

Nr 933

Av herrar **Nordgren** och **Regnéll**, i anledning av *Kungl. Maj:ts proposition nr 127, med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.*

(Lika lydande med motion nr 762 i Första kammaren)

Bosättningsbegreppet

Enligt den svenska skattelagstiftningen är bosättningen av grundläggande betydelse för frågan om en person skall beskattas i Sverige eller icke. Den som anses bosatt i Sverige skall i princip skatta för all inkomst, oavsett om den förvärvats här eller utomlands. En sådan person är vidare skattskyldig här i riket för all den förmögenhet, som han vid beskattningsårets utgång ägt härstädes eller å utländsk ort. För tid under vilken en person icke varit här i riket bosatt gäller begränsad skattskyldighet. En sådan person är skattskyldig för bl. a. inkomst av här belägen fastighet och av här bedriven rörelse samt för vinst vid avyttring av sådan fastighet eller rörelse. Vidare skall han beskattas här för inkomst av tjänst, som uppburits härifrån och förvärvats genom verksamhet i Sverige. Då det gäller förmögenhetsbeskattningen är den som icke är här i riket bosatt skattskyldig endast för den förmögenhet, som vid beskattningsårets utgång varit här i riket nedlagd.

Bestämmelserna om bosättningsbegreppet återfinns i anvisningarna till 53 § i kommunalskattelagen. Innebörden av dessa bestämmelser har under årens lopp närmare belysts genom åtskilliga rättsfall. I stort sett kan sägas, att den som här har sitt egentliga bo och hemvist också anses bosatt här, även om han under viss tid vistas utomlands. I allmänhet torde en skattskyldig, som varit bosatt här i riket men som på grund av verksamhet å utrikes ort vistats utomlands mer än ett år, icke längre betraktas såsom bosatt här, även om han har bostad och familj kvar här i riket. Vissa på senare tid tillkomna rättsfall ger dock vid handen att, såvitt gäller offentliga uppdrag, en längre tids bortvaro krävs för att bosättning i Sverige icke skall anses föreligga.

I proposition nr 127 föreslås en väsentlig utvidgning av bosättningsbegreppet. I princip skall enligt den föreslagna huvudregeln bosättning i Sverige anses föreligga intill dess tre år förflutit från avresan. Den skattskyldige kan dock undgå den obegränsade skattskyldigheten i Sverige under denna treårsperiod genom att visa, att han icke har sådan väsentlig anknytning till Sverige att han skall anses ha behållit sitt egentliga bo och

hemvist här. Efter treårstidens utgång är bevisbördan omkastad. Den skattskyldige skall endast anses bosatt här om skattemyndigheterna kan visa, att han alltjämt har så stark anknytning till Sverige att en varaktigt utflyttning icke kan anses föreligga.

Den sålunda föreslagna utvidgningen av bosättningsbegreppet har kombinerats med en regel om skattefrihet för inkomst av enskild anställning utomlands under förutsättning att anställningen varat eller kan antas komma att vara mer än ett år. Genom denna regel torde antalet fall, i vilka internationell dubbelbeskattning eljest skulle föreligga, komma att nedbringas. Genom regeln göres visserligen skillnad mellan anställda i enskild tjänst och anställda hos svenska staten eller svensk kommun. Eftersom emellertid beskattningen utomlands vanligen är olika utformad för dessa kategorier ger regeln trots att den inte leder till full likställighet ett resultat som vi anser böra godtagas. Någon bättre ordning för att undvika internationell dubbelbeskattning utan att samtidigt få regler som leder till fullständig skattefrihet torde inte föreligga och i vart fall inte vara möjliga att tillämpa i praktiken. Vi vill emellertid understryka det angelägna i att kongruens upprätthålls mellan skattskyldigheten och rätten till olika sociala förmåner. Som JO framhållit i en skrivelse den 14 oktober 1966 till Konungen föreligger här väsentliga brister.

