhänseende under treårsperioden och efter treårsperiodens slut inte stor. Även om bevisbördan efter tre år övergår på skattemyndigheterna, kan även då uppgifter för bedömning av anknytning till Sverige avkrävas den utflyttade. Vidare finns ju redan de uppgifter som den utflyttade lämnat under treårsperioden. Enligt samfundets uppfattning är en förlängning av presumtionen för fortsatt anknytning till Sverige från tre till fem år en onödig lagstiftningsåtgärd.

Kommissionen har på sid. 43 anfört att man till de väsentliga ekonomiska anknytningsmomenten även bör räkna större fordringar, som kan antas ge borgenären inflytande i ett svenskt företag. Även om det i och för sig kan vara riktigt att sådana fordringar kan konstituera ett inflytande, bör man enligt samfundets mening vara försiktig med att ge dylika förhållanden för stor betydelse vid bedömning av bosättningsfrågan. Detta gäller särskilt när en fåmansföretagare vill överlåta sin verksamhet till sina avkomlingar, då det i de flesta fall saknas ekonomiska möjligheter att genomföra en sådan transaktion på annat sätt än genom utställande av reverser. Om överlåtaren i övrigt avvecklar sin anknytning till Sverige, kan det inte vara rimligt, att denna typ av fordringar tillåts ha en avgörande betydelse vid bedömningen av bosättningsfrågan. I vart fall bör sådan anknytning icke anses föreligga med mindre överlåtaren uttryckligen förbehåller sig ett inflytande över verksamheten i samband med överlåtelsen.

*Sveriges industriförbund och SHIO-Familjeföretagen* avstyrker förslaget och anför:

Kommissionen föreslår också att den nuvarande treårsregeln förlängs till en femårsregel. Dessvärre kan konstateras att kommissionen inte lyckats prestera ett enda godtagbart skäl för en sådan förlängning. Den förlängda presumtionstiden, säger kommissionen är främst ett sätt att ge skattemyndigheterna bättre möjligheter till en uppföljande bevakning i utflyttningsfallen.

Redan nuvarande regelsystem erbjuder sådana möjligheter. Förslaget i denna del fyller därför ingen funktion utan får betraktas som utfyllnad i ett även i övriga delar substanslöst förslag.

TOR har i princip inget att erinra mot förslaget men vill ifrågasätta om effekten av föreslagna förändringar i nämnvärd grad kommer att innebära förbättringar i förhållande till dagsläget. Så länge den utflyttades medverkan i utredningsarbetet inte kan framtvings torde det vara svårt nå resultat.

TOR vill lämna följande kommentarer och synpunkter beträffande förslagen till lagtext.

— — —

I tredje stycket anges att efter fem år bosättning här skall anses föreligga endast om omständigheterna är sådana att bestämmelserna i första eller andra stycket är tillämpliga. TOR vill påpeka att enligt första stycket första meningen egentligt bo eller hemvist skall föreligga. Fem år efter utflyttningen torde knappast kunna göras gällande att så är fallet. Därför bör i tredje stycket i stället anges att det förhållande att bostad finns i landet skall vägas in i bedömningen om bosättning här skall föreligga fem år efter utflyttningen.

*TCO* har inget att erinra mot förslaget.

*RFV* anför:

Den föreslagna förlängningen av skattskyldigheten kan innebära en utvidgad rätt till barnbidrag. Enligt lagen (1947: 529) om allmänna barnbidrag utges barnbidrag för barn bosatta i riket. Det anges inte i lagen när bosättning vid utresa skall anses ha upphört. Enligt den praxis som utvecklats av kammarrätterna (t. o. m. år 1978) och försäkringsöverdomstolen (fr. o. m. år 1979) skall bosättningsbegreppet vid tillämpning av barnbidragslagen så långt som möjligt bedömas med ledning av det skatterättsliga bosättningsbegreppet. Hänsyn skall dock tas till samtliga relevanta omständigheter såsom ändamålet med utlandsvistelsen, om någon familjemedlem stannar i Sverige, om bostad eller möbler finns kvar i landet o. dyl. Detta innebär i realiteten att den som avser att utvandra inte efter utresan är berättigad till barnbidrag. För övriga kvarstår rätten till barnbidrag. Dessa uppbär barnbidrag retroaktivt för den tid utlandsvistelsen varat om de återkommer till Sverige innan den skatterättsliga bosättningen upphört.

Det torde vara mindre vanligt att i fall av skenbosättning personen i fråga återkommer till riket och gör anspråk på barnbidrag. Frågan om rätt till barnbidrag uppkommer däremot efter återkomsten från arbete utomlands när avsikten inte varit att utvandra.

I promemorian "Socialförsäkring för vissa utlandsanställda m. m." (DsS 1981: 14) uppmärksammades att bosättningsbegreppet enligt lagen om allmänna barnbidrag inte hade samma innebörd som enligt lagen om allmän försäkring. Promemorian resulterade bl. a. i införandet av en precisering av bosättningsbegreppet i lagen om allmän försäkring. Det framhölls i propositionen (1981/82: 199 s. 17) att någon ändring av bosättningsbegreppet i barnbidragslagen inte var avsedd i detta sammanhang. I direktiven till folkbokföringskommittén (1983: 28) ingår emellertid bl. a. att se över bosättningsbegreppet i barnbidragslagen.

Barnbidraget är ett periodiskt utgående stöd till barnfamiljer i Sverige. Det utgör för närvarande 3 300 kr. per barn och år. Om det i familjen finns tre eller flera bidragsberättigade barn utgår även flerbarnstillägg. Den i promemorian föreslagna tidsgränsen för skattskyldighet skulle således kunna innebära att t. ex. en tvåbarnsfamilj vid återkomst till Sverige efter fem års utlandsvistelse skulle uppbära 33 000 kr. vid oförändrat barnbidrag. Frågan är om detta varit en av kommissionen avsedd effekt. Riksförsäkringsverket finner det vara ett skäl emot den föreslagna ändringen.

## Sammanfattning av departementspromemorian (Ds Fi 1984: 6) Beskattning av lön vid utlandstjänstgöring

I promemorian föreslås att en person som uppbär inkomst vid utlandstjänstgöring skall undantas från beskattning i Sverige för denna inkomst om tjänstgöringen pågår i minst sex månader i ett och samma land. Som ytterligare villkor för skattefriheten föreslås, att de sex månaderna måste infalla under tjänstgöringslandets beskattningsår. Besök i Sverige får göras, utan att utlandsvistelsen skall anses avbruten, med högst 36 dagar under de första sex månaderna. För utlandsvistelser över sex månader tillåts därutöver hembesök med i genomsnitt sex dagar för varje hel månad som vistelsen i landet i fråga varar. För utlandsvistelser som inte uppfyller kravet på sex månaders vistelse i ett och samma land under dess beskattningsår medges ändå undantag från beskattning i Sverige vid en sammanhängande vistelse i landet i fråga av minst ett år.

Vidare föreslås att regeln begränsas till att avse tjänstgöring utanför Norden (inkl. kontinentalsocklarna). För arbete inom Norden ges alltså ingen befrielse från svensk skatt men eventuell dubbelbeskattning undviks givetvis genom tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge samt interna avräkningsbestämmelser. Från regeln undantas i likhet med nuvarande ettårsregel också statsanställda m. fl. I fråga om anställda ombord på fartyg avses undantaget komma att gälla inte bara, som f. n., anställda ombord på svenskt fartyg utan även anställda ombord på utländskt fartyg. Denna lösning förutsätter emellertid att de problem som är förknippade med beskattningen av sjömän samtidigt kan lösas i annan ordning.

## Lagförslaget i departementspromemorian (Ds Fi 1984: 6) Beskattning av lön vid utlandstjänstgöring

### 1 Förslag till

#### Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom föreskrivs att 54 § kommunalskattelagen (1928: 370) skall ha nedan angiven lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

#### *Förelagten lydelse*

#### 54 §<sup>1</sup>

Från skattskyldighet *frikallas*

- a) svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar: för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag och andel i svensk ekonomisk förening i den omfattning som anges i punkt 1 av anvisningarna;
- b) medlem av konungahuset: för av staten anvisat anslag;
- c) i utlandet bosatt person och utländskt bolag: för sådan inkomst, för vilken avgift enligt lagen om beviljningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall erläggas eller beträffande vilken befrielse från sådan avgift skall åtnjutas jämlikt särskilt stadgande i samma lag;
- d) 1. ägare av sådan fastighet som avses i 3 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979: 1152): för inkomst av fastigheten i den mån ägarens inkomst härrör från sådan användning som gör att byggnad enligt 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen skall indelas som specialbyggnad, dock ej kommunikationsbyggnad, distributionsbyggnad eller reningsanläggning, eller härrör från nationalpark;
2. ägare av sådan fastighet som avses i 3 kap. 3 § fastighetstaxeringslagen: för inkomst av fastigheten i den mån ägarens inkomst härrör från sådan egendom och sådan användning som avses i nämnda lagrum;
3. ägare av sådan fastighet som avses i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen, dock ej ideell förening som är hänförlig under 53 § 1 mom. e): för inkomst av fastigheten i den mån den används för ändamål som avses i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen;
- e) i riket bosatt delägare i oskift dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle icke varit här i riket bosatt: för av dödsboet åtnjuten, till honom utdelad inkomst, för vilken dödsboet skall utgöra kommunal inkomstkatt;
- f) understödsföreningar, som bedriver såväl till livförsäkring hänförlig verksamhet som annan verksamhet: för annan inkomst än inkomst av fastighet, dock att skattskyldighet föreligger även för förstnämnda inkomst till den del inkomsten belöper på livförsäkringsverksamheten;
- g) understödsföreningar, vilka enligt sina stadgar inte får meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd på högst 1 000 kronor per medlem: för all inkomst, som belöper på verksamhet, hänförlig till livförsäkring;

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1980: 957.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

h) 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:

h) här i riket bosatt fysisk person som under vistelse utomlands *i ett och samma land, annat än Danmark, Finland, Island eller Norge (inklusive dessa staters kontinentalsocklar)*, åtnjutit avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av anställning där annat än hos svenska staten, svensk kommun eller ombord på fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg:

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

för inkomst av anställningen *om anställningen och vistelsen i landet i fråga varat antingen minst sex månader under ett och samma beskattningsår i det landet eller minst ett år i det landet, i båda fallen under förutsättning att avbrott inte har skett för vistelse utanför det landet annat än för semester, tjänsteuppdrag eller dylikt, vilka sammanlagt uppgått till högst 36 dagar de första sex månaderna och därefter till i genomsnitt högst sex dagar för varje hel månad därutöver som vistelsen i anställningslandet varat:*

i) ideell förening, som är hänförlig under 53 § 1 mom. e):

för inkomst av fastighet och av rörelse i den omfattning som anges i punkt 4 av anvisningarna:

j) svensk aktiefond:

för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet på grund av avyttring av egendom som avses i 35 § 3 mom., om den avyttrade egendomen innehafts två år eller mera.

Svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening kan under de förutsättningar som anges i punkt 5 av anvisningarna frikallas från skattskyldighet för utdelning på andel i utländskt företag.

Av 70 § framgår att personer som där avses är frikallade från skattskyldighet för vissa inkomster.

---

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas på utlandsvistelser som påbörjas den 1 januari 1985 eller senare.

## 2 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)

Härigenom föreskrivs att i taxeringslagen (1956: 623)<sup>1</sup> skall införas en ny paragraf, 65 a §, av nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

*65 a §*

*Gör en skattskyldig sannolikt att förutsättningarna för att han skall frikallas för skattskyldighet för viss inkomst på grund av bestämmelserna i 54 § h) kommunalskattelagen (1928: 370) kommer att föreligga efter det att taxeringsnämndens arbete skall vara avslutat, skall nämnden inte uppta inkomsten till beskattning hos honom.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1985.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1971: 399.  
Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 773.

## Sammanställning av remissyttranden över promemorian (Ds Fi 1984: 6) Beskattning av lön vid utlandstjänstgöring

### 1 Remissinstanserna

Efter remiss har yttranden avgetts av

Riksskatteverket

Kammarrätten i Stockholm

Kammarrätten i Göteborg

Länsstyrelsen i Stockholms län

Länsstyrelsen i Malmöhus län

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län

Länsstyrelsen i Norrbottens län

Länsrätten i Stockholm

Länsrätten i Göteborg

Lokala skattemyndigheten i Stockholm

Lokala skattemyndigheten i Malmö

Lokala skattemyndigheten i Göteborg

Bankinspektionen

Landsorganisationen i Sverige

Svenska arbetsgivareföreningen

Svenska maskinbefälsförbundet

Svenska sjöfolksförbundet

Sveriges advokatsamfund

Sveriges fartygsbefälsförening

Sveriges hantverks- och industriorganisation – Familjeföretagen

Sveriges industriförbund

Sveriges redareförening

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund

Tjänstemännens centralorganisation

Riksförsäkringsverket

Länsstyrelsen i Örebro län

Utlandssvenskarnas förening

Svenska Byggnads- och Anläggningsindustrins Arbetsgivareförbund

SACO-SR har som sitt yttrande överlämnat yttranden från medlemsförbunden Sveriges Naturvetareförbund och Sveriges civilingenjörsförbund

## 2 Allmänna synpunkter

### *Kammarrätten i Stockholm:*

När den nuvarande ettårsregeln infördes åberopades som motiv intresset av att dels underlätta näringslivets rekrytering av folk för utlandstjänstgöring, dels undvika dubbelbeskattning. Genom utbyggnaden av nätet av dubbelbeskattningsavtal har det senare skälet förlorat sin tillämplighet med avseende på utlandstjänstgöring i många länder. Det finns emellertid fortfarande åtskilliga stater, exempelvis inom arabvärlden och östblocket, med vilka Sverige inte har ingått avtal men som ändå tar emot svensk arbetskraft i inte ringa omfattning. Det förra skälet har oförändrad tyngd.

Kammarrätten har år 1980 yttrat sig över Brottsförebyggande rådets promemoria (1980: 3) Utlandsbeskattning 1, där en skärpning av ettårsregeln föreslogs. Domstolen avstyrkte förslaget. Härvid anfördes bl. a. att det måste anses rimligt att den skattskyldige någorlunda säkert kan väga in beskattningseffekten när han fattar beslut om utlandstjänstgöring. Många oförutsedda situationer, som medför att utlandstjänstgöringen måste avbrytas tidigare än beräknat, kan inträffa, t. ex. krig eller revolution i vistelselandet likaväl som sjukdom eller dödsfall i familjen. Kammarrätten fann stötande att det vid rättstillämpningen inte skulle kunna tas hänsyn till sådana omständigheter som låg utanför den skattskyldiges rådighet. Om en skärpning likväl skulle anses motiverad i enlighet med förslaget måste regleringen mildras så att undantag medgavs när skäl därtill förelåg av den art som har exemplifierats i det föregående.

En hel del av den kritik som sålunda riktades mot rådets förslag kan också anföras mot det förslag som remissen avser. Å andra sidan blir olägenheterna avsevärt mindre i och med att minsta tiden för vistelsen halveras. Kammarrätten har därför inte något att erinra mot att det genomförs men föreslår att regleringen förenas med en dispensmöjlighet som gör det möjligt att eliminera stötande effekter i det enskilda fallet.

### *Kammarrätten i Göteborg:*

Kammarrätten delar den i promemorian framförda uppfattningen att flera skäl talar för att den nu gällande ettårsregeln bör ändras till en sexmånadersregel. Som värdefullt ser kammarrätten att en sådan ändring bör leda till att det blir lättare för svensk exportnäring att rekrytera personal för tjänstgöring i utlandet. På sikt bör detta medföra positiva effekter för svensk export. Att taxeringsmyndigheternas arbete underlättas blir också en väsentlig följd om den föreslagna ändringen genomförs. Kammarrätten tillstyrker därför i princip förslaget.

### *Länsstyrelsen i Malmöhus län:*

För att underlätta för svenska företag att rekrytera personal för utlandstjänstgöring föreslås att kvalifikationstiden för skattebefrielse i Sverige sänks från ett år till sex månader. Vidare föreslås några ändringar av huvudsaklig innebörd att förhindra en fullständig skattebefrielse, dvs. att inkomster blir beskattade varken i Sverige eller i arbetsstaten.

Bägge målen i förslaget är i och för sig eftersträvansvärda men såsom konstaterats i promemorian också delvis motstridiga. Detta medför att risk föreligger för att syftet att stimulera exportverksamheten kan komma att motverkas av strävandena att förhindra helt obeskattade inkomster i sådan utsträckning att en ändring av nu gällande bestämmelse kan ifrågasättas. Någon möjlighet att samtidigt tillgodose bägge intressena effektivt genom en bestämmelse av nu ifrågavarande utformning synes inte finnas. Det kan t. ex. påpekas att vissa länder inte beskattar utomlands bosatta personer även om deras vistelse i landet varat mer än ett år. Ur skattemoralisk synvinkel kan det vidare ifrågasättas om det vid jämförelse med en marginalskatt i Sverige på kanske 70 procent är mer klandervärt att en inkomst blir helt obeskattad än att denna beskattas i anställningslandet med t. ex. tio procent.

Länsstyrelsen anser emellertid att det bör vara värdefullt för exportrande svenska företag om kvalifikationstiden för skattebefrielse minskas. Länsstyrelsen anser också att det ligger ett värde i sig med någorlunda enhetliga regler olika länder emellan. Detta gäller särskilt i förhållande till de nordiska staterna efter det att det gemensamma dubbelbeskattningsavtalet trätt i kraft. Sedan Danmark numera infört en sexmånadersregel har länsstyrelsen inget att erinra mot att en sådan regel tillämpas även här.

#### *Länsstyrelsen i Norrbottens län:*

Länsstyrelsen avstyrker förslaget.

Länsstyrelsen är inte övertygad om att den nu föreslagna lagregeln är bättre än ettårsregeln. Den främsta invändningen som länsstyrelsen har mot regeln är att den kan komma att uppfattas som orättvis av de skattskyldiga bl. a. därför att lika lång tjänstgöring utomlands behandlas olika för olika individer. Den kan också komma att försvåra rekrytering under vissa delar av året på grund av att kvalifikationstiden anknutits till arbetsstatens beskattningsår. Om förslaget genomförs bör det enligt länsstyrelsens mening modifieras enligt följande.

#### *Länsrätten i Stockholms län:*

Behovet av översyn av den så kallade ettårsregeln har med den mångfald rättsfall som numera är vägledande för tillämpningen blivit stort. Länsrätten noterar med tillfredsställelse att föreliggande förslag till reformering av rättsområdet tydligt visar att man är medveten om svårigheterna med tillämpningen av gällande rätt. Att förslaget därtill präglas av att vara ett verk av fackfolk på området gör det välgörande lätt att tillgodogöra sig vad som avses. Länsrätten kan i allt väsentligt ansluta sig till förslagen.

#### *Länsrätten i Göteborgs och Bohus län:*

Den s. k. ettårsregeln har bl. a. kritiserats för att den inte är tillräckligt generös vid en internationell jämförelse och för att den kan missbrukas i skatteundandragande syfte. Från myndighetshåll har vidare hävdats att regeln är svår att tillämpa i praktiken. Kritiken får i stora delar anses så befogad att en reformering av ettårsregeln framstår som önskvärd.

De i departementspromemorian föreslagna ändringarna får i allt väsentligt anses väl tillgodose kraven på en generös och samtidigt lättillämpbar regel.

#### *Landsorganisationen:*

LO kan utan svårighet dela utredningens principiella kritik mot samt bedömning beträffande behovet av en justering av den s. k. ettårsregeln i kommunalskattelagen. Regeln som huvudsakligen tillkom för att lindra den internationella dubbelbeskattningen på löne- och anställningsinkomster är enligt LO behäftad med flera uppenbara brister. Den nuvarande utformningen av regeln har till en början medfört att åtskilliga problem uppstått i den praktiska regeltillämpningen. En annan brist är onekligen det förhållandet att löneinkomster i vissa situationer kan bli helt skattefria utan att det rör sig om någon överträdelse av ettårsregeln från den skattskyldiges sida. Dessutom ger nuvarande regelkonstruktion vissa möjligheter till missbruk.

Som utredningen konstaterar har ettårsregeln genom en ökad utbyggnad av nätet för dubbelbeskattningsavtal och interna lagregler om avräkning av utländsk skatt erhållit en allt mindre betydelse såsom instrument för lindring av dubbelbeskattningen på anställningsinkomster. Istället har regeln mera utnyttjats och kommer sannolikt även framgent i ökad utsträckning att utnyttjas som ett medel för att stärka exportsektorns internationella konkurrenskraft samt underlätta dess personalrekrytering till anställningar utomlands.

Det är emellertid mot bakgrund av de nya uppgifterna som ettårsregeln vid en jämförelse med motsvarande regels utformning i våra konkurrentländer hittills har framstått som ineffektiv eller otillräckligt generös. Med hänsyn till detta och redovisade brister anser LO i likhet med utredningen att såväl behov som bärande skäl föreligger för att justera utformningen av regeln. Kravet på och värdet av en internationell samordning understryker också behovet av en regeländring eftersom flertalet av våra konkurrentländer inklusive de nordiska länderna genomgående har reformerat sina regler i en mera generös riktning.

