

□ *Leif Mutén, professor i finansrätt med finansvetenskap vid Uppsala universitet, redogör i denna artikel för hur det svensk-amerikanska dubbelbeskattningsavtalet fungerar för de svenska forskare som tillfälligt vistas i USA. Gällande bestämmelser har visat sig ha vissa överraskande konsekvenser.*



Leif Mutén

Hur fungerar det svensk-amerikanska dubbelbeskattningsavtalet för forskarna?

Om någon är bosatt i en stat men tjänar pengar genom arbete i en annan stat, brukar båda staterna resa krav på beskattning av inkomsten. För att den skattskyldige inte skall komma i kläm, när anspråken kolliderar, sluts ofta dubbelbeskattningsavtal mellan staterna, där deras rätt att ta ut skatt regleras. Sverige har slutit en mängd sådana avtal. I allmänhet skall enligt dessa inkomst av arbete beskattas i den stat där arbetet utförts. Men för att det inte skall löna sig över hövan att fördela sina inkomster mellan olika stater brukar avtalen innehålla en klausul, som ger bosättningsstaten rätt att ta ut progressiv skatt efter samma procenttal på

den del av inkomsten, som skall beskattas i bosättningsstaten, som hade varit tillämpligt därest hela inkomsten skulle ha beskattats där.

I drygt tjugotalet avtal finns också en klausul om professorer och forskare, enligt vilken en person, bosatt i ena staten, som på inbjudan av universitet eller annan erkänd undervisningsanstalt i den andra staten vistas där tillfälligt uteslutande i syfte att bedriva undervisning och/eller forskning vid institutionen i fråga, skall slippa skatt i den stat han gästar under en tidrymd ej överstigande två år, såvitt avser inkomsten av denna undervisning eller forskning. I regel stadgas explicit, att beskatt-

ningsrätten för samma inkomst därmed tillfaller hemstaten.

I vårt avtal med USA rycktes en sådan klausul (Art. XII (3) (a)) in år 1963. Tilläggsavtalet här om — det rörde också andra frågor — ratificerades 1964 och kungjordes 1965 (SFS 1965: 38). Det har verkan, såvitt skattebefrielsen angår, från 1963 års inkomster, medan utvidgningen av det svenska beskattningsanspråket trätt i kraft först för 1964 års inkomster (1965 års taxering). Syftet med klausulen, som infördes på amerikanskt initiativ, är att underlätta kulturutbytet. Risken är emellertid, att den motverkar detta syfte.

Vad man därvid kan frukta är, att avtalsartikeln innebär beskattning i Sverige för svenska USA-forskarens dollarinkomster, och att denna beskattning blir hårdare än den amerikanska skatt, som avtalet tagit bort.

Vad har hittills hänt?

Redan hösten 1964 försökte Universitetsläraresförbundet att få Kungl Maj:t att rycka in regler i tillämpningskungörelsen, som skulle ge stöd för en rimlig behandling av USA-inkomsterna. Vad man tänkte sig var antingen en schablonmässig nedräkning av dollarns kronvärde, t ex efter danskt mönster till 3: — sv kr/dollar, eller också någon form av schablonavdrag för den amerikanska levnadskostnadsfördyringen, mätt t ex med beaktande av hur stor del av de svenska USA-diplomaternas förmåner, som är skattefria. Grunden för yrkandet var de i många hänseenden högre levnadskostnaderna i USA, den sämre offentliga servicen där och de generellt högre levnadskostnader, som den tillfällige besökaren i ett land måste vidkännas. Trots välvilliga skrivningar från remissinstanserna misslyckades detta initiativ, och frågan överläts åt praxis.

När kungörelsen kommit, drogs frågan upp i ett förhandsbeskedsärende, likaså på Universitetsläraresförbundets initiativ. I ärendet, som gällde en svensk universitetslektor, vilken med hustru och barn avsåg att vistas tolv månader i Californien,

aktualiserades till en början avtalets tolkning i frågan om skattskyldighet alls kunde föreligga i Sverige. Formellt har nämligen art. XII (3) (a) inte konstruerats som ett uttryckligt undantag från de avtalsartiklar, nr X och XI, vilka fritar statliga respektive i flertalet fall även privata löneinkomster i USA från det svenska beskattningskravet. På den punkten blev utslaget likväl en besvikelse. Svensk skatt skulle tas ut, det menade både riksskattenämnden och regeringsrätten.

Likaså ansågs, som väntat, tolv månaders frånvaro från Sverige inte innebära, att bosättningen här upphörde.

Men det var i frågan om rese- och fördyrade levnadskostnader, som den verkligt sorgliga överraskningen kom. Vederbörande taxeringsintendent öppnade slaget hos riksskattenämnden med att avstyra varje avdrag för hustrus och barns rese- och fördyrade levnadskostnader. Sedan det hos nämnden invänts, att det vid så lång bortovaro som ett läsår kunde anses som ett rimligt led i sökandens levnadskostnader att han såg till, att ha sin familj hos sig (UD sänder i regel inte bort någon från familjen på längre tid än 5—6 månader) och att man i varje fall borde medge avdrag med så stort belopp som kunde motsvara skäligt hemreseavdrag för den, som lät familjen bli kvar, bestämde nämnden med hänsyn till omständigheterna, att avdrag skulle medges även för hustruns och barnens rese- och fördyrade levnadskostnader. Kanske beaktades därvid svårigheten att avgöra, i vilken grad kostnaderna för sökanden själv förbilligades genom hustruns insatser.