Vi finner oss sålunda kunna acceptera ettårsregeln. Denna bör dock, i enlighet med vad departementschefen synes ha åsyftat, utformas så att den omfattar en tid av *minst* ett år och ej *mer än* ett år.

Syftet med den föreslagna utvidgningen av bosättningsbegreppet är enligt vad som framgår av departementschefens uttalande i första hand att bestämmelserna skall bli mer klagörande, framför allt för den som står i begrepp att ta anställning utomlands men också för den som ämnar varaktigt utflytta från Sverige. Beträffande förstnämnda grupp skattskyldiga löses de huvudsakliga problemen genom den i propositionen föreslagna s. k. ettårsregeln. Den andra gruppen däremot har tidigare inte vållat några problem, då skattskyldigheten i Sverige har ansetts upphöra i och med att den skattskyldige flyttat ut ur riket. Någon förändring av de tidigare gällande bestämmelserna kan knappast anses påkallad vad avser dessa grupper. För den som definitivt utflyttar skapas snarast problem och osäkerhet genom de nya bestämmelserna.

För det begränsade antalet av övriga skattskyldiga vilka påverkas av bosättningsbegreppet torde, såsom framhålles i remissyttrande av riksskattenämnden, de föreslagna bestämmelserna vara behäftade med samma brister som de nuvarande. Möjligheterna att med ledning av de föreslagna bestämmelserna få en klarare uppfattning om innebörden i bosättningsbegreppet torde i vart fall inte ha blivit större än tidigare. Visserligen säger departementschefen, att det i princip inte är fråga om någon egent-

lig förskjutning av gällande bosättningsbegrepp utan snarare om en processuell reglering av bevisbördan. Emellertid skall enligt Kungl. Maj:ts förslag särskild hänsyn tas till den anknytning som den utflyttade har med sitt nya hemland. Den föreslagna lagtexten innehåller också nya värderingsbegrepp såsom "väsentlig anknytning", vilka endast kan preciseras genom nya avgöranden i regeringsrätten. Därför torde de föreslagna bestämmelserna komma att skapa ytterligare osäkerhet på ifrågavarande område.

Den andra anledningen till en utvidgning av bosättningsbegreppet uppger departementschefen vara att förslaget gör det möjligt för det allmänna att under en längre tid bibehålla den oinskränkta skattskyldigheten för sådana personer som uppehåller sig utomlands mer eller mindre tillfälligt utan att samtidigt ta definitiv hemvist där och under denna tid alltså bibehåller stark anknytning till Sverige.

En önskan att binda svenska medborgare hårdare till Sverige i beskattningshänseende kan dock inte gärna anses vara tillräckligt skäl för att inkräkta på det enskilda näringslivets internationella engagemang och framför allt motarbeta en ökad rörlighet på den internationella arbetsmarknaden.

Härtill kommer att bevisbörderegeln kräver ökade insikter på skatterättsens område av de skattskyldiga, vilket i sin tur medför att möjligheter till en likformig behandling av denna typ av mål kommer att bli beroende på de skattskyldigas förmåga att klarlägga omständigheterna i målet. Med hänsyn till att eventuella processer får föras med den ena parten bosatt i ett mer eller mindre avlägset främmande land är de yttre omständigheterna inte sådana att de främjar likformigheten. En bevisbörderegeln sådan som den förordade skulle dessutom i praktiken knappast komma att fungera på ett tillfredsställande sätt. För att förhindra ett fåtal skattskyldiga att utnyttja nu eventuellt föreliggande möjligheter att undgå svensk beskattning föreslås en regel, som skulle få till följd att den av svenska företag utsända arbetskraften i utlandet i ökad omfattning kan komma att drabbas av dubbelbeskattning. Visserligen föreslår de sakkunniga införande av ett avräkningsförfarande för utländsk skatt, men detta förslag innebär icke ett reellt undanröjande av dubbelbeskattning. I många länder har skattesystemet en helt annan struktur än här. Det kan t. ex. till övervägande delen vara inriktat på indirekt beskattning och i så fall kommer beskattning att drabba varje person som vistas där, oavsett om han i vedertagen mening anses bosatt där eller ej.