— — —

Utredningsförslaget innehåller på många punkter väsentliga förändringar i den konkreta utformningen av regeln. Vissa förändringar innebär förvisso direkta försämringar för berörda löntagargrupper medan andra ändringar utgör i stället förbättringar i förhållande till gällande regel. LO anser emellertid vid en samlad bedömning att de enskilda fördelarna med förslaget övervägar nackdelarna. Utredningsförslaget måste därför sammantaget betraktas som en förbättring av ettårsregeln.

*Svenska Arbetsgivareföreningen* och *Sveriges Industriförbund*, som beretts tillfälle att avge yttrande över rubricerade promemoria, får härmed anföra följande efter att ha inhämtat synpunkter från ett tiotal utlandsverksamma företag representerande olika branscher.

Den nu gällande ettårsregeln har underlättat näringslivets rekrytering av svensk personal för långtidsuppdrag i utlandet. Detta var också enligt förarbetena ett väsentligt syfte med att införa regeln.

Ettårsregeln har sålunda bidragit till att göra det möjligt för svenska företag att i en hårdnande internationell konkurrens hävda sig på utländska

marknader. Behovet av en liberalt tillämpad ettårsregel understryks av det förhållandet att det under senare år ofta visat sig svårt att rekrytera kompetent svensk personal till tjänstgöring utomlands. Rekryteringsproblemen påpekas också i promemorian. Motivet att underlätta näringslivets rekrytering av svensk personal för utlandstjänst har emellertid i övrigt starkt tunnats ut i promemorian.

*Svenska byggnads- och anläggningsindustrins arbetsgivareförbund:*

De önskemål om förändringar som från arbetsgiversidan i olika former framförts till myndigheterna, har haft sin grund i att de svenska företagen har fått allt svårare att rekrytera svenskar för tjänstgöring utomlands under kortare tid än ett år. Vid jämförelse med våra konkurrentländer på världsmarknaden har den svenska exportverksamheten blivit lidande, eftersom många länder tillåtit lättnader i den individuella beskattningen i högre grad än som varit fallet för utsända från Sverige. I förslaget har hänsyn tagits till detta medelst en avkortning av den period utlandsvistelse som erfordras för undvikande av beskattning i Sverige från 12 månader till 6 månader. Samtidigt har förslaget försetts med så många villkorande restriktioner, att den avsedda effekten inte kommer till stånd, såvida inte förändringar införes i förslaget.

### 3 Utlandsvistelsens längd m. m.

*Riksskatteverket (RSV):*

Den föreslagna regeln med krav på vistelse under tjänstgöringslandets beskattningsår innebär att det är av utomordentlig betydelse att påbörja vistelsen vid rätt tidpunkt om skattebefrielse skall erhållas för perioden. Detta belyses enklast med några exempel.

Förutsättningar:

Land A = avtalsland (183 dagars-regel i avtalet)

Land B = icke avtalsland

Den interna skatterätten i land A och B = svensk intern skatterätt

Beskattningsår = kalenderår

Anställd hos svenskt företag som inte har fast driftställe eller fast anordning i tjänstgöringslandet.

Anställningstid

1) 1 augusti 1983–30 maj 1984 (10 mån)

2) 1 augusti 1983–30 juni 1984 (11 mån)

3) 1 januari 1984–15 augusti 1984 (7,5 mån)

4) 1 juli 1983–30 juni 1984 (1 år)

5) 1 augusti 1983–31 juli 1984 (1 år)

6) 1 januari 1984–31 december 1984 (1 år)

7) 1 januari 1984–31 augusti 1984 (semester 1/6–18/7 insjuknar och reser hem 25 augusti)

I samtliga fall utnyttjas totalt antal besöksdagar i Sverige.

## Beskattnng i

	Land A	Land B	Sverige
1	Nej (<183 dgr 1983 och 1984)	Ja >6 mån	Ja hela perioden
2	Nej (<183 dgr 1983 och 1984)	Ja >6 mån	Ja 1/8-31/12 1983
3	Nej (228-45 = 183 dgr)	Ja >6 mån	Nej >6 mån
4	Nej (1/7-31/12 1983 184-36 = 148 dgr 1/1-30/6 1984 182-36 = 146 dgr)	Ja >6 mån	Nej = 6 mån eller 1 år
5	Nej (1/8-31/12 1983 153-6 = 147 dgr 1/1-31/7 1984 213-66 = 147 dgr)	Ja >6 mån	Nej >6 mån 84 = 1 år
6	Ja >183 dgr	Ja >6 mån	Nej >6 mån eller 1 år
7	Ja 238-48 = 190 dgr	Ja >6 mån	Ja (För lång ledighet i förhållande till tjänstgöringstiden. Sexmånadersgränsen inte uppfylld genom att semestern under uppkomna förhållanden ligger i slutet av vistelsen).

I fall 4 kan avbrott ske när som helst under 1984 och i fall 6 när som helst efter 1 juli 1984 – under förutsättning dock att ingen ledighet tagits ut under de sista dagarna i juni – utan att inkomsten blir beskattad i Sverige. I fall 5 sker beskattning i Sverige om utlandstjänstgöringen avbryts före ettårsperiodens utgång. Blir 183-dagarsregeln inte tillämplig sker beskattning i land A på samma sätt som i land B dvs. i samtliga fall om avtalet följer OECDs modellavtal.

Exemplen visar – i motsats till vad som sägs i promemorian på sid. 49 – att en koppling av kvalifikationstiden till tjänstgöringslandets beskattningsår leder till olika beskattningsresultat för den enskilde beroende på dels när under året utlandstjänstgöringen påbörjas resp. avslutas och dels om tjänstgöringslandet är ett avtalsland eller ej. Även denna regel kan således i likhet med ettårsregeln se promemorian (sid. 42 och 43) leda till fullständig skattebefrielse. Ettårsregeln har dessutom inte gjorts uttryckligen avhängig av att beskattning sker utomlands.

I syfte att tillgodose kravet på en beskattning i tjänstgöringslandet föreslår RSV, som ett ytterligare villkor för skattebefrielse i Sverige, att den utlandsanställda genom ett intyg eller på annat sätt visar eller gör sannolikt att beskattning sker i enlighet med gällande bestämmelser i tjänstgöringslandet. Ett intyg bör ofta kunna utfärdas antingen av skattemyndigheten där eller av arbetsgivaren. Ett sådant intyg i kombination med ett anställningsavtal bör dessutom enligt RSVs mening utgöra förutsättning för jämkning.

De skäl som motiverar en skattebefrielse vid utlandstjänstgöring är de fördelar som kan föreligga ur konkurrens- och rekryteringssynpunkt för svenska företag verksamma utomlands. Arbetsgruppen framhåller att en generell regel om skattebefrielse, som nuvarande ettårsregel utgör, är till fördel även för den skattskyldige, som på förhand – innan han accepterar

en utlandstjänst – bör kunna överblicka sin ekonomiska situation. Arbetsgruppen menar (sid. 43) dock att det är ofrånkomligt med en förkortning av kvalifikationstiden om samtliga de skäl som motiverar en regel om skattebefrielse för inkomst av tjänstgöring utomlands skall kunna tillgodoses. Ett ytterligare skäl för en sådan förkortning av tiden är, enligt arbetsgruppen, att Danmark numera har en sexmånadersregel.

RSV som ser positivt på en harmonisering av reglerna i Norden har i och för sig inget att invända mot att kvalifikationstiden sänks till sex månader men anser mot bakgrund av det ovan anförda att en koppling till tjänstgöringslandets beskattningsår är olämplig. En sådan regel kombinerad med ett krav på att tjänstgöringen skall vara förlagd till ett och samma land blir krånglig ur tillämpningssynpunkt och kommer att innebära betydande kontrollproblem för taxeringsnämnderna. Dessutom torde den föreslagna regeln upplevas som svårtillgänglig av de skattskyldiga. Vidare kan en ovillkorlig faktisk vistelse i utlandet leda till obilliga konsekvenser för den skattskyldige. Avbrott i vistelsen bör tolereras om det sker på grund av sådana särskilda omständigheter över vilka varken den skattskyldige eller hans arbetsgivare kan råda. Som exempel kan nämnas politiska oroligheter, krig, naturkatastrof, arbetsgivarens konkurs, sjukdom hos såväl den anställda som hos nära anhörig.

RSV har tidigare i sitt yttrande (1981-01-15) över brottsförebyggande rådets (BRÅ) promemoria PM 1980:3 Utlandsbeskattning, inte ansett sig kunna tillstyrka att det i lag fastläggs ett bestämt antal dagar som får tillbringas i Sverige bl. a. med hänsyn till att möjligheter saknas att i praktiken kontrollera att bestämmelsen följs. RSV förordar i stället att det i motivuttalande sägs att RSVs uttalanden 1972-02-17 (RSV 1972:2:10) och 1976-03-23 (Bilagorna 1 och 2) bör vara vägledande för den besöksfrekvens som kan tillåtas utan att ettårsregeln bryts. RSV menade vidare att en sådan regel ger taxeringsmyndigheterna möjlighet att inom vissa ramar göra en bedömning i det enskilda fallet. RSV kan inte finna att skäl för en ändrad bedömning i denna fråga föreligger.

RSV kan därför på samma grunder som återopats i yttrandet över BRÅs promemoria inte tillstyrka arbetsgruppens förslag om lagreglering av antalet besöksdagar. Däremot anser RSV att det av lagtexten bör framgå att besök i Sverige inte får förläggas i början eller slutet av utlandsvistelsen.

RSV ifrågasätter bl. a. mot bakgrund av ovan redovisade exempel om inte nuvarande ettårsregel bättre svarar mot de anförda skälen för en regel om skattefrihet vid utlandstjänstgöring än den föreslagna regeln.

Bedöms dock en förkortning av kvalifikationstiden till sex månader som nödvändig bör det samtidigt i motivuttalande klargöras vad som i 54 § h) KL avses med "åtnjutit avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av anställning där". Skall uttrycket förstås så att skattebefrielsen avses omfatta såväl före avresan utbetalt förskott på lön hänförlig till kommande utlandstjänstgöring som semesterersättning, tantiem, sjukpenning m. m. som betalas ut i efterskott efter hemkomsten? (Jfr regeringsrättsens domar RÅ 1959 ref. 33 och 1983 1:58). Enligt RSVs mening bör skattefriheten omfatta endast sådan ersättning som såväl intjänats som uppburits under vistelsen i utlandet.

Sammanfattningsvis avstyrker RSV att en ändring av 54 § h) KL utformas på det föreslagna sättet.

RSV föreslår dessutom att som ytterligare villkor för skattebefrielse enligt 54 § h) KL skall krävas ett intyg eller liknande från arbetsgivaren eller skattemyndigheten i tjänstgöringslandet som utvisar att beskattning sker i enlighet med bestämmelserna där.

Sätts kvalifikationstiden ned till sex månader bör det, enligt RSVs mening, av motivuttalande eller lagtext framgå

att RSVs uttalanden 1972-02-17 och 1976-03-23 bör vara vägledande för tillåten besöksfrekvens,

att semester eller annan ledighet inte får tas ut i början eller slutet av utlandsvistelsen,

att vissa ofrivilliga avbrott i utlandsvistelsen kan godtas utan att skattskyldighet för den skull uppkommer samt

att ersättning som omfattas av regeln om skattebefrielse skall vara såväl intjänad som uppburen under vistelsen utomlands.

### *Kammarrätten i Stockholm:*

#### *Utlandsvistelsens längd m. m.*

Kammarrätten ställer sig positiv till att kvalifikationstiden skärs ned och att kortare avbrott för hembesök, semester etc. tillåts inom ramen för minimitiden. Man måste emellertid ha klart för sig att, om förslaget genomförs, samma lagstiftningskomplex kommer att innehålla två olika sätt för att beräkna tid. I dubbelbeskattningsavtalen torde sålunda räknas faktisk vistelsetid i antal dagar medan förslaget bygger på antal månader inklusive avbrott för hembesök.

Enligt promemorian (s.42) föreligger visserligen skäl för en regel som ger skattenedsättning i vissa situationer vid arbete utomlands trots att detta inte är motiverat av den orsaken att den skattskyldige riskerar att bli dubbelbeskattad. Regleringen bör dock inte utformas så att den leder till fullständig skattebefrielse. Sådan befrielse kan emellertid bli följden om de angivna två sätten för tidsberäkning kombineras. Saken kan illustreras med följande exempel.

En svensk reser till Spanien för att arbeta där under tiden 1/1–31/7 1985. Under denna tid vistas han 42 dagar i Sverige. Den föreslagna sexmånadersregeln blir alltså tillämplig – utgångspunkten är ju att han efter så lång tid skall bli beskattad i Spanien. I dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Spanien (art XI p. 2 a) sägs emellertid att bosättningslandet (Sverige) behåller beskattningsrätten, om den faktiska vistelsetiden i arbetslandet (Spanien) inte överstiger 183 dagar. Antalet dagar fr. o.m. den 1 januari t. o. m. den 31 juli uppgår till 212 (213 under skottår). Räknar man bort de 42 hembesöksdagarna blir antalet faktiska vistelsedagar 170. Inkomsten kan sålunda inte beskattas i Spanien men inte heller i Sverige eftersom vistelsen där, såsom den föreslagna regeln utformats, har varat minst sex månader.

Det kan befaras att den beskrivna situationen inte blir ett sådant udda fall som anges (s. 52) i promemorian. I Spanien liksom i de flesta andra länder (utom de anglosaxiska) är beskattningsåret = kalenderåret. Bestämningen om att de sex månaderna skall infalla under "arbetslandets" beskattningsår eliminerar därför inte den angivna effekten. De flesta avtal innehåller för övrigt 183-dagarsregeln.

I den danska lagstiftningen görs ett förbehåll – nämligen att sexmånadersregeln inte är tillämplig om Danmark getts beskattningsrätt genom dubbelbeskattningsavtal. Med en sådan ordning uppkommer inte den beskrivna situationen. Motsvarande reglering har inte tagits upp i promemorian med hänsyn till att den skulle skapa orättvisa i förhållande till de länder med vilka vi inte har dubbelbeskattningsavtal.

Även ett sådant beräkningssätt som dubbelbeskattningsavtalen innehåller medför svagheter. Skall med en sådan regel faktisk vistelsetid räknas och krav uppställas på att vistelsen har varat minst 183 dagar eller skall, i enlighet med förslaget, vistelsetiden beräknas inklusive hembesök m. m. och en minimitid om  $(183 + 36 =) 219$  dagar krävas?

Kammarrätten har med det anförda velat peka på att olika lösningar kan väljas men att alla synes behäftade med brister, bl. a. att vissa inkomster av utlandstjänstgöring helt undgår beskattning. Fördelarna med klara och liberala regler torde dock uppväga visst skattebortfall.

Kammarrätten har inte något att erinra mot förslaget i fråga om vilket antal vistensedagar i Sverige som skall tillåtas utan att skatteplikt här inträder.

Som har angivits inledningsvis godtar domstolen också i princip att regeln om utlandsvistelsens längd skall göras absolut i den meningen att vistelsen faktiskt skall ha varat en viss tid. En sådan reglering blir enklare och mera lättillämpad än den nuvarande. Vid en samlad bedömning innebär den också viss liberalisering. Även med den nya ordningen kan emellertid förekomma fall då en skattskyldig vid tillträdet av anställningen med fog har räknat med skattefrihet här i riket men då oväntade händelser (sjukdom, krig o. l.) tvingar vederbörande att återvända i förtid. I syfte att undvika stötande konsekvenser i enskilda fall finner kammarrätten önskvärt att en dispensregel införs som ger regeringen eller den myndighet regeringen förordnar (lämpligen riksskatteverket) möjlighet att, när synnerliga skäl föreligger, medge skattefrihet här även om något av rekvisiten för sådan frihet kommer att brista.

Minimitiden för vistelsen och tjänstgöringen i "arbetslandet" skall enligt förslaget infalla under ett och samma beskattningsår i det landet för att skattefrihet i Sverige skall få åtnjutas. Även denna regel syftar till att förebygga total skattefrihet. Med hänsyn till hur längden av vistelsen skall beräknas kan emellertid ändå fullständig skattefrihet uppkomma (jfr ovan). Regeln är ägnad att försvåra rekrytering till arbete i utlandet när mindre än ett halvt år återstår av det löpande beskattningsåret i arbetslandet. Kammarrätten kan inte bedöma hur pass allvarliga nackdelar detta kan medföra i praktiken.

Förslaget innebär en skärpning i förhållandet till nuvarande regler även på det sättet att vistelsen skall ha varit förlagd till ett och samma land. En sådan ordning bör typiskt sett försvåra rekrytering av personal som behöver resa från land till land. I praktiken torde dock vederbörande stationeras i ett bestämt land och på grund av kontrollsvårigheterna (jfr nedan) i praktiken bli betraktad som verksam där.

#### *Bevis- och kontrollfrågor*

Avsevärda svårigheter måste uppkomma vid den praktiska tillämpningen av de föreslagna reglerna med avseende både på skattemyndigheternas möjligheter att kontrollera och den skattskyldiges möjligheter att bevisa riktigheten av lämnade uppgifter rörande exempelvis vistelsetidens längd och antalet hembesöksdagar. Detta gäller inte minst mot bakgrund av att kraven på bevisning enligt promemorian inte får ställas för högt och att det skall överlämnas åt rättstillämpningen att avgöra vad som rimligen bör begäras av den skattskyldige i detta avseende. Bl. a. måste beaktas att det nästan aldrig förekommer att passhandling stämplas vid inresa till eller utresa från Sverige. Ett eller flera hembesök kan komma ur bilden genom att den skattskyldige inte visar upp sina flygbiljetter. Hur skall för övrigt

den skattskyldige kunna visa att han inte har vistats i riket? Av ett anställningskontrakt torde t. ex. normalt inte kunna utläsas antalet hembesöksdagar. Löncutbetalningsavvier torde i allmänhet inte heller utgöra något bevis på var och när någon arbetar utomlands. Det torde också bli svårt att kontrollera respektive att bevisa att utlandstjänstgöringen har varit förlagd till ett och samma land. Har den bara påbörjats och avslutats i samma land torde det knappast gå att visa att den inte har varit förlagd där hela tiden.

Det är inte möjligt att inom ramen för ett remissyttrande söka anvisa lösningar på dessa problem. De är för övrigt inte på något sätt unika för den konstruktion som promemorian innehåller och måste kanske godtas. Det är emellertid angeläget att under lagstiftningsärendets fortsatta gång en tydligare ledning ges för rättstillämpningen, i första hand på vilka krav som bör ställas på bevisningen och vem som i första hand har bevisbördan för olika moment.

#### *Begränsning av sexmånadersregeln till vissa länder*

I promemorian föreslås att de nya reglerna inte skall tillämpas i fråga om arbete i de nordiska grannländerna. Kammarrätten kan inte finna att några bärande skäl för en sådan konstruktion har redovisats – eller föreligger. Domstolen avstyrker därför att det angivna undantaget görs. Skulle en sådan lösning likväl väljas, är det angeläget att rättslikhet på området skapas i de nordiska länderna.

#### *Progressionsförbehåll*

I promemorian sägs (s. 42) att den danska sexmånadersregeln har tjänat som utgångspunkt när förslaget har utarbetats. Väsentliga avsteg har dock gjorts i ett par hänseenden. Från tillämpligheten av den föreslagna regleringen har sålunda inte uteslutits fall där Sverige genom dubbelbeskattningsavtal getts beskattningsrätten till utlandsinkomsten. Vidare gäller att utlandsinkomsten inte skall räknas in i skatteunderlaget vid beräkning av skatten på inkomster här i riket. Detta innebär visserligen inte någon ändring i förhållande till vad som gäller nu. Kammarrätten kan emellertid inte finna att det finns något bärande skäl för att den som under ett år har inkomst dels av tjänstgöring i Sverige och dels av utlandstjänstgöring – utöver skattefrihet i Sverige för utlandsinkomsten – skall åtnjuta förmånen av att utlandsinkomsten inte är progressionsgrundande när skatten beräknas på inkomsten här.

*Kammarrätten i Göteborg* tillstyrker i princip förslaget och anför:

Emellertid kan det enligt kammarrättens uppfattning sättas i fråga om det inte vore skäl att ta steget fullt ut och medge befrielse från beskattning i Sverige för inkomst under hela anställningstiden i utlandet om del av anställningen och vistelsen varat minst sex månader under samma beskattningsår i vistelselandet. En sådan regel skulle således innebära att om en tiomånaders anställning och vistelse i ett land förlades i tiden på så sätt att tre månader inföll före vistelselandets "beskattningsnyår" och sju månader efter så skulle även inkomsten under de tre månaderna vara frikallad från skattskyldighet i Sverige. Med en sexmånadersregel konstruerad på så sätt skulle den i promemorian föreslagna kompletterande ettårsregeln bli behövlig. Regeln skulle därmed bli enklare att tillämpa för den enskilde och för taxeringsmyndigheterna. En annan fördel vore att man slapp ifrån den "tröskeffekt" som följer med den i promemorian föreslagna lösning-

en om en anställning och vistelse uppnår en varaktighet av ett år; först vid en sådan varaktighet medför ju den i promemorian föreslagna regeln att inkomsten under hela anställningstiden under alla omständigheter blir frikallad från skattskyldighet i Sverige.

Mot den av kammarrätten sålunda ifrågasatta lösningen kan kanske främst anföras att den under vissa omständigheter skulle kunna medföra att inkomst under viss del av anställningen skulle vara undandragen beskattning både i Sverige och i vistelselandet. I det ovan anförda exemplet skulle detta bli fallet med inkomsten under de tre månaderna före beskattningsåret. Detta är en nackdel som den emellertid delar med den i promemorian föreslagna kompletterande ettårsregeln.

