

Lagrådsremiss

Beskattnings av utomlands bosatta

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 26 augusti 2004

Bosse Ringholm

Ulf Rehnberg
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås förändringar i inkomstbeskattningen av fysiska personer bosatta utomlands (begränsat skattskyldiga). Förslagen innebär främst att beskattningen av utomlands bosatta EU-anpassas och att den särskilda beskattningsordningen för utomlands bosatta begränsas till att tillämpas på tillfälliga inkomster i Sverige. Personer som kontinuerligt arbetar i Sverige bör i princip beskattas för inkomsterna i Sverige enligt de vanliga reglerna i inkomstskattelagen (1999:1229).

EU-anpassningen innebär att det öppnas en möjlighet för utomlands bosatta att få sina tjänsteinkomster beskattade enligt inkomstskattelagen i stället för enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). En beskattning av tjänsteinkomsterna enligt inkomstskattelagen innebär en möjlighet att göra avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Därtill föreslås att personer som har sin förvärvsinkomst uteslutande eller så gott som uteslutande i Sverige också skall ha rätt till allmänna avdrag och grundavdrag.

För att begränsa tillämpningen av SINK till tillfälliga inkomster föreslås att s.k. dagpendlare skall beskattas för sina svenska tjänsteinkomster enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK. Det bör gälla om de arbetar i Sverige normalt minst tio dagar per månad under en period på minst sex månader.

Den kommunala skattesatsen för de utomlands bosatta som beskattas enligt inkomstskattelagen föreslås motsvara den genomsnittliga skattesats som för beskattningsåret tillämpas i kommunerna och landstingen.

I lagrådsremissen föreslås också vissa ändringar när det gäller betalning av den särskilda inkomstskatten enligt SINK. Skyldigheten för utomlands bosatta att själva betala skatten utvidgas i vissa fall, bl.a. om arbetsgivaren eller annan utbetalare av skattepliktig ersättning inte har

gjort skatteavdrag. Vidare föreslås en uttrycklig skyldighet att göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483) i det fall den skattskyldige inte har lämnat ett beslut om särskild inkomstskatt till sin arbetsgivare. Dessutom förtydligas bestämmelserna i SINK så att det klart framgår att skattebetalningslagens regler om bl.a. skattetillägg, omprövning och överklagande gäller vid beskattningsbeslut enligt SINK.

Slutligen föreslås några justeringar i SINK beträffande kostnadsersättningar till bl.a. styrelseledamöter i svenska aktieföretag och i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. när det gäller utländska arrangörer som i allt väsentligt motsvarar en sådan ideell förening som enligt 7 kap. 7 § inkomstskattelagen inte är skattskyldig för vissa inkomster.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2005.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	5
2	Lagtext.....	6
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	6
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	12
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.....	19
2.4	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	21
2.5	Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)...	25
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	27
3	Ärendet och dess beredning.....	29
4	Nuvarande ordning för beskattning av utomlands bosatta	29
4.1	Gällande rätt.....	29
4.1.1	Begreppen obegränsat och begränsat skattskyldig	29
4.1.2	Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ..	31
4.1.3	Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.....	32
4.1.4	Kupongskatt.....	33
4.2	Skatteavtal.....	33
4.3	EG-rätt.....	35
5	Utvidgad skattskyldighet enligt inkomstskattelagen.....	39
5.1	Inledning	39
5.2	Möjlighet att välja beskattningsordning.....	40
5.3	Rätten till personliga avdrag	41
5.3.1	Grundläggande förutsättningar	41
5.3.2	Inkomstkrav och personkrets	43
5.3.3	De personliga avdragen	45
5.4	Gruppen dagpendlare	49
5.4.1	Beskattning enligt inkomstskattelagen	49
5.4.2	Lagteknisk lösning.....	51
5.4.3	Arbetstidsvillkor	53
5.5	Skattesatsen.....	54
6	Regler om förfarandet m.m.	55
6.1	Skatteavdrag.....	55
6.2	Betalningsskyldighet.....	56
6.3	Omprövning och efterbeskattning, m.m.	57
6.4	Särskilt om tiden för omprövning i vissa fall.....	59
7	Behörig domstol	60
8	Kostnadsersättningar i vissa fall.....	61
9	Skattskyldigheten för vissa utländska arrangörer.....	62

10	Effekter för offentliga finanser, m.m.....	63
11	Författningskommentarer	64
11.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	64
11.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	68
11.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	70
11.4	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	71
11.5	Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)	73
11.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER OCH KONTROLLUPPGIFTER.....	73
Bilaga 1	Sammanfattning av SINK-utredningens betänkande Beskattningen av utomlands bosatta (SOU 2003:12).....	74
Bilaga 2	SINK-utredningens författningsförslag	79
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanser till betänkandet Beskattningen av utomlands bosatta (SOU 2003:12).....	99

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
3. lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,
4. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
5. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324),
6. lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 18 §, 59 kap. 16 §, 62 kap. 9 §, 63 kap. 2–4 §§ samt 65 kap. 4 och 11 c §§ inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

18 §

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

1. inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med undantag för inkomster som anges i 6 § 1, 4 och 5 den lagen, om

– arbetet i Sverige utförs normalt minst tio dagar per månad under en period på minst sex månader, eller

– en begäran har skett enligt 4 § 2 lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,

1. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

2. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,

3. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

4. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe eller en näringsfastighet i Sverige,

5. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

2. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

3. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,

4. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

5. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe eller en näringsfastighet i Sverige,

6. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

6. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige, och

7. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet skall anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 7 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

7. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige, och

8. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 8 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

59 kap.

16 §

Pensionssparavdrag får göras *bara* av den som är obegränsat skattskyldig. Den som är obegränsat skattskyldig bara under en del av beskattningsåret skall göra de avdrag som avser den tiden.

Pensionssparavdrag får göras av den som är obegränsat skattskyldig. *Sådant avdrag får också göras av den som är begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 18 § första stycket 1 eller 2 om dennes överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, utslutande eller så gott som utslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige.*

Den som är obegränsat skattskyldig bara under en del av beskattningsåret skall göra de avdrag som avser den tiden. *Om dennes överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder utslutande eller så gott som utslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige, skall dock pensionssparavdrag göras för hela året.*

Bestämmelserna i första stycket gäller inte i inkomstslaget kapital.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller inte i inkomstslaget kapital.

62 kap.

9 §

Rätt till avdrag som avses i 5–7 §§ har *bara* de som är obegränsat skattskyldiga. *Om de* är obegränsat skattskyldiga *bara* under en del av beskattningsåret, har *de* rätt till de avdrag som avser den tiden. Att *detsamma* gäller för avdrag enligt 8 § framgår av 59 kap. 16 §.

Rätt till avdrag som avses i 5–7 §§ har de som är obegränsat skattskyldiga. *Sådan rätt har också de som är begränsat skattskyldiga enligt 3 kap. 18 § första stycket 1 eller 2 om deras överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige.*

De som är obegränsat skattskyldiga bara under en del av beskattningsåret, har rätt till de avdrag som avser den tiden. *Om deras överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige, skall dock allmänna avdrag göras för hela året.*

Att vad som sägs i första och andra styckena även gäller för avdrag enligt 8 § framgår av 59 kap. 16 §.

63 kap.

2 §¹

Fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret och haft förvärvsinkomst har rätt till grundavdrag beräknat enligt 3–5 §§.

Fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret och haft förvärvsinkomst har rätt till grundavdrag beräknat enligt 3–5 §§. *De som är begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 18 § första stycket 1 eller 2 har rätt till grundavdrag beräknat enligt 3 och 5 §§, om deras överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige.*

Dödsbon har inte rätt till avdrag för senare år än det år då dödsfallet inträffade.

Avdraget skall avrundas uppåt till helt hundratal kronor.

¹ Senaste lydelse 2002:322.

Nuvarande lydelse

3 §²

För dem som är obegränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret uppgår grundavdraget till följande belopp.

<u>Taxerad förvärvsinkomst</u>	<u>Grundavdrag</u>
överstiger inte 1,49 prisbasbelopp	0,423 prisbasbelopp
överstiger 1,49 men inte 2,72 prisbasbelopp	0,423 prisbasbelopp ökat med 20 procent av det belopp med vilket den taxerade förvärvsinkomsten överstiger 1,49 prisbasbelopp
överstiger 2,72 men inte 3,10 prisbasbelopp	0,67 prisbasbelopp
överstiger 3,10 men inte 6,87 prisbasbelopp	0,67 prisbasbelopp minskat med 10 procent av det belopp med vilket den taxerade förvärvsinkomsten överstiger 3,10 prisbasbelopp
överstiger 6,87 prisbasbelopp	0,293 prisbasbelopp

Föreslagen lydelse

3 §

För dem som är obegränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret eller begränsat skattskyldiga uppgår grundavdraget till följande belopp.

<u>Taxerad förvärvsinkomst</u>	<u>Grundavdrag</u>
överstiger inte 1,49 prisbasbelopp	0,423 prisbasbelopp
överstiger 1,49 men inte 2,72 prisbasbelopp	0,423 prisbasbelopp ökat med 20 procent av det belopp med vilket den taxerade förvärvsinkomsten överstiger 1,49 prisbasbelopp
överstiger 2,72 men inte 3,10 prisbasbelopp	0,67 prisbasbelopp
överstiger 3,10 men inte 6,87 prisbasbelopp	0,67 prisbasbelopp minskat med 10 procent av det belopp med vilket den taxerade förvärvsinkomsten överstiger 3,10 prisbasbelopp
överstiger 6,87 prisbasbelopp	0,293 prisbasbelopp

² Senaste lydelse 2002:972.

4 §³

För dem som är obegränsat skattskyldiga bara under en del av beskattningsåret är grundavdraget en tolfedel av 0,293 prisbasbelopp för varje kalendermånad eller del av kalendermånad som de är obegränsat skattskyldiga.

Om de skattskyldigas överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige, skall dock bestämmelserna i 3 § tillämpas.

65 kap.

4 §

För fysiska personer som är begränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret är den kommunala inkomstskatten 25 procent av den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

För begränsat skattskyldiga fysiska personer enligt 3 kap. 18 § första stycket 1 är den kommunala inkomstskatten summan av de genomsnittliga skattesatser som för beskattningsåret tillämpas i kommuner och landsting multiplicerad med den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

För begränsat skattskyldiga fysiska personer med anknytning till utländsk stats beskickning som avses i 3 kap. 17 § 2–4 tillämpas dock 3 §.

För begränsat skattskyldiga fysiska personer med anknytning till utländsk stats beskickning som avses i 3 kap. 17 § 2–4 tillämpas 3 §.

11 c §⁴

Skattereduktion för sådana utländska medlemsavgifter som avses i 11 a och 11 b §§ skall göras bara om

Skattereduktion för sådana utländska medlemsavgifter som avses i 11 a och 11 b §§ skall göras om

1. inkomst av förvärvsarbete i det andra landet skall tas upp som intäkt under beskattningsåret, och
2. den skattskyldige är obegränsat skattskyldig.

Skattereduktion för sådana utländska medlemsavgifter som avses i första stycket skall också göras för den som är begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 18 §

³ Senaste lydelse 2001:842.

⁴ Senaste lydelse 2001:1168.

första stycket 1 eller 2 om dennes överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige.

Om en skattskyldig är obegränsat skattskyldig bara under en del av beskattningsåret, skall skattereduktion göras för medlemsavgifter som avser den tiden.

För den som är obegränsat skattskyldig bara under en del av beskattningsåret skall skattereduktion göras för medlemsavgifter som avser den tiden. Om dennes överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige, skall dock skattereduktion göras för medlemsavgifter som avser hela året.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas på inkomster som upp bärs efter utgången av år 2004.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta¹

dels att 15 § skall upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 4 § skall utgå,

dels att 3–6, 9, 10, 17 och 20 §§ samt rubriken närmast före 9 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas fyra nya paragrafer, 9 a–9 c och 21 §§, samt närmast före 21 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Skattskyldiga är fysiska personer som är bosatta utomlands och uppstår inkomst som är skattepliktig enligt 5 § och som inte undantagsvis från skatteplikt enligt 6 § 1 eller 4.

3 §²

Skattskyldiga är fysiska personer som är bosatta utomlands och uppstår inkomst som är skattepliktig enligt denna lag.

Ansvarig för betalningen av särskild inkomstskatt är den som enligt 9 § har att göra skatteavdrag. Är denne hemmahörande i utlandet svarar den skattskyldige själv för betalningen.

Betalningsskyldigheten för den som har att betala annans skatt får efterges av beskattningsmyndigheten, om särskilda skäl föreligger.

4 §

Från skattskyldighet enligt 3 § undantas den som

1. utför arbete i Sverige normalt minst tio dagar per månad under en period på minst sex månader, eller

2. begär att vara skattskyldig för inkomsterna enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

5 §³

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

1. avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting;

2. avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting, i

¹ Senaste lydelse av 15 § 1997:496.

² Senaste lydelse 1999:1271.

³ Senaste lydelse 2004:638.

förvärvats genom verksamhet här i riket; 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;

5. pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun *eller* svenskt landsting;

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

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

10. annan härifrån uppburin, 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 eller uppdrag i svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige anses utövad här i riket även om den enskilde inom ramen för verksamheten

- gör tjänsteresor utomlands, eller
- utför arbete utomlands i sin bostad under förutsättning att tiden för arbetet där uppgår till högst hälften av den enskildes totala arbetstid i verksamheten under varje tremånadersperiod.

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

6 §⁴

Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatt person för:

1. avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, om

a) mottagaren av inkomsten vistas här i riket, under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, och

b) ersättningen betalas av arbetsgivare, som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar, samt

c) ersättningen inte belastar fast driftställe, som arbetsgivaren har här i riket;

2. ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för kostnad

a) för resa till respektive från Sverige vid anställningens början respektive slut och

b) för logi för den tid under vilken arbetet utförts i Sverige;

3. ersättning som sådan person i sin egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person uppburit i samband med förrättning i Sverige och som betalats av bolaget eller den juridiska personen för kostnad

a) för resa till respektive från förrättningen och

b) för logi i samband med förrättningen;

4. sådan inkomst för vilken avgift enligt lagen (1908:128 s. 1) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall betalas eller beträffande vilken befrielse från sådan avgift skall medges enligt särskilt stadgande i samma lag eller för sådan inkomst för vilken skatt enligt lagen (1991:591) om sär-

3. ersättning som sådan person i sin egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person uppburit i samband med förrättning och som betalats av bolaget eller den juridiska personen för kostnad

4. sådan inkomst för vilken skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. skall betalas;

⁴ Senaste lydelse 1996:165.

skild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. skall betalas;

5. avlöning eller därmed jämförlig förmån eller pension, som utgått på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, om mottagaren är medborgare i anställningslandet och anstälts av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet (lokanställd);

6. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal.

Skatteavdrag m.m.

Skatteavdrag, betalningsskyldighet m.m.

9 §⁵

Den som betalar ut kontant belopp eller annat vederlag, som för mottagaren utgör skattepliktig inkomst enligt denna lag, skall göra skatteavdrag för betalning av mottagarens särskilda inkomstskatt. *Detta gäller inte*, om utbetalaren är hemmahörande i utlandet.

Den som betalar ut kontant belopp eller annat vederlag, som för mottagaren utgör skattepliktig inkomst enligt denna lag, skall göra skatteavdrag för betalning av mottagarens särskilda inkomstskatt, *om beslut att särskild inkomstskatt skall betalas för vederlaget har visats upp för utbetalaren eller denne på annat sätt fått kännedom om att ett sådant beslut finns. Skatteavdrag skall dock inte göras* om utbetalaren är hemmahörande i utlandet.

Åtnjuter mottagaren jämte kontant belopp andra skattepliktiga förmåner, skall skatteavdraget för dessa beräknas med tillämpning av 8 kap. 14–17 §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Om det kontanta beloppet inte är så stort att föreskrivet avdrag kan göras, är utbetalaren betalningsansvarig för mellanskillnaden, som om skatteavdrag gjorts.

I andra fall än som avses i första stycket gäller i tillämpliga delar vad som sägs i 5 och 8 kap. skattebetalningslagen.

9 a §

Om den som har betalat ut kontant belopp eller annat vederlag som för mottagaren utgör skattepliktig inkomst enligt denna lag inte har gjort föreskrivet skatteavdrag, är utbetalaren tillsammans med mottagaren av vederlaget skyldig att betala skatten för inkomsten.

⁵ Senaste lydelse 1997:496.

Den som enligt beskattningsmyndighetens beslut har betalat särskild inkomstskatt utan att ha gjort motsvarande skatteavdrag har rätt att kräva den för vars räkning skatten har betalats på beloppet.

Regressfordran enligt andra stycket får drivas in på det sätt som gäller för indrivning av skatt. Bestämmelsen i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller i fråga om sådan regressfordran.

9 b §

Om utbetalaren är hemmahörande i utlandet, svarar den skattskyldige själv för betalningen av särskild inkomstskatt. Den skattskyldige svarar också själv för betalningen av sådan skatt som inte skall betalas genom skatteavdrag enligt 9 §.

9 c §

Betalningsskyldighet för den som skall betala någon annans skatt får efterges av beskattningsmyndigheten om det finns särskilda skäl.

10 §⁶

Den som skall vidkännas avdrag för särskild inkomstskatt skall omedelbart efter det han erhållit beslutet från beskattningsmyndigheten överlämna detta till den som har att göra avdraget.

Fullgörs inte skyldigheten enligt första stycket, skall avdrag såsom för preliminär skatt göras i enlighet med vad som sägs i 8 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483).

17 §⁷

Skatt, som skall betalas av den skattskyldige själv, skall *erläggas* och redovisas senast den 10 i månaden efter den månad då inkomsten uppbars. I *uppbörds-månaden* januari får *betalning* och

Skatt, som skall betalas av den skattskyldige själv, skall redovisas och betalas senast den 12 i månaden efter den månad då inkomsten uppbars. I *månaderna augusti och januari* får redovisning

⁶ Senaste lydelse 2003:701.

⁷ Senaste lydelse 1994:1982.

redovisning i stället ske senast den 15. Om *inbetalningssättet* och redovisningen meddelas särskilda föreskrifter av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

och betalning i stället ske senast den 17. Om redovisningen *och inbetalningssättet* meddelas särskilda föreskrifter av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

20 §⁸

Har särskild inkomstskatt inbetalats i strid med bestämmelserna i denna lag har den skattskyldige rätt till återbetalning av vad som inbetalats för mycket.

