

Lagrådsremiss

Ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med anledning av avtalet den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 1 april 2004

Bosse Ringholm

Roland Gustafsson
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ändras på så sätt att den skatteplikt som föreligger för inkomst som person som är bosatt utomlands uppbär på grund av anställning i Sverige utökas till att omfatta även vissa fall då personen till viss del utför arbetet utomlands. Om en enskild utfört arbete utomlands, antingen på tjänsteresa eller i sin bostad, skall verksamheten anses utförd i Sverige. Om arbetet utförts i bostaden utomlands krävs att arbetet utomlands utgör högst hälften av den enskildes totala arbetstid under varje tremånadersperiod.

Förslaget är föranlett av avtalet den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	4
3	Ärendet och dess beredning.....	6
4	Avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor	6
5	Gällande rätt	10
6	Överväganden och förslag.....	10
7	Offentligfinansiella konsekvenser	12
8	Författningskommentar	12
Bilaga 1	Avtal mellan Konungariket Sverige och Konungariket Danmark om vissa skattefrågor	14
Bilaga 2	Lagförslag i Finansdepartementets promemoria om ändring av lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med anledning av avtalet den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor	18

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

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

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §¹

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är:

1. avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;
2. avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket;
3. arvode och liknande ersättning som uppburits av någon i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person, oavsett var verksamheten utövats;
4. ersättning i form av
 - pension, med undantag av barnpension, enligt lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, lagen (1998:702) om garantipension, lagen (2000:461) om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn och lagen (2000:462) om införande av lagen (2000:461) om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn samt sjukersättning och aktivitetsersättning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring till den del det totala beloppet av uppburna ersättningar för varje kalendermånad överstiger en tolfedel av 0,67 prisbasbelopp,
 - barnpension enligt lagen om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn, samt
 - annan ersättning enligt lagen om allmän försäkring;
5. pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;
6. belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i riket bedriven försäkringsrörelse samt belopp som utbetalas från pensionssparkonto fört av ett svenskt pensionssparinstitut eller av ett utländskt instituts filial i Sverige enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande;
7. pension på grund av tjänstepensionsförsäkring samt annan pension eller förmån, om förmån utgår från Sverige på grund av förutvarande tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats här;
8. ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare samt enligt annan lag eller författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt

¹ Senaste lydelse 2002:1074.

personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän;

9. dagpenning från arbetslöshetskassa enligt lagen (1997:238) om arbetslöshetsförsäkring;

10. annan härifrån uppuren, genom verksamhet här i riket förvärvat inkomst av tjänst;

11. återfört avdrag för egenavgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980), egenavgifter som satts ned genom ändrad debitering, i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt avgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229) och som satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och dessa inte hänförs till näringsverksamhet;

12. sjöinkomst som avses i 64 kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen.

Som inkomst enligt första stycket 1–3 anses också förskott på sådan inkomst.

Verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad här i riket även om *tjänsteinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig där under kringresande (t.ex. handelsresande).*

Verksamhet på grund av anställning *eller uppdrag* i svenskt företag *eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige* anses utövad här i riket även om *den enskilde* – måste göra *tjänsteresor* utomlands, eller – *utför arbete utomlands i sin bostad under förutsättning att arbetet där uppgår till högst hälften av den enskildes totala arbetstid under varje tremånadersperiod.*

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är dock endast sådan inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2004 och tillämpas på avlöning eller därmed jämförlig förmån som utgår efter utgången av år 2004.

3 Ärendet och dess beredning

Sverige och Danmark har den 29 oktober 2003 undertecknat ett avtal om vissa skattefrågor (nedan kallat ”avtalet”). Avsikten är att avtalet skall fogas som en bilaga till lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Avtalet fogas som *bilaga 1* till denna lagrådsremiss.

Avtalet innehåller bestämmelser om vad som skall gälla mellan Sverige och Danmark i förhållande till avtalet den 23 september 1996 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet – det nordiska skatteavtalet – som finns införlivat i svensk rätt genom lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Avtalet av den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark omfattar en rad frågor som avser beskattningen av personer som bor i den ena staten och som arbetar i den andra eller i tredje stat. I ett avseende innebär avtalet att fördelningen av beskattningsrätten mellan de båda staterna sker på ett sådant sätt att Sverige för närvarande inte enligt den interna skattelagstiftningen beskattar inkomst som Sverige enligt avtalet fått beskattningsrätten till. Detta gäller inkomst av arbete som utförs i den skattskyldiges hemviststat eller i en tredje stat men som trots detta under vissa förutsättningar skall beskattas i den stat som utgör den anställdes huvudsakliga arbetsstat.

