

## 2 Inkomst av tjänst m.m.

### 2.1 Allmänt

#### 2.1.1 Begreppen obegränsat och begränsat skattskyldiga

De grundläggande bestämmelserna om skattskyldighet för fysiska personer finns i 3 kap. 3-8 §§, 17-20 §§ IL och 3 § SINK. De fysiska personerna har i IL delats in i obegränsat skattskyldiga (3 kap. 3-7 §§) och begränsat skattskyldiga (3 kap. 17 §). Termen obegränsat skattskyldig är ny i skattelagstiftningen.

#### Obegränsad skattskyldighet

Sverige använder hemvistprincipen som huvudmetod vid beskattningen. Den som är bosatt i Sverige, stadigvarande vistas i Sverige eller har väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig här. Detta innebär att skattskyldighet föreligger för alla inkomster i Sverige och från utlandet.

#### Begränsad skattskyldighet

Den som inte är obegränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig här endast för inkomst och förmögenhet med stark anknytning till Sverige. I förhållande till den som är begränsat skattskyldig tillämpar Sverige källstatsprincipen. Skattskyldigheten är begränsad till att omfatta sådan inkomst som uttryckligen angetts av lagstiftaren. De inkomster för vilka skattskyldighet föreligger finns uppräknade i 3 kap. 18-20 §§ IL, 5 § SINK, 7 § A-SINK och 1 § KupL. Dessa uppräkningsregler reglerar således omfattningen av skattskyldigheten på ett uttömmande sätt.

#### 2.1.2 Obegränsat skattskyldiga personer

För att bestämma om en fysisk person är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige är det nödvändigt att fastställa om något av de tre rekvisiten som utgör grund för att anse en person obegränsat skattskyldig i Sverige är uppfyllt.

Regleringen i IL är konstruerad på ett något annorlunda sätt än tidigare, men innebörden är densamma. Enligt 3 kap. IL gäller att vissa personer utpekats som obegränsat skattskyldiga.

#### Obegränsat skattskyldiga

Obegränsat skattskyldig är:

- Den som är bosatt i Sverige.
- Den som stadigvarande vistas i Sverige

**”Kvalificerad”  
obegränsad skatt-  
skyldighet**

- Den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare varit bosatt här.

Lagstiftaren har numera infört ett antal nya regler som innebär att man i vissa fall särbehandlar personer som är obegränsat skattskyldiga på grund av väsentlig anknytning till Sverige jämfört med personer som är obegränsat skattskyldiga på grund av stadigvarande vistelse eller bosättning här i landet. Därmed uppkommer allt oftare situationen att det inte är tillräckligt att konstatera att någon är obegränsat skattskyldig. Det krävs att man fastställer huruvida den obegränsade skattskyldigheten är ”kvalificerad” eller inte. Då blir det angeläget att fastställa exakt vad som innefattas i begreppet bosatt. Innebörden är inte självklar eftersom begreppet inte har definierats i lagen. Se vidare under rubriken 2.1.2.1 Bosatt i Sverige.

Det har bl. a. införts särskilda bestämmelser om beskattning av personaloptioner som innebär att frågan huruvida en optionsförman är skattepliktig eller inte i vissa fall ska avgöras efter en bedömning av om den skattskyldige är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här (10 kap. 11 § och 11 kap. 16 § IL). Vidare gäller att rätten till uppskov med beskattning vid andelsbyten beträffande fysiska personer är beroende av om säljaren är bosatt eller stadigvarande vistas här (49 kap. 8 § och 26 § IL). Fr.o.m. inkomståret 2001 gäller dessutom särskilda regler om skattelättnader för utländska nyckelpersoner i vissa fall. Reglerna gäller bara om personen under de närmast föregående fem åren inte varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här (11 kap. 22 § IL).

Det tidigare begreppet ”egentligt bo och hemvist” har därmed på senare tid fått ökad aktualitet. Kriteriet har dock sedan länge haft särskild betydelse i fråga om tillämpningen av den s.k. ”tioårsregeln” för beskattning av reavinster, numera kapitalvinst på svenska aktier efter utflyttning till utlandet (3 kap. 19 § IL). Tioårsperioden ska ju beräknas från det år då personen upphörde att vara bosatt eller stadigvarande vistas här. Tioårsregeln infördes på 1980 talet och borde ha varit upp till bedömning vid åtskilliga tillfällen. I praxis har dock kriteriet egentligt bo och hemvist tilldragit sig föga intresse vid sidan av kriterierna stadigvarande vistelse och väsentlig anknytning.

Om en fysisk person är obegränsat skattskyldig är avgörande för skattskyldighetens omfattning och får dessutom betydelse vid tillämpningen av bestämmelserna om hemortskommun (och därmed kommunal skattesats), allmänna avdrag, grundavdrag, deklarationsskyldighet, SINK m.m.

### 2.1.2.1 Bosatt i Sverige

Uttrycket egentligt bo och hemvist i Sverige infördes vid KL:s tillkomst 1928. Begreppet har haft varierande innebörd vid olika tidpunkter. 1966 genomfördes en lagändring som syftade till en kodifiering av den rättspraxis som vuxit fram under årens lopp kombinerat med en anpassning till reglerna i OECD:s modellavtal. Begreppet väsentlig anknytning infördes som komplement till begreppet egentligt bo och hemvist. Efter denna lagändring 1966 fick vi alltså ett bosättningsbegrepp bestående av två delar, egentligt bo och hemvist och väsentlig anknytning, vilka tillsammans motsvarade vad som tidigare hade betecknats bo och hemvist. Den förändring av begreppsbildningen som skedde 1966 medför att äldre rättspraxis inte kan anses vara vägledande i fråga om tolkningen av begreppet egentligt bo och hemvist för tiden därefter. Genom lagändring 1985 blev väsentlig anknytning slutligen en helt självständig grund för obegränsat skattskyldighet i Sverige. Numera gäller att den som har sitt egentliga bo och hemvist i Sverige inte kan anses ha väsentlig anknytning hit. Omvänt gäller att den som anses ha väsentlig anknytning till Sverige inte samtidigt kan ha sitt egentliga hemvist här. De båda bosättningskriterierna utesluter varandra.

#### Ändrad terminologi

För obegränsat skattskyldiga personer har terminologin beträffande bosättningsreglerna ändrats vid införandet av IL den 1 januari 2001. Skillnaden mellan regleringen i KL respektive IL består dock endast i att uttrycket "egentligt bo och hemvist" i KL har ersatts av uttrycket "bosatt" i IL. Lagstiftarens avsikt är inte att detta ska innebära någon ändring i sak (prop. 1999/2000:2 del 2 sid. 51). Det som åsyftas i båda fallen är bosättning i egentlig mening. Innebörden är inte självklar eftersom begreppet inte har definierats i lagen. Det bör dock noteras att den språkliga justeringen medför att uttrycket "bosatt i Sverige" får en snävare innebörd vid tillämpning av IL än vad som tidigare gällde enligt KL. Begreppet "bosatt i Sverige" har tidigare kunnat användas i den utvidgade betydelsen att det omfattar även den som är obegränsat skattskyldig på grund av stadigvarande vistelse i Sverige eller väsentlig anknytning hit. Efter införandet av IL är detta inte längre möjligt. I IL används ordet "bosatt" endast för grundbetydelsen, dvs. det tidigare begreppet "egentligt bo och hemvist", medan termen "obegränsat skattskyldig" används för det mer omfattande begreppet.

Som bosatt i Sverige räknas den som har sin verkliga bosättning här. Bestämmelserna tar sikte på personer som faktiskt är bosatta i Sverige, dvs. normalt alla som är folkbokförda här eller som

annars tillbringar dygnsvilan här. Den som är bosatt i Sverige räknas alltid som obegränsat skattskyldig här även om han vistas utomlands och även om han är utländsk medborgare. Flertalet personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige är således folkbokförda i Sverige. Personer som är folkbokförda i Sverige antas i praktiken ha sin bosättning här. När någon uppehåller sig i Sverige utan att vara folkbokförd här, bedöms personens skatterättsliga hemvist normalt i stället med utgångspunkt i reglerna om stadigvarande vistelse. Intill dess något annat klart framgår.

Beträffande personer som avregistreras från svensk folkbokföring på grund av flyttning till utlandet sker bedömningen i de flesta fall enligt reglerna om väsentlig anknytning. Ett skäl till detta är att begreppet väsentlig anknytning numera har övertagit betydelsefulla moment som tidigare innefattades i begreppet egentligt bo och hemvist beträffande personer som har avflyttat från Sverige. Ett annat skäl är att en person som inte är folkbokförd i Sverige aldrig kan antas ha sin bosättning här utan särskild utredning. Utgångspunkten vid det praktiska arbetet är att den som inte är folkbokförd i Sverige inte har sin faktiska bosättning här. Däremot gäller enligt lag att en person som flyttar ut från Sverige ska presumeras ha väsentlig anknytning hit under en tid av fem år efter avresedagen, den s.k. femårsregeln (3 kap. 7 § IL). Under dessa förhållanden har det sällan funnits anledning att på ett mer ingående sätt pröva innebörden av begreppet ”egentligt bo och hemvist” (numera ”bosatt”) i utflyttningsfall.

#### **2.1.2.2 Stadigvarande vistelse i Sverige**

Den som stadigvarande vistas i Sverige likställs enligt 3 kap. 3 § IL med en som är bosatt i Sverige. Någon närmare definition av begreppet stadigvarande vistelse finns inte. En betydelsefull fråga är hur lång vistelsetid som krävs för att vistelsen ska anses vara stadigvarande. En allmän uppfattning är att det krävs minst sex månaders vistelse. Något exakt uttalande finns inte i prop. 1927:102, men vad som sägs i frågan ger stöd för antagande om vistelse under minst sex månader. Tillfälliga avbrott i Sverige-vistelsen saknar betydelse (prop. 1927:102 bil. 3 s. 46 f.). Vistelsetiden beräknas utan hänsyn till årsskiften, och tid för vistelse i utlandet avräknas inte från tiden för vistelsen i Sverige om utlandsvistelsen framstår som ett tillfälligt avbrott i en sammanhängande vistelse här i landet. Syftet med vistelsen inom och utom landet saknar betydelse. Den praktiska tillämpningen av dessa regler kan emellertid innebära problem. Svårigheter uppkommer särskilt i situationer där den skattskyldige uppehåller sig i Sverige under kortare tider med återkommande avbrott för

#### **Avbrott i Sverige-vistelsen**

perioder av vistelse i utlandet. Enbart den omständigheten att den faktiska sammanlagda vistelsetiden i Sverige överstiger 183 dagar behöver inte innebära att vistelsen ska anses stadigvarande. Lagstiftaren förutsätter att en person kan vistas i Sverige mer än 183 dagar under en tolv månaders period utan att för den skull anses stadigvarande vistas här (6 § 1p. SINK). Endast om vistelsen i Sverige är sammanhängande, utan annat än tillfälliga avbrott, föreligger stadigvarande vistelse här. Frågan är vilka avbrott som ska räknas som tillfälliga. Vägledande praxis på området är relativt sparsam. Några intressanta avgöranden finns dock.

En medborgare från Nederländerna var under tiden januari 1994-april 1995 VD för en holländsk koncerns svenska dotterbolag med säte i Helsingborg. Befattningen som VD innefattade resor till det svenska dotterbolagets filial i Danmark och till Norge för att etablera en filial där. RR utgick från att VD:n en normal arbetsvecka lämnat Nederländerna med flyg måndag morgon och återvänt dit med flyg på fredag eftermiddag samt att han under tiden måndag-fredag vistats i Sverige, dock med avbrott för besök en eller två dagar med en övernattnings vid filialerna i Danmark eller Norge. RR fann att VD:n under den angivna tiden fick anses ha stadigvarande vistats i Sverige i den mening som avsågs i 68 § KL, numera 3 kap 3 § 1 st. 2 IL (RÅ 1997 ref. 25). Av rättsfallet framgår att en regelmässig vistelse med tre övernattnings per vecka i Sverige innebär att personen uppfyller rekvisitet stadigvarande vistelse och därmed är obegränsat skattskyldig i Sverige. Detta innebär att en vistelse i Sverige kan anses stadigvarande trots att antalet övernattnings i utlandet är större än antalet övernattnings i Sverige under den aktuella jämförelseperioden. Den omständigheten att VD:n tillbringade semestrar och annan ledighet utanför Sverige hindrade inte att RR:s majoritet fann att vistelsen i Sverige skulle anses som stadigvarande. Därmed står det klart att även avbrott på flera veckors längd kan anses utgöra tillfälliga avbrott i en stadigvarande vistelse i Sverige.

Bedömningen torde även kunna påverkas av varaktigheten av den tidigare vistelsen i Sverige. Det förtjänar dock att påpekas att den som uppehåller sig i Sverige under sådana förhållanden att han inte under någon sammanhängande period tillbringar dygnsvilan här i landet, kan inte anses vistas här stadigvarande (jfr. RÅ 1981 Aa 4).

#### **2.1.2.3 Väsentlig anknytning**

En person som inte vistas stadigvarande i Sverige men som tidigare varit bosatt i Sverige ska anses som obegränsat skattskyldig

här om han har väsentlig anknytning till Sverige (3 kap. 3 § 1 st. 3 IL). Sin tidigare utformning enligt 53 § anv.p 1 st. 2 KL fick reglerna genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 1985 och som tillämpades första gången vid 1987 års taxering (prop. 1984/85:175). Begreppet "väsentlig anknytning", som infördes 1966 som ett led i en strävan att motverka skenbosättning utomlands (prop. 1966:127). Numera utgör begreppet "väsentlig anknytning" ett självständigt rekvisit för obegränsat skattskyldighet i Sverige. Reglerna omfattar både svenska och utländska medborgare som tidigare har varit bosatta här. Reglerna gäller inte bara utflyttningsfall. Skattemässig återbosättning är möjlig även om avsevärd tid förflutit sedan den faktiska utflyttningen. Den som aldrig varit bosatt i Sverige kan dock inte under några förhållanden anses ha väsentlig anknytning hit.

**Anknytningsfaktorer**

De omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av om en person ska anses ha väsentlig anknytning hit är:

- om han är svensk medborgare,
- hur länge han varit bosatt här,
- om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort,
- om han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl,
- om han har en bostad här inrättad för åretruntbruk,
- om han har familj här,
- om han bedriver näringsverksamhet här, eller om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här,
- om han har en fastighet här, och
- liknande förhållanden.

**Allmänna bedömningsprinciper**

Anknytningen till Sverige ska avgöras efter en samlad bedömning i det enskilda fallet där alla omständigheter av betydelse måste beaktas för att avgöra om obegränsad skattskyldighet föreligger. Frågan om den skattskyldige är obegränsat skattskyldig i det andra landet torde vara av avgörande betydelse. Bosättningsfrågan ska inte avgöras med ledning av var den skattskyldige har sin väsentligaste anknytning. En anknytning till Sverige kan vara väsentlig trots att personen i fråga har starkare anknytning till något annat land (prop. 1984/85:175 s. 11). Personer som hade varaktigt bo och hemvist i USA men som även hade väsentlig anknytning till Sverige har ansetts vara bosatta här vid tillämpning av 53 § KL, trots att anknytningen till USA bedömts vara starkare (RÅ 1989 ref. 118). Efter IL:s införande får rättsfallet läsas som om personen ändå får anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige. De skilda anknytningsfaktorerna har

naturligtvis olika inbördes vikt. Att en person är svensk medborgare är t.ex. inte tillräckligt för att anse honom obegränsat skattskyldig i Sverige. Å andra sidan står det klart att kravet på en "samlad bedömning" inte hindrar att den skattskyldige i vissa fall kan ha väsentlig anknytning till Sverige även om endast *en* anknytningsfaktor föreligger, t.ex. att han inte varaktigt är bosatt på viss utländsk ort. Bedömningen ska grundas på förhållandena under *beskattningsåret*. Vad som därefter inträffar är i princip utan betydelse.

### **Medborgarskap**

Bestämmelserna om väsentlig anknytning omfattar svenska medborgare samt utländska medborgare som tidigare varit bosatta i Sverige. En utländsk medborgare som avreser från Sverige efter t.ex. sju år kan ha väsentlig anknytning till Sverige om han t.ex. har familjen kvar i Sverige och reser till ett land där han inte är medborgare. Däremot gäller att utländsk medborgare som inte varit bosatt eller stadigvarande vistats här minst tio år inte omfattas av femårsregeln, (se avsnittet om femårsregeln). Jämfört med andra omständigheter har dock medborgarskapet liten betydelse. I två fall torde dock medborgarskapet få större betydelse än annars vid bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger. Det ena fallet är då en svensk medborgare flyttar ut och därvid väljer att bli medborgare i inflyttningslandet (och avstår från sitt svenska medborgarskap). Detta handlande bör ses som ett uttryck för avsikten att bryta banden med Sverige och minska anknytningen hit. Detsamma gäller om en utländsk medborgare flyttar från Sverige för att åter bosätta sig i det land vars medborgarskap personen i fråga har, jfr RÅ 1997 not. 197 och RÅ 1998 not. 67.

### **Tidrymd för hemvist i Sverige**

Vid en sammanvägning av de omständigheter som talar för respektive emot obegränsad skattskyldighet i Sverige ska man även beakta hur länge en person varit bosatt i Sverige före utflyttningen. Denna anknytningspunkt tar i första hand sikte på utländska medborgare som varit bosatta i Sverige. Ju längre bosättning här, desto starkare anknytning hit. Om en person varit bosatt här hela sitt liv före utflyttningen bör den omständigheten tillmätas samma vikt som svenskt medborgarskap. Inget av dessa kriterier utgör dock omständigheter som självständigt konstituerar obegränsad skattskyldighet i Sverige.

### **Varaktigt bosatt på en viss utländsk ort**

Att en person blivit obegränsat skattskyldig i utlandet, dvs. bosatt sig varaktigt på en viss utländsk ort och skaffat sig en fast bostad i detta land, torde vara en förutsättning för att han inte ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter en utflyttning. Om dessa villkor inte är uppfyllda bör han betraktas som obegränsat skattskyldig i Sverige oberoende av övriga omständigheter. Detta

är en naturlig följd av att reglerna om väsentlig anknytning ytterst syftar till att förhindra skatteundandragande genom en skenbosättning i utlandet. Detta innebär att en person som ständigt reser omkring utan att skaffa sig en fast bostad i utlandet fortfarande anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

Det är inte möjligt att generellt ange en viss minsta tid som måste överskridas för att bosättningen i utlandet ska anses varaktig i samband med bedömningen om väsentlig anknytning föreligger. Ett minimikrav bör dock vara att personen i fråga uppehåller sig i det främmande landet under sådana tidrymder och under sådana förhållanden i övrigt att han av myndigheterna i det landet behandlas som obegränsat skattskyldig där. Detta bör även kunna vidimeras med intyg, jfr avsnittet om bosättningsintyg.

Bostaden i utlandet kan ägas, hyras eller disponeras på annan grund. Storlek och standard är av underordnad betydelse. Det måste dock vara fråga om en bostad i egentlig mening, inrättad för varaktigt boende och använd för detta ändamål av den skattskyldige och hans familj.

I begreppet bosatt i Sverige ligger mer än enbart boendeförhållandena. Det är emellertid viktigt att komma ihåg att det inte är ett relativt begrepp. Det är således inte fråga om att bedöma till vilket land anknytningen är starkast.

RSV och några skattskyldiga har fått prövningstillstånd i RR i några KR:s domar. Fråga är om skattskyldiga som inte kunnat visa genom intyg att de är varaktigt bosatta på en viss utländsk ort kan anses ha väsentlig anknytning till Sverige. RSV anser att de skattskyldiga måste kunna visa med intyg från det andra landets skattemyndighet eller med någon annan godtagbar bevisning att de är att anses som obegränsat skattskyldiga i det andra landet.

#### **Utlandsvistelse pga. studier eller sjukdom**

Den som vistas i utlandet för studier eller för vård av sin hälsa kan ofta förväntas återvända till Sverige inom en nära framtid. När utlandsvistelsen typiskt sett framstår som mer eller mindre tillfällig, bör detta påverka den skattemässiga bedömningen. Å andra sidan torde utlandsvistelsens ursprungliga syfte knappast hindra att en person anses ha släppt anknytningen hit om bosättningen i utlandet faktiskt är stadigvarande och personen i fråga inte har för avsikt att återvända hit inom överskådlig tid. Att utflyttningen till utlandet är motiverad av sjukdom har i praktiken mycket liten betydelse för bedömningen när det gäller t.ex. pensionärer som flyttar ut till varmare länder av hälsoskäl.



## Åretruntbostad i Sverige

Innehavet av en bostad i Sverige har i praxis tillmätts stor betydelse vid bedömning av bosättningsfrågan, efter IL:ens införande görs bedömningen av om obegränsad skattskyldighet föreligger. Om den skattskyldige har behållit en bostad i Sverige efter utflyttningen, torde denna omständighet normalt medföra att han anses obegränsat skattskyldig här i landet. Att bostaden varit uthyrd saknar normalt betydelse även om bostaden varit uthyrd i avvaktan på försäljning (RÅ 1974 A 738 och RÅ 1974 A 1220). Andra hinder för faktisk användning, som t.ex. att bostaden genomgår reparation eller ombyggnad, torde sakna betydelse i sammanhanget. Så länge den skattskyldige har tillgång till en bostad i Sverige är själva innehavet avgörande. Det spelar ingen roll om bostaden innehas med äganderätt, bostadsrätt eller hyresrätt eller om den disponeras på annan grund. Bostadens storlek är av underordnad betydelse. Anknytningen blir naturligtvis särskilt stark om den skattskyldige före avresan använt bostaden som permanentbostad.

En fritidsbostad ska normalt inte betraktas som ett anknytningsmoment. Innehav av hus som är klassificerade som fritidshus men som är belägna i attraktiva områden och inrättade för åretruntbruk bör dock få betydelse vid den samlade bedömningen (prop. 1984/85:175 s. 13). Med "bostad för åretruntbruk" avses en bostad som är så utrustad och kommunikationsmässigt så belägen att det utan vidare är möjligt att bo där året om. En fjällstuga, även om den är vinterbonad och försedd med alla bekvämligheter, bör inte tillmätas samma vikt vid bedömningen som t.ex. en fastighet belägen i en storstadsregion. Detsamma gäller en sommarbostad som är utrustad för åretruntbruk men belägen på sådan plats, t.ex. en ö i skärgården, att den endast med svårighet eller inte alls kan nås under vissa tider på året. Hur den skattskyldige faktiskt använder fritidsbostaden efter utflyttningen synes ha mindre betydelse. Avgörande torde vara möjligheterna att utnyttja bostaden med hänsyn till standard och läge (RÅ 1974 ref. 97). En anknytning till Sverige enbart i form av innehav av en fritidsbostad torde dock knappast anses väsentlig även om bostaden är inrättad för åretruntbruk (RÅ 1987 not. 829 och RÅ 1992 not. 367, se även SkU 1984/85:59). Om fritidsbostaden å andra sidan använts som åretruntbostad före utflyttningen är detta givetvis en omständighet som talar för bosättning i Sverige och därmed numera utgör grund för obegränsad skattskyldighet. Det nu sagda innebär att den kod fastigheten åsatts vid fastighetstaxeringen inte är styrande för bedömningen. Denna ska göras utifrån de faktiska förhållandena. En "semesterbostad" som tidigare använts för varaktigt boende av den skattskyldige

och hans familj bör jämföras med en vanlig permanentbostad (RÅ 1989 ref. 118).

En norsk medborgare hade tillsammans med sin svenska hustru varit bosatt i Sverige under många år. Deras gemensamma bostadsfastighet skulle säljas i samband med utflyttning till Norge och det kunde ifrågasättas om mannen efter flyttningen hade anknytning till Sverige genom hustruns förvärv av en annan mindre villafastighet i området. SRN uttalade att den nya fastigheten fick anses utgöra en stark anknytningsfaktor till Sverige. Med hänsyn till att mannen var norsk medborgare, att paret förvärvat en ny familjebostad i Norge där de ämnade bosätta sig, att mannen inte kom att ha kvar några ekonomiska engagemang i Sverige och att den nyförvärvade fastigheten skulle disponeras som fritidshus under en begränsad tid varje år fann nämnden dock att fastigheten vid en samlad bedömning inte kunde tillmätas sådan betydelse att mannen efter utflyttningen skulle anses bosatt här. RR delade nämndens bedömning (RÅ 1997 not. 197).

### **Familj i Sverige**

Den omständigheten att den utflyttades familj bor kvar i Sverige utgör ett mycket starkt anknytningsmoment. Med familj avses i detta sammanhang make och minderåriga barn. En person som haft varaktig bostad i utlandet har, främst med hänsyn till att hans hustru varit bosatt i Sverige, inte ansetts ha visat att han saknade väsentlig anknytning till Sverige (RÅ 1976 ref. 116). En anknytning som enbart består i att barnen vistas i Sverige för att avsluta sin skolgång torde dock inte anses väsentlig om båda föräldrarna flyttat till utlandet. Om däremot ena maken, t.ex. mannen, flyttar från Sverige medan hustrun stannar kvar i den gemensamma bostaden, bör mannen normalt anses bosatt här oavsett var barnen finns och därmed anses vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Detta följer för övrigt redan av bostadsinnehavet. Men även om mannen överlåter familjebostaden till hustrun, eller om hustrun i samband med mannens utflyttning skaffar en ny bostad där hon fortsätter bo, torde anknytningen till hustrun kunna utgöra tillräcklig grund för att anse mannen som obegränsat skattskyldig i Sverige. Det avgörande är om makarna anses sammanleva, vilket alltså är möjligt även om ena maken vistas utomlands. Skälen för att ena maken stannar kvar i Sverige synes i de flesta fall vara utan betydelse. I praxis har således inte godtagits att maken bor kvar för att få rätt till pension, för att fortsätta sin karriär eller för att vårda en förälder (RÅ 1976 ref. 116, RÅ 1979 Aa 5 och RÅ 1982 Aa 129). I RÅ 1998 not. 67 bedömdes att mannen saknade väsentlig anknytning till Sverige trots att hans hustru under en flerårig övergångsperiod, fram till sin pensionering, skulle arbeta och bo här under arbetsveckorna.

Omständigheter som talade mot väsentlig anknytning var att den gemensamma fastigheten i Sverige såldes och att en ny gemensam permanentbostad förvärvades i det andra landet. I fallet rörde det sig om en utländsk medborgare som flyttade tillbaka till sitt tidigare hemland. Denna anknytningsfaktor torde ha varit avgörande vid bedömningen.

Så länge ett äktenskap inte är upplöst talar detta starkt för att sammanlevnaden mellan makarna inte har upphört. Eventuella uppgifter om söndring i ett bestående äktenskap bör därför vara väl underbyggda för att inverka på bedömningen. Beträffande utländska medborgare som flyttar tillbaka till sitt hemland kan situationen vara den, att personen i fråga inte avser att återvända till Sverige över huvud taget, samtidigt som maken bor kvar här och inte har några planer på att utvandra till det andra landet. I sådana fall bör anknytningen till Sverige möjligen anses mindre stark, även om äktenskapet formellt består.