Kammarrätten vill i sammanhanget ifrågasätta om inte den nu ifrågasattande skattefrihetsregeln i stället skulle kunna utformas i överensstämmelse med den 183-dagarsregel som finns intagen i många dubbelbeskattningsavtal.

Kammarrätten vill även peka på att den i promemorian föreslagna lagtexten enligt kammarrättens mening måste tolkas på så sätt att den enligt sin ordalydelse medför frihet från beskattning i Sverige för all inkomst av anställning om minst sex månader av anställningen infaller under ett och samma beskattningsår. Lagtextförslaget uttrycker således en regel med det innehåll som kammarrätten ovan velat ta upp till diskussion. För att uppnå det regelinnehåll som synes åsyftat i promemorians övervägande kan lagtexten i stället förslagsvis utformas enligt följande. "----- för antingen den inkomst av anställning som är hänförlig till ett och samma beskattningsår i landet om anställningen och vistelsen i landet varat minst sex månader under beskattningsåret eller för inkomst av anställning om anställningen och vistelsen varat minst ett år i landet, i båda -----"

Enligt praxis medför nu gällande ettårsregel befrielse från skatt i Sverige för inkomst av anställning i utlandet även i de fall då vistelsen i utlandet avbrutits i förtid och därigenom rent faktiskt ej varat ett år. Under förutsättning att det på förhand kunnat antas att anställningen och vistelsen skulle pågå under minst ett år. Förslaget innebär däremot att befrielse endast kan komma ifråga om anställningen och vistelsen faktiskt varat sex månader respektive ett år. Något utrymme för undantag härifrån lämnas ej enligt förslaget.

Den föreslagna ändringen i denna del kan enligt kammarrättens mening leda till stötande resultat i fall då det stått helt klart för både arbetsgivare och arbetstagare från början att anställningen och vistelsen skulle pågå så länge så att den skulle leda till nedsättning av skatt men att anställningen sedan avbrutits i förtid på grund av omständighet som parterna ej kunnat förutse eller råda över. Som exempel på sådana orsaker till avbrott kan nämnas krig, konkurs och allvarlig sjukdom. Avbrottet skulle kunna resultera i att arbetstagaren drabbades i efterhand av en hög helt oförutsebar restskatt.

Effekten kan bli densamma om arbetstagaren utan att i och för sig varaktigt avbryta vistelsen i landet tvingas på grund av tungt vägande skäl utanför hans eller arbetsgivarens kontroll att vistas utanför landet under fler dagar än vad som är medgivet i den föreslagna regeln.

För att komma till rätta med sådana stötande fall anser kammarrätten att en "ventil" bör införas i den föreslagna lagtexten som gör det möjligt att medge skattefrihet om "synnerliga skäl därför föreligger" trots att förutsättningarna enligt huvudregeln ej är uppfyllda.

*Länsstyrelsen i Stockholms län:*

Länsstyrelsen tillstyrker de i betänkandet framlagda förslagen.

Följande påpekanden och kommentarer bör göras.

Den nuvarande ettårsregeln har för taxeringsmyndigheternas del medfört ofta betydande utredningsvärigheter när utlandsvistelsen avbrutits i förtid. Den föreslagna regeln att en faktisk vistelse i utlandet om minst sex månader erfordras för skattebefrielse i Sverige kommer att undanröja en hel del utredningsarbete. De positiva följderna kan förväntas bli en minskad arbetsbörda hos beskattningsmyndigheterna och ökad likformighet i beskattningen. Uttalandet att orsaken till för tidigt avbrytande av utlandsvistelsen inte skall tillmätas betydelse är av väsentlig vikt i detta sammanhang.

Det framlagda förslaget har förtjänster ur förenklingssynpunkt av den anledningen att dubbelbeskattningsavtal inte kommer att behöva tillämpas i samma utsträckning som för närvarande. På grund härav bör den förväntade ökade tillströmningen av ärenden där 54 § kommunalskattelagen skall tillämpas väl kunna accepteras av beskattningsmyndigheterna och inte föranleda väsentliga olägenheter.

Av den föreslagna lagtexten framgår kanske inte med tillräcklig tydlighet kravet på faktisk utlandsvistelse och inte alls att hembesöken inte får läggas i början eller slutet av sexmånadersperioden. För vinnande av tydlighet bör lagtexten kompletteras i detta avseende, förslagsvis i anvisningar till 54 § kommunalskattelagen.

*Länsstyrelsen i Malmöhus län* har inget att erinra mot att en sexmånadersregel införs, men gör följande kommentarer:

*Faktisk eller antaglig utlandsvistelse*

Enligt förslaget krävs för skattebefrielse att vistelsen utomlands faktiskt varat antingen minst sex månader under ett och samma beskattningsår eller minst ett år. Kravet på faktisk vistelse, vilket i promemorian har bedömts som nödvändigt för att förhindra fullständig skattebefrielse, stöds i princip av länsstyrelsen. Emellertid kan den föreslagna utformningen i vissa fall medföra obilliga konsekvenser för den skattskyldige. Enligt länsstyrelsens mening bör därför undantag från kravet på faktisk vistelse kunna göras i de fall den skattskyldige kan visa att utlandsvistelsen vid dess början varit avsedd att pågå minst sex månader men där denna avbrutits på grund av särskilda omständigheter vilka varken den skattskyldige eller arbetsgivaren kunnat eller bort kunna råda över. Länsstyrelsen har närmast i åtanke sådana omständigheter som politiska oroligheter och krig i vistelslandet eller allvarlig ändring av personliga förhållanden. Det får antas att antalet fall som kommer att omfattas av en undantagsregel med den utformning som här angetts blir begränsat och att denna därför inte bör föranleda något avsevärt merarbete för beskattningsmyndigheterna.

*Utlandsvistelsens förläggning i tiden*

Som krav för skattebefrielse har i promemorian föreslagits att utlandsvistelsen varat antingen minst sex månader under ett och samma beskattningsår eller minst ett år. För att kompletteringsregeln inte skall sakna mening måste förslaget innebära att skattefrihet för inkomst vid utlands-

tjänstgöring mellan t. ex. den 1 juli–31 maj (beskattningsår = kalenderår) endast gäller den inkomst som intjänats mellan den 1 juli–den 31 december medan inkomst för resterande del av tjänstgöringstiden skall beskattas i Sverige. Denna innebörd måste allmänt sett synas egendomlig och kan svårligen utläsas av den föreslagna ordalydelsen av 54 § kommunalskattelagen.

I promemorian har observerats att den föreslagna sexmånadersregeln medför att det kan bli svårt att rekrytera arbetskraft för utlandstjänstgöring under andra hälften av ett beskattningsår och att det kan bli svårt att förmå en arbetstagare till fortsatt tjänstgöring under början av ett nytt beskattningsår om denne inte kan påräkna arbete minst sex månader också under detta år. Enligt länsstyrelsens mening finns det risk för att arbetsgivaren genom att betala ut lön i förskott alternativt i efterhand försöker "föra" över inkomster från ett beskattningsår till ett annat för att därigenom undgå dessa rekryteringsproblem. Några större möjligheter att upptäcka sådant kringgående vid den löpande taxeringen torde inte finnas.

Med hänsyn till nu angivna omständigheter anser länsstyrelsen att det föreslagna kravet på att vistelsen skall pågå under minst sex månader av *arbetsstatens beskattningsår* bör utgå. Den risk för helt obeskattade inkomster som därigenom uppkommer bör i stället motverkas genom att man vid förhandlingar om dubbelbeskattningsavtal från svensk sida försöker anpassa den s. k. 183-dagarsregeln till en intern regel uppbyggd efter löpande tidsperiod. Betydelsen av att inkomster kan bli helt obeskattade bör, som ovan antytts, inte heller överbetonas.

#### *Antalet hembesöksdagar*

För att inkomst av utlandstjänstgöring inte skall beskattas i Sverige föreslås att avbrott inte får ha skett för vistelse utanför anställningslandet annat än för semester, tjänsteuppdrag eller dylikt, vilket sammanlagt uppgått till högst 36 dagar de första sex månaderna och därefter till i genomsnitt högst sex dagar för varje hel månad därutöver som vistelsen i anställningslandet varat. Av promemorian framgår att såväl ankomst- som avresedag skall räknas in i tiden för vistelsen utanför arbetsstaten medan det däremot inte framgår hur "mellandagen" skall räknas i de fall hemresan varar mer än två dygn.

I förslaget har vidare angetts att besök för annat arbete än sådant som hör till utlandstjänstgöringen inte bör accepteras. Detta uttalande bör enligt länsstyrelsens mening enbart tolkas som att arbete utanför anställningslandet åt den arbetsgivare för vilken utlandstjänsten fullgöres endast bör accepteras om arbetet har samband med denna tjänstgöring. Något hinder för arbetstagaren att t. ex. på sin semester utföra annat arbete bör inte uppställas.

Skälen till att införa en undantagslös schablonregel beträffande antalet hembesöksdagar synes vara att underlätta beskattningsmyndigheternas arbete samt att främja en ökad likformighet i beskattningen. Med beaktande av att det från beskattningsmyndigheternas sida torde vara nästan omöjligt att kontrollera antalet dagar som arbetstagaren tillbringat utanför anställningslandet kan värdet av en sådan regel emellertid ifrågasättas.

Länsstyrelsen anser vidare att det av billighetshänsyn mot den skattskyldige finns skäl att bibehålla den hittillsvarande utformningen där hänsyn kan tas till omständigheter i det enskilda fallet. Förslaget att semester eller andra hembesök inte skall få läggas i början eller i slutet av vistelsen så att denna därigenom blir kortare än sex månader förordas däremot av länsstyrelsen.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:*

I promemorian redovisas flera skäl för att den s. k. ettårsregeln bör jämkas genom att kvalifikationstiden förkortas. Man pekar bl. a. på att en vistelse i ett land i sex månader ofta utgör en presumtion för beskattning i det landet. Förslaget innebär att en person som vistas utomlands i ett och samma land frikallas från skattskyldighet i Sverige om anställningen och vistelsen i landet i fråga varat minst sex månader under ett och samma beskattningsår i landet. I regel kräver dubbelbeskattningsavtalen en vistelse i mer än 183 dagar för att beskattningsrätt skall uppkomma i det andra landet. Det föreligger således en olikförmighet i tidskravet mellan den föreslagna regeln i kommunalskattelagen och bestämmelserna i flertalet dubbelbeskattningsavtal. Man ser dock inte i detta någon större risk för en icke önskad fullständig skattebefrielse i enskilda fall. Länsstyrelsen delar inte denna mening. Den nya regeln kan tvärtom i vissa fall komma att medföra fullständig skattebefrielse.

Ett av skälen för att införa skattelättnader vid arbete utomlands har varit att underlätta för svenska företag att rekrytera personal för arbete utomlands. Om således ett svenskt företag anställer någon för arbete utomlands kan den anställde enligt den föreslagna ändringen frikallas från skattskyldighet i Sverige om arbetet medför vistelse i det andra landet under sex månader eller ca 147 dagars (183-36) faktisk vistelse av detta lands beskattningsår. Skulle Sverige ha ett skatteavtal enligt OECD-modellen med landet i fråga är personen emellertid enligt avtalet inte skattskyldig - man torde kunna förutsätta att det svenska företaget inte har fast driftställe - i detta land förrän han vistats där mer än 183 dagar av beskattningsåret. Länsstyrelsen utgår från att det här måste vara fråga om faktisk vistelse i landet. Sverige har genom 183-dagarsregeln i avtalet tillförts en beskattningsrätt som man enligt intern rätt inte kan utnyttja. Den skattskyldige får därför full skattebefrielse. Sverige har många skatteavtal där den s. k. 183-dagarsregeln finns inskriven och sluter allt fler sådana avtal. Enligt övervägandena i promemorian bör regeln inte utformas så att den leder till fullständig skattebefrielse. Den bör därför utformas på annat sätt än som föreslagits i promemorian.

Ettårsregeln är utformad så att den skall tillämpas även om utlandsvistelsen på grund av vissa oförutsedda händelser blivit kortare än ett år trots att det från början kunnat antas att den skulle omfatta minst ett år. På denna punkt är den föreslagna nya lydelsen av regeln väl fiskalisk. Enligt länsstyrelsens uppfattning bör ettårsregeln få tillämpas även i fortsättningen i de fall då vistelsen i utlandet ("det landet") varit avsedd att vara minst ett år men avbrutits på grund av särskilda händelser som krig, sjukdom etc.

— — —

Enligt promemorian sid. 45 innebär förslaget om antalet "hembesöksdagar" att besök i Sverige för semester, konsultationer, avrapportering o. d. bör tillåtas under sammanlagt högst 36 dagar under de första sex månaderna. Enligt den föreslagna bestämmelsen i 54 § h) kommunalskattelagen krävs att den skattskyldige inte vistas "utanför det landet" mer än 36 dagar. Detta innebär att semester utanför det landet men i annat land än Sverige inte skulle vara tillåten.

Länsstyrelsen utgår från att det är lagtexten som återspeglar promemoriaförfattarens intentioner. Länsstyrelsen vill också påpeka att möjligheterna att kontrollera i vilken utsträckning en person vistas i Sverige eller i annat tredje land är mycket små.

Länsstyrelsen i Norrbottens län avstyrker förslaget och anför:

#### Rekryteringsaspekten

Ur rekryteringsaspekten är det viktigt att en regel skapas som ur individens synvinkel uppfattas som rättvis. Med de effekter den föreslagna regeln får kan den dock verka hämmande.

Här nedan lämnas några exempel på vilka skatteeffekterna blir vid olika perioders utlandstjänstgöring såväl enligt intern rätt som enligt dubbelbeskattningsavtal dels om 183 dagar beräknas under arbetsstatens beskattningsår och dels om träffade avtal i stället räknar de 183 dagarna i löpande tid.

#### Exempel på tillämpning av den föreslagna regeln i 54 § h) kommunalskattelagen

Förutsättningar och förklaringar

Arbetsstatens beskattningsår förutsätts vara kalenderår

$B_S$  = Beskattning i Sverige

$U_S$  = Undantag från beskattning i Sverige

$B_A$  = Beskattning i arbetsstaten

$U_A$  = Undantag från beskattning i arbetsstaten

Anställningsperiod utomlands	Intern rätt	Dubbelbeskattningsavtal		Konsekvenser
		arbetsstatens beskattningsår	löpande tid	
1. 1/1–30/6 (181 dgr)	$U_S$	$U_A$	$U_A$	Fullständig skattebefrielse
2. 1/7–31/12 (184 dgr)	$U_S$	$B_A$	$B_A$	
3. 2/7–31/12 (183 dgr)	$B_S$	$U_A$	$U_A$	
4. Samma period som exempel 2 men med kortare besök i Sverige i aug	$U_S$	$U_A$	$U_A$	Fullständig skattebefrielse
5. 1/10–31/3 (182 dgr)	$B_S$	$U_A$	$U_A$	
6. 1/3–31/8 (184 dgr)	$B_S$	$U_A$	$B_A$	Dubbelbeskattningsavtal tillämpligt i vissa fall
7. 15/7–20/6 (341 dgr)	$B_S$	$U_A$	$B_A$	

Såsom exemplen ovan visar får arbetsperiodens förläggning i tiden stor betydelse för skattefrågan och därmed också för rekryteringsfrågan. Den som arbetar utomlands första halvåret kan uppnå fullständig skattebefrielse. Även för tjänstgöring under andra halvåret med kortare besök i Sverige uppstår fullständig skattebefrielse.

Vid en jämförelse som olika individer med lika lång utlandstjänstgöring kan göra mellan sig blir uppenbart samma tidsperiod olika behandlad. Om exemplet ovan utökas med förutsättningen att en person vistas utomlands i flera länder kan beskattning i Sverige ske såsom påpekats i promemorian trots en nästan årslång utlandstjänstgöring. Exemplen visar också att dubbelbeskattningsavtal kan komma att bli tillämpliga i vissa fall.

*Avbrott vid vistelse i utlandet*

Regeln att kvalifikationstiden ska avse faktisk vistelse oavsett anledningen till avbrottet försvårar för individen möjligheten till bedömning i förväg och kan komma att upplevas som stelbent och hård. Vid avbrott på grund av t ex naturkatastrof eller krig bör det finnas möjlighet att modifiera kvalifikationstiden.

*Länsstyrelsen i Örebro län:*

Länsstyrelsen delar uppfattningen att – för att lönen härför ej skall beskattas i Sverige – utlandsarbete skall pågå så lång tid att skattskyldighet normalt inträder i den stat där arbetet utförs och att utlandsanställningen alltid skall pågå en viss minimitid. Den föreslagna sexmånadersregeln har dock en utformning som troligen gör att den kommer att utnyttjas på ett icke avsett sätt. Härvid bortses från sådana fall som orsakas av att arbetslandet enligt sin interna lagstiftning inte beskattar exempelvis löner.

De flesta länder torde enligt sin lagstiftning beskatta personer som är bosatta där, om personen vistats i landet cirka sex månader. Om dubbelbeskattningsavtal finns, gäller i allmänhet att från Sverige utsända personer ej beskattas i arbetsstaten om vistelsen där uppgår till högst 183 dagar under beskattningsåret (montörregeln).

Eftersom kvalifikationstiden sex månader innefattar även den tid som tillbringas i Sverige eller tredje land, kan den tid som faktiskt tillbringas i arbetsstaten nedbringas till cirka 145 dagar (181-36) under dess beskattningsår. Därvid torde beskattning av från Sverige utsända inte kunna ske i arbetsstaten oavsett om denna är avtalsland eller ej. I Sverige blir inkomsten skattefri enligt sexmånadersregeln. Om det är så svårt att locka anställda till utlandstjänstgöring, som det sägs i promemorian, kommer utlandstjänstgöringen inte att pågå längre än som krävs för skattefrihet i Sverige, för hela eller större delen av inkomsten, särskilt som den mycket väl kan förläggas så att skattskyldighet inte inträder i arbetsstaten.

Länsstyrelsen delar inte den i promemorian (s 52) framförda uppfattningen att total skattefrihet kan bli följderna i vissa udda fall beträffande avtalsländer, utan förutser att det blir den normala följderna oavsett om arbetet utförs i avtalsland eller icke-avtalsland. Beskattningsårets förläggning i arbetsstaten torde härvid inte ha någon större betydelse, eftersom kontraktstidens längd kommer att avpassas efter de svenska reglerna på samma sätt som nu är fallet med ettårsregeln.

I vilken utsträckning möjligheten till full skattefrihet för från Sverige utsända personer elimineras genom att arbetsgivaren har fast driftställe eller dylikt i arbetsstaten, undandrar sig länsstyrelsens bedömning.

Den av länsstyrelsen förutsedda skattefriheten kan i de flesta fall elimineras genom att vistelsen utanför arbetsstaten inte inräknas i kvalifikationstiden på sex månader eller att sexmånadersregeln kompletteras med krav på att inkomsten beskattas i arbetsstaten enligt dess lagstiftning.

I promemorian föreslås vidare att lön för arbete i övriga nordiska länder alltid beskattas i Sverige oavsett den tid arbetet varar. För en sådan regel talar svårigheten att kontrollera vistelsen i Sverige under utlandstjänstgöringen.

Inom länet bor ett stort antal personer som arbetar eller har arbetat i framför allt Norge och Finland. Av dessa har erfarits att det för den enskilde anställda är mycket besvärligt och krångligt att behöva deklarerera

och betala skatt i både arbetsstat och hemviststat. Ofta framförs att det är ett byråkratiskt system. Att då tvinga alla som inte går under montörregeln att hamna i detta "byråkratiska system", kan inte vara i linje med de förenklingar inom skattesystemet som i övrigt eftersträvas. Dessutom ställer sig länsstyrelsen tveksam till att Sverige skall diskriminera arbete i de övriga nordiska länderna, innan övriga nordiska länder genomför samma princip.

Den nu gällande ettårsregeln synes i RR:s praxis ha fått en alltför generös tillämpning. Enligt länsstyrelsens uppfattning borde inte ettårsregeln gälla vid frivilliga avbrott i förtid. Enligt RR:s dom i mål nr 1477-1982 har semesterersättning som intjänats under period då ettårsregeln gällt men utbetalats senare, undantagits från beskattning. Enligt 54 h) § kommunalskattelagen, såväl i dess nuvarande lydelse som enligt förslaget till sexmånadersregeln, skall lönen ha åtnjutits under utlandsvistelse. Därmed torde i vanligt språk menas att lönen varit tillgänglig under den tidsperiod då undantag från skattskyldighet gäller. Ett förtydligande på denna punkt synes vara påkallat.

Sammanfattningsvis anser länsstyrelsen

att den nuvarande ettårsregeln är att föredra framför den föreslagna sexmånadersregeln och avstyrker förslaget.

#### *Länsrätten i Stockholm:*

I gällande rätt tas hänsyn till en förfärande mängd särskilda omständigheter när det gäller att beräkna vistelsetiden utomlands och till olika legitima avbrott i utlandsvistelsen. Länsrätten finner det mycket välkommet att detta virrvarr ersätts av fasta regler. Även om det i enskilda fall kan framstå som obilligt att olika regler gäller för bredvidliggande antal dagar – idiotregler möter inte sällan invändningar – är det enligt länsrättens uppfattning angeläget att det nu läggs fast ett visst antal dagar som sedan blir utan appell. Jämfört med nuläget är det ändå materiellt sett en påtaglig förbättring för de skattskyldiga.