Ansökan om återbetalning skall göras skriftligen hos beskattningsmyndigheten senast vid utgången av sjätte kalenderåret efter det år då inkomsten uppbars. Vid ansökningshandlingen skall fogas intyg eller annan utredning om att särskild inkomstskatt inbetalats för sökanden.

På vad som återbetalas enligt första stycket beräknas ränta enligt vad som föreskrivs i 19 kap. 12 och 14 §§ skattebetalningslagen (1997:483). I övrigt gäller i tillämpliga delar vad som sägs i 18 kap. 8 och 9 §§ samma lag.

Vid återbetalning gäller i tillämpliga delar vad som sägs i 18 kap. 8 och 9 §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Om det följer av avtal för undvikande av dubbelbeskattning att Sverige som källstat skall medge avräkning för den skatt som betalats i den andra avtalslutande staten av skattskyldig med hemvist där för inkomst som är skattepliktig enligt denna lag har den skattskyldige rätt till återbetalning av ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i denna andra stat på inkomsten. Detta belopp får dock inte överstiga den särskilda inkomstskatten på inkomsten i fråga. Vid ansökan om sådan återbetalning av skatt skall fogas intyg eller annan utredning om den särskilda inkomstskatt respektive den utländska skatt som erlagts på inkomsten.

Övrigt

21 §⁹

I fråga om särskild inkomstskatt gäller i tillämpliga delar vad som sägs i skattebetalningslagen (1997:483) om

- 1. skyldighet att lämna deklARATION i 10 kap.,*
- 2. beskattningsbeslut i 11 kap.,*
- 3. utredning i skatteärenden i 14 kap.,*
- 4. skattetillägg och förseningsavgift i 15 kap.,*
- 5. inbetalning av skatt i 16 kap.,*

⁸ Senaste lydelse 2003:701.

⁹ Tidigare 21 § upphävd genom 2003:701.

6. anstånd med inbetalning av skatt i 17 kap.,
7. ränta i 19 kap.,
8. indrivning i 20 kap.,
9. omprövning i 21 kap.,
10. överklagande i 22 kap., och
11. övriga bestämmelser i 23 kap.

Vad som i skattebetalningslagen sägs om skattskyldig skall avse såväl den som är skyldig att göra avdrag för betalning av särskild inkomstskatt som mottagaren av den skattepliktiga ersättningen. Vad som sägs om beskattningsår skall avse det år då ersättningen betalas ut.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas på inkomster som uppbärs efter utgången av år 2004.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Härigenom föreskrivs att 8 och 16 §§ lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §¹

Från skatteplikt enligt denna lag undantas

1. frivilliga betalningar som gatumusikanter och liknande får,
2. inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe i Sverige,
3. inkomst av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar,
4. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal,
5. vederlag för nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med inkomsternas förvärvande eller för styrkta kostnader härför,
6. ersättning i annan form än kontanter och därmed likställt vederlag, om det sammanlagda värdet från en utbetalare under en redovisningsperiod uppgår till högst 0,03 basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, avrundat till närmaste hundratal kronor.

6. ersättning i annan form än kontanter och därmed likställt vederlag, om det sammanlagda värdet från en utbetalare under en redovisningsperiod uppgår till högst 0,03 basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, avrundat till närmaste hundratal kronor,

7. inkomster enligt 7 § andra stycket, om arrangören i allt väsentligt motsvarar en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) och skattskyldighet enligt den lagen inte hade förelegat för inkomsterna om arrangören hade varit en sådan förening.

Vid tillämpning av första stycket 3 skall ersättning från ljudradio eller television anses som inkomst av royalty eller periodvis utgående avgift till den del den inte avser förstagångssändning från sändare här i riket.

16 §

Om en inkomst på grund av bestämmelsen i 8 § 4 inte är skattepliktig är utbetalaren ändå skyldig att lämna redovisning.

Om en inkomst på grund av bestämmelsen i 8 § 4 *eller* 7 inte är skattepliktig är utbetalaren *respektive* arrangören ändå skyldig att lämna redovisning.

¹ Senaste lydelse 1996:166.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas på inkomster som uppbärs efter utgången av år 2004.

2.4 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)¹
dels att 1 kap. 1 b § skall upphöra att gälla,
dels att 1 kap. 2 §, 5 kap. 4 och 16 §§, 11 kap. 1 § samt 21 kap. 12 och 15 §§ skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 21 kap. 7 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §²

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 <i>och 1 b</i> §§,	1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 §,
2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),	
3. kontrollavgift enligt 15 kap. 9 §,	
4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., och	
5. ränta på skatt eller avgift som avses i 1–1 <i>b</i> §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1–4.	5. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 <i>och 1 a</i> §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1–4.

5 kap.

4 §³

Skatteavdrag skall inte göras från ersättning som betalas ut till

1. staten, landsting, kommuner eller kommunalförbund,
2. fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige,
3. utländska juridiska personer, eller
4. mottagare som visar upp ett sådant beslut om befrielse från skatteavdrag som avses i 10 eller 11 §.

Första stycket 2 och 3 gäller inte, om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe här i landet.

Första stycket 2 gäller inte heller om ersättningen – skall beskattas enligt inkomstskattelagen (1999:1229), eller

¹ Senaste lydelse av 1 kap. 1 b § 2002:400.

² Senaste lydelse 2004:127.

³ Senaste lydelse 1999:1300.

– är skattepliktig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och skatteavdrag inte skall göras enligt den lagen.

16 §⁴

Den som skall ta emot ersättning för arbete är skyldig att på begäran av utbetalaren

1. visa upp sin A-skattsedel,
2. visa upp sin F-skattsedel eller sitt F-skattebevis,
3. lämna en sådan uppgift om innehav av F-skattsedel som enligt 5 § första stycket får godtas, *eller*
4. visa upp ett beslut enligt 10 eller 11 § eller ett annat beslut eller intyg från Skatteverket om att utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag från ersättningen.
3. lämna en sådan uppgift om innehav av F-skattsedel som enligt 5 § första stycket får godtas,
4. visa upp ett beslut enligt 10 eller 11 § eller ett annat beslut eller intyg från Skatteverket om att utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag från ersättningen, *eller*
5. visa upp ett beslut om särskild inkomstskatt enligt 8 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Den som har fått ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag skall genast visa upp beslutet för den som skall göra avdraget.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om att bestämmelserna i första stycket inte skall gälla ett visst slag av ersättningar.

11 kap.

1 §⁵

Genom beskattningsbeslut bestäms om den som är skattskyldig skall betala skatt eller få tillbaka skatt och skattens storlek.

Som beskattningsbeslut anses också

1. beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap.,
2. omprövningsbeslut enligt 21 kap.,
3. beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200),
4. beslut om betalningsskyldighet för arvsskatt och gåvoskatt enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt,
5. beslut om återbetalning av skatt enligt
 - a) 24 eller 25 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
 - b) 8 § lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,
 - c) 29 eller 30 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eller
 - d) 28–30 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt,

⁴ Senaste lydelse 2003:664.

⁵ Lydelse enligt prop. 2003/04:170.

6. beslut om återbetalning, kompensation eller nedsättning enligt 9 kap. 2, 3, 4, 5, 6, 8 a, eller 9 §, 9 b § andra stycket, 10 eller 11 §, 11 kap. 12 eller 13 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, och

7. överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c §, om företrädaren har fullföljt en överenskommelse på överenskommet sätt inom rätt tid.

6. beslut om återbetalning, kompensation eller nedsättning enligt 9 kap. 2, 3, 4, 5, 6, 8 a, eller 9 §, 9 b § andra stycket, 10 eller 11 §, 11 kap. 12 eller 13 § lagen (1994:1776) om skatt på energi,

7. beslut om betalningsskyldighet för särskild inkomstskatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, och

8. överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c §, om företrädaren har fullföljt en överenskommelse på överenskommet sätt inom rätt tid.

21 kap.

7 a §

En begäran om omprövning som avser tillämpning av 4 § 2 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta får prövas även om tiden för omprövning gått ut, om begäran föranleds av Skatteverkets eller en allmän förvaltningsdomstols beslut om huruvida inkomstskattelagen (1999:1229) eller lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta är tillämplig för den aktuella inkomsten. En sådan begäran skall ha kommit in till Skatteverket inom ett år från det att beslutet meddelades.

12 §⁶

Efterbeskattning får också ske

1. när en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende skall rättas,

2. när en ändring föranleds av Skatteverkets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skatt-

2. när en ändring föranleds av Skatteverkets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skatt-

⁶ Senaste lydelse 2003:664.

skyldig, *eller*

3. när en ändring föranleds av Skatteverkets beslut enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och lands-ting eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut enligt samma lag.

skyldig,

3. när en ändring föranleds av Skatteverkets beslut enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och lands-ting eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut enligt samma lag, *eller*

4. när en ändring föranleds av Skatteverkets eller en allmän förvaltningsdomstols beslut om huruvida inkomstskattelagen (1999:1229) eller lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta är tillämplig för den aktuella inkomsten.

15 §⁷

Beslut om efterbeskattning enligt 12 § 2 *eller* 3 får meddelas även efter den tid som anges i 14 § men senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen.

Om anstånd har beviljats någon med betalning av skatt i avvaktan på kammarrättens eller Regeringsrättens beslut med anledning av överklagande, får efterbeskattning i fråga om skatteavdrag ske senast andra året efter utgången av det kalenderår då domstolens beslut meddelades.

Beslut om efterbeskattning enligt 12 § 2, 3 *eller* 4 får meddelas även efter den tid som anges i 14 § men senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas på inkomster som uppbärs efter utgången av år 2004.

⁷ Senaste lydelse 2002:674.

2.5 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 11 a, 13 och 17 §§ taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

11 a §¹

En begäran om omprövning som avser särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst får göras efter utgången av den tid som anges i 9 §, om denna begäran föranleds av Skatteverkets taxeringsbeslut eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om taxering. En sådan begäran skall ha kommit in till Skatteverket inom ett år från det att beslutet meddelades.

Vad som sägs i första stycket gäller även en begäran enligt 4 § 2 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

13 §²

Omprövar Skatteverket självmant ett taxeringsbeslut, får omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges fördel meddelas före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas även efter utgången av det femte året efter taxeringsåret, om det föranleds av

1. Skatteverkets taxeringsbeslut eller allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om taxering avseende annat taxeringsår eller annan skattskyldig,

2. allmän förvaltningsdomstols beslut om tillägg till eller ändring i fastighetstaxering,

3. Skatteverkets beslut om fastighetstaxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

4. beslut om utländsk skatt eller om obligatoriska avgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229).

4. beslut om utländsk skatt eller om obligatoriska avgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),

5. Skatteverkets eller en allmän förvaltningsdomstols beslut om huruvida inkomstskattelagen eller lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta är tillämplig för den aktuella inkomsten.

Även om tiden för omprövning enligt första stycket har gått ut får Skatteverket till den skattskyldiges fördel självmant ompröva ett beslut

¹ Senaste lydelse 2003:655.

² Senaste lydelse 2003:655.

om skattetillägg så länge beslutet i den taxeringsfråga som föranlett skattetillägget inte har vunnit laga kraft.

17 §³

Eftertaxering får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbi-seende,

2. när kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,

3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1–4,

3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1–5,

4. när en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som har föreskrivits i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller inte har iakttagit ett annat villkor i beslutet, och

5. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av en uppgift enligt 3 kap. 9 a §, 19 a § eller 5 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas första gången vid 2006 års taxering.

³ Senaste lydelse 2002:537.

2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 1 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

1 §¹

En självdeklaration skall innehålla

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,
2. uppgifter om de intäktsposter och kostnadsposter som skall hänföras till respektive inkomstslag,
3. uppgifter om de allmänna avdrag som den skattskyldige har rätt till,
4. uppgifter om den skattskyldiges tillgångar och skulder vid beskattningsårets utgång under förutsättning att hans eller, om han skall sam-beskattas med någon, deras sammanlagda skattepliktiga förmögenhet enligt lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt överstiger fri-beloppet enligt 19 § den lagen,
5. de uppgifter som behövs för beräkning av
 - a) fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
 - b) avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
 - c) särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
 - d) expansionsfondsskatt enligt 34 kap. inkomstskattelagen (1999:1229),
 - e) egenavgifter enligt 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980),
 - f) särskild löneskatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
 - g) allmän löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, och
 - h) pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1998:674) om in-komstgrundad ålderspension, *samt*

6. de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskatt-ningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst.

h) pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1998:674) om in-komstgrundad ålderspension,

6. de uppgifter som behövs för att avgöra om en begränsat skatt-skyldig uppfyller kraven för att erhålla allmänna avdrag enligt 62 kap. 5–8 §§, grundavdrag enligt 63 kap. och skattereduktion enligt 65 kap. 11 c § inkomstskattelagen (1999:1229), *samt*

7. de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskatt-ningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst.

¹ Senaste lydelse 2003:674.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas på inkomster som uppbärs efter utgången av år 2004.

3 Ärendet och dess beredning

Regeringen beslutade den 23 maj 2001 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att göra en översyn av frågor beträffande särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (dir. 2001:46). I första hand var det lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som skulle ses över i sin helhet. Utredaren skulle därvid särskilt beakta hur bestämmelserna i den lagen korresponderade med bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229), skattebetalningslagen (1997:483) och taxeringslagen (1990:324) när det gäller bl.a. beslut om beskattning, uppbörd, omprövning och överklagande. Därutöver skulle en fråga som rörde skattskyldigheten för utländska arrangörer av tillställningar i Sverige vid tillämpningen av lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ses över.

Utredningen – som antog namnet SINK-utredningen – överlämnade i februari 2003 betänkandet Beskattningen av utomlands bosatta (SOU 2003:12). En sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1*. Utredningens författningsförslag finns i *bilaga 2*.

Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2003/1197).

I lagrådsremissen behandlas utredningens förslag i betänkandet.

4 Nuvarande ordning för beskattning av utomlands bosatta

4.1 Gällande rätt

4.1.1 Begreppen obegränsat och begränsat skattskyldig

Sveriges beskattningsrätt avgränsas genom att man skiljer mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga. Den obegränsade skattskyldigheten omfattar alla inkomster oavsett var någonstans i världen dessa inkomster härrör ifrån. Den begränsade skattskyldigheten omfattar endast vissa särskilda inkomster med speciellt stark anknytning till Sverige.

Bestämmelser om vilka fysiska personer som är obegränsat respektive begränsat skattskyldiga finns i 3 kap. 3–7 och 17 §§ inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Obegränsat skattskyldig är enligt 3 kap. 3 § IL i princip den som är bosatt eller vistas stadigvarande i Sverige eller som har väsentlig anknytning hit och som tidigare varit bosatt här.

När det gäller begreppet ”bosatt i Sverige” finns det inte någon definition av ordet bosatt i inkomstskattelagen. Detta innebär att ordet får tolkas enligt sin allmänna innebörd och motsvarar då normalt det som används i folkbokföringslagen (1991:481). Enligt huvudregeln för folkbokföring i 7 § första stycket folkbokföringslagen skall en person anses bosatt på den fastighet där han regelmässigt tillbringar eller, när byte av bostad har skett, kan antas komma att regelmässigt tillbringa sin dygnsvila. Den som därigenom kan anses vara bosatt på fler än en fastighet anses vara bosatt på den fastighet där han sammanlever med sin familj

eller med hänsyn till övriga omständigheter får anses ha sin egentliga hemvist. Av andra stycket samma paragraf följer att en person skall anses regelmässigt tillbringa dygnsvilan på en fastighet där han under sin normala livsföring tillbringar dygnsvilan minst en gång i veckan eller i samma omfattning men med en annan förläggning i tiden.

Begreppet ”stadigvarande vistelse i Sverige” är inte heller närmare definierat. Av praxis följer emellertid att som stadigvarande vistelse räknas i princip en sammanhängande tidsperiod på sex månader eller mer. För att stadigvarande vistelse skall anses föreligga krävs förutom att vistelsen är sammanhängande och uppgått till minst sex månader, att den skattskyldige tillbringar sin dygnsvila i Sverige (jfr RÅ 1981 not. 4). Tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen saknar dock betydelse (jfr RÅ 1997 ref. 25). Även anledningen till att personen i fråga vistas här saknar betydelse (RÅ 1947 not. 445, 1952 ref. 12 och 1952 not. 259).

Om en skattskyldig t.ex. arbetar under obegränsad tid i Sverige men tillbringar sin dygnsvila i ett annat land (dagpendlare), anses denne således inte stadigvarande vistas i Sverige. En person som vistas i Sverige under minst sex månader och tillbringar sin dygnsvila i Sverige är däremot obegränsat skattskyldig här och skall därmed beskattas enligt inkomstskattelagen.

Det har ansetts angeläget att det svenska regelsystemet utformas så att det inte utan vidare går att undvika svensk beskattning genom att flytta utomlands. Huvudregeln vid utflyttning från Sverige är att en person som har varit bosatt i Sverige (obegränsat skattskyldig), alltså skall anses obegränsat skattskyldig i Sverige, om han har väsentlig anknytning hit. För att ytterligare markera den svenska beskattningsrätten finns en presumptionsregel i 3 kap. 7 § andra stycket IL. Denna presumptionsregel, som vanligen brukar benämnas femårsregeln, innebär att det under fem år från utflyttningen åligger den utflyttade att visa att han eller hon saknar väsentlig anknytning hit. Presumptionsregeln förutsätter emellertid att personen i fråga är svensk medborgare eller att denne under minst tio år före utflyttningen antingen har varit bosatt här eller stadigvarande vistats här.

Den begränsade skattskyldigheten gäller för dem som varken är bosatta eller vistas stadigvarande i Sverige och inte heller har väsentlig anknytning till Sverige. Vissa inkomster, som härrör från Sverige, anses emellertid ha sådan koppling hit, att det är motiverat för Sverige att ha en beskattningsrätt till dessa inkomster. Den begränsade skattskyldigheten omfattar därför vissa inkomster som anges i 3 kap. 18 och 19 §§ IL, 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK), 7 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK), samt 1 § kupongskattelagen (1970:664). De inkomster som omfattas av den svenska beskattningsrätten är bl.a. löner som erhålls genom verksamhet här i landet, ålderspension och inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet som hänför sig till i Sverige belägen fastighet eller till näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe här.