Det är också berättigat att ställa sig frågan om det är en lämplig politik — särskilt i en tid då u-landsfrågan är brännande aktuell — att vidtaga ensidiga åtgärder för att få så stor del av beskattningen som möjligt förlagd till Sverige. Att andra länder i vissa fall laborerat med tämligen vid-

sträckta skattepliktsregler för att i möjligaste mån beskatta utlänningar för inkomster som härflyter från landet i fråga, är knappast någon ursäkt i dagens läge för ett land som vårt att slå in på samma väg. Sverige har hittills visat stor aktivitet då det gäller att ingå traktater för undvikande av dubbelbeskattning. En skärpning av de interna reglerna till att i ökad omfattning träffa utomlands bosatta personer skulle med säkerhet i utlandet uppfattas såsom oförenlig med Sveriges tidigare strävanden. Från utlandshåll måste åtgärden komma att betraktas som ett försök från svensk sida att ge vårt land ett bättre utgångsläge vid förhandlingar. Enligt vår uppfattning bör Sverige inte genom interna åtgärder bidra till en väsentlig ökning av antalet dubbelbeskattningsfall. På sikt torde vårt land tvärtom ha större intresse av att på detta område verka för liberala interna regler och av att få till stånd sådana överenskommelser att dubbelbeskattningsfallens antal trots ökat utbyte av arbetskraft kan hållas på en rimlig nivå. Ansträngningarna bör således i ökad takt inriktas på att undanröja så mycket som möjligt av hittills återstående dubbelbeskattning. Detta kan ske genom ingående av ytterligare dubbelbeskattningsavtal och genom införandet av ett rationellt avräkningsförfarande i fråga om utländska skatter.

Redan nu torde bosättningsbegreppet ha sådan innebörd att man kan komma till rätta med verkliga missbruk. I vart fall synes det knappast troligt att den i propositionen föreslagna regeln i praktiken skulle kunna förhindra att definitiv utflyttning anses föreligga för de svenska medborgare, som eftersträvar att icke längre bli beskattade i Sverige.

Av nu anförda skäl anser vi att de nu gällande reglerna om bosättning bör bibehållas i huvudsak oförändrade men tillstyrker som nämnts införande av en regel om skattefrihet för inkomst av enskild anställning i utlandet under minst ett år.

Avräkning av utländsk skatt

Den svenska skattelagstiftningen bygger så gott som uteslutande på den principen att internationell dubbelbeskattning skall undvikas genom överenskommelser med vederbörande främmande stat. Sverige har ingått allmänna överenskommelser för undvikande av dubbelbeskattning med ett stort antal länder men ännu saknas sådana avtal bl. a. med flertalet stater i Latinamerika, Asien och Afrika.

I den interna svenska skattelagstiftningen saknas så gott som helt föreskrifter för upphävande av internationell dubbelbeskattning. Den innehåller inte heller några regler, som medger skattefavourer för investeringar i t. ex. u-länder. De hittillsvarande åtgärderna har därför, som departementschefen framhållit i proposition nr 127, inte varit tillräckliga för att undanröja dubbelbeskattning. Det är sålunda i princip en riktig åtgärd att

nu öka dessa möjligheter genom införande av rätt till avräkning av utländsk skatt. Bristen på regler om ett sådant förfarande har under en följd av år verkat hämmande på de svenska företagens möjligheter att göra investeringar eller eljest bedriva företagsamhet i länder med vilka Sverige inte ingått dubbelbeskattningsavtal.

En sådan intern lagstiftning av tillfredsställande utformning är så mycket mer påkallad som det knappast är sannolikt att Sverige har möjlighet att inom överskådlig tid träffa sådana fullständiga avtal att dubbelbeskattning kan effektivt undanröjas.

