

4 Skattskyldighet

SOU 1962:59, prop. 1966:127, bet. 1966:BevU54
SOU 1969:16, prop. 1974:181, bet. 1974:SkU64
Ds Fi 1974:10, prop. 1975:48, bet. 1975:SkU22
prop. 1975/76:178, bet. 1975/76:SkU68
prop. 1978/79:58, bet. 1978/79:SkU15
prop. 1981/82:10, bet. 1981/82:SkU8, 1981/82:SkU9
prop. 1983/84:67, bet. 1983/84:SkU13
prop. 1984/85:55, bet. 1984/85:SkU15
Ds Fi 1984:9, prop. 1984/85:70, bet. 1984/85:SkU23
Ds Ju 1983:13, prop. 1984/85:175, bet. 1984/85:SkU59
prop. 1986/87:30, bet. 1986/87:SkU5
SOU 1988:45, prop. 1989/90:47, bet. 1989/90:SkU16
SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30
prop. 1990/91:54, bet. 1990/91:SkU10
SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:
SkU15
prop. 1996/97:19, bet. 1996/97:FiU1
prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5
SOU 1997:2, prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2
bet. 2000/2001:SkU9

Sammanfattning

Fysiska och juridiska personer hemmahörande i Sverige är obegränsat skattskyldig medan fysiska och juridiska personer hemmahörande utomlands är begränsat skattskyldig.

Den som är obegränsat skattskyldig beskattas för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet medan den som är begränsat skattskyldig beskattas för särskilt uppräknade inkomster som har sin källa i Sverige.

4.1 Fysiska personer

I 3 kap. IL finns regler om skattskyldighet för fysiska personer.

4.1.1 Obegränsat skattskyldiga

Obegränsat skattskyldig är;

**Bosättnings-
grunderna**

- den som är bosatt i Sverige (3 kap. 3 § 1 st. 1 p. IL),
- den som stadigvarande vistas i Sverige (3 kap. 3 § 1 st. 2 p. IL) och
- den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här (3 kap. 3 § 1 st. 3 p. IL).

**Utländska
diplomater m.fl.**

Detta gäller inte personer med anknytning till utländsk statsbeskickning eller konsulat som är begränsat skattskyldiga (3 kap. 3 § 2 st. IL). Se vidare avsnitt 4.1.2 vid kantrubriken Utländska diplomater m.fl.

**Väsentlig
anknytning**

För att avgöra om en person som tidigare har varit bosatt i Sverige har väsentlig anknytning hit ska följande beaktas;

- om han är svensk medborgare,
- hur länge han var 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 som är inrättad för åretruntbruk,
- om han har sin familj här,
- om han bedriver näringsverksamhet här,
- 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 (3 kap. 7 § 1 st. IL).

Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352), avsnitt 2.1.2.

Femårsregel

Under fem år från den dag då en person har rest från Sverige anses han ha väsentlig anknytning hit, om han inte visar att han inte har en sådan anknytning (3 kap. 7 § 2 st. IL). Detta gäller dock bara den som är svensk medborgare eller som under minst tio år har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352), avsnitt 2.1.2.3.2.

**Svenska
diplomater m.fl.**

En svensk medborgare som tillhör svensk beskickning hos utländsk stat, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller svenskt karriärkonsulat eller i övrigt ingår i beskickningens, delegationens eller konsulatets personal och som på grund av sin tjänst vistas utomlands är obegränsat skattskyldig

**Europeiska
universitets-
institutet**

(3 kap. 4 § 1 st. IL). Detta gäller även en sådan persons make och barn under 18 år, om maken eller barnet bor hos denne och är svensk medborgare (3 kap. 4 § 2 st. IL). Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352), avsnitt 2.14.1.

Rektorn, generalsekreteraren, medlem av lärarkåren eller någon annan som ingår i personalen vid Europeiska universitetsinstitutet är obegränsat skattskyldig om;

- artikel 12 i protokollet om Europeiska universitetsinstitutets immunitet och privilegier till konventionen den 19 april 1972 om grundandet av ett europeiskt universitetsinstitut ska tillämpas på honom,
- han vid tidpunkten för tjänstetillträdet var obegränsat skattskyldig och
- han bara på grund av sin verksamhet i institutets tjänst vistas i en annan stat inom Europeiska unionen (3 kap. 5 § 1 st. IL).