4.1.2 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Tjänsteinkomster från arbete i Sverige som uppbärs av utomlands bosatta beskattas enligt SINK.

Med bosatt utomlands avses en fysisk person som är begränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen. Skattskyldig enligt SINK är en fysisk person som är bosatt utomlands och som uppbär en enligt SINK skattepliktig inkomst.

Den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta är en definitiv källskatt, vilket innebär att det inte föreligger någon deklarationskyldighet för den som uppburit inkomsten och att taxering av sådan inkomst inte skall ske.

Skattepliktiga inkomster och skattesats

Vilka inkomster som är skattepliktiga enligt SINK räknas upp i 5 §. Den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta omfattar all skattepliktig tjänsteinkomst som uppburits från Sverige och förvärvats genom verksamhet här i riket, samt vissa andra tjänsteinkomster. Skatteplikten enligt SINK omfattar enbart intäkter hänförliga till inkomstslaget tjänst. De inkomster som omfattas av lagen är bl.a. lön eller liknande ersättning som antingen utgått av anställning hos svenska staten eller svensk kommun eller av anställning eller uppdrag hos annan och där inkomsten har förvärvats genom verksamhet här, ålders- och garantipension, dagpenning från svensk arbetslöshetskassa, återfört avdrag för egenavgifter samt sjöinkomst.

För att inkomst skall vara skattepliktig krävs enligt 5 § fjärde stycket SINK att den är skattepliktig enligt inkomstskattelagen. Detta innebär att om en inkomst på grund av bestämmelse i inkomstskattelagen inte är skattepliktig för fysisk person som är obegränsat skattskyldig, är inkomsten inte heller skattepliktig enligt SINK.

Från skatteplikt enligt SINK har undantagits vissa inkomster som närmare anges i 6 §. Bl.a. undantas enligt den s.k. 183-dagarsregeln, avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än av svenska staten eller svensk kommun, om

- a) mottagaren av inkomsten vistas här i riket under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod,
- b) ersättningen betalas av arbetsgivare, som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar, och
- c) ersättningen inte belastar fast driftställe som arbetsgivaren har här i riket.

Den särskilda inkomstskatten tas ut med 25 procent av den skattepliktiga inkomsten (7 § SINK). Särskild inkomstskatt tas dock ut med 15 procent av skattepliktig inkomst beträffande sjöinkomst.

För arbetstagare som är bosatta utomlands, men utför arbete här i landet, skall arbetsgivaren normalt betala arbetsgivaravgifter på vanligt sätt. Finns intyg om att ett annat lands socialförsäkring är tillämplig för arbetstagaren skall dock arbetsgivaren inte betala några arbetsgivaravgifter i Sverige. Exempel på orsaker till att personer tillhör annat lands socialförsäkringssystem även när arbete utförs i Sverige är att arbets-

tagaren utför arbete i två länder samtidigt och i sådant fall tillhör bosättningslandets lagstiftning eller att en dispens har utfärdats enligt rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjer flyttar inom gemenskapen.

Skatteavdrag m.m.

För personer som omfattas av SINK skall beslut om särskild inkomstskatt meddelas. Det uppställs inte några formella krav på vem som skall ta initiativet till ett s.k. SINK-beslut. Ett sådant beslut skall meddelas på ansökan antingen av den skattskyldige själv eller av den som betalar ut ersättningen. Beslut om särskild inkomstskatt meddelas av beskattningsmyndigheten, dvs. Skatteverket (8 § SINK).

Ansvarig för betalningen av särskild inkomstskatt är den som enligt 9 § SINK har att göra skatteavdrag. Avdrag för särskild inkomstskatt skall således göras av den som betalar ut skattepliktig ersättning. Detta gäller dock inte om utbetalaren är hemmahörande i utlandet. Om mottagaren förutom kontanta belopp erhåller andra skattepliktiga förmåner skall skatteavdraget för dessa beräknas med stöd av 8 kap. 14–17 §§ skattebetalningslagen (1997:483, SBL). Utbetalaren är dock enbart skyldig att göra skatteavdrag om den skattskyldige enligt 10 § första stycket SINK överlämnat beskattningsmyndighetens beslut om särskild inkomstskatt. Har utbetalaren med tillämpning av bestämmelserna i denna lag jämfört med skattebetalningslagens regler i något fall innehållit och betalat in för lågt skattebelopp kan skattemyndigheten enligt 4 § andra stycket SINK avstå från att kräva in återstående belopp om särskilda skäl föreligger.

Den som skall vidkännas avdrag för särskild inkomstskatt skall omedelbart efter att han eller hon erhållit beslutet från Skatteverket överlämna detta till den som har att göra avdraget (10 § första stycket SINK). Fullgörs inte skyldigheten skall avdrag såsom för preliminär skatt göras i enlighet med vad som sägs i 8 kap. 6 § SBL. Den som betalar ut ersättning för arbete skall vid varje utbetalningstillfälle lämna mottagaren uppgift om skatteavdragets storlek (12 § SINK). Den som har gjort skatteavdrag är också skyldig att lämna kontrolluppgift.

I fråga om redovisning och betalning av skatt är bestämmelserna i skattebetalningslagen tillämpliga (15 § SINK).

Har särskild inkomstskatt betalats i strid med bestämmelserna i SINK har den skattskyldige efter ansökan rätt till återbetalning av vad som betalats in för mycket (20 § SINK).

4.1.3 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Det finns för utomlands bosatta också en särskild inkomstskatt för artister m.fl., A-SINK. Denna skatt är också en definitiv källskatt, vilket innebär att det inte föreligger någon deklarationsskyldighet för inkomster som omfattas av lagen. Skattesatsen är 15 procent.

Skattskyldiga är utomlands bosatta artister och idrottsmän samt artistföretag och arrangörer hemmahörande eller bosatta i utlandet (4 § A-

SINK). Både fysiska och juridiska personer omfattas således av skattskyldigheten. En artist eller idrottsman är dock inte skattskyldig om han uppbär inkomst från ett artistföretag som är hemmahörande i utlandet.

Med artist avses den som utövar artistisk verksamhet. Med artistisk verksamhet avses personligt framträdande inför publik eller vid ljud- och bildupptagning med sång, musik, dans, teater, cirkus eller liknande. Ren undervisnings-, instruktions- eller bildningsverksamhet respektive andaktsutövning omfattas inte. Det krävs också att framträdandet äger rum inför publik. Detta kan antingen ske genom att publiken är personligen närvarande eller kan se eller lyssna till framträdandet med hjälp av ljud- eller bildupptagning.

Med idrottslig verksamhet avses framträdande inför publik, direkt eller genom radio eller TV-inspelning, vid tävling eller uppvisning.

Skattepliktig inkomst för en artist, idrottsman eller ett artistföretag är enligt 7 § A-SINK kontant ersättning eller annat vederlag som uppbärs från Sverige för artistisk eller idrottslig verksamhet som bedrivs i Sverige eller på svenskt fartyg. Skattepliktig inkomst för en arrangör är de inkomster som denne uppbär i form av biljettinkomster, reklaminkomster eller andra inkomster av en tillställning i Sverige eller på svenskt fartyg. Från skatteplikt enligt A-SINK förekommer vissa undantag som anges i 8 §, bl.a. frivilliga betalningar som gatumusikanter får och inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe i Sverige. Sådan näringsverksamhet beskattas dock enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen.

Den som betalar ut skattepliktig ersättning till en artist, en idrottsman eller ett artistföretag skall göra skatteavdrag för betalning av mottagarens särskilda inkomstskatt samt redovisa och betala in denna till Skatteverket. Skattepliktig inkomst för arrangör redovisas och betalas till Skatteverket av arrangören.

4.1.4 Kupongskatt

Kupongskatt skall betalas enligt kupongskattelagen till staten för utdelning – med undantag av s.k. lex Asea-utdelning – på aktie i svenskt aktiebolag. Detta gäller också utdelning på andel i svensk värdepappersfond. Kupongskatt utgår med 30 procent av utdelningen.

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad bl.a. om denne är en fysisk person som är begränsat skattskyldig.

4.2 Skatteavtal

Frågan om beskattning kan ske av en viss inkomst i Sverige styrs förutom av interna skatteregler även av de skatteavtal som har ingåtts med andra stater för undvikande av dubbelbeskattning.

De svenska skatteavtalen är utformade i nära överensstämmelse med de bestämmelser som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderar i sitt modellavtal. Skatteavtalen kan inskränka den svenska beskattningsrätten men inte utvidga den. Detta innebär att om en intäkt eller tillgång inte är skattepliktig i Sverige kan

skatteplikt inte heller uppstå på grund av ett skatteavtal. Är en viss intäkt eller tillgång däremot enligt svenska regler skattepliktig här, får man undersöka om avtalet medför inskränkningar i denna skatteplikt. Skatteverket är skyldigt att självmant beakta föreskrifterna i skatteavtalen.

Skall, på grund av skatteavtal eller dispens enligt 6 kap. 17 § IL, en inkomst inte beskattas i Sverige får enligt 9 kap. 5 § IL inte heller utgifter för att förvärva inkomsten dras av.

Att skattskyldigheten i Sverige på något sätt inskränkts innebär inte att den skattskyldige befrias från skyldighet att lämna alla de uppgifter till ledning för sin taxering, som han skulle ha varit skyldig att lämna om lindring i skattskyldigheten inte förelegat. Ett avtal inskränker inte skyldigheten att i Sverige lämna deklaration eller andra föreskrivna uppgifter.

Avtalen införlivas i den svenska rättsordningen genom lag, till vilken avtalstexten fogas som bilaga.

Tyngdpunkten i avtalet ligger i hur beskattningsrätten fördelas. Vanligtvis sker en avvägning av olika intressen, varvid beskattningen brukar förläggas till den stat där den starkaste anknytningen finns. Inkomst av fastighet beskattas således normalt i det land där fastigheten är belägen och inkomst av näringsverksamhet i allmänhet i det land där det fasta driftstället finns för inkomster som hänför sig till det driftstället. Anställningsinkomster beskattas oftast i arbetslandet. Undantag från denna princip utgör den s.k. 183-dagarsregeln.

Kapitalinkomster, med undantag för utdelningsinkomster och räntor, samt andra kapitalvinster än av fastigheter beskattas vanligen i hemviststaten.

I många fall delas beskattningsrätten mellan de båda avtalsslutande staterna. I syfte att lindra effekterna av dubbelbeskattningen innehåller avtalen föreskrifter om vilken metod för lindring och undanröjande av en dubbelbeskattning, som skall tillämpas. I princip finns två huvudmetoder, nämligen exemptionmetoden och creditmetoden. Varje metod har i sin tur flera varianter. I svenska skatteavtal förekommer oftast båda dessa huvudmetoder.

Särskilt om s.k. gränsgångare

För s.k. gränsgångare mellan Sverige och Finland och Norge finns särskilda bestämmelser i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet (protokollet till dubbelbeskattningsavtalet punkterna VII och VIII till artiklarna 15 och 19). Gränsgångarbestämmelserna innebär att inkomst av personligt arbete, som utförs i en gränskommun i annan av dessa stater, beskattas endast i den stat där personen har hemvist. Detta gäller under förutsättning att personen uppehåller sig regelmässigt i sin fasta bostad i hemviststaten.

Motsvarande regler gällde tidigare också för gränsgångare mellan Danmark och Sverige. Dessa regler upphörde dock med vissa övergångsbestämmelser den 1 januari 1997.

4.3 EG-rätt

Reglerna i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EG-fördraget) bygger på principerna om icke-diskriminering och fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital. I artikel 12 finns ett generellt förbud mot diskriminering som grundar sig på nationalitet. Detta förbud kompletteras med specifika förbud inom respektive ämnesområde. Artikel 12 kan dock endast tillämpas självständigt i situationer som omfattas av gemenskapsrätten, men för vilka det inte har föreskrivits några särskilda regler om icke-diskriminering i fördraget.

Fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för personer är i första hand inriktade på att förbjuda öppen diskriminering av medborgare från andra medlemsstater. Nationella inkomstskattebestämmelser gör emellertid sällan skillnad mellan olika skattesubjekt beroende på deras nationalitet. I skattelagstiftningen är det i stället regelmässigt de skattskyldigas hemvist som är den avgörande faktorn för hur de beskattas. I de flesta länder beskattas i landet bosatta respektive utomlands bosatta personer olika i vissa avseenden. Sådana bestämmelser kan emellertid komma i konflikt med fördragsbestämmelserna eftersom de kan anses dolt diskriminerande.

Diskriminering föreligger när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall. Europeiska gemenskapernas domstol (EG-domstolen) har uttalat att förhållandena för de personer som är respektive inte är bosatta i en viss stat vanligtvis inte är jämförbara, eftersom det ofta finns objektiva skillnader mellan de båda kategorierna skattskyldiga. Om det däremot inte föreligger någon objektiv skillnad som motiverar en skillnad i behandlingen, kan det föreligga diskriminering om en fördel förvägras den som inte är bosatt i staten i fråga.

I EG-fördraget finns bestämmelser vilka föreskriver att hindren för den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital skall avskaffas.

För fysiska personer kan i detta ärende främst den fria rörligheten för arbetstagare (artikel 39) och den fria etableringsrätten (artikel 43) aktualiseras. I anställningsförhållanden är det reglerna om den fria rörligheten för arbetstagare som tillämpas medan reglerna om fri etableringsrätt gäller för näringsidkare.

EG-domstolen har vid ett flertal tillfällen tagit ställning till bl.a. den fria rörligheten för arbetstagare i EG-fördraget i förhållande till nationella skatteregler. I de fall den nationella lagstiftningen strider mot EG-rätten skall EG-rätten ges företräde. Det innebär att en sådan nationell regel inte skall tillämpas. Nedan redovisas några rättsfall där EG-domstolen tolkat EG-rätten på skatteområdet.

Återbetalning av överskjutande skatt

I en dom den 8 maj 1990 i mål C-175/88, Biehl, REG 1990, s. I-1779, fann EG-domstolen att det stred mot den fria rörligheten för arbetstagare i artikel 48.2 (numera artikel 39) i EG-fördraget att endast tillåta återbetalning av överskjutande skatt till den som varit bosatt i medlemsstaten under hela beskattningsåret. Målet rörde en tysk medborgare som hade varit bosatt och arbetat i Luxemburg under en del av beskattningsåret.

Den preliminära skatt som arbetsgivaren dragit från hans lön visade sig sedermera överstiga den slutliga skatten. Enligt luxemburgsk lagstiftning hade dock endast den som varit bosatt i Luxemburg under hela beskattningsåret rätt att få tillbaka överskjutande preliminär skatt. EG-domstolen uttalade att även om kravet på bosättning gällde oavsett de skattskyldigas nationalitet fanns en risk för att kravet skulle vara till nackdel särskilt för medborgare i andra medlemsstater. Det var nämligen ofta utländska medborgare som enligt domstolen kunde beräknas flytta in och ut ur landet under året och därmed inte uppfylla kravet på helårsbosättning i Luxemburg. Domstolen fann därför att den luxemburgska bestämmelsen stred mot fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare.

Likabehandling vid bosättning utomlands

EG-domstolen har i en dom den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, prövat om det var förenligt med artikel 48 (numera artikel 39) i EG-fördraget att behandla skattskyldiga olika beroende på om de var bosatta inom landet eller inte. Målet gällde bl.a. de tyska sambeskattningsreglerna, vilka innebar att makars inkomster först lades samman för att sedan delas i två lika stora delar när skatten skulle räknas ut. På så sätt minskades progressionen för familjer där makarnas inkomster var olika stora. Schumacker var belgisk medborgare och bosatt i Belgien men arbetade och uppbar all sin inkomst i Tyskland. Där betraktades han som begränsat skattskyldig och som sådan förvägrades han vissa skattelättnader som var hänförliga till hans personliga förhållanden och familjesituation i hemviststaten Belgien. EG-domstolen bedömde att de prövade reglerna stred mot EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare. EG-domstolen anförde att det oftast inte strider mot fördraget att en medlemsstat tillämpar föreskrifter som beskattar en utomlands bosatt arbetstagare med anställning i landet hårdare än den inom samma land bosatte. Detta gäller dock inte enligt EG-domstolen om den i utlandet bosatte personen i sin bosättningsstat inte uppbar någon inkomst av betydelse utan får större delen av sina skattepliktiga intäkter från en verksamhet som utövas i anställningsstaten. Bosättningsstaten kan därför inte bevilja arbetstagaren de fördelar som följer av ett beaktande av dennes personliga förhållanden och familjesituation. Mellan situationen för en sådan i landet begränsat skattskyldig person och en inom landet bosatt person, som utövar en jämförbar avlönad verksamhet, föreligger ingen objektiv skillnad av sådan art att den kan utgöra grund för en olikhet i behandling vad gäller beaktandet, i skattehänseende, av den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation. I ett sådant fall där bosättningsstaten vid beskattningen inte kan beakta den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation kräver den gemenskapsrättsliga principen om likabehandling att den utomlands bosattes förhållanden och familjesituation beaktas i anställningsstaten. Diskriminering förelåg således enligt EG-domstolen. Domstolen ansåg vidare att en vägran att bevilja medborgare inom gemenskapen som bor utomlands förmån av de årliga avstämningsförfarandena som tillämpas för medborgare bosatta inom landet utgjorde

en oberättigad diskriminering enligt nämnda artikel. Genom en sådan vägran kunde t.ex. inte utgifter för intäkternas förvärvande beaktas.

Avsättning till pensionsreserv

I en dom den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995, s. I-2493 prövade EG-domstolen om de nederländska reglerna avseende avdrag för avsättningar till pensionsreserv var förenliga med artikel 52 (numera artikel 43) i EG-fördraget. Wielockx var belgisk medborgare och bosatt i Belgien men praktiserade som sjukgymnast och uppbar all sin inkomst i Nederländerna. Han betraktades där som begränsat skattskyldig och nekades avdrag för pensionsreserv i Nederländerna med motiveringen att beskattning vid upplösning av reserven på grund av det holländsk-belgiska skatteavtalet skulle komma att ske i Wielockx hemviststat Belgien. EG-domstolen fann att otillåten diskriminering förelåg och ansåg att argumentet om skattesystemets inre sammanhang inte rättfärdigade diskrimineringen. EG-domstolen resonerade på motsvarande sätt som i Schumackerdomen att det oftast inte strider mot EG-rätten att vägra utomlands bosatta tillgång till den typ av skatteförmåner som bosatta har tillgång till, men att detta inte gäller om den skattskyldige uppbar hela eller nästan hela sin inkomst i en annan medlemsstat. Förhållandet mellan avdragsrätt för kostnad och beskattning av intäkt kunde visserligen inte upprätthållas mot en och samma person på nationell nivå men däremot för de två staterna gemensamt genom den inbyggda reciprocitet som skatteavtal mellan två eller flera länder bygger på.

