# Beskattning av lön vid utlandstjänstgöring

*Av kammarrättsassessorn Staffan Estberg*

## 1 Inledning

Riksdagen antog den 29 maj 1985 nya regler om beskattning av lön vid utlandstjänstgöring (prop. 1984/85:175, SkU 59, rskr 351, SFS 1985:362-365). Dessa innebär att den s k ettårsregeln ersätts med nya regler som kan ge skattefrihet i Sverige redan efter sex månaders anställning och vistelse i utlandet. Villkoren härför är att tjänstgöringen pågått minst sex månader och avsett anställning hos arbetsgivare som bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i det land där arbetet utförs samt att inkomsten belastar driftstället såsom omkostnad. För den som inte uppfyller dessa villkor kan skattebefrielse ändå komma i fråga om anställningen och vistelsen utomlands uppgår till minst ett år i ett och samma land. För anställda ombord på utländska fartyg gäller särskilda regler. De skall undantas från skatt i Sverige om fartyget går i s k oceanfart och anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader. Vidare är ett villkor att den ombordanställdes arbetsgivare är en fysisk person bosatt i Sverige eller en här hemmahörande juridisk person. Reglerna för anställda ombord på utländska fartyg är tidsbegränsade och gäller endast taxeringsåren 1986—88. Avsikten är att man under denna tid skall göra en översyn av sjömansskattelagstiftningen i dess helhet.

## 2 Motiven för de nya reglerna

Ett viktigt skäl för att den s k ettårsregeln infördes 1967 var att man ville förhindra att en skattskyldig blev beskattad för samma inkomst såväl i Sverige som i det land där arbetet utfördes. Detta motiv för skattebefrielse i Sverige har numera praktiskt taget spelat ut sin roll. Genom utbyggnaden av nätet av dubbelbeskattningsavtal och införandet av interna regler om avräkning av utländsk skatt kan dubbelbeskattning numera i regel helt undvikas även utan en ettårsregel. I regel sker detta i så fall genom *avräkning* av utländsk skatt mot svensk skatt. Detta är, beroende på att Sverige är ett högskatteland, emellertid



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

inte lika förmånligt för den skattskyldige som att *undantas* från svensk skatt. Det är detta förhållande som gör att det alltjämt finns behov av regler av detta slag.

I propositionen anges följande skäl:
1. Skatteförmåner för den skattskyldige medför att företagens kostnader blir lägre vilket rimligen bör stärka deras konkurrensförmåga utomlands.
2. Rekrytering av svensk arbetskraft till utlandet underlättas.
3. I praktiken enklare att undanta en inkomst från beskattning än att göra avräkning.

Med i bilden finns också att den tidigare s k ettårsregeln kunde utnyttjas så att resultatet blev en icke avsedd skattebefrielse såväl i Sverige som utomlands. Vid utformningen av de nya reglerna har en av målsättningarna varit att i möjligaste mån försöka förhindra detta.

### 3. Förutsättningarna för skattefrihet efter sex månader

Vid utformningen av villkoren för skattefrihet redan efter sex månaders utlandstjänstgöring har med tanke på den korta kvalifikationstiden särskild uppmärksamhet måst ägnas problemet med dubbel skattefrihet. Som modell till dessa villkor har dubbelbeskattningsavtalen fått tjäna.

Enligt dubbelbeskattningsavtal beskattas en person normalt i den stat där han arbetar. Men enligt den s k 183-dagarsregeln som, med vissa variationer, finns med i stort sett i alla svenska dubbelbeskattningsavtal, beskattas en person endast i Sverige, trots att arbetet inte utförs i Sverige, om vissa villkor är uppfyllda. Dessa villkor är att personen i fråga vistas högst 183 dagar under ett beskattningsår i arbetslandet, att ersättningen betalas av arbetsgivare som *inte* har hemvist i arbetslandet, samt att ersättningen *inte* belastar fast driftställe i arbetslandet. Alla dessa villkor måste samtidigt vara uppfyllda för att Sverige skall ha beskattningsrätten med stöd av 183-dagarsregeln. Sexmånadersregeln kan alltså sägas vara koordinerad med dessa villkor genom att arbetsgivaren måste bedriva näringsverksamhet från fast driftställe i det land där arbetet utförs samt att inkomsten måste belasta driftstället som omkostnad för att skattebefrielse i Sverige skall erhållas. Det betyder att sexmånadersregeln och 183-dagarsregeln inte samtidigt kan bli tillämpliga, vilket normalt bör vara en garanti för att inkomsten i fråga inte samtidigt är fritagen från skatt i såväl Sverige som arbetslandet.