Detta gäller även en sådan persons make som inte utövar egen yrkesverksamhet och barn som personen har vårdnaden om och underhåller (3 kap. 5 § 2 st. IL). En sådan person ska vid tillämpning av ett skatteavtal mellan den stat där personen vistas och Sverige anses ha hemvist i Sverige (3 kap. 5 § 3 st. IL).

EU-tjänstemän

I artikel 14 i protokollet om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier till fördraget den 8 april 1965 om upprättandet av ett gemensamt råd och en gemensam kommission för Europeiska gemenskaperna finns bestämmelser om var gemenskapernas tjänstemän och de andra personer som artikeln enligt protokollet ska tillämpas på, ska anses bosatta (3 kap. 6 § IL). Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352), avsnitt 9.4.

**Innebörden av
obegränsad skatt-
skyldighet**

Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (3 kap. 8 § IL). Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352), avsnitt 3.1.

Den som är obegränsat skattskyldig är i vissa fall skattskyldig för inkomst hos utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster (39 a kap. 13 § IL). Obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är skattskyldig för personens inkomster (5 kap. 2 a § IL). Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352) avsnitt 3.1.4.

4.1.2 Begränsat skattskyldiga

Den som inte är obegränsat skattskyldig är begränsat skattskyldig (3 kap. 17 § 1 p. IL).

Utländska diplomater m.fl.

Den som tillhör en utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige eller i övrigt ingår i beskickningens eller konsulatets personal är begränsat skattskyldig såvida denne inte är svensk medborgare och var begränsat skattskyldig när han kom att tillhöra beskickningen eller konsulatet eller dess personal (3 kap. 17 § 2 p. IL). Detta gäller även make och barn under 18 år till en sådan person om maken eller barnet bor hos denne och inte är svensk medborgare (3 kap. 17 § 3 p. IL). Vidare gäller detta personlig tjänare hos en sådan person om han bor hos denne och inte är svensk medborgare (3 kap. 17 § 4 p. IL). Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352), avsnitt 2.14.2.

Innebörden av begränsad skattskyldighet

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för;

1. inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige (3 kap. 18 § 1 st. 1 p. IL),
2. återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt (3 kap. 18 § 1 st. 2 p. IL),
3. återförda avdrag för egenavgifter (3 kap. 18 § 1 st. 3 p. IL),
4. utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar (3 kap. 18 § 1 st. 7 p. IL).

För definitionen av fast driftställe, se avsnitt 4.5 samt Handledning för internationell beskattning (SKV 352), avsnitt 3.2.4.

Återförda avdrag för egenavgifter

Begränsat skattskyldiga är som anges ovan skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter. Med egenavgift avses enligt 2 kap. 26 § IL inte enbart egenavgift enligt 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980) utan också särskild löneskatt enligt 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster samt allmän löneavgift enligt 2 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

Utdelning på andel i ekonomisk förening

Begränsat skattskyldiga fysiska personer som bedriver näringsverksamhet här beskattas med stöd av punkt 1 för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar om utdelningen hänförs till ett fast driftställe i Sverige. För utdelning som inte hänförs till ett fast driftställe beskattas utdelningen med stöd av punkt 4. Motsvarande gäller för begränsat skattskyldiga fysiska personer som är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet för utdelningsinkomster i svenska handelsbolag.

Skattskyldighet för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar gäller inte för vissa diplomater m.fl. (3 kap. 18 § 3 st. IL), nämligen de som anges vid kantrubriken Utländska diploma-

ter m.fl. ovan i detta avsnitt.

Positivt räntefördelningsbelopp

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i inkomstslaget kapital bl.a. för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe eller en näringsfastighet i Sverige (3 kap. 18 § 1 st. 4 p. IL).

Royalty m.m.

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här (3 kap. 18 § 2 st. IL). Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352), avsnitt 3.2.4.

**Nyhet
inkomståret 2005**

Fr.o.m. inkomståret 2005 har införts en valmöjlighet för begränsat skattskyldiga att beskattas för inkomst av tjänst enligt reglerna i IL istället för enligt SINK (3 kap. 18 § 1 p. IL och 4 § SINK). Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352), avsnitt 2.10.