Olika skattesatser beroende på bosättning

EG-domstolen har i en dom den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher, REG 1996, s. I-3089, bl.a. prövat om det var förenligt med artikel 52 (numera artikel 43) i EG-fördraget om fri etablering för egenföretagare att ha skilda skattesatser beroende på om företagaren var bosatt i medlemsstaten eller inte. Målet rörde en nederländsk medborgare som bodde i Belgien och som var verksam som egenföretagare i både Nederländerna och Belgien. Nederländerna tillämpade en progressiv skatteskala med tre skiktgränser, där skattesatsen i det nedersta skiktet var 13 procent för personer bosatta i landet och 25 procent för personer bosatta utomlands. Nederländerna hade förklarat att avsikten med den högre skattesatsen var att kompensera för att vissa utomlands bosatta skulle undgå beskattningens progressiva effekt eftersom deras skattskyldighet begränsades till inkomster från Nederländerna. EG-domstolen fann att de nederländska reglerna var diskriminerande. Domstolen hänvisade till OECD:s modellavtal och framhöll att de skattskyldigas hemviststater vid beräkningen av skatten på deras övriga inkomster kunde beakta den inkomst som uppburits i källstaten även om denna inkomst skulle undantas från beskattningen i hemlandet. De utomlands bosatta skulle därmed inte undgå den progressiva effekten, varför det inte på den grunden kunde anses föreligga en objektiv skillnad mellan dem och personer bosatta i landet. EG-domstolen fann inte heller att någon annan

objektiv skillnad förelåg, varför de nederländska reglerna ansågs vara diskriminerande.

Sambeskattning när makar arbetar i olika länder

I en dom den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind, REG 1999, s. I-5451, uppkom frågan om de nya sambeskattningsreglerna i Tyskland (jfr Schumacker-målet) var förenliga med EG-rätten i ett fall där den ena maken arbetade i Tyskland och den andra arbetade i makarnas hemvistsstat. Trots att den make som arbetade i Tyskland erhöll hela sin inkomst därifrån uppfylldes inte kravet i lagstiftningen på att minst 90 procent av familjens sammanlagda inkomst skulle vara skattepliktig i Tyskland. Enligt det tillämpliga skatteavtalet skulle den tyska inkomsten undantas från beskattning i den skattskyldiges hemviststat genom s.k. alternativt exempt. Maken som arbetade i Tyskland beskattades alltså i princip inte alls i hemviststaten. EG-domstolen fann dock att eftersom en stor del av familjens sammanlagda inkomst härrörde från hemviststaten den staten ändå kunde beakta Gschwinds personliga förhållanden och familjesituation enligt de former som föreskrevs där. Domstolen ansåg därför inte att familjer bosatta utomlands där den ena maken arbetade i Tyskland och den andra arbetade i makarnas hemviststat och familjer där båda makarna var bosatta i Tyskland var i jämförbara situationer med avseende på de regler som prövades i målet. I målet hade anförts att det måste strida mot fördraget att, då man kontrollerade om förutsättningarna för att få tillämpa sambeskattningsreglerna var uppfyllda, beakta båda makarnas inkomster när endast en av makarna var skattskyldig i Tyskland. EG-domstolen menade dock att, även om det endast var individen och inte makarna som sådana som var skattskyldig i anställningsstaten, sambeskattningsreglerna på grund av sin beskaffenhet grundades på att båda makarnas inkomst beaktades. De tyska sambeskattningsreglerna ansågs således förenliga med EG-rätten i detta fall.

Definitiv källskatt för personer bosatta utomlands

EG-domstolen har i en dom den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse, REG 2003, s. I-5933, prövat om de tyska reglerna med en definitiv källskatt på 25 procent för personer bosatta utomlands var förenliga med artiklarna 59 och 60 (numera artiklarna 40 och 50) i EG-fördraget. EG-domstolen fann att artiklarna utgjorde hinder för de tyska bestämmelserna, enligt vilka bruttoinkomster utan avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som regel läggs till grund för beskattningen av personer som är bosatta utanför landet, medan personer som är bosatta i landet beskattas för sina nettoinkomster efter avdrag för sådana kostnader. Däremot ansåg domstolen att nämnda artiklar inte utgjorde hinder för samma bestämmelser i de delar som det i dessa föreskrivs att inkomster för personer som är bosatta utomlands i regel omfattas av en slutlig skatt med en enhetlig skattesats som tas ut som källskatteavdrag, medan inkomster för personer som är bosatta i landet beskattas enligt en progressiv skatteskala som innefattar ett grundavdrag. Detta gäller under förutsättning att källskattesatsen inte är högre än den skattesats som med

tillämpning av den progressiva skatteskalan faktiskt skulle ha tillämpats på summan av den skattepliktiga personens nettoinkomster och ett belopp motsvarande grundavdraget.

EG-domstolen har vidare i en dom den 1 juli 2004 i mål C-169/03, Wallentin, prövat om de svenska reglerna med en definitiv källskatt, utan rätt till grundavdrag, för personer bosatta utomlands var förenlig med artikel 39 i EG-fördraget. EG-domstolen, som bl.a. hänvisade till Schumackermålet, fann att artikeln utgjorde hinder för att det i lagstiftningen i en medlemsstat föreskrivs att fysiska personer som inte anses vara skatterättsligt bosatta i den medlemsstaten, men som uppbär inkomst från arbete där, beskattas genom en källskatt så beskaffad att grundavdrag eller andra avdrag avseende personliga förhållanden inte medges, medan de i landet bosatta har rätt till sådana avdrag vid ordinarie taxering till inkomstskatt för all inkomst de i medlemsstaten och utomlands förvärvat, när de personer som inte är bosatta i den stat där beskattningen sker, i bosättningsstaten endast har uppburit medel som till sin natur inte inkomstbeskattas.

5 Utvidgad skattskyldighet enligt inkomstskattelagen

5.1 Inledning

I detta kapitel behandlas två huvudfrågor när det gäller beskattningen av utomlands bosatta enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). Den ena frågan gäller om SINK är förenlig med reglerna om fri rörlighet för personer i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EG-fördraget) genom att det i SINK, till skillnad mot inkomstskattelagen (1999:1229, IL), inte medges några kostnadsavdrag eller personliga avdrag. Frågan behandlas i avsnitt 5.2 och 5.3.

Den andra frågan gäller om inte vissa personer som för närvarande beskattas enligt SINK bör jämföras med här i landet obegränsat skattskyldiga och således i stället beskattas enligt inkomstskattelagen. Det gäller personer som regelmässigt pendlar till Sverige från ett annat land, men som inte tillbringar sin dygnsvila här (dagpendlare). Bakgrunden är att SINK tillämpas även på personer som under lång tid så gott som dagligen pendlar till Sverige för att arbeta här. En beskattning enligt SINK med 25 procent av bruttolönen kan i sådana fall uppfattas vara alltför fördelaktig för den skattskyldige. Frågan tas upp i avsnitt 5.4.

I det följande används begreppet utomlands bosatt i enlighet med den terminologi som används i SINK för fysisk person som är begränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen. Begreppet obegränsat skattskyldig används i enlighet med den terminologi som används i inkomstskattelagen för fysiska personer som är bosatta i Sverige, stadigvarande vistas här eller har väsentlig anknytning hit och tidigare har varit bosatta här.

5.2 Möjlighet att välja beskattningsordning

Regeringens förslag: Det skall öppnas en möjlighet för utomlands bosatta att få sina tjänsteinkomster beskattade enligt inkomstskattelagen (1999:1229) i stället för enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Den skattskyldige får därigenom rätt till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande och bl.a. till sådana skattereduktioner som inte är förbehållna enbart obegränsat skattskyldiga.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker eller har inga invändningar mot förslaget. *Föreningen Svenskar i Världen* avstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Som framgår av avsnitt 4.3 kan nationella inkomstskattebestämmelser, som innebär att obegränsat skattskyldiga och utomlands bosatta beskattas olika, komma i konflikt med reglerna i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EG-fördraget) om fri rörlighet för bl.a. personer. Detta på grund av s.k. dold diskriminering.

Diskriminering föreligger när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall. Europeiska gemenskapernas domstol (EG-domstolen) har i flera avgöranden uttalat att förhållandena för personer som är respektive inte är bosatta i en viss stat vanligtvis inte är jämförbara, eftersom det ofta finns objektiva skillnader mellan de båda kategorierna skattskyldiga. Om det däremot inte föreligger någon objektiv skillnad mellan de båda kategorierna skattskyldiga, kan det vara diskriminerande om en fördel förvägras den som inte är bosatt i staten i fråga (jfr t.ex. dom den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225 [Schumackermålet], dom den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995, s. I-2493 och dom den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse, REG 2003, s. I-5933).

Beskattning enligt SINK skiljer sig från beskattning enligt inkomstskattelagen genom att vara en definitiv statlig källskatt, att ha en enhetlig skattesats och att kostnadsavdrag för intäkternas förvärvande och bibehållande inte får göras. SINK infördes i syfte att underlätta för de skattskyldiga och för att förenkla hanteringen för skattemyndigheterna.

Skattesatsen i SINK är 25 procent. Det leder normalt till att den enskilde beskattas gynnsammare än om denne beskattats enligt reglerna i inkomstskattelagen, trots att kostnadsavdrag inte får göras enligt SINK. I normalfallet beskattas alltså tjänsteinkomster något lägre, om den skattskyldige är bosatt utomlands än om denne är obegränsat skattskyldig i Sverige. Det finns dock mycket speciella och ovanliga situationer där en utomlands bosatt kan komma att beskattas hårdare enligt SINK än om han eller hon hade beskattats som en i Sverige obegränsat skattskyldig med motsvarande inkomstförhållanden.

Om sådana skillnader i beskattningen av tjänsteinkomster kan uppstå uppkommer frågan om dessa grundar sig på en objektiv skillnad mellan en i Sverige obegränsat skattskyldig och en utomlands bosatt samt om denna skillnad kan motivera en särbehandling av den utomlands bosatte.

Utredningen har ansett att någon objektiv skillnad som motiverar en sådan särbehandling av en utomlands bosatt när det gäller beskattningen av tjänsteinkomster i regel inte föreligger. Det bör därför enligt utredningen finnas en möjlighet för utomlands bosatta att komma ifrån schablonbeskattningen i SINK när den är mindre fördelaktig än en beskattning enligt vanliga regler. Liknande möjligheter har införts i Tyskland och Danmark.

I princip alla remissinstanser har tillstyrkt eller inte haft några invändningar mot utredningens förslag i denna del.

Regeringen som delar utredningens bedömning anser att det skall öppnas en möjlighet för en utomlands bosatt att begära att beskattning av tjänsteinkomsterna i stället skall ske enligt reglerna i inkomstskattelagen, även om en sådan begäran minskar de administrativa fördelarna jämfört med en beskattning enligt SINK. Den utomlands bosatte kan genom begäran få rätt till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande under inkomstslaget tjänst, till sjöinkomstavdrag och till sådana skattereduktioner som inte bara ges till obegränsat skattskyldiga, bl.a. för allmän pensionsavgift, sjöinkomst och fackföreningsavgift. Den föreslagna förändringen avser enbart tjänsteinkomster som kommer från Sverige. Den utomlands bosatte bör alltså behandlas som begränsat skattskyldig.

Förslaget föranleder ändringar i 3 kap. 18 § IL och 4 § SINK.

5.3 Rätten till personliga avdrag

5.3.1 Grundläggande förutsättningar

Regeringens förslag: Det skall öppnas en möjlighet för utomlands bosatta att, om vissa krav är uppfyllda, få rätt till s.k. personliga avdrag som t.ex. grundavdrag.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker eller har inga invändningar mot förslaget. *Föreningen Svenskar i Världen* avstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: För att beskattningen av utomlands bosatta skall uppfylla de krav som EG-fördraget ställer är det inte tillräckligt att en sådan person får en möjlighet att som i Sverige obegränsat skattskyldiga dra av kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Det krävs också att en utomlands bosatt i vissa fall – utöver kostnadsavdrag – skall ha rätt till s.k. personliga avdrag. Den typen av avdrag är i nuläget förbehållna obegränsat skattskyldiga, dvs. i princip endast personer som är bosatta i Sverige. Med ett personligt avdrag avses t.ex. grundavdraget.

Utredningen har föreslagit att en sådan möjlighet till personliga avdrag införs med hänsyn till EG-domstolens avgöranden på området, bl.a. Schumackermålet. Av målet framgår att en skattskyldig har rätt till personliga avdrag om den skattskyldige får sin inkomst helt eller nästan helt från arbetsstaten samtidigt som han eller hon inte uppbär tillräckliga

inkomster i hemviststaten för att där kunna beskattas med beaktande av sina personliga förhållanden och sin familjesituation.

EG-domstolen uttalade i målet att det oftast inte strider mot EG-fördraget att vägra utomlands bosatta tillgång till avdrag som är relaterade till den skattskyldiges familjesituation och försörjningsbörda, eftersom de med avseende på dessa regler inte kan anses befinna sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för bosatta i landet. Den inkomst som en icke bosatt erhåller från en viss medlemsstat utgör i de flesta fall endast en del av personens sammanlagda inkomster och huvuddelen av inkomsterna härstammar i regel från hemviststaten. Skattefördelar i form av personliga avdrag kan därmed bäst ges av hemviststaten.

Om däremot den skattskyldige inte uppbär tillräckligt höga inkomster i hemviststaten kommer saken i ett annat läge. I ett sådant fall kan den som inte är bosatt i landet anses befinna sig objektivt sett i samma situation som en i landet bosatt person. Den utomlands bosatte bör då enligt EG-domstolen ha rätt till t.ex. personliga avdrag på samma villkor som den som var bosatt i landet.

Det är alltså inte alltid tillräckligt, enligt EG-domstolens avgörande, att en utomlands bosatt har möjlighet att behandlas som om han vore bosatt här när det gäller hans möjligheter att göra kostnadsavdrag för inkomsterna i Sverige. Det förutsätts dessutom att denne ges sådana personliga avdrag som ges till obegränsat skattskyldiga här, om den enskilde har hela eller nästan hela sin inkomst i Sverige. EG-domstolen har också i en dom den 1 juli 2004 i mål C-169/03, Wallentin (Wallentinmålet), slagit fast att de nuvarande svenska reglerna inte är förenliga med fördraget i detta avseende.

Utredningen har föreslagit att utomlands bosatta med sådana inkomstförhållanden skall ha rätt till allmänna avdrag, grundavdrag, ränteavdrag och skattereduktion för utländska medlemsavgifter till fackförening och arbetslöshetskassa.

Remissinstanserna har i allt väsentligt tillstyrkt en sådan principiell utvidgning av beskattningen och rätten till avdrag enligt inkomstskattelagen.

Mot bakgrund av de avgöranden som finns från EG-domstolen anser regeringen att en utomlands bosatt som uppbär en betydande del av sin inkomst i Sverige under vissa förutsättningar bör ha rätt till s.k. personliga avdrag, t.ex. grundavdrag. Detta gäller särskilt mot bakgrund av EG-domstolens ställningstagande i Wallentinmålet. Personer med sådana inkomstförhållanden bör alltså ha en rätt att mera generellt beskattas enligt inkomstskattelagen. Det bör gälla både för personer som är begränsat skattskyldiga för tjänsteinkomster och för personer som är skattskyldiga för näringsinkomster från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige. Det kan i och för sig av principiella skäl ifrågasättas om inte utomlands bosatta, som uppfyller kraven för att få personliga avdrag, alltid bör beskattas enligt inkomstskattelagen, dvs. utan möjlighet att välja mellan en beskattning enligt inkomstskattelagen eller enligt SINK. Emellertid skulle de administrativa fördelarna som en beskattning enligt SINK medför i hög grad förloras med en sådan ordning, eftersom det skulle tvinga in betydligt fler skattskyldiga i det vanliga skattesystemet. De som begär

att få sina tjänsteinkomster beskattade enligt inkomstskattelagen kan där-
emot antas bli ett fåtal.

I följande avsnitt behandlas närmare vilka inkomstkrav som bör gälla
för att få personliga avdrag, hur personkretsen bör bestämmas samt vilka
avdrag och skattereduktioner som bör komma i fråga.

5.3.2 Inkomstkrav och personkrets

Regeringens förslag: Personliga avdrag skall ges till personer som har
sin förvärvsinkomst uteslutande eller så gott som uteslutande i Sverige.

Utredningens förslag: Överensstämmer delvis med regeringens.
Utredningen föreslår dock att personliga avdrag skall medges i fall där
minst 75 procent av den totala förvärvsinkomsten hänför sig till Sverige
och att rätten till avdrag skall begränsas till att gälla medborgare i en stat
inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg* anser att begräns-
ningen till EES-medborgare särskilt av förenklingskäl bör utgå då an-
talet berörda fysiska personer som inte är EES-medborgare kan bedömas
vara försumbara och att motsvarande begränsning inte har införts i
Tyskland och Danmark. Enligt *Juridiska fakultetsnämnden vid Stock-
holms Universitet* bör inkomstkravet för personliga avdrag sättas till att
minst 90 procent av förvärvsinkomsterna hänför sig till Sverige.
Länsrätten i Stockholms län anser att ett förtydligande behöver göras om
hur beräkningen av de utländska inkomsterna skall gå till vid bestäm-
mandet av den skattskyldiges totala nettointäkt.

Skälen för regeringens förslag: Det krav som EG-rätten ställer på
nationell lagstiftning i detta fall är att en person som har sin huvudsakliga
inkomst i en medlemsstat inte skall bli sämre behandlad skattemässigt för
att han eller hon arbetar i en stat och är bosatt i en annan genom att
varken i arbets- eller bosättningsstaten vara berättigad till olika slag av
skatteförmåner som ges bosatta i respektive stat.