Till utveckling av dessa frågor anför departementschefen i specialmotiveringen (s. 28 i propositionen):

”Antingen finns en filial till vilken den anställde är knuten eller också är arbetsgivaren en självständig juridisk person. Filialen kan vara en förgrening av ett svenskt eller utländskt företag. Normalt bör det vara lätt för den skattskyldige att få ett intyg från sin arbetsgivare eller från en myndighet i landet att



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

den han är anställd hos har en fast etablering i landet. I vissa fall, t ex när en nyetablering just påbörjats eller vid byggnadsverksamhet eller liknande som är av kortvarig natur, kan ibland tveksamhet uppstå om rörelse bedrivs från fast driftställe. Utgångspunkten för denna bedömning bör vara lagstiftningen i det land där verksamheten bedrivs. Finns dubbelbeskattningsavtal måste bestämmelserna om vad som enligt avtalet utgör fast driftställe beaktas. Det ankommer på den skattskyldige att med hjälp av arbetsgivaren införskaffa nödvändiga uppgifter om detta. En alltför omfattande bevisning bör här inte krävas. Om det är helt klart att den skattskyldige beskattas i det land där arbetet utförs bör enligt min mening i tveksamma fall omfattande utredningar, t ex om fast driftställe föreligger i den mening som avses i dubbelbeskattningsavtalet i fråga, kunna undvikas.

En ersättning skall normalt anses belasta ett rörelsedrivande företags fasta driftställe såsom omkostnad om det arbete som den anställde utför kommer företaget till del. Jag är medveten om att detta villkor ibland kan vara svårt att kontrollera och kanske även svårt för den skattskyldige att styrka. Villkorets syfte är att förhindra att det fasta driftstället betalar en persons lön och sedan kompenseras för detta av den verklige uppdragsgivaren. Från taxeringsmyndigheternas sida bör i de fall då det inte finns anledning att misstänka sådana kringgående åtgärder beviskravet inte ställas alltför högt."

Vidare bör observeras att kravet på sex månaders anställning och vistelse är absolut i den meningen att såväl anställningen som vistelsen rent faktiskt måste uppgå till sex månader utomlands. Det går alltså inte att som i den tidigare s k ettårsregeln åberopa ett anställningskontrakt på ett år och de avsikter om vistelsens längd som man hade vid tillträdet till anställningen. Vissa begränsade möjligheter till skattebefrielse finns dock i de fall då en utlandsanställning måst avbrytas i förtid. Jag återkommer till detta i avsnitt 7.

### 4. Förutsättningarna för skattefrihet efter ett år

Precis som i sexmånadersregeln är kravet på ett års vistelse absolut i den meningen att vistelsen måste vara ett år rent faktiskt. Vidare krävs att vistelsen äger rum i ett och samma land. Även detta är en skärpning jämfört med den tidigare s k ettårsregeln. Syftet är att minska möjligheterna att helt undgå skatt.

Vidare gäller inte den nya ettårsregeln anställning hos svenska staten, svensk kommun, svensk landstingskommun eller svensk församling. På denna punkt överensstämmer regeln med den tidigare ettårsregeln. I den nämndes i och för sig bara staten och kommunen men därmed förstods enligt förarbeten och praxis även landstingskommun och församling. Denna begränsning finns däremot inte med i sexmånadersregeln utan där gäller alltså samma regler oavsett arbetsgivarens status.

