

Nr 32

Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner angående beskattningen av utomlands verksamma svenska forskare, såvitt motionerna hänvisats till bevillningsutskottet.

(2:a avd.)

I de inom riksdagen väckta, till bevillningsutskottet hänvisade likalydande motionerna I: 203 av herr *Dahlén m. fl.* och II: 271 av fru *Nettelbrandt m. fl.* har hemställts, att riksdagen måtte

1) i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om skyndsam utredning och förslag till åtgärder för att hindra, att svensk skattelag tillämpning försvårar internationellt forskarutbyte;

2) bemyndiga Kungl. Maj:t förordna, att fr. o. m. 1965 års taxering och intill dess förslag enligt föregående punkt hinner träda i tillämpning art. XII (3) (a) i det svensk-amerikanska dubbelbeskattningsavtalet icke skall tillämpas beträffande här bosatta skattskyldiga;

3) hos Kungl. Maj:t hemställa om åtgärder för att nå samstämmighet mellan barnbidragslagens och skattelagarnas bosättningsbegrepp; ävensom

4) hos Kungl. Maj:t anhålla om åtgärder för att undvika för forskningen och de anställda menliga följder av den förändrade rättstillämpningen i avseende på beskattningen av amerikanska forskningsanslag samt bemyndiga Kungl. Maj:t dels att i samband därmed förordna om nedsättning av berörda skattskyldigas taxeringar, dels att i erforderlig mån överskrida ifrågakommande forskningsanslag.

Motionerna har hänvisats, såvitt de avser samstämmighet mellan barnbidragslagens och skattelagarnas bosättningsbegrepp, till lagutskott, såvitt de gäller bemyndigande för Kungl. Maj:t att överskrida anslag till forskningsråd, till statsutskottet och i övrigt till bevillningsutskottet.

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för de i motionerna framförda yrkandena, får utskottet, i den mån redogörelse härför ej lämnas i det följande, hänvisa till motionen II: 271.

I anledning av motionerna har till utskottet ingivits en promemoria av Forskningsrådets samarbetsdelegation och Universitetslärarförbundet.

Frågan om en fysisk person är bosatt i Sverige eller ej är av grundläggande betydelse för hans skattskyldighet. Enligt 53 § 1 mom. a) kommunalskattelagen samt 6 § 1 mom. a) förordningen om statlig inkomstskatt är han sålunda skattskyldig för all inkomst för tid under vilken han varit här i riket bosatt (oinskränkt skattskyldighet) men endast skyldig att erlagga skatt för vissa slag av inkomst för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt (inskränkt skattskyldighet). Likartade regler gäller i fråga om förmögenhetsskatten.

I punkt 1 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen anges när fysisk person skall anses vara här i riket bosatt. Huvudregeln är, att som bosatt här i riket räknas den, som här har sitt egentliga bo och hemvist. Med sådan person skall enligt 68 § kommunalskattelagen likställas den som, utan att han är bosatt i Sverige, härstädes stadigvarande vistas.

Kungl. Maj:t äger med stöd av 72 § 2 mom. kommunalskattelagen, 20 § 2 mom. förordningen om statlig inkomstskatt och 20 § 2 mom. förordningen om statlig förmögenhetsskatt med annan stats regering träffa överenskommelse som går ut på antingen fördelning i beskattningshänseende mellan de båda länderna av inkomst och förmögenhet, som är underkastad beskattning såväl i Sverige som i den främmande staten, eller — under förutsättning av ömsesidighet — befrielse helt eller delvis från beskattning här i riket beträffande viss inkomst eller förmögenhet eller inkomst eller förmögenhet av visst slag.

Dubbelbeskattningsavtal innebär alltid att endera eller båda staterna medger undantag från sina eljest gällande beskattningsregler, d. v. s. inskränker sin beskattningsrätt. Däremot kan de interna beskattningsreglerna i ett visst land inte utvidgas enbart genom ingående av ett dubbelbeskattningsavtal.

