

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### **Dubbelbeskattningsavtal med Finland — medför reducerad skattskyldighet för inkomst även reducerad avdragsrätt för omkostnader?**

Besvär av TI angående O:s inkomsttaxering 1978.

O studerade under beskattningsåret vid Tekniska Högskolan i Villmanstrand i Finland. Under tiden den 13 juni—den 28 aug 1977 arbetade han i Sverige. I självdeklaration uppgav han att den inkomst han uppburit i Sverige uppgick till 16 260 kr.

TN taxerade honom i Umeå till statlig och kommunal inkomstskatt för 11 710 kr och medgav honom därvid avdrag med 4 500 kr i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Finland.

I besvär yrkade O att bli taxerad i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet och att få avdrag med 972 kr för kostnader för resor mellan bostaden i Sverige och arbetsplatsen.

TI tillstyrkte att O taxerades i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet och anförde i övrigt: O hade under vistelsen i Sverige uppburit 16 319 kr, varav 4 500 kr undantagits från beskattning med stöd av artikel 20 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet med Finland (SFS 1977:812). Enligt 20 § KL fick vid beräkning av inkomst från särskild förvärvskälla från samtliga ur förvärvskällan under beskattningsåret härflutna intäkter i penningar eller penningars värde avräknas alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande. Avdrag borde med hänsyn härtill medges endast för den del av kostnaderna som belöpte på tjänsteinkomster som tagits till beskattning i Sverige, eller med 704 kr (11 819:16 319 av 972 kr).

MKSR biföll O:s talan och yttrade: Eftersom O endast tillfälligt vistats i Sverige under beskattningsåret skall han taxeras i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet såsom här i riket icke bosatt person. Därvid medges inte grundavdrag. — Av handlingarna i målet framgår att O en kortare tid 1977 innehåft anställning i Sverige hos Obbola Lineboard AB för att erhålla praktisk erfarenhet i anslutning till studier i Finland. Enligt artikel 20 punkt 2 dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Finland skall beskattning i Sverige därför ske för endast den del av inkomsten av anställningen som överstiger 1 500 kr per kalendermånad, dock sammanlagt högst 4 500 kr. Med hänsyn till den tid O arbetat i Sverige skall därför endast den del av inkomsten som överstiger 4 500 kr tagas till beskattning i Sverige. — Vidare är O, då anledning reducera kostnadsavdraget inte föreligger, berättigad till avdrag för resekostnader med 972 kr.

I besvär yrkade TI att O:s taxering skulle bestämmas i enlighet med vad indententen yrkat hos MKSR.

KR i Sthlm lämnade besvären utan bifall och yttrade: Enligt 34 § KL utgör inkomst av tjänst vad som återstår av intäkt av tjänst, sedan avdrag enligt 33 § samma lag gjorts. — I gällande dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Finland regleras närmare de båda staternas beskattningsrätt med avseende på olika förekommande slag av inkomst, däribland i artikel 20 inkomst av anställning som av studerande vid universitetet eller annan undervisningsanstalt i en avtalslutande stat uppbärs under tillfällig vistelse i den andra staten för att erhålla praktisk erfarenhet i anslutning till studierna. Med inkomst av sådan anställning enligt avtalet måste på motsvarande sätt som anges i 34 § KL förstås den inkomst som återstår av bruttointäkten sedan i enlighet med allmänna regler kostnadsavdrag gjorts. Det förhållandet att inkomsten av ifrågavarande anställning i detta fall till viss del skall undantas från beskattning i Sverige enligt avtalet utgör inte anledning att på sätt allmänna ombudet gör gällande reducera avdraget för omkostnader.

Hos RR fullföljde TI sin talan.

