

2 Inkomst av tjänst m.m.

2.1 Allmänt

3 kap. 3, 7–8 §§ IL
 SOU 1962:59, prop. 1966:127, BevU54, SFS 1966:729
 DsJu 1983:13, prop. 1984/85:175, SkU59, 1985:362
 SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650 f.
 SOU 1997:2, prop. 1999/2000:2, SkU2, SFS 1999:1229
 3 kap. 4 § IL
 Prop. 1978/79:58, SkU15, SFS 1978:925
 3 kap. 5–6 §§ IL
 Prop. 1996/97:19, FiU1, SFS 1996:1208 och 1996:1214

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 §).

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 uppräknningar 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. 3 § IL gäller att vissa personer utpekas som obegränsat skattskyldiga.

Obegränsat skattskyldig är:

Obegränsat skattskyldiga

- Den som är bosatt i Sverige.
- Den som stadigvarande vistas i Sverige.
- Den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare varit bosatt här.

”Kvalificerad” obegränsad skattskyldighet

Lagstiftningen skiljer numera på obegränsad skattskyldighet på grund av väsentlig anknytning till Sverige och obegränsad skattskyldighet på grund av stadigvarande vistelse eller bosättning här i landet. Därmed uppkommer allt oftare situationen att det inte är tillräckligt att enbart konstatera att någon är obegränsat skattskyldig. Det krävs att man fastställer huruvida den obegränsade skattskyldigheten är *kvalificerad* eller inte. Det är därför angeläget att fastställa exakt vad som innefattas i begreppet bosatt. Innebörden är inte självklar eftersom begreppet inte har definierats i lagen. Se vidare avsnitt 2.1.2.1.

Det har bl. a. införts särskilda bestämmelser om beskattning av personaloptioner som innebär att frågan huruvida en optionsförmån 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 reglerna om framskjuten beskattning i 48 a kap. IL beträffande fysiska personer är beroende av om säljaren är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här. Dessutom gäller 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 vistats 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 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.

Huruvida en fysisk person är obegränsat skattskyldig är grundläggande 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 genom KL. 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 kom bosättningsbegreppet att bestå 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. Skillnaden 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 s. 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 en mer utvidgad betydelse och omfatta 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. Begreppet omfattar såväl den som är bosatt i Sverige, den som vistas stadigvarande här i landet och den som har väsentlig anknytning till Sverige.

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 presumeras en person som flyttar ut från Sverige ha väsentlig anknytning hit under en tid av fem år efter avresedagen, den s.k. femårsregeln (3 kap. 7 § IL).

2.1.2.2 Stadigvarande vistelse i Sverige

Avbrott i Sverigevistelsen

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 en vistelse som varar minst sex månader. Tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen saknar betydelse (prop. 1927:102 bil. 3 s. 46 f.). Vistelsetiden beräknas utan hänsyn till årsskiftet. 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 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 månadersperiod utan att för den skull anses stadigvarande vistas här (6 § 1 p. 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 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 övernattning vid filialerna i Danmark eller Norge. RR fann att VD:n under den angivna tiden fick anses ha stadigvarande vistats i Sverige (RÅ 1997 ref. 25).

Av rättsfallet framgår att en regelmässig vistelse med tre övernattningar 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 övernattningar i utlandet är fler än antalet övernattningar 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, inte kan 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). Begreppet "väsentlig anknytning" 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.

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

Anknytningsfaktorer

- 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 som är 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. De skilda anknytningsfaktorerna har naturligtvis olika inbördes vikt. En person kan dock vid en samlad bedömning anses ha väsentlig anknytning till Sverige även om endast en anknytningsfaktor föreligger, t.ex. att han har kvar en tidigare permanentbostad här.

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 dåvarande 53 § KL, trots att anknytningen till USA bedömts vara starkare (RÅ 1989 ref. 118). 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 2.1.2.3.2. 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 sitt tidigare hemland, 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 lång tid 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

RR har på senare tid avgjort flera mål som främst rört rekvisitet ”varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort” i punkt 1 av anvisningarna till 53 § KL. Huvudfrågan var om detta innefattar ett krav på att obegränsad skattskyldighet ska föreligga i det andra landet. RR fann att så inte är fallet. I IL har rekvisitet i 3 kap. 7 § lydelsen *varaktigt bosatt på en viss utländsk ort*.

I samtliga fall har den skattskyldige inte med intyg från skattemyndighet i det andra landet visat att han varit obegränsat skattskyldig där. Skatteverket har i målen hävdats att frågan om väsentlig anknytning till Sverige under aktuella år ska bedömas

mot bakgrund av om personen i fråga kan anses ha varit obegränsat skattskyldig i ett annat land.

RR uttalade i huvudsak följande i RÅ 2002 ref. 70 och ett antal notismål.

Det aktuella rekvisitet ger endast uttryck för att vissa faktiska förhållanden (bosättning och hemvist) ska vara för handen. Skatteverkets tolkning skulle i själva verket medföra att det andra landets skatterättsliga lagstiftning skulle vara utslagsgivande för den skattskyldiges bosättning och hemvist. Det aktuella rekvisitet ingår som en av många anknytningsfaktorer. Dessa ger överlag uttryck för objektivt iakttagbara faktiska förhållanden, vilket talar emot att innebörden av såväl det ifrågavarande uttrycket som övriga anknytningsfaktorer skulle vara beroende av en särskild skatterättslig prövning enligt utländsk rätt. Om uttrycket skulle tillmätas den betydelse som Skatteverket gör gällande, skulle flertalet andra anknytningsfaktorer framstå som i stort sett onödiga. Syftet med bestämmelsen är att göra en samlad bedömning i varje särskilt fall, varför alla omständigheter av betydelse för bosättningen ska vägas in. Frågan om väsentlig anknytning till Sverige ska besvaras utan avseende på om personen varit obegränsat skattskyldig eller inte i annat land.

Avgörande vid bedömningen är således de faktiska förhållandena, dvs. den verkliga bosättningen på den utländska orten. Det ska framhållas att det under alla förhållanden åligger den skattskyldige att tillfredsställande besvara skattemyndighetens frågor om sina bosättningsförhållanden. I ett fall då den skattskyldige underlåtit detta och hänvisat till en adress i Sverige för vidarebefordran till honom har RR ansett att han inte har visat att han inte haft väsentlig anknytning till Sverige under ifrågavarande inkomstår (RÅ 2002 not. 153).

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 av om väsentlig anknytning föreligger. 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.

**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 bosätt-

ningen 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 (jfr RÅ 2002 not. 149).

Åretruntbostad i Sverige

Innehavet av en bostad i Sverige har i praxis tillmätts stor betydelse vid bedömning av bosättningsfrågan. 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 att väsentlig anknytning föreligger. En "semesterbostad" som tidigare använts för varaktigt boende av den skattskyldige och hans familj bör

jämställas med en vanlig permanentbostad (RÅ 1989 ref. 118). Det nu sagda innebär att den kod fastigheten åsatts vid fastighetstaxeringen inte är styrande för bedömningen. Denna ska göras utifrån de faktiska förhållandena.

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).

En svensk medborgare var anställd av SAS och flyttade den 1 augusti 1989 med sin familj till Indonesien. 1992 flyttade han till Moskva, 1995 till USA och han hade därefter för avsikt att flytta till Nya Zeeland. Förutom att han behållit sitt svenska medborgarskap hade han behållit sin permanentbostad i Sverige. Med hänsyn härtill och med beaktande av den tid han vistats utomlands fick han under beskattningsåret 1994 anses ha haft sådan väsentlig anknytning till Sverige att han var obegränsat skattskyldig här (RÅ 2002 ref. 70).

I det aktuella fallet hade den 1 augusti 1994 längre tid än fem år förflutit från dagen för avresan från Sverige. Innehav av tidigare permanentbostad i Sverige har således här medfört att väsentlig anknytning till Sverige förelåg även efter femårsperiodens utgång.

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 saknat 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 ha väsentlig anknytning hit 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 vara 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 gjordes bedömningen 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.

Så länge ett äktenskap inte är upplöst presumeras sammanlevnaden mellan makarna inte har upphört. Eventuella uppgifter om söndring i ett bestående äktenskap bör därför vara väl underbyggda för att inverka på bedömningen. I ett utflyttningsfall (RÅ 2003 ref. 52) planerade en man, efter separation från sin tidigare hustru, att företa frekventa resor hit, ca 60 dagar per år i anslutning till helger, för umgänge med ett gemensamt minderårigt barn. Detta förhållande har inte ansetts medföra väsentlig anknytning till Sverige. 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 verkligt inflytande över verksamheten.

I RÅ 2001 not. 41 innehade sökanden uppdrag som koncernchef, VD och styrelseledamot i ett svenskt bolag som ingick i en större internationellt verksam koncern. Han skulle efter utflyttning från Sverige erhålla ersättning för posten som VD i bolaget motsvarande ca 20 dagars arbete årligen. Vidare ägde sökanden aktier i bolaget dels direkt, dels, tillsammans med sin maka, indirekt via ett av dem helägt holdingbolag. Trots att aktieposterna betingade ett avsevärt ekonomiskt värde ansågs de i förhållande till bolagets totala kapital ringa och deras röstvärde obetydligt. RR fann att det var genom uppdragen i bolaget och inte genom det ekonomiska engagemanget som sökanden utövade inflytande över koncernens och bolagets verksamhet. Aktieägandet genom holdingbolaget utgjorde en ren kapitalplacering. Nämnade anknytningsfaktorer ansågs inte var för sig eller sammantaget ge väsentlig anknytning till Sverige.

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).

En svensk medborgare ansågs, med hänsyn till aktieinnehav om 15,5, 24,3 och 25 procent i tre svenska bolag, ekonomiskt engagerad i Sverige och därmed ha väsentlig anknytning hit efter utflyttning. Detsamma gällde om personen avstod från styrelseuppdrag i svenska bolag (RÅ 2001 not. 1).

En person innehade tillsammans med sin sambo 12.8 procent av såväl ägarandel som röstetal i ett svenskt aktiebolag, vilket ansågs innebära väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige (RR dom den 23 november 2004, mål nr 552-04).