I en promemoria som upprättats inom Finansdepartementet, Ändring av lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med anledning av avtalet den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor (dnr Fi2004/832), föreslogs regler som innebär att den skatteplikt som föreligger för inkomst som person som är bosatt utomlands uppbär på grund av anställning i Sverige utökas till att omfatta även vissa fall då personen till viss del utför arbetet utomlands. Promemorians lagförslag fogas som *bilaga 2* till denna lagrådsremiss. Promemorian har remissbehandlats och yttranden har inkommit från Hovrätten över Skåne och Blekinge, Kammarrätten i Jönköping, Öresundskommittén och Skatteverket. Sydsvenska industri- och handelskammaren, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Skåne läns landsting och Föreningen Svenskt Näringsliv har inte yttrat sig. En sammanställning över remissyttrandena finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2004/832).

Regeringen tar nu upp det förslag om ändring i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som behandlas i promemorian.

4 Avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor

Avtalet den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor (nedan kallat ”avtalet”) innehåller bestämmelser om vad som skall gälla mellan Sverige och Danmark i vissa fall i förhållande till avtalet den 23 september 1996 mellan de nordiska länderna för att

undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet – det nordiska skatteavtalet. Det nordiska skatteavtalet finns införlivat i svensk rätt genom lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Avtalet av den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark omfattar en rad frågor som avser beskattningen av personer som bor i den ena staten och som arbetar i den andra staten eller i tredje stat. Det är emellertid endast i ett avseende som avtalet innebär att fördelningen mellan de båda staterna sker på ett sådant sätt att Sverige för närvarande inte enligt den interna skattelagstiftningen beskattar inkomst som Sverige enligt avtalet fått beskattningsrätten till. Detta gäller inkomst av arbete som utförs i den skattskyldiges hemviststat eller i en tredje stat men som trots detta under vissa förutsättningar skall beskattas i den stat som utgör den anställdes huvudsakliga arbetsstat.

Eftersom det endast är artikel 1 i avtalet som föranleder ändringar i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) kommer denna artikel att behandlas relativt utförligt i lagrafsremissen, medan övriga artiklar kommer att behandlas mer översiktligt.

I *artikel 1* i avtalet regleras vad som skall gälla i förhållandet mellan Sverige och Danmark vid tillämpning av artikel 15:1 och 2 i det nordiska skatteavtalet då en person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär lön eller annan liknande ersättning på grund av anställning, som normalt utförs i den andra avtalsslutande staten. Om personen faktiskt utfört en del av arbetet i hemviststaten eller i en tredje stat skall arbetet under vissa förutsättningar anses vara utfört i den huvudsakliga arbetsstaten. Huvudregeln enligt artikel 15 i det nordiska skatteavtalet är att den stat där arbetet utförs får beskatta ersättningen. Om arbetet utförs i personens hemviststat eller i tredje stat beskattas ersättningen endast i hemviststaten.

Den första situationen då arbetet skall anses vara utfört i den huvudsakliga arbetsstaten är då arbetet i hemviststaten utförs av personen i dennes bostad. Den andra situationen då arbetet skall anses vara utfört i den huvudsakliga arbetsstaten är då arbetet i hemviststaten eller i en tredje stat utgör tjänsteresor eller annat arbete av tillfällig natur. En gemensam förutsättning för att arbetet i dessa båda situationer skall anses vara utfört i den huvudsakliga arbetsstaten är en tidsgräns som innebär att arbetet i den huvudsakliga arbetsstaten skall uppgå till minst hälften av den totala arbetstiden under varje tremånadersperiod.

Tidsgränsen på tre månader har samband med den överenskommelse som träffats mellan Riksförsäkringsverket i Sverige och Den Sociale Sikringsstyrelse i Danmark den 4 december 2001 om tillämpning av artikel 17 i förordning (EEG) 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet. Av överenskommelsen framgår bl.a. följande. Huvudregeln enligt EG-förordningen är att den enskilde skall vara försäkrad i ett land. Man är försäkrad i det land där arbetet utförs. Från detta utbetalas förmånerna och till detta skall socialavgifter betalas. Om man arbetar i två länder och är bosatt i det ena, är man försäkrad i bosättningslandet. Behöriga myndigheter kan avtala om undantag från huvudregeln för vissa personer eller grupper av personer. Riksförsäkringsverket och Den Sociale Sikringsstyrelse har kommit överens om att tillstånd kommer att ges, efter ansökan i varje enskilt fall, för en person att om-

fattas av lagstiftningen i arbetsgivarens eller huvudarbetsgivarens hemland i följande två situationer:

1. Personer anställda av en arbetsgivare med säte i ett land, som arbetar både en väsentlig del på arbetsplatsen hos arbetsgivaren (minst hälften av arbetstiden under en sammanhängande period av tre månader) och på distans i bosättningslandet.
2. Personer som är anställda för arbete i ett land av en arbetsgivare med säte i detta land och samtidigt har arvoderade förtroendeuppdrag i ett annat land.