På s. 45 i betänkandet pekas på de svårigheter som förutses vad gäller bevis- och kontrollfrågor. Länsrätten utgår från att man inte avsett att göra något undantag från de generella bevisbörderegler som tillämpas i skatteprocessen. Hur man från det allmännas sida skall kunna prestera någon bevisning för att personen i fråga varit i Sverige mer än den tillåtna tiden framstår som gåtfullt. Länsrätten förutsätter att denna i praktiken mycket generösa reglering tagits med öppna ögon. Den ligger ju i linje med den mycket liberala rättstillämpningen vad gäller skattefrihet för i svenska företag anställda med tjänstgöring utomlands.

I ett färskt rättsfall (RÅ 83 1:58) har regeringsrätten slagit fast att semesterersättning som utgått på grund av sådan anställning utomlands varpå ettårsregeln varit tillämplig skall vara skattefri trots att den utbetalats sedan vederbörande återvänt till Sverige. Hitintills har sådan ersättning enligt fast praxis ej gått fri. Man har då stött sig på ordalydelsen i 53 § kommunalskattelagen att skattefriheten gäller för fysisk person som under vistelse utomlands *åtnjutit* avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av anställning där. Detta synsätt har kommit till uttryck bl. a. i ett publicerat rättsfall (K 76 1:12) av kammarrätten i Stockholm.

Länsrätten skulle gärna se att lagstiftaren antingen anpassade lagtexten till regeringsrättsavgörandet eller genom en ändring av lagtexten gav tydligt uttryck för en motsatt uppfattning.

Regeln att utlandsvistelsen anges till sex månader kan i visst läge medföra att inkomsten inte beskattas i något land. Exempelvis gäller den nya regeln den som tjänstgör utomlands under tiden 1/2 till 1/8. Vi förutsätter att arbetslandets beskattningsår är kalenderår. Då kan ej arbetslandet beskatta arbetsinkomsten eftersom den går fri där enligt montörregeln. Varför inte anknypa till avtalens regelsystem och stadga att vistelsetiden utomlands skall vara mer än 183 dagar? Att räkna på fingrarna är inte så svårt att den nya regeln därigenom blir nämnvärt krångligare. En annan lösning kunde vara att för skattefrihet i Sverige föreskriva att inkomsten beskattades i vistelselandet.

#### *Länsrätten i Göteborgs och Bohus län:*

De i departementspromemorian föreslagna ändringarna får i allt väsentligt anses väl tillgodose kraven på en generös och samtidigt lättillämpbar regel. Föreslagna ändringar framstår i dessa avseenden som välmotiverade och länsrätten har i och för sig inte något att invända mot en lagstiftning i enlighet med intentionerna i promemorian. Inte minst ur rättvisesynpunkt är det emellertid viktigt att en ändring i görligaste mån inte leder till en total skattebefrielse. I promemorian anförts att de föreslagna ändringarna kan leda till total skattebefrielse i vissa fall. Det hävdas att dessa fall får antas bli ovanliga i praktiken och att de inte gärna kan planeras i förväg i skatteundandragande syfte. Länsrätten har en helt annan uppfattning. Sexmånadersregeln med den utformning den ges i lagförslaget i förening med den 183-dagarsregel, som finns i flertalet av dubbelbeskattningsavtalen, medför tveklöst möjlighet för arbetstagare och arbetsgivare att planera utlandsvistelser på ett sådant sätt att total skattebefrielse erhålles. Sannolikheten för att utlandsvistelser planeras på sådant sätt är påtaglig. Kravet att undvika total skattebefrielse måste bedömas som så angeläget att länsrätten inte kan tillstyrka den föreslagna lagändringen i dess nuvarande utformning.

#### *Lokala skattemyndigheten i Stockholms fögderi:*

Myndigheten instämmer i att det är väsentligt för såväl arbetsgivare som anställda att kunna bedöma skattekonsekvenserna av en utlandstjänstgöring.

I likhet med vad som framhålles i promemorian anser myndigheten att det är viktigt att bestämmelserna är enkla att tillämpa samt att dessa inte bör leda till att utlandsinkomst helt undantages från beskattning.

I den nu föreslagna ändringen av den svenska ettårsregeln till sexmånadersregel föreslås tjänstgöringstiden omfatta minst sex månader i ett och samma land under förutsättning att denna infaller under ett av tjänstgöringslandets beskattningsår. Bestämmelserna om att regeln endast kan avse tjänstgöring i ett land kan innebära en skärpning av nuvarande regler, eftersom det inte är ovanligt med tjänstgöring i flera länder under en och samma utlandsvistelse.

Förslaget att inte förse sexmånadersregeln med s. k. progressionsförbehåll synes både praktiskt och rättvist.

I promemorian föreslås att antalet hembesöksdagar skall få uppgå till högst 36 under de första sex månaderna. Antalet hembesöksdagar för helår föreslås till 72. Detta innebär en uppmjukning av nuvarande praxis, som

tillåter drygt 50 hembesöksdagar per år. Enligt myndighetens uppfattning bör en halvering av tjänstgöringstiden (från tolv till sex månader) inte medföra en så uttalad ökning av det relativa tillåtna antalet hembesöksdagar. En ökning till 30 hembesöksdagar per sexmånadersperiod bedöms fullt tillräcklig.

Myndigheten tillstyrker sammanfattningsvis införandet av en sexmånadersregel med de reservationer som ovan nämnts.

Avslutningsvis vill myndigheten dock visa på en alternativ lösning, vars utgångspunkt framför allt är att utlandsinkomst i princip inte skall kunna komma att helt undantas från beskattning. Myndigheten föreslår att en förutsättning för undantagande från beskattning i Sverige skall vara att den skattskyldige kan förete intyg eller motsvarande om att inkomsten har beskattats i det land där arbetet utförts. Om så inte kan ske, bör beskattning ske i hemortskommunen, men efter en reducerad utdebitering, förslagsvis 10 à 15 kr. per skattekrona.

I de fall utlandsinkomst intjänats från flera länder, skall den föreslagna reducerade beskattningen endast avse sådan inkomst, där intyg om beskattning i arbetslandet inte företetts. En alternativ lösning av detta slag medför främst två fördelar: att all utlandsinkomst i princip blir föremål för beskattning samt att begränsning till endast ett intjänandeland inte erfordras.

Detta alternativ skulle i stort överensstämma med de nu gällande norska lagreglerna.

*Lokala skattemyndigheten i Malmö fögderi* påpekar att den kortare kvalifikationstiden innebär ökade risker för missbruk och fortsätter: P. g. a. det höga relativa skatteuttaget i Sverige finns betydande skatteförmåner att uppnå genom att t. ex. förlägga tjänstgöring till utlandet utan att behov verkligen föreligger.

Enligt nuvarande bestämmelser undantas från beskattning i Sverige — under förutsättning att utlandsvistelsen ursprungligen varit avsedd att pågå minst ett år — inkomst från utlandstjänstgöring även om vistelsen avbrutits i förtid av orsak som den skattskyldige inte kunnat råda över. Om lagändring sker i enlighet med redovisat förslag kommer i dessa fall inkomsterna att beskattas i Sverige. De ekonomiska konsekvenserna kan bli mycket allvarliga för den skattskyldige om han planerat sin personliga ekonomi med utgångspunkt i lokala skattemyndighetens jämningsbeslut. I synnerhet gäller detta om tjänstgöringen påbörjats i början av andra hälften av tjänstgöringslandets beskattningsår och inte avbrutits förrän kort tid före tjänstgöringen pågått ett år.

Med hänsyn till de bakomliggande skälen har myndigheten sammanfattningsvis inget att erinra mot i promemorian redovisat förslag. Dock vill myndigheten betona att det är mycket väsentligt att berörda skattskyldiga ges fullgod information om den nya lagstiftningen och i synnerhet om konsekvenserna av ett förtida avbrott i utlandstjänstgöring. Vidare förutsätter myndigheten att nödvändiga resurser ställs till lokala skattemyndigheternas förfogande.

*Lokala skattemyndigheten i Göteborgs fögderi:*

I promemorian redovisas utförligt såväl motiveringar till förändring av ettårsregeln som exempel på risker för den fullständiga skattebefrielse som

trots allt kan uppkomma. LSMG instämmer i stort med vad som sålunda redovisats och begränsar därför yttrandet till följande synpunkter.

#### *Undvikande av fullständig skattebefrielse*

Under denna rubrik vill LSMG peka på den risk som ändå finns för planering av total skattebefrielse på grund av att 183-dagarsregeln i dubbelbeskattningsavtalen – i motsats till den föreslagna sexmånadersregeln – inte alltid innefattar hembesök. LSMG delar alltså inte helt uppfattningen att sådan skattebefrielse blir begränsad till endast udda fall (s. 52).

#### *Begränsning av sexmånadersregeln till vissa länder*

Enligt förslaget skall regeln inte tillämpas vid arbete i annat nordiskt land. Det framgår emellertid inte om häri inbegripes Färöarna, Grönland, Svalbard, Jan Mayen etc. LSMG utgår ifrån att så inte är fallet eftersom dessa inte omfattas av dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna (SFS 1983: 913, artikel 3.1 a). Ett förtydligande bör övervägas.

#### *Bevis- och kontrollfrågor*

I promemorian (s. 45) anges att den föreslagna regeln bl. a. kräver viss bevisning från den skattskyldiges sida. En form av bevisning – som enligt LSMGs uppfattning också bör övervägas – kan vara att den skattskyldige får visa att han är "skatteregistrerad" i arbetsstaten.

— — —

#### *Förtydliganden som bör övervägas*

Enligt LSMGs uppfattning bör klart anges att regeln skall gälla inkomster som intjänats och *uppburits* under anställningen i arbetsstaten.

Lagen föreslås träda ikraft en viss tid efter att den utkommit från trycket i Svensk författningssamling och tillämpas på utlandsvistelser som påbörjas den 1 januari 1985. Enligt LSMGs uppfattning bör också närmare anges hur regeln skall tillämpas på utlandsvistelser som påbörjas före den 1 januari 1985 och som räknat från denna tidpunkt uppfyller tidskravet på sex månader (ex. vis 1 december 1984–30 augusti 1985).

#### *Bankinspektionen:*

I huvudsak synes förslaget innebära förbättringar. Tveksamhet inställer sig dock på vissa punkter.

Att den skattebefriande tjänstgöringen i annat land skall gälla i ett och samma land och att tiden samtidigt förkortas kan i och för sig tillstyrkas. Emellertid synes det vara en onödig komplikation att perioden på sex månader skall avse ett och samma beskattningsår. För att inte alltför mycket diskriminera dem som börjat sin utlandstjänstgöring under senare delen av beskattningsåret har man måst komplettera sexmånadersregeln med en ettårsregel, som är oberoende av när tiden infaller i förhållande till beskattningsåret. En enhetlig sexmånadersperiod är enligt bankinspektionens mening att föredraga.

Vidare måste betänkligheter hysas mot att undanta tjänstgöring i övriga nordiska länder och hänvisa till det gemensamma nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Även om det materiella resultatet till slut blir detsamma, är det både för de skattskyldiga och taxeringsnämnderna betydligt enklare att direkt tillämpa en intern svensk regel än att arbeta med ett svårtillgäng-

ligt och svåråtkomligt dubbelbeskattningsavtal. Förslaget i den delen avstyrkes bestämt.

I förslaget har man borttagit den nuvarande bestämmelsen att med ettårig tjänstgöring utomlands skall likställas att anställningen och vistelsen i utlandet enligt anställningsavtal eller på annan grund kan antagas komma att vara minst ett år. Inspektionen har förståelse för att bestämmelsen i frågan kan ha varit svår att tillämpa. Olägenheterna av att ta bort bestämmelsen blir också mindre, om ettårstiden begränsas till sex månader. Emellertid kan oskäligen resultat uppkomma, om exempelvis anställningen efter några månader måste avbrytas på grund av sjukdom, arbetsgivarens konkurs eller politiska omvälvningar i arbetsstaten. Bestämmelsen bör därför bibehållas, möjligen med den skärpningen att avbrottet i tjänstgöringen beror på omständigheter som medför att det inte skäligen kan begäras av den skattskyldige att han skall fortsätta tjänstgöringen under hela den avsedda tiden.

*Sveriges Naturvetareförbund (SN)* tillstyrker förslaget att kvalifikationstiden för skattebefrielse (i Sverige) vid utlandstjänstgöring förkortas från 1 år till 6 månader, om de 6 månaderna infaller under tjänstgöringslandets beskattningsår.

Vi anser det också angeläget att det specificeras hur lång tid som får tillbringas i hemlandet under utlandstjänstgöringen, utan att skattebefrielsen äventyras.

*Sveriges Civilingenjörskförbund* har beretts tillfälle att yttra sig över rubricerade promemoria och vill därvid framhålla att föreslagen ändring i kommunalskattelagen (1928:370) såvitt angår kvalifikationstidens längd vore en tillfredsställande förbättring av tidigare gällande motsvarande regel och av väsentlig betydelse för många medlemmars intressen.

En ändring enligt förslaget borde medföra att Sveriges konkurrenssituation utomlands med avseende bl. a. på försäljning, konsulttjänster, byggnation och montage skulle undergå en nödvändig förbättring och principiellt bli relativt likartad flertalet konkurrentländers.

— — —

Avseende de anförda motiven för en begränsning av sexmånadersregelns tillämplighet i rummet till de utomnordiska länderna känner förbundet viss tveksamhet men noterar att definitiv ställning ej tagits i denna del.

Vidare förefaller det ej helt klart huruvida antalet fall som "oegentligt" åtnjuter fullständig skattebefrielse för inkomsten är sådant att kravet på kvalifikationstidens fullgörande i ett och samma land motiveras därav. I vissa sammanhang kan en med hänsyn till arbetets art välmotiverad rörlighet hos arbetstagaren bli missgynnad beskattningsmässigt. Regeln skulle kunna utformas i likhet med vad Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund ansåg i remissbehandlingen av dubbelbeskattningsakkunnigas förslag avseende ettårsregeln (SOU 1962:59), dvs. det skulle vara tillräckligt om kvalifikationstiden till övervägande del fullgjordes i ett land.

Avslutningsvis borde övervägas om ej merparten skäl talar för en beskattningsmässig likabehandling av de statligt och kommunalt utlandstjänstgörande.

*Sveriges Arbetsgivareförening och Sveriges Industriförbund:**Utlandsvistelsens längd*

En förkortning av kvalifikationstiden till sex månader är önskvärd. Särskilt företag, som bedriver entreprenad-, montage- och konsultverksamhet, har ofta behov av att sända ut personal på utlandsuppdrag, som är kortare än ett år eller t. o. m. kortare än sex månader. Tjänsteexportutredningen har för övrigt i sitt nyligen avlämnade betänkande "Handla med tjänster" (SOU 1984: 33) behandlat hithörande frågor under avsnitt 15.2.2. Förslaget att utlandsvistelsen rent faktiskt måste uppgå till sex månader är emellertid oacceptabelt.

Det är både av rättssäkerhetsskäl och av praktiskt ekonomiska skäl nödvändigt att – i enlighet med vad som gäller enligt ettårsregeln – taga hänsyn till avsikten med utlandstjänstgöringen. I förarbetena till ettårsregeln framhölls också vikten av förutsebarhet.

Den skattskyldige måste på förhand kunna bedöma skattekonsekvenserna av en utlandsanställning. Förutsebarheten har också en praktisk betydelse för möjligheten till jämkning av den preliminära skatten.

Det är inte heller rimligt att en anställd, som på grund av exempelvis krig, sjukdom, naturkatastrof eller annan force majeure-händelse tvingas avbryta sin utlandstjänstgöring före sexmånadersperiodens utgång, skall "straffas" genom att bli skattskyldig i Sverige för hela sin utlandsinkomst.

Förutsebarheten är också av väsentlig betydelse för företagen. Vid utlandstjänst sätts lönen för de anställda bl. a. med hänsyn till skattesituationen. Om denna inte kan förutses, uppstår svårigheter att kalkulera lönekostnaderna och risk för kompensationskrav från anställda, som är osäkra om utlandsinkomsten kommer att beskattas i Sverige. Den bristande förutsebarheten skulle med stor sannolikhet även leda till ytterligare problem med att rekrytera svensk personal för tjänstgöring utomlands.

Ovan angivna nackdelar med en regel baserad på faktisk vistelse måste tillmätas större vikt än eventuella fördelar med en sådan regel för de rättstillämpande myndigheterna.

*Antalet hembesöksdagar*

Det föreslagna tillåtna antalet hembesöksdagar är välavvägt och tillfyllest för de flesta fall. Förslaget innebär dock en avsevärd försämring i de fall där rättspraxis enligt ettårsregeln godtagit att den anställde vistas i Sverige längre perioder, exempelvis på grund av sjukdom eller militärtjänst eller på grund av att klimatet i tjänstgöringslandet omöjliggör arbete där under viss tid. För sådana fall bör längre vistelse i Sverige kunna godtagas.

*Bundenheten till ett tjänstgöringsland*

Det föreslagna villkoret att tjänstgöringen måste vara förlagd till ett och samma land skulle få allvarliga konsekvenser för företag i branscher som inte har stationär verksamhet. Ett entreprenad- eller installationsprojekt utanför Europa förutsätter exempelvis ofta att företaget har möjlighet att flytta svensk personal i nyckelbefattningar, såsom arbetsledare och yrkesarbetare, direkt från ett annat projekt i ett närbeläget land. Projektkalkylen och offerten baseras på en sådan förutsättning. Om den berörda personalen enligt förslaget skulle förlora sin skattefrihet i Sverige, kommer den – naturligt nog – antingen att avböja att flytta till det andra landet eller att mot företaget ställa sådana kompensationskrav för utebliven skattefrihet att projektet skulle omöjliggöras eller bli olönsamt.

Konkurrenskraften för svenska företag med projektrinriktad utlandsverksamhet skulle sålunda äventyras, om förslaget genomfördes. Det kan härvid för övrigt erinras om att kravet på bundenhet till ett land framfördes redan i dubbelbeskattningssakkunnigas förslag till ettårsregel men efter remissbehandlingen avvisades av dåvarande finansministern i propositionen 1966: 127.

#### *Bundenhet till tjänstgöringslandets beskattningsår*

Förslaget att sexmånadersperioden måste infalla under tjänstgöringslandets beskattningsår motiveras endast med en önskan att eliminera "risken" för skattefrihet i tjänstgöringslandet. I den begränsade utsträckning sådan skattefrihet skulle kunna bli aktuell, är den enligt organisationernas uppfattning en angelägenhet för tjänstgöringslandet och inte för Sverige. Det kan med andra ord inte anses vara ett svenskt intresse att värna om att svenskar skall beskattas i andra länder.

Förslaget att sexmånadersperioden skall inträffa under tjänstgöringslandets beskattningsår skulle leda till svåra problem att rekrytera arbetskraft för tjänstgöring på kortare tid än ett år i de fall då arbetet måste påbörjas under andra hälften av tjänstgöringslandets beskattningsår. Det skulle också leda till oacceptabla situationer, då en arbetstagare, som börjar sin utlandsanställning någon eller några dagar före en kollega på samma arbetsplats, blir skattefri i Sverige medan kollegan blir fullt skattskyldig här för arbeten som pågår lika lång tid. Vidare skulle det bli svårt att få en anställd att acceptera fortsatt tjänstgöring under ett nytt beskattningsår, om inte tjänstgöringen under det året uppgår till sex månader eller totalt till ett år.

Skatteskal kan inte få avgöra när ett arbete i utlandet skall påbörjas. Kommersiella hänsyn måste härvidlag få vara avgörande. Företagen kan inte villkora sin anbudsgivning av att ett arbete måste starta visst datum för att offererat pris skall gälla.

#### *Begränsning av sexmånadersregeln till vissa länder*

Inskränkningar i skattskyldigheten bör gälla generellt utan begränsning för vissa länder. Om en skattskyldig kan göra sannolikt att villkoren för regelns tillämpning verkligen är uppfyllda, bör han bli skattefri för sin utlandsinkomst oavsett tjänstgöringsland. Trots de praktiska kontrollsvårigheter som kan föreligga beträffande de nordiska länderna, t. ex. på grund av passfriheten, bör dessa länder därför inte undantagas från regelns tillämpningsområde. Att ett undantag för de nordiska länderna i vissa fall skulle kunna medföra en sämre konkurrenssituation för svenska företag gentemot utländska är dessutom uppenbart.

#### *Sammanfattande ståndpunkter*

- En förkortning av kvalifikationstiden till sex månader tillstyrkes.
- Avsikten med utlandstjänstgöringen måste beaktas, så att kravet på förutsebarhet kan tillgodoses.
- Den föreslagna bundenheten till ett tjänstgöringsland och till det landets beskattningsår avvisas.
- Regeln bör gälla generellt utan geografisk begränsning.
- Näringslivets intresse tillgodoses bäst genom att en sexmånadersregel utformas i enlighet med ettårsregeln. Förändringen bör alltså inskränkas till att förkorta kvalifikationsperioden från ett år till sex månader.

*Svenska byggnads- och anläggningsindustrins arbetsgivareförbund:**Bundenhet av tjänstgöring till ett och samma land*

De motiv, som vid införandet av 1-årsregeln föranledde lagstiftaren att frångå dubbelbeskattningssakkunnigas förslag om att utlandstjänstgöringen skulle vara förlagd till ett och samma land, har sin giltighet även nu. Det föreligger ett uttalat behov inte minst i byggnadsbranschen att kunna förflytta personal mellan olika länder utan att deras skattefrihet i Sverige därigenom skulle komma i fara.