**Kapitalvinst
– tioårsregel**

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här (3 kap. 19 § IL). Skattskyldigheten gäller också för kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet samt när avyttring av andelar i handelsbolag beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 51 kap. 3 och 4 §§ IL.

Skattskyldigheten omfattar;

- andelar i svenska aktiebolag, svenska handelsbolag och svenska ekonomiska föreningar med undantag för andelar i privatbostadsföretag,
- konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som getts ut av svenska aktiebolag,
- köp- och teckningsoptioner som utfärdats i förening med skuldebrev av svenska aktiebolag och
- terminer och optioner som avser tillgångar som anges ovan.

Fysiska personer beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för kapitalvinster på andelar i svenska kooperativa föreningar om innehavet betingas av näringsverksamheten. Delägare i svenska handelsbolag beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för handelsbolagets kapitalvinster på delägarätter. När dessa inkomster inte hänförs till fast driftställe i Sverige kan begränsat skattskyldiga fysiska personer beskattas för kapitalvinster i den

utsträckning som anges i 3 kap. 19 § IL.

Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352), avsnitt 4.2.2.2.

Kapitalförlust

En begränsat skattskyldig har rätt till avdrag för en kapitalförlust om skattskyldighet skulle ha förelegat för en motsvarande kapitalvinst (3 kap. 20 § IL), se ovan vid kantrubriken Kapitalvinst – tioårsregel.

Negativt räntefördelningsbelopp

Ett begränsat skattskyldig har rätt till avdrag för ett negativt räntefördelningsbelopp om skattskyldighet skulle ha förelegat för ett positivt räntefördelningsbelopp (3 kap. 20 § IL), se ovan vid kantrubriken Positivt räntefördelningsbelopp.

4.2 Juridiska personer

I 6 kap. IL finns regler om skattskyldighet för juridiska personer. 4 kap. IL innehåller regler om dödsboms skattskyldighet. 5 kap. IL innehåller regler om skattskyldighet för handelsbolag, europeiska ekonomiska intressegrupperingar och utländska delägarbeskattade juridiska personer och 7 kap. IL regler om skattskyldighet för vissa stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och andra juridiska personer.

4.2.1 Obegränsat skattskyldiga

Juridiska personer är obegränsat skattskyldiga om de på grund av sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som svenska juridiska personer (6 kap. 3 § IL). I förarbetena anges att den omständigheten att den juridiska personen har ett organ som motsvarar en styrelse och att detta organ har sitt säte i Sverige är en ”annan sådan omständighet” som leder till obegränsad skattskyldighet (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 71). Vidare sägs att om någon sådan motsvarighet helt och hållet saknas, får man se till andra omständigheter, såsom att den huvudsakliga verksamheten bedrivs här.

Värdepappersfonder

Värdepappersfonder likställs med juridiska personer (2 kap. 3 § 2 st. IL).

Innebörden av obegränsad skattskyldighet

Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (6 kap. 4 § IL). Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352), avsnitt 3.1.

Svenska värdepappersfonder

Svenska värdepappersfonder är skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden (6 kap. 5 § IL).

Den som är obegränsat skattskyldig är i vissa fall skattskyldig för inkomst hos utländsk juridisk person med lågbeskattade

inkomster (39 a kap. 13 § IL). Obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är skattskyldig för personens inkomster (5 kap. 2 a § IL). Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352) avsnitt 3.1.4.

4.2.2 Begränsat skattskyldiga

Utländsk juridisk person

Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga (6 kap. 7 § IL). Med utländsk juridisk person avses en utländsk association om, enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma;

- den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter,
- den kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och
- de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa (6 kap. 8 § 1 st. IL).

Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352), avsnitt 3.1.4.1.

Utländska juridiska personer delas in i utländska bolag (2 kap. 5 a § IL) och andra utländska juridiska personer än utländska bolag (6 kap. 8 IL). Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352)

Utländska stater etc.

Utländska stater och utländska menigheter likställs med utländska bolag (6 kap. 9 § 1 st. IL).

Utländska värdepappersfonder

Utländska värdepappersfonder är begränsat skattskyldiga (6 kap. 10 a § IL).