Enligt dubbelbeskattningsavtalet med USA gäller i fråga om beskattning av inkomst av tjänst den huvudregeln, att sådan inkomst beskattas, där verksamheten utövas. Enligt artikel X i avtalet gäller emellertid att lön, arvode och liknande ersättning samt pension, som en av de avtalsslutande staterna eller därunder lydande statlig och kommunal enhet, territorium eller besittning utgiver till person bosatt inom den andra staten, är undantagen från beskattning i den senare staten. Vidare gäller enligt artikel XII (3) (a) att inkomst på grund av undervisnings-, utbildnings- eller forskningsverksamhet under tillfällig vistelse i en av staterna skall vara undantagen från beskattning i sistnämnda stat. Med »tillfällig» avses därvid en tidrymd ej överstigande två år. Sistnämnda bestämmelse, som införts genom tilläggsavtal år 1963, har tillkommit i syfte att underlätta de kulturella förbindelserna mellan Sverige och USA.

Regeringsrätten har i ett den 23 november 1965 meddelat utslag i förhandsbeskedsärende tolkat artikel XII (3) (a) så att den ansett svensk forskare, inbjuden att under ett läsår gästföreläsa i USA, skattskyldig i Sverige för hans i USA förvärvade inkomst.

Vidare har regeringsrätten enligt utslag den 27 oktober 1964 ansett forskare, som vid svensk högskola biträdde svensk professor vid grundforskningsarbete för United States Air Force's räkning, skattskyldig i Sverige. Vederbörande forskare hade avlönats med belopp som USAF enligt forskningskontrakt med professorn utbetalat till denne. Lönen hade utbetalats till en början genom högskolans förmedling och senare genom professorn själv.

Av innehållet i *de förevarande motionerna* må här återges följande.

Motionärerna framhåller att den fr. o. m. 1965 års taxering gällande artikel XII (3) (a) i dubbelbeskattningsavtalet med USA, i den tolkning bestämmelsen erhållit genom regeringsrättens utslag den 23 november 1965, får en effekt rakt motsatt den med bestämmelsen åsyftade, som varit att främja de kulturella förbindelserna mellan Sverige och USA.

Generellt torde det vara tillåtligt att påstå, att den amerikanska skatt, som svenska gästforskare i USA undgår genom avtalet, långt understiger den svenska skatt, som genom samma avtal påläggs dem. Delvis har detta sin grund i avtalets ofullständighet. Det har nämligen inte avseende på lokala och delstatliga amerikanska skatter. Delvis beror det på att den amerikanska skatteskalen i här ifrågakommande inkomstlagen ligger betydligt under den svenska.

I samband med utarbetandet av tillämpningskungörelsen till avtalet gjorde Universitetslärarförbundet en framställning till finansdepartementet om infogande i kungörelsen av någon form av schablonmässigt hänsynstagande till de kostnader, som uppkommer för gästforskare i USA genom att levnadskostnadsförordningen, särskilt för den tillfällige besökaren där, kommer den efter officiell kurs omräknade amerikanska inkomsten att framstå som högre än vad den standardmässigt motsvarar. Särskilt borde man ta i beaktande, att åtskilligt av den service, som en i Sverige bosatt medborgare här åtnjuter på det allmännas bekostnad, i USA måste betalas ur den egna inkomsten. Uppmärksamheten fästes på att svenska diplomater i USA kunde räkna med att åtnjuta väsentliga delar, ofta mer än hälften, av sina med tjänsten förenade förmåner skattefritt. Förslag ställdes om en schablonmässig nedräkning av i USA intjänade och förbrukade dollarbelopp till kursen 3 kr./dollar — en norm, som redan tillämpas i Danmark.

När tillämpningskungörelsen utfärdades togs hänsyn till denna framställning endast i så måtto att en i och för sig enligt avtalet möjlig, retroaktiv tillämpning vid 1964 års taxering förklarades inte skola äga rum.