Eftersom både avtalet om vissa skattefrågor och överenskommelsen mellan Riksförsäkringsverket och Den Sociale Sikringsstyrelse innehåller ett krav som innebär att minst hälften av arbetstiden under tre månader skall utföras i arbetsgivarens verksamhetsstat kommer förutsättningarna för att beskattning och socialförsäkring skall ske i samma stat att vara desamma. Kortare perioder av arbete i exempelvis hemviststaten kommer inte att påverka vare sig beskattningen eller socialförsäkringen.

I artikel 1:2 anges att en förutsättning för att de ovan nämnda bestämmelserna skall gälla är att den lön eller liknande ersättning som personen uppstår antingen skall belasta en arbetsgivare med hemvist i arbetsstaten eller ett fast driftställe som arbetsgivaren har i arbetsstaten. Detta innebär att för att en person med hemvist i Sverige skall omfattas av bestämmelsen måste han ha en arbetsgivare med hemvist i Danmark och hans lön eller ersättning får inte belasta ett fast driftställe som arbetsgivaren har i Sverige. Personen kan också ha en arbetsgivare med hemvist utanför Danmark men lönen eller ersättningen måste i sådant fall belasta ett fast driftställe som arbetsgivaren har i Danmark.

Artikel 1 i avtalet är nära förknippad med artikel 5:1 i samma avtal. I artikel 5:1 åtar sig de avtalsslutande staterna att beskatta den del av tjänsteinkomsten som de med stöd av artikel 1 får beskattningsrätten till. Den andra staten kommer inte att beskatta ifrågavarande inkomst. Eftersom svensk rätt för närvarande inte medger beskattning av begränsat skattskyldiga för arbete som utförs i den skattskyldiges hemviststat eller i en tredje stat i den utsträckning som är nödvändig enligt avtalet måste en bestämmelse med denna innebörd införas i svensk lagstiftning.

Artikel 2 i avtalet behandlar avdrag för inbetalningar till pensionsordningar. Med pensionsordning avses för Sveriges vidkommande en ordning som omfattas av 28 eller 58 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. I 28 kap. IL finns bestämmelser om arbetsgivares pensionskostnader. I 58 kap. IL finns bestämmelser om pensionsförsäkringar, kapitalförsäkringar och pensionssparkonton. Uttrycket pensionsordning innebär för Danmarks vidkommande en ordning som omfattas av pensionsbeskattningens avsnitt I.

I artikel 2:1 sägs att en inbetalning som en fysisk person gör till en pensionsordning i den ena staten under vissa förutsättningar skall vara avdragsgill vid beskattningen i den andra staten. Detsamma gäller om personens arbetsgivare gör en inbetalning till en pensionsordning och arbetsgivaren får avdrag för inbetalningen och den inte anses som skattepliktig inkomst i arbetsstaten för den fysiska personen.

Artikel 2:2 begränsar rätten till avdrag till att endast omfatta inbetalningar inom de beloppsgränser som gäller för betalningar till en pensionsordning enligt lagstiftningen i båda avtalsslutande staterna.

Artikeln gäller enligt 2:3 endast i fall då en person antingen har inkomster i arbetsstaten som uppgår till minst 75 procent av personens sammanlagda nettointäkt eller har flyttat från den ena staten till den andra och är ansluten till en pensionsordning i den tidigare hemviststaten.

Artikel 3 behandlar rätt till avdrag för resor över Öresundsbron. I den svenska lagstiftningen görs ingen skillnad mellan arbetsresor som innebär färd över Öresundsbron och andra resor. Avdrag för arbetsresor medges om allmänna villkor är uppfyllda, t.ex. att erforderlig tidsvinst uppnåtts. I Danmark däremot är kostnaden för resor över Öresundsbron inte avdragsgill. Genom denna bestämmelse införs en rätt till avdrag.