**Näringsverksamhet och ekonomiskt engagemang i Sverige**

Om någon efter utflyttning från Sverige är engagerad i näringsverksamhet här i landet kan detta förhållande vara tillräckligt för att man ska anse honom obegränsat skattskyldig här. Det är i princip ovidkommande om verksamheten bedrivs som enskild firma eller i bolagsform, men verksamhetens omfattning bör givetvis tillmätas betydelse. Det krävs inte att den skattskyldige faktiskt deltar i ledningen av företaget. En förutsättning är dock att personen i fråga har ekonomiska intressen i företaget och att han därigenom direkt eller indirekt kan utöva ett väsentligt inflytande över verksamheten. En person som efter utflyttning behåller samtliga aktier i ett svenskt bolag kan anses ha väsentlig anknytning till Sverige även om han inte ingår i styrelsen och även om företaget leds av anställd personal (RÅ 1982 Aa 141). Det är inte nödvändigt att den skattskyldige är majoritetsägare. Även ett innehav av 25 procent av aktierna i ett familjeföretag har ansetts medföra beaktansvärt inflytande (RÅ 1974 ref. 97). I ett annat rättsfall har ett aktieinnehav av endast 10 procent i ett renodlat familjebolag ansetts tillräckligt trots att den skattskyldige inte var aktivt engagerad i företaget (RÅ 1979 Aa 58). Vid bedömningen bör sannolikt hänsyn i första hand tas till aktiernas eller andelarnas röstvärden. Av intresse är givetvis också den skattskyldiges direkta deltagande i verksamheten, t.ex. som styrelseledamot i bolaget.

Dessutom gäller att även närståendes engagemang kan tillmätas betydelse. Ett kollektivt innehav på 38 procent av aktierna i ett familjeföretag, huvudsakligen via den skattskyldiges barn, har således beaktats vid bedömningen (RÅ 1972 ref. 46). I ett senare rättsfall fästes särskilt avseende bl.a. vid att den skattskyldige tog

del i driften av ett jordbruk genom ett aktiebolag som ägdes av ett omyndigt barn (RÅ 1989 ref. 118). Även andra tillgångar än aktier och andelar kan beaktas, som t.ex. konvertibla skuldebrev, optionsrätter och reverser på större belopp. Det måste dock vara fråga om tillgångar som medför inflytande i näringsverksamhet i Sverige och detta inflytande ska vara väsentligt.

Rena kapitalplaceringar bör inte påverka bedömningen (prop. 1984/85:175 s. 14). Myndigt barns mindre innehav av aktier (drygt 8 procent och köpoptioner (drygt 7 procent) i faderns bolag, medförde inte väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning (RÅ 2001 not. 2). Innehav av 10 procent av aktierna i ett aktiebolag medförde inte väsentlig anknytning till Sverige, trots att resterande del av aktierna ägdes av hustruns systerson till 10 procent som dessutom var VD i bolaget. Resterande 80 procent ägdes av ett börsbolag (RÅ 2001 not. 113).

Uppdrag för ett aktiebolag samt ett mindre aktieinnehav i samma bolag, dels direkt, dels indirekt genom ett av makarna helägt holdingbolag, medförde inte väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning. Det inflytande som makarna har över näringsverksamhet som bolaget C bedriver i Sverige följer av ena makens positioner i bolaget C. Det är på grund av dessa uppdrag (koncernchef, VD och styrelseledamot) men inte genom det ekonomiska engagemanget som de har inflytande över koncernens och bolaget C:s verksamhet. Makarna äger dessutom hälften var av aktierna i holdingbolaget B. Holdingbolaget B förvaltar aktier i bolaget C till ett värde av 200 miljoner och ena maken är styrelseledamot i holdingbolaget B. RR anförde att holdingbolaget B förvaltar emellertid enbart en aktiepost i bolaget A och bedriver inte någon egentlig rörelse. Makarnas innehav av aktierna i holdingbolaget B kan därför inte enligt RR:s uppfattning ses som annat än som en ren kapitalplacering. Därefter tillägger RR att så länge holdingbolaget B:s kapital används endast på detta sätt bör makarnas aktieinnehav således inte påverka bedömningen av om väsentlig anknytning hit till Sverige ska anses föreligga (RÅ 2001 not. 41).

RR har ansett att en fysisk person har väsentlig anknytning till Sverige när personen äger samtliga aktier i ett svenskt aktiebolag N, som äger aktier för förvaltning och likvida medel. Det svenska aktiebolaget N äger även ett svenskt fastighetsförvaltande bolag Y som äger fastigheter med ett sammanlagt taxeringsvärde på drygt 41 miljoner kr (RÅ 2001 not. 114).

#### **Fastighet i Sverige**

Innehav av fast egendom i Sverige medför i många fall stark anknytning hit. En villafastighet är normalt också en åretrunt-

bostad. Här utgör bostadsfunktionen självfallet det viktigaste anknytningsmomentet. Det som ovan sagts om bostäder i allmänhet gäller givetvis även om bostaden är inrymd i ett småhus. Innehav av en obebyggd villatomt torde dock endast ha marginell betydelse vid bedömningen av skattskyldigheten.

Ett fastighetsinnehav i Sverige kan även utgöra grund för näringsverksamhet som bedrivs här. Om bostad saknas på fastigheten och den ekonomiska aktiviteten är obetydlig torde emellertid innehavet av fastigheten som sådant framstå som den huvudsakliga anknytningsfaktorn. Detta bör gälla t.ex. beträffande innehav av skogs- eller jordbruksfastigheter utan nämnvärd omsättning. I sådana fall torde anknytningen till Sverige vara relativt svag. Anknytningen blir givetvis starkare om näringsverksamheten har större omfattning och om den skattskyldige direkt eller indirekt deltar i driften. Om fastighetens värde och omsättningens storlek är mera betydande kan dessa omständigheter tillsammans bidra till att anknytningen framstår som väsentlig (RÅ 1989 ref. 118).

Omfattande innehav av industri- eller hyresfastigheter i Sverige tyder på att anknytningen hit kan vara väsentlig. Anknytningens styrka torde i första hand få bedömas med utgångspunkt från fastighetsvärde och omsättning. Innehav av affärs- och hyresfastigheter med taxeringsvärde på mer än tolv milj. kr och med en omsättning överstigande tre milj. kr har medfört att den skattskyldige ansetts ha väsentlig anknytning till Sverige utan hinder av att han hade varaktigt bo och hemvist i utlandet. Detta innebär att den skattskyldige ansetts obegränsat skattskyldig i Sverige utan hinder av att han var bosatt på viss utländsk ort. Att det var fråga om ett indirekt fastighetsinnehav via handelsbolag som till hälften ägdes av hustrun gjorde inte anknytningen svagare (RÅ 1989 ref. 103). I ett annat fall blev utgången den motsatta. Ett innehav av två hyresfastigheter med ett sammanlagt taxeringsvärde på drygt tre milj. kr och med en omsättning knappt överstigande en milj. kr ansågs inte utgöra väsentlig anknytning till Sverige (RÅ 1989 ref. 18). Avgörande för bedömningen i det senare fallet synes ha varit att den skattskyldige upplåtit förvaltningen av fastigheterna till ett fristående företag. Om den skattskyldige inte tar del i förvaltningen kan ett fastighetsinnehav sannolikt betraktas som en huvudsakligen passiv kapitalplacering.

#### **Liknande förhållanden**

Även andra omständigheter än de i lagen uppräknade kan tänkas påverka bedömningen. Det måste dock vara fråga om liknande förhållanden som är jämförbara med de tidigare nämnda. Det nya begreppet ”liknande förhållanden” är inte en utvidgning utan en

ersättning för det tidigare uttrycket därmed jämförliga förhållanden. Begreppet väsentlig anknytning får inte tolkas extensivt. Det betyder t.ex. att innehav av kapitalplaceringsaktier i börsnoterade bolag inte ska tillmätas någon betydelse även om det är fråga om stora poster. Detsamma gäller innehav av obligationer och bankmedel som inte medför inflytande i näringsverksamhet.

Likaså bör den omständigheten att en i utlandet bosatt person ärver fastighet, näringsverksamhet eller bostad i Sverige inte ensamt leda till att skattskyldigheten ändras. Att en person tillfälligt vistas i Sverige för affärer, semester e.d. bör inte heller påverka bedömningen. Att en person uppbär pension från Sverige bör inte tillmätas större vikt, inte ens om pensionen utbetalas av tidigare arbetsgivare.

Om däremot den skattskyldige har behållit sin anställning hos arbetsgivare i Sverige och vistas utomlands under tjänstledighet för att t.ex. anlitas i arbetsprojekt som till sin natur är tidsbegränsat eller för att utföra arbete i utlandet för arbetsgivarens räkning kan det finnas skäl att ta hänsyn till detta. Även vissa uppdrag med anknytning till svenska företag bör beaktas. Särskilt avseende bör fästas vid den skattskyldiges styrelseuppdrag i svenska bolag, i synnerhet om uppdragen gäller familjeföretag. Att den skattskyldige efter en utflyttning behåller sina möbler magasinerade i Sverige tyder på att han inte har för avsikt att lämna landet för gott.

Hur den skattskyldige agerat när det gäller att anmäla utflyttning är inte avgörande för bedömningen av skattskyldigheten om han ska anses obegränsat skattskyldig här eller inte. Det är de faktiska omständigheterna som är avgörande. När det gäller anmälan om utvandring, liksom agerande gentemot exempelvis försäkringskassan är det av vikt att beakta att man såväl inom folkbokförings- som inom socialförsäkringslagstiftningen använder bosättningsbegrepp som inte är jämförbara med det skatterättsliga bosättningsbegreppet. Att notera är dock att skatteregistret med automatik styrs av folkbokföringen om inte en särskild skatteregistrering sker när en person utvandrat. Ett ställningstagande bör tidigt tas till om en person som utvandrat ska skatteregistreras. Huruvida personen fortsättningsvis ska vara skatteregistrerad får bedömas löpande.

Även närståendes förhållanden kan inverka på bedömningen. En familj med föräldrar och omyndiga barn behandlas som en enhet. Om t.ex. ena maken äger bostad, fastighet eller bolagsandelar i Sverige kan detta medverka till att andra maken anses ha väsentlig anknytning hit under förutsättning att makarna sammanlever

(RÅ 1972 A 47, RÅ 1974 A 738 och RÅ 1989 ref. 103). På motsvarande sätt kan barnens innehav av tillgångar i Sverige få betydelse vid prövningen av frågan om föräldrarnas bosättningsstatus (RÅ 1972 ref. 46). Myndiga barns intressen i Sverige bör dock inte påverka bedömningen (RÅ 1989 ref. 118 och RÅ 2001 not. 2). Detta senare gäller givetvis inte om rena bulvanförhållanden kan konstateras. En fader som överlåtit alla rättigheter till sin bostad och sitt bohag till sina barn har inte ansetts sakna väsentlig anknytning till Sverige i ett fall då barnen inte tagit egendomen i besittning och bostaden i praktiken stått till faderns förfogande på samma sätt som tidigare (RÅ 1975 Aa 909).

#### **2.1.2.3.1 Återbosättning**

Reglerna om väsentlig anknytning har givetvis störst betydelse i utflyttningsfallen, främst i omedelbar anslutning till avresan från Sverige och tiden närmast därefter. Bestämmelserna har dock utformats så att den som tidigare varit bosatt här kan få sådan väsentlig anknytning hit att han anses bosatt här utan att han flyttar tillbaka. Detta gäller även om han tidigare ansetts bosatt utomlands och oavsett när utflyttning skett. En person som flyttat utomlands med sin make för mer än fem år sedan har ansetts få väsentlig anknytning till Sverige när maken återflyttat hit och anskaffat bostadslägenhet (RÅ 1989 not. 443). Det ligger emellertid i sakens natur att utlandsbosättningsens varaktighet bör påverka bedömningen. Varje enskild anknytningsfaktor bör rimligen minska i styrka ju längre tid bosättningen i utlandet pågått. Enbart den omständigheten att en sedan många år utflyttad person anskaffar bostadslägenhet för tillfälliga besök i Sverige har inte ansetts medföra väsentlig anknytning hit (RÅ 1987 not. 800, not. 801 och RÅ 1989 not. 276). Även i dessa fall hade mer än fem år förflutit från dagen för avresan från Sverige.

#### **2.1.2.3.2 Femårsregeln**

Vid tillämpning av bestämmelserna om väsentlig anknytning gäller en särskild bevisbörderegeln, den s.k. femårsregeln 3 kap. 7 § 2 st. IL. Femårsregeln innebär att den som flyttar ut från Sverige under en femårsperiod efter dagen för avresan själv måste visa att han inte har väsentlig anknytning till Sverige för att inte bli betraktad som obegränsat skattskyldig här. Efter femårsperiodens utgång övergår bevisbördan på SKM för att den skattskyldige har sådan väsentlig anknytning till Sverige att han ska anses obegränsat skattskyldig här. Femårsregeln gäller såväl svenska som utländska medborgare. För utländska medborgare krävs dock att de dessförinnan varit bosatta eller stadigvarande

vistats här under sammanlagt minst tio år. Den skattskyldige ska i princip fullgöra sin bevisskyldighet varje år för sig, oberoende av hur bedömningen utfallit för tidigare beskattningsår. För den som saknar eller har ringa anknytning till Sverige torde det bli aktuellt att prestera sådana bevis först när SKM ifrågasätter hans skatterättsliga bosättning (prop. 1984/85:175 s. 15), numera den begränsade skattskyldigheten.

#### 2.1.2.4 Tidpunkten för skattskyldighetens förändring

##### **”Kvalificerad” obegränsad skatt- skyldighet**

Tidigare under rubriken obegränsat skattskyldig har beskrivits ett antal nya lagstiftningsregler. Dessa regler innebär att man i vissa fall särbehandlar personer som är obegränsat skattskyldiga på grund av väsentlig anknytning till Sverige jämfört med personer som är obegränsat skattskyldiga pga. stadigvarande vistelse eller bosättning här i landet. I och med detta uppkommer allt oftare situationen att det inte är tillräckligt att konstatera att någon är obegränsat skattskyldig. Det krävs att man fastställer huruvida den obegränsade skattskyldigheten är ”kvalificerad” eller inte.

Det avgörande vid prövningen av frågan om den skattskyldige är bosatt i Sverige torde vara dels om personen behåller sin bostad i Sverige och dels om bosättningen i utlandet är varaktig. Det är individens faktiska bosättning som prövas. Omständigheter som talar för att personen har väsentlig anknytning till Sverige prövas först när det är klarlagt att personen inte är bosatt här. Kravet på varaktig bosättning utomlands vid tillämpningen av skatteförfattningarna får anses uppfyllt om en från Sverige utflyttad person under minst ett års tid har sin bostad i utlandet och inte regelmässigt tillbringar dygnsvilan i Sverige.

##### **Utflyttning från Sverige**

Detta innebär att en person som flyttar från Sverige till ett annat land och anskaffar fast bostad där får anses upphöra att vara bosatt i Sverige vid avresan härifrån, om det står klart att bosättningen i utlandet pågår under längre tid än ett år. Prövningen görs i efterhand vid taxeringen och grundas enbart på objektiva fakta rörande den skattskyldiges bosättningsförhållanden. Även om den skattskyldige skulle ha bostad, familj och betydande ekonomiskt engagemang i Sverige, så medför dessa omständigheter således inte att han har sin bosättning i Sverige i en situation där han är varaktigt bosatt utomlands under längre tid än ett år. Bostad, familj och ekonomiskt engagemang här i landet är däremot faktorer som starkt talar för att personen har väsentlig anknytning till Sverige. I fall där den skattskyldige bibehåller sådan väsentlig anknytning till Sverige efter avresan härifrån får han räkna med att behandlas som obegränsat skattskyldig. Men



det innebär inte att personen är bosatt i Sverige enligt 3 kap. 3 § 1 st. 1 IL.

Den exakta avresedagen är viktig att fastställa. Orsaken härtill är tillämpningen av femårsregeln. Den skattskyldiges egna upplysningar måste givetvis i första hand beaktas. När tillförlitlig utredning saknas kan uppgifter från folkbokföringen vara vägledande. Dagen för anmälan om utflyttning eller dagen för avregistrering från folkbokföringen är dock inte avgörande för bedömningen. Det är den faktiska avresedagen som är den relevanta tidpunkten. Det torde i vissa fall inte ens vara nödvändigt att den skattskyldige gjort anmälan om flyttning till utlandet för att avresa ska anses ha skett (RÅ 1984 1:33).

Om det står klart att en person efter utflyttning från Sverige inte längre ska anses bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här upphör den obegränsade skattskyldigheten i och med avresan från Sverige. Anses han därefter obegränsat skattskyldig här på grund av reglerna om väsentlig anknytning gäller obegränsad skattskyldighet till dess att anknytningen till Sverige inte längre kan betraktas som väsentlig. För den som anses återbosatt i Sverige på grund av att han skaffat sig väsentlig anknytning hit föreligger obegränsad skattskyldighet från den tidpunkt anknytningen blivit så stark att den framstår som väsentlig.

#### **Inflyttning till Sverige**

Vid inflyttning till Sverige inträder obegränsad skattskyldighet från dagen för ankomsten hit. Den som stadigvarande vistas här i landet anses obegränsat skattskyldig från första dagen av den sammanhängande vistelsen här.

##### **2.1.2.5 Inverkan av skatteavtal**

Den omständigheten att en person betraktas som obegränsat skattskyldig i Sverige enligt intern svensk rätt, utesluter inte att han vid tillämpning av skatteavtal kan anses äga hemvist i annat land (se vid artikel 4 i avsnitt 8.3.3). Inkomst och förmögenhet som Sverige enligt avtalet har beskattningsrätten till ska dock i sådant fall beskattas enligt bestämmelserna för obegränsat skattskyldiga se RÅ 1996 ref. 38. Lagen (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal är upphävd (2000-01-01) i och med ikraftträdandet av IL. Den tidigare lagen anses onödig med hänsyn till RÅ 1996 ref. 38.

##### **2.1.2.6 Bosättningsutredning**

I utflyttningsfall gäller att den SKM inom vars distrikt den skattskyldige har sin hemortskommun vid tiden för utflyttningen ska ta ställning till frågan om hans skattskyldighet för tiden efter

avresan från Sverige (2 kap. 1 § SBL). Med hemortskommun avses den kommun där personen författningsenligt ska vara folkbokförd den 1 november året före det år då beslutet ska fattas. För den som har varit bosatt eller stadigvarande vistats här i landet under någon del av det år då beslut ska fattas men som inte ska ha varit folkbokförd här den 1 november året före avses med hemortskommun den kommun där personen först varit bosatt eller stadigvarande vistats. För den som på grund av väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig avses med hemortskommun den kommun till vilken anknytningen var starkast under året före det år då beslutet ska fattas. Saknas behörig myndighet fattas beslutet av SKM i Stockholm. En bosättningsutredning ska därför regelmässigt göras. För detta ändamål finns en särskild blankett framtagen (RSV 2704). Utredningen ska belysa alla relevanta frågor om personens anknytning till Sverige och förbindelser med det andra landet. RSV har utfärdat föreskrifter om beslutsmyndighet (RSFS 2001:27).

#### **2.1.2.7 Bosättningsintyg**

Det är särskilt viktigt att fastställa om den utflyttade anses bosatt och obegränsat skattskyldig i det främmande landet enligt dess lagstiftning. Intyg eller annat bevis om obegränsad skattskyldighet i det andra landet, utfärdat av myndighet där, ska alltid infordras vid flyttning utom Norden. I första hand bör intyg från skattemyndighet i det andra landet infordras som styrker att personen i fråga är obegränsat skattskyldig i landet på grund av sin bosättning där. I andra hand bör bosättningsstillstånd, uppehållstillstånd, inskrivning i folkregister eller bestyrkt utdrag ur sådant register begäras in. I vissa stater är det svårt och ibland omöjligt att få godtagbara intyg från skattemyndigheterna. Folkbokföring och folkregister finns inte i alla länder. Bosättningsstillstånd eller permanent uppehållstillstånd beviljas i många stater först efter flera års faktisk bosättning och stadigvarande vistelse i landet. Ett tidsbegränsat uppehållstillstånd är därför i praktiken ofta den enda officiella dokumentationen rörande bosättningen i det andra landet som den skattskyldige kan uppvisa vid taxeringen året närmast efter utflyttningen. I sådana fall bör uppehållstillstånd som gäller för en sammanhängande period om ett år eller mer vara tillräckligt för att intygskravet ska anses uppfyllt, om inte särskilda skäl talar emot det.

#### **Internordisk flyttning**

Vid flyttning inom Norden krävs inte uppehållstillstånd. Det är tillräckligt med ett internordiskt flyttningsbetyg som utfärdas av svensk folkbokföringsmyndighet när någon anmäler utflyttning till annat nordiskt land. Avregistrering från svensk folkbokföring

**Flyttning inom  
EU-området**

får ske endast om inflyttningen i det andra landet bekräftas genom internordiskt flyttningsbevis från registreringsmyndighet där. Samarbetet mellan de nordiska ländernas folkbokföringsmyndigheter är normalt så effektivt att särskilt intyg eller bevis om bosättning i det andra landet inte behöver fordras in i skatteärenden om det framgår att den skattskyldige blivit avförd från folkbokföringen i Sverige.

Efter EU-inträdet erhåller svenska medborgare, generellt sett, lättare uppehållstillstånd för vistelse i någon av medlemsstaterna. Det är viktigt för SKM att utröna om intyg som företes samtidigt innehåller ett ställningstagande från den andra medlemsstaten om personen i fråga är obegränsat skattskyldig i denna stat.

## **2.2 Obegränsad skattskyldighet**

Obegränsad skattskyldighet gäller för fysiska personer som är bosatta i Sverige, dvs. som har sin faktiska bosättning här, som stadigvarande vistas här eller som har väsentlig anknytning hit. Obegränsad skattskyldighet innebär att den skattskyldiges samtliga inkomster i princip beskattas i Sverige oavsett varifrån de härrör. Den svenska beskattningsrätten kan emellertid vara begränsad till följd av bestämmelser i skatteavtal.

### **2.2.1 Tjänsteinkomster**

I såväl intern skattelagstiftning som i skatteavtal finns bestämmelser som begränsar Sveriges möjligheter att beskatta tjänsteinkomster som uppbärs av den som är obegränsat skattskyldig här.

#### **2.2.1.1 Sexmånaders- och ettårsregeln**

Den som är obegränsat skattskyldig i Sverige och som arbetar utomlands kan under vissa förutsättningar bli undantagen från skattskyldighet i Sverige på utlandsinkomsten, se 3 kap. 9-13 §§ IL. Undantag från skattskyldighet vid vistelse utomlands förutsätter bl.a.

- att anställning och vistelse utomlands varar i minst sex månader och till den del inkomsten beskattats i verksamhetslandet, eller
- att anställning och vistelse utomlands varar i minst ett år i samma land, även om inkomsten inte har beskattats i verksamhetslandet om detta beror på lagstiftning eller administrativ praxis i det landet eller annat avtal än skatteavtal.

Sexmånaders- och ettårsregeln gäller endast för anställda och således inte för egenföretagare.

**Anställda i offentlig tjänst**

För den som är anställd hos staten, landsting, kommuner, eller församlingar inom Svenska kyrkan gäller sexmånadersregeln men däremot inte ettårsregeln. Ettårsregeln kan emellertid bli tillämplig på offentliganställda när det är fråga om statlig och kommunal tjänsteexport, dvs. en från övrig offentlig verksamhet klart avgränsad affärsverksamhet. Verksamheten ska således vara skild från den övriga verksamheten samt drivas med ett vinstsyfte och på ett affärsmässigt sätt (prop. 1993/94:90 s. 100). Möjligheten att få tillämpa ettårsregeln vid tjänsteexport infördes genom ett tillägg till ettårsregeln. Av prop. 1993/94:90 s. 107 framgår att den anställde från arbetsgivaren bör inhämta en redogörelse som styrker att fråga är om tjänsteexport. Denna redogörelse bör vidare innehålla en beskrivning av projektets syfte, omfattning och finansiering samt även uppgift om förekomsten av proceduravtal eller annan anledning till att inkomsten inte beskattas i verksamhetsstaten. Anställning hos statligt rörelsedrivande bolag räknas inte som offentlig tjänst. Exempel på statligt rörelsedrivande bolag finns i SJ-koncernen.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked den 18 september 2001 meddelat att sökande är frikallad från skattskyldighet enligt ettårsregeln för inkomst från statlig anställning när fråga är om tjänsteexport. Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

**Ombordanställda på fartyg/luftfartyg**

Sexmånadersregeln och ettårsregeln gäller inte beträffande anställda ombord på svenskt fartyg eller ombord på svenskt, danskt eller norskt luftfartyg. För land- och markanställd personal är reglerna däremot tillämpliga.

**Ombordanställda på utländskt fartyg**

Den som har anställning ombord på ett utländskt fartyg är undantagen från skattskyldighet om

- vistelsen utomlands varar i minst 183 dagar sammanlagt under en tolv månadersperiod, och
- arbetsgivaren är obegränsat skattskyldig i Sverige
- samt fartyget går huvudsakligen i oceanfart

Utlandsvistelsen för ombordanställda behöver alltså inte vara sammanhängande under en period. Det är antalet dagar av faktisk utlandsvistelse under en tolv månadersperiod som räknas. Reglerna om kortare avbrott i 3 kap. 10 § IL gäller inte ombordanställda.

Med oceanfart avses

- fart i utomeuropeiska farvatten med undantag för fart på orter vid Medelhavet och Svarta havet, på Nordafrikas västkust

norr om 22 grader nordlig bredd, på Kanarieöarna och på ön Madeira, och

- fart i europeiska farvatten norr eller väster om linjen Trondheimsfjorden – Shetlands nordspets, därifrån västerut till 11 grader västlig bredd, längs denna longitud till 48 grader nordlig bredd.

Till oceanfart räknas inte sjöfart inom Sverige, på Östersjön och Nordsjön, längs Europas kust samt i Medelhavet och Svarta havet. Fart på Marocko, Västsahara, Kanarieöarna och ön Madeira räknas inte heller som oceanfart.

### **Sexmånadersregeln**

Sexmånadersregeln är tillämplig om anställning och vistelse i utlandet varat minst sex månader och inkomsten har beskattats i verksamhetslandet. Det ställs inga krav på att tjänstgöringen ska fullgöras i ett och samma land utan regeln kan bli tillämplig även om arbetet utförs i flera olika länder. Det kan också vara fråga om flera olika anställningar. Det avgörande är att beskattning sker i respektive verksamhetsland. Skattefriheten omfattar endast den del av lönen som faktiskt beskattats i utlandet. Har utlands-tjänstgöringen omfattat två länder men har endast det ena landet beskattat inkomsten som uppburits därifrån beskattas inkomsten från det andra landet i Sverige medan den inkomst som beskattats i verksamhetslandet skattebefrias. Skatteuttagets storlek har ingen betydelse men det ska vara fråga om en inkomstskatt på lönen. Med lön avses även sådana förmåner som exempelvis fri bil och fri bostad som åtnjuts i verksamhetslandet under samma period som lönen avser. Förmåner, utöver lönen, som har åtnjuts i Sverige omfattas inte av skattefriheten, såvida inte verksamhetslandet beskattat även dessa förmåner.

### **Beviskrav**

Den som redan från början vet att anställningen utomlands kommer att leda till skattefrihet kan ansöka om ändrad beräkning av skatteavdraget (RSV 4303). Till ansökan bör vara fogat dels anställningsavtal, dels intyg som visar att skatt kommer att betalas i verksamhetslandet. Har någon skatt inte betalats i verksamhetslandet när ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag sker kan arbetsgivaren lämna t.ex. ett intyg om att inkomsten kommer att beskattas. Beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag innebär ett preliminärt ställningstagande till att sexmånadersregeln är tillämplig. Om anställningstiden förlängs mot vad som ursprungligen uppgavs bör en förnyad ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag göras. Det slutgiltiga ställningstagandet sker av SKM vid den årliga inkomsttaxeringen. Det är den skattskyldige som ska visa att beskattning skett i utlandet. Detta kan t.ex. göras genom uppvisande av kvitto eller intyg på att slutlig inkomstskatt tagits ut i verksamhetslandet. Handlingen

### **-ändrad beräkning för skatteavdrag**

### **-slutlig taxering**

ska vara utfärdad av beskattningsmyndighet i landet (prop. 1989/90:110 s. 386 f.).