Innebörden av begränsad skattskyldighet

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för;

1. inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige (6 kap. 11 § 1 st. 1 p. IL),
2. inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras (6 kap. 11 § 1 st. 2 p. IL), och
3. inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar (6 kap. 11 § 1 st. 3 p. IL).

För definitionen av fast driftställe, se del 1 avsnitt 5.24 samt Handledning för internationell beskattning (SKV 352), avsnitt 3.2.4.

Avyttring av näringsbostadsrätt

Punkt 2 omfattar sådan avyttring av näringsbostadsrätt som inte hänför sig till näringsverksamhet bedriven från ett fast driftställe i Sverige.

Royalty m.m.

Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen

	kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här (6 kap. 11 § 2 st. IL). Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352), avsnitt 3.2.4.
Kapitalförlust	En begränsat skattskyldig har rätt till avdrag för en kapitalförlust, om skattskyldighet skulle ha förelegat för en motsvarande kapitalvinst (6 kap. 11 § 3 st. IL).
Utländska värdepappersfonder	Utländska värdepappersfonder är skattskyldiga för; – inkomst av fastighet i Sverige och – inkomst av tillgångar som är hänförliga till fondens fasta driftställe i Sverige och som ingår i fonden (6 kap. 16 a § IL).

4.3 Handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar

Svenska handelsbolag är inte själva skattskyldiga för sina inkomster (5 kap. 1 § IL). Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna. Detsamma gäller ifråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) (5 kap. 2 § IL). Vad som i övrigt sägs i IL om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, gäller vid beskattningen också ifråga om EEIG samt för delägare respektive andelar i dem. Varje delägare ska beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller ej (5 kap. 3 § 1 st. IL). Se vidare Del 3, avsnitt 2.

4.4 Stiftelser, ideella föreningar, samfälligheter och liknande

4.4.1 Stiftelser

Se Handledning för stiftelser och ideella föreningar (SKV 327).

4.4.2 Ideella föreningar

Se Handledning för stiftelser och ideella föreningar (SKV 327).

4.4.3 Samfälligheter och liknande

Mark- eller reglerings-samfällighet	Svenska juridiska personer som har bildats enligt en författning eller på liknande sätt för att förvalta en sådan marksamfällighet eller regleringssamfällighet som är en särskild taxeringsenhet, är skattskyldiga för samfällighetens inkomster i Sverige och från utlandet (6 kap. 6 § 1 st. IL).
Annan samfällighet	Svenska juridiska personer som har bildats enligt en författning eller på liknande sätt för att förvalta andra samfälligheter, är inte

själva skattskyldiga. Intäktsposterna och kostnadsposterna fördelas i stället på delägarna i samfälligheten med belopp som för varje delägare motsvarar hans andel (6 kap. 6 § 2 st. IL).

Se vidare Del 3, avsnitt 4.6.

4.5 Dödsbon

4.5.1 Dödsåret

Ett dödsbo är skattskyldigt för den dödes och dödsboets inkomster (4 kap. 1 § 1 st. IL). Det som skulle ha gällt för den döde tillämpas under dödsåret för dödsboet, om det inte finns särskilda bestämmelser för dödsbon (4 kap. 1 § 2 st. IL).

Dödsbon behandlas mera utförligt i Del 3, avsnitt 3.3.

4.5.2 Senare beskattningsår

**Dödsbo efter
obegränsat
skattskyldig**

För ett dödsbo efter en person som vid sin död var obegränsat skattskyldig tillämpas för senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för obegränsat skattskyldiga fysiska personer, om det inte finns särskilda bestämmelser för dödsbon (4 kap. 2 § IL).

**Dödsbo efter
begränsat
skattskyldig**

För ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig tillämpas för senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska bolag (4 kap. 3 § IL).

Dödsbon behandlas mera utförligt i Del 3, avsnitt 3.4.

4.6 Helt skattebefriade juridiska personer

Helt undantagna från skattskyldighet till inkomstskatt är;

- staten (7 kap. 2 § 1 st. 1 p. IL),
- landsting, kommuner och kommunalförbund (7 kap. 2 § 1 st. 2 p. IL) och
- pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (7 kap. 2 § 1 st. 3 p. IL).

Pensionsstiftelser

Pensionsstiftelser är dock skattskyldiga till avkastningsskatt på pensionsmedel. Se vidare Del 3, avsnitt 13.