I avsnitt 5.2 föreslås en möjlighet för enskilda att begära att tjänste-
inkomsterna skall beskattas enligt inkomstskattelagens regler i stället för
enligt SINK. Det bör dock inte komma i fråga att var och en som begär
beskattning enligt inkomstskattelagens regler skall få rätt till personliga
avdrag. Det skulle ju kunna innebära att många personer får del av
personliga avdrag, t.ex. grundavdrag, i både arbetsstaten och bosättnings-
staten. Det är inte acceptabelt. Det bör därför ställas särskilda krav för
personliga avdrag när det gäller t.ex. inkomsten i Sverige.

Utredningen har i denna del diskuterat olika beräkningsmetoder för att
fastställa hur stor inkomsten i Sverige bör vara och vilka typer av inkom-
ster som bör ställas i relation till varandra.

En metod är att efter dansk förebild jämföra den enskildes förvärvs-
inkomst – beräknad efter svenska regler och efter kostnadsavdrag – med
dennes globalinkomst. En sådan globalinkomst skulle då bestå av samt-
liga nettoinkomster som den enskilde uppbär från såväl Sverige som
andra länder. Den metoden har utredningen avfärdat, eftersom det fram-
står som ologiskt att jämföra förvärvsinkomsten i Sverige med en global-
inkomst som omfattar alla typer av inkomster.

En annan metod som diskuteras av utredningen är om totalinkomsten i Sverige bör jämföras med globalinkomsten. Även denna metod avvisas av utredningen, eftersom den leder till att kapitalinkomster som inte berättigar till personliga avdrag kommer att medräknas. Om kapitalinkomster beaktas medför det också att tillfälliga kapitalvinster kommer att påverka möjligheterna att få personliga avdrag. Dessutom finns stora skillnader mellan länderna i fråga om kapitalbeskattningen.

Den beräkningsmetod som utredningen slutligen funnit lämplig att föreslå är att förvärvsinkomsten i Sverige jämförs med den enskildes totala förvärvsinkomst, dvs. den enskildes sammanlagda förvärvsinkomst i såväl Sverige som andra länder.

Regeringen ansluter sig till utredningens bedömning att en jämförelse bör göras mellan förvärvsinkomsten i Sverige och motsvarande förvärvsinkomst globalt. Den lösningen ringar på ett lämpligt sätt in personer med inkomstförhållanden där det framstår som motiverat med personliga avdrag. Det är dessutom lämpligt att inkomstjämförelsen grundar sig på nettointäkterna, dvs. efter avdrag för kostnader.

Länsrätten i Stockholms län har efterfrågat ett förtydligande om hur de utländska inkomsterna skall beräknas. I den delen kan nämnas att beräkningen av de utländska inkomsterna inte behöver göras enligt svenska regler. I stället handlar det om vilka överskott av förvärvsinkomster den enskilde har i utlandet. Det ankommer på den skattskyldige att ange vilka inkomster denne uppbär utomlands och vid behov specificera vilka av dessa som utgör förvärvsinkomster. Även pensionsinkomster bör anses som förvärvsinkomst. Det kan emellertid inte uteslutas att vissa tillämpningsproblem kan uppkomma. Det gäller t.ex. om inkomsterna i utlandet inte har samma uppdelning som här mellan å ena sidan förvärvsinkomster och å andra sidan kapitalinkomster och andra inkomster. De påpekade svårigheterna är dock av den arten att de bör kunna lösas i rättstillämpningen.

Beträffande inkomstslaget näringsverksamhet anser regeringen i likhet med utredningen att enbart näringsverksamhet avseende inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige skall medräknas i den svenska inkomsten.

När det gäller hur stor den skattskyldiges förvärvsinkomst skall vara i Sverige för att han eller hon skall ha rätt till personliga avdrag har utredningen föreslagit att minst 75 procent av förvärvsinkomsten skall komma från Sverige. Utredningens motiv för detta inkomstkrav är att det motsvarar det i Danmark och att det överensstämmer med vad Europeiska kommissionen (EG-kommissionen) angett i en rekommendation den 21 december 1993.

Regeringen är inte beredd att ansluta sig till utredningens bedömning. Av EG-domstolens praxis går inte att utläsa exakt hur stor del av den skattskyldiges inkomst som skall härröra från arbetsstaten för att denne skall ha en rätt till personliga avdrag. Det kan i sammanhanget noteras att EG-kommissionens rekommendation i ämnet lämnades före Schumackermålet. Kommissionen har därefter tillställt Sverige en formell underrättelse om fördragsbrott och i denna angett inkomstkravet till ca 90 procent. I Tyskland gäller som huvudregel att minst 90 procent av de beskattningsbara inkomsterna skall komma från Tyskland eller att de utländska inkomsterna uppgår till högst 6 136 euro. *Juridiska*

fakultetsnämnden vid Stockholms Universitet har gjort bedömningen att ett krav på att den enskilde har 90 procent av förvärvsinkomsterna i Sverige är tillräckligt för att uppfylla kraven i EG-fördraget.

Enligt regeringens mening saknas skäl för att sätta ett lägre inkomstkrav än vad som följer av EG-fördraget och EG-domstolens tolkning av detta. Riktmärket för inkomstkravet bör enligt regeringens mening vara att ca 90 procent eller mer av förvärvsinkomsterna kommer från Sverige för att den enskilde skall bli berättigad till personliga avdrag. En särskild fråga är hur detta krav bör komma till uttryck i lagtexten.

En uttrycklig procentandel, som utredningen föreslagit, kan bli för stram och leda till bristande flexibilitet. Regeln bör i stället utformas så att tillämpningen tillåts följa utvecklingen av EG-rätten på området. Regeringen föreslår att lagtexten ansluter till de uttalanden som EG-domstolen gjort nämligen att den enskilde skall ha hela eller nästan hela sin förvärvsinkomst i Sverige för att bli berättigad till personliga avdrag här. Den närmare innebörden av bestämmelsen får klarläggas i rättstillämpningen men ett riktmärke bör vara att minst ca 90 procent av förvärvsinkomsten kommer från Sverige. Som kvantifierande uttryck bör användas begreppet ”uteslutande eller så gott som uteslutande”, vilket anges i inkomstskattelagen för att beteckna en andel som motsvarar ca 90 procent eller mer (jfr prop. 1999/2000:2, del 1, s. 502 f).

Vad härefter gäller vilka personer som bör omfattas av möjligheten till personliga avdrag trots att de är bosatta utomlands, gör regeringen följande bedömning. Utredningen har föreslagit att rätten till personliga avdrag – för det fall man är bosatt utomlands och inte är obegränsat skattskyldig någon del av beskattningsåret – endast bör gälla EES-medborgare. Frågan är om denna begränsning behövs. Som *Kammarrätten i Göteborg* påpekat torde det endast bli aktuellt att utnyttja rätten till personliga avdrag för ett fåtal medborgare utanför EES. Något medborgarskapskrav har heller inte införts i Tyskland eller Danmark. Regeringen anser mot denna bakgrund och eftersom medborgarskapskrav inte i något annat fall uppställs på tjänstebeskattningsområdet att något medborgarskapskrav inte bör uppställas.

5.3.3 De personliga avdragen

Regeringens förslag: Den som har rätt till personliga avdrag skall vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten ha rätt till allmänna avdrag, grundavdrag och skattereduktion för utländska medlemsavgifter till fackförening och arbetslöshetskassa. Avdragen respektive skattereduktionerna skall beräknas som om personen är obegränsat skattskyldig här hela beskattningsåret. Detta skall gälla också för personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige endast under en del av beskattningsåret om dessa har sin förvärvsinkomst uteslutande eller så gott som uteslutande i Sverige.

Utredningens förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. Utredningens förslag innebär dock en generell rätt till avdrag för ränteutgifter.

Remissinstanserna: *Länsrätten i Skåne län* anser att avdrag inte bör medges för räntekostnader, i vart fall om inte rätten till personliga avdrag samtidigt bedöms med hänsyn till eventuella kapitalinkomster utomlands. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms Universitet* anser att det kan ifrågasättas om inte rätten till personliga avdrag bör villkoras med att sådana avdrag inte har kunnat medges i bosättningsstaten. Fakultetsnämnden ifrågasätter också om ränteavdrag skall klassificeras som personligt avdrag i detta sammanhang.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 62 kap. 9 § IL har obegränsat skattskyldiga rätt till allmänt avdrag för debiterade egenavgifter, utländska socialförsäkringsavgifter och periodiska understöd. Detsamma gäller avdrag för pensionsförsäkringar och inbetalningar till pensionssparkonton (62 kap. 8 § och 59 kap. 16 § IL).

Om en person är obegränsat skattskyldig under en del av beskattningsåret, har han eller hon emellertid bara rätt till dessa allmänna avdrag som avser den tiden.

Detsamma gäller i fråga om grundavdrag (63 kap. 4 § IL). Avdragets storlek är således beroende av om en person är obegränsat skattskyldig under hela eller delar av ett beskattningsår. Grundavdraget för personer som inte är bosatta här hela året är en tolfedel av 11 400 kronor (inkomståret 2004) för varje kalendermånad eller del av kalendermånad som de varit obegränsat skattskyldiga här.

Enligt EG-domstolens dom i Schumackermålet synes med personliga avdrag avses sådana avdrag som ges med beaktande av personliga förhållanden och familjesituation. Utredningen har föreslagit, när det gäller svenska förhållanden, att följande avdrag och skattereduktioner skall behandlas som personliga avdrag:

1. allmänna avdrag som för närvarande endast ges till obegränsat skattskyldiga,
2. grundavdrag beräknat som för personer som är obegränsat skattskyldiga hela året (63 kap. 3 § IL),
3. avdrag för andra ränteutgifter än sådana för intäkternas förvärvande och bibehållande, och
4. skattereduktion för utländska medlemsavgifter till fackförening och arbetslöshetskassa som för närvarande endast ges till obegränsat skattskyldiga.

Utredningen har föreslagit att avdragen skall beräknas som om den skattskyldige är obegränsat skattskyldig här hela beskattningsåret, dvs. någon fördelning av avdragen på del av beskattningsåret skall inte göras.

Regeringen ansluter sig till utredningens bedömning att för svenska förhållanden bör med avdrag som beaktar personliga förhållanden och familjesituation avses allmänna avdrag, grundavdrag och skattereduktion för utländska medlemsavgifter till fackförening och arbetslöshetskassa. Som utredningen föreslagit bör avdragen och skattereduktionen också beräknas på samma sätt som för personer som är obegränsat skattskyldiga här hela året. Det föranleder dock att nuvarande regler för personer som är obegränsat skattskyldiga här endast en del av beskattningsåret behöver ändras. Denna fråga behandlas närmare i slutet av avsnittet.

När det gäller möjligheterna till avdrag för ränteutgifter finns det enligt regeringens mening anledning att gå försiktigare fram än vad utredningen

föreslagit. Även vissa remissinstanser har varit tveksamma till om en sådan avdragsrätt bör införas. *Länsrätten i Skåne län* anser t.ex. att en generell rätt till avdrag för ränteutgifter inte bör införas.

Enligt 42 kap. 1 § IL skall bl.a. ränteinkomster tas upp som intäkt och ränteutgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster dras av som kostnad. Ränteutgifter får dras av även om de inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster. Det sistnämnda gäller dock inte för begränsat skattskyldiga. En generell avdragsrätt för ränteutgifter i inkomstslaget kapital gäller således för obegränsat skattskyldiga medan begränsat skattskyldiga endast medges avdrag för ränteutgifter som är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster.

En *obegränsat* skattskyldig skall ta upp alla inkomster i Sverige och från utlandet som hör till inkomstslaget kapital, dvs. inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster. Det gäller ränteinkomster, utdelningar och kapitalvinster vid försäljning av fastigheter, delägarätter och annan egendom. Avdragsrätten är på motsvarande sätt generell och gäller, förutom utgifter för intäkternas förvärvande och bibehållande, även ränteutgifter och kapitalförluster som inte är sådana utgifter. Avdraget för kapitalförluster är dock i vissa fall begränsat till 70 procent av förlusten. Avdrag får heller inte göras för kapitalförlust vid avyttring av personliga tillgångar.

För *begränsat* skattskyldiga omfattar skattskyldigheten däremot i huvudsak endast löpande inkomster av och kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter i Sverige (3 kap. 18 § 4–6 IL). Avdrag för räntor får göras bara om räntorna utgör utgifter för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Kapitalförlust får dras av bara om skattskyldighet finns för motsvarande kapitalvinst (3 kap. 20 § IL).

Resultatet i inkomstslaget kapital beskattas på samma sätt för obegränsat och begränsat skattskyldiga. Ett överskott beskattas med 30 procent. Uppkommer underskott har den skattskyldige rätt till skattereduktion med 30 procent av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kr och med 21 procent av det återstående underskottet.

I fråga om begränsat skattskyldiga gäller således i fråga om kapitalvinster respektive kapitalförluster den principen, att avdrag för förluster medges endast om vinster av motsvarande slag beskattas. En liknande princip gäller i fråga om ränteinkomster respektive ränteutgifter. Ränteinkomster beskattas inte och följaktligen får inte ränteutgifter dras av.

EG-domstolen har i flera mål gjort uttalanden om att situationen för ett lands invånare och för personer som inte är bosatta där i regel inte är jämförbar när det gäller direkta skatter, eftersom det finns objektiva skillnader avseende såväl inkomstkälla som skatteförmåga mellan de olika kategorierna skattskyldiga (se t.ex. dom den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher, REG 1996, s. I-3089).

Om utomlands bosatta bör få en generell rätt att göra avdrag för ränteutgifter, när de har sin förvärvsinkomst uteslutande eller så gott som uteslutande i Sverige, bör det prövas utifrån om det finns någon objektiv skillnad mellan de utomlands bosatta och personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige.

En objektiv skillnad är att utomlands bosatta inte beskattas för ränteinkomster i Sverige. EG-domstolens praxis ger dock inte något klart besked om nämnda objektiva skillnad är tillräcklig för att ha olika regler för

utomlands bosatta respektive här i landet obegränsat skattskyldiga när det gäller den typ av avdrag som det nu är fråga om. Som utredningen funnit talar det mesta för att avdrag för ränteutgifter i vart fall inte bör anses som ett s.k. personligt avdrag. Den uppfattningen stöds av *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms Universitet*.

Det främsta skälet för utredningen att föreslå en generell avdragsrätt för utomlands bosatta för utgiftsräntor synes vara att det trots allt kan finnas vissa utomlands bosatta som skulle komma i ett sämre läge än obegränsat skattskyldiga om de inte fick avdrag för ränteutgifter och att en stor del av ränteavdragen avser lån för boende och konsumtionsändamål. De utgör således enligt utredningens mening egentligen en form av personliga levnadskostnader och ligger därmed också på gränsen till vad som utgör s.k. personliga avdrag.

Enligt regeringens mening är utredningens resonemang inte helt övertygande. Personliga avdrag tar sikte på den enskildes personliga förhållanden och familjesituation medan ränteavdragen i aktuellt avseende är av ekonomisk art. Om en avdragsrätt för utgiftsräntor för utomlands bosatta inte uppvägs av en motsvarande skattskyldighet för ränteinkomster är detta också en objektiv skillnad som skulle kunna motivera just sådana skillnader som utredningen pekar på. Det är regeringens bedömning att utomlands bosatta inte bör ges en generell möjlighet att dra av utgiftsräntor, även om dessa har sina förvärvsinkomster uteslutande eller så gott som uteslutande i Sverige.

Enligt förslaget skall en utomlands bosatt få möjlighet till personliga avdrag om han eller hon har sin förvärvsinkomst uteslutande eller så gott som uteslutande i Sverige. Detta bör enligt regeringens mening också gälla för personer som är obegränsat skattskyldiga under endast en del av året. Det innebär således att personer som under någon del av beskattningsåret är obegränsat skattskyldiga skall få tillgång till bl.a. fullt grundavdrag och allmänna avdrag, om de har sin förvärvsinkomst uteslutande eller så gott som uteslutande i Sverige.

En skattskyldig, oavsett om denne är bosatt utomlands eller obegränsat skattskyldig endast under en del av året, som har sin förvärvsinkomst uteslutande eller så gott som uteslutande i Sverige bör således ha rätt till allmänna avdrag och grundavdrag på motsvarande sätt som en person som är obegränsat skattskyldig under hela året.

En annan fråga gäller om avdragsrätten i Sverige skall påverkas av att utomlands bosatta redan har fått motsvarande avdrag i sina hemviststater antingen direkt eller genom någon form av avräkningsförfarande. Det är i och för sig en självklar utgångspunkt för lagstiftningen att avdrag bara skall kunna erhållas i ett land. För att en sådan ordning skall kunna upprätthållas krävs det emellertid ett fungerande kontrollsystem mellan länderna. När det gäller de personliga avdragen uppkommer vidare den komplikationen att avdragen skiljer sig åt mellan länderna och att det därför blir svårt att avgöra om ett avdrag i arbetslandet kan anses motsvara ett avdrag i hemviststaten. Dessutom uppkommer problem i det fall avdrag endast delvis har åtnjutits i hemviststaten. Vid sådana förhållanden anser regeringen att övervägande skäl talar för att avdragsrätten i Sverige när det gäller personliga avdrag för närvarande inte skall påverkas av huruvida personliga avdrag åtnjutits i hemviststaten.

Förslagen föranleder ändringar i 59 kap. 16 §, 62 kap. 9 §, 63 kap. 2 § och 65 kap. 11 c § IL samt i 3 kap. 1 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

5.4 Gruppen dagpendlare

5.4.1 Beskattning enligt inkomstskattelagen

Regeringens förslag: Beskattningen av dagpendlare skall ändras från att ske enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta till inkomstskattelagen (1999:1229).

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker eller har inga invändningar mot förslaget. *Länsrätten i Skåne län* och *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds Universitet* avstyrker förslaget mot bakgrund av att övervägande skäl talar för att nuvarande ordning behålls för dagpendlarna. Även *Föreningen Svenskar i Världen* avstyrker förslaget. *Hovrätten för Västra Sverige* ifrågasätter om inte en höjning av SINK-skattesatsen kan göras i stället. *Svenska Kommunförbundet* och *Landstingsförbundet* anser att förslaget kommer att förstärka rådande obalans i arbetsflödet mellan Sverige och Danmark genom att det motverkar incitamenten att bo i Danmark och arbeta i Skåne samtidigt som fler förväntas välja att vara bosatta i Skåne men ha sin arbetsplats i Danmark. Förbunden anser vidare att dagpendlarna bör betala skatt där de utnyttjar den kommunala servicen, dvs. i bosättningslandet.