Men med detta var taxeringsintendenten inte nöjd, och genom besvär åvägabragte han i regeringsrätten det märkliga och till sina verkningar ännu svåröverskådliga utslag, enligt vilket »författningsenligt stöd saknas för förklaring, att Y skall på grund av vistelsen i Förenta staterna vara berättigad till avdrag för resekostnader och ökning i levnadskostnader som avse hans hustru och barn». Samtidigt förklarades, att någon ytterligare precisering av riksskattenämndens uttalande i frågan om beräkningen av Y:s egen rätt till sådana av-

drag inte vore möjlig. Riksskattenämnden, som i sitt remissuttalande över Universitetsläraresförbundets skrivelse hade hänvisat till utlandsresereglementet, hade för sin del avstått från annan precisering än ett allmänt uttalande om att man skulle beakta, »att dollarn representerar ett lägre köpkraftsvärde i USA än som motsvaras av gällande valutakurs». Detta uttalande torde stå fast men ger föga med hänsyn till att endast den del av lönen, som gått åt för en gästforskarens egna fördyrade levnadskostnader, kan reduceras med hänsyn härtill.

En fråga, som blir aktuell genom förhandsbeskedets nya utformning i regeringsrätten, är om man skall vara berättigad till avdrag för den levnadskostnadsfördyring, som skulle ha uppstått, om familjen inte följt med, eller om avdragsrätten är begränsad till gästforskarens egen andel av den faktiska fördyringen, fast denna kanske begränsats genom hustruns insatser. Det står i beskedet, »att Y vid inkomsttaxering äger åtnjuta avdrag allenast för sina egna av uppdraget föranledda resekostnader och ökning i levnadskostnader». Såvitt jag förstår bör det inte vara omöjligt att tänka sig, att en proportionsvis ganska stor del av familjens totala levnadskostnadsfördyring belöper på forskaren själv. Om familjen inte följt med, skulle han ju måst äta ute i en helt annan utsträckning, och det hade också krävts relativt dyrbarare inkvartering för honom ensam — t ex på en Faculty Club — än vad som motsvarar hans proportionella andel av hyran för familjebostad.

En ringa tröst i sammanhanget är att taxeringsintendenten avstod från att överklaga riksskattenämndens besked, i vad det avsåg sökandens rätt att göra avdrag för flygresor i stället för båt plus buss till Californien.

Vad händer nu?

Universitetsläraresförbundet har inte resignerat inför detta dystra besked. En uppvaktnings hos finansministern har resulterat i att riksskattenämnden anmodats att nu ge de riktlinjer för avdragsberäk-

ningen, som förbundet förgäves begärde 1964. Meningen är uppenbarligen att de skall vara generösa. Men regeringsrättens tolkning av lagen i frågan om kostnader för familjemedlemmar kommer man förstås nu inte ifrån.

Det är för tidigt att spå om vad riksskattenämndens normer kan komma att gå ut på. Men en hållpunkt är utlandsresereglementet. Enligt detta ges för USA-resor i högsta traktamentsklass *dels* ersättning för verklig hyreskostnad, om den är skälig, *dels* 90 kr/dag (1965 85 kr/dag) i traktamente för de första 20 dagarna och 70 procent därav för tiden därefter. Skulle nämnden finna att ett schablonavdrag kunde medges med motsvarande belopp, skulle detta bidra till en ordentlig hyfsning av problemet. Men det är ännu för tidigt att ropa hej. Och familjens resekostnader är en post, som nämnden aldrig kan förklara avdragsgill.

Också inom riksdagen har frågan väckts — en fyrpartimotion liksom en vid höstriksdagen obesvarad men vid vårriksdagen nyväckt interpellation håller frågan levande. När detta skrives är motionen ännu under behandling i bevillningsutskottet, vars presidium uppvaktats. Man vågar väl knappast hoppas att resultatet av dessa ansträngningar skulle bli vare sig ett upphävande av avtalsartikeln eller en sådan nytolkning av den, som skulle ta bort det svenska skattekravet. Men förr eller senare — man får bara livligt hoppas att det blir snart! — måste åtminstone ett omtänkande i frågan om kostnaderna för familjen bli aktuellt.¹

Vad kan forskarna göra?

De som haft USA-inkomster av nu aktuellt slag under 1964 och 1965 har väl knappast annat att göra än att vänta och se. I regel har de väl gjort avdrag i 1965 respektive 1966 års deklARATIONER även för familjens merkostnader, där denna varit med i USA. Skulle taxeringsmyndigheterna visa bristande förståelse härför, kan det än så länge

¹ Den nämnda fyrpartimotionen har senare i enlighet med utskottets hemställan lämnats utan åtgärd av riksdagen.

nog vara välbetänkt att inte ge med sig utan följa den vanliga besvärsvägen. I bästa fall kan anföras, att vederbörande arbetsgivare i USA påfordrat att familjen följt med. Sådant har faktiskt hänt och bör i så fall styrkas. Någon gång har hustrun hjälpt till med arbetet, eller också har hennes närvaro varit erforderlig från hälsosynpunkt. Det senare kan dras fram beträffande äldre forskare och sådana, som av speciella hälsoskäl behöver viss passning.