Även RR lämnade TI:s besvär utan bifall och yttrade: I artikel 20 i gällande dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Finland regleras beskattning av inkomst som vissa studerande med hemvist i den ena staten uppbär vid anställning i den andra staten under tillfällig vistelse där. Vistelselandet äger enligt bestämmelsen vid s k praktiktjänstgöring beskatta inkomsten endast till den del densamma överstiger 1 500 svenska kronor per kalendermånad eller motvärdet i finska mark; dock undantages sammanlagt högst 4 500 svenska kronor eller motvärdet i finska mark. Av förarbetena till den svenska riksdagens godkännande av avtalet (prop 1973:179) framgår att den nämnda begränsningen av vistelselandets beskattningsrätt på svensk sida anknyter till grundavdragen för i Sverige bosatta personer.

Nämnda avtalsbestämmelse måste därför från svensk sida anses i sak innebära att praktikantinkomst av berört slag i allt väsentligt skall beskattas i Sverige såsom om den uppburits av en i Sverige bosatt person.

Vid sådant förhållande saknas anledning att vid beskattning i Sverige av praktikantinkomst vägra avdrag för någon del av den skattskyldiges enligt 33 § KL avdragsgilla utgifter, som är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten. (RR föredr. 25.5; dom 23.6.1982.)

### **Skattskyldighet i Sverige? Tillämpning av den s k ettårsregeln**

I. Besvär av TI angående A:s inkomsttaxering 1975.

RR yttrade: A har under beskattningsåret 1974 haft anställning under tiden fram till den 24 aug 1974 hos ett svenskt aktieföretag med säte i Stenungsund och under tiden därefter hos ett annat svenskt företag med säte i Göteborg, varvid arbetsplatsen varit förlagd till först Stavanger och sedan Bergen i Norge. A som är gift bor med sin familj i Göteborg. Av utredningen framgår att A haft arbete i Norge i skift om tre veckor och att han tillbringat sin lediga tid mellan skiften hos familjen i Göteborg.

A:s uppehåll på arbetsorterna i Norge kan under angivna förhållanden icke sägas ha varit av den beskaffenhet att det krav på vistelse utomlands under

minst ett år, som enligt 54 § första stycket h) KL är en förutsättning för befrielse från skattskyldighet, är att anse som uppfyllt. Med hänsyn härtill och då A icke heller enligt reglerna i avtalet mellan Sverige och Norge för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet åtnjuter skattebefrielse i Sverige för sina inkomster av arbetet i Norge skall A erlägga skatt i Sverige för den ersättning han uppburit för nämnda i Norge utförda arbete.

RR biföll alltså TI:s besvär och fastställde LSR:s beslut.

En ledamot av RR (Voss) var skiljaktig och anförde: I målet är fråga om den s k ettårsregeln i 54 § första stycket h) KL är tillämplig med hänsyn till den tid som A tillbringat i Sverige.

I fråga om ettårsregeln föreligger åtskilliga avgöranden av RR. Av dessa avgöranden kan utläsas att ettårsregeln inte sätts ur spel genom att semester på grund av utlandstjänstgöringen och helger tillbringas i Sverige eller att utlandsvistelsen eljest mer tillfälligtvis avbryts för besök här.

A har varit anställd i Norge den 29 okt 1973—den 24 aug 1974 hos Konstruktionssvets Aktiebolag och den 24 aug 1974—maj 1975 hos Rör- & Konstruktionssvets Aktiebolag. Han har således varit anställd sammanhängande minst ett år utanför Sverige. Under denna tid har han arbetat tre veckor i taget och därefter varit ledig en vecka. Ledigheten, som han tillbringat i Sverige, får anses motsvara sedan semester — och helgedighet som under normala arbetsförhållanden till kommer en arbetstagare och därför utgöra ett godtagbart avbrott i vistelsen i Norge.

På grund av det anförda lämnar jag besvären utan bifall.

## II. Besvär av TI angående L:s inkomsttaxering 1976.

RR yttrade: Av utredningen i målet framgår att L varit anställd i Norge och vistats där under följande tidsperioder, nämligen den 9 april—den 28 juni 1975, den 31 juli—den 9 aug 1975 och den 18 sept 1975—den 12 juli 1976 samt att han arbetat, den förstnämnda perioden för det svenska företaget AL-Installation AB och de båda andra perioderna för det norska företaget Norske Ali A/S. Härutöver framgår att L åtnjutit semester under tiden den 29 juni—den 30 juli 1975, att han under tidsperioden den 11 aug—den 17 sept 1975 utfört arbete i Väröbacka och Stenungsund samt att han under de tidsperioder då han arbetat i Norge företagit hemresor efter varje arbetsperiod om två veckor.