Skälen för regeringens förslag: När SINK infördes var avsikten att lagen skulle gälla för skattskyldiga som tillfälligt uppbär inkomster i Sverige. Dagpendlare kan i princip under obegränsad tid arbeta i Sverige och ändå bli skattskyldiga enligt SINK under hela tiden. Eftersom dessa personer inte tillbringar sin dygnsvila i Sverige, anses de inte vistas stadigvarande här och de blir då begränsat skattskyldiga. Detta gör att denna kategori egentligen inte tillhör den grupp som var tänkt att bli beskattade enligt SINK. Dagpendlare får även generellt sett anses bli fördelaktigt behandlade under en i princip obegränsad tid genom att de enbart betalar 25 procent i skatt. Detta gäller särskilt dem som har höga inkomster.

Skillnaden mellan en begränsat skattskyldig näringsidkare som beskattas enligt inkomstskattelagen och en begränsat skattskyldig dagpendlare som uppbär tjänsteinkomst på grund av arbete i Sverige under en längre period och som beskattas enligt SINK är inte heller så stor att den motiverar den skillnad i beskattning som för närvarande föreligger mellan de två grupperna. Det skulle kunna hävdas att skattskyldiga som uppbär tjänsteinkomster under en tid som uppgår till minst sex månader har en lika stark arbetsanknytning till Sverige som en näringsidkare med fast driftställe här och därför i likhet med denne borde beskattas enligt inkomstskattelagens regler.

Även ur konkurrenssynpunkt finns det skäl som talar för en ändring av reglerna. Med nuvarande lagstiftning kan det vara fördelaktigt för en

arbetsgivare att anställa en dagpendlare som beskattas enligt SINK jämfört med en skattskyldig som beskattas enligt inkomstskattelagen.

Enligt regeringen talar främst rättviseskäl men också övriga nämnda förhållanden för att beskattningen av dagpendlarna bör ändras från SINK till inkomstskattelagen. *Hovrätten för Västra Sverige* har dock ifrågasatt om inte en höjning av SINK-skattesatsen bör göras i stället. Regeringen anser emellertid att detta inte är något lämpligt alternativ, bl.a. för att fler skulle begära att få sina tjänsteinkomster beskattade enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK (jfr förslaget i avsnitt 5.2).

Svenska Kommunförbundet och *Landstingsförbundet* anser att förslaget kommer att förstärka rådande obalans i arbetsflödet mellan Sverige och Danmark genom att det motverkar incitamenten att bo i Danmark och arbeta i Sverige samtidigt som fler förväntas välja att vara bosatta i Skåne men ha sin arbetsplats i Danmark. En ändring av beskattningen till inkomstskattelagen får enligt regeringens uppfattning i och för sig generellt sett anses medföra att skatten ökar något för de danska dagpendlarna. Detta behöver dock inte betyda att skillnaderna i arbetsflödet påverkas i någon nämnvärd utsträckning. Tvärtom kan det leda till att danska dagpendlare väljer att bosätta sig i Sverige. Regeringen delar inte de farhågor som förbunden vill göra gällande. En beskattning enligt inkomstskattelagen leder också till att arbetsgivarna i regionen kommer att konkurrera på mer likartade villkor.

Förbunden anser vidare att beskattningen av dagpendlare bör ske i bosättningslandet. Detta är emellertid inte något som Sverige ensidigt kan besluta om. Fördelningen av beskattningsrätten mellan stater sker i skatteavtal. För s.k. gränsgångare mellan Sverige, Finland och Norge finns gränsgångarbestämmelser i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1996:1512). Enligt dessa bestämmelser gäller att tjänsteinkomster beskattas i bosättningsstaten. Motsvarande bestämmelser finns dock inte i förhållande till Danmark, utan här ligger beskattningsrätten avseende inkomst av enskild tjänst enligt huvudregeln hos arbetsstaten. Inkomst av offentlig tjänst beskattas i källstaten. Avtalet av den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor innebär inte någon ändring av huvudregeln (se prop. 2003/04:149). I de fall löneinkomster skall beskattas i arbetslandet innebär avtalet att en skatteutjämning skall ske mellan länderna. Detta innebär att arbetslandet skall betala ett utjämningsbelopp till bosättningsstaten för att kompensera skattebortfallet för kommuner och landsting. Med en sådan skatteutjämning kommer svenska kommuner i dagsläget att få ett betydande tillskott.

I följande avsnitt behandlas närmare den lagtekniska lösningen och de villkor i fråga om arbetstid m.m. som bör uppställas.

5.4.2 Lagteknisk lösning

Regeringens förslag: Dagpendlarna skall beskattas för sina tjänsteinkomster enligt inkomstskattelagen (1999:1229) som begränsat skattskyldiga.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flera av de remissinstanser som har tillstyrkt eller inte haft några invändningar mot en ändrad beskattningsordning för dagpendlarna, tillstyrker också utredningens förslag till lagteknisk lösning eller lämnar det utan erinran. *Riksskatteverket*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Företagarnas Riksorganisation* och *Sveriges Advokatsamfund* förordar att dagpendlarna i stället görs till obegränsat skattskyldiga genom att begreppet stadigvarande vistelse förtydligas, vilket skulle öka förutsebarheten i lagstiftningen och leda till minskad komplexitet i lagstiftningen. Riksskatteverket framhåller också att strukturen i beskattningen bibehålls med ett sådant förtydligande. Även *Hovrätten för Västra Sverige* och *Föreningen Svenskar i Världen* framhåller att om utredningens förslag om ändrad beskattningsordning för dagpendlarna leder till lagstiftning, så föredras också ett förtydligande av begreppet stadigvarande vistelse. *Länsrätten i Stockholms län* anser att ett förtydligande av begreppet stadigvarande vistelse sannolikt kommer att leda till nya gränsdragningsproblem och att det därför kan vara en fördel att behålla nuvarande lydelse. Länsrätten påpekar också att ett undantag från skattskyldighet enligt SINK måste införas för dagpendlarna. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms Universitet* framhåller att förslaget har fördelar i förhållande till övriga berörda alternativ, men anser med hänsyn till förslaget komplexitet att konsekvenserna av beskattningen av dagpendlarna blir svår att överblicka och torde kunna leda till komplikationer i den praktiska hanteringen.

Skälen för regeringens förslag: Sveriges beskattningsrätt avgränsas genom att man skiljer mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga. Den obegränsade skattskyldigheten omfattar alla inkomster oavsett var någonstans i världen dessa inkomster härrör från. Den begränsade skattskyldigheten omfattar endast vissa särskilda inkomster med speciellt stark anknytning till Sverige.

Obegränsat skattskyldig är enligt 3 kap. 3 § IL i princip den som är bosatt eller vistas stadigvarande i Sverige eller som har väsentlig anknytning hit och som tidigare varit bosatt här. Som stadigvarande vistelse räknas i princip en sammanhängande tidsperiod på sex månader eller mer och att den skattskyldige tillbringar sin dygnsvila i Sverige. Tillfälliga avbrott i Sverigevistelsen saknar dock betydelse liksom anledningen till vistelsen här. Vad som avses med stadigvarande vistelse och tillfälliga avbrott har inte närmare preciserats i lagstiftningen. Av praxis framgår att en utomlands bosatt, som har ett heltidsarbete här, varav två arbetsdagar utomlands, och som övernattar här två till tre gånger per vecka, anses uppfylla kraven för stadigvarande vistelse (RÅ 1997 ref. 25).

Om en skattskyldig t.ex. arbetar under obegränsad tid i Sverige men tillbringar sin dygnsvila i ett annat land, anses denne således inte vistas stadigvarande i Sverige och betraktas därför som begränsat skattskyldig.

Detta är fallet för dagpendlarna, vilkas tjänsteinkomster för närvarande alltså beskattas enligt SINK.

Det finns i huvudsak två olika metoder att inordna beskattningen av dagpendlarna i inkomstskattelagens regelverk, vilka båda har behandlats utförligt av utredningen.

Den ena metoden innebär att kretsen av obegränsat skattskyldiga utvidgas så att den också omfattar dagpendlarna. Detta kan ske på två sätt. Antingen genom att den som vistats i Sverige i mer än sex månader för att arbeta jämföras med den som stadigvarande vistas här eller genom att begreppet stadigvarande vistelse ändras till att avse en viss tids vistelse i Sverige under en tolv månadersperiod (minst 184 dagar) och utan krav på dygnsvila.

Den andra metoden innebär att de som dagpendlar hit för att arbeta här beskattas såsom begränsat skattskyldiga för sina tjänsteinkomster i Sverige enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK. Därigenom begränsas den krets som beskattas enligt SINK till att omfatta endast personer som arbetar här tillfälligt. Dagpendlarna förs alltså enligt denna metod över till inkomstskattelagen men behandlas fortfarande som begränsat skattskyldiga.

Utredningen har föreslagit att den senare metoden används vid beskattningen av dagpendlarna. Till grund för ställningstagandet har utredningen, efter en utförlig redovisning av för- och nackdelar med respektive metod, funnit att övervägande skäl talar för denna metod. Bl.a. har utredningen anfört flera principiella invändningar mot den första metoden, t.ex. att det inte kan anses rimligt att jämföra personer som flera gånger i veckan besöker Sverige för kortare ärenden med här i landet bosatta och göra dem obegränsat skattskyldiga för alla inkomster, inklusive inkomster i bosättningslandet.

Några remissinstanser har emellertid förordat den första metoden med en ändring av begreppet stadigvarande vistelse så att sådan vistelse uppkommer efter en viss tids vistelse i Sverige under en tolv månadersperiod (minst 184 dagar) och utan krav på dygnsvila. En sådan ordning skulle enligt remissinstanserna öka förutsebarheten med begreppet stadigvarande vistelse och därmed också rättssäkerheten. Mot detta kan dock anföras att det i början av en vistelse i Sverige skulle bli betydligt svårare än enligt nuvarande ordning att förutse om vistelsen kommer att bli stadigvarande; efter en arbetsvistelse i Sverige på strax under 184 dagar kan rena tillfälligheter långt senare medföra en förlängd vistelse som leder till att 184-dagarsgränsen överskrids. Det blir också mycket svårt att kontrollera antalet dagar, vilket får till följd att det i praktiken överläts till den skattskyldige att själv avgöra om skattskyldighet föreligger enligt SINK eller inkomstskattelagen.

En fördel med att jämföra dagpendlarna med dem som är bosatta här är att man såsom *Riksskatteverket* framhållit därigenom bibehåller den nuvarande ordningen med endast två sätt att beskatta skattskyldiga för tjänsteinkomster, nämligen antingen som obegränsat skattskyldiga som beskattas enligt inkomstskattelagen eller som begränsat skattskyldiga som beskattas enligt SINK. Det skulle emellertid få till följd att det nuvarande begreppet, som sedan lång tid utvecklats i praxis och som också har direkta motsvarigheter i de flesta andra EU-länderna, får en ny innebörd. I sammanhanget kan också framhållas att tvister rörande frågan om

stadigvarande vistelse inte är särskilt vanliga i de allmänna förvaltningsdomstolarna och att nuvarande ordning inte synes vålla några tillämpningsproblem. Utöver detta kan konstateras att gruppen dagpendlare inte omfattar särskilt många skattskyldiga och att oavsett vilken lösning som väljs, några större tillämpningsproblem inte kan förväntas uppkomma. Även med en ordning där begreppet stadigvarande vistelse förtydligas kan, som *Länsrätten i Stockholms län* anført, detta leda till nya gränsdragningsproblem med ökat antal tvister som följd.

Oavsett vilken av metoderna som väljs ökar komplexiteten i lagstiftningen. Vid en sammanvägning av de olika argument som finns för och emot de två olika metoderna och då särskilt de principiella invändningar som finns mot att göra dagpendlarna till obegränsat skattskyldiga, anser regeringen att övervägande skäl talar för den metod där dagpendlarna beskattas för sina tjänsteinkomster enligt inkomstskattelagen som begränsat skattskyldiga. En sådan ändring bör komma till uttryck i 3 kap. 18 § IL och omfatta de inkomster som är skattepliktiga enligt 5 § SINK med undantag av skattefria inkomster enligt 6 § 1, 4 och 5 samma lag. Som *Länsrätten i Stockholms län* anført bör dagpendlarna samtidigt undantas från beskattning enligt SINK. Undantaget bör föranleda ändring i 4 § SINK.

Genom den föreslagna lösningen kommer dagpendlarna att få rätt till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande samt till skattereduktioner som inte bara ges till obegränsat skattskyldiga, bl.a. för allmän pensionsavgift och fackföreningsavgift. På sätt som närmare utvecklats i föregående avsnitt 5.3 kommer denna grupp också under vissa förutsättningar att ha rätt till bl.a. allmänna avdrag och grundavdrag.

5.4.3 Arbetstidsvillkor

Regeringens förslag: För att betraktas som dagpendlare skall arbetet i Sverige ha pågått normalt minst tio dagar per månad under en period på sex månader.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation* och *Sveriges Advokatsamfund* anser att den föreslagna tiodagarsgränsen för många skulle innebära en väsentlig skatteskärpning och att gränsen bör sättas till 14–15 dagar per månad.

Skälen för regeringens förslag: När det gäller den valda lösningen bör utgångspunkten vara att dagpendlare arbetar i viss minsta omfattning för att inkomstskattelagen skall bli tillämplig på den svenska inkomsten. Utredningen har föreslagit att inkomstskattelagen skall tillämpas när arbete utförs i Sverige under en period på minst sex månader. Detta motsvarar också den tidsram som gäller för när stadigvarande vistelse uppkommer i Sverige. Enligt regeringens mening bör inkomstskattelagen i stället för SINK bli tillämplig om dagpendlare arbetar i Sverige under minst sex månader. Något krav på att det skall vara fråga om samma anställning under hela perioden bör inte uppställas.

Därutöver bör det uppställas ett krav på att arbetet i Sverige skall ha uppgått till ett visst minsta antal dagar per månad. Därvid bör beaktas att avsikten med SINK är att den skall gälla för tillfälliga arbeten i Sverige. De som har fasta anställningar bör följaktligen falla utanför SINK. Sådana anställningar avser normalt minst halvtid. Gränsen bör därför som utredningen har funnit kunna bestämmas till tio arbetsdagar per månad. Några remissinstanser har dock påpekat att detta skulle innebära en väsentlig skatteskärpning i förhållande till halvtidsarbetande veckopendlare som i dag omfattas av SINK och att tidsgränsen med hänsyn härtill bör sättas till 14–15 dagar. Enligt regeringens mening är det rimligt att även halvtidsanställningar omfattas. Som framhållits är avsikten med SINK att den skall gälla för tillfälliga inkomster. En person som har en fast anställning oavsett om den är på hel- eller halvtid skall därför inte längre omfattas av reglerna i SINK. Detta innebär att tidsgränsen bör sättas vid tio dagars arbete i Sverige per månad.

5.5 Skattesatsen

Regeringens förslag: Den kommunala inkomstskatten för utomlands bosatta som väljer att bli beskattade enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och för gruppen dagpendlare skall vara summan av de genomsnittliga skattesatser som för beskattningsåret tillämpas i kommuner och landsting multiplicerad med den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att beskattningen av dagpendlarna av administrativa skäl bör ske i den kommun där arbetsgivaren är registrerad.

Skälen för regeringens förslag: För fysiska personer som är begränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret är den kommunala skattesatsen 25 procent av den beskattningsbara förvärvsinkomsten, 65 kap. 4 § IL. Fysiska personer skall vidare betala statlig inkomstskatt med 20 procent av den del av den beskattningsbara inkomsten som överstiger en nedre skiktgräns (291 800 kronor vid 2005 års taxering) och med ytterligare 5 procent av den del av den beskattningsbara inkomsten som överstiger en övre skiktgräns (441 300 kronor vid 2005 års taxering).

Utomlands bosatta som begär ändrad beskattningsordning och dagpendlare kommer genom förslagen att bli beskattade för sina inkomster i Sverige enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK. Detta innebär med gällande regler att de får en kommunal inkomstskattesats på 25 procent samt i vissa fall en statlig inkomstskattesats på 20 eller 25 procent. En kommunal inkomstskattesats på 25 procent har enligt utredningen ansetts som alltför förmånlig för dessa grupper, eftersom rätt till bl.a. kostnadsavdrag också följer med en beskattning enligt inkomstskattelagen. Utredningen har därför ansett att skattesatsen bör motsvara den genomsnittliga skattesats som vid tillfället tillämpas i Sveriges kommuner och landsting. *Riksskatteverket* anser emellertid i fråga om dagpendlarna att beskattningen av administrativa skäl bör ske i den

kommun där arbetsgivaren är registrerad. Detta eftersom svårigheter föreligger att särskilja dagpendlarna från utomlands bosatta som stadigvarande vistas i Sverige, men också av praktiska skäl då dagpendlare kommer att kontakta skattekontoret på arbetsorten för att tilldelas ett samordningsnummer och få en preliminärskattesedel.

För beskattning i en kommun krävs att en person är folkbokförd där eller har väsentlig anknytning dit, dvs. att den skattskyldige är obegränsat skattskyldig. Dagpendlare är inte bosatta i Sverige och har inte heller väsentlig anknytning hit. Vidare skulle betydande problem uppkomma i de fall dagpendlare har flera arbetsgivare i olika kommuner eller har utländska arbetsgivare. Enligt regeringens mening är en beskattning i arbetsgivarens kommun inte lämplig.

En kommunal skattesats på 25 procent får, såsom utredningen har funnit, anses i detta sammanhang alltför förmånlig. Regeringen anser därför att skattesatsen skall vara summan av de genomsnittliga skattesatser som för beskattningsåret tillämpas i kommunerna och landstingen.

Förslaget i denna del föranleder en ändring i 65 kap. 4 § IL.

6 Regler om förfarandet m.m.

6.1 Skatteavdrag

Regeringens förslag: Bestämmelserna om skatteavdrag i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och i skattebetalningslagen (1997:483) skall kompletteras med en uttrycklig skyldighet för utbetalaren att göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen i det fall den skattskyldige inte har lämnat ett beslut om särskild inkomstskatt till utbetalaren.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker eller har inga invändningar mot förslagen. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds Universitet* och *Föreningen Svenska i Världen* avstyrker förslagen.