**-kontrolluppgift**

Arbetsgivare, som utbetalat ersättning vilken preliminärt är skattebefriad, redovisar densamma på gul kontrolluppgift, vilket medför att inkomsten inte förtrycks på den förenklade deklarationen. Även om SKM beslutat om ändrad beräkning av skatteavdrag under inkomståret eller om det har varit fråga om utländsk arbetsgivare, som inte har gjort något skatteavdrag eller lämnat kontrolluppgift, är den skattskyldige deklarationsskyldig på samma villkor som den som arbetar i Sverige, så länge han är obegränsat skattskyldig. I självdeklarationen måste sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt för SKM att bedöma om sexmånadersregeln är tillämplig. Detta kan lämpligen göras under särskilda upplysningar eller i bilaga till deklarationen.

**-deklarations-  
skyldighet**

**Ettårsregeln**

Har anställningsinkomsten inte beskattats i verksamhetslandet kan skattebefrielse ändå medges i Sverige enligt ettårsregeln. Som förutsättning för undantag från skattskyldighet gäller att anställning och vistelse utomlands varat sammanhängande minst ett år. Till skillnad från vad som gäller vid tillämpning av sexmånadersregeln ska utlandsarbetet ha fullgjorts i ett och samma land. Dessutom krävs att inkomsten ska vara skattebefriad i verksamhetslandet antingen enligt verksamhetslandets interna lagstiftning eller genom avtal med den aktuella staten eller särskilt beslut av myndighet i landet i fråga eller på grund av att bestämmelser om beskattning saknas. Är skattebefrielsen i verksamhetslandet beroende av bestämmelser i skatteavtal som Sverige ingått med landet i fråga, är ettårsregeln inte tillämplig.

Med "avtal" avses s.k. proceduravtal som ingås med biståndsländer och avser biståndsarbete och liknande, avtal med statshandelsländer samt andra avtal om skattebefrielse i särskilda fall. När det gäller exempelvis proceduravtal är det viktigt att konstatera att den skattskyldige verkligen omfattas av den personkrets som återges i avtalet och att han arbetar i ett projekt som täcks av proceduravtalet. Swedish International Development Authority (SIDA) kan lämna upplysningar om länder med vilka Sverige har tecknat proceduravtal. SIDA kan själv vara arbetsgivare vid biståndsarbete men anlitar även underentreprenörer, om vilka organisationen kan lämna upplysningar.

Nedan följer en förteckning över de länder som Sverige enligt SIDA hade proceduravtal med den 26 februari 2002. Observera att avtal även kan ha förekommit under tidigare tidsperioder och att nuvarande avtal kan komma att förlängas.

| Land          | Giltighetstid           |
|---------------|-------------------------|
| Albanien      | 2001-04-05--2005-12-31  |
| Angola        | 1995-03-01--2004-12-31  |
| Bangladesh    | 1991-07-01--2002-12-31  |
| Bolivia       | 2001-01-01--2005-12-31  |
| Bosnien       | 2000-09-01--tillsvidare |
| Eritrea(MoU)  | 1997-11-24--2000-12-31  |
| Etiopien      | 1994-07-01--2002-03-30  |
| Guatemala     | 2000-04-07--2003-04-07  |
| Guinea-Bissau | 1996-01-01--1999-12-31  |
| Honduras      | 1996-01-01--2002-12-31  |
| Indien        | 1992-07-01--2002-12-31  |
| Jugoslavien   | 2001-11-01--2006-12-31  |
| Kambodja      | 1997-01-01--2001-12-31  |
| Kenya         | 1994-02-01--2004-06-30  |
| Laos          | 1996-07-01--2001-12-31  |
| Nytt avtal    | 2002-01-01--2006-12-31  |
| Moçambique    | 1997-10-01--2002-06-30  |
| Namibia       | 1995-07-01--2003-12-31  |
| Nicaragua     | 1998-01-08--2002-12-31  |
| Sri Lanka     | 1998-03-11--2003-12-31  |
| Sydafrika     | 1996-10-17--2001-10-17  |
| Nytt avtal    | 2001-09-01--2005-12-31  |
| Tanzania      | 1997-01-01--2002-12-31  |
| Uganda        | 1998-07-01--2002-06-30  |
| Vietnam       | 1995-07-01--2001-06-30  |
| Nytt avtal    | 2001-10-25--2006-06-30  |
| Zambia        | 1996-01-23--2005-12-31  |
| Zimbabwe      | 1992-07-01--2002-12-31  |

\*MoU = Memorandum of Understanding

#### Beviskrav

Den som redan från början vet att anställningen utomlands kommer att leda till skattefrihet enligt ettårsregeln kan ansöka om ändrad beräkning av skatteavdraget (RSV 4303). Till ansökan bör vara fogat dels anställningsavtal, dels intyg som visar att lönen kommer att vara skattefri i verksamhetslandet på sådant sätt som krävs för ettårsregelns tillämpning. Beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag innebär ett preliminärt ställningstagande till att ettårsregeln är tillämplig. Om anställningstiden förlängs mot vad som ursprungligen uppgavs bör en förnyad ansökan om ändrad beräkning av skatteavdrag göras. Det slutgiltiga ställningstagandet sker av SKM vid den årliga inkomst-taxeringen. Det är den skattskyldige som med intyg eller motsva-

#### -ändrad beräkning för skatteavdrag

#### -slutlig taxering

rande ska visa att han blivit skattebefriad i verksamhetslandet på sådan grund att ettårsregeln är tillämplig.

**- kontrolluppgift**

Kontrolluppgift skall lämnas om utgiven ersättning och förmån utgör intäkt i inkomstslaget tjänst, enligt 6 kap. 1 § LSK. Det är tillräckligt att intäkten som sådan är att hänföra till inkomstslaget tjänst. Även om inkomsten är undantagen från skattskyldighet på grund av den så kallade sexmånaders- eller ettårsregeln skall kontrolluppgift lämnas. Arbetsgivare, som utbetalat ersättning vilken preliminärt är skattebefriad, redovisar densamma på gul kontrolluppgift, vilket medför att inkomsten inte förtrycks på den förenklade deklarationen. Även om beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag har erhållits under inkomståret eller om det har varit fråga om utländsk arbetsgivare, som inte har gjort något skatteavdrag eller lämnat kontrolluppgift, är den skattskyldige deklarationsskyldig på samma villkor som den som arbetar i Sverige, så länge han är obegränsat skattskyldig. I självdeklarationen måste sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt för SKM att bedöma om ettårsregeln är tillämplig. Detta kan lämpligen göras under särskilda upplysningar eller i bilaga till deklarationen.

**-deklarationsskyldighet**

**Antal hembesöksdagar**

Sexmånadersregeln eller ettårsregeln är tillämplig om utlandsarbetet varat sammanhängande antingen minst sex månader respektive minst ett helt år. Tiden för utlandsarbetet bryts dock inte av *kortare avbrott* för semester, tjänsteuppdrag eller liknande i Sverige eller i annat land än verksamhetslandet.

Med kortare avbrott i Sverige menas sex dagar per månad eller sammanlagt högst 72 dagar vid ett års utlandsarbete. De intjänade dagarna får läggas ihop och kan tas ut när som helst under utlandstjänstgöringen utom som inledning eller avslutning av anställningen. Besöken i Sverige får aldrig överstiga 72 dagar per helt år om fråga är om en och samma utlandstjänstgöring. Den som arbetar utomlands i två år kan således inte vistas här 144 dagar under det andra året, utan måste fördela vistelsen så att den omfattar högst 72 dagar av varje period om ett år. Någon proportionering av vistelsetiden i Sverige ska inte ske i det fall viss del av anställningen omfattar endast del av år. Den som arbetar utomlands under t.ex. 17 månader kan vistas totalt 102 dagar i Sverige. Av dessa 102 dagar är det möjligt att förlägga högst 72 dagar i Sverige under de sista fem månaderna av utlandstjänstgöringen, om högst 30 dagar har tagits ut under den första tolv månadersperioden. Hemresa till Sverige och återresa till verksamhetslandet inkluderas i detta antal dagar. Del av dag i Sverige räknas som hel dag.



För det fall att utlandsvistelsen avbryts för tjänsteuppdrag eller liknande i Sverige, som i och för sig kan anses ha samband med verksamheten i utlandet, kommer de dagar som tillbringas hemma i Sverige att räknas in i antalet hembesöksdagar ovan.

Det förekommer ofta vid utlandsarbete att lördagarna arbetas in och kompensation lämnas i form av ledighet. På oljeplattformar är det vanligt att man arbetar 14 dagar och är ledig lika lång tid. Tillbringas sådan ledig tid regelmässigt utanför verksamhetslandet, t.ex. i Sverige, bryts tillämpligheten av sexmånadersregeln.

Om utlandsvistelsen anses bruten på grund av otillåtet avbrott, men den skattskyldige har uppfyllt kraven på sammanhängande vistelse fram till avbrottet, ska han medges skattebefrielse för tiden fram till avbrottet. Fortsätter därefter vistelsen utomlands börjar ny kvalifikationstid att löpa.

#### **Oförutsedda händelser**

Sexmånaders- eller ettårsregeln tillämpas även om ett utlandsarbete måste avbrytas på grund av omständigheter som den skattskyldige själv inte kunnat råda över och det därför skulle vara *uppenbart oskäligt* att beskatta inkomsten. Detta kan gälla personliga händelser, t.ex. egen eller anhörigs sjukdom eller yttre omständigheter såsom krig, strejk eller liknande. Med sjukdom avses i detta sammanhang inte lindrigare sjukdom som kan behandlas på ort och ställe.

Kriteriet "uppenbart oskäligt" bör tillämpas restriktivt i de fall vistelsen varat endast en kortare tid. Innan hälften av den tid förflutit som erfordras för skattefrihet i Sverige, kan det endast i undantagsfall föreligga omständigheter som gör att det framstår som uppenbart oskäligt att beskatta inkomsten i Sverige. Denna säkerhetsventil bör främst användas när villkoren endast med liten marginal inte blivit uppfyllda beroende på omständigheter som den skattskyldige inte själv kan råda över.

#### **Andra inkomster**

Sexmånaders- och ettårsregeln innebär att skattebefrielse endast medges för den i utlandet intjänade anställningsinkomsten. Det saknar betydelse om lönen betalas ut i Sverige eller i utlandet.

Övriga inkomster, som inkomst av näringsverksamhet eller kapital samt förmögenhet, berörs inte av sexmånaders- och ettårsregeln utan bedöms enligt vanliga regler och deklarerar på vanligt sätt. Inte heller berörs rätten till grundavdrag och allmänna avdrag. Den skattskyldige är fortfarande obegränsat skattskyldig i Sverige och som sådan berättigad till grundavdrag och allmänna avdrag.

#### **Semesterersättning**

Den semesterersättning som erhålls på grund av den i Sverige, genom sexmånaders- eller ettårsregeln, skattefria inkomsten av

tjänstgöring i utlandet är skattefri även om den erhålls först efter hemkomsten. Den anses åtnjuten under utlandsarbetet och är därför undantagen från beskattning i Sverige. En förutsättning är givetvis att inkomsten har beskattats i verksamhetslandet vid tillämpning av sexmånadersregeln eller är undantagen från beskattning där på samma grunder som gäller för löneinkomsten vid tillämpning av ettårsregeln. Det är även i detta fall den skattskyldiges sak att genom kvitto, intyg eller liknande visa att förutsättningar för skattebefrielse verkligen är för handen.

Inom den privata sektorn, exempelvis byggnadsbranschen, är det vanligt att semesterersättning tjänas in ett år men betalas ut först påföljande år. Den semesterersättning som uppbärs under det första tjänstgöringsåret utomlands har då inte tjänats in på grund av anställning utomlands. Denna semesterersättning ska därför beskattas i Sverige. Det är först det andra årets semesterersättning som möjligen kan komma att skattebefrias i enlighet med sexmånaders- eller ettårsregeln.

**Avgångsvederlag,  
bonus m.m.**

Andra retroaktiva ersättningar kan i princip omfattas av skattefriheten enligt sexmånaders- eller ettårsregeln, t.ex. bonus, avgångsvederlag och utbetalning från vinstandelsstiftelse i den mån förmånen intjänats genom arbete i utlandet. Ersättningen måste givetvis vara beskattad i arbetslandet alternativt vara skattebefriad enligt lagstiftning, administrativ praxis i det landet eller annat avtal än skatteavtal.

Enligt vad som framgår av RR:s avgörande (RÅ 83 1:58) saknar det betydelse vid tillämpningen av sexmånadersregeln var och när utbetalningen sker av lön som hänför sig till arbete vid utlandstjänstgöring. Den omständigheten att han erhåller lön i förskott respektive efterskott som hänför sig till arbetet i det andra landet medför således inte att inkomsten inte är undantagen från beskattning i Sverige enligt sexmånadersregeln.

**Sjukpenning**

Sjukpenning eller liknande ersättning som betalas ut av försäkringskassan under utlandsvistelsen omfattas inte av sexmånaders- eller ettårsregeln (RÅ 1988 ref. 52). Till den del arbetsgivaren direkt står för sjuklön eller det föreligger s.k. arbetsgivarinträde torde däremot sexmånaders- eller ettårsregeln vara tillämplig. Detsamma torde också gälla statlig lönegaranti vid konkurs.

**Allmänna avdrag**

Beskattas inte utlandsinkomsten i Sverige kan det inträffa att allmänna avdrag såsom avdrag för pensionsförsäkring, avdrag för inbetalning på pensionssparkonto och avdrag för underskott för nystartad verksamhet inte kan utnyttjas eftersom ett underskott uppkommer vid beräkning av förvärvsinkomsten. Detta underskott kan inte sparas och utnyttjas mot framtida inkomster.

**Skattereduktion**

Skattereduktion till följd av uppkommet underskott i inkomstslaget kapital som uppstår till följd av bl.a. skuldräntor kan inte rullas vidare till kommande år till den del skattereduktionen inte har kunnat utnyttjats mot skatt på andra inkomster och fastighetsskatt.

**Pensionssparavdrag**

När pensionssparavdrag görs som allmänt avdrag får det inte i något fall överstiga skillnaden mellan summan av överskott i inkomstslaget tjänst och näringsverksamhet, och andra allmänna avdrag än pensionssparavdrag enligt 59 kap. 17 § IL. Den del av pensionssparandet som inte kan utnyttjas, trots att det rymts inom avdragsutrymmet, får dock dras av senast vid taxering för sjätte beskattningsåret efter det år då beloppet betalades. Inte heller i detta fall får emellertid avdraget överstiga skillnaden mellan den redovisade inkomsten och andra allmänna avdrag än pensionssparavdrag. Detta torde innebära att en skattskyldig som ett visst år skattebefriats med stöd av sexmånaders- eller ettårsregeln senare år kan komma att erhålla avdrag för premier erlagda det år han varit skattebefriad.

## **2.3 Utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner**

Utländska experter och forskare beskattas normalt på samma sätt som andra fysiska personer, dvs. som obegränsat eller begränsat skattskyldiga med beaktande av eventuella skatteavtal.

**Vissa särskilda regler om skattelättnader**

Särskilt kvalificerade utländska experter, forskare samt andra nyckelpersoner kan emellertid i speciella fall få vissa skattelättnader enligt 11 kap. 22- 23 §§ IL. Dessa regler trädde i kraft den 1 januari 2001. De nya reglerna ersätter och utvidgar lagen (1984:947) om beskattning av utländska forskare vid tillfälligt arbete i Sverige. Reglerna har tillkommit för att underlätta rekryteringen av utländska experter på sådan kompetensnivå att svårigheter föreligger för rekrytering inom landet. De personer som omfattas av skattelättnaderna är personer inom tekniskt avancerad och kunskapsintensiv verksamhet, högt kvalificerade forskare och personer i företagsledande ställning eller andra nyckelpersoner. Det ska vidare vara fråga om utländska medborgare som inte varit bosatta eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregår det kalenderår då arbetet påbörjades i Sverige. Vistelsen i Sverige får vara avsedd att vara i högst fem år. Skattelättnader medges bara under de tre första åren. Arbetsgivaren ska vara hemma- hörande i Sverige eller ett utländskt företags fasta driftställe här.

Lönen ska utbetalas av arbetsgivaren. Reglerna om skattelättnad gäller bara personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige.

För tillämpning av bestämmelserna krävs att det finns ett beslut om skattelättnad från Forskarskattenämnden. Denna nämnd är knuten till RSV och ansökan till nämnden får göras av experten själv eller dennes arbetsgivare. Ansökan ska göras senast tre månader från det att arbetet i Sverige påbörjats. För arbete som påbörjats före den 1 april 2001, ska ansökan ha kommit in till nämnden senast den 1 juli 2001. Om arbetet påbörjats före 2001, beräknas tre- respektive femårsperioden från arbetets början. Skattelättnad kan dock bara medges för tid från den 1 januari 2001. Av nämndens beslut ska framgå den tid som beslutet avser. Beslutet får överklagas av arbetsgivaren, arbetstagaren eller RSV till Länsrätten i Stockholm och, efter prövningstillstånd, till Kammarrätten (lagen /1999:1305/ om Forskarskattenämnden).

Om det finns ett bifallsbeslut från Forskarskattenämnden undantas följande ersättningar från beskattning enligt 11 kap. 23 § IL:

1. 25 procent av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån,
2. ersättning för kostnader som forskaren på grund av vistelsen i Sverige haft för
  - flyttning till eller från Sverige,
  - resor mellan Sverige och hemlandet för sig själv och familjemedlemmar, dock högst två resor per person och kalenderår,
  - avgifter för barns skolgång i grund- och gymnasieskola.

I den mån ersättningen inte motsvarar faktiska kostnader beskattas överskjutande belopp som lön. Avdrag för kostnader som täcks av skattefri ersättning medges inte. Arbetsgivaravgifter ska inte betalas på de ersättningar som är skattefria.

Arbetsgivaren ska lämna kontrolluppgift även på sådana ersättningar och förmåner som är befriade från skatt enligt bestämmelserna ovan. Dessa ska dock inte räknas in i underlaget för socialavgifter.

För övrig inkomst och förmögenhet beskattas forskaren enligt vanliga regler.

Om det finns ett beslut enligt den upphävda lagen om utländska forskare, gäller det beslutet om inte en ansökan enligt de nya reglerna bifallits.

## **Skatteavtal**

I några skatteavtal har Sverige avstått från sin principiella rätt att beskatta inkomster som forskare eller professorer/lärare eller båda kategorierna uppbär. Som förutsättning för sådan skattebefrielse gäller i regel att vistelsetiden i Sverige inte får överstiga två år (i vissa avtal gäller dock befrielsen de första två åren även om vistelsen varar längre tid) och att vistelsen sker på inbjudan av den svenske arbetsgivaren. Dessutom kan det ha betydelse vid vilken slags undervisningsanstalt undervisning sker. Ofta talas om "universitet, högskola, skola eller annan undervisningsanstalt", men även "universitet eller därmed jämförlig högre undervisningsanstalt" förekommer. Det är som alltid vid tillämpning av skatteavtal viktigt att lägga märke till ordalydelsen i varje enskilt avtal.

## **2.4 Vissa övriga tjänsteinkomster**

### **2.4.1 Diverse inkomster och förmåner**

#### **Svenska FN-soldater m.fl.**

Svensk personal som tjänstgör i FN:s och OSSE:s fredsbevarande verksamhet utomlands är normalt anställda i utlandsstyrkan inom Försvarsmakten. Detta innebär att IL:s regler om bl.a. beskattning av löneförmåner och avdrag för ökade levnadskostnader är tillämpliga. Den dagersättning "per diem", som utbetalas direkt av FN till FN-observatörer har av RR jämförts med statligt traktamente (RÅ82 1:66). Det bör observeras att traktamentsersättningar utbetalda av staten numera räknas till skattepliktig intäkt.

Den förmån av fri kost och fria hemresor som tillkommer sådan personal som tjänstgör i väpnad tjänst för fredsbevarande verksamhet utomlands, dvs. personer som omfattas av lagen (1992:1153) om väpnad styrka för tjänstgöring utomlands, utgör inte skattepliktig inkomst (11 kap. 3 § IL). Även om kostförmån inte ska tas upp till beskattning ska det belopp med vilket avdrag för ökade levnadskostnader kan medges reduceras med hänsyn till förmånen (12 kap. 17 och 22 §§ IL). Även ersättningar vid dödsfall eller invaliditet genom statens riskgarantier, utbetalda i enlighet med 15-17 §§ förordningen (1999:569) om utlandsstyrkan inom Försvarsmakten, är skattefria (8 kap. 20 § IL).

Sexmånadersregeln är i princip tillämplig i dessa fall, men det torde höra till ovanligheterna att beskattning av sådan ersättning har skett i verksamhetslandet.

Om beskattning av representanter och anställda vid FN och dess fackorgan, se avsnitt 2.15.

**UD-anställda m.m.**

Utlandstillägg och liknande ersättningar och förmåner, såsom bostadskostnadsersättning och förmån av bostad, till sådan personal vid den svenska utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet som är stationerad utomlands ska inte tas upp som intäkt (11 kap. 21 § 1 st. IL). Med liknande ersättning och förmåner avses bl.a. fri bostad med uppvärmning och belysning, bidrag för resa till Sverige för semester, barntillägg, utbildningsbidrag, barnresebidrag, ersättning för hållande av bil och flyttningsbidrag (prop. 1989/90:110 s. 651f.). Till personal som tillhör utrikesförvaltningen (svenska beskickningar och konsulat) inbegrips inte bara de egentliga diplomatiska och konsulära befattningshavarna utan även tolkar, kanslisters och skrivbiträden samt vaktmästare, chaufförer m.fl. Hit hör även försvarsattachéer (armé-, marin- och flygattachéer).

**Övriga stats-  
anställda**

Från och med 2003 års taxering gäller att ersättningar och förmåner till annan utomlands stationerad personal vid statlig myndighet än sådan personal som avses i 11 kap. 21 § 1 st. IL inte ska tas upp om ersättningen eller förmånen avser

1. bostad på stationeringsorten,
2. avgifter för barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande,
3. egna och familjemedlemmars resor till och från tjänstgöringsorten, dock högst två resor per person och kalenderår,
4. medföljandetillägg för make, maka eller sambo som går miste om förvärvsinkomster till den del det inte överstiger en tolfedel av ett och ett halvt prisbasbelopp per månad, och
5. grundtillägg till den del det inte överstiger ett belopp som kan antas motsvara den normala ökningen av utgifter för livsmedel, transporter, hushållshjälp och speciella merutgifter (11 kap. 21 a § IL).

Att bestämmelsen gäller anställda som är stationerade utomlands innebär således att den inte gäller för anställda som är på tjänsteresa. En anställd anses normalt vara på tjänsteresa om han eller hon befinner sig på någon annan plats än tjänstestället (prop. 2001/02:18 s. 18f.).

**Lokalanställda**

Lokalanställd personal vid svenska ambassader i utlandet omfattas av SINK (jfr avsnitt 2.10).

**SIPRI**

Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI) är närmast att jämföras med ett mellanstatligt organ. Svenska staten har insyn i institutets ekonomi. Kostnadsersättningar från institutet kan jämföras med statliga ersättningar. Vissa kostnads-

ersättningar som anvisats av SIPRI är skattefria under förutsättning att mottagaren är en utländsk medborgare som är kontraktsanställd på bestämd tid och som vid anställningstidpunkten inte var bosatt i Sverige (fråga kan således vara om såväl obegränsat som begränsat skattskyldig) (11 kap. 21 § 2 st. IL). De ersättningar som avses är

- ökade levnadskostnader
- skolavgifter för barn samt
- bostadsförmån.

**EU-parlamentariker**

De fasta resekostnads- och traktamentsersättningar som Europaparlamentet betalar till sina företrädare ska bara tas upp till den del ersättningen kan antas väsentligt överstiga de utgifter som den är avsedd att täcka (11 kap. 28 § IL).

**Utländska pensioner**

Utländska pensioner är skattepliktiga om de inte anses vara utbetalningar från kapitalförsäkringar, se vidare avsnitt 2.5. Bestämmelser i eventuella dubbelbeskattningsavtal måste också beaktas.

**Utländska försäkringspremier**

Om arbetsgivaren betalar försäkringspremier för den anställda är det en skattepliktig förmån. Arbetsgivarens utgifter för att trygga pension, exempelvis genom att betala premier för tjänstepensionsförsäkringar, är dock inte skattepliktiga för arbetstagaren (11 kap. 6 § IL). Med tjänstepensionsförsäkring avses en pensionsförsäkring som har samband med tjänst där arbetsgivaren åtagit sig att betala samtliga premier (58 kap. 7 § IL). Utländska försäkringar är inte pensionsförsäkringar utan kapitalförsäkringar om de inte uppfyller kraven i 58 kap. 5 § IL, se vidare avsnitt 2.5.2.3. Även om kraven för pensionsförsäkring är uppfyllda kan utländska pensionsordningar ha ett delat betalningsansvar för premierna mellan arbetsgivare och arbetstagare. I så fall uppfylls inte kraven för tjänstepensionsförsäkring utan den anställda ska beskattas för arbetsgivarens premiebetalningar.

I ett förhandsbesked den 23 april 1999 (se RSV:s rättsfallsprotokoll 18/99) skulle förmånsbeskattning inte ske för premiebetalningar till en dansk pensionsordning i ett danskt försäkringsinstitut. Enligt förutsättningarna uppfyllde försäkringen kraven för att vara pensionsförsäkring. I förhandsbeskedet uppgavs också att arbetsgivaren skulle svara för betalningen av premierna. Försäkringen ansågs därför vara en tjänstepensionsförsäkring.

Utgången blev den motsatta i ett förhandsbesked den 3 oktober 1996. Sökanden var s.k. gränsgångare som var bosatt i Sverige

och arbetade för en dansk arbetsgivare. Denne planerade att sluta avtal om en obligatorisk pensionsplan, en s.k. pensionsordning, av vilken följde att arbetstagaren var ägare till pensionsordningen. Den gav den anställde rätt till ersättning vid förlorad arbetsförmåga och rätt till ålderspension. Arbetstagaren kunde dock inte disponera över pensionsordningen men hade möjlighet till förtidspension från 60 års ålder.

SRN fann att pensionsordningen som skulle meddelas av ett danskt försäkringsföretag var att betrakta som K-försäkring. Vidare uttalade nämnden att arbetstagarens förfoganderätt till försäkringen visserligen var inskränkt men att arbetsgivarens betalningar av premier måste anses betalade för sökandens räkning. Nämnden kom fram till att skattskyldighet för värdet av betalda premier uppkom för sökanden i samband med att arbetsgivaren betalade premier till ifrågavarande pensionsordning och inte vid någon senare tidpunkt. Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Förhandsbeskedet meddelades för tid före 1 januari 1997 när reglerna om att vissa utländska försäkringar jämställs med svenska infördes, se avsnitt 2.5.2.3. SRN behövde därför inte ta ställning till om försäkringen var en tjänstepensionsförsäkring.

**Fri resa vid anställningsintervju**

Förmån av resa inom EES-området till eller från anställningsintervju eller kostnadsersättning för sådan resa är skattefri (11 kap. 26 § IL). Utbetalas ersättning får denna inte överstiga de faktiska resekostnaderna och vid körning med egen bil inte överstiga det avdrag som medges för kostnader för resor med egen bil enligt den schablon som anges 12 kap. 27 § IL.

EU:s medlemsländer är – förutom Sverige – Danmark, Finland, Belgien, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Portugal, Spanien, Storbritannien, Tyskland och Österrike. De länder som ingår i EES är Island, Norge och Liechtenstein.