För att komma i åtnjutande av skattebefrielse enligt 54 § första stycket h) KL krävs i princip att personen ifråga vistats utomlands minst ett år. L:s uppehåll i Norge har varit avbrutet av bl a arbete i Sverige. L uppfyller därför inte såvitt gäller beskattningsåret 1975 nämnda krav på minst ett års utlandsvistelse och kan således inte erhålla skattebefrielse enligt det berörda stadgandet. Ej heller har L visat att han är berättigad till befrielse från skattskyldighet på grund av bestämelse i avtalet mellan Sverige och Norge för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet.

Under angivna omständigheter hade LSR icke bort medge L rätt att anföra besvär mot TN:s beslut rörande hans taxering till inkomst år 1976 i särskild ordning. Då L:s besvär inkommit för sent och extraordinär besvärsmått ej förelagat för L hade L:s hos LSR förda talan bort avvisas. Till följd härav skall så anses som om TI saknat möjlighet att föra talan hos KR såvitt avser LSR:s beslut om L:s inkomsttaxering 1976.

Under hänvisning till det anförda undanröjer RR LSR:s beslut den om L:s inkomsttaxering 1976 och KR:s dom i vad gäller TI:s talan mot LSR:s nämnda beslut. I anledning härav står TN:s beslut om ordinarie taxering av L för inkomst 1976 fast.

Vad gäller TI:s talan om eftertaxering (av L:s inkomst från Norska Ali A/S) är, som följd av det förut sagda, L i princip skattskyldig i Sverige för ersättning för arbete han utfört i Norge. Efter-taxeringskravet avser sådan ersättning. Varken LSR eller KR har beloppsmässigt prövat TI:s efter-taxeringskrav gentemot L för 1976. De har ej heller ingått i prövning av L:s yrkande om avräkning av norsk skatt. Såväl intendentens som L:s yrkanden bör upptas till prövning med utgångspunkt från att L är skattskyldig i Sverige även för ersättning för i Norge utfört arbete. Denna prövning bör i första hand företas av LR.

Med undanröjande av LSR:s beslut och KR:s dom i nu förevarande delar visar RR TI:s talan om eftertaxering av L 1976 och L:s yrkande om avräkning av norsk skatt åter till LR för ny prövning.

### III. Besvär av J angående inkomsttaxering 1978.

RR yttrade: J har under beskattningsåret 1977 haft anställning hos ett svenskt företag med säte i Solna. Han har emellertid under hela året haft sin arbetsplats vid en anläggning i Bamble kommun i Norge med förrättningar där under tillhoppa 262 dagar. Självt har J, som är gift, haft familjebostad i Forshaga i Värmlands län. Arbetsplatsen i Norge har legat på ett avstånd av ungefär 330 kilometer från bostaden i Forshaga. J har tillbringat alla längre ledigheter liksom åtminstone två veckoslut per månad i Forshaga.

En förutsättning för tillämpning av bestämmelsen i 54 § första stycket h) KL om befrielse från skattskyldighet för i Sverige bosatt person är att denne under vistelse utomlands åtnjuter avlöning på grund av anställning där. Av den i målet föreliggande utredningen framgår att J icke flyttat till Norge. Han har utanför arbetet i huvudsak vistats i sitt hem i Forshaga och har sålunda pendlat mellan arbetsplatsen och hemmet om än med långa intervaller. Då J sålunda icke uppfyller kravet på vistelse utomlands, kan regeln om skattebefrielse i 54 § första stycket h) KL icke äga tillämpning på J.

J är, såsom KR funnit, skattskyldig i Sverige även för den inkomst han åtnjuter av sitt arbete i Norge.