Skälen för regeringens förslag: Den som skall vidkännas avdrag för särskild inkomstskatt skall enligt 10 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) omedelbart efter det att denne erhållit beslutet från Skatteverket, det s.k. SINK-beslutet, överlämna detta till den som har att göra avdraget. Fullgörs inte denna skyldighet skall avdrag såsom för preliminär skatt (A-skatt) göras i enlighet med reglerna om obligatorisk förhöjning av skatteavdrag i 8 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483, SBL).

Om en fysisk person inte fullgör sin skyldighet enligt 5 kap. 16 § SBL att visa upp sin skattsedel, skall arbetsgivaren göra skatteavdrag enligt den skattetabell som närmast motsvarar skattesatsen för kommunal inkomstskatt där arbetsgivaren har sitt kontor eller där ersättningen i annat fall betalas ut, ökat med 10 procent av avdraget enligt tabellen.

Skyldigheten för arbetsgivare att innehålla A-skatt har dock mot bakgrund av innehållet i 5 kap. 4 § SBL gett upphov till olika tolkningar. I

denna paragraf regleras i vilka situationer skatteavdrag inte skall göras av arbetsgivaren. Enligt punkten 2 skall skatteavdrag inte göras från ersättning som betalas ut till fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige.

Osäkerhet har således uppkommit om arbetsgivaren är skyldig att göra skatteavdrag i det fall något SINK-beslut inte uppvisats vid utbetalningstidpunkten. Regeringen anser därför i likhet med utredningen att reglerna om skatteavdrag behöver kompletteras med en uttrycklig skyldighet att göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen i det fall den skattskyldige inte har lämnat ett beslut om särskild inkomstskatt till sin arbetsgivare. Detta bör ske genom att det i SINK uttryckligen anges att reglerna om skatteavdrag endast skall gälla om ett beslut om betalning av särskild inkomstskatt för vederlaget har visats upp för utbetalaren eller denne på annat sätt har fått kännedom om att ett sådant beslut finns. Det bör också införas en bestämmelse om att skyldighet att göra skatteavdrag i andra fall finns i skattebetalningslagen.

I det fall något beslut om särskild inkomstskatt inte har visats upp för utbetalaren av ersättningen eller denne på annat sätt fått kännedom om att ett sådant beslut finns, skall således reglerna om skatteavdrag i skattebetalningslagen gälla. Detta innebär att avdrag skall göras i enlighet med reglerna om obligatorisk förhöjning av skatteavdrag i 8 kap. 6 § SBL.

Förslagen föranleder ändringar i 9 och 10 §§ SINK samt i 5 kap. 4 och 16 §§ SBL.

6.2 Betalningsskyldighet

Regeringens förslag: En utvidgad skyldighet för utomlands bosatta att själva betala särskild inkomstskatt skall införas. Det gäller om arbetsgivaren eller annan utbetalare av skattepliktig ersättning inte har gjort skatteavdrag trots att sådan skyldighet funnits eller om utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag. En regressmöjlighet införs också för den som har betalat ut ersättning utan att ha gjort föreskrivet skatteavdrag och som därefter ålagts betalningsskyldighet för skatten.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår även att skattskyldigheten för inkomster i form av återförda egenavgifter m.m. flyttas till inkomstskattelagen. Utredningen har inte föreslagit någon regressmöjlighet för utbetalare som ålagts betalningsskyldighet för särskild inkomstskatt efter det att ersättningen betalats ut till den skattskyldige.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker eller har inga invändningar mot förslagen. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds Universitet* och *Föreningen Svenskar i Världen* avstyrker förslagen. *Riksskatteverket* anser att en regressmöjlighet bör införas för utbetalaren i det fall denne inte har gjort motsvarande skatteavdrag och därefter ålagts betalningsskyldighet.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 4 och 9 §§ SINK är det den som betalar ut skattepliktig kontant ersättning eller annat vederlag som är ansvarig för betalningen av särskild inkomstskatt. Är utbetalaren hemma-

hörande i utlandet svarar emellertid den skattskyldige själv för betalningen. Betalningsskyldigheten för den som har att betala annans skatt får dock efterges av beskattningsmyndigheten om särskilda skäl föreligger. Av 12 kap. 1 § SBL följer att även den som tagit emot ersättning för arbete i vissa fall är skyldig att själv betala in belopp som skulle ha betalats genom skatteavdrag.

Den som är skattskyldig enligt SINK, dvs. mottagaren av ersättningen, är således enligt nuvarande regler inte ansvarig för betalning av skatten när arbetsgivaren eller utbetalaren finns i Sverige. Att mottagaren inte är betalningsskyldig för skatten innebär i vissa fall att inte någon är betalningsskyldig för skatten. Det kan gälla t.ex. när arbetsgivaren inte längre finns kvar eller vid ändring av beslut som endast rör arbetstagaren. Det kan t.ex. inträffa att innehållen särskild inkomstskatt betalas ut till den skattskyldige men att det senare tillkommer nya uppgifter som visar att särskild inkomstskatt trots allt skall betalas för ersättningen. I ett sådant fall kan skatten med nuvarande regelsystem inte krävas varken från arbetsgivaren eller från den skattskyldige.

Det behövs således införas en bestämmelse som anger att den skattskyldige tillsammans med utbetalaren är ansvarig för att betala den skatt som belöper på utbetald ersättning. Regeln bör, såsom *Riksskatteverket* framhållit, kompletteras med en regressmöjlighet för utbetalaren i det fall denne inte har gjort motsvarande skatteavdrag och därefter ålagts betalningsskyldighet. Vidare bör den skattskyldige vara betalningsskyldig för särskild inkomstskatt även i den situationen då utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag, t.ex. vid återfört avdrag för egenavgifter.

Förslagen föranleder ändringar i 4 § SINK och att tre nya paragrafer, 9 a–c §§, införs i lagen.

6.3 Omprövning och efterbeskattning, m.m.

Regeringens förslag: Reglerna om bl.a. skattetillägg, omprövning och överklagande förtydligas när det gäller beskattningsbeslut om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Det innebär att skattebetalningslagens (1997:483) regler i tillämpliga delar skall gälla.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker eller har inga invändningar mot förslagen. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds Universitet* och *Föreningen Svenskar i Världen* avstyrker förslagen. *Länsrätten i Stockholms län* ifrågasätter nödvändigheten av förslaget i 21 § andra stycket SINK om att vad som i skattebetalningslagen sägs om skattskyldig även skall avse mottagaren av den skattepliktiga ersättningen och anser i stället att nuvarande reglering i 1 kap. 3 § SBL är fullt tillräcklig. *Länsrätten i Skåne län* framhåller att det bör övervägas om det lagtekniskt finns utrymme för en enklare generell hänvisning till skattebetalningslagen i SINK i stället för föreslagen uppräknings i 21 § första stycket SINK.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelser om omprövning enligt taxeringslagen (1990:324, TL) finns i 4 kap. nämnda lag. Den skatt-

skyldige har möjlighet att begära omprövning av ett beslut före utgången av femte året efter taxeringsåret (4 kap. 9 § TL).

Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får, utom i fall som avser eftertaxering, inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret. Har den skattskyldige inte gett in sin självdeklaration i rätt tid, får ett omprövningsbeslut som är till dennes nackdel dock meddelas inom ett år från den dag självdeklarationen kom in till Skatteverket, dock senast före utgången av det femte året efter taxeringsåret (4 kap. 14 § TL). Förutsättningarna för när eftertaxering får ske anges i 4 kap. 16 och 17 §§ TL.

Det har ifrågasatts om beskattningsmyndigheten har möjlighet att fatta ett SINK-beslut om myndigheten vid en omprövning finner att en person, som beskattats enligt reglerna för obegränsat skattskyldiga, i stället är begränsat skattskyldig och särskild inkomstskatt borde ha betalats genom skatteavdrag enligt bestämmelserna i SINK. Särskilda regler i ämnet saknas.

I 15 § SINK anges att bestämmelserna i skattebetalningslagen gäller vid redovisning och betalning av särskild inkomstskatt. Detta framgår av 1 kap. 1 b § SBL (1 kap. 2 § SBL före den 1 januari 2003).

Vid tillkomsten av 1 kap. 2 § SBL uttalade regeringen att det i paragrafen anges att bestämmelserna om redovisning och betalning av skatt (bestämmelserna i 10–23 kap.), dvs. uppborädsbestämmelserna i en mer inskränkt betydelse, skall gälla även viss annan skatt än de som anges i 1 § (prop. 1996/97:100, del 1, s. 516 f.).

Den skatt som därvid avses är bl.a. skatt enligt SINK. Bestämmelserna om omprövning och efterbeskattning i skattebetalningslagen finns i 21 kap. denna lag. Det har dock uppkommit tveksamhet om dessa bestämmelser är tillämpliga i fråga om beslut enligt SINK. Enligt regeringens mening bör därför reglerna justeras i SINK så att det inte råder några oklarheter i fråga om att skattebetalningslagens regler om omprövning och efterbeskattning skall tillämpas också vid beslut enligt SINK.

När det gäller den lagtekniska lösningen har utredningen funnit att den lösning som valts i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK), dvs. att i lagen ange tillämpliga bestämmelser i skattebetalningslagen, också bör gälla vid beskattning enligt SINK. I detta sammanhang har utredningen funnit skäl att även i andra avseenden ändra gällande lagreglering i SINK genom att göra hänvisningar till skattebetalningslagen. *Länsrätten i Skåne län* har dock framhållit att det bör övervägas om det lagtekniskt finns utrymme för en enklare generell hänvisning till skattebetalningslagen i SINK än föreslagna uppräkningsregler. Regeringen anser att en generell hänvisning till skattebetalningslagen skulle föra för långt och få oöverblickbara konsekvenser. Den lösning som utredningen valt får bedömas vara den mest lämpliga. I några fall kan det dock finnas behov av särskilda förfaranderegler i SINK.

Vad först gäller omprövningen bör en hänvisning tas in i SINK till bestämmelserna om omprövning i 21 kap. SBL. I nämnda kapitel talas om den skattskyldige. I en hänvisningsbestämmelse bör det anges att med skattskyldig i skattebetalningslagen förstås vid tillämpning på särskild inkomstskatt även mottagaren av den skattepliktiga ersättningen.

Länsrätten i Stockholms län anser dock att en sådan hänvisning är obehövlig då det följer av 1 kap. 3 § SBL. Detta stämmer dock inte om 1 kap. 1 b § SBL upphävs vilket nu föreslås.

Genom hänvisningen till 21 kap. SBL kommer också efterbeskattning av särskild inkomstskatt att kunna ske, t.ex. på grund av att oriktiga uppgifter har lämnats.

Därutöver bör bestämmelser om överklagande införas i SINK. Såsom utredningen har föreslagit bör det i en bestämmelse i SINK hänvisas till bestämmelserna om överklagande i 22 kap. SBL. Både den enskilde skattskyldige och utbetalaren kommer då att ha möjlighet att överklaga ett beslut enligt SINK. Det bör även föreskrivas i de bestämmelser som hänvisar till skattebetalningslagen att vad som sägs om beskattningsår skall vid beskattning enligt SINK avse det år då vederlaget utbetalades.

I övrigt behövs hänvisning till skattebetalningslagens regler i tillämpliga delar när det gäller bestämmelserna om skyldighet att lämna deklARATION i 10 kap., beskattningsbeslut i 11 kap., utredning i skatteärenden i 14 kap., skattetillägg och förseningsavgift i 15 kap., inbetalning av skatt i 16 kap., anstånd med inbetalning av skatt i 17 kap., ränta i 19 kap., indrivning i 20 kap. samt övriga bestämmelser i 23 kap. SBL. Vad gäller bestämmelserna i 12 kap. SBL om ansvar för skatt föreskrivs om ansvar för skatt i de föreslagna 9 a och b §§ i SINK. I 20 § SINK finns bestämmelser om återbetalning av skatt varför en hänvisning till 18 kap. SBL inte är nödvändig. Vidare finns bestämmelser om befrielse från betalningsskyldighet i 4 § andra stycket SINK (en ny bestämmelse föreslås nu i 9 c § med motsvarande lydelse) och en hänvisning till regler i 13 kap. SBL om befrielse från betalningsskyldighet är därför inte heller behövlig.

Förslagen föranleder att 15 § SINK och 1 kap. 1 b § SBL upphävs, att 20 § SINK och 1 kap. 2 § och 11 kap. 1 § SBL ändras samt att en ny paragraf, 21 § SINK, införs.

6.4 Särskilt om tiden för omprövning i vissa fall

Regeringens förslag: Tiden för omprövning skall utsträckas i vissa fall när det föranleds av ett beslut av beskattningsmyndigheten eller en allmän förvaltningsdomstol.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker eller har inga invändningar mot förslagen. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds Universitet* och *Föreningen Svenskar i Världen* avstyrker förslagen.

Skälen för regeringens förslag: I föregående avsnitt har föreslagits att skattebetalningslagens regler om omprövning och efterbeskattning skall vara tillämpliga även vid beskattning enligt SINK. När det gäller förslaget i avsnitt 5.2 – där en person som är skattskyldig enligt SINK föreslås få en möjlighet att begära att tjänsteinkomsterna beskattas enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK – kommer förfarandet för en sådan begäran av den skattskyldige att rymmas inom ordinarie omprövningsregler i skattebetalningslagen och i taxeringslagen. För det fall be-

gäran görs under taxeringsåret och innan ett beslut om årlig taxering har fattats, kommer begäran att prövas inom ramen för den årliga taxeringen. Det bör emellertid, som utredningen föreslagit, införas en utsträckt omprövningstid för såväl den enskilde som för Skatteverket i vissa fall. Den skattskyldige bör kunna begära att tjänsteinkomsterna beskattas enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK även efter ordinarie omprövningstid, om denna begäran föranleds av Skatteverkets eller en allmän förvaltningsdomstols beslut om huruvida inkomstskattelagen eller SINK är tillämplig på inkomsten. Motsvarande möjlighet till efterbeskattning respektive eftertaxering bör finnas för Skatteverket.

Förslagen föranleder ändringar i 21 kap. 12 och 15 §§ SBL och 4 kap. 11 a, 13 och 17 §§ TL samt att en ny paragraf, 21 kap. 7 a § SBL, införs.

7 Behörig domstol

Regeringens bedömning: Någon ändring av forumreglerna vid en domstolsprocess rörande lagen (1991:596) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta bör inte ske.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte yttrat sig särskilt i frågan. *Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Riksförsäkringsverket, Premiépensionsmyndigheten* och *Pensionärernas Riksorganisation* delar bedömningen eller har inte haft något att erinra mot den.

Skälen för regeringens bedömning: Beslut om tillämpning av lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) innebär i praktiken att en bedömning görs av om personen i fråga är begränsat eller obegränsat skattskyldig. Före tillkomsten av Skatteverket kunde det inträffa att två olika skattemyndigheter prövade frågan om begränsad eller obegränsad skattskyldighet förelåg, t.ex. kunde Skattemyndigheten i Stockholm finna att SINK inte var tillämplig varefter samma fråga kunde bli föremål för bedömning vid den årliga taxeringen hos en annan skattemyndighet. Eftersom båda myndigheternas beslut kunde överklagas till allmän förvaltningsdomstol, fick detta till följd att frågan kunde komma att behandlas vid två olika domstolar.

Det förhållandet att frågan om begränsad eller obegränsad skattskyldighet kunde komma under prövning av två olika domstolar kvarstår dock även efter tillkomsten av Skatteverket. Detta på grund av att beslut om SINK överklagas av den skattskyldige till länsrätten inom vars domkrets det beslutande skattekontoret finns medan beslut om taxering överklagas till den länsrätt inom vars domkrets den skattskyldige har sin hemortskommun.

I 8 a § och 14 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar finns det emellertid bestämmelser som gör det möjligt att flytta över handläggningen av ett mål till en annan länsrätt eller kammarrätt som handlägger ett mål med nära samband med ett mål vid en annan domstol. Enligt huvudprincipen skall mål sammanföras till att handläggas vid den domstol där talan först inleddes. Bestämmelserna är emellertid inte tving-

ande utan bygger på att överenskommelse mellan berörda domstolar kan uppnås.

Den fråga som då uppkommer är om det behövs någon ytterligare bestämmelse som gör det obligatoriskt att sammanföra prövningen till samma länsrätt respektive kammarrätt vid mål angående beskattning där frågan om begränsad eller obegränsad skattskyldighet prövas eller om nuvarande regler är tillräckliga.

Utredningen har övervägt flera olika lösningar men bedömt att det inte finns tillräckliga skäl för att föreslå en överflyttningsbestämmelse av mer tvingande karaktär. Regeringen delar utredningens bedömning och anser att nuvarande bestämmelser är tillräckliga. Någon ändring av forum-reglerna vid en domstolsprocess rörande SINK föreslås därför inte.

8 Kostnadsersättningar i vissa fall

Regeringens förslag: Skattefriheten för kostnadsersättning som utomlands bosatta erhåller i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person i samband med förrättning i Sverige skall utvidgas till att även omfatta kostnadsersättningar för uppdrag som utförs utanför Sverige.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker eller har inga invändningar mot förslaget. *Juridiska fakulteten vid Lunds Universitet* och *Föreningen Svenskar i Världen* avstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 6 § 3 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) undantas från skatteplikt ersättning som en utomlands bosatt person i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person uppburit i samband med förrättning i Sverige. Ersättningen skall därvid ha betalats av bolaget eller den juridiska personen och avse kostnad för resa till respektive från förrättningen och för logi i samband med förrättningen.

Detta undantag gäller dock inte om förrättningen har ägt rum utomlands. Kostnadsersättning som lämnas för sådan förrättning blir alltså skattepliktig i Sverige.

Eftersom beskattningskonsekvenserna av kostnadsersättningen inte bör vara olika beroende på om förrättningen har skett i Sverige eller utomlands, anser regeringen, såsom utredningen funnit, att nuvarande undantag i SINK bör utvidgas till att också omfatta förrättningar som sker utomlands.

Förslaget föranleder en ändring i 6 § 3 SINK.

9 Skattskyldigheten för vissa utländska arrangörer

Regeringens förslag: En utländsk arrangörs inkomster av en tillställning i Sverige eller på svenskt fartyg undantas från skatteplikt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om arrangören i allt väsentligt motsvarar en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) och skattskyldighet inte hade förelegat för inkomsterna om arrangören varit en sådan förening.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen har inte föreslagit någon redovisningsskyldighet för arrangören.