**Periodiskt understöd**

Periodiskt utbetalda belopp från källa utom riket beskattas hos mottagaren om förutsättning att medge givaren avdrag varit för handen enligt svensk beskattningsrätt. Hade den utländske givaren haft rätt till avdrag enligt svensk beskattningsrätt, om denne varit bosatt i Sverige, ska mottagaren beskattas för det periodiska underhåll som erhålls (jfr RÅ 1933 ref. 30 och RÅ 1988 not. 626). Sedan måste naturligtvis eventuella ingångna dubbelbeskattningsavtal beaktas. Beträffande reglerna om periodiskt understöd, se HL 02.

**Marie Curie-**

Forskarstipendium som utges av Europeiska gemenskaperna



**stipendium**

(Marie Curie-stipendium), är till skillnad från vad som normalt gäller för stipendier, skattepliktiga. Detta stipendium ska tas upp som intäkt av tjänst (11 kap. 46 § IL). Beloppet ska ingå i underlaget för uttag av socialavgifter och blir pensionsgrundande för mottagaren, se vidare avsnitt 11.3.8.1.

**Personaloptioner**

Beskattningstidpunkten för personaloptioner inträder det beskattningsår när optionerna faktiskt utnyttjas eller överläts (10 kap. 11 § 2 st. IL). Särskilda regler gäller vid in- och utflyttning. Reglerna syftar till att intjänade optioner ska avskattas vid utflyttning ur landet och att inflyttade personer endast ska beskattas för optioner som anses intjänade i Sverige.

Om den skattskyldige upphör att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här föreligger skatteplikt för de delar av förmånen som kunnat utnyttjas vid tidpunkten för utflyttningen. Beskattning sker även om den skattskyldige har väsentlig anknytning till Sverige. Till grund för värderingen vid avskattningen bör läggas det marknadsvärde som det underliggande värdepappret har vid den tidpunkten. Detta innebär alltså att skattepliktens omfattning fastställs vid tidpunkten för utflyttningen och att vad som då har intjänats ska beskattas. Om den som beskattats återigen bosätter sig eller stadigvarande vistas här och då utnyttjar optionen ska beskattning inte ske av de delar som redan avskattats (11 kap. 16 § 2 st. IL och prop. 1997/98:133 s. 38f.). Vid inflyttning ska beskattning inte ske om förmånen helt eller delvis tjänats in genom verksamhet utomlands och den hade kunnat utnyttjas innan den skattskyldige blev bosatt i Sverige eller stadigvarande vistades här (11 kap. 16 § 1 st. IL). En förmån som utnyttjas här ska i första hand anses ha tjänats in genom verksamhet utomlands.

*Exempel*

X har under en anställning utomlands erhållit en option som berättigar honom att förvärva sammanlagt 1 000 aktier. Enligt villkoren i optionsplanen kan X förvärva aktier i poster om 100 st. den 1 juni respektive den 1 december varje år. Optionen löper under 10 år och efter 5 års löptid har X rätt att förvärva alla de aktier som optionen omfattar. År 3 efter förvärvet av optionen flyttar X till Sverige. Han har vid den tidpunkten tjänat in 500 aktier på grund av sin anställning utomlands. Av dessa 500 aktier har X tidigare förvärvat 300 aktier. X kan således när han flyttar till Sverige förvärva resterande 200 aktier utan att han beskattas här. X arbetar under ett år i Sverige och under den tiden har han tjänat in ytterligare

200 aktier. X förvärvar därefter 200 aktier. Han skall då anses ha förvärvat de aktier som han har tjänat in under anställning utomlands. Förmånsbeskattning skall alltså inte ske. Om X i stället hade förvärvat 400 aktier skulle X ha förmånsbeskattats för 200 aktier i Sverige.

**Nationalsocialistisk förföljelse**

I förordningen (1965:29) om skattefrihet för ersättning till offer för nationalsocialistisk förföljelse anges vissa ersättningar som ska vara undantagna från skatteplikt. De ersättningar som anges är sådana som utgått på grund av särskild lagstiftning i främmande stat om ersättning till offer för nationalsocialistisk förföljelse eller ersättning av medel, vilka Förbundsrepubliken Tyskland har överlämnat till annan stat till förmån för dem som utsatts för sådan förföljelse. Förordningen omfattar således varje ersättning av ifrågavarande slag som utgår på grund av särskild lagstiftning i främmande stat och är bland annat tillämplig på dem som får skadestånd enligt 1953 års tyska lag "Bundesentschädigungsgesetz zur Entschädigung für Opfer der nationalsozialistischen Verfolgung" (Entschädigung). Även ersättning av ifrågavarande slag som utgått eller kan komma att utgå till i Sverige bosatt person av medel som Förbundsrepubliken Tyskland ställt till annan stats förfogande är skattefritt enligt förordningen (jfr prop. 1965:8 s. 5). Ersättning enligt Gesetz (18/3 1952) zur Regelung der Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts für die in Ausland lebenden Angehörigen des öffentlichen Dienstes (Wiedergutmachung) anses dock inte utgöra ersättning till offer för nationalsocialistisk förföljelse varför skatteplikt föreligger (RÅ 1967 ref. 21).

Det är den skattskyldige som ska visa att det är skadestånd eller gottgörelse som har uppburits. Enligt artikel 18 punkten 3 i det svensk-tyska skatteavtalet (1992:1193) ska gottgörelsen undantas vid beskattning i Sverige och någon progressionsuppräknings ska, enligt 5 § införandelagen, inte heller ske.

**Skattefria ersättningar från Österrike**

Enligt lagen (1988:1461) om skattefrihet för vissa ersättningar från Österrike undantas ersättningar till f.d. motståndskämpar och offer för politisk förföljelse enligt den lag som den 23 mars 1988 antogs i Österrike till 50-års minnet av landets ockupation från skatteplikt (Ehrendgaben- und Hilfsfondsgesetz).

**Skattefria ersättningar från DDR**

Enligt lagen (1988:177) om skattefrihet för viss ersättning från Tyska Demokratiska Republiken (DDR) undantas ersättning som betalas på grund av ett avtal som den 24 oktober 1986 ingicks mellan Sverige och DDR om reglering av förmögenhetsrättsliga frågor från beskattning. Avtalet avser ersättning för sådan egendom som vid andra världskriget fanns inom det område som

bildade DDR och som blev föremål för statlig förvaltning och andra tvångsåtgärder i DDR.

#### **2.4.2 Förmån av räntefria eller lågförräntade lån i utländsk valuta**

##### **Lån i utländsk valuta**

När det gäller lån som upptagits i utländsk valuta ska förmånsvärdet beräknas efter samma värderingsregler som gäller lån som upptagits i svensk valuta med den skillnaden att en annan jämförelseränta än den svenska statslåneräntan måste användas vid beräkningen (61 kap. 17 § IL). I dessa fall ska en jämförelse göras mellan marknadsräntan vid utgången av november året före beskattningsåret för lån i den aktuella valutan med tillägg av en procentenhet och den avtalade räntan (61 kap. 16 § IL).

##### **Marknadsränta**

Med marknadsränta avses här den räntesats som utgår vid riskfria långsiktiga placeringar, dvs. den räntesats som motsvarar statslåneräntan (prop. 1990/91:54 s. 304).

För att ett lån ska anses upptaget i utländsk valuta ska låntagaren, dvs. den anställda, stå den s.k. valutarisken.

##### **Jämförelseränta**

I RSV S 2000:50 anges jämförelseräntor som ska tillämpas beträffande lån i utländsk valuta som löper med rörlig ränta (beträffande 2003 års taxering, se RSV S 2001:41). Uppgifterna erhålls från Riksgäldskontoret och den 5-åriga obligationsräntan används som jämförelse.

I 61 kap. 16 § 2 st. IL finns en jämkningsregel som innebär att om marknadsräntan vid utgången av maj under beskattningsåret har ändrats – uppåt eller nedåt – med minst två procentenheter i förhållande till dess storlek vid utgången av november året före beskattningsåret ska förmånsvärdet för tiden juli – december under beskattningsåret beräknas till skillnaden mellan marknadsräntan vid utgången av maj beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och den avtalade räntan.

#### **2.4.3 Skattekompensation**

##### **2.4.3.1 Inledning**

Fråga om skattekompensation kan aktualiseras när experter av olika slag, s.k. expatriater, arbetar i Sverige under begränsad tid medan de är anställda i utländska koncernföretag. I allmänhet reglerar anställningsavtalen på vilket sätt den anställda ska kompenseras för den ökade skattekostnad han har att vidkännas i Sverige jämfört med om han hade arbetat kvar i sitt hemland. Ofta sker beräkningen utifrån en hypotetisk hemlandsskatt. Det

finns två rättsfall på området, RÅ 1987 ref. 61 och RÅ 1991 not. 53.

#### **2.4.3.2 Förmån av fri skatt**

I RÅ 1987 ref. 61 var det ostridigt att arbetsgivaren enligt anställningsavtalet skulle svara för den skatt som den anställda hade att erlagga i Sverige på inkomsten. Den anställdes grundlön hade möjligtvis reducerats med hypotetisk skatt i hemlandet men detta blev aldrig klarlagt i målet.

Huvudfrågan i målet var hur detta åtagande skulle beaktas vid inkomsttaxeringen. RR uttalade att då en arbetsgivare och arbetstagare träffat avtal, inte om en bruttolön utan om storleken av det belopp som ska tillkomma arbetstagaren efter avdrag för skatt, dvs. om storleken av en nettolön, ska inte nettolönen läggas till grund för beräkning av arbetstagarens beskattningsbara inkomst. Vid taxeringen ska i stället medräknas den mot nettolönen svarande bruttolönen, dvs. det belopp som efter avdrag för därå belöpande skatt ger nettolönen. Innebörden av detta är att en sådan förmån av fri skatt ska hänföras till samma beskattningsår som nettolönen oberoende av vad parterna avtalat.

Med kännedom om nettoinkomstens storlek enligt arbetsgivarens och arbetstagarens överenskommelse samt skattens storlek under inkomståret, räknar man således ut vad bruttoinkomsten inklusive skattekompensationen ska beräknas till.

#### **2.4.3.3 Kostnadsersättning**

I RÅ 1991 not. 53 hade avtalats om en särskild rörlig kostnadsersättning avsedd att kompensera för de ökade skattekostnaderna i Sverige. Ersättningen skulle utgå med 80 procent av ett underlag bestående i differensen mellan en hypotetiskt beräknad hemlandsskatt och faktiskt debiterad skatt i Sverige. Den skulle betalas ut när skattsedel på slutlig skatt uppvisats för arbetsgivaren.

Frågan i målet var om en ersättning, beräknad och utbetald enligt de angivna förutsättningarna, var att likställa med sådan förmån av fri skatt som behandlades i RÅ 1987 ref. 61. RR konstaterade att det i detta fall inte var fråga om att genom den rörliga ersättningen tillförsäkra sökanden en viss i förväg bestämd nettolön efter fullt avdrag för de svenska inkomstskatter som belöpte på denna lön. I stället syftade avtalet till att, sedan de slutliga beskattningskonsekvenserna beträffande de överenskomna löneförmånerna genom den årliga taxeringen lagts fast, i viss utsträckning kompensera honom för de ökade skattekostnaderna i

Sverige. Skattskyldighet för denna skatteersättning inträdde enligt kontantprincipen i 41 § KL (numera 10 kap. 8 § IL) tidigast året efter inkomståret.

I ett förhandsbesked meddelat den 23 juni 1999 ställdes frågan om den kostnadsersättning för ökade skattekostnader i Sverige, s.k. excess tax reimbursement, som avtalats mellan den anställda och hennes arbetsgivare till någon del skulle tas upp till beskattning under inkomståret.

Frågorna ställdes mot bakgrund av de alternativa sätt på vilka preliminär skatt eventuellt skulle innehållas och inbetalas till svensk myndighet av arbetsgivaren. Enligt fråga 1 skulle grundlön och expatriattillägg, utbetalas till den skattskyldige utan skatteavdrag. I fråga 2 skulle hypotetisk hemlandsskatt, för det fall sökanden inte debiterats särskild A-skatt under inkomståret, innehållas av arbetsgivaren i samband med löneutbetalningarna för att året efter inkomståret utbetalas till den skattskyldige i samband med att denne skulle göra en kompletteringsinbetalning till sitt skattekonto. Enligt alternativ 3 skulle arbetsgivaren på uppdrag av den anställda administrera kompletteringsinbetalningen av den innehållna hypotetiska hemlandsskatten till den anställdes skattekonto året efter inkomståret. Detta var särskilt reglerat i avtal av vilket framgick att den anställda själv ansvarade för inbetalningen av sina skatter. Bolaget påtog sig inget ansvar för detta utan var endast behjälpligt med inbetalningen.

SRN gav beskedet att ersättningen inte i något fall skulle tas upp till beskattning under inkomståret. Förhandsbeskedet har inte överklagats.

I likhet med RÅ 1991 not. 53 har i nämnda förhandsbesked avtalats om en särskild rörlig kostnadsersättning avsedd att kompensera för de ökade skattekostnaderna i Sverige. I sistnämnda förhandsbesked uppgick denna kostnadsersättning till 100 procent av den ökade skattekostnaden i Sverige mot 80 procent i RÅ 1991 not. 53. Detta har inte föranlett någon annan bedömning.

Kostnadsersättningen anses kunna disponeras i samband med att besked om slutlig skatt året efter inkomståret (taxeringsåret) upprättas. En förutsättning för att beskattningen av kostnadsersättning ska skjutas upp till följande inkomstår är att den skattskyldige inte erhållit sådan ersättning i förskott redan under inkomståret.

#### *Exempel*

X arbetar tillfälligt i Sverige år 1 och 2 och uppbär lön

med 400 000 kr och ersättning för ökade levnadskostnader i Sverige, s.k. expatriattillägg med 70 000 kr. Efter avdragsgilla kostnader om 20 000 kr återstår 450 000 kr som taxerad inkomst. Svensk skatt kan antas utgå med 50 procent och hypotetisk skatt i hemlandet efter 28 procent.

Inkomståren 1 och 2 beskattas löneförmånerna, 450 000 kr, vart och ett av åren. År 2, som är taxeringsår för inkomstår 1, ska dessutom, i enlighet med skattedebiteringen enligt besked om slutlig skatt, den i anställningsavtalet avtalade kostnadsersättningen för skattedebitering i Sverige överstigande 28 procent redovisas. Den kan beräknas till skillnaden mellan den svenska skatten,  $(450\,000 \times 0,50 =)$  225 000 kr, och den hypotetiska skatten  $(450\,000 \times 0,28 =)$  126 000 kr, dvs. 99 000 kr.

År 3 är den anställda inte längre bosatt i Sverige. I samband med att besked om slutlig skatt upprättas detta år avseende inkomståret 2 ska skillnaden mellan debiterad skatt,  $([450\,000 + 90\,000] \times 0,50 =)$  274 500 kr, och hypotetisk skatt i hemlandet, 126 000 kr, dvs. 148 500 kr, beskattas enligt reglerna i SINK.

Sammanfattningsvis gäller följande:

Inkomst av tjänst år 1: 450 000 kr

svensk skatt: 225 000 kr.

Inkomst av tjänst år 2:  $(450\,000 + 99\,000 =)$  549 000 kr

svensk skatt 274 500 kr.

SINK-beskattning år 3: 148 500 kr

Eftersom den skattskyldige i exemplet med avtalad kostnadsersättning i samband med slutskattsedelns upprättande inte är bosatt i Sverige vid denna tidpunkt år 3 ska inkomsten SINK-beskattas med 25 procent i Sverige.

Sveriges beskattningsrätt begränsas, enligt RSV:s uppfattning, inte av eventuella dubbelbeskattningsavtal eftersom det i dessa regleras att den stat i vilken arbete utförts också äger rätt att beskatta inkomsten förutsatt att den anställda vistas i arbetslandet mer än 183 dagar under en tolv månadersperiod som börjar eller slutar under det beskattningsår arbete utfördes i Sverige.

Avgörande för frågan om s.k. förmån av fri skatt föreligger synes vara det sätt på vilket anställningsavtalet utformats. Är det fråga om en avtalad nettolön där arbetsgivaren fullt ut svarar för de svenska skatterna ska den mot nettolönen framräknade bruttolönen beskattas för inkomståret. Är det i stället fråga om ett bruttolöneavtal där arbetstagaren själv svarar för skatterna men

kompenseras för de ökade skattekostnaderna i Sverige inträder skattskyldigheten för denna kostnadsersättning först när den kan disponeras, dvs. tidigast året efter taxeringsåret. I sistnämnda fall kan förhållandet uttryckas som att anställningsavtalet innebär delvis fri skatt i Sverige på så sätt att den skattskyldige får en skattepliktig kompensation för svensk skatt över en viss nivå och därigenom inte behöver stå för hela den svenska skatten.

För att det överhuvudtaget ska vara möjligt att göra en bedömning av vad som avtalats är det nödvändigt att begära in den skattskyldiges anställningsavtal.

#### **2.4.3.4 Särskild A-skatt**

Preliminär skatt för en skattskyldig ska betalas för inkomståret med belopp som så nära som möjligt kan antas motsvara den slutliga skatten enligt den årliga taxeringen året efter taxeringsåret (4 kap. 1 § SBL). Den preliminära skatten ska betalas genom skatteavdrag (A-skatt) eller enligt särskild debitering (F-skatt eller särskild A-skatt) (4 kap. 2 § SBL).

Den som betalar ut sådan ersättning för arbete, ränta eller utdelning som ska tas upp som intäkt är skyldig att göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker (5 kap. 1 § SBL). Av 10 kap. 12 § SBL jämförd med författningskommentaren (se prop. 1996/97:100 s. 568) till samma paragraf framgår att utländsk juridisk person utan fast driftställe i Sverige är undantagen från skyldigheten att innehålla och inbetala preliminär skatt. Den skattskyldige ska därför debiteras särskild A-skatt enligt 7 kap. SBL.

## **2.5 Utländska livförsäkringar**

### **2.5.1 Livförsäkring**

Livförsäkringar kan indelas i kapitalförsäkring och livränteförsäkring alternativt i traditionell livförsäkring och unit linked-försäkring (fondförsäkring). Kapitalförsäkring kan sägas omfatta ett visst "kapital" som utbetalas efter försäkringsfall medan utbetalning från en livränteförsäkring efter försäkringsfall avser en livslång eller temporär "livränta" som förutsätter att någon eller några till denna ränta berättigade personer är i livet.

Begreppet utländsk livförsäkring prövades i förhandsbeskedet RÅ 1989 not. 373. Sökanden (X) hade tecknat en engelsk livförsäkring och betalade premier som investerades i en eller flera valfria fonder. X fick fondandelar till ett värde som motsvarade 95 procent av premierna. För förvaltningen av fonderna tog för-

säkringsbolaget ut en årlig avgift motsvarande 0,75 procent av värdet. Vid dödsfall betalade försäkringsbolaget ut ett belopp som motsvarade värdet av fondandelarna multiplicerat med en "death benefit factor". Denna faktor utgjorde exempelvis 1,90, 1,30, 1,11 och 1,01 vid dödsfall vid respektive 40, 50, 60 och 80 års ålder. X kunde fritt påkalla att försäkringsgivaren löste in sin utfästelse och fick då ett belopp motsvarande värdet av fondandelarna. Även partiell inlösen var möjlig.

SRN fann att avtalet med det utländska försäkringsbolaget väsentligen innebar att bolaget iklädde sig en skyldighet att betala ut ett belopp vid X:s död och konstaterade att storleken av beloppet var beroende av tidpunkten för dödsfallet på så sätt att beloppet var större vid tidigare dödsfall än senare. Med hänsyn till detta fick X:s rätt enligt avtalet anses utgöra en livförsäkring. Den omständigheten att X fritt kunde påkalla hel eller partiell inlösen av sin rätt enligt avtalet föranledde inte annan bedömning.

SKM överklagade och yrkade att RR skulle förklara att investeringen utgjorde sparande utom vad gällde det vid dödsfall utgående belopp som beräknades på en faktor av andelsvärdet i fonden som översteg 1,0 enligt avtalsvillkoren.

RR ändrade inte beskedet.

I RÅ 1994 not. 20 tog RR ställning till en försäkringsprodukt med ett lågt riskinnehåll. Sökanden övervägde att ingå ett avtal av unit linked-typ med ett engelskt försäkringsföretag. Premien skulle huvudsakligen betalas i form av en engångspremie. Utfallande ersättning uppgick till ett belopp motsvarande 101 procent av värdet på fondandelarna.

SRN fann att vare sig det begränsade riskmomentet eller den omständigheten att produkten gick att återköpa kunde medföra att det ingångna avtalet vid inkomstbeskattningen skulle behandlas på annat sätt än ett avtal om livförsäkring. Nämnden gav bl.a. följande motivering:

--- Vad gäller svenska försäkringsbolags egna unit linked-produkter har i tillståndsgivningen – utifrån den s.k. sundhetsprincipen – ställts krav på en risknivå om minst 5 procent (jfr prop. 1989/90:34 s. 42 och prop. 1992/93:257 s. 106 f.).

Efter en lagändring 1990 (SFS 1990:813) kan ett svenskt försäkringsbolag under vissa förutsättningar medverka i marknadsföringen här av utländska försäkringsföretags "försäkringar avseende risker" (1 a § lagen /1950:272/ om rätt för utländska försäkringsföretag att driva försäkringsrörelse i Sverige). Ett av kraven för tillstånd är att verksamheten inte bedöms vara oförenlig med en sund utveckling av försäkringsväsendet. Regeringen har funnit att det kravet inte hindrar att en utländsk "försäkring" med lägre riskinnehåll än 5 procent marknadsförs av ett svenskt för-



säkringsbolag.

I regeringens beslut hänvisas bl.a. till att de ifrågavarande produkterna i försäkringsgivarnas hemländer ansetts vara försäkringar och att sådana försäkringar kan förmedlas genom en svensk försäkringsmäklare. Regleringen på området får anses innebära att produkterna vid tillämpning av bl.a. lagen om rätt för utländska försäkringsföretag att driva försäkringsrörelse i Sverige och lagen (1989:508) om försäkringsmäklare ska anses som ”försäkringar” (för ett svenskt försäkringsbolags del synes därmed en förmedling av produkter av detta slag ligga inom ramen för försäkringsrörelsen; jfr 1989/90:NU22 Bilaga 3 s. 17 ff.) Det i ärendet aktuella avtalet har av FI ansetts vara ett avtal om livförsäkring.

Enligt nämndens mening saknas stöd för att vid inkomstbeskattningen ge försäkringsbegreppet en avvikande innebörd.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked.

Rättsläget kan sammanfattas på följande sätt. Ett avtal som anses som livförsäkringsavtal enligt lagstiftningen i det land där den utländska försäkringsgivaren är verksam är att betrakta som en livförsäkring även i Sverige under förutsättning att det i avtalet finns något moment av risktagande från försäkringsgivarens sida (jfr NJA 1966 s. 187).

## 2.5.2 Skatterättslig indelning

### 2.5.2.1 Pensions- och kapitalförsäkring

I 58 kap. 4-16 §§ IL anges de förutsättningar som måste vara uppfyllda för att en försäkring i beskattningshänseende ska anses som en *pensionsförsäkring* (P-försäkring). Som huvudregel gäller att försäkringen ska ha meddelats i en här i landet bedrivna försäkringsrörelse, antingen ett inhemskt försäkringsföretag eller ett utländskt försäkringsföretag som bedrivs från fast driftställe i Sverige och som ska beskattas enligt IL eller AvPL (58 kap. 4 § IL).

Kostnader för P-försäkringspremier är, inom vissa beloppsgränser, avdragsgilla vid taxeringen (59 kap. 4-5 §§ och 62 kap. 8 § IL). Belopp som faller ut på P-försäkringar är skattepliktiga (11 kap. 1 § jämförd med 10 kap. 5 § IL). Detta gäller även för den som är begränsat skattskyldig i Sverige (5 § 1 st. 6 p. SINK).

En livförsäkring som inte är en pensionsförsäkring ska vid beskattningen betraktas som en *kapitalförsäkring* (K-försäkring) (58 kap. 2 § 2 st. IL). En livförsäkring tecknad i en utländsk försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige är i princip en K-försäkring. Se vidare avsnitt 2.5.2.3.

Kostnader för K-försäkringspremier är inte avdragsgilla (9 kap. 2 § 2 st. IL). Å andra sidan är utfallande belopp på sådan försäkring skattefria (8 kap. 14 § IL). En utländsk livförsäkring är

föremål för avkastningsskatt, se avsnitt 2.5.2.6.

### 2.5.2.2 Försäkringsverksamhet inom och utom landet

#### Försäkringsrörelse

Avgörande för om försäkringsrörelsen ska anses vara bedriven till en del här i landet eller enbart utomlands är vilken anknytning rörelsen har till Sverige. Av betydelse i det sammanhanget är t.ex. om den utländske försäkringsgivaren har egna lokaler eller egen personal i Sverige samt om – och i så fall på vilket sätt – försäkringsgivaren marknadsför försäkringar i Sverige och om denna marknadsföring tar sikte på risker som är belägna eller åtaganden som ska fullgöras här. Hänsyn ska också tas till om den utländske försäkringsgivaren träffat avtal om samarbete med försäkringsföretag eller försäkringsmäklare som är representerade på den svenska marknaden. Dessutom krävs naturligtvis att den verksamhet som bedrivs i Sverige har en viss varaktighet och omfattning. Frågan om en viss verksamhet ska bedömas som försäkringsrörelse eller inte får avgöras efter en helhetsbedömning i det enskilda fallet (prop. 1997/98:141 s. 89f.)

I RÅ 1992 ref. 29 prövades frågan om innebörden av begreppet försäkringsrörelse enligt 1 § lagen (1950:272) om rätt för utländska försäkringsföretag att driva försäkringsrörelse i Sverige (numera upphävd och ersatt av LUFV). ALPHA Insurance Ltd var ett på Cypren inregistrerat försäkringsbolag som utan koncession marknadsförde livförsäkringar genom direktreklam till presumtiva kunder här. Bolaget hade inget fast kontor eller ombud i Sverige men hade anlitat här bosatta personer som referensgivare och uppgiftslämnare i övrigt och fått viss ekonomisk ersättning för detta arbete. RR:s majoritet fann att bolaget bedrivit försäkringsrörelse i Sverige. Minoriteten (två ledamöter) ansåg att en från utlandet mot personer bosatta i Sverige riktad reklamkampanj för försäkringar inte kunde anses innefatta ett drivande av försäkringsrörelse i Sverige.

#### Försäkringsgivare inom EU/EES

EU/EES-försäkringsgivare som i sitt hemland har koncession (tillstånd) att driva försäkringsrörelse får bedriva verksamhet i Sverige antingen genom sekundäretablering eller genom gränsöverskridande verksamhet (2 kap. 1 § LUFV).

#### Sekundäretablering

Med sekundäretablering avses generalagent, filial eller en generalrepresentation för flera försäkringsgivare i en sammanslutning (1 kap. 8 § LUFV). En generalagent driver ingen egen försäkringsrörelse utan det är det utländska företaget som driver verksamheten genom agenten och som "representerar försäkringsgivaren i alla rättsförhållanden som föranleds av verksamheten i

Sverige" (SOU 1996:77 s. 110).

Försäkringar som tecknas genom utländsk försäkringsgivares generalagent i Sverige är med andra ord att anse som tagna i Sverige.