I ett annat fall 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. Innehav av 10 procent av aktierna i ett aktiebolag medförde inte väsentlig anknytning till Sverige, trots att ytterligare 10 procent ägdes av hustruns systerson, tillika VD i bolaget, eftersom resterande 80 procent ägdes av ett börsnoterat bolag (RÅ 2001 not. 113).

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 köptioner till drygt 7 procent) i faderns bolag, medförde inte väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning (RÅ 2001 not. 2).

Fastighet i Sverige

Innehav av fast egendom i Sverige medför i många fall stark anknytning hit. En villafastighet är normalt också en åretruntbostad. 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 i fastighetsvärde och omsättning.

Innehav av affärs- och hyresfastigheter med taxeringsvärde på över tolv milj. kr och med en omsättning överstigande tre milj. kr har medfört att den skattskyldige ansetts ha väsentlig anknytning till Sverige. Att det var fråga om ett indirekt fastighetsinnehav via handelsbolag som till hälften ägdes av hustrun gjorde inte anknytningen svagare (RÅ 1989 ref. 103). Ett indirekt ägande av bl.a. ett fastighetsförvaltande bolag som innehade fastigheter till

ett sammanlagt taxeringsvärde på drygt 41 milj. kr, har ansetts medföra väsentlig anknytning till Sverige (RÅ 2002 not. 114). 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. 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 skatte-

registrering 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 överlätit 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. I RÅ 2002 ref. 99 har innehavet av en svensk statlig tjänst (doktorandtjänst) inte ansetts utgöra ett anknytningsmoment för återbosättning till 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 Skatteverket 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 Skatteverket ifrågasätter hans skatterättsliga bosättning (prop. 1984/85:175 s. 15), numera den begränsade skattskyldigheten. Under punkten 2.1.2.3 väsentlig anknytning och kantrubrik åretruntbostad i Sverige, finns en redogörelse för RÅ 2002 ref. 70. Av detta mål kan slutsatsen dras att innehav av tidigare permanentbostad i Sverige kan medföra väsentlig anknytning till Sverige även efter femårsperiodens utgång.

2.1.2.4 Tidpunkten för skattskyldighetens förändring

**”Kvalificerad”
obegränsad
skattskyldighet**

Med ”kvalificerad” obegränsad skattskyldighet avses skattskyldighet som har sin grund i bosättning eller stadigvarande vistelse i Sverige.

Det avgörande vid prövningen av frågan om den skattskyldige är bosatt i Sverige torde vara dels om personen behåller sin bostad i Sverige, 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, med hänsyn till femårsregeln, viktig att fastställa. 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 stadigvarnade 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 har ansetts onödig med hänsyn till RÅ 1996 ref. 38.

2.1.2.6 Bosättningsutredning

I utflyttningsfall gäller att Skatteverket inom den region den skattskyldige har sin hemortskommun vid tiden för utflyttningen ska ta ställning till frågan om hans skattskyldighet för tiden efter avresan från Sverige. 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 hemortskommun fattas beslutet av Skatteverket region Stockholm. En bosättningsutredning ska därför regelmässigt göras. För detta ändamål har en särskild blankett tagits fram (SKV 2704). Utredningen ska belysa alla relevanta frågor om personens anknytning till Sverige och förbindelser med det andra landet.

2.1.2.7 Bosättningsintyg

Det är särskilt viktigt att fastställa om den utflyttade anses bosatt i det främmande landet enligt dess lagstiftning. Intyg eller annat bevis om obegränsad skattskyldighet i det andra landet, utfärdat av myndighet där, ska däremot, med hänsyn till RR:s ställningstagande i RÅ 2002 ref. 70 m.fl. notisfall, inte fordras in. Sådant intyg eller bevis är däremot av betydelse vid fastställandet av var en person ska anses ha sitt hemvist enligt aktuellt skatteavtal. Av RÅ 2002 not. 153 framgår dock att den skattskyldige inom ramen för femårsregeln inte kan undandra sig att i utredningshänseende besvara frågor om sina bosättningsförhållanden. Intyg om bosättningsstillstånd, uppehållstillstånd, inskrivning i folkregister eller bestyrkt utdrag ur sådant register underlättar givetvis bedömningen av om en person rent faktiskt är bosatt i det andra landet. Det är emellertid viktigt att tänka på att det i vissa stater kan vara svårt och ibland omöjligt att få godtagbara intyg från myndigheterna. 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 efter utflyttningen.

Internordisk flyttning

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

Flyttning inom EU

Efter EU-inträdet erhåller svenska medborgare, generellt sett, lättare uppehållstillstånd för vistelse i någon av medlemsstaterna. Intyg om detta kan också vara av värde vid bedömningen av om en person faktiskt är bosatt i den andra staten.

2.2 Obegränsad skattskyldighet

3 kap. 9–11, 13 §§ IL
SOU 1962:59, prop. 1966:127, BevU54, SFS 1966:729
DsJu 1983:13, prop. 1984/85:175, SkU59, SFS 1985:362
Prop. 1993/94:90, SkU10, SFS 1993:1515
Prop. 1998/99:124, KU5, SFS 1999:933
3 kap. 12 § IL
Prop. 1992/93:217, SkU35, SFS 1993:526
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341

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 upp bärs 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 §§

II. 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 som 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.

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 huvudsakligen går 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. Begreppet land anses av Skatteverket stå för av utrikesdepartementet (UD) erkänd stat. 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 utlandstjänstgöringen 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 åtnjutits i verksamhetslandet under samma period som lönen avser. Förmåner, utöver lönen, som har åtnjutits i Sverige omfattas inte av skattefriheten, såvida inte verksamhetslandet beskattat även dessa förmåner.

KRNS har i dom den 20 juni 2002, mål nr 5390-2001, funnit att sexmånadersregeln är tillämplig vid anställning och vistelse under 183 dagar i Republiken Korea, trots att inkomsten enligt skatteavtalet endast skulle beskattas i hemviststaten, i detta fall Sverige. Inkomsten kom dock att beskattas i Republiken Korea i strid med det svensk-koreanska skatteavtalet. Skatteverket överklagade domen, men RR har beslutat att inte medge prövningstillstånd i målet.

Skatteverket har hemställt om lagändring, se skrivelse den 23 juni 2003. Verket anser att lagtexten bör förtydligas så att det klart framgår att inkomsten, för att den ska undantas från beskattning i Sverige, har beskattats i arbetsstaten i enlighet med gällande skatteavtal och intern lagstiftning i den andra staten.

Beviskrav

Den som redan från början vet att anställningen utomlands kommer att leda till skattefrihet kan ansöka om ändrad beräkning av skatteavdraget (SKV 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 Skatteverket vid den årliga inkomst-taxeringen. 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 ska vara utfärdad av beskattningsmyndighet i landet (prop. 1989/90:110 s. 386 f.).

– ändrad beräkning för skatteavdrag

– slutlig taxering

– kontrolluppgift

Arbetsgivare, som utbetalat ersättning vilken preliminärt är skattebefriad, redovisar densamma på gul kontrolluppgift, (KU 14), vilket medför att inkomsten inte förtrycks på den förenklade deklarationen. Även om Skatteverket 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 deklara-tions-skyldig 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 Skatteverket att bedöma om sexmånadersregeln är tillämplig. Detta kan lämpligen göras under särskilda upplysningar eller i bilaga till deklarationen.

– deklara-tions-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. Begreppet land anses av Skatteverket stå för av UD erkänd stat. Dessutom krävs att inkomsten ska vara skattebefriad i verksamhetslandet antingen enligt verksamhetslandets interna lagstift-

ning 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 ”annat avtal” avses t.ex. proceduravtal som ingås med biståndsländer och avser biståndsarbete och liknande, avtal med statshandelsländer samt andra avtal om skattebefrielse i särskilda fall. Det ligger i sakens natur att en sådan åtgärd ska ha vidtagits inom ramen för det andra landets konstitutionella rättsordning. Behörigheten att utföra åtgärden emanerar normalt från något centralt organ i landet i fråga men kan ha delegerats till någon underlydande myndighet, såsom en skattemyndighet. Om avtalet har ingåtts av en annan myndighet än skattemyndigheten kan det finnas anledning att begära att den skattskyldige visar att skattebefrielsen följer av ett bemyndigat uppdrag från något överordnat organ. Regeln ställer inte något motsvarande krav på statsrättslig behörighet för den som ingått avtalet från t.ex. svensk sida. Detta innebär att både offentligrättsliga och privaträttsliga subjekt hemmahörande i Sverige eller i tredje stat kan vara part i avtalet.

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 11 januari 2005. Observera att avtal även kan ha förekommit under tidigare tidsperioder och att nuvarande avtal kan komma att förlängas.