Artikel 4 innebär att de särskilda reglerna i det nordiska avtalet beträffande gränsgångare med hemvist i Danmark inte längre skall gälla. Gränsgångare med hemvist i Sverige berörs däremot inte.

I *artikel 5* regleras hur en stat som tillerkänts beskattningsrätten till vissa inkomster skall behandla dessa vid beskattningen. I 5:1 finns ett åtagande av de båda avtalsslutande staterna att beskatta tjänsteinkomster även om arbetet utförts i den skattskyldiges hemviststat eller i en tredje stat om arbetsstaten enligt artikel 1 tillerkänts beskattningsrätten. Det är bl.a. på grund av detta åtagande som en ändring av 5 § SINK är nödvändig.

Pension eller livränta som skall beskattas i en avtalsslutande stat skall enligt 5:2 beskattas enligt denna stats allmänna regler även om denna stat inte satt ned sin beskattning i samband med inbetalningar till pensionsordning, utan detta i stället skett i den andra staten.

Bestämmelserna i artikel 2 om avdrag för inbetalningar till pensionsordningar och artikel 3 om avdrag för resor över Öresundsbron gäller endast om den skattskyldiges inkomst beskattas på nettobasis med möjlighet till avdrag för kostnader. Personer som beskattas med stöd av SINK kan alltså inte medges avdrag för pensionsinbetalningar eller resekostnader.

Artikel 6 innehåller bestämmelser om det system för utjämning som Sverige och Danmark skall tillämpa beträffande skatt som tas ut av skattskyldiga som pendlar över Öresund. Om en person med hemvist i den ena avtalsslutande staten förvärvar inkomst från anställning i den andra avtalsslutande staten skall ett utjämningsbelopp betalas av arbetsstaten till hemviststaten. Detta gäller om inkomsten överstiger 150 000 danska kronor eller motsvarande belopp i svensk valuta. Utjämningsbeloppet uppgår för Sveriges vidkommande till den genomsnittliga kommunalskatten som tas ut för kommunernas räkning för inkomst som beskattas i Sverige med stöd av artikel 15 i det nordiska skatteavtalet. Utjämningsbeloppet omfattar således inte landstingsskatten. En motsvarande regel finns för Danmark.

Artiklarna 7 och 8 innehåller bestämmelser om ikraftträdande och upphörande av avtalet. Enligt artikel 7:1 skall artiklarna 2, 3, 5:2, 5:3 och 6 tillämpas såvitt avser skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari 2004 eller senare. Artiklarna 1, 4 och 5:1 skall tillämpas såvitt avser skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår

som börjar den 1 januari det år som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare.

5 Gällande rätt

I 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta finns bestämmelser om vilka inkomster som är skattepliktiga enligt lagen. Enligt 5 § första stycket 1 är avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun, skattepliktig. Enligt 5 § första stycket 2 är avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, skattepliktig i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket. Enligt 5 § första stycket 7 är pension på grund av tjänstepensionsförsäkring samt annan pension eller förmån skattepliktig om förmånen utgår från Sverige på grund av förutvarande tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats här. I 5 § tredje stycket anges att verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad här i riket även om tjänsteinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig där under kringresande (t.ex. handelsresande). I övrigt föreligger inte skattskyldighet för denna typ av avlöning eller förmån som utgått till en begränsat skattskyldig.

6 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Tillämpningsområdet utvidgas för bestämmelsen i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta om att avlöning eller annan därmed jämförlig förmån utgör skattepliktig inkomst på grund av att verksamheten skall anses utövad här i riket även om den anställde under vissa omständigheter faktiskt utfört en del av arbetet utomlands.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inga erinringar mot förslaget. *Skatteverket* föreslår dock i förtydligande syfte en annan utformning av lagtexten.

Skälen för regeringens förslag: Sverige har i artikel 5:1 i avtalet av den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor (nedan kallat ”avtalet”) åtagit sig att beskatta den del av tjänsteinkomsten som Sverige med stöd av artikel 1 i samma avtal får beskattningsrätten till. Detta innebär att Sverige måste säkerställa att det i intern svensk lagstiftning finns grund för beskattning av de personer med hemvist i Danmark som huvudsakligen utför arbete i Sverige för en svensk arbetsgivare eller vid ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning som en utländsk arbetsgivare har i Sverige, även i de fall då personen delvis

faktiskt utför arbetet antingen i sin bostad eller vid tjänsteresor eller annat arbete av tillfällig natur i Danmark eller i en tredje stat.