Enligt artikel 19 § i avtalet mellan Sverige och Norge för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet skall den inkomst J uppburit som ersättning för sitt arbete i Norge beskattas också där, dock att enligt artikel 24 § 4 samma avtal J äger att å den svenska inkomstskatten avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt han erlagt i Norge. Enligt en mellan RSV och norska finans- och tulldepartementet träffad överenskommelse (RSFS 1981:30), som gällt sedan mars 1977, skall vid tillämpning av den nyssnämnda avräkningsregeln i artikel 24 § 4 dubbelbeskattningsavtalet avräkning kunna ske i Sverige även för debiterad men icke erlagd norsk skatt. J har för beskattningsåret 1977 debiterats norsk skatt med 37 066 norska kr. Den närmare bestämningen av det avdrag J skall äga avräkna i anledning av debiterade norska skatter bör göras av länsrätten.

RR gör icke annan ändring i KR:s dom än att frågan om avräkning av norsk skatt återförvisas till LR i Värmlands län för vidare behandling.

### IV. Besvär av H angående inkomsttaxering 1975.

RR yttrade: H har, såvitt framgår av utredningen i målet, under tiden den 13 aug 1974 fram till i vart fall utgången av 1975 vistats utomlands först i Norge och från juli 1975 i Finland på grund av anställning för utförande av vissa arbeten i nämnda länder. Arbetsgivare för H har efter varandra varit två olika med varandra närstående svenska företag. Även om något formellt anställningsavtal av viss längd icke ingåtts mellan H och någondera arbetsgivaren, får anses klarlagt att H:s utlandsarbete redan från början var avsett att vara minst ett år. Annat har icke visats än att H:s utlandsvistelse under perioden ifråga varit sammanhängande bortsett från tillfälliga kortare besök i Sverige.

Under angivna förhållanden är H vid 1975 års taxering berättigad till befrielse från skatt vad beträffar hans inkomster av arbetet i Norge under tiden den 13 aug 1974 till utgången av 1974. Lönen härför har uppgått till 24 149 kronor.

V. Besvär av R angående inkomsttaxering 1977.

RR yttrade: R har, då han i juni 1976 påbörjade sin anställning hos Aktiebolaget Nils P Lundh med arbetsplats i Saudiarabien, icke haft för avsikt att stanna i detta land under ett år. Han har också frivilligt avslutat anställningen i april 1977 och återvänt till Sverige. Han har därefter sökt nytt utlandsarbete och erhållit sådant hos byggnadsföretaget SIAB med Berlin som arbetsplats. R har påbörjat sitt arbete hos SIAB i Tyska demokratiska republiken i maj 1977 och fortsatt detta till juli 1978.

Under angivna förhållanden får R:s nu omförmälda båda utlandsarbeten anses utförda under två skilda utlandsvistelser. Då vistelsen i Saudiarabien pågått under kortare tid än ett år, är R icke berättigad till befrielse från skattskyldighet enligt 54 § första stycket h) KL för den ersättning har uppburits av Aktiebolaget Nils P Lundh för det arbete han utfört i Saudiarabien.

VI. Besvär av S angående inkomsttaxering 1978.

RR yttrade: S har den 14 okt 1977 påbörjat en utlandsanställning hos FPP International Aktiebolag med arbetsplats i Mellanöstern. Anställningen gällde ursprungligen en tid av fyra månader men den har edan förlängts att avse en tid av sex till åtta månader. Av utredningen får anses framgå att S från anställningens början varit inställd på att försätta sitt arbete utomlands under minst ett år. Anställningen hos FPP International Aktiebolag avbröts emellertid av att företaget kom på obestånd och S tvingades lämna anställningen, som avslutades den 9 april 1978. S hade dessförinnan sett sig om efter fortsatt arbete utomlands och erhållit en ny anställning hos Aktiebolaget Olle Engdahl Plåt & Smide med arbetsplats i Leningrad. S har börjat sitt arbete där den 14 april 1978. S:s arbete i Leningrad har därefter pågått till den 15 nov 1978.