50 Inkomst av tjänst m.m. **kapitel 2**

Land		Giltighetstid
Albanien		2001-04-05 – 2005-12-31
Angola	Förhandl pågår	1996-07-01 – 2004-12-31
Bangladesh		1998-01-01 – Förlängt t.o.m. – tillsvidare
Bolivia		2001-01-01 – 2005-12-31
Bosnien		2000-09-01 – Tillsvidare
	Nytt avtal	2004-06-30 – Tillsvidare
Eritrea (MoU)		1997-11-24 – 2001-12-31
Etiopien		1994-07-01 – 2002-03-30
	Nytt avtal	2002-04-01 – 2006-12-31
Honduras		1999-04-15 – 2002-12-31
	Nytt avtal	2003-01-01 – 2007-12-31
Indien		1992-07-01 – 2004-12-31
Serbien, Montenegro		2001-11-16 – 2006-12-31
Kambodja		1997-01-01 – 2001-12-31
	Nytt avtal	2002-01-01 – 2005-12-31
Kenya		1999-07-01 – 2004-06-30
	Nytt avtal	2004-11-04 – 2009-10-30
Kosovo		2003-03-11 – Tillsvidare
Kroatien	Nytt avtal	2004-06-28 – Tillsvidare
Laos		1996-07-01 – 2001-12-31
	Nytt avtal	2002-01-01 – 2006-12-31
Makedonien		2003-01-01 – 2007-12-31
Moçambique		1997-10-01 – 2006-12-31
Moldavien		2003-10-01 – 2008-12-31
Namibia	Nytt avtal	1999-05-12 – 2006-06-30
Nicaragua		1998-01-08 – 2003-06-30
	Nytt avtal	2003-07-01 – 2009-06-30
Sri Lanka		1998-03-11 – 2004-02-29
	Nytt avtal	2004-01-10 Tillsvidare
Sydafrika		1996-10-17 – 2001-10-17
	Nytt avtal	2001-09-01 – 2005-12-31
Tanzania		1997-01-01 – 2004-12-31
	Förhandl pågår	

Uganda		1998-07-01 – 2002-06-30
	Nytt avtal	2002-07-01 – 2006-06-30
Vietnam		1995-07-01 – 2001-06-30
	Nytt avtal	2001-10-25 – 2006-06-30
Zambia		1996-01-23 – 2005-12-31

* 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 (SKV 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 Skatteverket vid den årliga inkomsttaxeringen. Det är den skattskyldige som med intyg eller motsvarande ska visa att han blivit skattebefriad i verksamhetslandet på sådan grund att ettårsregeln är tillämplig.
– ändrad beräkning för skatteavdrag	
– slutlig taxering	
– kontrolluppgift	Kontrolluppgift ska lämnas om utgiven ersättning och förmån utgör intäkt i inkomstslaget tjänst, 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 sexmånaders- eller ettårsregeln ska kontrolluppgift lämnas. Arbetsgivare, som utbetalat ersättning vilken preliminärt är skattebefriad, redovisar densamma på gul kontrolluppgift, KU 14, 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 deklara-tions-skyldig 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 Skatteverket att bedöma om ettårsregeln är tillämplig. Detta kan lämpligen göras under särskilda upplysningar eller i bilaga till deklarationen.
– deklara-tions-skyldighet	
Antal hembesöks-dagar	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 uppstår 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 (jfr även RÅ 2002 not. 134).

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.

Kombination av sexmånaders- och ettårsregeln

En i Sverige obegränsat skattskyldig person som mer än ett år vistats i Irland för arbete för ett svenskt företag har medgivits skattefrihet enligt sexmånadersregeln för den del av lönen som förts in (remitterats) till Irland och beskattats där. Den del av lönen som inte remitterats till Irland har ansetts vara omfattad av ettårsregeln och därmed undantagen från beskattning i Sverige (RÅ 2004 ref. 126).

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 utnyttjas 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

11 kap. 22–23 a §§ IL
Prop. 1984/85:76, SkU22, SFS 1984:947
Prop. 1999/00:2, SkU2, SFS 1999:1305
Prop. 2000/01:12, SkU6, SFS 2000:1161

Vissa särskilda regler om skattelättnader

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

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 specialister inom tekniskt avancerad och kunskapsintensiv verksamhet, högt kvalificerade forskare och personer i företagsledande ställning eller andra nyckelpersoner. I RÅ 2003 ref. 58 har en chef för en kommunal förvaltning inte ansetts uppfylla kravet för skattelättnader som specialist eller företagsledare. 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 bestå i högst fem år. Skattelättnader medges bara under de tre första åren. Arbetsgivaren ska vara hemmahörande 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 Skatteverket 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. Av nämndens beslut ska framgå den tid som beslutet avser. Beslutet får överklagas av arbetsgivaren, arbetstagaren eller Skatteverket till Länsrätten i Stockholm och, efter prövningstillstånd, till Kamrätten i Stockholm och Regeringsrätten (lagen /1999:1305/

om Forskarskattenämnden).

Om det finns ett bifallsbeslut från Forskarskattenämnden undantogs 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.

RR har i RÅ 2004 ref. 85 ansett att ersättning för utgifter för barns skolgång utomlands inte är undantagen från beskattning enligt 11 kap. 23 § p. 2 IL. Då flyttningen inte föranlett några sådana utgifter har dessa inte ansetts vara utgifter som arbetstagaren haft på grund av vistelsen i Sverige.

I den mån ersättningen inte motsvarar faktiska kostnader beskattas överskjutande belopp som lön. Avdrag för kostnader som täcks av skattefri ersättning medges inte. (12 kap. 3 § 3 st. IL). 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 uppstår. 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

8 kap. 20 § IL
Prop. 1962:6, BevU10, SFS 1962:42
Prop. 2002/03:5, SkU2, SFS 2002:1006
10 kap. 11 § IL
Prop. 1997/98:133, SkU26, SFS 1998:338
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341
11 kap. 3 § IL
Prop. 1993/94:234, SkU25, SFS 1994:777
11 kap. 16 § IL
Prop. 1997/98:133, SkU26, SFS 1998:338
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341
11 kap. 21 § IL
SOU 1962:59, Fi 1963:9, prop. 1966:127, BevU54, SFS 1966:729
DsUD 1979:1, prop. 1979/80:106, SkU48, SFS 1980:268
11 kap. 21 a § IL
Prop. 2001/02:18, SkU5, SFS 2001:908
11 kap. 26 § IL
SOU 1993:44, prop. 1993/94:90, SkU12, SFS 1993:1523
SOU 1995:94, prop. 1995/96:152, SkU25, SFS 1996:651
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341
11 kap. 28 § IL
SOU 1995:94, prop. 1995/96:152, SkU25, SFS 1996:651
11 kap. 46 § IL
Prop. 1996/97:173, SkU4, SFS 1997:770

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. 651 f.). 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 statsanställda

Ersättningar och förmåner till annan utomlands stationerad personal vid statlig myndighet än sådan personal som avses i 11 kap. 21 § 1 st. IL ska inte 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 tjänste-

resa. En anställd anses normalt vara på tjänsteresa om han eller hon befinner sig på någon annan plats än tjänstestället (prop. 2001/02:18 s. 18 f.).

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 kostnadsersättningar som anvisats av SIPRI är, enligt 11 kap. 21 § 2 st. IL, 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). 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 skatteavtal måste också beaktas.

Utländska försäkringspremier

Om arbetsgivaren betalar försäkringspremier för den anställde 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.

I ett förhandsbesked den 23 april 1999 (se Skatteverkets rättsfallsprotokoll 1999/18) skulle förmånsbeskattning inte ske för premieinbetalningar 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 meddelades för tid före den 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
anställnings-
intervju**

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.

**Periodiskt
understöd**

EU:s medlemsländer är från den 1 maj 2004 – förutom Sverige – Belgien, Cypern, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Grekland, Lettland, Litauen, Irland, Italien, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Polen, Portugal, Slovakien, Slovenien, Spanien, Storbritannien, Tjeckien, Tyskland, Ungern och Österrike. De länder som ingår i EES är Island, Norge och Liechtenstein.

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 skatteavtal beaktas. Beträffande reglerna om periodiskt understöd, se HL 05.

Marie Curie-stipendium

Forskarstipendium som utges av Europeiska gemenskaperna (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 beskattas 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 således 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. 38 f.). 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 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 ska då anses ha förvärvat de aktier som han har

tjänat in under anställning utomlands. Förmånsbeskattning ska alltså inte ske. Om X i stället hade förvärvat 400 aktier skulle X ha förmånsbeskattats för 200 aktier i Sverige.

Förhandsbesked

SRN har i tre ansökningar om förhandsbesked haft att ta ställning till ett antal frågeställningar kring personaloptioner i internationella förhållanden, se Skatteverkets rättsfallsprotokoll 2003/29. Skatteverket har begärt fastställelse hos RR av beskedet, se Skatteverkets rättsfallsprotokoll 2004/19.

Ett av förhandsbeskeden rörde frågan om beskattning av optionsförmån som har kunnat utnyttjas innan flyttningen till Sverige samt optionsförmån som har intjänats och kunnat utnyttjas under tiden för vistelse i Sverige innan utflyttningen härifrån. RR har i RÅ 2004 not. 134 uttalat att personaloptioner som har kunnat utnyttjas för förvärv av aktier innan den skattskyldige flyttat till Sverige inte ska tas upp till förmånsbeskattning om han har utnyttjat dem under sin vistelse i Sverige. När den skattskyldige har flyttat ut från Sverige ska han som intäkt ta upp förmånen av rätten att förvärva aktier som har intjänats och kunnat utnyttjas här i landet före utflyttningen.

I det andra förhandsbeskedet hade SRN funnit att personaloptioner som ger rätt att förvärva aktier först efter det att den skattskyldige har flyttat från Sverige inte ska tas upp till förmånsbeskattning i Sverige när han utnyttjar dem. RR har i RÅ 2004 not. 135 undanröjt det av SRN meddelade förhandsbeskedet då nämnden besvarat frågorna utan att ta ställning till hur bestämmelserna i 10 kap. 11 § 2 st. IL förhåller sig till gemenskapsrätten, se avsnitt 9.6.

I RÅ 2004 ref. 50 har RR fastställt SRN:s förhandsbesked av innebörd att om inkomst av en anställning utomlands är undantagen från beskattning i Sverige enligt den s.k. ettårsregeln, gäller detta även för förmånen att förvärva aktier. En bedömning av ettårsregelns tillämplighet i det enskilda fallet borde, enligt nämndens mening, grundas på intjänandebegreppet.

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 ”Bundes-

entschädigungsgesetz 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 punkt 3 i det svensk-tyska skatteavtalet (1992:1193) ska gottgörelsen undantas vid beskattning i Sverige och någon progressionsuppräkning 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 okkupation från skatteplikt (Ehregaben- 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**

61 kap. 16–17 §§ IL
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1421

**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 anställde, stå den s.k. valutarisken.
Jämförelseränta	I Skatteverkets allmänna råd SKV A 2004:38 anges jämförelseräntor som ska tillämpas beträffande lån i utländsk valuta som löper med rörlig ränta. 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 anställde 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 anställde 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 arbetstagarrens 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

updrag av den anställde 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 anställde 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 anställde inte längre bosatt i Sverige. I samband med att besked om slutlig skatt upprättas detta år avseende inkomståret 2 ska skillnaden mellan debiterad skatt, $([450\,000 + 90\,000 =] 540\,000 \times 0,50 =) 274\,500$ 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

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 Skatteverkets uppfattning, inte av eventuella skatteavtal eftersom det i dessa regleras att den stat i vilken arbete utförts också äger rätt att beskatta inkomsten förutsatt att den anställde vistas i arbetslandet mer än 183 dagar under en tolvmånadersperiod 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

Arbetstagare som har arbetsgivare som inte är skyldiga att göra skatteavdrag ska betala in sin preliminära skatt själv.