Regler om beskattning av utomlands bosatta finns i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). För att en person skall vara skattskyldig krävs att han eller hon uppburit en inkomst som är skattepliktig enligt den uppräkningslista som finns i 5 § SINK. Det är därför lämpligt att i uppräkningslistan lägga till en bestämmelse som medför att sådan inkomst som omfattas av artikel 1 i avtalet är skattepliktig.

Det finns flera alternativa möjligheter för att i 5 § SINK lägga till den nödvändiga regeln. Ett sätt är att i bestämmelsen direkt hänvisa till artikel 1 i avtalet och ange att sådan inkomst som omfattas av bestämmelsen också skall vara skattepliktig i Sverige. Denna metod skulle innebära att exakt den inkomst som avses i artikeln också blev skattepliktig i Sverige, vilket skulle medföra att åtagandet i avtalet fullgjorts.

Ett annat sätt är att mer generellt beskriva de situationer som avses omfattas av skatteplikten. Därmed skulle alla utomlands bosatta personer under angivna förutsättningar, inte bara de med hemvist i Danmark, vara skattskyldiga för inkomster som de uppburit vid hemarbete eller tjänsteresor i utlandet.

Att bestämmelsen trots den generella ordalydelsen i praktiken ändå endast skulle få betydelse för personer med hemvist i Danmark är följden av de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater. De flesta skatteavtal som Sverige ingått bygger på den modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) utarbetat. I OECD:s modellavtal anges i artikel 15 beträffande inkomst av enskild tjänst att lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, beskattas endast i hemviststaten, såvida arbetet inte utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där. Detta innebär att Sverige enligt skatteavtalen endast kan beskatta personer som inte har hemvist i Sverige för arbete som utförts här. Det nu ingångna avtalet med Danmark utgör ett undantag i detta avseende.

När det gäller personer som är bosatta utomlands i en stat med vilken Sverige inte har ett skatteavtal innebär en generell bestämmelse att skatteplikten utvidgas. Sverige har för närvarande skatteavtal med nästan 80 stater. De stater med vilka Sverige inte har skatteavtal är sådana stater som geografiskt är belägna på så sätt att det är förenat med vissa svårigheter för en anställd att i någon större utsträckning utföra arbete i bostaden. Det ekonomiska utbytet mellan Sverige och dessa stater är också mycket begränsat. Antalet fall när en utvidgad skattskyldighet kan komma att bli aktuell är därför mycket få. Skattskyldigheten avser dessutom tjänsteresor. Detta fall skiljer sig principiellt sett inte nämnvärt från de fall som redan finns reglerade i 5 § tredje stycket SINK beträffande tjänsteinnehavare som gör tillfälliga besök utomlands eller under en längre tid uppehåller sig utomlands under kringresande. Det framstår som ändamålsenligt att utvidga skattskyldigheten till att omfatta den del av inkomsten som hänförs till i utlandet faktiskt utfört arbete om detta utförs i bostaden, om den anställde utför huvuddelen av arbetet i Sverige, likväl som tjänsteresor i allmänhet.

Vid en samlad bedömning är det att föredra att i SINK införa en generell bestämmelse beträffande skattskyldighet för inkomst som förvärvas i samband med hemarbete och tjänsteresor i utlandet framför en direkt hänvisning till en artikel i avtalet med Danmark.

För att säkerställa att även inkomst som upp bärs från en begränsat skattskyldig arbetsgivare med fast driftställe i Sverige med anledning av arbete som är hänförligt till det fasta driftstället omfattas av skattskyldigheten måste det nuvarande kravet på att anställningen skall vara i ett svenskt företag kompletteras i detta avseende.

Förslaget föranleder en ändring i 5 § SINK. Den närmare utformningen av bestämmelsen behandlas i författningskommentaren.

Enligt artikel 7 i avtalet träder avtalet i kraft den tjugoförsta dagen efter den dag när de två staterna underrättat varandra om att de konstitutionella åtgärder som krävs i respektive stat har vidtagits och skall tillämpas, såvitt avser artikel 1, i fråga om skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare. Danmarks regering har redan underrättat den svenska regeringen om att nödvändiga konstitutionella åtgärder vidtagits i Danmark. Efter att avtalet och förslaget till lagändring godkänts av riksdagen kommer den svenska regeringen att på motsvarande sätt underrätta Danmarks regering. Eftersom detta beräknas ske under innevarande år föreslås att förslaget till lag skall träda i kraft den 1 juli 2004 och tillämpas efter utgången av år 2004.