**Gränsöverskridande verksamhet**

Med gränsöverskridande verksamhet avses att ett utländskt försäkringsföretag från ett utländskt driftställe tillhandahåller försäkringstjänster på den svenska marknaden utan förmedling av en sekundäretablering eller ett dotterbolag i Sverige (1 kap. 13 § LUFV). Så snart det utländska företaget genom ombud eller andra åtgärder, t.ex. marknadsföring, försöker sälja försäkringar i Sverige betraktas det som gränsöverskridande verksamhet. Även när kunden själv tar initiativ till kontakt med det utländska företaget anses det som gränsöverskridande verksamhet. En försäkringsaffär som förmedlas av försäkringsmäklare räknas också som gränsöverskridande verksamhet. Detta förutsätter dock att verksamheten är av viss omfattning. En enstaka meddelad affär anses inte som verksamhet (prop. 1997/98:141 s. 72f. och s. 101).

**Försäkringsgivare utanför EU/EES**

Utländska försäkringsgivare utanför EU/EES måste ha koncession i Sverige och vara etablerade i Sverige antingen genom generalagentur eller en filial här i landet såvida de avser att vara verksamma på den svenska marknaden (4 kap. 1 § LUFV). Försäkringsföretag utanför EU/EES kan alltså inte bedriva gränsöverskridande verksamhet. En utländsk försäkringsgivare som har koncession i Sverige har därmed fast driftställe här. Utländska försäkringsgivare utanför EU/EES kan få tillstånd av FI att marknadsföra sina produkter i Sverige om försäljningen sker genom ett närstående bolag (eller ett bolag med vilket de har samarbetsavtal) som har koncession i Sverige. (4 kap. 1 § 2 st. LUFV)

**2.5.2.3 Utländska försäkringar som anses som pensionsförsäkringar**

Utländska försäkringar likställs i vissa fall med pensionsförsäkringar. Reglerna gäller för försäkringar som tecknas fr.o.m. 1997. Reglerna får dock, fr.o.m. 1998 års taxering, tillämpas även på äldre försäkringar om den skattskyldige så begär (2 kap. 21 § ILP). För nya försäkringar finns däremot inte någon valfrihet. En försäkring som ansetts vara pensionsförsäkring kan inte övergå till att bli en kapitalförsäkring (58 kap. 5 § 4 st. IL).

**Ålders-, sjuk- eller efterlevande-**

De utländska försäkringar som ska anses som pensionsförsäkringar ska huvudsakligen avse ålders-, sjuk- eller efterlevande-

**pension**

pension. Försäkringsavtalet ska ha ingåtts när den skattskyldige var bosatt utomlands och där fick avdrag, skattereduktion eller liknande skattelättnad för premierna (58 kap. 5 § 1 st. IL). Det samma gäller även sådan försäkring som arbetsgivare betalat premier för under den försäkrades bosättning eller förvärvsarbete i utlandet utan att betalningen räknats som inkomst (skattepliktig förmån) för den anställde enligt beskattningsreglerna i det landet. Förvärvsarbetet ska avse personens huvudsakliga förvärvsverksamhet (58 kap. 5 § 2 st. IL).

Detta innebär att utländska regelsystem för pensionssparande i vissa fall godtas vid beskattningen i Sverige (prop. 1995/96:231 s. 48).

**Dispens**

Om det i annat fall finns särskilda skäl får skattemyndigheten medge att en försäkring som meddelats i en försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige ska anses som en pensionsförsäkring (58 kap. 5 § 3 st. IL). Dispensinstitutet utnyttjas för de fall som grundar dispensrätt enligt gällande dispenspraxis men som inte omfattas av den generella regleringen (prop. 1995/96:231 s. 47). Dispensprövningen ska inriktas på tre huvudfrågor, nämligen försäkringsvillkoren, sökandens personliga omständigheter och hindren mot obehöriga skatteförmåner (prop. 1979/80:68 s. 21f.). De beviljade dispenserna har oftast gällt personer som avser att återvända till sitt hemland efter en tillfällig vistelse i Sverige (prop. 1995/96:231 s. 45).

**2.5.2.4 Äldre utländska försäkringar**

Bestämmelsen om att det endast är livförsäkringar som meddelats i en här i landet bedriven försäkringsrörelse som betraktas som P-försäkringar infördes fr.o.m. 1970 års taxering. Dessförinnan gjordes i taxeringshänseende ingen skillnad mellan svenska och utländska pensionsförsäkringar.

Försäkringar som före den 1 januari 1969 meddelats i utomlands bedriven försäkringsrörelse kan således enligt äldre bestämmelser ha varit att anse som pensionsförsäkring. En sådan försäkring ska fortfarande anses som en P-försäkring till den del premierna har betalats före detta datum. Har premie erlagts även efter utgången av år 1968 ska försäkringen anses uppdelad på en P-försäkringsdel och en K-försäkringsdel. Som P-försäkring anses därvid den del av försäkringen som svarar mot premie som i enlighet med försäkringsavtalet i dess lydelse den 31 december 1968 betalats eller skulle ha betalats före den 1 januari 1969 (2 kap. 6 § ILP). Utfallande belopp på sådan försäkring är till motsvarande del skattepliktiga (RÅ84 1:25).

#### 2.5.2.5 Utländsk pension av annat slag

Vad som ovan sagts gäller endast pension på grund av försäkring och inte utländska pensioner av annat slag. Dessa är normalt skattepliktiga. Svårigheter kan ibland uppstå att avgöra om en pension ska anses utgå på grund av försäkring eller inte. En svensk arbetsgivare kan ordna pensionering av sina anställda dels genom att köpa en försäkring, dels i egen regi, t.ex. genom att medel avsätts till en för pensionering av egna anställda bildad stiftelse enligt TrL. Pension som ordnats i en utländsk arbetsgivares egen regi anses inte utgå på grund av försäkring och är därmed inte undantagen från skatteplikt.

I RÅ84 1:25 ansågs pension som utbetalats från FN-organet United Nations Joint Staff Pension Fund vara skattefri. Pensionen utgick visserligen på grund av tidigare anställning hos ett FN-organ men till följd av försäkring. Då försäkringen inte meddelats här i landet utgjorde den en kapitalförsäkring avseende de premier som betalats efter den 1 januari 1969 varför skattefrihet förelåg för denna del.

I RÅ 1996 ref. 78 ansågs en pension om utbetalats från en hos Europeiska organisationen för kärnforskning (CERN) knuten pensionsfond utgå på grund av tidigare tjänsteförhållande. Fonden hade i bl.a. administrativt hänseende en betydande autonomi men var inte en självständig juridisk person utan en del av CERN. Eftersom fråga inte kunde anses vara om försäkring förelåg skatteplikt för utfallande belopp.

#### 2.5.2.6 Avkastningsskatt på utländska livförsäkringar

##### Allmänt

Syftet med att införa avkastningsskatt på området för försäkringssparande i utländska livförsäkringar var att skapa en enhetlig beskattning av försäkringssparande i inhemska och utländska institut (prop. 1995/96:231 s. 26). Avkastningsskatten på utländska livförsäkringar avser således att beloppsmässigt motsvara den skatt som svenska försäkringsbolag och i Sverige etablerade utländska försäkringsbolag betalar på livförsäkringskapital.

##### Skattskyldig

Skattskyldig är innehavaren av försäkringen (2 § AvPL), vilket beror på att ett försäkringsbolag som inte är verksamt i Sverige från ett fast driftställe inte kan beskattas här i landet. Skattskyldighet föreligger för såväl fysiska som juridiska personer. Utomlands bosatt person och utländsk juridisk person är dock inte skattskyldiga till avkastningsskatt. Förutom försäkringstagaren är

även den som genom bodelning eller, efter försäkringsfall, genom förmånstagarförordnande har rätt att förfoga över försäkringen enligt avtalet skattskyldig (prop. 1995/96:231 s. 50). Med försäkringstagare avses inte enbart den som ursprungligen tecknat försäkringen utan även den som senare övertagit äganderätten till försäkringen, t.ex. genom köp.

I samband med deklarationsförfarandet ska den som innehar skattepliktig utländsk försäkring redovisa underlaget för skatten som påförs i form av slutlig skatt.

Bestämmelserna om avkastningsskatt för utländska livförsäkringar omfattar inte rena riskförsäkringar utan inslag av sparande som enbart avser olycks- eller sjukdomsfall eller dödsfall senast vid 70 års ålder och som inte är återköpbar (2 § 2 st. AvPL).

#### **Kapitalunderlaget**

Avkastningsskatten beräknas med ledning av försäkringens värde vid beskattningsårets ingång, det s.k. kapitalunderlaget. Traditionell försäkring tas upp till det på försäkringstekniska beräkningsgrunder framräknade återköpsvärdet med tillägg för beräknad upplupen andel i försäkringsverksamhetens överskott (3 § 6-7 st. AvPL). Fondförsäkringen tas upp till marknadsvärdet. Det är alltså fråga om samma beräkningssätt som vid värderingen vid förmögenhetsbeskattningen. Skillnaden är att avkastningsskatten beräknas, som nyss sagts, på värdet vid årets ingång medan förmögenhetsskatten avser värdet vid årets utgång. Varje års inbetalningar blir således föremål för avkastningsskatt påföljande år.

#### **Skatteunderlaget**

Nästa steg är att räkna ut den "inkomst" som ska beskattas, det s.k. skatteunderlaget. Vid beskattningen antas försäkringen ge en avkastning som motsvarar den genomsnittliga statslåneräntan under det år som föregår beskattningsåret ifråga. Statslåneräntan i snitt under 2000 multipliceras med försäkringens kapitalunderlag den 1 januari 2001 och blir alltså bestämmande vid 2002 års taxering (3 § AvPL).

#### **Skattesatser**

Liksom för kapitalförsäkringar som tecknats i Sverige är skattesatsen 30 procent av 90 procent av skatteunderlaget, dvs. 27 procent av den schablonmässigt beräknade inkomsten. För utländska försäkringar som anses som pensionsförsäkringar är skattesatsen 15 procent (9 § AvPL).

#### **Övergångsbestämmelser**

Om en utländsk försäkring tagits före den 1 januari 1997 och det år 1997 eller senare inte görs någon ytterligare inbetalning av premier eller liknande ersättning beräknas ingen avkastningsskatt på försäkringen. Avkastningsskatt ska beräknas först fr.o.m. det första beskattningsår efter ikraftträdandet då någon betalning gjorts. Om försäkringen tecknats 1996 och nästa betalning görs

1999 blir således avkastningsskatt aktuell först vid taxeringen år 2001. Det är viktigt att ha i åtanke att med ”premier eller liknande ersättning” avses inte enbart inbetalningar till försäkringsgivaren, utan även köpeskilling vid förvärv av s.k. begagnad försäkring (prop. 1995/96:231 s. 52).

För att de nya reglerna om avkastningsskatt inte ska få retroaktiv verkan undantas försäkringens värde vid 1997 års ingång från avkastningsskatt. Detta skattefria undantag räknas sedan år efter år upp med aktuell genomsnittlig statslåneränta (3 § 8 st. AvPL). Avkastningsskatten kommer således att ”träffa” dels inbetalningar på försäkringen efter årsskiftet 1996/97, dels faktisk värdeökning av tidigare inbetalningar till den del denna överstiger den genomsnittliga statslåneräntan.

**Begagnade försäkringar**

Även denna senare övergångsregel har dock ett viktigt undantag. Om försäkringen övertagits från en annan person efter årsskiftet 1996/97 och förvärvet skett på annat sätt än genom arv, gåva eller annat benefikt fång eller i samband med anställds byte av arbetsgivare gäller inte regeln om att värdet per den 1 januari 1997 är undantaget från beskattning (3 § 8 st. AvPL). En s.k. begagnad försäkring som förvärvas genom köp etc. blir således föremål för avkastningsskatt på hela försäkringens värde. Dessutom är försäkringens värde vid utgången av inkomståret förmögenhetsskattepliktig, se vidare avsnitt 6.2.2.1.

**Nedsättning p.g.a. utländsk skatt**

Då bestämmelserna om avkastningsskatt syftar till en likformig beskattning av inhemska och utländska försäkringar har den skattskyldige innehavaren av försäkringen rätt till nedsättning av skatten med belopp som motsvarar den utländska skatt hänförlig till försäkringen som försäkringsgivaren eller den skattskyldige själv betalat utomlands för försäkringen (10 a § 1 st. AvPL). Rätten till nedsättning gäller utländsk skatt som betalats efter årsskiftet 1996/97 (övergångsbestämmelserna till SFS 1996:1236). Nedsättning medges endast om rätt till avräkning för den utländska skatten enligt AvrL saknas (10 a § 1 st. AvPL). Med utländsk skatt avses inkomstskatter, förmögenhetsskatter och punktskatter, dock inte mervärdesskatt.

Grundregeln är att nedsättning medges för betald utländsk skatt, dvs. den faktiska skattebelastningen på sparandet. Om den skattskyldige har visat att förutsättningarna för nedsättning föreligger men inte har förmått att lämna samtliga de uppgifter som krävs för tillämpning av nedsättningsreglerna får dock nedsättning ske med skäligt belopp (10 a § 2 st. AvPL). Osäkerhet i fråga om skatteuttaget bör innebära att den utländska skatten beräknas försiktigt till ett belopp som man med ett relativt stort mått av

säkerhet kan anta har belastat försäkringen. En lämplig utgångspunkt för bedömningen av skattebelastningen i visst land kan vara nivån för den lägsta kända genomsnittliga skattebelastningen för en livförsäkringsverksamhet som i inte obetydlig utsträckning riktas mot Sverige från det aktuella landet (prop. 1995/96:231 s. 42). Om den utländska skatten ett visst år överstiger den svenska skatten får den del som inte kan avräknas räknas av ett senare år mot avkastningsskatt på samma försäkring (10 a § 1 st. AvPL).

#### **2.5.2.7 Kontrolluppgifter**

##### **Utländska försäkringar**

Den som förmedlat en utländsk försäkring ska lämna sådana uppgifter att försäkringsgivaren och försäkringstagaren kan identifieras (12 kap. 4 § LSK).

##### **Förbindelse att lämna kontrolluppgift**

Utländska företag som bedriver försäkringsverksamhet i Sverige utan att inrätta en filial eller motsvarande etablering här, ska innan verksamheten inleds ge in en skriftlig förbindelse till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgifter i enlighet med bestämmelserna i LSK (13 kap. 1 § LSK).

Utländska företag som enligt 13 kap. LSK har förbundit sig att lämna kontrolluppgift ska lämna dessa till Riksskatteverket. Kontrolluppgift enligt 12 kap. 4 § LSK ska också lämnas till Riksskatteverket (14 kap. 4 § LSK).

## **2.6 Avdrag**

### **2.6.1 Utländska socialförsäkringsavgifter**

Avdragsrätt föreligger enligt 62 kap. 6 § IL för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter under förutsättning att

1. den avgiftsgrundande intäkten tas upp till beskattning för beskattningsåret i Sverige,
2. avgifterna påförts på grund av arbete enligt en slutligt fastställd debitering eller liknande och att
3. avgifterna betalats i enlighet med bestämmelserna i den nordiska konventionen om social trygghet (t.ex. norsk trygdeavgift, danskt arbetsmarkedsbidrag och pensions /SP/avgift) eller till följd av att den skattskyldige enligt förordningen (EEG) nr 1408/71 om social trygghet ska omfattas av det andra landets lagstiftning om social trygghet.

Den som är obegränsat skattskyldig bara under en del av beskattningsåret har rätt till avdrag i den mån det belöper på den tiden



(62 kap. 9 § IL).

Avgifter, som har satts ned genom ändrad debitering och för vilka avdrag har medgetts, ska tas upp som skattepliktig inkomst av tjänst (62 kap. 6 § 2 st. IL).

## **Utländska pensioner**

### **2.6.2 Särskilt grundavdrag**

Vid beräkning av särskilt grundavdrag för folkpensionär ska ålderspension till en person som är född 1937 eller tidigare och förtids- eller efterlevandepension behandlas som folkpension om pensionerna betalas ut enligt utländsk lagstiftning om social trygghet enligt grunder som är jämförbara med vad som gäller för svensk folkpension och skattskyldighet för utbetalningen föreligger i Sverige (63 kap. 6 § IL och 4 kap. 107 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av IL). För att en pension ska anses vara jämförbar med svensk folkpension ska den utländska pensionen utbetalas oberoende av tidigare förvärvsarbete (jfr prop. 1993/94:90 s. 98f.). Pensionen från utlandet ska vara bostättningsbaserad och inte vara inkomstrelaterad.

Exempel på pensioner som är jämförbara med den svenska folkpensionen är motsvarande utbetalningar från Finland, Island, Norge, Danmark, Nederländerna och Kanada. I artikel 26 p. 4 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1996:1512) finns en bestämmelse som innebär att om pension eller livränta från ett annat nordiskt land än mottagarens hemviststat beskattas i hemviststaten enligt bestämmelserna i artikel 26 p. 2 om subsidiär beskattningsrätt ska ett avdrag på högst 20 000 svenska kronor per kalenderår medges om mottagaren hade varit berättigad till ett särskilt avdrag för ålder eller invaliditet i utbetalarstaten (prop. 1996/97:44 s. 55). I praktiken kan särskilt grundavdrag medges endast på pensioner från Norge, eftersom Sverige inte beskattar de andra nordiska ländernas socialförsäkringspensioner. Enligt artikel 18 p. 5 i det svensk-tyska dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1992:1193) är person med hemvist i Sverige och som från Tyskland får grundpension motsvarande svensk folkpension berättigad till särskilt grundavdrag om han, enligt reglerna i IL, varit berättigad till detta om han i stället fått svensk folkpension.

Inkomst som enligt dubbelbeskattningsavtal inte räknas med i den i Sverige taxerade förvärvsinkomsten bör inte påverka beräkningen av särskilt grundavdrag.

Är den utländska skattepliktiga pensionen inte jämförbar med den svenska folkpensionen är personen i fråga inte berättigad till särskilt grundavdrag såvida han inte därutöver uppbär även en

pension som är jämförlig med svensk folkpension eller också har svensk folkpension. Rätt till vanligt grundavdrag, enligt 63 kap. 3-5 §§ IL, föreligger dock alltid.

Initiativet för att utländsk pension ska jämföras med svenska pensionsformer bör ligga hos den skattskyldige, vilket innebär att den jämförande bedömningen görs endast om detta begärs. Det åligger den skattskyldige att inkomma med den utredning som behövs för bedömningen av om jämförbara grunder föreligger (prop. 1993/94:90 s. 99).

#### **Taxeringsår 2004**

Fr.o.m. taxeringsåret 2004 avskaffas det särskilda grundavdraget.

#### **2.6.3 Ökade levnadskostnader i utlandet vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning**

För beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader i utlandet vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning utfärdar RSV allmänna råd om normalbelopp varje kalenderår. Normalbeloppen har betydelse för vilka belopp som kan utbetalas av arbetsgivaren vid tjänsteresa utan att skyldighet att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter uppkommer samt vilka avdrag den skattskyldige kan erhålla avseende ökade levnadskostnader.

#### **2.6.4 Hemresor vid arbete utomlands**

När det gäller förutsättningar för avdrag för hemresor vid arbete utomlands är de grundläggande reglerna desamma som vid inrikes anställning. Avdragsrätten avser resa inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (12 kap. 24 § IL). Motsvarande regel gäller inställelseresor, dvs. första resan till och sista resan från en anställning eller ett uppdrag (12 kap. 25 § IL).

##### **12 kap. 24 § IL**

När en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, skall utgifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag skall göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

#### **2.6.5 Avdrag för avgift till utländsk A-kassa**

Enligt 12 kap. 35 § 2 st. IL gäller att avdrag medges för avgift till utländsk arbetslöshetskassa eller motsvarande enligt ett annat lands system för förmåner vid arbetslöshet. Detta gäller under förutsättning att inkomsten av arbetet i det landet tas upp som intäkt av tjänst i Sverige under beskattningsåret och att avgiften

inte dras av enligt 62 kap. 6 § IL. Har den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig här under endast en del av beskattningsåret medges avdrag bara till den del avgiften avser den tiden.

## **2.7 Beskattningsort, obegränsat skattskyldig**

Person som varit obegränsat skattskyldig här i riket under någon del av beskattningsåret ska betala kommunal inkomstskatt i hemortskommunen (1 kap. 4 § 1 st. IL). Vad som förstås med hemortskommun framgår av 65 kap. 3 § IL. Genom att beskattningsorten är knuten till begreppet hemortskommun beskattas den som flyttar in eller ut ur Sverige i hemortskommunen för all inkomst som är att hänföra till det beskattningsår när in- eller utflyttning sker (dock inte för inkomst som omfattas av SINK, A-SINK eller KupL). Det bör observeras att detta inte påverkar bedömningen av skattskyldigheten, som när som helst under beskattningsåret kan övergå från att vara obegränsad till begränsad och vice versa.

Hemortskommun för personer som på grund av väsentlig anknytning ska anses obegränsat skattskyldiga i Sverige enligt 3 kap. 3 § 1 st. 3. IL är den kommun till vilken anknytningen varit starkast under beskattningsåret (2 kap. 1 § SBL). Detta innebär att för den som efter en utflyttning alltjämt anses bosatt här blir hemortskommunen den kommun i vilken han före utflyttningen var bosatt, medan vid "återbosättning" hemortskommun ska vara den kommun dit anknytningsmomenten är starkast. Prövning ska ske varje beskattningsår för sig.

## **2.8 Begränsad skattskyldighet**

Begränsat skattskyldiga är fysiska personer som inte är bosatta här i riket eller som inte stadigvarande vistas här och inte heller har väsentlig anknytning hit. Den som är begränsat skattskyldig beskattas enligt reglerna i SINK, A-SINK eller enligt reglerna i IL i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål.

Begränsad skattskyldighet innebär att endast vissa inkomster, som har anknytning till Sverige, beskattas här (källstatsprincipen). Dessa bestämmelser har utformats så att de i stor utsträckning överensstämmer med skatteavtalens regler om fördelning av beskattningsrätten. De inkomster som enligt intern svensk rätt ska beskattas här finns uttömmande uppräknade i 5 § SINK, 7 § A-SINK, 1 § KupL och 3 kap. 18 – 19 §§ IL.

## 2.9 Beskattningsort, begränsat skattskyldig

Person som saknar hemortskommun i Sverige taxeras här för inkomst som inte omfattas av reglerna i SINK och A-SINK i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål (GD) till kommunal inkomstskatt enligt 1 kap. 4 § 2 st. IL och 2 kap. 1 § 3 st. SBL. I GD taxeras även inkomst som enligt skatteavtal får beskattas i Sverige utan att bestämmelse om beskattningsort meddelats. Vid in- eller utflyttning under beskattningsåret gäller vad som ovan sagts under rubriken obegränsat skattskyldig. Den kommunala skattesatsen i GD är 25 procent.

## 2.10 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

### 2.10.1 Allmänt

Tjänsteinkomster som uppbärs av fysiska personer som är bosatta utomlands beskattas enligt bestämmelserna i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). Särskilda regler finns för utomlands bosatta artister och idrottsmän m.fl. (se avsnitt 2.11).

Skatten är en statlig definitiv källskatt (1 §), *särskild inkomstskatt*. Detta innebär att det inte föreligger någon deklARATIONSSKYLDIGHET för inkomst av tjänst för den som är bosatt i utlandet och att taxering av sådan inkomst inte sker.

### 2.10.2 Definitioner

I 2 § SINK klargörs att uttryck som används i IL och SBL har samma betydelse i SINK, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Här definieras också två för lagens tillämpning centrala begrepp, nämligen *bosatt utomlands* och *hemmahörande i utlandet*.

#### Bosatt utomlands

Uttrycket *bosatt utomlands* används om en fysisk person som är begränsat skattskyldig. Genom hänvisningen till IL följer att uttrycket ska tolkas med utgångspunkt i bestämmelserna i 3 kap. 17 § IL och 3 kap. 3 § IL (se vidare under avsnittet 2.1.2).

#### Hemmahörande i utlandet

Uttrycket *hemmahörande i utlandet* åsyftar enligt definitionen fysisk person som är bosatt utomlands samt juridisk person som inte är registrerad här i riket och som inte heller har fast driftställe här. Om någon är hemmahörande i utlandet eller inte har endast betydelse då det gäller att avgöra vem som är ansvarig för betalning av särskild inkomstskatt (4 § SINK) samt vem som ska

göra skatteavdrag (9 § SINK).

### 2.10.3 Skattskyldighet

I 3 § SINK anges vilka som är skattskyldiga till särskild inkomstskatt. För skattskyldighet krävs att följande tre villkor är uppfyllda, nämligen att det är:

- en fysisk person som är
- bosatt utomlands och som
- uppbär en *enligt SINK skattepliktig inkomst* vilken inte undantagits från skatteplikt enligt 6 § p. 1 eller 4.

Det första villkoret för att skattskyldighet till särskild inkomstskatt ska föreligga är således att det ska vara fråga om fysisk person. En juridisk person kan överhuvudtaget inte vara skattskyldig enligt SINK.

Det andra villkoret innebär att den fysiska personen ska vara bosatt utomlands (se ovan). Det bör i detta sammanhang framhållas att en person som dagligen befinner sig i Sverige (t.ex. för sitt arbete) men som aldrig tillbringar dygnsvila i Sverige anses inte vistas här stadigvarande och betraktas därmed inte heller som bosatt här i landet. Detta oavsett antalet dagar av fysisk vistelse i Sverige. Personen omfattas av SINK:s regler.

Det tredje och sista villkoret som uppställs i 3 § SINK innefattar en koppling mellan reglerna om skatteplikt och skattskyldighet. För att en person ska vara skattskyldig krävs att denne har uppburit en inkomst som är skattepliktig enligt den uppräkningslista som finns i 5 § SINK. Dessutom gäller att inkomsten i fråga inte får vara skattefri på grund av 183-dagarsregeln i 6 § SINK eller skattefri på grund av att den i stället omfattas av A-SINK. Skulle en inkomst vara undantagen från skatteplikt enligt andra punkter i 6 § SINK inverkar detta inte på skattskyldigheten som sådan enligt 3 § SINK.

#### Gränsgångare

Vad gäller en fysisk person med hemvist i Danmark, Finland eller Norge och som omfattas av gränsgångarbestämmelserna i det nordiska skatteavtalet, innebär det ovan sagda att man måste göra skillnad på s.k. vecko- och dagpendlare samt om pendlingen pågår kortare eller längre tid än sex månader. Observera att gränsgångare som enligt skatteavtalet har hemvist i Danmark, Finland, eller Norge enligt 1989 års nordiska skatteavtal inte får beskattas i Sverige för inkomst av anställning men däremot för

eventuell ersättning från försäkringskassan. Motsvarande bestämmelser finns kvar i 1996 års nordiska skatteavtal såvitt avser Finland och Norge men har den 1 januari 1997 upphört att gälla gentemot Danmark. Vissa övergångsbestämmelser, som framgår

nedan, finns dock vad avser gränsgångare mellan Sverige och Danmark.

**Gränsgångare -  
veckopendlare**

Veckopendlare, dvs. gränsgångare som under veckorna arbetar i Sverige och som regelmässigt vistas i sin fasta bostad i "hemlandet" två dagar per vecka med en övernattnings i hemmet varje vecka, omfattas av SINK:s regler endast om den sammanhängande vistelsen i Sverige understiger sex månader. Ansökan om beslut om särskild inkomstskatt ska lämnas in till SKM. Om gränsgångarreglerna är tillämpliga meddelar SKM ett SINK-beslut som innebär att skatteavdrag inte ska göras. Arbetsgivaren i Sverige ska lämna en grön kontrolluppgift avseende de ersättningar arbetstagaren har erhållit. Arbetsgivaren ska betala svenska arbetsgivaravgifter, såvida inte intyg om tillämplig lagstiftning (E 101) säger att personen omfattas av annat lands socialförsäkring. Allmän pensionsavgift tas inte ut av den skattskyldige då denne inte taxeras här i Sverige.