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, enligt 4 kap. 2 § SBL, betalas genom skatteavdrag (A-skatt) eller enligt särskild debitering (F-skatt eller särskild A-skatt).

Skatteavdrag har gjorts av arbetsgivare utan fast driftställe

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.

Skatteverket har i en skrivelse 2004-10-18 (dnr 130 604256-04/111) uttalat att om en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige gör avdrag för preliminär skatt från den anställdes lön är avdraget inte att jämföras med avdragen A-skatt. Oavsett om beloppet har redovisats som avdragen skatt på kontrolluppgift eller ej ska den anställde inte gottskrivas beloppet som avdragen A-skatt om det inte har betalats in till Skatteverket (jfr 11 kap. 14 § SBL). Om den anställde kan visa, t.ex. genom lönespecifikationer, att avdrag gjorts från lönen ska den anställde beskattas för den del av lönen som har varit tillgänglig för lyftning, dvs. för den utbetalning som faktiskt gjorts. Om den utländska arbetsgivaren redovisat och betalat in det avdragna beloppet till Skatteverket bör den anställde tillgodoföras det belopp som arbetsgivaren redovisat som avdragen skatt på kontrolluppgiften.

Då avdraget inte är att jämföras med skatteavdrag finns det inte heller någon skyldighet att lämna skattedeklaration enligt 10 kap. 9 § SBL.

2.4.4 Valutakurser

Tjänsteinkomster som utbetalas i utländsk valuta omräknas till svenska kronor. Den faktiska kursen på utbetalningsdagen ska användas. Om man inte vet utbetalningsdatum eller kurs används genomsnittskurs. I Skattenyheter publiceras dels Riksbankens genomsnittsvärde för mittkurser för varje månad (RB), dels Riksbankens genomsnittsvärde för helt år (RB04 =2004).

2.5 Utländska livförsäkringar

58 kap. 5 § IL och lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (AvPL)
Stencil 1969 Fi 1969:9, prop. 1962:162, BeU75, SFS 1969:754
DsB 1978:13, prop. 1979/80:68, SkU22, SFS 1980:71
Ds 1996:27, prop. 1995/96:231, SkU4, SFS 1996:1236 och 1240
9 § AvPL, 10 a § AvPL
Prop. 2004/05:31, SkU 14, SFS 2004:1305

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 försäkringsbolaget 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.

Skatteverket 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 försäkringsbolag.

I regeringens beslut hänvisas bl.a. till att de ifrågakvarande 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 bedriven 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 del utländska pensioner är skattefria på grund av att de blir klassificerade som utbetalningar från kapitalförsäkring. En utländsk livförsäkring är föremål för avkastningsskatt, se avsnitt 2.5.2.6.

2.5.2.2 Försäkringsverksamhet inom och utom landet

Försäkringsrörelse

För att kunna bedöma på vilket sätt en ersättning från utlandet ska beskattas är det viktigt att veta om försäkringen ifråga är meddelad i en svensk eller en utländsk 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. 89 f.)

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 Cypern 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 bedri-

vit 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. 72 f. 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 verkamma 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 begär det (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 efterlevandepension

De utländska försäkringar som ska anses som pensionsförsäkringar ska huvudsakligen avse ålders-, sjuk- eller efterlevandepension. 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 Skatteverket 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 dispensexpraxis 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. 21 f.). De beviljade dispensererna 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 bedrivna 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 försäringssparande i utländska livförsäkringar var att skapa en enhetlig beskattning av försäringssparande 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 beräkningsätt som vid värderingen till förmögenhetsskatt. 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 2003 multipliceras med försäkringens kapitalunderlag den 1 januari 2004 och blir alltså bestämmande vid 2005 års taxering (3 § AvPL).

Skattesatser

Liksom för kapitalförsäkringar som tecknats i Sverige är skattesatsen 30 procent av 90 procent av skatteunderlaget, dvs. 27 procent. För utländska försäkringar som anses som pensionsförsäkringar enligt 58 kap. 5 § IL är skattesatsen 15 procent (9 § AvPL).

RR har i RA 2004 ref. 84 funnit att en livförsäkring, som tecknas i en försäkringsrörelse som är etablerad i en annan medlemsstat inom EU och som motsvarar en svensk pensionsförsäkring, ska vara likställd med en sådan pensionsförsäkring, vilket innebär att försäkringen beskattas med 15 procent av skatteunderlaget vid beräkning av avkastningsskatt.

Nya regler har införts fr.o.m. den 1 januari 2005 (prop. 2004/05:31, SFS 2004:3104) och innebär att kapitalförsäkringar i vissa fall ska beskattas med den lägre skattesatsen för avkastningsskatt, som annars bara gäller för pensionsförsäkringar och andra former av pensionssparande. Det gäller kapitalförsäkringar som meddelas inom EES-området och uppfyller samtliga krav, förutom etableringskravet, som ställs för att en försäkring ska betraktas som en pensionsförsäkring.

Någon jämkning på grund av tidsbegränsat ägarinnehav under beskattningsåret medges inte. Den som innehar en utländsk kapitalförsäkring vid beskattningsårets ingång ska betala avkastningsskatt för hela kalenderåret.

Övergångs- bestämmelser

I fråga om försäkringsavtal som ingåtts före den 1 januari 1997 ska endast den del av försäkringens värde tas upp som överstiger värdet vid denna tidpunkt. Till det värde som undantas från skatteunderlaget får tillägg göras för årlig värdestegring. Denna begränsning gäller dock inte om försäkringen övergått till ny innehavare efter utgången av år 1996 på annat sätt än genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

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 för-mögenhetsskattepliktig, se vidare avsnitt 6.2.2.1.

**Nedsättning pga.
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 inkomstskatt, förmögenhetsskatt och punktskatt, 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 t.ex. har haft svårigheter att få fram uppgifter från de utländska bolagen om skatt hänförlig till försäkringen får dock nedsättning ske med skäligt belopp (10 a § 2 st. AvPL). Beräkningen efter skälighet ska göras försiktigt och till ett skattebelopp som med ett relativt stort mått av säkerhet kan antas ha belastat försäkringen. Anledningen till denna försiktighet är möjligheten att få avräkning enligt lämnad utredning (det faktiska utfallet) vid en senare tidpunkt.

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).

RR har i RÅ 2004 ref. 66 funnit att nedsättning av avkastningsskatt med utländsk skatt som beräknats efter skälighet kan medges trots att skatten var hänförlig till tidigare år.

Skatteverket har i skrivelse 2004-12-08 (dnr 130 657552-04/111) uttalat följande.

Frågan om nedsättning av avkastningsskatt kommer oftast upp vid beskattning av engelska s.k. fondförsäkringar. Därför behandlar nedanstående beskrivning engelska försäkringar. Skatteverkets bedömning av möjligheten till avräkning med skäligt belopp gäller emellertid alla utländska försäkringar.

I Storbritannien beskattas olika typer av avkastning och vinster inom en fond på olika sätt. Skattens storlek beror därför på vilka

tillgångar som finns inom en viss fond och vilken avkastning som uppstår. Av den anledningen kan skattebelastningen variera mellan olika fonder. Den svenska försäkringstagaren är i de flesta fall helt beroende av uppgifter från den utländska försäkringsgivaren då det är denne som i de flesta fall betalat skatten. Den schablonmässiga beräkning av betald engelsk skatt som svenska försäkringstagare ibland erhåller från det utländska försäkringsföretaget behöver inte överensstämma med den skatt som verkligen dragits från de fonder som ingår i den skattskyldiges försäkring.

Om den skattskyldige får uppgift om den skatt som betalats i just de fonder som ingår i hans försäkring medges nedsättning av avkastningsskatten med motsvarande belopp. Kan avräkning inte medges med hela beloppet medges carry forward under de kommande åren. För att underlätta hanteringen anser Skatteverket att äldre skatt ska avräknas före nyare trots att det inte finns någon avräkningsordning i avkastningsskattelagen.

Om uppgift om faktisk skattebelastning inte lämnas kan nedsättning ske med skäligt belopp. Skatteverket bedömer på samma sätt som i en tidigare skrivelse, 2001-12-13 (dnr 12033-01/110), att skäligt belopp motsvarar högst hälften av den svenska avkastningsskatt som belöper på den engelska försäkringen.

Om den schablonmässigt beräknade engelska skatten överstiger det skäliga belopp som avräkning erhålls med medges ingen carry forward med resten. Genom att avräkning ges med skäligt belopp har hela den avräkningsbara utländska skatten utnyttjats. Det finns inget outnyttjat belopp till kommande år.

Om avräkning medges med faktiskt visad skatt genom carry forward med så stort belopp att avräkning med skäligt belopp för årets skatt inte ryms inom den svenska skatten kan årets skäliga belopp beaktas under ett senare år.

Följande exempel visar effekten av ovanstående. Med beräknad engelsk skatt avses den schablonmässiga beräkning som svenska försäkringstagare ofta får från sitt försäkringsbolag. Med visad engelsk skatt avses skatt som betalats i just de fonder som ingår i den skattskyldiges försäkring. Med år 1 avses vilket år som helst under innehavstiden.

Exempel 1

År 1

Svensk avkastningsskatt	6 000 kr
Beräknad engelsk skatt	8 000 kr
Avräkning	3 000 kr

Avräkning medges med skäligt belopp, dvs. högst halva den svenska skatten. Carry forward kan inte medges eftersom avräkning skett för all avräkningsbar skatt.

År 2

Svensk avkastningsskatt 7 000 kr

Beräknad engelsk skatt 2 000 kr

Avräkning 2 000 kr

Avräkning medges med skäligt belopp, dvs. högst halva den svenska skatten. Eftersom den beräknade skatten är lägre medges avräkning med den beräknade skatten.