Det finns välgrundad anledning att befara, att artikel XII (3) (a) med regeringsrättens tolkning kommer att leda till för vårt lands forskning olyckliga konsekvenser i tre hänseenden. För det första har redan nu fall förekommit, när till USA inbjudna forskare avböjt inbjudningarna med hänvisning till skattekonsekvenserna. För det andra accentueras risken för

att forskare väljer stadigvarande bosättning i USA i stället för utbytesbesök — en benägenhet, som stärks av den uppåtgående tendensen för amerikanska universitetslärares löner. För det tredje har forskare i viktiga kategorier, främst på det medicinska och tekniska området, intresse av och möjlighet att organisera sin i USA bedrivna forskning så, att den blir kommersiellt utnyttjad. I sådant fall skall lönen beskattas i USA enligt avtalets art. XII (3) (b).

Till detta kommer, att ett flertal forskare, som nu vistas i USA på inbjudningar av med avtalet avsett slag, genom avtalet och dess tillämpning finner sig försatta i en ekonomisk situation, som de inte kunnat förutse och som i åtskilliga fall är minst sagt bekymmersam.

En lösning på problemet skulle vara, att Sverige generellt avstode från att utöva sin beskattningsrätt i här berörda fall. Ett annat alternativ till lösning av frågan skulle vara, att en regel infördes i kommunalskattelagen, som tillförsäkrade berörda kategori skattskyldiga rätt till avdrag för resekostnader och fördyrade levnadskostnader inte endast för egen del utan även för medföljande familj. Även avdrag för hemresekostnader bör kunna medges. Åt riksskattenämnden skulle kunna uppdragas att utfärda generella normer i anslutning till exempelvis de för utrikesdepartementets räkning utförda levnadskostnadsundersökningarna, detta för att förenkla tillämpningen av en sådan regel.

Vilken lösning som än väljes, bör åtminstone vid 1965 och 1966 års taxeringar den berörda artikeln icke tillämpas beträffande här bosatta personer, detta för att undvika retroaktiva verkningar.

Slutligen har en annan tillämpningsfråga, anknuten till det svensk-amerikanska dubbelbeskattningsavtalet, aktualiserats genom regeringsrättens utslag den 27/10 1964 (RÅ 1964 Fi 1859). Det gäller här sådan för amerikanska statliga organs räkning utförd kontraktsforskning, som med vederbörligt tillstånd utförts och utföres vid en rad universitetsinstitutioner i Sverige. I anslutning till av riksskattenämnden år 1957 och 1959 gjorda uttalanden har den på sådana kontrakt anställda forskningspersonalen ansetts åtnjuta sina löner och arvoden från amerikanska staten och med tillämpning av art. X i dubbelbeskattningsavtalet ansetts icke skattskyldiga för dem i Sverige. Genom regeringsrättens avgörande har rättsläget här kastats om, vilket medfört betydande anpassningssvårigheter för berörd personal. För den händelse icke i notväxlingens form en omtolkning av avtalet anses böra åstadkommas av samma slag som skett beträffande s. k. social security pensions, måste det i varje fall tillses, att de drabbade, vilkas löner och arvoden regelmässigt torde ha beräknats på »nettobasis», blir vederbörligen kompenserade, och att de engagerade institutionerna bereds tillfälle att med hjälp av svenska statsmedel fullfölja de forskningsprojekt, för vilka kostnadsberäkningarna gjorts med utgångspunkt från riksskattenämndens uttalanden om skattefrihet.

Utskottet

Enligt 6 § 1 mom. a) förordningen om statlig inkomstskatt och 53 § 1 mom. a) kommunalskattelagen är fysisk person för tid, under vilken han varit här i riket bosatt, skattskyldig för all inkomst, som av honom här eller å utländsk ort förvärvats.

Dessa regler kompletteras och ersättes i förhållande till ett flertal länder av bestämmelser i internationella dubbelbeskattningsavtal jämte i anslutning till dessa utfärdade tillämpningskungörelser. Avtalen innebär att Sverige i vissa situationer medger undantag från de interna skattereglerna eller samtycker till lättnader med motsvarande verkan. Därigenom kan uppnås att en inkomst, som har anknytning såväl till Sverige som ett annat land beskattas endast i ett av länderna. Om enligt svensk skattelagstiftning skattskyldighet inte föreligger i Sverige kan emellertid sådan inte heller inträda på grund av avtalet.