Överstiger den sammanhängande vistelsen i Sverige sex månader är vistelsen att betrakta som stadigvarande. Personen är då obegränsat skattskyldig här i landet (3 kap. 3 § IL) och SINK är inte tillämplig. Ansökan om "jämkning" av preliminär skatt ska lämnas till SKM. Om gränsgångarreglerna är tillämpliga meddelar SKM ett beslut enligt SBL om att skatteavdrag inte ska göras. Arbetsgivaren ska lämna en gul kontrolluppgift avseende de ersättningar arbetstagaren har erhållit. PGI kommer därmed att beräknas här i landet. Arbetsgivaren i Sverige ska betala svenska arbetsgivaravgifter såvida inte intyg om tillämplig lagstiftning (E 101) säger att personen omfattas av annat lands socialförsäkring. När det gäller allmän pensionsavgift ska bestämmelserna i lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift även beaktas. Detta innebär bl.a. att taxeras den skattskyldige inte för inkomst kan heller ingen allmän pensionsavgift påföras avseende aktuell inkomst.

**- dagpendlare**

Gränsgångare som överhuvudtaget inte övernattar i Sverige och som inte heller har någon annan anknytning hit utan tillbringar sin nattvila i "hemlandet", s.k. dagpendlare, är begränsat skattskyldiga och omfattas av SINK. Detta gäller oavsett om arbetet i Sverige pågår under kortare eller längre tid än sex månader (jfr RÅ 1981 Aa 4). Ansökan om beslut om särskild inkomstskatt ska lämnas in till SKM. Om gränsgångarreglerna är tillämpliga med-

delar SKM ett SINK-beslut som innebär att skatteavdrag inte ska göras. Arbetsgivaren ska lämna en grön kontrolluppgift avseende de ersättningar arbetstagaren har erhållit. Arbetsgivaren i Sverige ska betala svenska arbetsgivaravgifter, såvida det inte av intyg om tillämplig lagstiftning (E 101) framgår att personen omfattas av annat lands socialförsäkring. Allmän pensionsavgift tas inte ut av den skattskyldige då denne inte taxeras här i Sverige.

**Gränsgångare -  
Danmark**

När det gäller gränsgångarregeln gentemot Danmark har denna förändrats på i korthet följande sätt.

Mellan Sverige och Danmark ingicks den 28 juni 1996 en överenskommelse som innebar att gränsgångarreglerna skulle upphöra att gälla den 1 januari 1997, jfr 7 § lagen (1996:1295) om ändring i 1989 års nordiska skatteavtal och 4 § lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (det nya nordiska skatteavtalet). En person betraktas fortfarande som gränsgångare om han den 1 januari 1997 och därefter uppfyller villkoren i de upphävda bestämmelserna. Ett sådant villkor är att arbetet pågår under en sammanhängande tid av minst sex månader. Genom övergångsbestämmelserna gavs den person som började arbeta som gränsgångare senast den 1 januari 1997 möjlighet att tillgodoräkna arbetstid fram till och med den 30 juni 1997. Ett annat villkor för att vara gränsgångare är att anställningsförhållandet ingått i avsikt att vara den skattskyldiges huvudsakliga sysselsättning. Det är därför inte möjligt, ens för en kortare tid, att byta sin huvudanställning i arbetsstaten till hemviststaten. Vissa s.k. kortare avbrott medför i övrigt inte att en person upphör att vara gränsgångare. Vid tjänstledighet, arbetslöshet etc. kan avbrottet vara högst 12 månader under en 36-månadersperiod och vid föräldraledighet kan avbrottet pågå under högst 18 månader per barn. Vid sjukdom finns ingen borte tidsgräns utan endast ett krav på att anställningen ska ha bibehållits under sjukdomstiden.

En person med hemvist i Danmark som fortsätter att vara gränsgångare kan alltså vara skattebefriad på samma sätt som tidigare. Se ovan vid kantrubrikerna "veckopendlare" respektive "dagpendlare".

**Gränsgångare -  
hemvist i Sverige**

En i Sverige obegränsat skattskyldig person som dessutom har hemvist i Sverige och är gränsgångare enligt skatteavtalet ska beskattas för sin inkomst i Sverige enligt IL. Bestämmelserna i SINK är inte aktuella för denna person. Eftersom det inte finns någon svensk arbetsgivare som gör skatteavdrag ska personen lämna en preliminär självdeklaration för att SKM ska kunna debitera särskild A-skatt, som den skattskyldige själv betalar

löpande under året. Normalt omfattas den svenske gränsgångaren av det andra landets socialförsäkring, varför någon allmän pensionsavgift inte ska ingå i den skatt han ska betala. Är det så att han av någon anledning står kvar i det svenska socialförsäkrings-systemet enligt intyg om tillämplig lagstiftning (E 101) ska han betala allmän pensionsavgift här i Sverige och arbetsgivaravgifter ska betalas för honom här.

**Svenska diplomater**

Svenska diplomater i utlandet är obegränsat skattskyldiga i Sverige och omfattas inte av SINK. De personer som avses här är svenska medborgare som tillhört svensk beskickning i utlandet, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller svenskt karriärkonsulat eller beskickningens, delegationens eller konsulatets personal och som på grund av sin tjänst vistas utomlands. Obegränsad skattskyldighet gäller även för sådan persons make/maka samt barn under 18 år, om de har varit svenska medborgare och har bott hos honom/henne (3 kap. 4 § IL). Nu angiven personkrets ska alltså beskattas enligt reglerna som gäller för här i riket bosatta personer, och detta oavsett hur lång tid utlandstjänstgöringen varar. Observera dock att lokalanställd personal vid svenska ambassader i utlandet omfattas av SINK.

#### 2.10.4 Betalningsskyldighet

Den som betalar ut skattepliktig inkomst enligt SINK är skyldig att göra skatteavdrag och är också ansvarig för betalning av skatten (9 § jämförd med 4 § 1 st. första meningen SINK).

**”Svensk” utbetalare**

I Sverige hemmahörande i utbetalare, som gjort avdrag för särskild inkomstskatt, men som inte betalat in denna, kan göras ansvarig för skatten enligt reglerna i SBL (15 § SINK, 1 kap. 2 § SBL och 12 kap. 2 § SBL).

**”Utländsk” utbetalare**

Om utbetalaren är hemmahörande i utlandet (se ovan under avsnitt 2.10.2) är den skattskyldige själv ansvarig för betalningen enligt 4 § 1 st. andra meningen SINK. I andra fall kan den skattskyldige överhuvudtaget inte göras betalningsansvarig för särskild inkomstskatt. Önskar en skattskyldig göra en frivillig inbetalning av särskild inkomstskatt sker detta lämpligen genom att preliminär A-skatt betalas in och att det inbetalda beloppet med stöd av 18 kap. 7 § SBL omvandlas till särskild inkomstskatt.

#### 2.10.5 Skattepliktiga inkomster

Som tidigare nämnts omfattar den särskilda inkomstskatten endast inkomst av tjänst som uppbärs av en i utlandet bosatt fysisk person. För att en inkomst ska vara skattepliktig enligt SINK krävs emellertid också att fråga är om en sådan inkomst



som, om den hade uppburits av en här i riket obegränsad skattskyldig, skulle ha beskattats enligt IL (5 § 4 st. SINK). Detta innebär bl.a. att en inkomst som är skattefri enligt reglerna i 8 kap. IL, eller som inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt bestämmelserna i 11 kap. IL, inte är skattepliktig enligt SINK. Ersättningar som tillhör inkomstslagen näringsverksamhet eller kapital kan aldrig falla in under SINK:s regler. Uppräkningen av de till särskild inkomstskatt skattepliktiga tjänsteinkomsterna i 5 § SINK är fullständig och uttömmande.

I samband härmed finns anledning att uppmärksamma gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet. Av 4 kap. 7 § SBL i dess lydelse efter en ändring (SFS 1997:1032) i lagen med verkan från den 1 januari 1998 framgår att den som har för avsikt att bedriva näringsverksamhet, normalt kan ansöka om och tilldelas F-skattsedel. Detta gäller givetvis även utländska företag som utövar näring här i landet. En svensk arbetsgivare eller uppdragsgivare som anlitar ett utländskt företag för arbete i Sverige bör därför kunna påvisa att det utländska företaget har F-skatt eller har åberopat F-skattsedel för att själv undgå skyldigheten att göra skatteavdrag.

**Offentlig tjänst**

I 5 § 1 st. p. 1 SINK anges att avlöning etc. på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun är skattepliktig. Detta gäller oavsett om verksamheten har utövats i Sverige eller utomlands.

**Enskild tjänst**

Avlöning etc. på grund av annan anställning eller annat uppdrag i enskild tjänst är skattepliktig enligt 5 § 1 st. p. 2 SINK. Sådan inkomst är dock skattepliktig endast i den mån den förvärvats genom verksamhet här i riket. Detta gäller även förskott av olika slag som kan knytas till en förestående verksamhet här i landet. Detsamma gäller även för ersättningar som betalas ut i efterskott och som avser verksamhet som tidigare faktiskt har bedrivits här i landet. Av lagrummets tredje stycke framgår att verksamheten ska anses utövad här i riket även om den anställda i och för sin tjänst gör tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehåller sig utomlands under kringresande.

**Styrelsearvode etc.**

Styrelsearvode och annan liknande ersättning från svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person är skattepliktig oavsett var verksamheten utövas (5 § 1 st. p. 3 SINK). Det saknar betydelse om styrelsemötet äger rum i Sverige eller utomlands, om styrelseledamoten deltagit i mötet eller inte samt om styrelseledamoten utfört delar av arbetet, t.ex. läst in material, utomlands. Det förhållandet att ett styrelsemöte hålls utomlands medför dock att ersättning för resa till och från mötet samt för logi i

samband med mötet inte omfattas av undantaget från skatteplikt i 6 § p. 3 SINK. Sådan ersättning är skattepliktig (se vidare nedan).

**Pension etc. enligt socialförsäkringslagstiftningen**

Pension och annan ersättning enligt AFL är skattepliktig enligt 5 § 1 st. p. 4 SINK men endast till den del beloppet överstiger uppburen folkpension och pensionstillskott som erhållits enligt 2 § lagen (1969:205) om pensionstillskott. Folkpension, som utgått i form av förtidspension, är skattepliktig till den del beloppet överstiger 52 procent av pensionstillskott, som uppburits enligt 2 § a samma lag. Folkpension enligt 17 kap. 2 § AFL som har samordnats med yrkesskadelivränta eller annan i nämnda lagrum angiven livränta är skattepliktig endast till den del beloppet överstiger den pension, som skulle ha betalats ut om sådan samordning inte hade skett.

Pension enligt lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension är skattepliktig enligt 5 § 1 st. p.14 SINK.

**Uttrycket "folkpension"**

Av 5 § 2 st. SINK framgår att tilläggspension ska behandlas som folkpension i den mån den föranlett avräkning av pensionstillskott enligt lagen härom. Däremot ska inte barnpension räknas som folkpension.

**Pension p.g.a. offentlig tjänst**

Pension som betalas ut på grund av tidigare anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun är skattepliktig i sin helhet (5 § 1 st. p. 5 SINK).

**Utbetalning från P-försäkring etc.**

Belopp som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring är skattepliktig i sin helhet enligt 5 § 1 st. p. 6 SINK om utbetalningen sker med anledning av försäkring, som meddelats av en i Sverige bedriven försäkringsrörelse. Detta gäller också beträffande belopp som betalas ut från pensionssparkonto fört av ett pensionssparinstitut eller av ett utländskt instituts filial i Sverige enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande.

**Pension p.g.a. tjänstepensionsförsäkring etc.**

Skatteplikt föreligger också för pension på grund av tjänstepensionsförsäkring samt för annan pension eller förmån, om förmånen utgår från Sverige på grund av förutvarande tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen har utövats här (5 § 1 st. p. 7 SINK). En exemplifiering av vad som innefattas i uttrycket "utövad här i riket" finns i lagrummets tredje stycke (se även ovan under 5 § 1 st. p. 2 SINK).

**Ersättning p.g.a. sjukdom/olycksfall i arbete m.m.**

Ersättning som utgår enligt

– lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring,

|                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>i arbete m.m.</b>                                 | <ul style="list-style-type: none"><li>– lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring,</li><li>– lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare,</li><li>– lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd,</li><li>– lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän samt</li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>Sjukpenning</b>                                   | <ul style="list-style-type: none"><li>– annan lag eller författning till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbetet (t.ex. sjukpenning från försäkringskassan) eller på grund av militärtjänstgöring</li></ul> <p>är skattepliktig enligt 5 § 1 st. p. 8 SINK.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>A-kassa och studie-<br/>stöd</b>                  | <p>Vidare är</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– dagpenning från arbetslöshetskassa enligt lagen (1997:238) om arbetslöshetsförsäkring skattepliktig enligt 5 § 1 st. p. 9 SINK och</li><li>– korttidsstudiestöd enligt studiestödslagen (1973:349) skattepliktig enligt 5 § 1 st. p. 10 SINK.</li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <b>"Övriga" inkomster</b>                            | <p>I 5 § 1 st. p. 11 SINK finns ett reservstadgande enligt vilket annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i Sverige förvärvad inkomst av tjänst är att betrakta som skattepliktig. Till skillnad från bestämmelsen i p. 2 uppställs i denna punkt inget krav på att inkomsten härrör från en anställning eller ett uppdrag. Det ska dock vara fråga om inkomst av tjänst, och ersättningen måste ha förvärvats genom "verksamhet" i Sverige. Ersättningar som inte utgår på grund av verksamhet i Sverige, t.ex. periodiska understöd som inte utbetalas p.g.a. något tjänsteförhållande, är följaktligen icke skattepliktiga inkomster enligt SINK. Även enskilda livräntor som utbetalas p.g.a. försäkring utan samband med tjänst, t.ex. trafikskadelivräntor, är skattefria inkomster enligt SINK.</p> |
| <b>Återfört avdrag<br/>för egenavgifter<br/>etc.</b> | <p>Till skattepliktig inkomst enligt 5 § 1 st. p. 12 räknas</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– återfört avdrag för egenavgifter enligt SAL (2000:980),</li><li>– egenavgifter som satts ned, i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt</li><li>– avgifter som avses i 62 kap. 6 § IL och som satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och dessa inte hänför sig till näringsverksamhet.</li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>Sjöinkomst</b>                                    | <p>Sjömän bosatta i utlandet beskattas enligt 5 § 1 st. p. 13 SINK. Sjöinkomst definieras i 64 kap. 3 och 4 §§ IL. Som sjöinkomst räknas inkomst av lön, naturaförmåner eller annan ersättning. Till sjöinkomsten hänförs även drickspengar och dylikt. Nu nämnda ersättningar utgår till sådan arbetstagare som enligt sjömanslagen (1973:282) anses som sjöman om denne är anställd i</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

redarens tjänst eller av redaren anlitad entreprenör ombord på svenskt handelsfartyg med en bruttodräktighet av minst 100, vilket huvudsakligen används i när- eller fjärrfart. Med anställning på ett svenskt handelsfartyg likställs en anställning på ett utländskt fartyg som svensk redare hyr i huvudsak på bare-boat basis, om anställningen sker hos redaren eller någon av redaren anlitad arbetsgivare. Även en anställning på ett svenskt handelsfartyg som hyrs ut till utländsk redare i huvudsak obemannat jämställs med anställning på ett svenskt handelsfartyg om anställningen sker hos fartygets ägare eller någon av denne anlitad arbetsgivare. Även den som tjänstgör som kontrollant vid fartygs byggande eller biträder vid fartygs utrustning för att senare tillträda en befattning på fartyget uppbär vad som betecknas vara sjöinkomst. Detsamma gäller den som före leveransen av ett fartyg, som är under byggnad, och innan tjänstgöring ombord påbörjats, inställer sig på fartyget för att lära känna det och dess tekniska utrustning m.m. Skattesatsen avseende sjöinkomst är 15 procent (7 § SINK). Beskattningsmyndighet är SKM i Göteborg (RSFS 1999:31).

Observera dock att om en utomlands bosatt sjöman uppbär sjukpenning är skattesatsen 25 procent på denna ersättning i enlighet med vad som sägs i 7 § SINK jämfört med 5 § 1 st. p. 8 SINK.

**Skatteplikt enligt IL**

Skattepliktig inkomst enligt SINK är dock endast sådan inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig enligt IL. Detta framgår av 5 § 4 st. SINK.

**Kostnadsersättning**

Den särskilda inkomstkatten är, som tidigare nämnts, en statlig källskatt. Detta innebär bl.a. att avdrag för kostnader inte medges och att inkomsterna således blir bruttobeskattade. Som en konsekvens av detta är utbetald traktamentsersättning skattepliktig inkomst och ska beskattas fullt ut, dvs. inget avdrag medges. Detsamma blir fallet med kontant utbetalda bensinpengar i samband med tjänsteresor. Observera dock att ersättning för resa till och från en anställning/förrättning samt för logi är undantagen från skatteplikt om de i 6 § p. 2 eller 3 SINK uppställda villkoren är uppfyllda (se vidare nedan).

**Kontantprincipen**

Skattskyldig enligt 3 § SINK är den som är bosatt utomlands och som uppbär en enligt 5 § skattepliktig inkomst. Frågan om en inkomst har kunnat disponeras då den skattskyldige var bosatt i Sverige eller då han var bosatt utomlands är således av avgörande betydelse för om inkomsten ska beskattas enligt bestämmelserna i SINK eller enligt IL:s bestämmelser.

**Utflyttning - betalning i efterskott**

I samband med att någon flyttar från Sverige måste man fastställa om, och i så fall från vilken tidpunkt, han inte längre är

obegränsat skattskyldig i Sverige. Enbart sådana tjänsteinkomster som kan disponeras under tid då betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig omfattas av SINK. Detta gäller även om tjänsteinkomsten rent faktiskt hänför sig till tid under vilken personen var obegränsat skattskyldig i Sverige.

**Inflyttning - betalning i förskott**

Det kan även förekomma fall då en person bosatt i utlandet erhåller tjänsteinkomst i förskott för arbete som han vid en senare tidpunkt, då han är obegränsat skattskyldig här, ska utföra i Sverige. En sådan förskottslön är skattepliktig enligt bestämmelserna i 5 § 2 st. SINK.

**Avyttring av aktier i FÅAB**

I SINK:s regelsystem finns inte någon bestämmelse motsvarande den i 57 kap. 12 § IL. Sådan vinst vid avyttring av aktier i svenskt fåmansföretag som enligt nämnda lagrum ska beskattas som inkomst av tjänst omfattas inte av SINK. Däremot ska beskattning i vissa fall ske enligt reglerna i IL. När en begränsat skattskyldig säljare ska beskattas för kapitalvinst enligt IL gäller detta även den del av vinsten som ska tas upp i inkomstslaget tjänst (se 3 kap. 19 § IL).

**2.10.6 Från skatteplikt undantagna inkomster**

I 6 § finns en fullständig uppräkningslista av inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt SINK.

**183-dagarsregeln**

I 6 § p.1 har tagits in en särskild regel som gäller för den som har en utländsk arbetsgivare (den s.k. 183-dagarsregeln eller montörregeln). Enligt denna bestämmelse är avlöning och annan jämförbar förmån som uppburits på grund av annan anställning eller annat uppdrag än svensk offentlig tjänst inte skattepliktig om

- den anställde vistas i Sverige högst 183 dagar under en tolv månadersperiod, och
- ersättningen betalas av, eller på vägnar av, en arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige, samt
- ersättningen inte heller belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har här i riket.

Eftersom den i denna punkt intagna 183-dagarsregeln är direkt hämtad från OECD:s modellavtal så bör dagarna beräknas på det sätt som anges i kommentaren till artikel 15 p. 2 i modellavtalet. Beräkningen utgår från bestämmelsens ordalydelse, såväl den i artikel 15 p. 2 a som i 6 § p. 1 a SINK, nämligen att "mottagaren vistas" ("is present"). I beräkningen ska i enlighet härmed inräknas ankomstdag, avresedag och alla andra dagar som tillbringas i verksamhetsstaten oavsett om verksamhet utövas eller inte, t.ex. lördagar, söndagar, helgdagar, semester före, efter och under

verksamhetsperioden.

De dagar som en person befinner sig i transit mellan två platser utanför verksamhetsstaten ska inte inräknas. Om den utsände blir sjuk vid tidpunkten för avresan från verksamhetslandet och detta hindrar honom från att lämna landet och han annars skulle ha uppfyllt kraven för tillämpning av 183-dagarsregeln ska de extra dagarna inte inräknas. Semester och annan vistelse utanför verksamhetslandet ska inte heller inräknas.

Det bör också framhållas att beräkningen av om vistelsen överstiger 183 dagar kan göras för vilken tolv månadersperiod som helst. Någon koppling till kalenderåret finns inte. I princip påbörjas en ny tolv månadersperiod varje dag.

Observera att 183-dagarsregeln inte kan användas för att bestämma huruvida den anställdes vistelse i Sverige är stadigvarande eller ej. Den som stadigvarande vistas i Sverige är obegränsat skattskyldig, och bestämmelserna i 6 § SINK gäller endast för personer som är begränsat skattskyldiga. Innan man över huvud taget kan tillämpa 183-dagarsregeln i 6 § SINK måste man alltså först konstatera att den anställda *inte* vistas stadigvarande i Sverige. Därefter får man pröva huruvida vistelsen överstiger 183 dagar eller ej.

**Uttrycket "fast driftställe"**

För att ersättning ska vara undantagen från skatteplikt uppställs slutligen i p. 1 c krav på att ersättningen inte får belasta ett fast driftställe som arbetsgivaren har i Sverige. Vad som avses med uttrycket "fast driftställe" framgår av 2 § första meningen SINK jämfört med 2 kap. 29 § IL (se avsnittet 3.2.4 som behandlar fast driftställe).

**Anställds ersättning för resor och logi**

Enligt 6 § p. 2 SINK är ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för kostnad avseende resa till och från Sverige vid anställningens början respektive slut undantagen från skatteplikt. Skattefriheten är inte begränsad till delsträckor inom landet utan omfattar också den del av ersättningen som hänför sig till resa utom Sverige. Om den skattskyldige företagit sådana resor med egen bil kan ersättningar på upp till 30 kr per mil godtas såsom skattefria. Överstiger resekostnadsersättningen detta belopp får, om inte särskilda omständigheter visas föreligga, överskjutande belopp anses ha förlorat karaktären av ersättning för faktiska kostnader för resan och ska således beskattas. Skattefrihet föreligger inte heller för hemresor som företas under den tid då arbetet pågår i Sverige eller för ersättning som avser resor för annan än den anställda, t.ex. hans familj.

Vidare är ersättning för logi under tid arbetet utförs i Sverige

skattefri. Det ställs inte något krav på att bostaden ska ha varit belägen i Sverige utan bara att den ska avse tid under vilken arbetet utförs här i landet. Oavsett om arbetsgivaren tillhandahåller logi eller mot kvitto ersätter den anställde för t.ex. hotellövernattningar är förmånen skattefri.

**Styrelseledamots  
ersättning för resa  
och logi**

I likhet med vad som gäller beträffande anställda föreligger skattefrihet för ersättning till ledamöter eller suppleanter i styrelse eller liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person som betalas av bolaget eller av den juridiska personen för kostnad avseende resa till respektive från förrättningen och för logi i samband med förrättningen (6 § p. 3 SINK). En förutsättning för att ersättningen ska vara undantagen från skatteplikt är dock att förrättningen äger rum i Sverige. Sådan ersättning som betalas till en i utlandet bosatt styrelseledamot i samband med ett till utlandet förlagt styrelsemöte är därför skattepliktig och ska tillsammans med arvodet beskattas enligt SINK. Jämför i övrigt vad som sagts ovan under 6 § p. 2 SINK.

**Artister och  
idrottsmän**

Inkomst som i utlandet bosatt artist eller idrottsman uppbär och som omfattas av bestämmelserna i A-SINK är enligt 6 § p. 4 SINK undantagen från skatteplikt enligt SINK (se vidare under avsnitt 2.11). Observera dock att scenarbetare, koreografer, regissörer m.fl. omfattas av bestämmelserna i SINK och inte av de i A-SINK.

**Lokalanställda**

Skattefrihet föreligger enligt 6 § p. 5 SINK för ersättning, förmån och pension som utgår till lokalanställd på grund av anställning hos svenska staten. För skattefrihet enligt denna bestämmelse krävs dock att mottagaren är medborgare i anställningslandet och att han är anställd av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet.

**Skatteavtals  
inverkan**

Inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelse i ett skatteavtal är också undantagen från skatteplikt enligt SINK (6 § p. 6 SINK).

**2.10.7 Skattesats**

Skatt tas ut med 25 procent på skattepliktig inkomst (7 § SINK). Skattesatsen är dock 15 procent när det gäller sjöinkomst som är skattepliktig enligt 5 § 1 st. p. 13 SINK. Från öretal bortses.

**"Jämkning" och  
förhöjt skatteav-  
drag (ändrad  
beräkning av  
skatteavdrag)**

Som framgår av 7 § jämförd med 5 § SINK är den särskilda inkomstskatten en källskatt och tas ut på bruttoinkomsten utan avdrag för kostnader. Detta innebär att särskild inkomstskatt antingen tas ut med full skattesats enligt 7 § SINK, dvs. 25 procent, 15 procent, eller inte alls i fråga om sådana inkomster som

avses i 6 § SINK. Någon möjlighet att "jämka" skattesatsen/ändra beräkningen av skatteavdraget till en annan procentsats än vad som nu angetts eller att medge förhöjt skatteavdrag, t.ex. för att täcka svensk fastighetsskatt, föreligger inte.

### **2.10.8 Beskattningsmyndighet**

#### **Beslut om särskild inkomstskatt**

För personer som omfattas av SINK ska beslut om särskild inkomstskatt meddelas. Vilken SKM som i det enskilda fallet är beskattningsmyndighet, och som ska fatta beslutet, framgår av 8 § SINK. Några formella krav på vem som ska ta initiativet till ett SINK-beslut ställs inte upp i lagen. I prop. 1990/91:107 s. 26 uttalas emellertid att "sådan beslut ska meddelas på ansökan antingen av den skattskyldige själv eller av den som utbetalar ersättningen". Beslut kan givetvis också meddelas i andra fall än de i propositionen angivna. Exempelvis kan beskattningsmyndigheten ex officio meddela SINK-beslut om det vid en granskning kommit fram att ett företag har haft en i utlandet bosatt person anställd eller om det kommit en kontrolluppgift som utvisar att särskild inkomstskatt rätteligen innehållits.

Vistas den skattskyldige tillfälligt här i riket och uppbär inkomst av arbete som utförs här är det SKM i den region där den som betalar ut ersättningen är registrerad som arbetsgivare som är beskattningsmyndighet (8 § 2 st. SINK). Detta gäller även om arbetstagaren utför viss del av arbetet t.ex. i sitt hemland. Om arbetsgivaren inte är registrerad men bosatt här i riket är det SKM i den region där han är bosatt som är beskattningsmyndighet.

När det gäller utomlands bosatta som uppbär sjöinkomst är SKM i Göteborg beskattningsmyndighet (RSFS 1999:31).

I andra fall än de ovan beskrivna är SKM i Stockholm beskattningsmyndighet (8 § 1 st. SINK). Av detta följer att det är SKM i Stockholm som är beskattningsmyndighet då en i utlandet bosatt person uppbär inkomst från Sverige som har förvärvats på annat sätt än genom arbete vid tillfällig vistelse här (t.ex. pension) eller då en person som vistas tillfälligt i Sverige uppbär inkomst från en utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe här.

Hur funktionen som beskattningsmyndighet ska organiseras inom respektive region regleras inte av lagen. Frågan om vilken SKM som i olika situationer är att anse som beskattningsmyndighet kan belysas med följande exempel.