7 Offentligfinansiella konsekvenser

De offentligfinansiella konsekvenserna bedöms vara försumbara. Förslaget bedöms inte heller föranleda ökad arbetsbelastning för de allmänna förvaltningsdomstolarna eller Skatteverket.

8 Författningskommentar

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

5 §

I paragrafen föreskrivs i *tredje stycket* att verksamhet anses utövad här i riket även om tjänsteinnehavaren under vissa omständigheter utfört arbetet utomlands. Bestämmelsen omfattar sedan tidigare situationer då en tjänsteinnehavare är anställd i ett svenskt företag. Enligt den nya lydelsen skall bestämmelsen även omfatta personer med anställning eller uppdrag vid ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige.

Bestämmelsen har vidare delats upp i två strecksatser. I den första regleras fallet då en enskild måste göra tjänsteresor utomlands. De ändringar som föreslås är till stor del redaktionella. Begreppet tjänsteinnehavare har bytts ut mot enskild. Den tidigare skrivningen ”tillfälliga besök” har strukits eftersom begreppet tjänsteresa enligt den terminologi

som används i inkomstskattelagen (1999:1229) innefattar tillfälliga besök i utlandet som en skattskyldig företar i sin tjänst. Detsamma gäller skrivningen om en längre tids kringresande utomlands. Begreppet tjänsteresor omfattar därmed både då den enskilde i och för sin tjänst gör tillfälliga besök utomlands och då den enskilde under längre tid uppehåller sig där under kringresande. Bestämmelsen får ett något vidare tillämpningsområde än tidigare i och med att tjänsteresor även kan avse vistelser i utlandet som varar under längre tid men som inte innebär kringresande. Något tidskrav avseende tjänsteresans längd i förhållande till den tid som arbete utförs i Sverige ställs inte upp.

Den andra strecksatsen innebär att verksamhet anses utövad här om arbetet utförs i bostaden utomlands. En förutsättning för att verksamheten skall anses utövad här i de fall arbetet utförs i bostaden är dock att arbetet utomlands uppgår till högst hälften av den enskildes totala arbetstid under varje tremånadersperiod. Den verksamhet som faktiskt utövas i Sverige måste alltså utgöra hälften eller en övervägande del av den anställdes sammanlagda arbetstid. Eftersom en jämförelse skall göras för varje tremånadersperiod uppkommer inte problemet att avgöra om villkoret att arbetet i Sverige skall uppgå till minst hälften av den totala arbetstiden är uppfyllt i situationer när detta villkor är uppfyllt under endast en del av året, men när det inte är uppfyllt sett över ett helt år. För sådan verksamhet utomlands som omfattas av bestämmelsens första strecksats, tjänsteresor, gäller inte detta villkor.

Avtal mellan Konungariket Sverige och Konungariket Danmark om vissa skattefrågor

I förhållandet mellan Sverige och Danmark skall följande gälla i förhållande till avtalet den 23 september 1996 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet.

Artikel 1

1. Om en person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär lön eller annan liknande ersättning på grund av anställning, som normalt utförs i den andra avtalsslutande staten, för en arbetsgivare med hemvist i denna andra stat, eller vid ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning, som personens arbetsgivare har i denna andra stat, skall arbetet vid tillämpning av artikel 15 punkterna 1 och 2 anses vara utfört i denna andra stat, även om arbetet faktiskt utförts i den förstnämnda staten eller i en tredje stat, om

a) arbetet i den förstnämnda staten utförs av personen i dennes bostad, eller

b) arbetet i den förstnämnda staten eller i en tredje stat utgör tjänstereor eller annat arbete av tillfällig natur, men endast om arbetet i den andra staten uppgår till minst hälften av arbetstiden under varje tremånadersperiod.

2. Bestämmelserna i punkt 1 gäller

a) i fall då arbetsgivaren inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten endast om den lön eller annan liknande ersättning som personen uppbär belastar ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning, som arbetsgivaren har i den andra staten,

b) i fall då arbetsgivaren har hemvist i den andra avtalsslutande staten endast om den lön eller annan liknande ersättning som personen uppbär inte belastar ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning, som arbetsgivaren har i den förstnämnda avtalsslutande staten.