Skillnaden har att göra med dubbelbeskattningsavtalens utformning. Nor-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

malt beskattas ju statslön endast i den stat som betalar lönen. I de fall staten driver rörelse görs dock undantag härifrån i de flesta svenska dubbelbeskattningsavtal. I stället gäller då att lönen får beskattas på samma sätt som ersättning för arbete i enskild tjänst, d v s i den stat där arbetet utförs, om inte 183-dagarsregeln gäller. Eftersom sexmånadersregeln som tidigare nämnts är koordinerad med 183-dagarsregeln i dubbelbeskattningsavtalen är det naturligt att låta sexmånadersregeln gälla även för statsanställda hos rörelsedrivande verk och myndigheter. Däremot måste den nya ettårsregeln göra undantag för stats- och kommunalanställda. Annars skulle de som utövar myndighetsfunktioner utomlands bli skattefria i Sverige enligt den nya ettårsregeln och på grund av dubbelbeskattningsavtalen också utomlands. Jag tänker här på t ex ambassadtjänstemän.

5. **Anställda ombord på utländska fartyg**

Beträffande anställda ombord på utländska fartyg gäller särskilda, tidsbegränsade regler. Avsikten är att under den tid av 2,5 år som dessa regler skall gälla en översyn av sjömansbeskattningen i dess helhet skall äga rum.

De tillfälliga reglerna innebär att man måste vara anställd hos en svensk juridisk person eller en fysisk person bosatt här. Arbetet måste dock utföras ombord på ett utländskt fartyg. Det är också ett villkor att fartyget huvudsakligen går i s k oceanfart vilket i stort sett innebär fart utanför Europa, Medelhavet och Svarta havet. Innebörden av dessa regler kan enklast illustreras genom ett exempel. Ett fartyg som ägs av t ex ett bolag i Singapore som är dotterbolag till ett svenskt rederi och där fartyget seglar under singaporeansk flagg kan genom ett bemanningsavtal med moderbolaget i Sverige bemannas med svenska sjömän. Arbetsgivare är då det svenska rederiet, men fartyget är utländskt. Här ges då skattefrihet om fartyget går i oceanfart. Om däremot hela fartyget bare-boat chartras (hyrs in i huvudsak obemannat) av det svenska rederiet och bemannas med svensk besättning blir det ingen skattefrihet. Enligt sjömansskattelagen jämställs nämligen inhyrda utländska fartyg utan besättning med svenska fartyg. Här kan naturligtvis gränsdragningsproblem uppkomma vilket givetvis ger en viss osäkerhet. Problemet är dock inte nytt utan är ett arv från tidigare regler.

6. **Kortare avbrott och besök i Sverige**

I lagtexten slås fast att i utlandsvistelsen kortare avbrott får inräknas om de avser semester, tjänsteuppdrag eller liknande, som inte är förlagda till början eller slutet av anställningen utomlands. Man kan alltså konstatera att avbrotten inte får vara förorsakade av vad som helst. Departementschefen utvecklar detta i specialmotiveringen (s. 29):

”Syftet med att föreskriva att besöken i Sverige skall vara föranledda av tjänsteuppdraget i utlandet är att förhindra att en person uppehåller också en



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

tjänst i Sverige som kräver att han besöker Sverige. Avsikten är inte att tjänsten utomlands skall kunna kombineras med en annan tjänst i Sverige. Om den utlandsanställde således vid vistelse i Sverige ägnar sig åt helt andra arbetsuppgifter än sådana som kan anses beröra hans utlandsanställning anses utlandstjänstgöringen därmed avbruten. Skulle han därefter åter fortsätta i samma tjänst utomlands måste således detta ses som en ny tjänst i detta sammanhang varför vardera tjänstgöringsperioden måste bedömas var för sig. Inget bör emellertid enligt min egen mening hindra att en anställd reser hem för att på sin semester t ex avsluta ett tidigare arbete."

Förbudet att förlägga ett avbrott till början eller slutet av utlandsvistelsen har störst betydelse i de fall då det skall fastställas om de grundläggande förutsättningarna om sex månaders resp. om ett års vistelse utomlands är uppfyllda. Läggs en vistelse i Sverige mot slutet av t ex en sexmånaders vistelse utomlands får den inte räknas in i tiden utomlands vilket innebär att det grundläggande kravet på sex månaders vistelse utomlands inte är uppfyllt. Alltså ingen skattefrihet. Läggs några dagars vistelse i slutet av en sjumånadersperiod utomlands behöver detta ju inte innebära att det grundläggande villkoret om sex månader inte är uppfyllt. Då innebär ju detta villkor endast att tiden för vilken skattefrihet medges förkortas något.