*Förläggning till tjänstgöringslandets beskattningsår*

Förslaget innebär att 6-månadersvistelsen för att vara skattebefriande i Sverige också skall vara förlagd till minst 6 månader i tjänstgöringslandets beskattningsår. Förslaget synes icke ha någon motsvarighet i utländsk rätt. Det torde vara omöjligt för ett svenskt företag att villkora sin offertberäkning på vid vilken tidpunkt ett arbete skall utföras beroende på om det ligger fullt inom 6 månader av det utländska beskattningsåret eller ej.

*Avbrytande av utlandstjänstgöringen i förtid*

Medan den gamla 1-årsregeln ett antal rättsliga avgöranden medgav skattebefrielse i Sverige för de fall att ett oförutsett avbrott i tjänstgöringen uppkom på grund av krig, olyckshändelse, sjukdom eller liknande, föreslås den nya 6-månadersregeln vara ovillkorlig avseende vistelsetidens längd.

Detta skulle medföra enorma svårigheter för exportföretagen att bli överens om anställningsvillkor för den personal, som skall sändas ut.

Som exempel på vilka orimliga konsekvenser den föreslagna regeln skulle innebära kan man tänka sig att en person avlider under tjänstgöringen utomlands, sedan 5 1/2 månad av kvalifikationstiden förflutit. Dödsboet efter den avlidne skulle då, förutom av den personliga tragedien, även drabbas av att den avlidnes lön i efterhand blev föremål för full svensk beskattning.

*Begränsning av arbetet till länder utanför Norden*

Enligt förslaget skulle regeln begränsas till att avse tjänstgöring utanför Norden (inkl. kontinentalsocklarna). För arbete inom Norden skulle alltså ingen befrielse från svensk skatt utgå. Detta diskriminerar de svenska exportföretagen i möjligheten att konkurrera på lika villkor. Såvitt vi kunnat utröna skiljer sig här förslaget t. ex. i förhållande till den danska 6-månadersregeln. Förslaget synes vidare innebära en försämring av villkoren i nuvarande 1-årsregeln i vad som avser arbete inom Norden överstigande ett år.

*Medgivet antal dagar för besök i Sverige*

Förslaget innebär en förbättring i förhållande till de oklara bestämmelserna i 1-årsregeln, men innebär också i vissa delar avsevärda försämringar. Dels inskränkes möjligheten till rekreation i hemlandet på grund av s. k. hardship i arbetslandet, dels skall enligt förslaget i det medgivna antalet dagar för besök i Sverige räknas inte bara tid för semester och rekreation utan även tid för avrapportering och konsultationer liksom sådan sjukdomstid, då den utsände på läkares anmodan tillfälligt skickas hem.

*Sammanfattning*

Sammantaget innebär lagförslaget så stora förändringar för de svenska byggbolagens internationella konkurrenskraft, att det enligt Byggförbundets mening icke kan läggas till grund för en ny lagstiftning med mindre än att det omarbetas med hänsyn tagen till våra synpunkter enligt ovan.

*Sveriges Advokatsamfund:*

Samfundet finner att införandet av en sexmånadersregel utgör en lämplig avvägning vid tillgodoseende av de krav som från skilda utgångspunkter kan framföras på utformningen av denna regel. Samfundet tillstyrker således de föreslagna ändringarna i denna del, dock med framhållande av nedan angivna synpunkter.

Generellt konstateras att reglerna om beskattning av lön vid utlandstjänstgöring i första hand måste ges en utformning som gör det möjligt för näringslivet att rekrytera personal för utlandstjänstgöring. Vid den slutliga utformningen av de ifrågavarande reglerna bör således största möjliga hänsyn tas till de synpunkter som kan komma att framföras från näringslivets företrädare. Bland annat bör övervägas om inte det av SAF framförda förslaget angående kostnadskompensation bör genomföras i de fall då tjänstgöringen inte uppfyller kraven på skattefrihet.

Den nyligen införda danska sexmånadersregeln har i många avseenden tjänat som förebild för utredningen. Enligt denna får hembesök i Danmark ske med högst 42 dagar under sexmånadersperioden och därefter med sju dagar för varje månad som utlandsvistelsen utsträcks i tiden. Det framgår inte klart om ankomstdag och avresedag härvid skall inräknas i vistelsen i Danmark.

I utredningens förslag tillåts högst 36 dagar under sexmånadersperioden och därefter ytterligare sex dagar för varje hel månad som tjänstgöringen i utlandet pågår. Enligt utredningen skall både ankomstdag och avresedag räknas in i vistelsen. Förslaget innebär i denna del en klar försämring jämfört med de danska reglerna. Enligt samfundets mening bör hemvistelsen i analogi med vad som gäller i Danmark kunna vara 42 respektive sju dagar, om såväl ankomstdag som avresedag skall inräknas i vistelsen.

På sidan 44 i utredningen, där motiven till antalet hembesöksdagar diskuteras, används termerna "vistelsen i hemviststaten", "antalet hembesöksdagar" och "besök i Sverige för semester, konsultation, avrapportering o dyl". I den föreslagna lagtexten talas istället om begränsning av det antal dagar som tillåts utanför *arbetslandet*. Samfundet förutsätter att det är tankegångarna i kommentaren som skall gälla och utgår följaktligen från att en omarbetning av lagtexten sker också i denna del. Konsekvenserna blir annars orimliga för den som måste företa tjänsteresor till tredje land under utlandstjänstgöringen.

Utredningen förutsätter att de nya reglerna måste bygga på att den skattskyldige visar att han varit utomlands tillräckligt länge genom uppvisande av t. ex. flygbiljetter, anställningskontrakt, löncutbetalningsavier etc. Dock sägs att kraven på bevisning inte får ställas för högt. Med hänsyn till att passen regelmässigt inte stämplas numera kan det vara svårt för en skattskyldig att styrka att han inte besökt Sverige mer än vad som förutsätts i förslaget. Samfundet vill därför understryka att den bevisbörda som åläggs den skattskyldige i detta avseende måste vara måttlig.

I lagtexten föreslås att de nya reglerna inte skall vara tillämpliga beträffande Norden. Den danska sexmånadersregeln innehåller inte någon motsvarande begränsning. Samfundet anser det viktigt att denna fråga diskuteras mellan de nordiska staterna innan definitiv ställning tages.

Som ovan nämnts föreslår utredningen som komplement till sexmånadersregeln en ettårsregel med betydligt restriktivare användningsområde än vår nuvarande motsvarighet. Syftet att liberalisera våra regler för beskattning av lön vid utlandstjänstgöring har på många punkter uppnåtts genom införandet av sexmånadersregeln. Samfundet ser för den skull inget skäl till varför den nuvarande ettårsregeln skall behöva göras så restriktiv som utredningen föreslagit. Den bör istället kunna bibehållas i sin nuvarande form som komplement till sexmånadersregeln. Givetvis bör de redaktionella ändringar ske som automatiskt blir följden av att sexmånadersregeln införs.

#### *SHIO-Familjeföretagen:*

De föreslagna villkoren för skattebefrielse kommer att medföra praktiska problem. Det gäller exempelvis det föreslagna villkoret att tjänstgöringen måste vara förlagd till ett och samma land. Detta kan få allvarliga konsekvenser för företag i vissa branscher.

Reglerna måste vara utformade så att kravet på förutsebarhet tillgodoses. Det är inte rimligt att skattskyldigheten påverkas av att en anställd tvingas avbryta en tjänstgöring p. g. a. exempelvis krig, sjukdom, naturkatastrof eller annan force-majeure-händelse.

Förslaget att sexmånadersperioden måste infalla under tjänstgöringslandets beskattningsår kan även det medföra betydande praktiska problem. Det kan exempelvis medföra svårigheter att rekrytera arbetskraft för tjänstgöring på kortare tid än ett år i de fall arbetet måste påbörjas under andra hälften av tjänstgöringslandets beskattningsår.

Organisationen anser vidare att regeln bör gälla generellt utan geografisk begränsning.

Med hänvisning till ovanstående avstyrker SHIO-Familjeföretagen de föreslagna begränsningarna i skattefriheten vid utlandstjänstgöring. Organisationen föreslår i stället att nuvarande ettårsregel ersätts med en sexmånadersregel utan att några förändringar i övrigt genomförs.

#### *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund (TOR):*

Den nuvarande ettårs-regeln har i vissa fall visat sig svårtillämplig tex vid avbrott i utlandsvistelsen eller vid upprepade kortare eller längre besök i hemlandet. En uppluckring av regeln torde även kunna spåras. Det kan inte heller uteslutas att missbruk förekommit. Den kortare kvalifikationstiden kan bli ännu mer svårtillämplig och innebär p. g. a. det relativt höga skatteuttaget i Sverige ökade risker för missbruk.

TOR anser att det bör finnas starka skäl för att de svenska beskattningsreglerna anpassas till motsvarande regler i de fåtal länder som f. n. har en sexmånadersgräns vid utlandsvistelse.

*Tjänstemännens centralorganisation (TCO):*

TCO ser positivt på den del av förslaget som innebär att en person som uppbär inkomst vid utlandstjänstgöring skall undantas från beskattning i Sverige för denna inkomst om tjänstgöringen pågår i minst sex månader.

Däremot finner TCO att villkoret att tjänstgöringen skall ske i ett och samma land leder till svårigheter för vissa branscher, bl. a. konsultbranschen.

Likaså anser TCO att villkoret att de sex månaderna måste infalla under tjänstgöringslandets beskattningsår leder till orimliga konsekvenser. Som exempel kan antas följande. Tjänstgöringslandet har beskattningsår som överensstämmer med kalenderåret. En person som påbörjar sin tjänstgöring utomlands den 1 september år ett och reser hem den 30 april år två skulle enligt förslaget beskattas i Sverige. En annan person som reser från Sverige den 1 januari år 2 och reser hem den 30 juni samma år skulle däremot inte betala skatt i Sverige trots att denna tjänstgjort utomlands två månader mindre än den förra personen.

För att undvika ovanstående konsekvenser menar TCO att tidsperioden bör räknas i löpande tid. De eventuella nackdelar som detta kan innebära måste enligt TCO ha en underordnad betydelse. En regel som innebär skattefrihet i Sverige efter 6 månader oberoende av när på året som man påbörjar tjänstgöringen i utlandet är ur rekryteringssynpunkt det bästa alternativet. Möjligheterna att rekrytera till utlandstjänstgöring är av stor betydelse för det svenska näringslivets konkurrenskraft. Därför anser TCO att det är rekryteringsproblemet som bör lösas i första hand. Dessutom är det viktigt rent allmänt att inte försvåra för de svenska företagen när de skall konkurrera utomlands.

För en sådan lösning med tidsperioden i löpande tid talar även den bedömning som görs i promemorian att man på sikt kan räkna med att flera dubbelbeskattningsavtal kommer att innehålla en 183-dagarsregel som är bättre anpassad till en intern regel uppbyggd efter löpande tidsperiod.

Slutligen anser TCO att i de fall då utlandsvistelsen avbryts i förtid på grund av omständigheter som den skattskyldige inte kunnat råda över, bör den utomlands intjänade inkomsten ej beskattas i Sverige. För att få skattefrihet under sådana omständigheter bör den skattskyldige på ett övertygande sätt kunna visa att hon/han verkligen inte kunnat råda över det inträffade.

*Utlandssvenskarnas förening (UF):*

UF tillstyrker förslaget att ersätta den nu gällande ettårsregeln med en bestämmelse om sex månaders tjänstgöring utomlands för befrielse från skatt i Sverige. UF har heller ingen erinran mot att regeln begränsas till att avse tjänstgöring utanför Norden. Däremot innebär det skärpta kravet på att vistelsen utomlands faktiskt måste uppgå till sex månader för att skattebefrielse skall inträda en begränsning i förhållande till nuläget, då avsikten med utlandstjänstgöringen tillmäts avgörande vikt. Denna begränsning synes inte tillräckligt motiverad. Den föreslagna regeln att den utflyttade måste bo i ett och samma land under hela perioden skulle vidare bli ogynnsam för verksamheten särskilt inom vissa branscher, t. ex. bygg- och anläggningsindustrin.

UF vill också avråda från förslaget att ta bort de möjligheter till förtida avbrott som föreligger enligt nu gällande regler. Inte minst det osäkra politiska läget i en rad länder där svenskar i dag arbetar gör det viktigt att kunna avbryta en vistelse utan att det får alltför menliga ekonomiska konsekvenser för den enskilde.

Sammanfattningsvis tillstyrker UF att ettårsregeln ändras till en sexmånadersregel men föreslår att bestämmelserna i övrigt i huvudsak lämnas oförändrade.

#### 4 Anställda ombord på utländska fartyg m. m.

*Svenska sjöfolksförbundet:*

##### *Bakgrund*

Svensk sjöfart har under de senaste 10 åren genomgått en omfattande strukturförändring. Större delen av den svenskflaggade stortank- och bulkflottan har försvunnit. Antalet svenskflaggade fartyg har minskat från ca 600 år 1975 till ca 470 år 1984, i ton dw har den svenskflaggade flottan minskat från ca 13 miljoner dw 1975 till mindre än 5 miljoner dw 1984, samtidigt finns det mycket som talar för att den "svenskregistrerade" sjöfarten i stor utsträckning har behållit sina marknadsdelar eller i vart fall tappat mindre än vad som avspeglas i den kraftigt minskade andelen svenskflaggat tonnage.

Svenska Sjöfolksförbundet har utifrån för förbundet tillgänglig information (MBL-information, verksamhetsberättelser, Lloyds index m. m.) gjort följande sammanställning av den helt eller delvis svenskägda och/eller kontrollerade utlandsregistrerade flottan.

Sammanställningen omfattar huvudsakligen större väletablerade rederier såsom Johnsons, Saléninvest, Stena, Broströms, Wallenius, Thun m. fl. Sammanställningen omfattar ej offshoreenheter av typ: jackups och semi-submersibler, ej heller omfattas fartyg registrerade i dotterbolag i t. ex. Norge (Zenit ca 25 fartyg), Holland, (Ahlmarks och Thun) m. fl. bona-fide sjöfartsländer. Däremot ingår Saudiregistrerade fartyg, liksom UK-registrerade i de fall det är förbundet känt att dessa drivs med i huvudsak icke-brittisk bemanning.

Kylfartyg	10
Tankers	17
Bulk, större torrlast	10
Mindre torrlast	3
Ro/ro	12
Supplyfartyg/bostadsplattformar	6
Färjor/passagerarfartyg	2
<b>Summa</b>	<b>60</b>

Utöver de i sammanställningen redovisade fartygen kommer kusttonnage ägt av svenskar som såvitt känt för Sjöfolksförbundet ej driver några svenskregistrerade fartyg. Denna flotta uppskattas omfatta mellan 20 och 30 fartyg.

Denna expansion under andra flaggor än svensk har underlättats av statens liberalisering av Riksbankens tillståndsgivning vad gäller kapitallex-

port för direktinvesteringar. Den har varit möjlig att genomföra trots den särskilda s. k. flagglag som tillkom 1977.

Det är bl. a. mot denna bakgrund som arbetstagarorganisationerna nu efter direkt uppmaning från kommunikationsministern har förhandlat fram ett internationaliseringsavtal med Redareföreningen om gemensam syn på svensk sjöfarts internationalisering och reglerande svenskt sjöfolks möjligheter till utlandstjänstgöring, dvs. det ska bli möjligt för svenskt sjöfolk att tjänstgöra på:

- fartyg som flaggas ut
- fartyg som direktköps till annan flagg.

En förutsättning för att rederiet och de anställda ska kunna tillvarata fördelarna med svensk bemanning på utlandsregistrerade fartyg är att dessa fartyg kan ingå i det svenska rederiets avlösningssystem och att byte av arbetsplats från svenskt till utländskt fartyg så långt möjligt underlättas. Detta förutsätter en ändring av kommunalskattelagens s. k. ettårsregel eller en för sjömännen särskilt avpassad regel i t. ex. sjömansskattelagen.

De slutsatser som dras av de beskrivna problemen är

a) om ingenting görs inom en mycket snar framtid kommer ytterligare ett stort antal svenska sjömän att stå utan arbete,

b) som en följd av den krympande arbetsmarknaden kommer förr eller senare någon/några gymnasielinjer och "Sjöbefälsskolor" att behöva stängas. Därigenom stryps en för näringen nödvändig förnyelse och på sikt tvingas rederierna sannolikt till viss utflaggning p. g. a. brist på utbildad personal. Förutom sysselsättningsaspekten berörs sålunda också beredskapsaspekten. Självfallet berörs på sikt sjöfartsnettot.

Sammanfattningsvis kan vi alltså konstatera att det inte råder någon verklig brist på arbetstillfällen inom sjöfartsnäringen. Problemet är att ett ökat antal arbetstillfällen går de svenska sjömännen förbi. Hittills har detta kanske mest varit ett problem för manskapet. Befälen har kunnat få anställning på en delvis "grå" eller "svart" arbetsmarknad. Uppskattningsvis finns nu mellan 800 och 1 000 befäl anställda på utländska fartyg.

### *Sjöfolk och den nuvarande ettårsregeln*

Sjöfacken har träffat preliminära avtal om bemanning av sex utlandsregistrerade svenskägda fartyg, varav fyra ägs av svenska statens eget rederi Zenit Shipping AB. Det kan alltså konstateras att ettårsregeln i viss utsträckning kunnat användas också av svenskt manskap. Problemet är att en sådan lösning är av tillfällig natur. Det är nämligen inte rimligt att anta att svenskt manskap kan vistas utomlands under flera år. Till skillnad mot bl. a. byggnadsarbetare har sjömännen – av lättförklarliga skäl – små möjligheter att ta sina familjer med sig. Sjömännens möjligheter att göra hemresor är också starkt begränsade. Den avtalsreglerade månadsarbetstiden innebär vidare att sjöfolket under nuvarande ettårsregel under en tio månaders period fullgör i det närmaste dubbel årsarbetstid.

### *Förslag till lösning*

Departementets förslag innebär att svenskt sjöfolk undantas från den föreslagna ändringen av kommunalskattelagens ettårsregel till en sexmånadersregel. Samtidigt fastslås att det inte är lämpligt att en sådan ändring träder i kraft förrän en lösning i annan ordning av motsvarande problem kunnat ske för sjöfolket.

Sjöfolksförbundet liksom övriga av sjöarbetsmarknadens parter vill förorda en lösning inom ramen för nuvarande sjömansskattelagstiftning. En

sådan lösning bör kunna kopplas till ett fjärrfartsbegrepp och göras tillämplig för svenskt sjöfolk anställda av svensk redare enligt internationaliseringsavtalet för tjänstgöring på av denna ägt och/eller kontrollerat fartyg under utländsk flagg. Det är av stor vikt att ett sådant förslag beaktar det faktum att svenskt sjöfolk fullgör normalt årsarbetstid (enligt kollektivavtalsreglering) under 6–7 månaders tjänstgöring, vidare bör beaktas eventuella konsekvenser i lagstiftning rörande sociala avgifter så att arbetsgivaren kan fullgöra samma åtaganden enligt lag och avtal som om fartyget vore svenskt.

Sjöfolksförbundet är självfallet berett att medverka i nödvändigt utredningsarbete för en lösning i denna riktning. Enligt vår mening kan detta med fördel ske genom att det informella samarbete i frågan som redan påbörjats mellan de fackliga organisationernas gemensamma företrädare direktör Olle Roos och departementets representanter fortsätter.

Vi vill samtidigt understryka betydelsen av att arbetet kan bedrivas på sådant sätt att förslag kan föreläggas höstriksdagen 1984 och en ändring träda i kraft årsskiftet 84–85.

Under dessa förutsättningar är förbundet berett tillstyrka departementets förslag att sjöfolk i övrigt undantas från i departementspromemorian föreslagna ändring av kommunalskattelagen.

#### *Svenska maskinbefälsförbundet:*

Förbundet noterar att sjömän på såväl svenska som utländska fartyg utesluts från tillämpningen av den föreslagna sexmånadersregeln. Samtidigt påpekas att ett avskaffande av den förmån som ettårsregeln innebär för sjömän som tjänstgör på utländska fartyg utan tvekan skulle medföra negativa effekter för den svenska sjöfartsnäringen. De särskilda problemen rörande sjöfartsnäringen föreslås därför bli noggrant analyserade i samråd med berörda parter och att en särlösning kan ske för sjömän.

I oktober 1983 träffade de rederianställdas organisationer och redareföreningen ett avtal om villkor i samband med svenska rederiers engagemang i sjöfart under utländsk flagg.

Avtalet grundade sig bl. a. på parternas gemensamma uppfattning att det under vissa förhållanden är nödvändigt för svenska rederier att bedriva sjöfart med fartyg under utländsk flagg.

För att kunna bibehålla arbetsplatserna på dessa fartyg under utländsk flagg och därmed undvika en ökad arbetslöshet bland svenska sjömän erfordras en lösning som i princip innebär befrielse från beskattning i Sverige. En förutsättning för avtalet var därför att anställda i svenska rederier som tjänstgör minst sex månader under ett år enligt avtalet tillförsäkras samma behandling ifråga om inkomstbeskattning och arbetsgivarna ifråga om sociala avgifter som enligt den s. k. ettårsregeln gäller för svenskar i utlandstjänst.