Under angivna förhållanden får S:s uppehåll i Sverige under fem dagar i april 1978 på väg från Mellanöstern till Leningrad icke ses som ett avbrott i S:s utlandsvistelse utan som ett av omstationeringen från Mellanöstern till Sovjet-

unionen betingat tillfälligt uppehåll i Sverige. S skall således anses ha vistats utomlands under mer än ett år och därunder ha haft anställning och utfört arbete i utlandet. Den omständigheten att arbetet varit förlagt till skilda länder och med två olika företag som arbetsgivare föranleder icke att S går förlustig den befrielse från skattskyldighet för sådan ersättning som han uppburit på grund av anställningarna utomlands under perioden okt 1977—nov 1978, som han äger åtnjuta enligt 54 § första stycket h) KL. Ersättningen från FPP International Aktiebolag för arbete under 1977 uppgick till 15 840 kr.

Regeringsrådet *Voss* anförde till närmare utveckling av sin mening (d v s densamma som majoritetens): I målet är fråga om den s k ettårsregeln i 54 § första stycket h) KL är tillämplig beträffande en person som haft två på varandra följande anställningar hos skilda arbetsgivare och i olika länder, vardera anställningen understigande ett år.

Gällande bestämmelser rörande det skatterättsliga bosättningsbegreppet infördes genom lagstiftning 1966. Enligt prop 1966:127 (s 48 och 49) var syftet att skattekonsekvenserna så långt möjligt borde kunna överblickas i förväg av framför allt den som stod i begrepp att ta anställning utomlands. Ett annat syfte var att underlätta framförallt för anställda i exportnäringarnas tjänst att tillträda befattningar utomlands. Samtidigt uttalades i propositionen att bestämmelserna borde ge en möjlighet att hindra internationell skatteflykt. Avsikten var att motverka skenbosättningar utomlands.

Mot denna bakgrund tillkom den s k treårsregeln i punkt 1 av anv till 53 § KL. Som ett komplement till denna infördes ettårsregeln. I motiven till sistnämnda regel uttalade dubbelbeskattningssakkunniga (SOU 1962:59) att i fråga om inkomster av anställningar utomlands situationen ofta var sådan att inkomsterna i överensstämmelse med då rådande praxis skäligen inte borde beskattas i Sverige. Vidare framhöll de sakkunniga att det torde vara en internationellt vedertagen princip att inkomster av enskild anställning beskattas i det land där arbetet utförts. I prop 1966:127 (s 50 och 51) förordade departementschefen lagstiftning på grundval av de sakkunnigas förslag och påpekade bl a vistelselandets rätt att beskatta inkomst av anställning när anställningen varar så länge som mer än ett år. I ett hänseende avvek emellertid departementschefen från de sakkunnigas förslag. Departementschefen ansåg nämligen i motsats till de sakkunnigas förslag. Departementschefen ansåg nämligen i motsats till de sakkunnigas förslag att anställningen utomlands inte behövde vara bunden till ett enda främmande land. Ettårsregeln borde få tillämpas så snart verksamheten på grund av anställning med ett års varaktighet varit förlagd utanför Sverige, dock inte under kringresande såsom t ex handelsresande. Under riksdagsbehandlingen av propositionen gjordes inget uttalande av betydelse i förehavande sammanhang.