Exempel 2

År 1

Svensk avkastningsskatt 6 000 kr

Visad engelsk skatt 8 000 kr

Avräkning 6 000 kr

Carry forward 2 000 kr

Den faktiska betalda skatten har visats. Därför medges avräkning och carry forward med hela skatten.

År 2

Svensk avkastningsskatt 7 000 kr

Beräknad engelsk skatt 2 000 kr

Avräkning 4 000 kr

Äldre skatt avräknas före nyare. Avräkning medges i första hand för carry forward 2 000 kr. Årets skatt har inte visats och avräkning medges därför med skäligt belopp, dvs. högst hälften av den svenska skatten. Eftersom den beräknade skatten är lägre medges avräkning med den beräknade skatten. Både carry forward och det skäliga beloppet ryms inom den svenska skatten.

Exempel 3

År 1

Svensk avkastningsskatt 2 000 kr

Visad engelsk skatt 9 000 kr

Avräkning 2 000 kr

Carry forward 7 000 kr

Den faktiskt betalda skatten har visats. Därför medges avräkning och carry forward med hela skatten.

År 2

Svensk avkastningsskatt 8 000 kr

Beräknad engelsk skatt 2 000 kr

Avräkning 8 000 kr

Överskjutande beräknad engelsk skatt 1 000 kr

Äldre skatt avräknas före nyare. Avräkning medges i första hand för carry forward 7 000 kr. Årets skatt har inte visats och avräkning medges därför med skäligt belopp, dvs. högst hälften av den svenska skatten. Eftersom den beräknade skatten är lägre medges avräkning med den beräknade skatten. Av den beräknade skatten kan 1 000 kr inte avräknas eftersom den inte ryms inom den svenska avkastningsskatten. Den kan beaktas under kommande år.

**Svensk
kupongskatt**

I vissa fall kan utländska försäkringar också belastas med svensk kupongskatt enligt KupL. SRN har i ett förhandsbesked den 7 oktober 2004 kommit fram till att en fysisk person har rätt till nedsättning av skatt enligt AvPL med belopp motsvarande svensk kupongskatt. Skatteverket har överklagat förhandsbeskedet.

Fr.o.m. den 1 januari 2005 har en innehavare av utländsk livförsäkring rätt till nedsättning av avkastningsskatt för den kupongskatt som är hänförlig till försäkringen (prop. 2004/05:31, SFS 2004:1304). Regeln tillämpas första gången vid 2006 års taxering.

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 kontroll-
uppgift**

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 Skatteverket. Kontrolluppgift enligt 12 kap. 4 § LSK ska också lämnas till Skatteverket.

2.6 Avdrag

2.6.1 Utländska socialförsäkringsavgifter

62 kap. 6 och 9 §§ IL
Ds Fi 1984:25, prop. 1985/86:12, SkU4, SFS 1985:923
Prop. 1994/95:91, SkU11, SFS 1994:1856
Prop. 1995/96:102, SkU15, SFS 1995:1521
Prop. 2004/05:19, SkU9, SFS 2004:1140

För den som är obegränsat skattskyldig föreligger avdragsrätt enligt 62 kap. 6 § IL för obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter under förutsättning att

- den avgiftsgrundande intäkten tas upp till beskattning för beskattningsåret i Sverige,
- avgifterna påförts på grund av *arbete* enligt en slutligt fastställd debitering eller liknande och att
- avgifterna betalats i enlighet med bestämmelserna i den nordiska konventionen om social trygghet (t.ex. norsk trygdeavgift och danskt arbetsmarkedsbidrag) 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 avdraget avser den tiden. Avdrag för hela året medges dock från och med den 1 januari 2005 i den mån den skattskyldiges överskott av förvärvsinkomster uteslutande eller så gott som uteslutande (minst ca 90 procent) utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige (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 § 6 § 2 st. IL).

2.6.2 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 Skatteverket allmänna råd om normalbelopp varje kalenderår. Normalbeloppen har betydelse för vilka belopp som arbetsgivaren kan betala ut vid tjänsteresa utan att skyldighet att göra skatteavdrag eller

betala arbetsgivaravgifter uppkommer, samt vilka avdrag den skattskyldige kan erhålla för ökade levnadskostnader.

2.6.3 Hemresor vid arbete utomlands

12 kap. 24–25 §§ IL
SOU 1995:94, prop. 1995/96:152, SkU25, SFS 1996:651
Prop. 2000/01:22, SkU9, SFS 2000:1341

När det gäller förutsättningar för avdrag för hemresor vid arbete utomlands är de grundläggande reglerna desamma som vid inrikes anställning. Avdragsrätten avser resa mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (12 kap. 24 § IL). Om resan påbörjas eller avslutas utanför EES-området får avdrag inte göras. Motsvarande regel gäller inställesesor, 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 får göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

2.6.4 Skattereduktion för avgift till utländsk A-kassa

65 kap. 11 b och c §§ IL
Prop. 2001/02:36, SkU6, 2001:1168
Prop. 2004/05:19

Enligt 65 kap. 11 b § 2 st. IL gäller att skattereduktion 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 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 skattereduktion bara till den del avgiften avser den tiden. Avdrag för hela året medges dock från och med den 1 januari 2005 i den mån den skattskyldiges överskott av förvärvsinkomster uteslutande eller så gott som uteslutande (minst ca 90 procent) utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige (65 kap. 11c § 3 st. IL).

Skattereduktionen uppgår till 40 procent av medlemsavgiften.

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 och 22 kap. 1 a § SBL. 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. Detta innebär att för den som efter en utflyttning alljämt anses ha väsentlig anknytning till Sverige blir hemortskommunen normalt den kommun i vilken han före utflyttningen var bosatt, medan vid ”återbosättning” hemortskommun blir den kommun dit anknytningsmomenten är starkast. Prövning ska ske varje beskattningsår för sig.

2.8 Begränsad skattskyldighet

3 kap. 18 § 1 st. 1 p. IL, 6 kap. 11 § 1 st. 1 p. IL
Prop. 1986/87:30, SkU5, SFS 1986:1113
3 kap. 18 § 1 st. 3 p. IL
Prop. 1975/76:178, SkU68, SFS 1976:460
Prop. 1981/82:10, SkU9, SFS 1981:1150
3 kap. 18 § 1 st. 4 p. IL
SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, SkU15, SFS 1993:1536
3 kap. 18 § 1 st. 6 p. IL
Prop. 1983/84:67, SkU13, SFS 1983:1044
3 kap. 18 § 2 st. IL, 6 kap. 11 § 2 st. IL
Prop. 1981/82:10, SkU8, SFS 1981:1150
3 kap. 19 § IL
Prop. 1982/83:144, SkU51, SFS 1983:452
Prop. 1984/85:193, SkU62, SFS 1985:307
SOU 1989:33 och 34, prop. 1989/90:110, SkU30, SFS 1990:650 f.

3 kap. 20 § IL, 6 kap. 11 § 3 st. IL
Prop. 1990/91:54, SkU10, SFS 1990:1422
3 kap. 18 § 1 st IL, 65 kap. 4 § IL
Prop. 2004/05:19, SkU9, SFS 2004:1139

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, KupL eller enligt reglerna i IL.

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. 18–20 §§ 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 för gemensamt kommunalt ändamål till kommunal inkomstskatt enligt 1 kap. 4 § 2 st. IL om denne är begränsat skattskyldig under hela beskattningsåret. Vid in- eller utflyttning under beskattningsåret gäller vad som ovan sagts under rubriken obegränsat skattskyldig. Den kommunala skattesatsen för den som är begränsat skattskyldig under hela beskattningsåret är 25 procent (65 kap. 4 § IL).

Fr.o.m. inkomståret 2005 kommer den kommunala skattesatsen för vissa begränsat skattskyldiga att motsvara den genomsnittliga skattesatsen som för beskattningsåret tillämpas i kommunerna och landstingen. Detta gäller de begränsat skattskyldiga som beskattas enligt 3 kap. 18 § 1 st. 1 IL för inkomster som anges i 5 § SINK. En beskattning enligt 3 kap. 18 § 1 st. IL blir endast aktuell i det fall den skattskyldige själv begär det (SFS 2004:1139). För övriga personer som är begränsat skattskyldiga hela beskattningsåret kommer den kommunala inkomstskatten fortsatt vara 25 procent, jfr 65 kap. 4 § IL.

2.10 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
Prop. 1990/91:107, SkU34, SFS 1991:586
Prop. 1994/95:92, SkU12, SFS 1994:1982
Prop. 1995/96:121, SkU24, SFS 1996:165
Prop. 1996/97:100, SkU23, SFS 1997:496
Prop. 1999/00:2, SkU2, SFS 1999:1271
Prop. 1999/00:23, LU8, SFS 2000:52
Prop. 1999/00:10, SkU24, SFS 2001:358
Prop. 2001/02:25, SkU10, SFS 2001:1233
Prop. 2002/03:2, SfU5, SFS 2002:1074
Prop. 2002/03:99, SkU2, SFS 2003:701
Prop. 2003/04:149, SkU31, SFS 2004:638
Prop. 2004/05:19, SkU9, SFS 2004:1140
SOU 2003:12

**OBS! Reglerna
fr.o.m. den
1 januari 2005**

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.

Fr.o.m. inkomståret 2005 har det införts en valmöjlighet för begränsat skattskyldiga att beskattas enligt IL:s regler i stället för enligt SINK.

Redogörelsen nedan avser vad som gäller fr.o.m. inkomståret 2005. Vad gäller äldre regler hänvisas till tidigare års upplaga.

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. Juridiska personer omfattas överhuvudtaget inte av 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 reglerna i SINK.

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.

Av 4 § SINK framgår att från skattskyldighet enligt denna lag undantas den som begär att vara skattskyldig enligt IL. Denne är i

ett sådant fall begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 18 § p. 1 IL i inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § SINK med vissa undantag om begäran gjorts enligt 4 § den lagen (se vidare avsnitt 2.10.6).