#### **Ersättning från försäkringskassa**

När det gäller ersättning från försäkringskassan uppkommer dels frågan om utbetalda belopp är att hänföra till "inkomst av arbe-



te", dels var försäkringskassan, sett i förhållande till den som uppbär ersättningen, kan anses vara registrerad som arbetsgivare. Enligt RSV:s uppfattning omfattar uttrycket "inkomst av arbete" de ersättningar som betalas ut av försäkringskassan. När det gäller frågan om var försäkringskassan i ett fall som detta ska anses vara registrerad som "arbetsgivare" får man se till var det utbetalande kontoret är beläget. I normalfallet innebär denna lösning att en och samma SKM (i egenskap av beskattningsmyndighet) kan fatta beslut såväl om arbetsinkomsten som eventuell ersättning från försäkringskassan. Vad nu sagts gäller inte ersättningar som livränta, pension och liknande.

**Viss del av arbetet utfört i Sverige**

Vissa anställningar och uppdrag innebär att en del av arbetet utförs utomlands och en annan del, kanske en mycket ringa del, utförs här i riket. Det kan t.ex. vara fråga om en utomlands bosatt person som av svenskt universitet anlitas som opponent eller som föreläsare. I sådana fall, och under förutsättning att någon del av arbetet utförs i Sverige, är det SKM i den region där arbetsgivaren är registrerad/bosatt som enligt 8 § 2 st. SINK är beskattningsmyndighet.

**Lön etc. som uppbärs efter utflyttning**

Som redovisats ovan i avsnitt 2.10.5 ska särskild inkomstskatt tas ut på lön, pension, etc. som betalas ut till en person som har varit bosatt i Sverige om inkomsten har kunnat disponeras först efter det att han anses bosatt utomlands. Då det i dessa fall inte är fråga om en person som tillfälligtvis vistas i Sverige – han var ju skatterättsligt bosatt här vid tiden för arbetets utförande – är det SKM i Stockholm som är beskattningsmyndighet.

**Lön etc. uppbärs efter hemresa**

Om däremot en utomlands bosatt person, som tillfälligt har vistats och arbetat här, efter det att vistelsen avbrutits erhåller en retroaktiv utbetalning är det beskattningsmyndigheten i den region där arbetsgivaren är registrerad/bosatt som är rätt beskattningsmyndighet. Den omständigheten att utbetalningen sker eller beskattningsmyndighetens beslut fattas vid en tidpunkt då den skattskyldige inte längre vistas i Sverige saknar betydelse.

**2.10.9 Skatteavdrag m.m.**

**"Svensk" utbetalare**

Av 9 § SINK följer att en i Sverige hemmahörande utbetalare av belopp, som enligt SINK utgör skattepliktig inkomst, är skyldig att göra skatteavdrag för betalning av den skattskyldiges särskilda inkomstskatt. Utbetalaren är dock endast skyldig att göra skatteavdrag om den skattskyldige, enligt 10 § 1 st. SINK, överlämnat beskattningsmyndighetens beslut angående särskild inkomstskatt till honom eller om utbetalaren erhållit besked från beskattningsmyndigheten om att skatteavdrag för särskild

inkomstskatt ska göras.

Att en i Sverige hemmahörande utbetalare också är ansvarig för betalningen av den särskilda inkomstskatten framgår av 4 § SINK (se avsnitt 2.10.4).

Erhåller den skattskyldige såväl kontant ersättning som andra skattepliktiga förmåner ska skatteavdraget enligt 9 § 2 st. SINK för dessa beräknas efter 8 kap. 14-17 §§ SBL, dvs. efter förmånernas sammanlagda värde. Skulle det på detta sätt framräknade skatteavdraget överstiga den kontanta inkomsten är utbetalaren betalningsansvarig för mellanskillnaden som om skatteavdrag gjorts enligt 9 § 3 st. SINK.

Den som betalar ut ersättning för arbete ska vid varje utbetalningstillfälle lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets belopp. Vid betalning i utländsk valuta ska skatteavdragets belopp anges i den utländska valutan. Omräkning till svenska kronor ska göras enligt valutakursen vid utbetalningstillfället (12 § och 12 a § SINK).

**"Utländsk" utbetalare**

För i utlandet hemmahörande utbetalare ställs inga krav på att denne ska göra skatteavdrag (9 § 1 st. andra meningen SINK). Det är i stället den skattskyldige själv som är ansvarig för betalningen av den särskilda inkomstskatten, 4 § 1 st. andra meningen SINK.

**Besked efter begäran**

Enligt 13 § 2 st. SINK ska beskattningsmyndigheten på begäran lämna besked i frågor som angår skyldigheten att verkställa skatteavdrag, beräkandet av sådant avdrag samt tillämpningen i övrigt av reglerna i 9-12 §§ SINK. Om en i utlandet bosatt person uppbär inkomst som enligt 5 § SINK inte är skattepliktig och inte heller har undantagits från skatteplikt enligt 6 § SINK (t.ex. egendomsivränta) kan något SINK-beslut enligt 8 § SINK inte meddelas. I sådana fall kan dock beskattningsmyndigheten med stöd av 13 § 2 st. SINK lämna besked av innebörd att skatteavdrag inte ska göras.

**Underlåta skatteavdrag om det sker i annan stat**

SKM kan under vissa förutsättningar besluta att skatteavdrag får underlåtas. Villkoren är *dels* att Sverige har ingått en överenskommelse för undvikande av att skatt tas ut i mer än en av staterna, *dels* att avdrag för skatt på grund av arbete görs i den främmande staten i likhet med vad som gäller i fråga om preliminär skatt (s.k. uppbördsöverenskommelse).

**Överföring av SINK till annat land**

Har särskild inkomstskatt för utomlands bosatta innehållits här i Sverige på grund av arbete kan denna överföras till den stat där skatten rätteligen ska tillgodoföras (14 § 2 st. SINK). Detta efter att beslut om befrielse har fattats av SKM enligt vad som sagts

**Nordiska blanketter**

ovan.

De nordiska länderna har tagit fram ett antal blanketter, NT-serien, för att underlätta ett informationsutbyte om att skatteav-

drag sker respektive inte sker och för att förenkla överföring av skatt mellan länderna.

**2.10.10 Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta**

När det gäller uppbörd av särskild inkomstskatt enligt äldre regler, dvs. UBL, hänvisas till IHL 95 s. 61.

Särskild inkomstskatt, som har innehållits genom skatteavdrag, ska enligt 15 § SINK numera redovisas och betalas på det sätt som framgår av SBL. Detta innebär att det är beskattningsunderlaget avseende mervärdesskatt för utbetalaren som är styrande för när skattedeklaration ska lämnas och betalning ske. För utbetalare med beskattningsunderlag avseende mervärdesskatt på högst 40 milj. kr gäller att redovisning i form av skattedeklaration och betalning normalt ska vara SKM tillhanda på förfallodagen som är den 12 i månaden efter redovisningsperioden (i januari och augusti är motsvarande datum den 17). För utbetalare med beskattningsunderlag avseende mervärdesskatt över 40 milj. kr är betalningsdagen normalt den 12 i månaden (i januari är motsvarande datum den 17) efter redovisningsperioden medan redovisningen normalt sker i skattedeklarationen den 26 i månaden efter redovisningsperioden (i december är motsvarande datum den 27).

**2.10.11 Socialavgifter**

För arbetstagare som är bosatt utomlands men som utfört arbete i Sverige ska arbetsgivaren normalt betala socialavgifter på vanligt sätt. Fr.o.m. år 2001 gäller att den som arbetar i Sverige omfattas av socialförsäkringslagen (1999:799), vilket innebär att pensionsgrundande inkomst (PGI) ska beräknas även för SINK-skattskyldiga. Finns intyg om att annat lands socialförsäkring är tillämplig för arbetstagaren, exempelvis E 101, ska arbetsgivaren inte betala några arbetsgivaravgifter i Sverige, och någon PGI ska inte beräknas. Exempel på orsaker till att personer tillhör annat lands socialförsäkringssystem även när arbete utförs i Sverige är att arbetstagaren utför arbete i två länder samtidigt och i sådant fall tillhör bosättningslandets lagstiftning eller att en dispens har utfärdats enligt (EEG) nr 1408/71.

Under avsnitt 2.10.3 behandlas kort, vad som gäller beträffande

socialavgifter för gränsgångare.

#### **2.10.12 Allmän pensionsavgift**

En i utlandet bosatt person kan inte debiteras allmän pensionsavgift, om han beskattas enligt reglerna i SINK, eftersom personen inte taxeras här.

#### **2.10.13 Kontrolluppgift**

Den som har betalat ut belopp till en enligt SINK skattskyldig person, är också skyldig att lämna kontrolluppgift (18 § SINK). Skyldighet att lämna kontrolluppgift föreligger också för sådana ersättningar och inkomster som avses i 6 § p. 2, 3, 5 och 6 SINK, dvs. för i punkterna angivna ersättningar för resor och logi, för avlöning m.m. till lokalanställda samt för inkomster som är undantagna från beskattning enligt skatteavtal.

Det bör framhållas att om ett beslut om SINK har meddelats så ska s.k. grön kontrolluppgift lämnas. De blanketter som används är följande.

- RSV 2340 avser förvärvsinkomster
- RSV 2341 avser pensionsinkomster m.m. från ex. RFV, SPV och KPA och försäkringsföretag
- RSV 2343 engelsk version av RSV 2340
- RSV 2307 avser sjöinkomster

Kontrolluppgift ska lämnas även om inkomsten genom beslut befriats från skatt. Beträffande belopp och förmåner som utgetts till begränsat skattskyldiga fr.o.m. kalenderåret 2002 har RSV utfärdat särskilda föreskrifter som reglerar kontrolluppgiftsskyldighetens omfattning (RSFS 2002:4 och 12).

#### **2.10.14 Återbetalning av skatt**

Om särskild inkomstskatt felaktigt har betalats har den skattskyldige rätt att efter ansökan återfå vad som betalats in för mycket (20 § SINK). En skillnad mot vad som gäller i fråga om preliminär A-skatt är att återbetalning av särskild inkomstskatt förutsätter att den skattskyldige i en skriftlig ansökan begär detta. För att återbetalning ska kunna ske måste ansökan ha kommit in till SKM senast vid utgången av det sjätte kalenderåret efter det då inkomsten uppbars. Ett intyg eller annan lämplig handling ska fogas till ansökan om att särskild inkomstskatt har betalats in för

sökanden. Om det är fråga om återbetalning till följd av bestämmelser i skatteavtal ska det även visas att utländsk skatt har erlagts på samma inkomst. Någon ändring i beräkningen (tidigare benämnt jämkning) av den särskilda inkomstskatten är, som tidigare nämnts inte möjlig. Återbetalning av skatt kan bli aktuell då det i ett skatteavtal stadgas att Sverige som källstat ska medge avräkning för den i andra staten erlagda inkomstskatten (s.k. omvänd credit). Exempel på fall då detta kan bli aktuellt är skatt på svensk pension utbetald till person med hemvist i Spanien.

#### **2.10.15 Omvandling av SINK till preliminär skatt och vice versa**

I fall då särskild inkomstskatt erlagts och det senare visar sig att den skattskyldige stannat i Sverige under så lång tid att han är att betrakta som bosatt här i landet är det möjligt att omvandla den särskilda inkomstskatten till preliminär A-skatt. Bestämmelserna om detta finns i 11 kap. 14 § SBL. Av 18 kap. 7 § SBL framgår vidare att preliminär skatt kan omvandlas till särskild inkomstskatt.

#### **2.10.16 Övrigt**

I 21 § SINK anges att vad som sägs om överflyttning av ärenden och uppgifter mellan SKM i 2 kap. 5 § SBL gäller i tillämpliga delar den särskilda inkomstskatten.

Av 1 kap. 2 § SBL framgår att lagens regler om redovisning och betalning även gäller SINK.

### **Överflyttning av ärenden och uppgifter**

## **2.11 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.**

### **2.11.1 Allmänt**

Beskattningsreglerna för utomlands bosatta artister och idrottsmän m.fl. finns i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK).

Skatten är en statlig definitiv källskatt (1 §), *särskild inkomstskatt*. Deklarationsskyldighet föreligger således inte för inkomster som omfattas av dessa bestämmelser.

### **2.11.2 Skattskyldighet**

Skattskyldiga till särskild inkomstskatt är utomlands bosatt artist och idrottsman samt artistföretag och arrangör hemmahörande eller bosatt i utlandet. Både fysiska och juridiska personer om-

fattas således av skattskyldigheten.

Observera att en artist eller idrottsman inte är skattskyldig om han uppbär inkomst från ett artistföretag som är hemmahörande i utlandet (5 § A-SINK).

### 2.11.3 Definitioner

Av 2 § A-SINK framgår att uttryck som används i IL och SBL har samma betydelse i A-SINK, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Vidare definieras i 3 § A-SINK vissa, för tillämpningen av lagen centrala begrepp och uttryck.

#### **Bosatt utomlands**

Enligt 3 § A-SINK avses med uttrycket *bosatt utomlands* en fysisk person som är begränsat skattskyldig. Av denna definition samt den i 2 § A-SINK gjorda hänvisningen till IL följer att uttrycket ska tolkas med utgångspunkt i 3 kap. 17 § IL och 3 kap. 3 § IL (se vidare under avsnitt 2.1.2).

#### **Hemmahörande i utlandet**

Uttrycket *hemmahörande i utlandet* avser fysisk person som är bosatt utomlands samt juridisk person som inte är registrerad här i riket och som inte heller har fast driftställe här.

#### **Artist, idrottsman**

Med uttrycket *artist* avses den som utövar artistisk verksamhet och med *idrottsman* den som utövar idrottslig verksamhet.

#### **Artistisk verksamhet**

I 3 § A-SINK finns en uppräkningslista av de vanligaste formerna av artistisk verksamhet. Enligt denna uppräkningslista avses med artistisk verksamhet personligt framträdande inför publik eller vid ljud- eller bildupptagning med sång, musik, dans, teater, cirkus eller liknande. Ren undervisnings-, instruktions- eller bildningsverksamhet respektive andaktsutövning omfattas inte av dessa bestämmelser. Gränsdragningsproblem kan uppkomma om t.ex. en artist under ett engagemang både undervisar och ger en konsert. Endast den del av ersättningen som avser konserten omfattas av bestämmelserna i A-SINK, varför det är önskvärt att fördelningen av ersättningen framgår av avtal eller liknande. Om det inte framgår hur ersättningen ska fördelas måste en uppskattning göras av hur stor del av ersättningen som belöper på respektive verksamhet. I vissa fall kan det också vara svårt att avgöra om det är en konsert eller t.ex. föredrag eller deltagande i andaktsutövning. I dessa fall bör bedömningen ske utifrån en huvudsaklighetsprincip.

För att omfattas av bestämmelserna i A-SINK krävs vidare att framträdandet äger rum inför publik. Detta kan antingen ske genom att publiken är personligen närvarande eller kan se eller lyssna till framträdandet med hjälp av ljud- eller bildupptagning.

Det är den som framträder med artistisk verksamhet på t.ex. en scen som omfattas av lagen. Scenpersonal och tekniska biträden samt sådana kategorier som regissörer och koreografer omfattas inte av lagen. För utomlands bosatta personer som inte utövar

artistisk verksamhet blir i stället SINK aktuell (se avsnitt 2.10 ovan).

**Idrottslig verksamhet**

Med *idrottslig verksamhet* avses framträdande inför publik, direkt eller genom radio- eller TV-inspelning, vid tävling eller uppvisning. Som framgår ovan omfattas artistföretag och arrangörer hemmahörande i utlandet av bestämmelserna i A-SINK.

**Artistföretag**

Som *artistföretag* räknas härvid fysisk eller juridisk person, som utan att vara arrangör, mot ersättning tillhandahåller utländsk artist eller idrottsman.

**Arrangör**

Med *arrangör* avses den som anordnar tillställning med artistisk eller idrottslig verksamhet.

**Svenskt fartyg**

Enligt definitionen i 3 § A-SINK hänvisar begreppet "svenskt fartyg" till sådant svenskt och utländskt handelsfartyg som avses i 64 kap. 5 § IL.

**2.11.4 Redovisnings- och betalningsskyldighet**

**Utbetalaren av vederlaget**

Enligt 6 § 1 st. A-SINK är den som enligt 14 § är redovisnings-skyldig för skatten också ansvarig för betalning av särskild inkomstskatt. Detta innebär att den som i Sverige betalar ut skattepliktig ersättning till en artist/idrottsman eller ett artistföretag ska göra avdrag, redovisa den dragna skatten och betala in den.

För arrangörer gäller att dessa själva är skyldiga att redovisa och betala skatten.

Om särskild inkomstskatt enligt A-SINK inte betalas inom den tid som föreskrivs i 14 § A-SINK tas dröjsmålsavgift ut enligt lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift.

**2.11.5 Skattepliktiga inkomster**

En uttömmande uppräkningslista av de till särskild inkomstskatt skattepliktiga inkomsterna finns i 7 § A-SINK.

För artist, idrottsman och artistföretag utgör den skattepliktiga inkomsten vad som erhålls i kontant ersättning eller annat vederlag medan för arrangör utgör den skattepliktiga inkomsten vad som uppbärs i form av biljettintäkter, reklamintäkter eller andra intäkter av en tillställning.

Lagstiftningen omfattar förutom inkomst av verksamhet här i landet även inkomst av verksamhet på svenskt eller utländskt handelsfartyg.

### 2.11.6 Från skatteplikt undantagna inkomster

I 8 § finns en uttömmande uppräkningslista av inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt A-SINK.

#### **Frivillig betalning till gatumusikant**

Enligt 8 § p. 1 A-SINK är frivilliga betalningar som gatumusikanter och liknande får undantagna från skatteplikt. Det rör sig här om sådana personer som utan inträdesavgift uppträder med musik, sång, akrobatik och liknande aktiviteter på gator, torg, tunnelbanestationer m.fl. platser.

#### **Näringsverksamhet från fast driftställe**

Enligt 8 § p. 2 A-SINK har inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe här i riket speciellt undantagits från skatteplikt. Beskattning av sådan verksamhet ska ske enligt bestämmelserna i IL.

#### **Royalty och periodiskt utgående avgift**

Vidare är enligt 8 § p. 3 A-SINK royalty och periodiskt utgående avgift undantagna från beskattning. Ersättning från svensk radio och television ska anses som inkomst av royalty till den del den inte avser förstagångssändning från sändare här i riket.

#### **Skatteavtal**

Enligt 8 § p. 4 A-SINK är inkomst som undantas från beskattning på grund av skatteavtal inte skattepliktig.

Observera att även om sådan inkomst är undantagen från skatteplikt är den som betalar ut ersättningen – utbetalaren/arrangören – ändå skyldig att lämna redovisning till beskattningsmyndigheten (16 § A-SINK).

#### **Resor samt kost och logi**

Som skattepliktig inkomst räknas inte heller vederlag i form av nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med artistisk och idrottslig verksamhet eller för styrkta kostnader härför (8 § p. 5 A-SINK). Om ersättning för resa, kost och logi ingår i den kontanta ersättningen är även denna del av ersättningen skattepliktig.

Åtnjuter mottagaren, förutom kontant ersättning, även andra skattepliktiga förmåner ska skatteavdrag beräknas för dessa. Från skatteplikt har dock undantagits vad som utgår i form av naturaförmåner om det sammanlagda värdet från en utbetalare under en redovisningsperiod uppgår till högst 0,03 basbelopp (benämns prisbasbelopp fr.o.m. 1999) enligt AFL avrundat till närmaste hundratal kronor.

### 2.11.7 Skattesats



Av 9 § A-SINK framgår att skattesatsen är 15 procent. Öretal som uppkommer när skattebeloppet räknas ut bortfaller.

### **Definitiv källskatt**

Den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta artister m.fl. är, som tidigare nämnts en definitiv källskatt. Detta innebär att skatten tas ut på bruttointkomsten och möjlighet till kostnadsavdrag saknas. Observera dock att vissa kostnadsersättningar och naturaförmåner har undantagits från skatteplikt.

### **2.11.8 Beskattningsmyndighet**

Beskattningsmyndighet är Riksskatteverket, Särskilda skattekontoret, 771 83 Ludvika. Den som har att betala denna särskilda inkomstskatt ska anmäla sig hit för registrering. I de fall ett samordningsnummer behöver tilldelas sker detta av det skattekontor där utbetalaren är registrerad eller där arrangemanget ägt rum.

### **2.11.9 Socialavgifter**

När underlaget för arbetsgivaravgifter ska bestämmas ska utbetalaren bortse från ersättningar som omfattas av A-SINK (2 kap. 13 § SAL). En utländsk artist som får ersättning för arbete i Sverige omfattas dock i de flesta fall av socialförsäkringslagen (1999:799), vilket innebär att PGI ska beräknas trots att några arbetsgivaravgifter inte betalas. Allmän pensionsavgift betalas inte heller eftersom någon taxering inte sker. Beträffande artister som är medborgare och bosatta i annat EES-land kan det dock hända att artisten i fråga omfattas av ett annat lands socialförsäkring, normalt bosättningslandets. Detta kan gälla t.ex. när artisten har arbete i flera länder samtidigt. I sådana fall ska PGI inte beräknas.

### **2.11.10 Kontrolluppgifter**

Den som har betalat ut ersättning eller utgivit förmåner till person som beskattas enligt A-SINK och omfattas av svensk socialförsäkring ska lämna uppgift om utgivna ersättningar på gul kontrolluppgift (RSV 2303). De uppgifter som lämnas kommer därvid att ligga till grund för beräkning av PGI. Gula kontrolluppgifter lämnas tillsammans med övriga kontrolluppgifter till det kontor där utgivaren av ersättningarna är registrerad. Detta oavsett vad som angetts rörande beskattningsmyndighet ovan. Beträffande belopp och förmåner som utgetts till begränsat skattskyldiga fr.o.m. kalenderåret 2002 har RSV utfärdat särskilda föreskrifter som reglerar kontrolluppgiftsskyldighetens omfattning (RSFS 2002:4 och 12).

## 2.12 Avdrag vid in- och utflyttning m.m.

### Allmänna avdrag

Rätt till allmänna avdrag som anges i 62 kap. IL (periodiskt understöd m.m.) har bara de som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. När en fysisk person flyttat ut från Sverige under inkomståret och blivit begränsat skattskyldig ska avdraget proportioneras på så sätt att avdraget endast avser tid som den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Motsvarande gäller vid inflyttning till Sverige (62 kap. 9 § IL).

Motsvarande regler som gäller för allmänna avdrag gäller även för pensionssparavdrag (59 kap. 16 § IL). Det innebär att pensionssparavdrag får göras bara av den som är obegränsat skattskyldig. Den som varit obegränsat skattskyldig bara en del av beskattningsåret kan göra de avdrag som avser den tiden. Det finns dock ett undantag, om avdraget skall göras i inkomstslaget kapital (59 kap. 16 § 2 st. och 59 kap. 10 § IL).

### Grundavdrag

Person som varit obegränsat skattskyldig i Sverige under hela beskattningsåret får helt grundavdrag. Den som varit obegränsat skattskyldig i Sverige endast en del av beskattningsåret får ett reducerat grundavdrag. Grundavdrag är en tolfteedel av 0,27 prisbasbelopp för taxeringsår 2002 för varje kalendermånad eller del därav som personen är obegränsat skattskyldig, för taxeringsår 2003 är prisbasbeloppet 0, 293 (63 kap. 4 § IL).

### Diplomater

Svensk diplomat i utlandet anses vid tillämpning av skattelagarna som obegränsat skattskyldig i Sverige (3 kap. 4 § IL). Detsamma gäller make och barn under 18 år till svensk diplomat i utlandstjänst om de har varit svenska medborgare och har bott hos honom, se avsnitt 2.14 om beskattning av diplomater.

### Dödsbo

För det beskattningsår då dödsfallet inträffar gäller att dödsboet är berättigat till grundavdrag med samma belopp som skulle ha utgått om den avlidne levte under hela året, om det inte finns särskilda bestämmelser för dödsbon (4 kap. 1 § IL). I IL har det därför ansetts onödigt att ha kvar den tidigare specialregleringen, de ovan beskrivna reglerna om grundavdrag gäller (63 kap. 4 § IL). Dödsbon har inte rätt till avdrag för senare år än det år då dödsfallet inträffade.

### Beräkning av reducerat grundavdrag

Nedanstående tabell används för reducerat grundavdrag. Tabellen kan användas då en person inte varit obegränsat skattskyldig i Sverige under hela beskattningsåret. Tabellen har beräknats med ledning av det för inkomståren 2001 gällande prisbasbe-

loppet 36 900 kr, (för inkomståret 2002 är prisbasbeloppet 37 900 kr).

| <b>Grundavdraget<br/>beräknas för</b> | <b>Grundavdragets storlek, kr<br/>Tax 2002</b> |
|---------------------------------------|------------------------------------------------|
| 1 månad                               | 900                                            |
| 2 månader                             | 1 700                                          |
| 3 "                                   | 2 500                                          |
| 4 "                                   | 3 400                                          |
| 5 "                                   | 4 200                                          |
| 6 "                                   | 5 000                                          |
| 7 "                                   | 5 900                                          |
| 8 "                                   | 6 700                                          |
| 9 "                                   | 7 500                                          |
| 10 "                                  | 8 400                                          |
| 11 "                                  | 9 200                                          |

#### **Särskilt grundavdrag**

Person som är obegränsat skattskyldig under någon del av beskattningsåret och haft förvärvsinkomst har rätt till grundavdrag eller särskilt grundavdrag. Bestämmelserna om särskilt grundavdrag tillämpas bara om de leder till ett högre avdrag (63 kap. 2 § IL). Bestämmelserna om särskilt grundavdrag finns i 63 kap. 6-10 §§ IL såvida inget annat framgår av lagen (1999:265) om särskilt grundavdrag och deklarationsskyldighet för fysiska personer i vissa fall vid 2000-2003 års taxeringar. Lagen (1999:265) innebär att för 2002 och 2003 års taxeringar skall det särskilda grundavdraget enligt 63 kap. 8 § IL istället uppgå till de belopp som anges i 63 kap. 3 § IL och avser det vanliga grundavdraget. För tiden för bosättning utomlands tillämpas SINK på pensionsinkomster. Denna lag medger ett motsvarande skattefritt belopp (se avsnitt 2.10.5).

### **2.13 Deklarationsskyldighet**

Om deklarationsskyldighet för obegränsat skattskyldiga som varit bosatta i Sverige under hela beskattningsåret, se HL 02, del 1, kapitel 2.

Den nya LSK trädde i kraft den 1 januari 2002 och ska tillämpas för första gången vid 2002 års taxering med vissa i övergångsbestämmelserna angivna undantag.

Vid 2002 taxering gäller fortfarande GLSK, i bl.a. nedan beskrivna fall. Den som inte varit bosatt i Sverige under hela året ska lämna självdeklaration om de skattepliktiga bruttointäkterna av tjänst m.m. uppgått till sammanlagt minst 100 kr (2 kap. 4 § p. 4 GLSK). Särskild självdeklaration ska lämnas (2 kap. 13 § p. 5

GLSK) och detta senast den 2 maj taxeringsåret (2 kap. 28 § 3 st. GLSK).

Deklarationsskyldighet föreligger även för person med förmögenhetstillgångar som vid beskattningsårets utgång haft ett sammanlagt värde som överstiger 1 000 000 kr eller i fall då sambeskattnings skall ske med make eller sambo, 1 500 000 kr, statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller om särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas för honom.