Alternativt bör avdrag yrkas med utgångspunkt från den levnadskostnadsfördyring, som skulle uppstått för den skattskyldige själv, om familjen inte följt med. Vid längre tids bortovaro kan man, ehuru med oviss utsikt till framgång, också yrka avdrag motsvarande hemreskostnader åtminstone någon gång under sejouren. Men det är viktigt att då klart säga ut, att det är en beräknad, inte en verklig kostnad — gör man inte det, kan det bli frågan om straffansvar, precis som det naturligtvis är straffbart att förtiga den amerikanska inkomsten.

I sista hand får man sätta sitt hopp till att nya normer utfärdas eller lagen ändras. Så länge vi ännu väntar på normer, bör de förut nämnda trakamentsbeloppen vara vägledande för vad man yrkar.

Observera slutligen, att eventuell delstatlig amerikansk inkomstskatt får dras av. Den berörs nämligen tyvärr inte av avtalet. Avdrag är naturligtvis också medgivet för resor till och från arbetet, facklitteratur etc.

För den som f n är i USA eller överväger att resa dit, kan följande tre utvägar ibland stå till buds:

□ *Övergång till kommersiell forskning.* Jämlikt art. XII (3) (b) skall nämligen gästforskarregeln inte tillämpas på ersättning för forskning bedriven för sådan persons räkning, som använder eller offentliggör resultaten av forskningen i vinstsyfte. Enligt ordalydelsen begränsas dess tillämpning också till fall av inbjudan från »verkänd undervisningsanstalt» (recognized educational institution),

vilket utesluter åtskilliga forskningsinstitut. — Det är naturligtvis inte roligt att behöva peka på en sådan utväg, men med nuvarande tolkning av avtalet nödgas man konstatera, att en medicinsk forskare i USA kan reducera sin skattebörda åtskilligt genom att se till, att hans forskning bedrivs för t ex en läkemedelsindustris räkning.

□ *Bosättning i USA.* Man kan knappast med säkerhet räkna med att redan undertecknandet av ett kontrakt på tid över två år konstituerar bosättning i USA. Formellt sett skulle alltså Sverige även i ett sådant fall kunna bibehålla beskattningsrätten för de första två åren. Men tar man ut immigrantvisum, tar avsked från svensk tjänst, gör sig av med sin bostad här osv, lär utsikterna vara goda, att det amerikanska skattekravet tar över. — Inte förrän i maj 1966 får vi besked om huruvida dubbelbeskattningssakkunnigas förslag blir genomfört, enligt vilket utrikes tjänsteinkomst skulle bli skattefri i Sverige redan vid en utlandsvistelse överstigande tolv månader. Detta skulle få idealtiden för USA-inbjudningar att ligga mellan 12 och 24 månader, i vilket fall ingendera staten kunde lägga på skatt. Men det är väl »too good to be true».

□ *Uttagande av familjens rese- och fördyrade levnadskostnader in natura.* Särskilt statsuniversiteten i USA brukar visserligen ställa sig negativa till sådana arrangemang. Men det är likväl att räkna med att avdragsfrågan kommer i ett något annat läge för de forskare, vilkas arbetsgivare försett dem med biljetter och bostad, i bästa fall också t ex fri skolgång för barnen, fri läkar- och sjukhusvård för familjen eller åtminstone fria försäkringar i detta hänseende osv. Ett villkor här för är dock, att förmånerna inte kan bytas mot pengar.

Det måste i det sammanhanget påpekas, att en forskare, som redan avtalat om viss bruttolön, inte gärna kan påräkna de svenska taxeringsmyndigheternas godkännande av ett arrangemang, enligt vilket lönen på hans initiativ reducerats, samtidigt

som naturaförmåner till motsvarande värde tillförts honom. Men i ett svävande förhandlingsläge kan frågan komma att ligga annorlunda till. Och framför allt kan här möjligen finnas en strimma av hopp för dem, som redan i sina avtal har förmåner av det här slaget.

På en punkt har USA-forskarnas läge nyligen förbättrats. Det gäller barnbidragen. Förut tillämpade socialstyrelsen en bosättningsregel, som innebar, att barnbidraget föll bort vid utlandsvistelse

över mer än fyra kalenderkvartal. Genom en serie utslag den 10 mars 1966, vilka avses bli normerande för framtiden, har bosättningsregeln nu blivit mera flexibel. Den, som i skattehänseende räknas som bosatt här, kan nu i regel påräkna barnbidrag. Av kontrollskäl betalas de emellertid inte ut förrän vederbörande kommer hem igen. För forskaren kan det vara lämpligt att hålla barnavårdsnämnden underrättad om att utlandsvistelsen har denna karaktär. ■