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 övernattning i hemmet varje vecka, omfattas av reglerna i SINK endast om den sammanhängande vistelsen i Sverige understiger sex månader. Ansökan om beslut om särskild inkomstskatt ska lämnas in till Skatteverket. Om gränsgångarreglerna är tillämpliga meddelar Skatteverket 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 Skatteverket. Om gränsgångarreglerna är tillämpliga meddelar Skatteverket 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 Skatteverket. Om gränsgångarreglerna är tillämpliga meddelar Skatteverket 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 (1996 års nordiska skatteavtal). En person betraktas fortfarande som gränsgångare om han den 1 januari 1997 och därefter uppfyller villkoren i de upphävda bestämmelserna. Observera dock att nya regler gäller fr.o.m. inkomståret 2005, se vidare nedan. 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 ingåtts 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 bortre 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”.

Nyhet inkomståret 2005

Fr.o.m. inkomståret 2005 upphör dock övergångsbestämmelserna för gränsgångare med hemvist i Danmark enligt artikel 4 i avtal med Danmark om vissa skattefrågor (se nedan). För gränsgångare med hemvist i Sverige gäller dock de ovan redovisade bestämmelserna även fortsättningsvis.

Avtal med Danmark om vissa skattefrågor

I avtal mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor (SFS 2004:639), undertecknat den 29 oktober 2003, har bl.a. överenskommits om en utvidgad källstatsbeskattning (artikel 1), ökade möjligheter till avdrag i arbetsstaten för inbetalning till pensionsordning i hemviststaten (artikel 2) och att ett s.k. utjämningsbelopp ska betalas av arbetsstaten till hemviststaten (artikel 6). Artikel 2 och 6 i avtalet tillämpas redan från inkomståret 2004 och artikel 1 tillämpas från inkomståret 2005.

Artikel 1

Bestämmelsen innebär att inkomst av arbete som utförs i den skattskyldiges hemviststat eller i en tredje stat, vid tillämpning av artikel 15 punkterna 1 och 2 i det nordiska skatteavtalet i större utsträckning än tidigare och under vissa förutsättningar, ska beskattas i den stat där arbetet normalt utförs, dvs. den stat som utgör den anställdes huvudsakliga arbetsstat.

Den första situationen då arbetet ska anses vara utfört i den huvudsakliga arbetsstaten är då arbetet i hemviststaten faktiskt utförs av personen i dennes bostad. Den andra situationen då arbetet ska anses vara utfört i den huvudsakliga arbetsstaten är då arbetet i hemviststaten eller i en tredje stat utgör tjänsteresor eller annat arbete av tillfällig natur. Som gemensam förutsättning för att arbetet i dessa båda situationer ska anses vara utfört i den huvudsakliga arbetsstaten gäller att arbetet i den staten uppgår till minst hälften av den totala arbetstiden under varje tremånadersperiod som kan börja när som helst. Vidare ska den lön eller liknande ersättning som personen uppbär antingen belasta en arbetsgivare med hemvist i arbetsstaten eller ett fast driftställe som arbetsgivaren har i arbetsstaten.

Tidsgränsen på tre månader har samband med den överenskommelse som träffats mellan Riksförsäkringsverket och Den Sociale Sikringsstyrelse i Danmark den 4 december 2001 om tillämpning av artikel 17 i förordningen (EEG) 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet, se vidare avsnitt 4.3.2 i Skatteverkets handledning ”Inkomstgrundad ålderspension och socialavgifter”, SKV 405, utgåva 7.

Artikel 2

I artikel 2 sägs att en inbetalning som en fysisk person gör till en pensionsordning i den ena staten under vissa förutsättningar ska

vara avdragsgill vid beskattningen i arbetsstaten. Detsamma gäller om personens arbetsgivare gör en inbetalning till en pensionsordning och arbetsgivaren får avdrag för inbetalningen och den inte anses som skattepliktig inkomst i arbetsstaten för den fysiska personen. Rätten till avdrag begränsas till att endast omfatta inbetalningar inom ramen för det lägsta av de beloppsgränser som gäller för betalningar till en pensionsordning enligt lagstiftningen i båda avtalsslutande staterna. Artikeln gäller endast i fall då en person antingen har inkomster i arbetsstaten som uppgår till minst 75 procent av personens sammanlagda inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning efter avdrag för samtliga utgifter för inkomsternas förvärvande (nettointäkt) eller har flyttat från den ena staten till den andra och betalade och var ansluten till en pensionsordning i den tidigare hemviststaten omedelbart före bytet av hemvist. Med pensionsordning avses för Sveriges vidkommande en ordning som omfattas av 28 eller 58 kap. IL.

Skatteverket har i skrivelse den 17 december 2004 (dnr 130 730617-04/111) uttalat att med ”sammanlagd inkomst” och ”nettointäkt” avses den för hela inkomståret sammanlagda inkomsten/nettointäkten.

**Gränsgångare
– hemvist i Sverige**

En i Sverige obegränsat skattskyldig person som enligt skatteavtal har hemvist i Sverige och är gränsgångare enligt detsamma 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 Skatteverket 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 socialförsäkringssystemet enligt intyg om tillämplig lagstiftning (E 101) ska han betala allmän pensionsavgift här i Sverige och arbetsgivaravgifter ska betalas för honom här.

**Svinesunds-
förbindelsen**

Sverige och Norge har träffat avtal om beskattningen vid byggande, underhåll och drift av den nya Svinesunds-förbindelsen, och som trätt i kraft den 31 december 2002 (prop. 2002/03:16, SkU6, SFS 2002:982 och 2002:1066). Genom avtalet undviks att inkomst m.m. som enligt det nordiska skatteavtalet får beskattas i verksamhetsstaten och därvid måste proportioneras vid verksamhet på ömse sidor om landgränsen, i stället beskattas endast i hemviststaten. Härigenom beskattas viss inkomst m.m. som förvärvas av person med hemvist i Norge eller Sverige endast i hemviststaten. Detta gäller då en sådan person

Svenska diplomater

har inkomst på grund av anställning eller självständig yrkesutövning eller annan verksamhet i samband med byggande, underhåll eller drift av bron. Detsamma gäller beträffande vinst vid avyttring av tillgångar som finns på eller i anslutning till bron och som används vid byggande, underhåll och drift av bron och innehav av förmögenhet som består av tillgångar som används vid byggande, underhåll och drift av bron.

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 obegränsat skattskyldiga 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 och 9 a §§ SINK).

Bestämmelserna om skatteavdrag i SINK och SBL har från inkomståret 2005 kompletterats med en uttrycklig skyldighet för utbetalaren att göra skatteavdrag enligt SBL i det fall den skattskyldige inte har lämnat ett beslut om SINK till utbetalaren (9 och 10 §§ SINK samt 5 kap. 4 och 16 §§ SBL).

En utvidgad skyldighet för utomlands bosatta att själva betala SINK har också införts från 2005. Det gäller om arbetsgivaren eller annan utbetalare av skattepliktig ersättning inte har gjort skatteavdrag trots att sådan skyldighet funnits eller om utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag. Vidare har en regressmöjlighet införts för den som har betalat ut ersättning utan att ha gjort föreskrivet skatteavdrag och som därefter ålagts betalningsskyldighet för skatten (9 a–c §§ SINK).

2.10.5 Skattepliktiga inkomster

Som tidigare nämnts omfattar den särskilda inkomstkatten 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 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 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 gäller från inkomståret 2005 att verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige anses utövad här i riket även om den enskilde inom ramen för verksamheten gör tjänsteresor utomlands, eller utför arbete utomlands i sin bostad under förutsättning att tiden för arbetet där uppgår till högst hälften av den enskildes totala arbetstid i verksamheten under varje tremånadersperiod.

Ändringen har införts med anledning av avtal mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor (avsnitt 2.10.3).

Styrelsearvode etc.

Styrelsearvode och annan liknande ersättning från svenskt aktieföretag 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. Oavsett om styrelsemötet hålls i Sverige eller utomlands omfattas från inkomståret 2005 ersättning för resa till och från mötet samt för logi i samband med mötet av undantaget från skatteplikt i 6 § p. 3 SINK.

Enligt 5 § 1 st. p. 4 SINK är vissa ersättningar enligt socialförsäkringslagstiftningen skattepliktig inkomst. Skatteplikt gäller för ersättning i form av

Pension etc. enligt socialförsäkringslagstiftningen

- *pension*, med undantag av barnpension, enligt lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, lagen (1998:702) om garantipension, lagen (2000:461) om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn och lagen (2000:462) om införande av lagen (2000:461) om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn, samt
- *sjukersättning* och *aktivitetsersättning* enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Nyssnämnda pensioner m.m. är skattepliktiga endast till den del det totala beloppet av uppburna ersättningar av detta slag för varje kalendermånad överstiger en tolftedel av 0,67 prisbasbelopp. Vissa andra ersättningar är i sin helhet skattepliktiga oavsett beloppens storlek. Detta gäller för ersättning i form av

- *barnpension* enligt lagen om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn, samt
- *annan ersättning* enligt lagen om allmän försäkring (t.ex. sjukpenning och föräldrapenning).

Pension pga. 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 pga. 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 pga. sjukdom/olycksfall i arbete m.m.

Ersättning som utgår enligt

- lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring,
- lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring,
- lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare,
- lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd,
- lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän, samt
- annan lag eller författning till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbetet eller på grund av militärtjänstgöring

är skattepliktig enligt 5 § 1 st. p. 8 SINK.

A-kassa och studiestöd

Vidare är

- dagpenning från arbetslöshetskassa enligt lagen (1997:238) om arbetslöshetsförsäkring skattepliktig enligt 5 § 1 st. p. 9 SINK, och
- korttidsstudiestöd enligt studiestödslagen (1973:349) skattepliktig enligt 5 § 1 st. p. 10 SINK.

I 5 § 1 st. p. 11 SINK finns ett stadgande enligt vilket annan härifrån uppbyren, genom verksamhet 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 pga. något tjänsteförhållande, är följaktligen icke skattepliktiga inkomster enligt SINK. Även enskilda livräntor som utbetalas pga. försäkring utan samband med tjänst, t.ex. trafikskadelivräntor, är skattefria inkomster enligt SINK.

