

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Fi2017/01368/S1

# Höjd särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Mars 2017

# Innehåll

|     |   |    |
|-----|---|----|
| 1   | Sammanfattning.....   | 3  |
| 2   | Lagtext.....  | 4  |
| 2.1 | Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om<br>särskild inkomstskatt för utomlands bosatta..... | 4  |
| 3   | Bakgrund.....   | 5  |
| 4   | Överväganden och förslag.....   | 7  |
| 5   | Konsekvensanalys.....   | 7  |
| 5.1 | Offentligfinansiella effekter.....  | 7  |
| 5.2 | Effekter för individer, ekonomisk jämställdhet<br>mellan kvinnor och män, m.m.....                    | 8  |
| 5.3 | Effekter för företag.....   | 9  |
| 5.4 | Effekter för myndigheter.....   | 10 |
| 6   | Författningskommentar.....  | 10 |

# 1 Sammanfattning

Inför budgetpropositionen för 2018 är det angeläget att skatteförslag kan förberedas genom remittering. Om förslagen kommer att presenteras i budgetpropositionen för 2018, och med vilken utformning, blir beroende av de överläggningar som förs i det slutliga arbetet med budgetpropositionen.

I promemorian föreslås att den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta höjs från 20 till 25 procent.

Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2018 och tillämpas på inkomster som uppbärs efter den 31 december 2017.

## 2 Lagtext

### 2.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Härigenom föreskrivs att 7 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

Särskild inkomstskatt tas ut med 20 procent av skattepliktig inkomst. Särskild inkomstskatt tas dock ut med 15 procent av skattepliktig inkomst beträffande inkomster som avses i 5 § första stycket 12.

7 §<sup>1</sup>

Särskild inkomstskatt tas ut med 25 procent av skattepliktig inkomst. Särskild inkomstskatt tas dock ut med 15 procent av skattepliktig inkomst beträffande inkomster som avses i 5 § första stycket 12.

Öretal som uppkommer vid beräkning av skatten bortfaller.

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
  2. Lagen tillämpas på inkomster som uppbärs efter den 31 december 2017.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2013:952.

### 3 Bakgrund

#### *Gällande rätt*

Sveriges beskattningsrätt avgränsas genom att man skiljer mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga. Bestämmelser om vilka fysiska personer som är obegränsat respektive begränsat skattskyldiga finns i 3 kap. 3–7 och 17 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

Obegränsat skattskyldig är huvudsakligen (a) den som är bosatt i Sverige, (b) den som stadigvarande vistas i Sverige eller (c) den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här (3 kap. 3 § IL). Begränsat skattskyldig är i huvudsak den som inte är obegränsat skattskyldig (3 kap. 17 § IL).

Den som är obegränsat skattskyldig är, som huvudregel, skattskyldig för alla sina inkomster oavsett var någonstans i världen som inkomsterna kommer ifrån (3 kap. 8 § IL). Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig endast för vissa särskilda inkomster med speciellt stark anknytning till Sverige (3 kap. 18–19 a §§ IL). För begränsat skattskyldiga finns också bestämmelser om ytterligare skattskyldighet i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (förkortad SINK), lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. och kupongskattelagen (1970:624).

Inkomster från arbete i Sverige och vissa andra inkomster, som upp bärs av fysiska personer som är bosatta utomlands (med undantag för artister och idrottsmän), beskattas enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Med bosatt utomlands avses en fysisk person som är begränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen (2 § SINK). De inkomster som omfattas av lagen är bl.a.

- lön och förmåner som har utgått av anställning hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting eller, i den mån inkomsten har förvärvats genom verksamhet i Sverige, av annan anställning,

- styrelsearvode och liknande ersättning från bl.a. svenskt aktiebolag, oavsett var verksamheten har utövats,

- inkomstgrundande ålderspension, garantipension, efterlevandepension, sjukersättning och aktivitetsersättning (till den del det totala beloppet av dessa inkomster för varje kalendermånad överstiger en tolftedel av 0,77 prisbasbelopp),

- pension på grund av anställning hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting,

- tjänstepension, om förmånen utgår på grund av förutvarande tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen har utövats i Sverige, och

- sjöinkomst med viss svensk anknytning (5 § SINK).