I sakens natur ligger att det avräkningsförfarande för utländska skatter som föreslås i propositionen får praktisk betydelse framför allt för skattskyldiga, som är verksamma i sådana länder med vilka Sverige inte ingått avtal för undvikande av internationell dubbelbeskattning, d.v.s. de s. k. utvecklingsländerna.

Enligt vårt sätt att se är de föreslagna reglerna alltför restriktiva för att tillgodose de krav som man från olika utgångspunkter har rätt att ställa. Vi kan erinra om att någon möjlighet inte införts att göra avräkning för utländsk kommunal skatt eller utländsk förmögenhetsskatt utan avräkningsförfarandet har snävt begränsats till utländska inkomstskatter av statlig eller delstatlig karaktär. Vidare gäller den begränsningen att avräkning endast får ske mot den statliga svenska inkomstskatten. Någon möjlighet har inte heller införts att göra avräkning hos det svenska moderbolaget för den utländska skatt som dess utländska dotterbolag erlagt — detta trots att helägda koncerner eljest i skattesammanhang brukar behandlas som en enhet. Det kan i sammanhanget påpekas att ett svenskt bolag inte beskattas för utdelning från ett annat svenskt bolag, i vilket det förstnämnda äger minst 25 % av aktiekapitalet. Investeringar i dotterbolag i ett utvecklingsland är emellertid sämre behandlade än motsvarande investeringar i Sverige, eftersom utdelningen från dotterbolaget i utvecklingslandet i sin helhet skall beskattas i Sverige.

Under remissbehandlingen av dubbelbeskattnings-sakkunnigas betänkande framkom från näringslivets sida åtskilliga önskemål vilka inte tillmätts tillräckligt beaktande i Kungl. Maj:ts proposition och över huvud taget behandlats ytterst summariskt.

Ett effektivt undanröjande av förekommande internationell dubbelbeskattning kan förväntas eliminera ett av hindren för svenska investeringar i utvecklingsländerna. För att emellertid stimulera till ett ökat inslag av sådana investeringar i dessa länder, som kan bli till verklig nytta för utvecklingen av näringslivet där, bör man enligt vår mening gå längre. Åtskilliga utvecklingsländer brukar själva medge skattelättnader i syfte att dra till sig utländska investeringar. Såsom Kungl. Maj:ts förslag utformats kan emellertid i många fall sådana lättnader helt ointetgöras ge-

nom att i stället beskattning inträder i Sverige. Situationen blir således att, om investeringslandet inte medger någon skattelättnad, den svenska skatten sjunker med i princip lika stort belopp som uttas i investeringslandet, men om skattelättnader medges där, blir den svenska skatten i motsvarande grad högre. Normalt kommer således den lättnad som investeringslandet velat bereda det investerande företaget att tas om hand av svenska staten i form av en höjd svensk skatt.

En sådan ordning anser vi inte vara godtagbar, då u-landet därigenom betas sina möjligheter att skattevägen stimulera till svenska investeringar. Att såsom departementschefen låta lösningen av denna viktiga fråga anstå till dess dubbelskattingsavtal kunnat slutas med vederbörande u-land är att låta formella hänsyn gå före önskemålet om en ökad investeringsaktivitet i u-länderna.

På många håll i utlandet tillämpas betydligt generösare avräkningsförfarande än som skulle följa enligt Kungl. Maj:ts förslag. Flera industriländer har också genom skattefavörer velat ta särskild hänsyn till investeringar i u-länderna.

Även för vårt lands vidkommande borde det vara möjligt att genom interna åtgärder på skatteområdet främja investeringar i u-länderna. Man bör därvid inte begränsa sig endast till åtgärder för att undvika en total beskattning som är högre än vår utan sikta till regler som kan medgiva beskattning på en lägre nivå än vår.