Enligt 1939 års avtal med USA gäller i fråga om beskattning av inkomst av tjänst den huvudregeln, att sådan inkomst beskattas, där verksamheten utövas. Enligt artikel X i avtalet gäller emellertid, att lön, arvode och liknande ersättning samt pension, som utbetalas av amerikansk myndighet till en person bosatt i Sverige, skall vara undantagen från svensk beskattning. Genom ett tilläggsavtal den 22 oktober 1963 till 1939 års avtal infördes i artikel XII en bestämmelse [punkt (3) (a)] av innebörd, att inkomst på grund av undervisnings-, utbildnings- eller forskningsverksamhet under tillfällig vistelse i en av staterna i regel skall vara undantagen från beskattning i sistnämnda stat. Med »tillfällig» avses därvid en tidrymd ej överstigande två år. Sistnämnda bestämmelse, som tillkommit i syfte att underlätta de kulturella förbindelserna mellan Sverige och USA, har av regeringsrätten enligt utslag i förhandsbeskedsärende den 23 november 1965 tolkats så, att en svensk, inbjuden att forska i USA, ansetts skattskyldig i Sverige för sin inkomst i USA.

Enligt motionärerna i de förevarande motionerna har det sist berörda stadgandet kommit att få rakt motsatt effekt mot den avsedda. Motionärerna framhåller till stöd för denna uppfattning att den amerikanska skatt, som svenska gästforskare i USA undgår genom avtalet, långt understiger den svenska skatt som genom samma avtal pålagts dem, beroende delvis på avtalets ofullständighet — detta avser nämligen endast den federala inkomstskatten och således inte de amerikanska delstatsskatterna — och delvis på att det amerikanska skattesubjektet i de inkomstlagen det här vanligen gäller är betydligt lägre än det svenska. Ytterligare en omständighet ägnad att försvåra svenska forskares i USA ställning är enligt motionärernas mening, att levnadskostnadsförordningen i USA, särskilt för en tillfällig besökare där, kommer den efter officiell kurs omräknade amerikanska inkomsten att framstå som högre än vad den standardmässigt motsvarar.

Utskottet vill med anledning härav framhålla följande. Enligt förenämnda regeringsrättsutslag den 23 november 1965 ansåg regeringsrätten — i likhet med riksskattenämnden — svensk forskare vara på grund av artikel XII (3) (a) i avtalet med USA skattskyldig i Sverige för arvode, som han uppburit som föreläsare i USA. Regeringsrätten lämnade vidare utan ändring riksskattenämndens förklaring i ärendet, att man vid beräkning av den avdragsgilla ökningen i vederbörandes levnadskostnader skulle beakta att dollarn representerade ett lägre köpkraftsvärde i USA än som motsvarades av gällande valutakurs. Däremot ansåg regeringsrätten — i motsats till riksskattenämnden — vederbörande forskare inte vara berättigad till avdrag för sådana resekostnader och ökade levnadskostnader på grund av USA-vistelsen som avsåg medföljande familjemedlemmar.

Enligt regeringsrätten bör man således vid beräkningen av avdrag för ökade levnadskostnader i USA beakta dollarns köpkraft därstädes. Detta innebär i sin tur att svenska gästforskare i USA i fråga om rätten till avdrag för ökade levnadskostnader i princip inte är sämre ställda än skattskyldiga i allmänhet.

Utskottet finner liksom motionärerna att en bestämmelse, som tillkommit i syfte att underlätta de kulturella förbindelserna mellan två länder, också bör tillgodose detta ändamål på sätt som förutsatts vid avtalets ingående. Nuvarande avtalsbestämmelse innebär i detta hänseende att en svensk gästföreläsare i USA i regel inte behöver ta kontakt med lokal skattemyndighet på vistelseorten. Vidare medför avtalet att (allmänna) svenska undervisnings- och forskningsinstitutioner har möjlighet att för begränsad tid knyta amerikanska forskare till sig på villkor som inte fordrar hänsynstagande till svensk beskattning av de ersättningar som utbetalas av tillgängliga anslag.