Med anledning av ovanstående och då förbundet tycker sig kunna notera en politisk vilja att hitta en särlösning på sjöfartens område, accepterar förbundet att sjömän exkluderas från tillämpningen av den föreslagna 6-månadersregeln under förutsättning att en tillfredsställande reglering sker för sjömän som tjänstgör på utlandsregistrerade fartyg. En möjlig lösning är att inom sjömansskattelagens ram införa en särskild skattetablell med 0-beskattning som utgångspunkt för svenska sjömän på utlandsregistrerade fartyg som uppfyller krav motsvarande de som uppställs i avtalet mellan de rederianställdas organisationer och redareföreningen.

Den ovan skisserade lösningen är givetvis förenad med åtskilliga problem. En noggrann analys bör därför göras i en mindre arbetsgrupp där representanter från sjöfartens område bör få tillfälle att medverka.

Avslutningsvis vill förbundet starkt framhålla att det är av yttersta vikt att arbetet med en särlagstiftning för sjöfartens område bedrivs så skyndsamt att nya skatteregler kan träda i kraft redan vid årsskiftet 1984-85.

#### *Sveriges fartygsbefälsförening:*

Remitterade PM förutsätter att svenskt sjöfolk anställda för tjänstgöring på utländska fartyg behandlas i annan ordning än genom ändrad lydelse i § 54 h i kommunalskattelagen. Föreningen, som diskuterat de problem som sammanhänger med tjänstgöring under utländsk flagg med övriga ombordanställdas organisationer och Sveriges Redareförening, finner i likhet med dessa att den lösning som tillgodoser organisationernas krav bäst kan åstadkommas som en särlösning inom sjömansskattelagen.

På sidan 28 i remitterade PM har redovisats BRÅ:s uppfattning att skattebefrielse vid utlandstjänstgöring på fartyg medför skatteförmåner för de ombordanställda som inte kan anses motiverade. Det s.k. internationaliseringsavtal som de ombordanställdas organisationer träffat med Sveriges Redareförening för tjänstgöring på fartyg under utländsk flagg med bibehållet svenskt ägar- och/eller driftsinflytande förutsätter anställning i ett svenskt rederi, bosättning i Sverige, skattebefrielse och tjänstgöring enligt 1-1-system, dvs. lika långa tjänstgörings- och ledighetsperioder. I avvaktan på att skatteregler utformas som medger tjänstgöring enligt detta avtal gäller att på de fartyg som omfattas av avtalet blir ombordperioden ca 10 månader i enlighet med "1-årsregelns" bestämmelser. I motsats till vad BRÅ har förutsatt enligt ovan tillfaller skattelättnaden inte den enskilde utan det svenska rederiet. Härigenom gynnas svensk rederiverksamhet eftersom den utflaggade delen av rederiets verksamhet utgör ett komplement till den svenskflaggade och detta kommer svenskt sjöfolk tillgoda endast i form av ett utökad antal arbetstillfällen. Ersättningen för tjänstgöring på de utländska fartygen är helt jämförbar med tjänstgöring på svenska fartyg.

Skulle möjligheten till skattebefrielse inte kunna utnyttjas på det sätt internationaliseringsavtalet förutsätter kommer det att innebära bortfall av för närvarande ca 900 arbetstillfällen för svenskt befäl.

Föreningen, som noterat att det finns en politisk vilja att vidta åtgärder för att stödja svensk sjöfart, är för sin del beredd att avstå från kravet på att 6-månadersregeln skulle göras tillämplig för sjöfolk om ändringar görs i sjömansskattelagen så att svenskt sjöfolk som tjänstgör i utländska fartyg vilka omfattas av internationaliseringsavtalet kan erhålla skattebefrielse.

Enighet om översyn av sjömansskattelagen har uppnåtts mellan å ena sidan de ombordanställdas organisationer och å andra sidan Sveriges Redareförening.

Arbetet med översynen av sjömansskattelagen bör bedrivas med stor skyndsamhet i avsikt att proposition i ärendet skall kunna föreläggas höstriksdagen så att lagändring kan träda i kraft årsskiftet 1984-85. Föreningen föreslår för sin del att bankdirektör Olle Roos, PK-banken, företräder de ombordanställdas organisationer i denna översyn.

*Sveriges redareförening:*

Svensk sjöfartsnäring har under en lång följd av år utvecklats mot en ökad internationalisering av verksamheten och inom näringen råder idag en utbredd enighet om att utvecklingen i den riktningen kommer att fortsätta. Det är därför fördriktigt att sjöarbetsmarknadens parter i oktober förra året slöt ett internationaliseringsavtal genom vilket man i kollektivavtalsmässig form gett uttryck för en gemensam inriktning i den s. k. utflaggningsfrågan och för vissa bestämmelser rörande regleringen av anställningsvillkoren när svenska rederier bedriver sjöfart med fartyg under utländsk flagg men med svenska besättningar. Internationaliseringsavtalet är ett uttryck för att det ligger i alla parter intresse att svensk sjöfart under överenskomna förutsättningar och villkor kan bedrivas både under svensk och utländsk flagg.

En bärande tanke bakom internationaliseringsavtalet är att svenskt sjöfolk i största möjliga utsträckning skall kunna erbjudas sysselsättning ombord på fartyg med vilka svenska rederier bedriver sjöfart under utländsk flagg. Skall detta mål kunna förverkligas är det nödvändigt att de nya regler för beskattning av lön vid utlandstjänstgöring som föreslås i den remitterade promemorian i princip blir tillämpliga även för svenskt sjöfolk som tjänstgör ombord på utländska fartyg. Sjömän anställda på utländska fartyg omfattas idag av den s. k. ettårsregeln för befrielse från inkomstbeskattning i Sverige. Principen måste vara att svenskt sjöfolk som tjänstgör ombord på fartyg med vilka svenska rederier bedriver sjöfart under utländsk flagg även fortsättningsvis skall kunna befrias från beskattning i Sverige.

Föreningen kan således i princip inte godta de skäl som i promemorian anförs för att svenska sjömän som är anställda för tjänstgöring ombord på fartyg under utländsk flagg skall undantas från den föreslagna sexmånadersregeln. Å andra sidan finns det skäl som talar för att den sakliga innebörden av sexmånadersregeln för sjöfartens del bör uppnås genom en sårlosning. Det avgörande skälet härför är att arbetsförhållandena vid ombordanställning i väsentliga avseenden skiljer sig från förhållandena vid landanställning. Ett fartyg är regelmässigt i drift dygnet runt. De anställda ombord vistas på fartyget också under den fritid de har under tjänstgöringsperioden. Tjänstgörings- och ledighetsperioderna blir koncentrerade och full årsarbetstid fullgörs normalt under sex å sju månaders tjänstgöring.

Sjömansyrkets särpräglade förhållanden är orsak till att det för sjömän finns en särskild skattelagstiftning i form av sjömansskattelagen. Sedan denna lag tillkom har ett fint samspel etablerats mellan skattemyndigheten och rederierna. Administrativt fungerar systemet bra och myndigheten är väl insatt i rederiers och sjömäns speciella förhållanden. Föreningens uppfattning är därför att en lösning av frågan om befrielse från beskattning i Sverige av lön vid tjänstgöring ombord på utländska fartyg vilken motsvarar vad den föreslagna sexmånadersregeln ger för landanställda bör uppnås inom ramen för sjömansskattelagen.

Under åberopande av vad ovan anförts vill Sveriges Redareförening sammanfattningsvis framhålla

att sjömän anställda hos svenska arbetsgivare för tjänstgöring ombord på utländska fartyg enligt internationaliseringsavtalet och bosatta i Sverige måste tillförsäkras befrielse från beskattning i Sverige på i princip samma sätt som föreslås gälla för landanställda svenskar som tjänstgör i utlandet och

att regelsystemet för att uppnå detta utarbetas inom sjömansskattelagens ram.

Den lösning som här skisseras skulle med all sannolikhet medföra ett väsentligt förbättrat sysselsättningsläge för svenskt sjöfolk. Det uppskattas av arbetsmarknadens parter att mellan 60 och 70 fartyg med ett avgörande svenskt driftinflytande för närvarande är registrerade utomlands. Bemanningen av dessa är endast till en mindre del svensk. Kan dessa fartyg inordnas under internationaliseringsavtalet kan åtskilliga arbetsplatser säkras till svenskt sjöfolk. En uppskattning som gjorts av arbetsmarknadens parter pekar på ett tillskott av ca 1 100 arbetstillfällen.

Föreningen har här anvisat en väg att lösa frågan om beskattning av lön vid utlandstjänstgöring inom sjöfartens område som är anpassad till sjöfartens speciella förhållanden.

Det är angeläget att det fortsatta arbetet med att utforma den praktiska lösningen sker i samråd med parterna på sjöarbetsmarknaden. Föreningen föreslår att departementet omedelbart tillsätter en mindre arbetsgrupp i vilken representanter för dessa parter får tillfälle att medverka. Utredningsarbetet måste sättas igång omedelbart med sikte på att ett förslag skall kunna underställas höstriktsdagen i år och reglerna skall kunna träda ikraft den 1 januari 1985.

#### *Administrativa frågor m. m.*

##### *Riksskatteverket (RSV):*

I de fall utlandsvistelsen påbörjas under november–december har ettårsperioden inte gått till ända vid taxeringsperiodens utgång. För att den skattskyldige skall kunna medges preliminär skattebefrielse föreslås att taxeringsnämnden genom särskilt stadgande i taxeringslagen (65 a § TL) medges möjlighet att underlåta taxering för utlandsinkomsten. Dessutom föreslås att nämnden, enligt en ny punkt 10) i 32 § taxeringskungörelsen, skall underrätta skattechefen när 65 a § TL tillämpas. Syftet med denna underrättelse är att taxeringsintendenten skall ges möjlighet att före besvärstidens utgång överklaga taxeringen om förutsättningarna för befrielse inte blivit uppfyllda.

Med hänsyn till att det torde bli aktuellt att tillämpa dessa regler endast i ett fåtal fall anser RSV att frågan om skattebefrielse för inkomsten under de första månaderna utomlands kan lösas praktiskt i taxeringsnämnden utan lagreglering. Detta kan ske genom t. ex. uttagsmarkering.

Behålls nuvarande lydelse av 54 § h) KL blir de föreslagna ändringarna i taxeringslagen och -kungörelsen överflödiga.

Enligt RSVs mening är det slutligen av betydelse att samordning sker på skatte- och avgiftsområdet. Sätts kvalifikationstiden för skattebefrielse ned till sex månader är det därför viktigt att även se över reglerna på avgiftsområdet så att en sådan samordning upprätthålls.

*Kammarrätten i Stockholm* hänvisar till sitt yttrande över Brottsförebyggande rådets promemoria Utlandsbeskattning I och anför att kammarrätten då pekade på att det då remitterade förslaget skulle medföra visst merarbete och administrativ omgång. Likartad kritik kan riktas mot det förslag som nu föreligger. Kammarrätten anförde i den delen bl. a.

Arbetsgruppen förutsätter att ettårsperioden skall ha gått till ända innan skattefrihet medges. Detta medför praktiska problem. I promemorian skis-

seras hur dessa problem skall lösas. Bl. a. anges att den skattskyldige skall lämna uppgifter till ledning för egen taxering efter det att självdeklaration har avgetts men före taxeringsperiodens utgång. Detta skulle innebära att en helt ny princip införs i svenskt skatteväsende. Den föreslagna ordningen skulle medföra olägenheter för skatteadministrationen. Taxeringsnämnden måste sålunda behandla den skattskyldiges deklaration en extra gång. Detta skulle leda till ökad arbetsbörda för taxeringsnämnderna i slutet av taxeringsperioden då dessa erfarenhetsmässigt är hårt arbetsbelastade.

Beträffande lagförslagen kan anföras.

### 1 Förslaget till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

I syfte att undanröja tveksamhet föreslås följande jämkning av texten i 54 § h) andra stycket:

#### *Promemorian*

för inkomst av anställningen om anställningen och vistelsen i landet i fråga varat antingen minst sex månader under ett och samma beskattningsår i det landet eller — — — anställningslandet varat;

#### *Kammarrätten*

för inkomst av anställningen om anställningen och vistelsen i landet i fråga varat antingen minst sex månader under det landets beskattningsår eller — — — anställningslandet varat;

### 2 Förslaget till Lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)

På rad tre i den föreslagna lagtexten bör "för" utbytas mot "från".

### 3 Förslaget till Förordning om ändring i taxeringskungörelsen (1957: 513)

I punkt 10) bör orden "enligt 65 a § taxeringslagen (1956: 623)" inskjutas omedelbart efter "vilken".

#### *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län:*

Om den skattskyldige gör sannolikt att förutsättningarna för att han skall frikallas från skattskyldighet för viss inkomst kommer att föreligga efter det att taxeringsnämndens arbete skall vara avslutat, skall nämnden enligt den föreslagna 65 a § i taxeringslagen inte uppta inkomsten till beskattning. I stället skall särskild anmälan göras till skattechefen som i efterhand får bedöma om inkomsten i fråga skall beskattas i Sverige eller inte. Skattechefen/taxeringsintendenten har sedan att anföra besvär hos länsrätten inom ordinarie besvärstid dvs. senast 30 juni året efter taxeringsåret. Länsstyrelsen har förståelse för detta förslag men vill framhålla att all erfarenhet visar att den tid som skattechefen/taxeringsintendenten har till sitt förfogande för utredning och anförande av besvär i praktiken är mycket kort. Anmälningar från taxeringsnämnd kommer normalt inte skatte-

chefen tillhanda förrän i mars månad året efter taxeringsåret. Detta beror på att det förfarande som tillämpas för framtagande av självdeklaration och utdrag från skattelängd tar lång tid. Härtill kommer att det i många av de fall det här kan bli fråga om kommer att föreligga vissa utredningssvårigheter. Det torde därför i praktiken bli svårt för skattechefen/taxeringsintendenten att hinna anföra besvär i tid. Ett sätt att lösa frågan är att förlänga besvärstiden för taxeringsintendenten. Om man inte vill gå den vägen får man tänka sig ett system med reservationsbesvär i avvaktan på att tillräcklig utredning skall kunna åstadkommas.

#### *Lokala skattemyndigheten i Malmö fögderi:*

Verksamheten vid lokal skattemyndighet kommer om förslaget genomförs att påverkas främst inom arbetsområdena årlig taxering och jämkning av preliminär skatt. I promemorian saknas statistiskt underlag avseende utlandstjänstgöringens omfattning. Lokala skattemyndigheten bedömer emellertid att ett inte oväsentligt ökat antal personer framgent kommer att ha tjänstgöringsförhållanden som är sådana att föreslagen sexmånadersregel skulle bli tillämplig.

Behandlingen av vissa taxeringsärenden i vilka sexmånadersregeln kan bli tillämplig blir såsom anförts i promemorian enklare än behandlingen av nuvarande ettårsfall. Det gäller emellertid enligt myndighetens uppfattning endast de fall då tjänstgöringen avbryts i förtid. Det skulle inte längre vara nödvändigt för taxeringsnämnderna att pröva hur lång tidsperiod utlandstjänstgöringen ursprungligen avsågs vara. I övriga fall innebär den nya regeln inget nytt ur granskningssynpunkt då taxeringsnämnderna liksom tidigare måste pröva om den skattskyldige uppfyllt kraven på högst antal hemresedagar.

Behandlingen av jämningsärenden i vilka sexmånadersregeln skulle bli tillämplig kommer inte att förändras i förhållande till behandlingen av de ärenden som avser nu gällande ettårsregel. Lokal skattemyndighet måste begära in intyg utfärdat av arbetsgivare eller anställningskontrakt. Arbetet kommer alltså endast att påverkas kvantitativt men inte kvalitativt.

#### *Lokala skattemyndigheten i Göteborgs fögderi:*

När det gäller arbetet med preliminärskatten (befrielsebeslut) får den skattskyldige göra sannolikt att regeln blir tillämplig. Som antytts i promemorian kommer antalet sådana fall att öka. LSMG vill därför framhålla att den arbetsbesparing som i promemorian (sid. 57) antas bli en följd av sexmånadersregeln i vart fall inte kan bli aktuell vid arbetet med preliminärskatten hos de lokala skattemyndigheterna.

#### *Riksförsäkringsverket:*

För i Sverige bosatt person som arbetar utomlands och svensk medborgare som arbetar i ett land med vilket Sverige inte ingått konvention om social trygghet skall — om han är anställd och avlönad av arbetsgivare i Sverige — pensionsgrundande inkomst alltid beräknas. Är han inte skattskyldig för inkomsten här i riket, skall den pensionsgrundande inkomsten beräknas med ledning av särskild uppgift från arbetsgivaren, s. k. gul

inkomstuppgift. Om vistelsen i utlandet i vissa fall behöver vara endast sex månader för att den anställde skall få skattebefrielse i Sverige, kommer det med säkerhet att medföra ett betydligt större antal sådana särskilda inkomstuppgifter och därigenom också merarbete för de lokala skattemyndigheterna. Erfarenhetsmässigt är bestämmandet av pensionsgrundade inkomst med ledning av de särskilda inkomstuppgifterna osäkrare och mer arbetskrävande.

Om person som är bosatt här i riket och som arbetar utomlands för utländsk arbetsgivares räkning inte är skattskyldig i Sverige för den utomlands förvärvade inkomsten, är denna inkomst inte pensionsgrundande. Om inkomsten taxerats här i riket får han i regel själv svara för avgiften till ATP. För en mindre grupp försäkrade som är bosatta i Sverige och som har inkomst av förvärvsarbete utomlands vid anställning hos utländsk arbetsgivare innebär den föreslagna sexmånadersregeln försämrade möjligheter till intjänande av ATP. Vad som nu sagts gäller försäkrade som arbetar i länder med vilka Sverige *inte* har ingått konvention om social trygghet. Om den försäkrade arbetar i konventionsland för utländsk arbetsgivares räkning, skall inkomsten inte läggas till grund för ATP, oavsett om den försäkrade betalar skatt i Sverige eller inte.

Genomförs förslaget att tjänstgöringen utomlands skall vara bunden till ett och samma land, kommer detta att vålla bekymmer för en viss kategori av arbetsgivare, nämligen resebyråföretagen. Dessa skickar omkring sina reseledare utomlands från ett land till ett annat efter kanske bara ett par månader. Dessa företag har redan nu bekymmer genom att reseledarna ibland är stationerade i konventionsland och ibland i icke-konventionsland. Med föreliggande förslag torde reseledarna i betydligt mindre utsträckning än nu kunna få skattebefrielse i Sverige. Detsamma synes ibland också kunna bli fallet med t. ex. resemontörer som sänds utomlands av svenska företag och som vistas kortare eller längre tid i olika länder.

I övrigt har riksförsäkringsverket från de socialförsäkringsmässiga och administrativa synpunkter verket företräder inte något att erinra mot de i promemorian framförda förslagen.

## Det remitterade förslaget

### 1 Förslag till

#### Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom föreskrivs att 54 §, punkt 1 av anvisningarna till 53 § och punkt 3 av anvisningarna till 54 § kommunalskattelagen (1928: 370) skall ha nedan angivna lydelse.

#### Nuvarande lydelse

#### Föreslagen lydelse

#### 54 §<sup>1</sup>

Från skattskyldighet *frikallas*:

a) medlem av konungahuset;

för av staten anvisat anslag;

b) i utlandet bosatt person:

för sådan inkomst, för vilken avgift enligt lagen om beviljningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall erläggas eller beträffande vilken befrielse från sådan avgift skall åtnjutas jämlikt särskilt stadgande i samma lag;

c) ägare av sådan fastighet som avses i 3 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979: 1152):

för inkomst av fastigheten i den mån ägarens inkomst härrör från sådan användning som gör att byggnad enligt 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen skall indelas som specialbyggnad, dock ej kommunikationsbyggnad, distributionsbyggnad eller reningsanläggning;

d) ägare av sådan fastighet som avses i 3 kap. 3 § fastighetstaxeringslagen:

för inkomst av fastigheten i den mån ägarens inkomst härrör från sådan egendom och sådan användning som avses i nämnda lagrum;

e) i riket bosatt delägare i dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle icke varit här i riket bosatt:

för av dödsboet åtnjuten, till honom utdelad inkomst, för vilken dödsboet är skyldigt att betala inkomstskatt:

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

för inkomst av anställningen *under förutsättning att anställningen och vistelsen i utlandet varat minst*

f) här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjuter avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av *annan* anställning där än *anställning ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg*:

för inkomst av anställningen, *i den omfattning som anges i punkt 3 av anvisningarna.*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1984: 1060.

*Navarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

*ett år eller enligt anställningsavtal eller på annan grund kan antas komma att vara minst ett år.*

Av 70 § framgår att personer som där avses är frikallade från skattskyldighet för vissa inkomster.

(Se vidare anvisningarna.)