Till skattepliktig inkomst enligt 5 § 1 st. p. 12 räknas

"Övriga" inkomster

- återfört avdrag för egenavgifter enligt SAL (2000:980),
- egenavgifter som satts ned, i den mån avdrag har medgetts för avgifterna, samt
- 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.

**Återfört avdrag
för egenavgifter
etc.**

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 sjöinkomst 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 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 jämföras 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). SINK på sjöinkomst handläggs av Skattekontor 2 i Göteborg.

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.

För att inkomsten ska vara skattepliktig enligt SINK ska den vara sådan att en obegränsat skattskyldig skulle ha beskattats för den enligt IL (5 § 4 st. SINK).

Sjöinkomst

Den särskilda inkomstskatten 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 beskattas utbetald traktamentsersättning fullt ut eftersom inget avdrag medges. Detsamma blir fallet när den anställde använder egen bil i tjänsten och får kontant utbetalda bensinpengar i samband med tjänsteresor. Det är här fråga om sådana ersättningar som för obegränsat skattskyldiga ska redovisas på kontrolluppgift från arbetsgivare m.fl., SKV 2300. Däremot är ersättningar för rena utlägg som den anställde gör för arbetsgivarens räkning inte skattepliktig inkomst enligt Skatteverkets uppfattning. 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).

Skatteplikt enligt IL	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.
Kostnadsersättning/kostnadsavdrag	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 hänförs till tid under vilken personen var obegränsat skattskyldig i Sverige.
Kontantprincipen	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.
Utflyttning – betalning i efterskott	Inom SINK-systemet 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

Av 4 § SINK framgår att från skattskyldighet enligt denna lag undantas den som begär att vara skattskyldig enligt IL. Denne är i sådant fall begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 18 § p. 1 IL i inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § SINK med undantag för inkomster som anges i 6 § 1, 4 och 5 den lagen.

Vid beskattning enligt reglerna i IL medges avdrag för kostnader i inkomstslaget tjänst, sjöinkomstavdrag och sådana skatte-reduktioner som inte bara ges till obegränsat skattskyldiga (allmän pensionsavgift, sjöinkomst och fackföreningsavgift). Beskattning sker enligt en för riket genomsnittlig kommunal skattesats (65 kap. 4 § 2 st. IL). Valet att bli beskattad enligt IL kan göras antingen i en ansökan eller direkt i självdeklarationen.

Bestämmelserna har införts som en anpassning till EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare, vilka förbjuder diskriminering av arbetstagare hemmahörande i annat medlemsland.

Personliga avdrag

För överensstämmelse med EG-domstolens förhandsavgöranden har också införts möjlighet till s.k. personliga avdrag för begränsat skattskyldiga som väljer att beskattas enligt IL. Med personliga avdrag avses grundavdrag, pensionssparavdrag, allmänt avdrag för debiterade egenavgifter som inte dras av i något inkomstslag, allmänt avdrag för utländska socialförsäkringsavgifter, allmänt avdrag för periodiskt understöd samt skattereduktion för utländska medlemsavgifter till fackförening och arbetslöshetskassa. Förutsättningen är att överskottet av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige.

Enligt Skatteverkets uppfattning ska med ”överskott av förvärvsinkomster i Sverige” förstås det överskott efter avdrag för kostnader i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet som beskattas enligt IL och taxeras i Sverige, oavsett om inkomsterna har källa i Sverige eller inte. Däremot ska förvärvsinkomst som inte beskattas enligt IL inte ingå i ett sådant överskott även om inkomsten har källa i Sverige. Inkomsten kan t.ex. ha undantagits från beskattning enligt IL genom skatteavtal eller genom intern rätt, såsom exempelvis SINK eller inkomst som är skattefri enligt sexmånaders- som ettårsregeln. Om samma inkomst beskattas både i Sverige och i ett annat land anser Skatteverket att inkomsten ska ingå i ”överskott av förvärvsinkomster i Sverige” oavsett vilket land inkomsten härrör ifrån och utan hänsyn till vilket land som medger avräkning för eventuell dubbelbeskattning. Avdragsrätten i Sverige för personliga avdrag påverkas inte av om sådana avdrag åtnjuts också i hemviststaten (prop. 2004/05:19 s. 49).

Självdeklarationen ska innehålla de uppgifter som behövs för att avgöra om en begränsat skattskyldig uppfyller kraven för att få personliga avdrag (3 kap. 1 § p. 6 LSK). Detta kan t.ex. ske genom att den skattskyldige redovisar sina nettointäkter av förvärvsverksamhet i Sverige och utlandet samt åberopar intyg från behörig myndighet i utlandet (prop. 2004/05:19 s. 68).

I 6 § finns en uppräknning av vilka övriga inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt SINK.

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 jämförlig 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.

183-dagarsregeln

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 anställde 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 betalas 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 utanför 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 anställde, t.ex. hans familj.

Vidare är ersättning för logi under tid arbetet utförs i Sverige skattefritt. 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 skattefritt. Skatteverket har i skrivelse 2004-11-29, dnr 130 657557-04/111, uttalat följande om skattefritt logi enligt SINK. Logi som arbetsgivaren tillhandahåller vid tillfällig anställning i Sverige är skattefritt enligt SINK. Skatteverket anser att med tillfällig anställning avses en anställning som varar i högst sex månader. Logi som arbetsgivaren tillhandahåller vid längre anställningar är en skattepliktig förmån.

Det är bara tillfällig bostad som behövs för den tillfälliga anställningen i Sverige som är skattefritt. Den tillfälliga bostaden kan dock vara belägen i annat land. Ordinarie bostad i hemlandet som arbetsgivaren betalar kostnaden för är en skattepliktig förmån.

Om arbetet i Sverige utförs på exempelvis två olika platser och det därför behövs två tillfälliga bostäder är båda skattefria. Betalar arbetsgivaren däremot både en tillfällig bostad och en fritidsbostad är fritidsbostaden en skattepliktig förmån.

**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). 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 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 skatteavdrag (ändrad beräkning av skatteavdrag)

Som framgår av 7 § jämförd med 5 § SINK är den särskilda inkomstskatten en källskatt och tas ut på bruttointkomsten 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. Enligt 8 § SINK är Skatteverket beskattningsmyndighet. Var handläggning ska ske framgår av Skatteverkets arbetsordning. 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 innehållits.

Vistas den skattskyldige tillfälligt här i riket och uppbär inkomst av arbete som utförs här är det Skatteverket i den region där den som betalar ut ersättningen är registrerad som arbetsgivare som fattar beslut. 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 Skatteverket i den region där han är

bosatt som fattar beslut.

När det gäller utomlands bosatta som uppbär sjoinkomst är Skattekontor 2 i Göteborg handläggande myndighet.

I andra fall än de ovan beskrivna är det Skatteverket region Stockholm som fattar beslut (8 § 1 st. SINK). Av detta följer att det är Skatteverket region Stockholm som fattar beslut 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 ärendena ska handläggas inom Skatteverket regleras inte av lagen. Frågan om vilken region inom Skatteverket som i olika situationer beslutar 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 arbete”, dels var försäkringskassan, sett i förhållande till den som uppbär ersättningen, kan anses vara registrerad som arbetsgivare. Enligt Skatteverkets 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 region inom Skatteverket 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 den region inom Skatteverket där arbetsgivaren är registrerad/bosatt som fattar beslut.

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 Skatteverket region Stockholm som fattar beslut.

**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 Skatteverket i den region där arbetsgivaren är registrerad/bosatt som fattar beslut. Den omständigheten att utbetalningen sker eller 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. Om beslut att särskild inkomstskatt ska betalas inte har visats upp för utbetalaren och denne inte heller på annat sätt fått kännedom om att ett sådant beslut finns, gäller i tillämpliga delar vad som sägs i 5 och 8 kap. SBL.

Att en i Sverige hemmahörande utbetalare också är ansvarig för betalningen av den särskilda inkomstskatten framgår av 9 a § 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. Det är i stället den skattskyldige själv som är ansvarig för betalningen av den särskilda inkomstskatten (9 b § SINK i dess lydelse från 1 januari 2005).

**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. egendomslivränta) 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 skatte-

avdrag inte ska göras.

Underlåta skatteavdrag om det sker i annan stat

Skatteverket 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 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 Skatteverket enligt vad som sagts ovan.

Nordiska blanketter

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

Särskild inkomstskatt, som har innehållits genom skatteavdrag, ska enligt 21 § SINK, enligt dess lydelse från 1 januari 2005, redovisas och betalas på det sätt som framgår av 16 kap. 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 Skatteverket 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).

Från den 1 januari 2005 ska skatt, som ska betalas av den skattskyldige själv, redovisas och betalas senast den 12 i månaden efter den månad då inkomsten uppbars. I månaderna augusti och januari får redovisning och betalning i stället ske senast den 17 (17 § SINK).

2.10.11 Socialavgifter

För arbetstagare som är bosatt utomlands men som utfört arbete i Sverige ska arbetsgivaren normalt betala socialavgifter på vanligt sätt. 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 Kontrollavgift

Kontrollavgifter i inkomstslaget tjänst ska lämnas även för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga (12 kap. 2 § LSK). Det betyder att den som har betalat ut belopp som omfattas av SINK är skyldig att lämna kontrollavgift enligt bestämmelserna i LSK (jfr 18 § SINK).

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

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

Kontrollavgift ska lämnas även om inkomsten genom beslut befriats från skatt. Beträffande belopp och förmåner som utgetts till begränsat skattskyldiga har Skatteverket utfärdat särskilda föreskrifter som reglerar kontrollavgiftsskyldighetens omfattning (SKVFS 2004:6).

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 ifråga 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 Skatteverket 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 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 bl.a. att bestämmelserna om omprövning (21 kap.) och överklagande (22 kap.) i SBL är tillämpliga vad gäller SINK.