Motionärerna framhåller, att redan nu fall förekommit, när till USA inbjudna forskare avböjt inbjudningarna med hänvisning till skattekonsekvenserna och menar att *en* lösning av frågan skulle vara att en regel infördes, som tillförsäkrade ifrågavarande kategori skattskyldiga avdrag för resekostnader och fördyrade levnadskostnader inte endast för egen del utan även för familjen. Vilken lösning som än väljes bör dock enligt motionärernas mening artikeln XII (3) (a) inte tillämpas, så länge klarhet i frågan om kostnadsavdragen inte vunnits eller andra åtgärder ägnade att undanröja de hinder för internationellt forskarutbyte, svensk skattelagstiftning nu uppreser, inte hunnit genomföras. I vart fall bör — framhåller motionärerna — det svenska skattekravet efterges vid 1965 och 1966 års taxeringar.

Enligt vad utskottet erfarit är frågan om svenska forskares avdrag för fördyrade levnadskostnader i USA för närvarande föremål för utredning inom riksskattenämnden. Nämnden kan redan i vår väntas utfärda anvisningar i ämnet. Utskottet förutsätter att forskarna därvid kommer att

tillerkännas så liberala avdrag för ökade levnadskostnader under tjänstgöring utomlands att syftet med avtalsbestämmelserna tillgodoses.

Det i motionerna framförda kravet att artikel XII (3) (a) inte skall äga tillämpning vid 1965 och 1966 års taxeringar synes närmast föranlett av att forskare, som vistats i USA under åren 1964 och 1965, som regel först vid hemkomsten till Sverige kunnat få kännedom om att deras USA-skatt jämlikt nämnda artikel skall bytas mot svensk skatt.

Med anledning härav vill utskottet framhålla att i fråga om de taxeringar som blir föremål för beskattningsnämnds eller skattedomstols prövning, efter det riksskattenämnden utfärdat sina anvisningar, dessa givetvis blir vägledande för vederbörande myndighets beslut. Med hänsyn härtill är det givetvis önskvärt att skattskyldig, som har möjlighet att i ordinär väg överklaga taxeringen, begagnar sig av denna möjlighet. Därest taxeringen vunnit laga kraft bör emellertid enligt utskottets mening vederbörande skattskyldig ha möjlighet att föra talan mot taxeringen i den ordning varom förmåles i 100 § punkten 7 taxeringsförordningen. Syftet med denna bestämmelse är nämligen att möjliggöra ett tillrättaläggande av ett oriktigt taxeringsresultat till den del ett dylikt tillrättaläggande är betingat av först senare framkomna omständigheter eller bevis. Därest en skattskyldig kan visa att taxeringen i Sverige blivit väsentligt för hög till följd av hans underlåtenhet att yrka avdrag för resor, ökade levnadskostnader och service m.m. under vistelsen i USA, torde han vara berättigad föra talan mot taxeringen i den ordning nämnda författningsrum föreskriver. Det måste nämligen i förevarande fall anses ursäktligt att vederbörande inte ansett sig skola skatta i Sverige för den utomlands förvärvade inkomsten och att han därför underlåtit att i sedvanlig ordning tillgodogöra sig de ifrågakvarande avdragen.

Med det anförda anser utskottet sig ha besvarat motionerna i vad dessa avser frågan om beskattningen av svenska forskare i USA.

I de delar av förevarande motioner, vilka hänvisats till bevillningsutskottet, har upptagits också en annan beskattningsfråga anknuten till det svensk-amerikanska avtalet. Det gäller här sådan för amerikanska statliga organs räkning utförd kontraktsforskning som med vederbörligt tillstånd utföres vid universitetsinstitutioner i Sverige. Motionärerna framhåller att — i anslutning till av riksskattenämnden år 1957 och 1959 gjorda uttalanden — på sådana kontrakt anställd forskningspersonal ansetts åtnjuta sina löner och arvoden från amerikanska staten och till följd därav — med tillämpning av artikel X i avtalet — ansetts icke skattskyldiga för dessa i Sverige. Genom utslag av regeringsrätten den 27 oktober 1964 (RÅ 1964 not Fi 1859) har — menar motionärerna — rättsläget omkastats. Därför bör i notväxlingens form en omtolkning av avtalet ske eller i vart fall tillses att de forskare, vars löner beräknats på »netlobasis», blir vederbörligen

kompenaserade för det inkomstbortfall de kan åsamkas till följd av att deras inkomst enligt den nya tolkningen av artikel X skall beskattas i Sverige.