#### **Anvisningar** till 53 §

1.<sup>2</sup> Såsom bosatt här i riket räknas den, som här har sitt egentliga bo och hemvist. Med i Sverige bosatt skattskyldig likställs 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 vistas här utan andra avbrott än rent tillfälliga, skall anses ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige.*

*En person som inte stadigvarande vistas i Sverige men som tidigare har haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige skall anses bosatt här om han har väsentlig anknytning till Sverige. Därvid skall beaktas sådana omständigheter som att han är svensk medborgare, den tidrymd under vilken han tidigare har haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige, att han inte har varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort, att han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl, att han har en bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk, att han har familj i Sverige, att han driver rörelse i Sverige eller på annat sätt är aktivt ekonomiskt engagerad i Sverige eller att han innehar fastighet här i riket och därmed jämförliga förhållanden.*

*En person som är svensk medborgare eller under sammanlagt minst tio år haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistas här och som flyttar från Sverige skall anses bosatt här intill dess fem år har förflutit från dagen för flyttningen från Sverige, såvida han inte visar att han under beskattningsåret inte har haft sådan väsentlig anknytning till Sverige som avses i andra stycket.*

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1966: 729.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

till 54 §

3.<sup>3</sup> Befrielse från skattskyldighet för inkomst av anställning enligt 54 § första stycket f medges icke i fall som avses i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 53 §.

3. Skattefrihet enligt 54 § första stycket f föreligger om

a) anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader och avsett anställning hos arbetsgivare som driver rörelse från fast driftställe i det land där arbetet utförs samt inkomsten belastar driftstället såsom omkostnad; eller

b) anställningen och vistelsen utomlands varat minst ett år i samma land och avsett anställning hos annan än svenska staten eller svensk kommun.

Vad som nu sagts gäller dock inte vid anställning ombord på utländskt fartyg. I fråga om sådan anställning gäller vid 1986–1988 års taxeringar att skattefrihet enligt 54 § första stycket f föreligger om anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader och avsett anställning hos arbetsgivare, som är en inländsk juridisk person eller en här i riket bosatt fysisk person, och anställningen utövats ombord på utländskt fartyg som huvudsakligen går i sådan oceanfart som avses i 1 kap. 11 § lagen (1965:719) om säkerheten på fartyg.

Kortare uppehåll i utlandsvistelsen för semester, tjänsteuppdrag eller dylikt och som inte är förlagd till början eller slutet av anställningen inräknas i tiden för utlandsvistelsen. För att inte anställningen och vistelsen utomlands skall anses avbruten får sådana uppehåll i Sverige emellertid uppgå till högst sex dagar för varje hel månad som anställningen och vistelsen utomlands varar, dock högst 72 dagar per helt år.

Har skattskyldig påbörjat anställning i utlandet och kunde det därvid på goda grunder antas att inkomsten av anställningen skulle

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1984: 1060.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

*komma att undantas från skatt i Sverige enligt 54 § första stycket f men inträffar under anställningstiden ändrade förhållanden som medför att villkoren för att undanta inkomsten från skatt i Sverige inte föreligger skall inkomsten likväl undantas från beskattning i Sverige om de ändrade förhållandena beror på omständigheter över vilka den skattskyldige inte kunnat råda och en beskattning med hänsyn till omständigheterna skulle te sig uppenbart oskälig.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1985 och tillämpas såvitt avser punkt 1 av anvisningarna till 53 § första gången vid 1987 års taxering och i övrigt första gången vid 1986 års taxering. Aldre bestämmelser i 54 § och punkt 3 av anvisningarna till 54 § gäller fortfarande i fråga om anställning utomlands som har påbörjats före ikraftträdandet.

## 2 Förslag till

### Lag om ändring i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 7 § 11 mom. lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

#### Nuvarande lydelse

#### Föreslagen lydelse

##### 7 §

11 mom.<sup>2</sup> 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*, frikallas från skattskyldighet för inkomst som avses i 54 § första stycket f kommunalskattelagen (1928: 370).

11 mom. Här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjutit avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av *annan* anställning där än *anställning* ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg, frikallas från skattskyldighet för inkomst som avses i 54 § första stycket f kommunalskattelagen (1928: 370).

I utlandet bosatt fysisk person och utländskt bolag frikallas från skattskyldighet för inkomst som avses i 54 § första stycket b kommunalskattelagen.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1985 och tillämpas första gången vid 1986 års taxering. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om anställning utomlands som påbörjats före ikraftträdandet.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 770.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1984: 1061.

### 3 Förslag till

#### Lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623)

Härigenom föreskrivs att i taxeringslagen (1956: 623)<sup>1</sup> skall införas en ny paragraf, 65 a §, av nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

65 a §

*Taxeringsnämnden skall inte uppta en inkomst till beskattning hos en skattskyldig, om han gör sannolikt att förutsättningarna för att han skall frikallas från skattskyldighet för den inkomsten på grund av bestämmelserna i 54 § första stycket i kommunalskattelagen (1928:370) kommer att föreligga efter det att nämndens arbete skall vara avslutat.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1985.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1971: 399.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 773.

LAGRÅDET

Utdrag  
PROTOKOLL  
vid sammanträde  
1985-02-28

**Närvarande:** justitierådet Mannerfelt, regeringsrådet Wahlgren, justitierådet Rydin

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 31 januari 1985 har regeringen på hemställan av statsrådet Feldt beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),
2. lag om ändring i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623).

Förslagen har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Staffan Estberg.

Förslagen föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

#### Ändrat bosättningsbegrepp

För bedömning av frågan om en person är oinskränkt skattskyldig i Sverige är bosättningsbegreppet av grundläggande betydelse. Regler för bestämning av bosättningsbegreppet finns i punkt 1 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928: 370, KL). Utgångspunkten i dessa regler är att som bosatt här i riket räknas den som här har sitt "egentliga bo och hemvist". Till denna bestämning av bosättningsbegreppet ansluter sig en föreskrift av innehåll att med i Sverige bosatt skattskyldig likställs den som, utan att vara bosatt i Sverige, stadigvarande vistas här.

I syfte att hindra internationell skatteflykt genom skenbosättning i utlandet (se prop. 1966: 127 s. 49) finns sedan 1966 bestämmelser som möjliggör att svenska medborgare, som inte stadigvarande vistas i Sverige, likväl skall kunna anses bosatta här om de alljämt har väsentlig anknytning till Sverige. För bedömningen av frågan om sådan väsentlig anknytning föreligger anges i anvisningspunktens andra stycke vissa omständigheter som är att beakta. Vidare finns i detta stycke en särskild bevisregel, den s. k. treårsregeln, av innehåll, att en svensk medborgare, som avrest från Sverige, skall intill dess tre år förflutit från avresan alljämt anses bosatt här, om han inte visar att han under beskattningsåret inte haft väsentlig anknytning till Sverige. Efter nämnda tids utgång skall han däremot inte anses bosatt i Sverige, om det inte visas att sådana omständigheter förelegat under beskattningsåret att han alljämt bör anses bosatt här. – I fråga om utlänningar gäller att de skall anses ha sitt egentliga bo och hemvist i Sverige.

om de stadigvarande bor i Sverige eller under längre tid vistas här utan andra avbrott än rent tillfälliga.

Det remitterade förslaget innebär såvitt här är i fråga en utvidgning av det skatterättsliga bosättningsbegreppet genom att en person – oavsett om han är svensk medborgare eller ej – som inte stadigvarande vistas i Sverige men som tidigare har haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige skall anses bosatt här om han har väsentlig anknytning till Sverige. Exempliceringen av de omständigheter som skall beaktas vid bedömningen av frågan om sådan väsentlig anknytning föreligger har utökats så att även vissa hittills ej nämnda förhållanden uttryckligen angivits. Även treårsregeln har ändrats i det remitterade förslaget. Härigenom föreslås sålunda att en person som är svensk medborgare eller under sammanlagt minst tio år haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige eller stadigvarande vistats här och som flyttar från Sverige skall anses bosatt här intill dess fem år har förflutit från dagen för flyttningen från Sverige, såvida han inte visar att han under beskattningsåret inte har haft väsentlig anknytning till Sverige av det slag som enligt det nyss återgivna grundar skatterättslig bosättning här.

Det remitterade förslaget synes ge upphov till en del frågor vilka i det följande behandlas var för sig under 1–4.

1. Enligt nu gällande regler utgår det skatterättsliga bosättningsbegreppet från att "egentligt bo och hemvist" här skall föreligga. En person som är svensk medborgare men inte stadigvarande vistas här skall dock, om väsentlig anknytning till Sverige *alltjämt* föreligger, anses bosatt här, i normalfallen intill dess tre år förflutit från avresan från Sverige. Det är således i princip fråga om kontinuitet i en bosättning som ursprungligen grundades på "egentligt bo och hemvist", i syfte att komma till rätta med skenbosättningar i utlandet. I det remitterade förslaget görs rekvisitet "väsentlig anknytning till Sverige" till självständig grund för bosättning, vid sidan av rekvisitet "egentligt bo och hemvist". Om rekvisitet "väsentlig anknytning till Sverige" föreligger i fråga om en person som tidigare haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige, kan det således bli tal om skattemässig "återbosättning" i Sverige även om måhända avsevärd tid förflutit sedan den ursprungliga bosättningen här upphört.

Även om också det remitterade förslaget huvudsakligen är riktat mot skenbosättningar utomlands och andra därmed sammanhängande former av internationell skatteflykt, får förslaget som det är utformat dock verkningar som sträcker sig härutöver. De omständigheter som skall beaktas vid bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger eller ej är visserligen i stort sett konkretiserade och synes dessutom ta sikte närmast på skatteflyktsfall. Men vissa omständigheter – t. ex. innehav av bostad här, inrättad för åretruntbruk, liksom ett aktivt ekonomiskt engagemang här – torde säkert kunna föreligga utan att fråga är om skatteflykt. Härutöver kommer att den nya bevisregeln är så utformad att den som är

svensk medborgare eller tidigare under sammanlagt minst tio år haft sitt egentliga bo och hemvist i Sverige själv måste inom en femårsperiod från utflyttningen härifrån kunna visa att sådana omständigheter som grundar bosättning här inte föreligger. Denna beviskyldighet måste fullgöras för varje beskattningsår för sig, oberoende av hur bedömningen utfallit för tidigare beskattningsår. Den hittills gällande presumptionen för bosättning i Sverige – treårsregeln – bygger som nyss sagts i princip på *kontinuitet* i bosättningen, låt vara att varje beskattningsår torde anses kunna bedömas för sig (se RÅ 1980: 1:52). Denna uppfattning om kontinuitet i bosättningen har övergivits i det remitterade förslaget. Svårigheten att visa att man definitivt har lämnat Sverige kommer därmed att öka.

Det remitterade förslaget kommer till följd av det anförda att ge upphov till vissa problem. Oinskränkt skattskyldighet i Sverige innebär skyldighet att här lämna självdeklaration. Underlåtenhet att utan anmaning lämna deklaration kan leda till skönstaxering eller eftertaxering samt skyldighet att erlägga förseningsavgift. Man kan inte utesluta att personer, som sedan länge bor utomlands och tror sig ha definitivt lämnat Sverige och dessutom inte har någon inkomst härifrån, genom förslaget kan bli skattemässigt återbosatta här genom åtgärder som är avsedda att riktas mot försumliga skattskyldiga, och detta även i fall där skatteflykt inte föreligger.

En utvidgning av det skatterättsliga bosättningsbegreppet på sätt som skett i det remitterade förslaget synes – bortsett från vissa övergångseffekter, varom mer i det följande – inte väcka några principiella betänkligheter från de synpunkter lagrådet har att beakta. Dock bör enligt lagrådets mening en åtgärd som innebär en skattemässig återbosättning i Sverige av en redan utflyttad person på grund av rekvisitet "väsentlig anknytning till Sverige" inte få ske utan att fråga därom först väckts genom ett förfarande i vilket den person varom fråga är får del av och får möjlighet att yttra sig över den grund som skall medföra återbosättning för honom. Det synes inte lämpligt att i sådana situationer redan i första hand anlita de medel som är avsedda för försumliga skattskyldiga.

Med anledning av det anförda skulle kunna övervägas att till punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL fogas ett nytt, fjärde stycke av exempelvis det innehålllet att om vid taxering uppkommer fråga huruvida en person, som under året näst före beskattningsåret inte varit bosatt här eller stadigvarande vistats här, skall på grund av bestämmelserna i andra eller tredje stycket anses under beskattningsåret bosatt här, han skall beredas tillfälle att yttra sig häröver innan beslut i frågan fattas. I anslutning härtill kunde då övervägas ett tillägg i taxeringslagen (1956:623), lämpligen som ett sista stycke i 22 § 1 mom., av innebörd att man befriar den här berörda kategorin från skyldighet att i fråga om inkomster som ej härrör härifrån deklarerar utan anmaning. Huruvida det föreligger praktiskt behov av sådana bestämmelser är dock svårt att överblicka.

2. Det remitterade förslaget till utvidgat bosättningsbegrepp ger upphov

till vissa spörsmål när det gäller tidpunkten och platsen för återbosättning i de fall sådan kan bli aktuell enligt vad som utvecklats i det föregående. Eftersom hittills kontinuitet i bosättningen här har, åtminstone i princip, antagits föreligga, har det varit naturligt att betrakta den skattskyldige som bosatt i den kommun som vid avresan var hans hemortskommun. Frågor rörande tidpunkt för uppkomsten av anknytningsförhållandena liksom rörande beskattningsorten har till synes inte vållat några större bekymmer vid tillämpningen av treårsregeln.

När denna kontinuitetsprincip nu avses skola överges, blir här berörda frågor om tidpunkt för anknytningen och om beskattningsort av större betydelse. Beträffande tidpunkten är det väl naturligt att några vägledande uttalanden knappast kan göras. I sådana fall får allt bli beroende på utredningen i det särskilda fallet.

Såvitt gäller frågan om beskattningsort i situationer där återbosättning kan bli aktuell ligger saken emellertid något annorlunda till. Taxering till statlig och kommunal inkomstskatt sker i den skattskyldiges hemortskommun, som tillika utgör beskattningsort för åtskilliga slag av inkomster, dock inte alla. För skattskyldiga som saknar hemortskommun sker inkomsttaxeringen i ett för hela riket gemensamt taxeringsdistrikt. Enligt 2 § 2 mom. tredje stycket taxeringslagen skall efter de i anvisningarna till 53 § KL stadgade grunderna avgöras huruvida någon är att anse såsom bosatt i riket. Med hemortskommun förstås i KL – och till följd av föreskriften i 2 § 2 mom. första stycket taxeringslagen även i sistnämnda lag – enligt 66 § KL den kommun, där den skattskyldige författningsenligt skall vara mantalsskriven för året näst före taxeringsåret. För den som under ett beskattningsår eller del därav varit bosatt här i riket utan att mantalsskrivningskyldighet i någon kommun beträffande honom förelegat för året näst före taxeringsåret, skall såsom hemortskommun anses den kommun, där han först varit bosatt under det år som närmast föregått taxeringsåret. (En viss komplettering till bestämmelserna i 66 § om hemortskommun ges i 68 §, som med här i riket bosatt person likställer person, som stadigvarande vistas i Sverige utan att vara bosatt här och under vissa förhållanden även skattskyldig som har vistats här tillfälligt.)

Av det anförda framgår att man vid fall av återbosättning inte utan särskild reglering kan falla tillbaka på den kommun som utgjort den skattskyldiges hemortskommun vid avflyttningen från Sverige. Om en väsentlig anknytning hit grundar bosättningen, torde rimligtvis – med tanke på 66 § andra stycket KL – den kommun vari det återknyttande förhållandet uppstått bli bosättningskommun och därmed hemortskommun. Ätminstone de fall där väsentliga återknytningsmoment finns i flera kommuner torde behöva en reglering.

Som alternativ kan övervägas att taxera alla som omfattas av de nya bosättningsreglerna i det gemensamma distriktet. Även detta alternativ torde kräva särskild reglering, eftersom en förutsättning för sådan taxering f. n. är att den skattskyldige saknar hemortskommun.

Lagrådet finner inte anledning att förorda någon särskild modell för lösning av frågan om var taxeringen skall äga rum. Som framgår av det anförda synes emellertid en avsaknad av regler härom kunna medföra olägenheter i tillämpningen.

3. Bland de omständigheter som avses skola kunna grunda bosättning här nämns i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL att en person är "aktivt ekonomiskt engagerad" i Sverige. Uttrycket avses ha den innebörden att personen skall ha tillgångar här av annat slag än rena kapitalplaceringar samt att innehavet av tillgångarna ger personen direkt eller indirekt ett inflytande i en rörelse som bedrivs i Sverige. Enligt lagrådets mening är uttrycket "aktivt ekonomiskt engagerad" för vitt och för obestämt för att fånga in det avsedda syftet. Det bästa synes vara att i anvisningspunkten direkt skriva in den typ av engagemang som åsyftas, även om lagtexten därigenom blir något längre. Det torde härvid böra krävas att det direkta eller indirekta inflytandet är väsentligt, eftersom varje aktieinnehav ger ett visst inflytande, låt vara ofta endast formellt. Det här anförda föranleder ett förslag till omformulering av andra mening- en i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL sålunda: "Därvid skall — — — driver rörelse i Sverige eller genom innehav av tillgångar som direkt eller indirekt ger honom ett väsentligt inflytande i sådan rörelse är ekonomiskt engagerad i Sverige eller att — — — jämförliga förhållanden."

4. De nya bestämmelserna om skattemässig bosättning i Sverige avses skola träda i kraft den 1 juli 1985 och tillämpas första gången vid 1987 års taxering. Enligt 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen får skatt eller statlig avgift inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrift, som gäller när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldighe- ten. Från denna föreskrift om förbud mot retroaktiv skattelagstiftning finns vissa undantagsbestämmelser, om vilkas tillämpning det dock inte blir fråga i förevarande lagstiftningsärende.

Ett spørsmål att diskutera är om det remitterade förslaget till utvidgat bosättningsbegrepp kan få retroaktiv verkan. Rent formellt kan skäl an- föras för att ändringen ej strider mot det nyssnämnda grundlagsbudet (jfr prop. 1978/79:95 s. 55 f). I sak är dock att uppmärksamma att den nya lagstiftningen kan få tillbakaverkande, negativa effekter. Här är att märka att bosättning i Sverige efter ikraftträdandet synes kunna ske på grund av omständigheter som inträffat dessförinnan och som vid ikraftträdandet inte längre föreligger. I den utvidgade tiden för presumptionen att väsentlig anknytning hit föreligger, nämligen från tre till fem år, medför sålunda att oinskränkt skattskyldighet här i riket kan uppkomma för en person, vars avresa från Sverige skedde mer än tre år före ikraftträdandet men inte fem år dessförinnan. En övergångsregel i syfte att hindra negativa effekter i fall som nu har berörts finns inte upptagen i det remitterade förslaget men synes motiverad. Regeln torde kunna utformas enligt följande: "I fråga om den som avrest från Sverige före den 1 juli 1982 och därefter inte här har

eller har haft sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistats här gäller äldre bestämmelser i punkt 1 av anvisningarna till 53 §. Dock gäller de nya bestämmelserna i punkt 1 andra stycket av nämnda anvisningar, om sådana omständigheter som enligt bestämmelserna kan medföra att en person skall anses bosatt här föreligger efter ikraftträdandet." Den av lagrådet föreslagna regeln synes kunna tas in som andra och tredje meningar i övergångsbestämmelserna. Därvid torde fjärde meningen böra formuleras om och inledas med orden: "Vidare gäller äldre bestämmelser i 54 § och punkt 3 av anvisningarna till 54 § fortfarande i — —."

### Sexmånadersregeln

Det remitterade förslaget innebär på denna punkt som en huvudregel att inkomst från utlandsanställning skall undantas från beskattning i Sverige, om anställningen och vistelsen i utlandet varat minst sex månader. Vissa villkor avses dock skola vara uppfyllda för att sexmånadersregeln skall få tillämpas. Sålunda krävs att det är fråga om anställning hos en arbetsgivare som driver rörelse från fast driftställe i det land där arbetet utförs och att den anställdes inkomst belastar driftstället såsom omkostnad. Bedrivs inte rörelse i det andra landet eller bedrivs rörelsen utan fast driftställe, skall inkomsten ändå undantas från skatt i Sverige, om anställningen och vistelsen uppgår till minst ett år i ett och samma land.

Från de här beskrivna sexmånaders- och ettårsreglerna finns vissa undantag. Anställda i stat och kommun undantas från tillämpningen av ettårsregeln. Utlandsstationerad personal vid SAS undantas från såväl sexmånadersregeln som ettårsregeln. För vissa kategorier av anställda ombord på utländska fartyg föreslås speciella regler av provisorisk karaktär, avsedda att gälla för taxeringsåren 1986–1988.

Utöver vad som här i korthet återgivits innehåller det remitterade förslaget i förevarande hänseende regler om rätt till kortare uppehåll i vistelsen utomlands utan att skattefriheten går förlorad samt en s. k. säkerhetsventil, dvs. en möjlighet till skattebefrielse i vissa ömmande fall, där en utlandsvistelse inte kunnat genomföras som planerats.

De föreslagna bestämmelserna om skattefrihet innebär relativt väsentliga förändringar i förhållande till vad som nu gäller. Bortsett från den förkortade tiden — sex månader i stället för ett år som huvudregel — må märkas att det element av förutsebarhet som finns i nuvarande ettårsregel kommer att i viss mån bortfalla. I de nya reglerna trycks hårdare på faktiska förhållanden som redan ägt rum. Därmed kan möjligen också vissa tillämpningssvårigheter, som finns även i nuvarande ordning komma att accentueras. Men i synnerhet de föreslagna reglerna om verkan av avbrott i vistelse utomlands synes komma att leda till att här avsedda tillämpningssvårigheter får ökad betydelse. Detta skall belysas i det följande.