När man bedömer deklarationsskyldighet ska hänsyn inte tas till sådan inkomst eller förmögenhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt IL eller SFL. Däremot ska sådan inkomst och förmögenhet som i och för sig är skattepliktig men som enligt skatteavtal kan vara helt eller delvis undantagen från beskattning i Sverige räknas med vid bedömningen av frågan om deklarationsskyldighet föreligger (2 kap. 4 § 2 st. GLSK).

## **2.14 Beskattning av diplomater**

### **2.14.1 Beskattning av svenska diplomater**

Svensk medborgare, som tillhör svensk beskickning hos utländsk makt, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller lönat svenskt konsulat, eller beskickningens, delegationens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst är bosatt utomlands, jämställs i skattehänseende med här bosatta personer. Detsamma gäller sådan persons make samt barn under 18 år, om de är svenska medborgare och bor hos honom (3 kap. 4 § IL och 2 kap. 5 § LSK). Personalens personliga tjänare och personer, som för svensk firmas räkning har sänts ut för att utföra arbete i beskickningens eller konsulatets lokaler, räknas inte till representationens personal.

#### **Utlandstillägg m.m.**

Enligt 11 kap. 21 § IL ska s.k. utlandstillägg och därmed likställd förmån, såsom fri bostad, bostadskostnadsersättning, eller däremot svarande förmån och som anvisats av staten för utlandsstationerad personal vid utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet inte tas upp som intäkt. Till personal som tillhör utrikesförvaltningen (svenska beskickningar och konsulat) räknas inte bara de egentliga diplomatiska och konsulära befattningshavarna utan även tolkar, kanslisters och skrivbiträden samt vaktmästare, chaufförer m.fl. Hit hör även försvarsattachéer (armé-, marin- och flygattachéer).

Observera att lokalanställd personal vid svenska ambassader i

utlandet omfattas av SINK (se vidare avsnitt 2.10.5).

## 2.14.2 Beskattning av utländska diplomater etc.

### 2.14.2.1 Bestämmelserna i IL

#### Ej bosatta här

I beskattningshänseende anses en person som tillhör en utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige eller i övrigt ingår i beskickningens eller konsulatets personal inte vara bosatt här (3 kap. 17 § p. 2 IL). Detta gäller oavsett om personen i fråga endast vistas här tillfälligt eller om han har sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistas här. En förutsättning för att en sådan person inte ska anses vara bosatt här är dock att han inte är svensk medborgare och inte heller var bosatt i Sverige när han kom att tillhöra beskickningen eller konsulatet eller dess tjänstgöring. Detta gäller också beträffande sådan persons make, barn under 18 år samt enskild tjänare om de bor hos honom och inte är svenska medborgare (3 kap. 17 § p. 3 IL).

#### Inkomstbeskattning

I och med att nu behandlade personer i skattehänseende inte är att anse som bosatta här tillämpas de för begränsat skattskyldiga gällande bestämmelserna, t.ex. SINK i fråga om tjänsteinkomster. Enligt katalogerna i 5 § SINK samt 3 kap. 18 och 19 §§ IL är dessa personer skattskyldiga bl.a. för:

- Avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun (5 § 1 st. p. 1 SINK),
- Avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket (5 § 1 st. p. 2 SINK),
- Arvode och annan ersättning som uppburits i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person, oavsett var verksamheten utövats (5 § 1 st. p. 3 SINK),
- Pensioner, skadeersättningar, ersättning från A-kassa m.m. i den omfattning som anges i 5 § 1 st. p. 4-12 SINK,
- Inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket (3 kap. 18 § p. 1 IL),
- Inkomst av näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privat-

bostadsrätt (3 kap. 18 § p. 2 IL),

- Kapitalvinst vid avyttring av andelar i svenska aktiebolag, svenska handelsbolag och svenska ekonomiska föreningar med undantag för andelar i privatbostadsföretag, dels konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som utgetts av svenska aktiebolag, dels sådana av svenska aktiebolag utfästa köp- och teckningsoptioner som utfärdats i förening med och dels terminer och optioner och terminer som avser något av nu nämnda tillgångar, om överlåtaren vid något tillfälle under de tio kalenderår som närmast föregått det år då avyttringen skedde haft sitt egentliga bo och hemvist här i riket eller stadigvarande vistats här (3 kap. 19 § IL),
- Återförda avdrag för egenavgifter (3 kap. 18 § p. 3 IL),
- Inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar (3 kap. 18 § p. 7 IL). Utländska diplomater är dock undantagna. Se vidare under kantrubrik "Andel i ekonomisk förening" i detta avsnitt,
- Löpande inkomster som hänför sig till privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt i Sverige (3 kap. 18 § p. 5 KL) samt
- Kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige (3 kap. 18 § p. 6 IL).

**Andel i ekonomisk förening**

Utländska diplomater etc. är vidare frikallade från skattskyldighet för inkomst för utdelning på andel i svensk ekonomisk förening (3 kap. 18 § st. 3 IL).

**Beskattningsmyndighet enligt 8 § SINK**

Som ovan nämnts är bestämmelserna i SINK tillämpliga på tjänsteinkomster som diplomater, konsuler etc. uppbär (lönen från beskickningen/konsulatet är skattebefriad enligt bestämmelserna i 1961 respektive 1963 års Wienkonvention, se avsnitt 2.14.3 och 2.14.4). För diplomater, konsuler etc. som vistas endast tillfälligt i Sverige, dvs. normalt sett kortare tid än sex månader, är beskattningsmyndighet enligt 8 § 2 st. SINK den SKM i den region där den som betalar ut ersättningen är registrerad som arbetsgivare eller, i vissa fall, är bosatt. För diplomater, konsuler etc. som, utan att vara skattemässigt bosatta, har sitt egentliga bo och hemvist här eller som stadigvarande vistas här är SKM i Stockholm beskattningsmyndighet (8 § 1 st. SINK).

**Beskattningsort enligt IL och SFL**

Enligt 1 kap. 4 § p. 1 IL respektive 1 § SFL är det den kommun där diplomaten, konsuln etc. under beskattningsåret först hade sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistades som är

beskattningsort. Om vistelsen i Sverige enbart är tillfällig ska

dock beskattningsorten bestämmas med utgångspunkt i bestämmelserna i 56 § KL och 14 § 1 mom. 1 st. SIL. I sistnämnda fall sker beskattning i Stockholm.

**I Sverige lokalanställd personal m.fl.**

Enligt 3 kap. 14 § IL är en obegränsat skattskyldig person som tillhör en utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige och som inte omfattas av bestämmelserna i 3 kap. 17 § p. 2-4 IL frikallad från skattskyldighet för inkomst av sin tjänst hos den utländska staten. Denna bestämmelse är t.ex. tillämplig på en i Sverige bosatt person, svensk eller utländsk medborgare, som tar anställning vid en utländsk stats här belägna beskickning. En sådan person är inte skattskyldig här för den från beskickningen uppburna lönen, men väl för alla andra inkomster, t.ex. pension, som uppbärs med anledning av den tidigare tjänsten vid beskickningen (RÅ 1967 Fi 451).

**Utländsk honorärkonsul**

Utländsk honorärkonsul, som är svensk eller utländsk medborgare, beskattas enligt 3 kap. 15 § IL inte här i riket för de förmåner som han åtnjuter på grund av sin tjänst hos den främmande staten.

**2.14.2.2 Bestämmelserna i KupL**

Enligt 4 § 1 st. KupL föreligger skattskyldighet till kupongskatt för person som inte är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Enligt 4 § 4 st. KupL, som hänvisar till 3 kap. 17 § 2-4 IL, föreligger dock inte skattskyldighet för personer som tillhör en främmande stats beskickning eller lönade konsulat här i riket eller beskickningens eller konsulatets betjäning. Inte heller är make, barn under 18 år samt enskild tjänare till ovannämnda personer skattskyldiga. Svensk medborgare som tillhör främmande makts beskickning eller utländsk medborgare som var bosatt i Sverige innan han kom att tillhöra beskickningen anses i beskattningshänseende vara bosatt i Sverige. För sådana personer gäller inte KupL eftersom de beskattas för utdelningsinkomster enligt reglerna i IL.

**2.14.2.3 Bestämmelserna i FTL och LSF**

**Fastighetstaxering**

Enligt 3 kap. 4 § 4 FTL är byggnad samt tomtmark och övrig mark som tillhör byggnaden samt markanläggning som hör till fastigheten undantagen från skatteplikt om fastigheten ägs av främmande makts beskickningar och fastigheten till övervägande del används i beskickningens verksamhet som sådan. Av denna

**Statlig fastighets-  
skatt**

bestämmelse följer att beskickningsfastighet ska undantas från skatteplikt. Även ambassadörs residens torde, i likhet med vad som gäller enligt artikel 23 p. 1 i 1961 års Wienkonvention (se avsnitt 2.14.3 nedan), betraktas som en beskickningsfastighet och således redan enligt bestämmelserna i intern rätt vara undantagen från skatteplikt.

Enligt 1 § 1 st. andra meningen LSF gäller vidare att fastighet som året före taxeringsåret inte varit skattepliktig enligt FTL, t.ex. beskickningsbyggnad, är undantagen från skatteplikt.

Av 2 § 1 st. LSF följer att en i utlandet bosatt ägare till en i Sverige belägen fastighet är skattskyldig till statlig fastighets-skatt.

**2.14.2.4 Bestämmelserna i IPL**

Enligt 2 § IPL åtnjuter en främmande stats beskickning och beskickningsmedlemmarna jämte deras familjer och betjäning samt diplomatiska kurirer immunitet och privilegier enligt den i Wien den 18 april 1961 antagna konventionen om diplomatiska förbindelser (1961 års Wienkonvention).

Vidare åtnjuter enligt 3 § samma lag främmande stats konsulat och konsulatmedlemmar jämte deras familjer och betjäning samt konsulära kurirer (med vissa undantag) immunitet och privilegier enligt den i Wien den 24 april 1963 avslutade konventionen om konsulära förbindelser (1963 års Wienkonvention).

Konventionernas bestämmelser ska enligt 1 § IPL gälla utan hinder av bestämmelse i annan författning.

**2.14.3 1961 års Wienkonvention**

De skattemässiga privilegier som föreskrivs i 1961 års Wienkonvention om diplomatiska förbindelser är följande.

**2.14.3.1 Beskickningslokaler**

**Beskicknings-  
chefens bostad**

Enligt artikel 23 p. 1 gäller att beskickningslokalerna, till vilka även beskickningschefens bostad enligt artikel 1 räknas, vare sig de innehas med äganderätt eller är förhyrda, ska vara befriade från alla statliga, regionala och kommunala skatter och avgifter med undantag för sådana som utgör ersättning för lämnade särskilda tjänster.

Enligt artikelns p. 2 gäller denna skattebefrielse inte sådana skatter och avgifter som enligt den mottagande statens lag ska erläggas av den som ingår avtal med den sändande staten eller



beskickningschefen. Som framgår av det ovan sagda gäller skattefriheten enligt artikel 23 p. 1 inte fastighet etc. som innehas av annan diplomatisk företrädare än beskickningschef. Skattefrihet kan dock följa av bestämmelserna i artikel 34 (se avsnitt 2.14.3.2 nedan).

#### **2.14.3.2 Diplomatiska företrädare etc.**

Enligt artikel 34 ska diplomatiska företrädare vara befriade från alla statliga, regionala och kommunala skatter och pålagor vare sig de avser person eller egendom. Undantag görs för följande skatter och avgifter:

#### **Skatter och avgifter som ska erläggas**

- sådana indirekta skatter som vanligen är inräknade i varors eller tjänsters pris,
- skatter och andra pålagor på privat fast egendom som är belägen på den mottagande statens område, såvida den inte innehas av den diplomatiska företrädaren på den sändande statens vägnar för beskickningsändamål,
- arvs- och kvarlåtenskapsskatter som tas ut av den mottagande staten på annan lös egendom än sådan som finns i den mottagande staten uteslutande till följd av att den avlidne vistades där i egenskap av beskickningsmedlem eller som medlem av beskickningsmedlems familj,
- skatter och andra pålagor på privata inkomster från källa i den mottagande staten samt förmögenhetsskatt på investeringar i affärsföretag i den mottagande staten,
- skatter och avgifter vilka uppbärs såsom ersättning för lämnade särskilda tjänster samt
- stämpel- och lösenavgifter som tas ut i ärenden rörande fast egendom om annat inte följer av bestämmelserna i artikel 23.

#### **Diplomats familj**

De nu redovisade bestämmelserna gäller enligt artikel 37 p. 1 också medlem av diplomatisk företrädarens familj, vilken tillhör hans hushåll, under förutsättning att han inte är medborgare i den mottagande staten.

#### **Administrativ och teknisk personal**

Detsamma gäller enligt artikel 37 p. 2 beträffande medlem av beskickningens administrativa och tekniska personal jämte de av hans familjemedlemmar som tillhör hans hushåll under förutsättning att de inte är medborgare eller stadigvarande bosatta i den mottagande staten.

#### **Tjänstepersonal**

Vidare gäller enligt artikel 37 p. 3 att sådana medlemmar av en beskicknings tjänstepersonal som inte är medborgare eller

stadigvarande bosatta i den mottagande staten ska vara befriade från skatter och andra pålagor på den lön som utgår på grund av anställningsförhållandet.

#### **Privattjänare**

Även beskickningsmedlems privattjänare ska enligt artikel 37 p. 4 vara befriad från skatter och andra pålagor på den lön som utgår på grund av anställningsförhållandet under förutsättning att han inte är medborgare eller stadigvarande bosatt i den mottagande staten.

### **2.14.4 1963 års Wienkonvention**

De skattemässiga privilegierna som föreskrivs i 1963 års Wienkonvention om konsulära förbindelser är följande.

#### **2.14.4.1 Fastigheter etc.**

Enligt artikel 32 p. 1 i 1963 års Wienkonvention ska konsulatlokaler och karriärkonsulatschefers bostad som ägs eller hyrs av den sändande staten eller av någon som handlar på dess vägnar vara befriade från alla statliga, regionala eller kommunala skatter och avgifter av alla slag, med undantag av sådana som utgör ersättning för lämnade särskilda tjänster.

Enligt artikelns p. 2 gäller denna skattebefrielse inte beträffande sådana skatter och avgifter som enligt den mottagande statens lagar och förordningar ska erläggas av den som ingått avtalet, t.ex. uthyraren, med den sändande staten eller med den person som handlat på dess vägnar.

### **2.14.5 Beskattningen av konsuler etc.**

Enligt artikel 49 p. 1 är konsuler och konsulattjänstemän och de familjemedlemmar som tillhör deras hushåll befriade från alla statliga, regionala eller kommunala skatter och andra pålagor, vare sig de avser person eller egendom. Undantag görs dock för följande skatter och avgifter:

#### **Skatter och avgifter som ska erläggas**

- sådana indirekta skatter som vanligen är inräknade i varors eller tjänsters pris,
- skatter och andra pålagor på privat fast egendom belägen på den mottagande statens område med undantag för konsulatlokaler och karriärkonsulatschefers bostad,
- arvs- och kvarlåtenskapsskatter samt skatter på förmögensöverföring, vilka tas ut av den mottagande staten, dock inte på lös egendom som finns i den mottagande staten uteslutande till följd av att den avlidne vistades där i egenskap

av konsulatmedlem eller som medlem av konsulatmedlems familj,

- skatter och andra pålagor på privata inkomster, inbegripet realisationsvinster, från källa i den mottagande staten och förmögenhetsskatten på investeringar i affärsföretag i den mottagande staten,
- skatter och avgifter som uppbärs som ersättning för lämnade särskilda tjänster samt
- registrerings-, stämpel- och lösenavgifter, dock inte såvitt avser konsulatlokaler och karriärkonsulatschefs bostad.

## Tjänstepersonal

Enligt artikelns p. 2 följer vidare att medlemmar av tjänstepersonalen ska vara befriade från alla skatter och andra pålagor på de löner som de uppbär för sina tjänster.

### 2.14.6 Jämförelse av Wienkonventionerna och intern svensk rätt

#### Wienkonventionerna

Beskicknings- och konsulatlokaler är skattebefriade; art. 23 p. 1 i 1961 års konvention resp. art. 32 p. 1 i 1963 års konvention

Beskickningschefs- och karriärkonsulatschefs bostad är – med vissa undantag – befriade från statlig och kommunal skatt; art. 23 p. 1 i 1961 års konvention resp. art. 49 p. 1 i 1963 års konvention

Diplomatiska företrädare är – med vissa undantag – befriade från statlig och kommunal skatt; art. 49 p. 1 i 1963 års konvention

Konsuler och konsulttjänstemän är med vissa undantag – befriade från statlig och kommunal skatt; 49 p. 1 i 1963 års konvention

Diplomatisk företrädares familj är – med vissa undantag – befriad från statlig och kommunal skatt om de tillhör diplomatens hushåll och inte är svensk medborgare; art. 37 p. 1 i 1961 års konvention

#### Intern svensk rätt

Dessa lokaler är undantagna från skatteplikt till statlig fastighetsskatt; 1 § 1 st. LSF

Sådan bostad torde vara undtagen från skatteplikt till statlig fastighetsskatt; 1 § 1 st. LSF

Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. katalogerna i 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL samt även 4 § KupL

I övriga fall är lönen från beskickningen skattefri enligt 3 kap. 14 och 15 §§ IL

Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. katalogerna i 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL samt även 4 § KupL

I övriga fall är lön och förmåner skattefria enligt 3 kap. 14 och 15 §§ IL

Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. katalogerna i 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL samt även 4 § KupL

**Wienkonventionerna**

Konsuls och konsulat tjänstemans familj är – med vissa undantag – befriade från statlig och kommunal skatt; art. 49 p. 1 i 1963 års konvention

Beskicknings administrativa och tekniska personal är – med vissa undantag – befriade från statlig kommunal skatt; art. 37 p. 2 i 1961 års konvention

Person som tillhör administrativ eller teknisk personals familj är – med vissa undantag – befriade från skatt och andra pålagor på lönen från beskickningen; art. 37 p. 3 i 1961 års konvention

Konsulats tjänstepersonal är befriade från alla skatter och andra pålagor på lönen från konsulatet; art. 49 p. 2 i 1963 års konvention

Beskickningsmedlems privat-tjänare är – om han inte är svensk med borgare och inte heller är stadig varande bosatt här – befriad från skatt och andra pålagor på lönen från beskickningsmedlemmen; art. 37 p. 4 i 1961 års konvention

**Intern svensk rätt**

Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. katalogerna i 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL samt även 4 § KupL

Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. katalogerna i 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL samt även 4 § KupL

I övriga fall är lön och förmåner skattefria enligt 3 kap. 14 § IL

Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. katalogerna

Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. katalogerna i 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL samt även 4 § KupL

I övriga fall är lön och förmåner skattefria enligt 3 kap. 14 och 15 §§ IL

Om begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 17 § IL, se t.ex. katalogerna i 5 § SINK, 3 kap. 18 § IL samt även 4 § KupL.

I övriga fall är lön och förmåner skattefria enligt 3 kap. 14 § IL

## **2.15 Beskattning av representanter och anställda vid FN och dess fackorgan**

Av 4 § IPL framgår att internationella organ som anges i bilaga till lagen och personer med anknytning till sådant organ åtnjuter immunitet och/eller privilegier enligt vad som bestämts i stadga eller avtal. För tillämplighet krävs att det aktuella avtalet är i kraft i förhållande till Sverige. De internationella överenskommelserna publiceras i "Sveriges internationella överenskommelser" SÖ och ges ut av Utrikesdepartementet. Många som utfört ett uppdrag åt en internationell organisation är av den uppfattningen att inkomsten därifrån är skattebefriad. Enligt de flesta

avtal gäller dock skattebefrielse endast tjänstemän i organisationen. Det är sällsynt att uppdragstagare åtnjuter skattefrihet. Vidare är det möjligt att en i bilagan angiven personkategori kan åtnjuta immunitet utan att för den skull vara skattebefriad för inkomsten. För en korrekt tillämpning är det därför viktigt att läsa det aktuella avtalet. I bilagan till lagen finns ett femtiotal internationella organ uppräknade.

### **2.15.1 Representer och anställda vid FN**

Som framgår av p. 2 i den till IPL fogade bilagan ska medlemmarnas representer i FN och personer med tjänst hos eller uppdrag av organisationen åtnjuta immunitet och privilegier i enlighet med vad som anges i

- Konvention den 13 februari 1946 rörande Förenta nationernas privilegier och immunitet (FN-konventionen) respektive
- Avtal den 31 augusti och den 30 september 1985 mellan Sverige och Förenta Nationernas Högste Kommissarie för flyktingar (UNHCR) om ett regionkontor för UNHCR (UNHCR-avtalet).

Konventionens respektive avtalets bestämmelser gäller enligt 1 § IPL utan hinder av bestämmelse i annan författning.

#### **2.15.1.1 FN-konventionen**

Enligt artikel V § 17 i FN-konventionen ska FN:s generalsekreterare närmare ange de grupper av tjänstemän på vilka bestämmelserna i artikel V är tillämpliga. Vidare ska samtliga medlemmars regeringar underrättas dels om vilka dessa grupper är, dels om namnen på de tjänstemän som ingår i dessa grupper. Åtminstone vad gäller Sverige är det känt att denna avrapportering inte fungerar. Skattemyndigheten bör i stället infordra intyg eller annat dokument (anställningsbevis, utlåtande, skrivelse) från FN som styrker att han är anställd som tjänsteman.

#### **Tjänstemän**

Tjänsteman som omfattas av bestämmelserna i FN-konventionens artikel V åtnjuter enligt § 18 b skattefrihet för löner och andra inkomster som de uppburit från FN.

#### **Sakkunniga**

I fråga om sakkunniga på uppdrag för FN regleras immuniteten och privilegierna i konventionens artikel VI. De sakkunniga har dock inga skattemässiga förmåner eller privilegier.

#### **2.15.1.2 Avtalet med UNHCR**

Avtalet med UNHCR trädde i kraft den 1 januari 1986 och be-

**Tjänstemän**

handlar frågor som sammanhänger med ett kontor i Stockholm för UNHCR:s representant för de nordiska länderna.

Enligt artikel IV p. 9 b ska tjänstemän vid UNHCR: s regionkontor i Stockholm åtnjuta befrielse från skatt på lön, ersättning och skadestånd som utbetalas av UNHCR. Vidare gäller enligt artikel IV p. 10 att Höge Kommissariens regionale representant och dennes ställföreträdare, såvida de inte är svenska medborgare, jämte make och minderåriga barn ska åtnjuta de privilegier och immuniteter, befrielser och förmåner som vanligtvis tillkommer diplomatiska sändebud i motsvarande ställning (se ovan under avsnitt 2.3).

**2.15.2 Representanter, anställda m.fl. vid FN:s fackorgan**

Som framgår av p. 3 i den till IPL fogade bilagan ska medlemmarnas representanter i fackorganen och personer med tjänst hos eller uppdrag av sådana fackorgan samt ledamöterna i styrelsen för världssjöfartsuniversitetet, studerande vid universitetet och till universitetet knutna särskilda personer åtnjuta immunitet och privilegier i enlighet med vad som anges i

- Konventionen den 21 november 1947 om privilegier och immunitet för Förenta nationernas fackorgan (fack-konventionen) respektive
- Avtal den 9 februari 1983 mellan Sverige och den Internationella sjöfartsorganisationen (IMO) om världssjöfartsuniversitet (IMO-konventionen).

**2.15.2.1 Fack-konventionen**

De fackorgan som omfattas av fack-konventionen är enligt artikel I § 1 II:

- Internationella arbetarorganisationen (ILO),
- Förenta Nationernas livsmedels- och jordbruksorganisation (FAO),
- Förenta Nationernas organisation för undervisning, vetenskap och kultur (UNESCO),
- Internationella civila luftfartsorganisationen (ICAO),
- Internationella valutafonden (IMF),
- Internationella återuppbyggnads- och utvecklingsbanken, "Världsbanken" (IBRD),
- Världshälsoorganisationen (WHO),
- Världspostunionen (UPU),
- Internationella teleunionen (ITU),
- Meteorologiska världsorganisationen (WMO),

- Internationella finansieringsbolaget (IFC),
- Mellanstatliga rådgivande sjöfartsorganisationen (IMO),
- Internationella utvecklingsfonden (IDA),
- Världsorganisationen för den intellektuella äganderätten till immateriella tillgångar (WIPO),
- IFAD samt
- varje annat fackorgan anknutet till FN i enlighet med artiklarna 57 och 63 i FN:s stadga.

Enligt artikel VI § 18 i fack-konventionen ska varje fackorgan närmare ange de grupper av tjänstemän på vilka bestämmelserna i artikel VI är tillämpliga. Vidare ska samtliga medlemmars regeringar dels underrättas om vilka dessa grupper är, dels om namnen på de tjänstemän som ingår i dessa grupper. Åtminstone vad gäller Sverige är det känt att denna avrapportering inte fungerar. Skattemyndigheten bör i stället infordra intyg eller annat dokument (anställningsbevis, utlåtande, skrivelse) från FN-organet som styrker att han är anställd av detta som tjänsteman.

**Tjänstemän**

Tjänsteman som omfattas av bestämmelserna i fack-konventionens artikel VI åtnjuter enligt § 19 b, på samma villkor som FN: s tjänstemän, skattefrihet för löner och andra inkomster som de uppburit från fackorganet i fråga.

**Sakkunniga**

I fråga om sakkunniga på uppdrag för FN regleras immuniteten och privilegierna i konventionens artikel VI. De sakkunniga har dock inga skattemässiga förmåner eller privilegier.

**2.15.2.2 IMO-konventionen**

IMO-konventionen trädde i kraft den 1 maj 1983 och reglerar frågor som sammanhänger med världssjöfartsuniversitetet i Mal-mö.

**Universitetet**

De finansiella bestämmelserna finns i Del V, artiklarna 12-15, i konventionen. Enligt artikel 12 p. 1 är den Internationella sjö-fartsorganisationen med avseende på universitetet befriad från

- statlig och kommunal inkomstskatt,
- mervärdesskatt och andra indirekta skatter på varor som in-köpts eller tjänster som utförts för universitetets officiella bruk, i den omfattning som enligt svensk lag medges utländ-ska diplomatiska beskickningar i Sverige samt
- socialförsäkringsavgifter.

**Tjänstemän**

Rektor och andra universitetstjänstemän är enligt artikel 13 p. 1 befriade från statlig och kommunal inkomstskatt på tjänstein-

komst. Med "tjänsteinkomst" avses enligt artikel 1 p. 1 i "alla penningssummor som hänför sig till anställning i samband med världssjöfartsuniversitetet vilka i någon form utbetalas till, tillkommer eller tillfaller en tjänsteman".

**Socialförsäkrings-  
avgifter**

I fråga om socialförsäkringsavgifter gäller enligt artikel 14 p. 1 att universitetstjänsteman och de familjemedlemmar som ingår i dennes hushåll omfattas av socialförsäkringsarrangemang som ombesörjs av Internationella sjöfartsorganisationen och att de därför är undantagna från varje socialförsäkringssystem som inrättats enligt svensk lag. Ett undantag härifrån görs dock i artikelns p. 3 såvitt avser socialförsäkringsavgifter och socialförsäkringsförmåner som hänför sig till inkomst från arbete i Sverige utanför universitetet. För det fall att tjänstemannens familjemedlemmar var bosatta i Sverige omedelbart före tjänstemannens anställning vid universitetet är de berättigade till andra svenska socialförsäkringsförmåner än barnbidrag (artikelns p. 2).

Enligt del VI artikel 17 i IMO-konventionen ska Internationella sjöfartsorganisationens generalsekreterare från tid till annan tillställa svenska regeringen en förteckning över alla universitetstjänstemän samt underrätta regeringen särskilt om utnämning av enskilda tjänstemän i och för komplettering av denna förteckning. Av förteckningen ska framgå om tjänstemannen i fråga är svensk medborgare.