Jag vill också fästa uppmärksamheten på att lagtexten säger att kortare uppehåll *får* räknas in i utlandsvistelsen. Det är alltså inget tvång. Men gör man inte detta anses anställningen som avbruten och en ny period börjar löpa som då kräver en varaktighet av minst sex månader resp. ett år.

I lagtexten preciseras antalet dagar som man får vistas i Sverige. Dessa uppgår till högst *72 dagar* per anställningsår. Anställningsår är från första anställningsdagen till dess att ett år förflutit. För kortare anställningar får vistelser i Sverige uppgå till högst sex dagar för varje hel månad som anställningen utomlands varar. En sexmånadersvistelse berättigar således till 36 dagars vistelse i Sverige. Det är tillåtet att ta ut vistelserna så att säga i förskott. Man behöver alltså inte t ex vänta i tre månader för att få vara hemma i 18 dagar. Den som jobbar längre tid än ett år har också rätt att vara hemma sex dagar multiplicerat med antalet hela månader som utlandsanställningen varar. Det han då behöver tänka på är att antalet dagar per anställningsår inte överstiger 72 dagar. Den som arbetar låt oss säga 17 månader utomlands har totalt sett rätt att vara i Sverige i 102 dagar. Han måste dock se till att han inte vistas mer än 72 dagar i Sverige under det första anställningsåret, d v s från anställningens första dag fram till dess att ett år förflutit. Syftet med att ha en spärrregel, som 72 dagarsvillkoret kan sägas utgöra, är att utan en sådan avläsning frågan om skattefrihet skulle kunna hållas svävande till dess att personen i fråga definitivt återvänder till Sverige, vilket ju kan ske först efter flera år utomlands.

Avbrott för besök i andra länder än Sverige har inte reglerats i lagtexten an-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

nat än genom uttrycket ''kortare avbrott''. I propostitionen säger departementschefen att beträffande sexmånadersregeln detta betyder att det är tillåtet att ta semester och göra av tjänsten betingade resor i annat land än vistelselandet utan att skattefriheten går förlorad. Anställningen måste dock givetvis alltjämt pågå. Beträffande den nya ettårsregeln säger departementschefen att eftersom anställningen och vistelsen måste pågå i ett och samma land inte alltför omfattande vistelser kan tillåtas i andra länder för då skulle detta villkor lätt kunna kringgås. Departementschefen säger vidare att normala semester- och tjänsteresor som inte är alltför omfattande i antal eller längd bör tillåtas. I praxis bör hänsyn tas till syftet med regeln. I de fall beskattning helt klart sker i anställningslandet bör enligt departementschefen mindre vikt kunna fästas vid vistelser i andra länder än i Sverige.

### 7. Säkerhetsventilen

I departementspromemorian ''Beskattning av lön vid utlandstjänstgöring'', (Ds Fi 1984:6) föreslogs en absolut regel som verkligen krävde sex månaders vistelse utomlands. Inga avbrott fick göras utöver de tillåtna dagarna för hembesök. Blev det krig i ett land och vistelsen måste avbrytas i förtid fick man alltså ingen skattebefrielse om det skedde innan sex månader hade förflutit. Remissinstanserna efterlyste dock någon form av säkerhetsventil för vissa oförutsedda situationer. Det är bakgrunden till punkt 3 fjärde stycket av anv. till 54 § KL. Vad krävs då för att denna bestämmelse skall kunna bli tillämplig? En anställning måste ha påbörjats som kan förväntas ge skattefrihet. Ett anställningskontrakt eller annat bevis om en anställning av erforderlig längd är här tillräckligt. Vidare måste något inträffa under anställningen som man inte själv kan råda över. I propositionen ges inga detaljerade upplysningar men där anges såväl personliga händelser som yttre händelser, t ex krig, jordbävning, strejk etc. Vid bedömningen av vad som skall anses utgöra tillräckliga skäl förordar departementschefen en ''viss välvilja'' från skattemyndigheternas sida. Vidare skall en beskattning te sig uppenbart oskälig. Detta uttryck har tillkommit för att ge regeln en restriktiv tillämpning. Departementschefen anser att då utlandsvistelsen måste avbrytas endast en kort tid före den tidpunkt då skattebefrielse skulle ha inträffat kan det framstå som orimligt om skattefrihet inte kan komma i fråga, medan det i många andra situationer inte är självklart att medge skattefrihet. Han anser att det i normalfallet bör ankomma på den skattskyldige och arbetsgivaren att i förväg avtala om de ekonomiska konsekvenserna av en i förtid avbruten utlandsvistelse. Det är alltså inte i första hand en statlig angelägenhet att stå som garant för det ekonomiska utbytet av en utlandstjänstgöring. Men samtidigt inser departementschefen att det inte är möjligt att göra sådana avtal i alla situationer och föreslår därför en möjlighet att ge skattefrihet om en beskattning skulle te sig ''uppenbart oskälig''. Till ledning för tolkningen anför departementschefen i special-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