De här avsedda tillämpningssvårigheterna gäller vad som skall anses som *en* anställning och *en* vistelse utomlands. I vissa fall regleras, som nyss antytts, detta i det remitterade förslaget genom direkta föreskrifter om rätt till korta avbrott i vistelsen utomlands, varom mer i det följande. Men andra situationer är inte närmare belysta. Rättspraxis har i olika fall haft att ta ställning till dessa frågor. Något som inte berörts i remissprotokollet är om dessa avgöranden bör vara vägledande även i fortsättningen. En särskild svårighet gäller fall av "kombination" mellan sexmånadersregeln och ettårsregeln, dvs. fråga huruvida de föreslagna bestämmelserna i punkt 3 första stycket a och b får tillämpas ihop för samma anställning. Fråga kan t. ex. uppstå om en person, som får tillgodoräkna sig sex månaders lön skattefritt enligt nyssnämnda punkt a, bör få tillgodoräkna sig samma tid för ytterligare sex månaders lön i samma anställning enligt punkt b i en situation där det fasta driftstället upphörde efter sex månader eller där hans lön då upphörde att belasta detta.

Som antytts i det föregående kan också de föreslagna reglerna om verkan av avbrott i vistelse utomlands komma att leda till vissa svårigheter vid tillämpningen av reglerna, när det gäller att bestämma vad som skall anses som en och samma anställning liksom en och samma vistelse utomlands. Huvudstadgandet om verkan av avbrott finns i punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 54 § KL i det remitterade förslaget. Enligt detta stadgande inräknas kortare uppehåll i utlandsvistelsen för semester, tjänsteuppdrag e. d. i tiden för utlandsvistelsen under förutsättning att sådant uppehåll inte är förlagt till början eller slutet av anställningen. Denna föreskrift avses skola gälla inte bara för uppehåll i Sverige utan även vid t. ex. utresa från ett land där den skattskyldige vistas och i fråga om vilken vistelse han avser att återopa den föreslagna ettårsregeln.

Utöver denna generella föreskrift om verkningar av tillfälliga avbrott i vistelse utomlands innehåller nyssnämnda huvudstadgande även en bestämmelse om verkningar av att den skattskyldige för ändamål som tidigare angivits kortvarigt uppehåller sig i Sverige. Här avses skola gälla att sådana uppehåll inte får uppgå till mer än sex dagar för varje hel månad som anställningen och vistelsen utomlands varar, dock högst 72 dagar per helt år. Vid uppehåll i Sverige utöver vad här nämnts skall anställningen och vistelsen utomlands anses avbruten.

Dessa föreskrifter om verkningar av avbrott i vistelsen utomlands ger inte fullständig vägledning vid bedömning av huruvida en och samma vistelse utomlands skall anses föreligga. Tvärtom synes de delvis förutsätta att man vet vad som är en och samma vistelse och anställning. Byte av anställningsland och anställningskontrakt torde normalt sett få anses leda till att ny vistelse utomlands – eller ny anställning – föreligger, men så behöver inte alltid vara fallet, se t. ex. RÅ: 1979 1:63. I ett dylikt fall – där den hittills gällande ettårsregeln tillämpades i fråga om en reseledare som med sin arbetsgivare träffat nytt anställningsavtal för olika kortvariga

tjänstgöringar på olika utrikes orter – synes svårt att veta hur semester i Sverige skall uttas för att skattebefrielse skall kunna erhållas. Möjligen kommer i ett sådant fall frågan att bedömas olika beroende på om den person frågan gäller tjänstgör i olika länder eller ej.

Det hittills anförda gör inte anspråk på att tillfredsställande belysa de olika situationer som kan uppstå där vägledning för tillämpningen av de föreslagna bestämmelserna synes önskvärd. På grund av de föreslagna reglerna synes dock hittillsvarande praxis i fråga om begreppen anställning och vistelse utomlands inte kunna ge erforderlig upplysning. För att i allt fall bestämmelserna i det här diskuterade tredje stycket av punkt 3 av anvisningarna till 54 § KL inte skall förleda till uppfattningen att därigenom ges särskilda bestämmelser om innebörden av begreppen anställning och vistelse utomlands föreslås emellertid en omformulering enligt följande: "Avbrott i den tid som anges i första och andra styckena skall inte anses ha skett, om vistelsen utomlands under kortare perioder avbryts endast för semester, tjänsteuppdrag eller liknande. Sker för angivna ändamål uppehåll i Sverige, får sådana uppehåll inte sträcka sig längre tid än som motsvarar sex dagar för varje månad som anställningen utomlands varar eller under ett och samma anställningsår längre tid än 72 dagar. För att inte avbrott i den tid som anges i första och andra styckena skall anses föreligga får dock inte i något fall perioder för avbrytande av vistelse utomlands förläggas till början eller slutet av en anställning utomlands."

Fjärde stycket till nyssnämnda anvisningar innehåller bestämmelser enligt vilka inkomst av anställning utomlands under de speciella förutsättningar som anges i stycket skall undantas från beskattning i Sverige. För befrielse från beskattning i nu avsedda fall torde det formellt inte krävas att den skattskyldige framställer yrkande därom. Reglerna torde med andra ord i princip skola beaktas självmant av skattemyndigheterna. För att dessa skall få kännedom om de förhållanden som enligt lagrummet skall leda till skattefrihet torde likväl den anställde ha att i deklarationen eller på annat sätt lämna skattemyndigheterna erforderliga upplysningar i saken.

I punkt 3 av anvisningarna till 54 § KL görs f. n. en hänvisning till punkt 2 första stycket av anvisningarna till 53 § KL i syfte att undanta vissa kategorier av anställda från möjligheten att erhålla skattebefrielse enligt ettårsregeln (54 § första stycket f KL). Detta ernås genom att det i sistnämnda anvisningspunkt presumeras att verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad i Sverige även om tjänsteinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig där under kringresande. Som exempel nämns handelsresande.

I det remitterade förslaget utgår den nämnda hänvisningen i punkt 3 av anvisningarna till 54 § KL. Avsikten synes vara att förutsättningarna för frikallelse från skattskyldighet vid anställning utomlands uttömmande skall anges i 54 § KL med anvisningar. Frågan är emellertid om inte punkt 2

första stycket av anvisningarna till 53 § KL ändå kan anses vara tillämpligt vid anställning utomlands.

Följande exempel kan illustrera problemet. En person som tar anställning hos ett svenskt företags fasta driftställe i utlandet kan av sistnämnda anvisningspunkt få intrycket att verksamheten trots att den faktiskt utövas utomlands, skall anses utövad här i riket i t. ex. de fall arbetet innebär att han måste företa resor i tjänsten. Man kan då fråga sig om kravet i det remitterade förslaget att anställningen skall ha utövats utomlands verkligen är uppfyllt. Av förarbetena till KL (prop. 1927: 102) och då särskilt den till propositionen fogade bilaga 3, "PM angående åtgärder till undvikande av eller lindring i internationell dubbelbeskattning med mera", framgår det emellertid klart att syftet med anvisningen i fråga är att förtydliga när en person som är *inskränkt* skattskyldig skall anses ha förvärvat inkomst genom verksamhet som har utövats här i riket. Det remitterade förslaget om frikallelse från skattskyldighet i Sverige vid anställning utomlands gäller enligt ordalydelsen emellertid endast för person som är bosatt i Sverige (*oinskränkt* skattskyldig). Att på detta sätt betrakta anvisningarna som ett hjälpmedel att tolka den paragraf till vilken anvisningarna hör är helt naturligt varför inga frågetecken borde finnas. Emellertid har den ursprungliga tekniken i KL med anvisningar som endast var förtydliganden till paragrafen i fråga inte upprätthållits konsekvent. Det finns således exempel där en anvisningspunkt inte utgör ett förtydligande av paragrafens innehåll utan är en självständig rättsregel. Frågan är alltså om punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL kan ses som en sådan självständig rättsregel.

När den nu gällande hänvisningen i punkt 3 av anvisningarna till 54 § KL infördes var syftet att beskriva den situation som skulle medföra att skattebefrielse inte skulle medges enligt ettårsregeln. Hänvisningen i fråga gjordes med andra ord i stället för att i ettårsregeln uttryckligen ange att kringresande m. fl. inte skulle omfattas av skattebefrielse fastän arbetet utfördes utomlands. Även om punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL kom genom hänvisningen i fråga att tillämpas både på *inskränkt* och på *oinskränkt* skattskyldiga personer finns inget skäl att anta att anvisningspunkten därigenom fått en självständig betydelse. Hänvisningen har endast inneburit att anvisningspunkten kommit att tjäna som ledning vid tillämpningen av två olika paragrafer. Om således hänvisningen i fråga utgår är den naturliga slutsatsen att punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL i fortsättningen endast har betydelse vid tillämpningen av 53 § KL.

## Övrigt

De remitterade lagförslagen lämnas i övrigt utan erinran.

FINANSDEPARTEMENTET

Utdrag  
PROTOKOLL  
vid regeringssammanträde  
1985-03-14

**Närvarande:** statsministern Palme, ordförande, och statsråden Lundkvist, Feldt, Sigurdsen, Gustafsson, Leijon, Hjelm-Wallén, Boström, Bodström, Göransson, Gradin, R. Carlsson, Holmberg, Hellström, Thunborg, Wickbom

**Föredragande:** statsrådet Feldt

**Proposition om nya bosättningsregler i skattelagstiftningen samt nya regler vid beskattning av lön vid utlandstjänstgöring**

---

## 1 Anmälan av lagrådsyttrande

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande<sup>1</sup> över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),
2. lag om ändring i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623).

Föredraganden redogör för lagrådets yttrande och anför.

## 2 Ändrat bosättningsbegrepp

Lagrådet har inte haft några principiella invändningar mot det remitterade förslaget om ändrat bosättningsbegrepp bortsett från utformningen av övergångsbestämmelsen.

Den som enligt gällande regler haft en bevisskyldighet som upphört före de nya reglernas ikraftträdande bör enligt lagrådets mening inte på nytt bli beviskyldig genom en tillämpning av femårsregeln. För att undvika detta har föreslagits ett tillägg till de av mig föreslagna övergångsbestämmelserna. Jag godtar detta förslag.

<sup>1</sup> Beslut om lagrådsremiss fattat vid regeringssammanträde den 31 januari 1985.

Härutöver har lagrådet tagit upp vissa frågor till diskussion vilka föranleder följande kommentarer och ställningstaganden.

Den första rör deklarationsskyldigheten för en person som flyttar från Sverige. Enligt 22 § 1 mom. första stycket 3 taxeringslagen (1956:623) gäller i princip att den som är oinskränkt skattskyldig här är skyldig att lämna självdeklaration utan anmaning om inkomsten från olika förvärvskällor uppgår till sammanlagt minst 6000 kr. Den som är inskränkt skattskyldig är skyldig att lämna sådan deklaration om han uppbär inkomster som sammanlagt uppgår till minst 100 kr. under förutsättning att han enligt kommunalskattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt är skattskyldig för dessa inkomster. Den uppräknade omständigheter som görs i punkt 1 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen innehåller anknytningsmoment såväl av ekonomisk art som andra av mer personligt slag. Som jag tidigare framhållit skall en sammanvägning av alla omständigheter i varje enskilt fall göras vid bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger. Det torde då bli ovanligt att någon kommer att anses som bosatt i Sverige utan att det föreligger någon enda ekonomisk anknytning med Sverige som medför en inkomst för honom som uppgår till minst 100 kr. Avsikten med detta konstaterande är att visa att skyldighet att lämna självdeklaration utan anmaning föreligger redan i dag för ett stort antal personer som enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen kan komma att betraktas som bosatta i Sverige. Det är då naturligt, om minsta tvekan föreligger, att i deklarationen upplysa om förhållanden som enligt punkt 1 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen är av intresse vid bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger.

Beträffande lagrådets förslag att den skattskyldige skall få tillfälle att yttra sig innan en inkomst tas upp till beskattning hos honom vill jag erinra om att den utredningsskyldighet som enligt 65 § taxeringslagen åvilar taxeringsnämnden torde innebära att skriftväxling med den skattskyldige normalt bör äga rum innan deklarationen frångås. Jag vill också nämna att en skattskyldig som i sin självdeklaration inte tagit upp inkomster som en inskränkt skattskyldig inte behöver deklarerat i Sverige, men som angivit i deklarationen att han inte har väsentlig anknytning med Sverige, därmed får anses ha framställt yrkande om att han inte skall anses bosatt i Sverige. Om det senare skulle visa sig att omständigheterna är sådana att han borde ha ansetts som bosatt i Sverige, kan han således, enligt min mening, inte enbart av den anledningen att inkomstbeloppen inte angivits i deklarationen, anses ha lämnat sådan oriktig uppgift som kan leda till eftertaxering och skattetillägg. Något praktiskt behov av en regel av det slag som lagrådet tagit upp till övervägande föreligger således inte enligt min uppfattning.

Nästa fråga rör vilken kommun som vid taxeringen skall anses som den skattskyldiges hemortskommun. Lagrådets synpunkter i frågan mynnar ut

i att den lagreglering som f. n. finns inte i alla situationer ger ett entydigt svar på frågan om vilken kommun som skall anses som den skattskyldiges hemortskommun.

Frågan om hemortskommun hänger nära samman med frågan om folkbokföring. Med hänsyn till att en utredning om förbättrad folkbokföring (Dir. 1983: 28) pågår och frågor av detta slag oundvikligen måste beröras av utredningen vore det enligt min mening en fördel om lagstiftning t. v. kunde undvikas. Jag är av den uppfattningen att problemen inte är större än att de kan lösas i den praktiska tillämpningen.

Lagrådet har vidare ansett att det av mig föreslagna uttrycket "aktivt ekonomiskt engagerad" är för vitt och obestämt och föreslår i stället att lagtexten beskriver den typ av engagemang som åsyftas. Jag godtar vad lagrådet föreslagit men föredrar att uttrycket "näringsverksamhet" används i stället för "rörelse" som är en mer teknisk term.

I övrigt har vissa redaktionella och språkliga ändringar vidtagits.

### 3 Sexmånadersregeln

Lagrådets yttrande ger anledning till att utveckla innebörden av uttrycket anställning.

Enligt ettårsregeln har utgångspunkten varit att det måste vara fråga om *en* anställning utomlands. Detta har normalt inte vållat några svårigheter vid tillämpningen. Praxis har intagit en relativt välvillig inställning och bortsett från vissa formella kriterier. Exempelvis har anställning inom en och samma koncern godtagits för skattefrihet. Lagrådet nämner också ett fall där flera anställningskontrakt gällande samma arbetsgivare men avseende arbete i flera olika länder godtagits. Kopplingen till *en* anställning i ettårsregeln måste ses mot bakgrund av att villkoren i övrigt för skattefrihet i Sverige är så liberala att utan detta villkor risken för att inkomsten helt skall undgå beskattning hade varit betydande.

I den föreslagna regeln har vissa villkor införts som fyller samma ändamål som kravet på *en* anställning i ettårsregeln. I sexmånadersregeln förutsätts bl. a. att arbetsgivaren skall driva rörelse från fast driftställe i det land där arbetet utförs och i den nya ettårsregeln är ett krav för skattefrihet att anställningen och vistelsen pågår under minst ett år i ett och samma land. Enbart för att hindra att inkomsten blir helt obeskattad behöver således kravet på en enda anställning inte längre upprätthållas. Till bilden hör emellertid också att uttrycket anställning förekommer i andra sammanhang i lagtexten. Således har det betydelse vid beräkningen av den vistelsetid som är tillåten i Sverige utan att vistelsen utomlands skall anses avbruten. Vidare finns ett förbud mot att förlägga vistelsen i Sverige till början eller slutet av en anställning. Fråga uppkommer då om det på grund härav finns skäl att upprätthålla ett krav på *en* enda anställning. Syftet med

att inte tillåta att anställningen får påbörjas eller avslutas i Sverige är bl. a. att detta i praktiken skulle innebära att det skulle räcka med mindre än fem månaders sammanhängande utlandsvistelse för att frikallas från skattskyldighet i Sverige. Beträffande vistelsetiden i Sverige är avsikten främst att den skattskyldige på förhand skall veta vad som kan accepteras med bibehållen skattefrihet. Inget av dessa syften åsidosätts enligt min mening om man tillåter att flera olika anställningar i detta sammanhang ses som en anställning. Ibland kan det dock vara en nackdel att så sker. Av detta följer att det också kan vara en fördel att få betrakta vad som civilrättsligt torde vara en enda anställning som två anställningar. Antag att en person kvalificerat sig för tillämpningen av sexmånadersregeln och sedan åker hem för semester och tjänsteuppdrag och därefter fortsätter anställningen. Överstiger efter ett års anställning vistelsetiden i Sverige 72 dagar skulle om detta betraktades som en enda anställning skattefriheten även för de första sex månaderna gå förlorad. Jag anser att även i sådana fall uttrycket anställning inte skall tolkas på så vis att skattefrihet inte kan ges. Med denna tolkning av uttrycket anställning får detta en mycket uttunnad betydelse. Man kan fråga sig om det över huvud taget är meningsfullt att använda uttrycket. Enligt min uppfattning har det dock en viktig funktion att fylla. Det garanterar att personen i fråga verkligen är anställd under hela vistelsen utomlands, något som måste krävas för att inte den skattskyldige skall frestas att stanna utomlands i sex månader trots att anställningen upphört. Vidare görs en klar avgränsning mot arbete som utförs i egen regi.

Min slutsats blir alltså att uttrycket anställning i detta sammanhang bör ges den flexibla innebörd som erfordras för de syften som här beskrivits. Detta innebär bl. a. att den skattskyldige bör ha möjlighet att bestämma om en semester, ett tjänsteuppdrag eller liknande skall räknas som ett avbrott i de fall utlandsvistelsen sedermera fortsätter i en eller annan form. Förbudet att förlägga avbrotten till början eller slutet av anställningen innebär i ett sådant fall ett förbud mot att förlägga den till början resp. slutet av en period som kan bestå av flera olika anställningsförhållanden. I de fall en skattskyldig väljer att dela upp en vistelse i två perioder blir hela perioden däremellan att betrakta som "ett avbrott" som inte skall räknas in i någon av de två utlandsvistelserna.

De nya reglerna skall tillämpas på anställningar som påbörjas den 1 juli 1985 eller senare. För att inte detta skall leda till en minskad benägenhet att i de fall där de nya reglerna är förmånligare påbörja en anställning något före denna dag bör de nya reglerna också kunna tillämpas på anställningar som har påbörjats tidigare, om den skattskyldige begär det. I så fall skall en ny anställning anses ha påbörjats vid lagens ikraftträdande.

Med anledning av de här utvecklade synpunkterna har jag gjort vissa ändringar i punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 54 § kommunalskatte lagen samt i övergångsbestämmelserna. Vidare har vissa redaktionella

ändringar gjorts i det remitterade förslaget i övrigt, varvid särskilt bör nämnas att uttrycket "näringsverksamhet" använts i stället för "rörelse".

#### **4 Hemställan**

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att anta de av lagrådet granskade förslagen till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370),
2. lag om ändring i lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i taxeringslagen (1956: 623), med vidtagna ändringar.

#### **5 Beslut**

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta de förslag som föredraganden lagt fram.

## Innehållsförteckning

Proposition	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	3
1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	3
2 Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	7
3 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)	8
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 31 januari 1985	9
1 Inledning	9
2 Allmän motivering	10
2.1 Ändrat bosättningsbegrepp	10
2.1.1 Allmänna överväganden	10
2.1.2 Utvidgad grund för bosättning i Sverige	11
2.1.3 Presumption för bosättning i Sverige	14
2.2 Sexmånadersregeln	15
2.2.1 Allmänna överväganden	15
2.2.2 Utlandsvistelsens längd	16
2.2.3 Antalet hembesöksdagar	18
2.2.4 Vissa villkor för sexmånadersregelns tillämpning	19
2.2.5 Anställda i stat och kommun m. fl.	22
2.2.6 Anställda ombord på utländska fartyg	23
2.2.7 Begränsning av sexmånadersregelns tillämpning till vissa länder	25
2.2.8 Administrativa frågor	26
2.2.9 Ikraftträdande	27
2.3 Upprättade lagförslag	27
3 Specialmotivering	28
3.1 Punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370)	28
3.2 Punkt 3 första och andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370)	28
3.3 Punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 54 § kommunalskattelagen (1928:370)	29
3.4 Punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 54 § kommunalskattelagen (1928:370)	30
4 Hemställan	31
5 Beslut	31
<i>Bilaga 1</i> Sammanfattning av promemorian (Ds Ju 1983:18) Beskattning vid flyttning till utlandet, m. m.	32
Lagförslaget i promemorian (Ds Ju 1983:18) Beskattning vid flyttning till utlandet, m. m.	33
<i>Bilaga 2</i> Sammanställning av remissyttranden över promemorian (Ds Ju 1983:18) Beskattning vid flyttning till utlandet m. m.	34
<i>Bilaga 3</i> Sammanfattning av departementspromemorian (Ds Fi 1984:6) Beskattning av lön vid utlandstjänstgöring	65
Lagförslaget i departementspromemorian (Ds Fi 1984:6) Beskattning av lön vid utlandstjänstgöring	66
<i>Bilaga 4</i> Sammanställning av remissyttranden över promemorian (Ds Fi 1984:6) Beskattning av lön vid utlandstjänstgöring	69
<i>Bilaga 5</i> Det remitterade förslaget	105
Utdrag av lagrådets protokoll den 28 februari 1985	111
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 14 mars 1985	120