2.11 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

SOU 1989:9, prop. 1990/91:159, SkU33, SFS 1991:591

Prop. 1992/93:196, SkU28, SFS 1993:466

Prop. 1992/93:198, SkU27, SFS 1993:918

Prop. 1995/96:121, SkU24, SFS 1996:166

Prop. 1996/97:100, SkU23, SFS 1997:498

Prop. 1999/00:2, SkU2, SFS 1999:1272

Prop. 1999/00:23, LU8, SFS 2000:53

Prop. 1999/00:105, SkU22, SFS 2000:477

Prop. 2001/02:25, SkU10, SFS 2001:1234

Prop. 2002/03:99, SkU2, SFS 2003:658

Prop. 2004/05:19, SkU9, SFS 2004:1141

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. Deklarationskyldighet 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 omfattas 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 ut-

trycket 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 uppräknning av de vanligaste formerna av artistisk verksamhet. Enligt denna uppräknning 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 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 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.

Nyhet inkomståret 2005 Utländsk arrangör som i allt väsentligt motsvarar sådan svensk ideell förening som avses i 7 kap. 7 § IL undantas från skattskyldighet om inkomsten hade varit undantagen från skattskyldighet för den svenska ideella föreningen (8 § 1 st. p. 7 A-SINK).

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 Enligt 8 § p. 2 A-SINK har inkomst av näringsverksamhet som hänförs till fast driftställe i Sverige speciellt undantagits från

driftställe	skatteplikt. Detta eftersom 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 prisbasbelopp enligt AFL avrundat till närmaste hundratal kronor.
Definitiv källskatt	2.11.7 Skattesats Av 9 § A-SINK framgår att skattesatsen är 15 procent. Öretal som uppkommer när skattebeloppet räknas ut bortfaller. Den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta artister m.fl. är, som tidigare nämnts en definitiv källskatt. Detta innebär att skatten tas ut på bruttoinkomsten och möjlighet till kostnadsavdrag saknas. Observera dock att vissa kostnadsersättningar och naturaförmåner har undantagits från skatteplikt. 2.11.8 Beskattningsmyndighet Beskattningsmyndighet är Skatteverket, Ludvikakontoret. Besöksadress: Storgatan 19 och postadress: Box 23, 771 21 Ludvika. Tel 0771-778 778, telefax 0240-103 40. 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 (SKV 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 har Skatteverket utfärdat särskilda föreskrifter som reglerar kontrolluppgiftsskyldighetens omfattning (SKVFS 2004:6).

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 ska 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 tolfedel av 0,293 prisbasbelopp för taxeringsår 2005 för varje kalendermånad eller del därav som personen är obegränsat skattskyldig (63 kap. 4 § IL). Grundavdraget avrundas uppåt till helt hundratal kronor.

Nyhet inkomstår 2005 Fr.o.m. inkomståret 2005 är obegränsat skattskyldiga in- och utvandrare berättigade till allmänna avdrag för debiterade egenavgifter, utländska socialförsäkringsavgifter och periodiska understöd (62 kap. 9 § IL), pensionssparavdrag (59 kap. 16 § IL) och grundavdrag (63 kap. 4 § IL) för hela året om deras överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av förvärvsinkomster i Sverige (prop. 2004/05:19, SkU9, SFS 2004:1139).

Se vidare i avsnitt 2.10 angående hur denna beräkning ska göras.

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 inkomståret 2004 gällande prisbasbeloppet 39 300 kr.

Grundavdraget beräknas för	Grundavdragets storlek, kr Tax 2005
1 månad	1 000
2 månader	2 000
3 ”	2 900
4 ”	3 900

5 ”	4 800
6 ”	5 800
7 ”	6 800
8 ”	7 700
9 ”	8 700
10 ”	9 600
11 ”	10 600
12 ”	11 600

2.13 Deklarationsskyldighet

Om deklarationsskyldighet för obegränsat skattskyldiga som varit bosatta i Sverige under hela beskattningsåret, se HL 05.

Deklarationsskyldighet föreligger för person som är begränsat skattskyldig om den skattepliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kr (2 kap. 2 § p. 2 och 3 LSK). Allmän självdeklaration ska lämnas senast den 2 maj under taxeringsåret. Fysiska personer som är bosatta utomlands eller som stadigvarande vistas utomlands vid den tidpunkten får dock lämna självdeklaration senast 31 maj under taxeringsåret (4 kap. 5 § LSK).

Deklarationsskyldighet föreligger även för person med förmögenhetstillgångar som vid beskattningsårets utgång haft ett sammanlagt värde som överstiger 1 500 000 kr eller i fall då sambesättning ska ske med make eller sambo, 2 000 000 kr, statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller om särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas för honom. En person som inte är svensk medborgare och som vistas i Sverige under en begränsad tid av högst tre år behandlas som begränsat skattskyldig (6 § SFL).

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. 8 § LSK).

2.14 Beskattning av diplomater

3 kap. 17–18 §§ IL
Prop. 1984/85:55, SkU15, SFS 1984:894
1 § 1 st. lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt
Prop. 1984/85:18, SkU17, SFS 1984:1052
4 § 4 st. kupongskattelagen (1970:624)
Prop. 1970:134, BeU60, SFS 1970:624

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). 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 i landet (3 kap. 17 § 2 p. 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 förutsätt-

ning 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 betjäning. 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 § 3 p. IL).

Inkomst- beskattning

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. 1 p. 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. 2 p. 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. 3 p. SINK),
- Pensioner, skadeersättningar, ersättning från A-kassa m.m. i den omfattning som anges i 5 § 1 st. 4–12 p. SINK,
- Inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe i Sverige (3 kap. 18 § 1 p. 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 privatbostadsrätt (3 kap. 18 § 2 p. 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 i Sverige eller stadigvarande vistats här (3 kap. 19 § IL),
- Återförda avdrag för egenavgifter (3 kap. 18 § 3 p. IL),

- Inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar (3 kap. 18 § 7 p. IL). Utländska diplomater är dock undantagna. Se vidare under kantrubrik ”Andel i ekonomisk förening” i detta avsnitt, samt
- Löpande inkomster som hänför sig till privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt i Sverige (3 kap. 18 § 5 p. IL).

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 § 6 p. 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 § 3 st. IL).

Beskattningsmyndighet enligt 8 § SINK

Beskattningsmyndighet är Skatteverket. Diplomater, konsulter etc. som vistas endast tillfälligt i Sverige handläggs av Skatteverket i den region där den som betalar ut ersättningen är registrerad som arbetsgivare eller, i vissa fall, är bosatt. Diplomater, konsulter etc. som, utan att vara obegränsat skattskyldiga, är bosatta här eller som stadigvarande vistas här handläggs av Skatteverket i Stockholm. Som ovan nämnts är bestämmelserna i SINK tillämpliga på tjänsteinkomster som diplomater, konsulter 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).

Beskattningsort enligt IL och SFL

Enligt 1 kap. 4 § 3 st. IL respektive 1 § SFL är det den kommun där diplomaten, konsulen etc. under beskattningsåret först varit bosatt eller stadigvarande vistats som är beskattningsort. Även om vistelsen i Sverige enbart är tillfällig ska beskattningsorten bestämmas med utgångspunkt i vilken kommun han vistats.

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 § 2–4 p. 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 eller hos utländsk stats företrädare i Sverige. En sådan person är inte skattskyldig här för den från beskickningen eller från den utländska statens företrädare 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).

Fr.o.m. inkomståret 2007 upphör bestämmelsen i 3 kap. 14 § IL att gälla (SFS 2004:652).

**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 vistats 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 lönande 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

3 kap. 4 § 5 p. 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 bestämmelse följer att beskickningsfastighet ska undantas från skatteplikt. Även ambassadörs residens torde, i likhet med vad som gäller enligt artikel 23 1 p. 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.

**Statlig
fastighetsskatt**

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 fastighetsskatt.

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 1 p. 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 2 p. 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 1 p. 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 belägna 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

	<p>där i egenskap av beskickningsmedlem eller som medlem av beskickningsmedlems familj,</p> <ul style="list-style-type: none">– 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 1 p. också medlem av diplomatisk företrädares 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 2 p. 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 3 p. 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 4 p. 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 1 p. 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 2 p. 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 Beskattning av konsuler etc.

Enligt artikel 49 1 p. är konsuler och konsulttjänstemän 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 karriärkonsulatschefs bostad,
- arvs- och kvarlåtenskapsskatter samt skatter på förmögenhetsöverföring, vilka tas ut av den mottagande staten, dock inte på lös egendom som finns i den mottagande staten utslutande 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 rekapitalvinster, 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 konsulatlokaler och karriärkonsulatschefs bostad.

Tjänstepersonal

Enligt artikelns 2 p. 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 1 p. I 1961 års konvention resp. art. 32 1 p. 1 i 1963 års konvention

Beskickningschefs- och karriärkonsulatschefs bostad är – med vissa undantag – befriade från statlig och

Intern svensk rätt

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

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

kommunal skatt; art. 23 1 p. i 1961 års konvention resp. art. 49 1 p. i 1963 års konvention

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

Konsuler och konsulattjänstemän är med vissa undantag – befriade från statlig och kommunal skatt; 49 1 p. 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 1 p. i 1961 års konvention

Wienkonventionerna

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

Beskicknings administrativa och tekniska personal är – med vissa undantag – befriade från statlig kommunal skatt; art. 37 2 p. 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 3 p. i 1961 års konvention

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

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

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

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 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 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

4 § lag (1996:661) om immunitet och privilegier i vissa fall
Prop. 1975/76:205, JuU45, SFS 1976:661
Prop. 1994/95:46, JuU7, SFS 1994:1817

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 Representanter och anställda vid FN

- Som framgår av 2 p. i den till IPL fogade bilagan ska medlemmarnas representanter 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 Höge 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

Tjänstemän

är, dels om namnen på de tjänstemän som ingår i dessa grupper.

Namngiven 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 behandlar bl.a. frågor som sammanhänger med ett kontor i Stockholm för UNHCR:s representant för de nordiska länderna.

Tjänstemän

Tjänstemän vid UNHCR har samma skatteprivilegier som FN-tjänstemän i allmänhet. Enligt artikel IV p. 9 b ska därför 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 3 p. 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.

Tjänstemän

Namngiven tjänsteman som omfattas av bestämmelserna i fackkonventionens 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 Malmö.

Universitetet

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

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

Tjänstemän

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

Socialförsäkringsavgifter

I fråga om socialförsäkringsavgifter gäller enligt artikel 14 1 p. 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 3 p. 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 2 p.).

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.