motiveringen (s. 30): ''Vad gäller bedömningen av vad som skall anses som 'uppenbart oskäligt' vill jag förorda en restriktiv tillämpning i de fall vistelsen endast varat en kortare tid. Innan hälften av den tid förflutit som erfordras för att skattefrihet i Sverige skall erhållas bör enligt min mening omständigheterna endast i undantagsfall kunna vara sådana att det framstår som uppenbart oskäligt att beskatta inkomsten i Sverige. Det är ju inte fråga om någon dubbelbeskattning eftersom avräkning numera alltid kan ske av utländsk skatt mot såväl statlig som kommunal inkomstskatt. Som jag ser det bör denna 'säkerhetsventil' främst komma till användning när villkoren endast med liten marginal inte blivit uppfyllda beroende på omständighet som den skattskyldige inte själv kunnat råda över.''

**8. Administrativa frågor**

En särskild bestämmelse har införts i 65 a § taxeringslagen (1956:623) som gör det möjligt för taxeringsnämnden att underlåta att taxera en skattskyldig för dennes utlandsinkomst om sannolika skäl talar för att förutsättningarna för att undanta inkomsten från beskattning kommer att föreligga efter det att taxeringsnämnden avslutat sitt arbete. Normalt bör detta kunna konstateras under taxeringsperioden, men i vissa fall kan det i praktiken visa sig besvärligt. Ges sådan befrielse utan att villkoren föreligger skall nämnden enligt 32 § första stycket punkt 10 taxeringsförordningen (1957:513) översända uppgift om detta till skattechefen för uppföljning av ärendet.

**9. Ikraftträdande**

Bestämmelserna trädde i kraft den 1 juli 1985 och tillämpas fr o m 1986 års taxering. Äldre bestämmelser gäller dock alltjämt anställningar som påbörjats före ikraftträdandet. Om den skattskyldige begär det skall dock en ny anställning anses ha påbörjats vid ikraftträdandet, varvid de nya bestämmelserna kan tillämpas.

*De nya bosättningsregelerna kommer departementsrådet Yngve Hallin att behandla i en artikel i kommande nummer av tidskriften.*



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14

# *Prenumerera* på **Svensk Skattetidning** med **Skatteaktuellt**




En tidskrift för Er som vill vara informerad om allt väsentligt som händer på skatteområdet. Den ger initierade kommentarer till lagstiftning och rättspraxis, till direktiv, utredningar, propositioner och regeringsrättsutslag.

**Helårspremumeration**
för 10 nummer 345:-

***Beställ snarast!***

Redaktör och ansvarig utgivare:
Regeringsrådet Rolf Engblom
Redaktionskommitté:
F. d. generaldir. Gösta Ekman, RSV, dir. Erik Eklund, Sv:s Industriförbund, prof. Nils Mattsson, Uppsala univ., regeringsrådet Göran Wahlgren och dir. Stephan Tolstoy samt bankdir. Olle Roos, som också presenterar högaktuell information, *Skatteaktuellt,* i en särskild bilaga.

Jag beställer härmed en helårsprenumeration för 1986 av Svensk Skattetidning. Pris 345:- inkl moms. Sänd in talongen till AB P. A. Norstedt & Söners Förlag, Tidskriftsavdelningen, Box 2052, 103 12 Stockholm. Tel 08/789 31 79.

Namn/firma _____

Adress _____

Postnummer _____ Postadress _____




Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:14