Artikel 2

1. Om en fysisk person förvärvar inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning, som enligt artikel 7, 14, 15 eller 19 får beskattas eller beskattas endast i en avtalsslutande stat och är ansluten till en pensionsordning i den andra avtalsslutande staten, skall

a) inbetalning som denna person gör till pensionsordningen vara avdragsgill i den förstnämnda staten, och

b) inbetalning som denna persons arbetsgivare gör till pensionsordningen inte anses som skattepliktig inkomst i den förstnämnda staten för personen samt vara avdragsgill i denna stat för arbetsgivaren.

2. Inbetalningen skall dock endast vara avdragsgill eller inte anses som skattepliktig inkomst i den förstnämnda avtalsslutande staten inom de beloppsgränser som gäller för inbetalningar till en pensionsordning enligt lagstiftningen i båda avtalsslutande staterna.

3. Denna artikel gäller endast:

a) i fall då person, som får beskattas eller beskattas endast i den förstnämnda avtalsslutande staten för inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning i denna stat, har hemvist i den andra avtalsslutande staten, om inkomsten utgör minst 75 procent av personens sammanlagda inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning efter avdrag för samtliga utgifter för inkomsternas förvärvande (nettointäkt), och

b) i fall då person, som får beskattas eller beskattas endast i den förstnämnda avtalsslutande staten för inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning i denna stat, har hemvist i denna stat, om personen var ansluten till och inbetalningar gjordes till pensionsordningen omedelbart innan personen fick hemvist i denna stat.

4. Vid tillämpning av punkt 1 skall uttrycket ”pensionsordning” innebära en ordning, som

a) för Danmarks vidkommande omfattas av pensionsbeskattningens lagens avsnitt I,

b) för Sveriges vidkommande omfattas av 28 eller 58 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Artikel 3

Fysiska personers utgifter för resor över Öresundsbron skall beaktas vid fastställande av den skattepliktiga inkomsten, om de avser normala resor mellan permanentbostaden och arbetsplatsen. Rätt till avdrag föreligger dock endast om sådana allmänna villkor för vad som föreskrivs för sådana resor är uppfyllda som avser exempelvis krav på tidsvinst. Utgifterna skall beräknas med utgångspunkt i den dokumenterade utgiften för billigaste periodabonnemang för resa med personbil respektive resa med allmänna kommunikationer.

Artikel 4

Artikel 31 punkt 5 omfattar inte personer med hemvist i Danmark.

Artikel 5

1. Den avtalsslutande stat som tillerkänns beskattningsrätten enligt artikel 1, skall beskatta inkomsttagaren i enlighet med denna stats lagstiftning beträffande beskattning av tjänsteinkomster, även om arbetet faktiskt utförts i den andra avtalsslutande staten eller i en tredje stat.

2. Pension eller livränta som betalas från en avtalsslutande stat till en person med hemvist i denna stat, skall beskattas i enlighet med denna stats allmänna regler, även om denna stat inte har satt ned sin beskattning i samband med inbetalningar till denna ordning, när den andra avtalsslutande staten enligt artikel 2 tidigare har ansett att inbetalning som erlagts

a) av den fysiska personen är avdragsgill, eller

b) av den fysiska personens arbetsgivare inte är skattepliktig inkomst för den fysiska personen samt avdragsgill vid beräkningen av arbetsgivarens skattepliktiga inkomst.

3. Bestämmelserna om avdrag för inbetalning till pensionsordning enligt artikel 2 och för utgift för resor över Öresundsbron enligt artikel 3 gäller endast om den fysiska personens inkomst beskattas på nettobasis med möjlighet till avdrag för kostnader.

Artikel 6

I fall då en fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst från anställning i den andra avtalsslutande staten (bruttoinkomst) och denna inkomst för ett beskattningsår uppgår till minst ett belopp motsvarande 150 000 danska kronor före avdrag för utgifter för inkomsternas förvärvande, skall denna andra stat betala ett utjämningsbelopp till den förstnämnda staten. Denna utjämning skall ske senast den 1 oktober året efter det aktuella beskattningsåret. Utjämningsbeloppet skall för Danmarks vidkommande vara den genomsnittliga primärkommunala skatten som uppbärs för inkomst som beskattas i Danmark med stöd av artikel 15. Utjämningsbeloppet skall för Sveriges vidkommande vara den genomsnittliga kommunalskatten som tas ut för primärkommunernas räkning och som avser inkomst som beskattas i Sverige med stöd av artikel 15. Denna artikel gäller emellertid inte inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom arbete utfört ombord på svenskt eller danskt skepp i internationell trafik. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan ingå en ömsesidig överenskommelse om den närmare utformningen av denna ordning för utjämning. Med ”behörig myndighet” avses den myndighet åt vilken enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna uppdragits att vara behörig myndighet. De avtalsslutande staterna avser att efter två år utvärdera denna ordning särskilt såvitt avser nivån för utjämningen och det faktum att utjämningen endast avser den del av kommunalskatten som tas ut för primärkommunernas räkning och inte den del som tas ut för landstingskommunernas räkning. Därefter sker en utvärdering vart femte år eller vid väsentliga förändringar av skattesystemen.