Särskild inkomstskatt tas ut med 20 procent av de skattepliktiga inkomsterna, med undantag för sjöinkomst där skattesatsen är endast 15 procent (7 § SINK). Den skattskyldige får inte göra några avdrag från inkomsterna. Inte heller får skattereduktion räknas av mot skatten. Den skattskyldige behöver inte deklarerera inkomsterna, eftersom skatten är definitiv.

Skatteverket beslutar om skatt för en fysisk person ska tas ut enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (13 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), nedan förkortad SFL).

I vissa fall kan det vara till fördel för den skattskyldige att beskattas enligt inkomstskattelagen. Det finns därför möjlighet för den skattskyldige att begära att få sina inkomster beskattade enligt inkomstskattelagen i stället för enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (4 § SINK jämförd med 3 kap. 18 § första stycket 1 IL). Om den skattskyldige har valt att beskattas enligt inkomstskattelagen sker beskattning enligt en för riket genomsnittlig kommunal skattesats (65 kap. 4 § andra stycket IL). Vid högre inkomster tillkommer även statlig inkomstskatt. Den skattskyldige har rätt till avdrag för kostnader i inkomstslaget tjänst enligt vanliga regler i inkomstskattelagen. Om den skattskyldiges överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige har den skattskyldige dessutom rätt till allmänna avdrag, grundavdrag och jobbskatteavdrag (62 kap. 9 §, 63 kap. 2 § och 67 kap. 5 § IL). Med uttrycket uteslutande eller så gott som uteslutande avses 90–95 procent upp till 100 procent (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 504).

#### *Förenlighet med EU-rätten*

Frågan om lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta är förenlig med EU-rätten har varit föremål för prövning i Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2016 ref. 36. Bakgrunden var en skattskyldig som hade bott och arbetat i Sverige under hela sitt yrkesliv. Hon flyttade därefter till Finland, men fick hela sin inkomst från Sverige i form av pension, livränta och sjukersättning. Hon ville göra vissa avdrag och få skattereduktion för underskott av kapital, trots att hon beskattades enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och därmed inte var berättigad till sådana avdrag och sådan skattereduktion enligt denna lag. Frågan i målet var närmare bestämt om det är förenligt med EU-rätten att beskatta en utomlands bosatt person enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta utan att medge avdrag och skattereduktion. Högsta förvaltningsdomstolen inhämtade förhandsavgörande från EU-domstolen (se EU-domstolens dom den 19 november 2015 i mål nr C–632/13, Hilikka Hirvonen). EU-domstolen framhöll att en utomlands bosatt person som beskattas enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta i allmänhet beskattas lindrigare än vad som gäller för en i Sverige bosatt person med motsvarande inkomster. Vidare framhöll EU-domstolen att just denna omständighet skiljer omständigheterna i målet från de omständigheter som förelåg i EU-domstolens dom den 18 mars 2010 i mål C–440/08, Gielen. Det sistnämnda målet gällde skattebestämmelser för utomlands bosatta personer som i sig var diskriminerande jämfört med bestämmelserna för i landet bosatta personer. Den möjlighet som stod till förfogande för utomlands bosatta personer att välja att i stället omfattas av samma bestämmelser som för i landet bosatta personer uteslöt inte de diskriminerande effekterna. EU-domstolen ansåg i mål nr C–632/13 att det är förenligt med EU-rätten att inte medge utomlands bosatta personer – som får merparten av sina inkomster från källstaten och som har valt systemet med källskatt – samma avdragsmöjligheter som de som medges i Sverige bosatta personer. Detta eftersom den sammanlagda skattebelastningen för utomlands bosatta personer inte är högre än för bosatta personerna i Sverige. Högsta förvalt-