Det berörda regeringsrättsutslaget gällde forskare, som vid svensk högskola biträdde svensk professor vid grundforskningsarbete för United States Air Force's räkning. Forskaren erhöll ersättning för sitt arbete ur det belopp som USAF enligt forskningskontraktet med professorn utbetalade till denne. Till en början utbetalades ersättningen genom högskolans förmedling, senare genom professorn själv. Kammarrätten förklarade ifrågasvarande forskningsuppdrag inte ha inneburit sådant tjänsteförhållande eller med tjänst jämställt förhållande, som avsågs i artikel X i avtalet och ansåg alltså ersättningen böra beskattas i Sverige. Regeringsrätten lämnade kammarrättens utslag utan ändring.

Såsom motionärerna framhållit är det givetvis angeläget att man i möjligaste mån söker undanröja den negativa effekt som regeringsrättens tolkning av artikel X haft och kan komma att få för vissa forskare anställda på amerikanska forskningskontrakt. Utskottet kan emellertid inte biträda motionärernas yrkande om en omtolkning av gällande avtal. Utskottet är heller inte berett medverka till en lagstiftning av innebörd, att de kompensationsstillägg, som kan komma att utgå till forskare, vars löner bestämts med utgångspunkt från att dessa inte skall beskattas i Sverige, undantas från beskattning. Kompensationsstilläggen utgör ingenting annat än ersättning för mistad arbetsförtjänst och bör liksom grundlönen vara skattepliktiga.

Enligt vad utskottet inhämtat kan de löner och arvoden, som under åren 1958—1965 utbetalats till personer anställda på amerikanska forskningskontrakt och som vid början av detta år kvarstår obeskattade, beräknas föranleda ett skattekrav på sammanlagt högst 1,6 milj. kr. Med hänsyn till att inte ens majoriteten av utbetalade löner och arvoden torde ha beräknats på »nettobasis» är frågan endast av begränsad betydelse.

I de fall då vederbörande forskare lämnat landet, torde det över huvud taget vara svårt att göra skattekravet gällande mot honom. I de fall att skatt kan uttagas och vederbörande därigenom gör en ekonomisk förlust, bör denna kunna kompenseras antingen genom tilläggsanslag från USA eller genom svenska forskningsrådsanslag. Utskottet förutsätter att vid beräkning av kompensationsbidragen vederbörlig hänsyn tas till att dessa i sin helhet utgör skattepliktig intäkt.

Med det anförda avstyrker utskottet motionerna i nu förevarande del.

Under åberopande av vad sålunda anförts får utskottet hemställa,

att de likalydande motionerna I: 203 av herr Dahlén m.fl. och II: 271 av fru Nettelbrandt m. fl. angående beskattningen av utomlands verksamma svenska forskare, i vad motionerna hänvisats till bevillningsutskottet, måtte, i den mån de icke

kan anses besvarade genom vad utskottet ovan anfört, av riksdagen lämnas utan åtgärd.

Stockholm den 19 april 1966

På bevillningsutskottets vägnar:

JOHN ERICSSON

Närvarande:

från första kammaren: herrar John Ericsson, Einar Eriksson, fröken Ranmark, herrar Wärnberg, Tage Johansson, Gösta Jacobsson, Erik Filip Petersson, Sundin, Skårman och Ottosson; samt

från andra kammaren: herrar Brandt, Allard, Gustafson i Göteborg, Vigelsbo, Engkvist, Eriksson i Bäckmora, Andersson i Essvik, Enskog, Forsberg och Björkman.

Reservation

av herrar *Erik Filip Petersson, Skårman, Gustafson* i Göteborg och *Enskog*.