Artikel 7

1. Detta avtal träder i kraft den tjugoförsta dagen efter den dag när de två avtalsslutande staterna skriftligen har meddelat varandra att de konstitutionella åtgärder som krävs i respektive stat har vidtagits, och dess bestämmelser skall tillämpas såvitt avser

a) artikel 2, artikel 3, artikel 5 punkterna 2 och 3 samt artikel 6 i fråga om skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari 2004 eller senare, och

b) artikel 1, artikel 4 och artikel 5 punkt 1 i fråga om skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare.

2. Om det visar sig föreligga skattemässiga hinder för den fortsatta integrationen i Öresundsregionen är Sverige och Danmark överens om att inleda diskussioner för att överväga införande av nya bestämmelser eller ändring av bestämmelserna i detta avtal eller att ta initiativ till ändringar av avtalet den 23 september 1996 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet.

Artikel 8

En avtalslutande stat kan senast den 30 juni under något kalenderår säga upp avtalet genom skriftligt meddelande härom till den andra avtalslutande staten. Detta avtal upphör då att gälla i fråga om skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då uppsägningen sker eller senare.

Till bekräftelse härav har de vederbörligen befullmäktigade ombuden undertecknat detta avtal.

Som skedde i Köpenhamn den 29 oktober 2003 i två exemplar på svenska och danska språken vilka båda äger lika vitsord.

För Konungariket Sveriges
regering

För Konungariket Danmarks
regering

Bosse Ringholm

Svend Erik Hovmand

Lagförslag i Finansdepartementets promemoria om ändring av lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med anledning av avtalet den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor

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

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (1991:586) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §²

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är:

1. avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;
2. avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket;
3. arvode och liknande ersättning som uppburits av någon i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person, oavsett var verksamheten utövats;
4. ersättning i form av
 - pension, med undantag av barnpension, enligt lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, lagen (1998:702) om garantipension, lagen (2000:461) om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn och lagen (2000:462) om införande av lagen (2000:461) om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn samt sjukersättning och aktivitetsersättning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring till den del det totala beloppet av uppburna ersättningar för varje kalendermånad överstiger en tolfedel av 0,67 prisbasbelopp,
 - barnpension enligt lagen om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn, samt
 - annan ersättning enligt lagen om allmän försäkring;
5. pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;
6. belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i riket bedriven försäkringsrörelse samt belopp som utbetalas från pensionssparkonto fört av ett svenskt pensionssparinstitut eller av ett utländskt instituts filial i Sverige enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande;
7. pension på grund av tjänstepensionsförsäkring samt annan pension eller förmån, om förmån utgår från Sverige på grund av förutvarande tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats här;

² Senaste lydelse 2002:1074.

8. ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare samt enligt annan lag eller författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän;

9. dagpenning från arbetslöshetskassa enligt lagen (1997:238) om arbetslöshetsförsäkring;

10. annan härifrån uppuren, genom verksamhet här i riket förvärvat inkomst av tjänst;

11. återfört avdrag för egenavgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980), egenavgifter som satts ned genom ändrad debitering, i den mån avdrag har medgetts för avgifterna samt avgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229) och som satts ned genom ändrad debitering i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och dessa inte hänför sig till näringsverksamhet;

12. sjöinkomst som avses i 64 kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen.

Som inkomst enligt första stycket 1-3 anses också förskott på sådan inkomst.

Verksamhet på grund av anställning i *svenskt företag* anses utövad här i riket även om tjänsteinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig där under kringresande (t.ex. handelsresande).

Verksamhet på grund av anställning anses utövad här i riket även om tjänsteinnehavaren

– i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig där under kringresande (t.ex. handelsresande), *eller*

– *utför arbete utomlands, antingen i sin bostad eller i samband med tjänsteresa eller annat arbete av tillfällig natur, men endast om arbetet utomlands uppgår till högst hälften av tjänsteinnehavarens totala arbetstid.*

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är dock endast sådan inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2004 och tillämpas på avlöning eller därmed jämförlig förmån som utgår efter utgången av år 2004.