Med dessa uttalanden i förarbetena får huvudsyftet med ettårsregeln anses vara att möjliggöra skattebefrielse för inkomster av anställning utomlands även om den skattskyldige enligt treårsregeln skall anses bosatt i Sverige. Av propositionen framgår klart att ettårsregeln är tillämplig även om mer än ett anställningsland förekommit under ettårsperioden. Däremot framgår inte om anställning skall ha förelegat hos en och samma arbetsgivare under hela perioden. Den omständigheten att lagtexten använder ordet ”anställningen” — således i bestämd form — kan inte anses innebära bundenhet till en arbetsgivare. Ettårsregelns syfte synes medföra att t ex den som tar anställning i samma land under sex månader hos en arbetsgivare och omedelbart därefter under sex månader hos en annan arbetsgivare har uppfyllt kravet på anställningens varaktighet. Den i förarbetena uttalade förutsättningen beträffande vistelselandets beskattningsrätt torde i ett sådant fall vara uppfylld. Annorlunda kan det i detta hänseende ställa sig om de två anställningarna förelegat i två olika länder. Lagstiftaren har emellertid, som nämnts, inte ansett hinder mot tillämpning av ettårsregeln föreligga vid anställning i flera länder och har därvid inte uppställt något villkor om anställningens varaktighet i respektive land. Inte heller har något uttalande gjorts om att anställningarna i de olika länderna skall ha varit hos samma arbetsgivare.

Med hänsyn till vad sålunda anförts får anställning i ettårsregelns mening anses ha förelegat för

den som sammanhängande varit anställd utanför Sverige minst ett år, oberoende av om anställning förekommit i mer än ett land och hos mer än en arbetsgivare, såvida det inte varit fråga om kringresande såsom t ex handelsresande. Det sagda innebär emellertid inte att anställningskriteriet kan anses uppfyllt om uppehåll av längre varaktighet förekommit mellan anställningarna.

Regeringsrådet *Wahlgren* var av skiljaktig mening och anförde: I målet har uppkommit fråga om ettårsregeln kan tillämpas beträffande skattskyldig, som under sin utlandsvistelse haft två på varandra följande anställningar hos skilda arbetsgivare och i olika länder, vardera anställningen understigande ett år.

Ettårsregeln tillkom genom lagstiftning år 1966 och hade till syfte bl a att underlätta näringslivets rekrytering av svensk personal vid dotterföretag i utlandet. Dessutom avsågs att förenkla taxeringsarbetet och ge den enskilde möjlighet att klart bedöma sin skattesituation när han stod i begrepp att tillträda anställning utomlands.

Förarbetena ger som KR anför inget otvetydigt svar på den uppkomna frågan. De avgöranden som hittills förekommit i RR visa på en viss uppmjukning av det formella kravet på anställningens och utlandsvistelsens varaktighet av minst ett år när det gäller tillfälliga avbrott eller avbrott till följd av oförutsedda händelser. Vidare finns ett avgörande av innebörd att ettårskravet kan tillgodoses med flera på varandra följande kortare anställningsavtal hos en och samma arbetsgivare. Syftet med ettårsregeln måste dock anses mer begränsat än att åstadkomma generell skattebefrielse på enbart eller huvudsakligen den grunden att utlandsvistelsen varat minst ett år. För detta resonemang talar dels de i det föregående återgivna motivuttalandena, dels också andra uttalanden i samband med tillkomsten av lagreglerna. Det förutsättes nämligen att inkomster från anställningar av inte alltför kort varaktighet i utlandet skulle komma att tas till beskattning i det land där de intjänats. Sannolikheten för att inkomsten undgår beskattning överhuvudtaget skulle således öka ju kortare varje anställning är. Att på sådant sätt skapa total skattebefrielse måste anses helt främmande för lagstiftaren.

De här framförda övervägandena talar således emot att medge skattebefrielse enligt 54 § h) KL i de fall där anställningen inte kan betraktas som sammanhängande, d v s hos en och samma arbetsgivare eller på ett och samma objekt eller av annan liknande orsak. Så är emellertid inte fallet i förehavande mål.

På grund av det anförda lämnar jag S:s talan utan bifall.

(RR föredr. 18.5; domar 22.6.1982.)

*Anm.: Se RSV Dt 1972 nr 2:10; RÅ 1973 ref 23; 1976 ref 19 (Skattenytt 1976 s 568 och 1977 s 117) 63 och 1977 not Aa 139 och Aa 182; RÅ78 1:3; RÅ79 1:63; RÅ79 Aa 59; RÅ81 1:80. Se vidare SOU 1962:59 s 73 f; prop 1966:127 s 36, 48—51; BeU 1966:54 s 24—25.*