ningsdomstolen konstaterade att en utomlands bosatt person, som har förvärvat hela eller så gott som hela sin inkomst i Sverige, får – genom att välja beskattning enligt inkomstskattelagen – rätt till avdrag på motsvarande sätt som gäller för i Sverige bosatta personer. Denna valmöjlighet, slog domstolen fast, får anses tillgodose förutsättningen att den sammanlagda skattebelastningen för utomlands bosatta inte får bli högre än för skattskyldiga bosatta i Sverige. Den skattskyldige som har valt att beskattas enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, i stället för enligt inkomstskattelagen, kan då varken med stöd av EU-rätten eller nationell rätt göra avdrag som medges enligt inkomstskattelagen. Högsta förvaltningsdomstolen har alltså genom HFD 2016 ref. 36 slagit fast att det är förenligt med EU-rätten att beskatta en utomlands bosatt person enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta utan rätt till avdrag och skattereduktion, när den skattskyldige har haft rätt att välja att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen.

## 4 Överväganden och förslag

**Promemorians förslag:** Den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta höjs med fem procentenheter från 20 till 25 procent av skattepliktig inkomst, som inte utgör sjöinkomst.

Ändringen träder i kraft den 1 januari 2018.

**Skälen för promemorians förslag:** Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta trädde i kraft den 1 januari 1992. Den särskilda inkomstskatten var 25 procent av den skattepliktiga inkomsten. Denna skattesats var oförändrad fram till och med år 2013 (med undantag för skatten på sjöinkomster som fr.o.m. 1998 sänktes till 15 procent). Skattesatsen på skattepliktiga inkomster, med undantag av sjöinkomster, sänktes dock till 20 procent fr.o.m. 2014 (SFS 2013:952, prop. 2013/14:1 s. 220 ff.).

Av offentligfinansiella skäl bör skattesatsen för särskild inkomstskatt för utomlands bosatta återställas till 25 procent av skattepliktig inkomst, som inte utgör sjöinkomst.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ändring i 7 § SINK.

## 5 Konsekvensanalys

### 5.1 Offentligfinansiella effekter

Förslaget bedöms öka skatteintäkterna med ca 0,37 miljarder kronor årligen fr.o.m. 2018.

Undantaget sjöinkomster uppgick skatteintäkterna från den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta till ca 1,50 miljarder kronor 2015. Detta motsvarar beskattningsbara inkomster på ca 7,50 miljarder kronor. Om dessa inkomster antas öka med drygt två procent årligen uppgår de beskattningsbara inkomsterna 2018 till ca 8,00 miljarder kronor. En höjning av skattesatsen med fem procentenheter till 25 procent skulle öka skatteintäkterna med ca 0,40 miljarder kronor.

En höjning av skattesatsen medför emellertid att det kan bli mer fördelaktigt för en del individer att välja att beskattas enligt inkomstskattelagen i stället. Om dessa individer väljer att beskattas enligt inkomstskattelagen skulle skatteintäktsökningen för dessa inte motsvara fem procentenheter utan vara något lägre. Vidare kan det vara så att en del individer beskattas enligt den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta trots att det, även utan höjd skattesats, skulle vara mer fördelaktigt för dem att beskattas enligt inkomstskattelagen. En höjd skattesats gör det mer fördelaktigt för dessa att välja beskattning enligt inkomstskattelagen varvid fler individer troligtvis kommer att välja att beskattas enligt den. För dessa individer minskar skatteintäkterna till följd av den höjda skattesatsen.

Hur en eventuell överflyttning till beskattning enligt inkomstskattelagen påverkar skatteintäkterna är svåruppskattat. Ungefär 15 procent av skatteintäkterna från den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta bedöms komma från inkomster som eventuellt skulle flyttas över till inkomstskattelagen vid föreslagen skattesatshöjning. Om skatteintäktsökningen för dessa inkomster antas vara hälften så stor som om alla inkomster fortsatt beskattats enligt den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta blir den sammanlagda skatteintäktsökningen ca 0,37 miljarder kronor per år.