Som exempel på åtgärder som vidtagits i utlandet kan nämnas att i Frankrike och Nederländerna inhemska bolag i praktiken är helt befriade från skatt på vinster från utländska filialer och dotterföretag. Enligt lagstiftningen i Belgien beskattas sådana vinster efter en väsentligt lägre skattesats än andra. Även i Canada och Förenta Staterna finns liknande regler i fråga om utdelningar från utländska dotterbolag. Det må vidare nämnas att flera länder, däribland Västtyskland, infört särskilda skattefavörer för sådana investeringar i u-länderna som ansetts kunna bidra till dessas ekonomiska utveckling.

Vi anser sålunda att det i propositionen nr 127 föreslagna avräkningsförfarandet är alltför begränsat. Å andra sidan har vi inte velat förorsaka ytterligare dröjsmål genom att förorda en översyn av bestämmelserna innan lagstiftningen sätts i kraft. Vi tillstyrker därför att förslaget läggs till grund för lagstiftning men yrkar samtidigt, att en särskild utredning tillsätts med syfte att föreslå den utvidgning av avräkningsförfarandet som lämpligen bör ske för att undvika de negativa effekter varom ovan talats. Åt denna utredning bör också anförtros uppdraget att undersöka i vad mån man genom åtgärder på skatteområdet kan stimulera de svenska företagen till en ökad investeringsverksamhet i u-länderna i syfte att främja dessas ekonomiska utveckling. En sådan utredning, som bör skyndsamt tillsättas

och innehålla expertis även från näringslivet, bör kunna framlägga förslag i sådan tid att lagstiftningsåtgärder kan vidtas vid 1967 års riksdag.

Aberopande det anförda hemställer vi,

att riksdagen måtte

A. antaga det i proposition nr 127 framlagda förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) med de ändringar av 54 § samt punkt 1 av anvisningarna till 53 § som framgår av följande lydelse.

54 §.

Från skattskyldighet — — — till livförsäkring;

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

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

Aktiebolag och — — — bolagens verksamhet.

Om aktierna — — — lös egendom.

Riksskattenämnden må, — — — icke föras.

Att personer, — — — samma paragraf.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar till 53 §.

1. Såsom bosatt här i riket räknas den, som här har sitt egentliga bo och hemvist. Med sådan person likställes emellertid jämlikt 68 § den som, utan att vara i Sverige bosatt, härstädes stadigvarande vistas. Svensk medborgare, som uppehåller sig å resor i främmande land men har bo eller familj kvar i riket, anses vara bosatt härstädes, även om vistelsen utomlands är långvarig. På samma sätt behandlas i beskattningshänseende en utlänning, som stadigvarande bor härstädes eller som under längre tid, utan andra avbrott än rent tillfälliga vistas härstädes. Däremot bör i allmänhet en i allmän tjänst anställd person eller en missionär, som för sin verksamhet uppehåller sig och har fast bostad å utrikes ort, icke anses som här i riket bosatt, även om han fortfarande är mantalsskriven härstädes.

Han blir således icke skattskyldig i Sverige för exempelvis inkomst av kapital. Detsamma gäller rörelse- eller yrkesidkare, som för sin verksamhet på ett mera stadigvarande sätt slagit sig ned i utrikes ort, liksom ock arbetare, som för längre tid tagit anställning utomlands. Sjöman, som under utövning av sitt yrke uppehåller sig å främmande farvatten men är inskriven å sjömanshus här i riket eller har sin familj härstädes, anses fortfarande vara bosatt här i riket. Person, som uppehåller sig längre tid i Sverige under kringresande (t. ex. en utländsk handelsresande), anses icke på grund härav vistas stadigvarande i riket.

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

B. i skrivelse till Kungl. Maj:t hemställa om förslag till 1967 års riksdag i syfte att genom undanröjande av brister i vår skattelagstiftning stimulera investeringar i utvecklingsländerna.

Stockholm den 19 oktober 1966

Hans Nordgren (h)

C. G. Regnéll (h)