## 5.2 Effekter för individer, ekonomisk jämställdhet mellan kvinnor och män, m.m.

Undantaget de med sjöinkomster var det 2015 ca 150 000 individer som var skattskyldiga enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Av dessa var det runt ca 85 000 individer som betalade skatt i Sverige. Att individer inte betalar någon skatt i Sverige kan bero på t.ex. skatteavtal eller att erhållen allmän pension inte överstiger en tolfedel av 0,77 prisbasbelopp per månad. För de som betalar skatt i Sverige kommer det svenska skatteuttaget att öka med 25 procent till följd av förslaget (se tabell 5.1).



**Tabell 5.1 Ökat skatteuttag till följd av förslaget vid olika inkomstnivåer och inkomsttyper**

Kronor per månad

| Inkomst  | Skatt före förslag | Skatt efter förslag | Ökat skatteuttag |
|--|--------------------|---------------------|------------------|
| Allmän ålderspension, sjuk- och aktivitetsersättning |                    |                     |                  |
| 2 500  | 0                  | 0                   | 0                |
| 5 000  | 425                | 531                 | 106              |
| 10 000   | 1 425              | 1 781               | 356              |
| 15 000   | 2 425              | 3 031               | 606              |
| Annan skattepliktig inkomst som inte är sjöinkomst   |                    |                     |                  |
| 10 000   | 2 000              | 2 500               | 500              |
| 15 000   | 3 000              | 3 750               | 750              |
| 20 000   | 4 000              | 5 000               | 1 000            |
| 25 000   | 5 000              | 6 250               | 1 250            |
| 30 000   | 6 000              | 7 500               | 1 500            |

Anm: Prisbasbeloppet för 2017, 44 800 kronor, har använts vid beräkningarna.

Höjningen av skattesatsen kan medföra att det blir mer fördelaktigt för en del individer att välja att beskattas enligt inkomstskattelagen. Hurvida beskattning enligt inkomstskattelagen blir mer fördelaktigt beror bl.a. på inkomstnivå, inkomsttyp, ålder och hur stor andel av den totala förvärvsinkomsten som kommer från Sverige. Baserat på de som betalade skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta 2015 rör det sig om uppskattningsvis fyra procent för vilka skattesatshöjningen skulle kunna göra beskattning enligt inkomstskattelagen mer fördelaktig.

Den föreslagna ändringen påverkar fler män än kvinnor, ca 35 procent av dem som påverkas är kvinnor. Vidare tyder inkomstuppgifter för de som beskattades enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta 2015 att den genomsnittliga inkomsten från Sverige är högre för de män som påverkas än för de kvinnor som påverkas. Eftersom förslaget rör personer bosatta utomlands bedöms det inte ha några effekter för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män i Sverige. Detta gäller även konsekvenserna med avseende på fördelningen av disponibel inkomst inom Sveriges befolkning. Förslaget bedöms inte heller medföra några nämnvärda effekter på sysselsättningen. Till den del individers migrationsbeslut fattas på skattemässiga grunder minskar förslaget incitamenten att flytta från Sverige.

### 5.3 Effekter för företag

För företag bedöms förslaget inte få några större administrativa konsekvenser förutom behovet av att anpassa skattebetalningarna till den föreslagna skattesatsen. I den mån den lägre beskattningen enligt den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta ger upphov till konkurrensfördelar för vissa företag minskar sådana fördelar till följd av förslaget.

## 5.4 Effekter för myndigheter

Förslaget att höja den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta medför för Skatteverket endast en marginell förändring, vilken kommer att ingå i den anpassning som årligen görs på grund av ny eller förändrad lagstiftning. I den mån den höjda skattesatsen leder till att fler individer väljer att beskattas enligt inkomstskattelagen medför förslaget ett ökat antal deklARATIONER för Skatteverket att hantera. Eventuella ekonomiska konsekvenser för Skatteverket ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

För de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslaget inte få någon budgetpåverkan.

## 6 Författningskommentar

7 §

Ändringen i paragrafen innebär att den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta höjs med fem procentenheter från 20 till 25 procent för skattepliktiga inkomster som inte utgör sjöinkomst.