Remissinstanserna: Flertalet av de remissinstanser som har yttrat sig i frågan tillstyrker eller har inga invändningar mot förslaget. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds Universitet* och *Föreningen Svenskar i Världen* avstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: När det gäller svenska arrangörer och vissa utländska arrangörer finns i 7 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL), ett undantag från skattskyldighet för ideella föreningar om de uppfyller vissa krav och inkomsten är av visst slag. Detta undantag innebär att allmännyttiga ideella föreningar som arrangerar tillställningar med artistisk eller idrottslig verksamhet kan vara undantagna från skattskyldighet för inkomsterna från arrangemanget. Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) innehåller inte några motsvarande bestämmelser som medger arrangörer som omfattas av den lagen motsvarande undantag.

Enligt regeringens mening bör beskattningskonsekvenserna inte vara olika beroende på om arrangören är en ideell förening som omfattas av inkomstskattelagen eller av A-SINK. Det bör därför införas ett undantag från skatteplikten i A-SINK för inkomster från tillställningar som en arrangör uppbar, om denne i allt väsentligt motsvarar en sådan ideell förening för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt 7 kap. 7 § IL. Undantaget från skatteplikten bör avse inkomster i form av biljettintäkter, reklamintäkter och andra intäkter av en tillställning i Sverige eller på ett svenskt fartyg. Regeringen anser dock att arrangören skall vara skyldig att lämna redovisning om bl.a. tillställningen. Det kan i och för sig uppkomma problem med hur man kontrollerar att de olika kraven för en ideell förening enligt inkomstskattelagen är uppfyllda när det gäller de utländska ideella föreningarna. Detta problem finns redan i dag för utländska ideella föreningar som omfattas av inkomstskattelagen på grund av att de har ett fast driftställe här. Som utredningen framhållit torde dock förslaget bli aktuellt endast i ett fåtal fall.

Förslaget föranleder ändringar i 8 § första stycket och 16 § A-SINK.

10 Effekter för offentliga finanser, m.m.

Antalet personer som beskattades enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) uppgick inkomståret 2002 till närmare 100 000 enligt statistik från Statistiska centralbyrån (SCB). Flertalet av dessa, omkring 83 000 personer, var pensionärer. Enligt en bedömning av skattekontoret i Malmö uppgår de s.k. dagpendlarna till omkring 1 000 personer. Resterande 16 000 personer utgörs av övriga utomlands bosatta personer med olika typer av tjänsteinkomster från Sverige såsom arbetsinkomster, ersättning från allmän försäkringskassa, ersättning från arbetslöshetskassa, m.m.

Uppgifter om antalet sjömän som beskattas enligt SINK saknas. Skatteverket har för inkomståret 2002 registrerat ca 3 700 kontrolluppgifter avseende sjömän som beskattats enligt SINK. Antalet kontrolluppgifter överstiger dock antalet sjömän, eftersom varje sjöman kan ha kontrolluppgifter från flera arbetsgivare och även flera kontrolluppgifter från samma arbetsgivare. En rimlig bedömning är därför att ett par tusen sjömän beskattades enligt SINK för år 2002.

De totala intäkterna från SINK, exklusive SINK från sjömännen, uppgick inkomståret 2002 till 592 miljoner kronor enligt SCB:s statistik. Det motsvarar ett skattepliktigt underlag om 2 368 miljoner kronor. Till detta skall läggas ca 76 miljoner kronor i betald SINK från sjömännen, vilket motsvarar ett skattepliktigt underlag om ca 507 miljoner kronor.

En pensionär som beskattas enligt SINK medges alltid maximalt grundavdrag. Den beskattningsbara inkomsten beskattas sedan med 25 procent, vilket är lägre än den genomsnittliga kommunalskattesatsen. Eftersom en pensionär i allmänhet saknar kostnadsavdrag kommer beskattning enligt SINK att vara mer förmånlig än beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229) för i stort sett alla utomlands bosatta pensionärer. För denna grupp, som utgör drygt 80 procent av alla utomlands bosatta, förväntas de föreslagna regelförändringarna därför inte få någon offentligfinansiell effekt.

Enligt en bedömning av skattekontoret i Malmö har de s.k. dagpendlarna en genomsnittlig inkomst på ca 350 000 kronor per år. De föreslagna reglerna innebär att dessa inte längre skall beskattas enligt SINK utan enligt inkomstskattelagen. Om ingen hänsyn tas till skattereduktioner och kostnadsavdrag medför denna omläggning en intäktsförstärkning för offentlig sektor på ca 27 miljoner kronor. Detta belopp motsvarar skillnaden mellan beskattning enligt inkomstskattelagen, med hänsyn tagen enbart till grundavdrag och allmän pensionsavgift, och beskattning enligt SINK. Det är dock troligt att många i den här gruppen har rätt till betydande kostnadsavdrag, t.ex. för resor mellan bostad och arbetsplats. Därutöver kan det förekomma att medlemsavgifter har betalats till svensk fackförening och arbetslöshetskassa, vilket ger rätt till skattereduktion. Detta reducerar den förväntade intäktsförstärkningen av förslaget. Vid ett kostnadsavdrag på omkring 53 000 kronor per år innebär beskattning enligt inkomstskattelagen samma skatteuttag som beskattning enligt SINK. För personer med högre kostnadsavdrag innebär förslaget en förmånligare beskattning. Å andra sidan förutsätter beräkningen ovan att alla dagpendlare uppfyller kravet om att förvärvsinkomsten uteslutande eller så gott som uteslutande kommer från Sverige. I de

fall detta inte är uppfyllt medges inte grundavdrag, vilket ger en ytterligare offentligfinansiell förstärkning. Sammantaget innebär detta att de föreslagna regeländringarna beträffande de s.k. dagpendlarna förväntas ge en budgetförstärkning på ca 20 miljoner kronor.

Övriga utomlands bosatta består av ca 16 000 personer med ett totalt skattepliktigt underlag på ca 174 miljoner kronor, vilket ger en genomsnittlig skattepliktig inkomst om ca 11 000 kronor per person. Den låga genomsnittliga förvärvsinkomsten tyder på att endast ett fåtal kan ha sin förvärvsinkomst uteslutande eller så gott som uteslutande i Sverige. För dem som inte har sin förvärvsinkomst uteslutande eller så gott som uteslutande i Sverige bör beskattning enligt SINK vara mer förmånlig än beskattning enligt inkomstskattelagen, eftersom de inte har rätt till grundavdrag. För en liten del av gruppen kan beskattning enligt inkomstskattelagen vara det mest fördelaktiga. Skatteunderlaget för dessa är dock så pass litet att de föreslagna regelförändringarna inte bör ha mer än en marginell negativ offentligfinansiell effekt.

Eftersom sjömännen är en liten grupp och deras skatt enligt SINK endast är 15 procent, förväntas de föreslagna regelförändringarna inte ge någon nämnvärd offentligfinansiell effekt.

Övriga förslag bedöms inte få några budgetmässiga effekter.

Förslagen bedöms vidare endast få marginella budgetkonsekvenser för berörda myndigheter och får hanteras inom befintliga anslagsramar.

Vid en samlad bedömning bör de föreslagna regelförändringarna ge den svenska offentliga sektorn en budgetförstärkning om 15 till 20 miljoner kronor.

Förslagen att förtydliga bestämmelserna om skatteavdrag i SINK och i skattebetalningslagen (1997:483) förändrar inte företagets betalning av utomlands bosattas särskilda inkomstskatt enligt SINK. Övriga förslag bedöms inte ha någon påverkan på företagen.

11 Författningskommentarer

11.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

3 kap.

18 §

Paragrafens *första stycke* har kompletterats med en ny *punkt 1*. De tidigare punkterna 1–7 betecknas härigenom 2–8.

Den nya punkten innebär att begränsat skattskyldiga i två fall blir skattskyldiga i inkomstlaget tjänst för sådana inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) med undantag för inkomster som anges i 6 § 1, 4 och 5 samma lag.

Det första fallet innebär att s.k. dagpendlare och andra personer som regelmässigt åker till Sverige för arbete utan att tillbringa dygnsvilan här i sådan omfattning att de anses vistas här stadigvarande skall, om de arbetar här normalt minst tio dagar per månad under en period på minst sex månader, beskattas för sina inkomster enligt inkomstskattelagen

Enligt nuvarande bestämmelse i 3 § SINK skall beskattning för sådana inkomster ske enligt denna lag.

Dagpendlarna kommer alltså att vara begränsat skattskyldiga. För att dessa skall bli obegränsat skattskyldiga krävs en period på minst sex månaders vistelse i Sverige samt att dygnsvilan regelmässigt tillbringas här.

För att dagpendlarna skall beskattas som begränsat skattskyldiga krävs att de under en period på sex månader arbetar här och att arbetet normalt utförs under minst tio dagar per månad. Med period avses i princip att det skall vara fråga om minst sex sammanhängande månader.

Det uppställs inget krav på att det skall vara fråga om heltidsarbete. Som arbetsdag räknas varje dag då den skattskyldige är i Sverige av arbetsskäl även om det endast gäller ett mycket kortvarigt besök. Det behöver inte heller vara fråga om en enda anställning. Något krav på att det skall röra sig om samma anställning under hela perioden uppställs inte heller.

När det gäller kravet på att arbetet *normalt* skall utföras under minst tio dagar per månad bör arbetad tid i Sverige i regel kunna utläsas av en skattskyldigs anställningskontrakt eller andra handlingar hos arbetsgivaren. Sjukdagar, semesterdagar, tjänsteresor utomlands eller enstaka arbetsdagar i bostaden bör man oftast kunna bortse från när det gäller att bedöma i vilken omfattning arbetet utförs i Sverige.

Det andra fallet innebär att en utomlands bosatt som begär att få sina tjänsteinkomster beskattade enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK, blir skattskyldig i inkomstslaget tjänst för alla sina tjänsteinkomster som uppbärs i Sverige. Vid en sådan begäran blir den utomlands bosatte begränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen och omfattas således av bestämmelserna för begränsat skattskyldiga.

En begäran om detta kan göras antingen i en ansökan eller direkt i en självdeklaration till beskattningsmyndigheten. Genom att välja beskattning enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK blir taxeringslagen (1990:324, TL) automatiskt tillämplig varvid lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) också blir tillämplig. Detta innebär t.ex. att den skattskyldige enligt bestämmelserna i 2 kap. 2 § LSK blir skyldig att lämna en självdeklaration.

Beskattningen skall i de två fallen ske för samtliga slag av inkomster som räknas upp i 5 § SINK dock med undantag för vad som anges i 6 § 1, 4 och 5 samma lag. Detta innebär att beskattning enligt inkomstskattelagen skall ske för anställningsinkomster, styrelsearvoden, pensioner, dagpenning, m.m. Eftersom det endast är slaget av inkomst som anges i 5 § SINK, skall således hela inkomsten tas upp och inte delar av den. T.ex. skall hela ålderspensionen tas upp och inte bara den del av pensionen som överstiger 0,67 prisbasbelopp. Skatteplikt gäller inte för inkomster som undantas från beskattning enligt den s.k. 183-dagarsregeln i 6 § 1 SINK, inkomster för vilken beskattning i stället skall ske enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (6 § 4 SINK) samt löner och andra ersättningar till s.k. lokalanställda i biståndsprojekt o.d. som har uppdrag hos svenska staten (6 § 5 SINK).

På grund av att beskattning skall ske i inkomstslaget tjänst kommer den skattskyldige att få rätt till avdrag för kostnader för intäkternas för-

värvande. Även inkomstskattelagens gemensamma kapitel blir tillämpliga, vilket bl.a. får till följd att den skattskyldige får rätt till sådana skattereduktioner enligt 65 kap. som inte endast gäller för obegränsat skattskyldiga, t.ex. för allmän pensionsavgift. En utomlands bosatt som uppbär skattepliktiga sjöinkomster kommer därmed också att få rätt till sjöinkomstavdrag.

Ändringen i paragrafens *tredje stycke* är en konsekvens av kompletteringen i första stycket.

59 kap.

16 §

Paragrafens första stycke har delats upp i två stycken. Det tidigare andra stycket blir ett nytt tredje stycke.

Första stycket innehåller dels första meningen i tidigare lydelse med en språklig justering, dels en bestämmelse som tar sikte på att begränsat skattskyldiga i vissa fall skall kunna få allmänt avdrag enligt 62 kap. 8 § för sitt pensionssparande. De begränsat skattskyldiga som kan komma i åtnjutande av pensionssparavdrag är de som har skattepliktiga inkomster enligt 3 kap. 18 § 1 och 2, nämligen utomlands bosatta som begärt att få sina tjänsteinkomster beskattade enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK, dagpendlare m.fl. samt skattskyldiga som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för inkomster från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige.

Ett annat krav som ställs upp för avdragsrätt är att överskottet av förvärvsinkomster i Sverige uteslutande eller så gott som uteslutande utgör den skattskyldiges överskott av förvärvsinkomster från Sverige och andra länder. Med överskott av förvärvsinkomster avses summan av tjänsteintäkter och intäkter av näringsverksamhet efter avdrag för kostnader i respektive inkomstslag.

Vid beräkningen av den sammanlagda förvärvsinkomsten bör de utländska förvärvsinkomsterna inte beräknas efter svenska regler utan det handlar om vilka överskott av förvärvsinkomster den skattskyldige har i utlandet. Däremot skall de utländska förvärvsinkomsterna motsvara svenska förvärvsinkomster, dvs. kunna utgöra intäkter av tjänst eller näringsverksamhet. Det ankommer naturligtvis på den skattskyldige att ange vilka inkomster denne uppbär utomlands. Därutöver får det bli en fråga för Skatteverket att i det enskilda fallet bedöma vilken utredning som behövs. Av allmänna principer följer att det är den skattskyldige som har att visa att denne verkligen haft de kostnader som han eller hon yrkar avdrag för.

Andra stycket innehåller dels andra meningen i tidigare lydelse, dels en bestämmelse som innebär att även personer som är obegränsat skattskyldiga under en del av beskattningsåret i vissa fall skall kunna få göra pensionssparavdrag för hela beskattningsåret. Det krav som ställs upp motsvarar de inkomstförhållanden som skall gälla för en begränsat skattskyldigs möjlighet att få sådant avdrag.

Tredje stycket, som motsvarar det tidigare andra stycket, har justerats till följd av det nya andra stycket.

62 kap.

9 §

Paragrafen har delats upp i tre stycken.

Första och andra styckena innehåller dels första respektive andra meningen i tidigare lydelse med en språklig justering av första meningen, dels på motsvarande sätt som i 59 kap. 16 § bestämmelser som tar sikte på att även begränsat skattskyldiga och skattskyldiga som är obegränsat skattskyldiga under en del av beskattningsåret i vissa fall skall kunna få allmänna avdrag enligt 5–7 §§, dvs. för debiterade egenavgifter som inte skall dras av i något av inkomstlagen, obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter under vissa förutsättningar samt vissa periodiska understöd.

Tredje stycket motsvarar tredje meningen i tidigare lydelse och har justerats som en konsekvens av ändringarna i paragrafen. I stycket görs en hänvisning till reglerna om pensionssparavdrag.

63 kap.

2 §

Paragrafens *första stycke* har kompletterats med anledning av att begränsat skattskyldiga skall kunna få rätt till grundavdrag i det fall den skattskyldiges överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige. Vad gäller den närmare innebörden av detta hänvisas till kommentaren till 59 kap. 16 §.

3 §

Paragrafen har kompletterats till följd av föreslagen ändring i 2 § och innebär att begränsat skattskyldiga i vissa fall får fullt grundavdrag.

4 §

I paragrafen har ett nytt *andra stycke* införts med anledning av att den som är obegränsat skattskyldig under en del av beskattningsåret i vissa fall skall kunna få rätt till fullt grundavdrag, nämligen 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. Ändringen kommenteras i övrigt i anslutning till 59 kap. 16 §.

65 kap.

4 §

I paragrafen har ett nytt *andra stycke* införts med anledning av att den kommunala skattesatsen för dagpendlarna och de utomlands bosatta som väljer att beskattas enligt inkomstskattelagen skall vara summan av de genomsnittliga skattesatser som för beskattningsåret tillämpas i Sveriges kommuner och landsting multiplicerad med den beskattningsbara förvärvsinkomsten. Av 1 kap. 4 § andra stycket följer att skatten betalas för gemensamt kommunalt ändamål.

11 c §

Paragrafens *första stycke* har justerats språkligt.

I paragrafen har ett nytt *andra stycke* införts för att möjliggöra att begränsat skattskyldiga i vissa fall skall kunna få skattereduktion för medlemsavgifter till utländska arbetstagarorganisationer och arbetslöshetskassor. Det införda inkomstvillkoret, som är detsamma som i bl.a. 59 kap. 16 §, kommenteras i anslutning till det lagrummet.

Tredje stycket innehåller dels *andra stycket* i tidigare lydelse med vissa språkliga justeringar, dels på motsvarande sätt som i 59 kap. 16 § en bestämmelse med anledning av att även personer som är obegränsat skattskyldiga under en del av beskattningsåret i vissa fall skall kunna få skattereduktion för medlemsavgifter till utländska arbetstagarorganisationer och arbetslöshetskassor som avser hela beskattningsåret.

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

3 §

Paragrafen har justerats för att få en bättre lagteknisk överensstämmelse med de undantag från lagens tillämpningsområde som införs i 4 §.

4 §

Paragrafen föreslås få ett nytt materiellt innehåll. Äldre materiella bestämmelser har förts över till 9 a–c §§. Den nya föreslagna lydelsen innebär att undantag görs från skattskyldighet i två fall. Det ena fallet är en konsekvens av att beskattningen av dagpendlarna m.fl. flyttas över till inkomstskattelagen och gäller således den som utför arbete i Sverige normalt minst tio dagar per månad under en period på minst sex månader.

Det andra fallet innebär att det öppnas en möjlighet för den som är skattskyldig enligt lagen att begära att inkomsterna i stället skall beskattas enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen. Härav följer att beskattningen enligt inkomstskattelagen omfattar alla inkomster som annars skulle ha beskattats enligt SINK. Det är alltså inte möjligt att få t.ex. en inkomst beskattad enligt inkomstskattelagen och en annan enligt SINK. Genom begäran blir den skattskyldige för ett beskattningsår inte längre skattskyldig enligt SINK för inkomsten.

Den skattskyldige får genom en sådan begäran tillgång till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande enligt den reglering som finns i inkomstskattelagen. Beskattningen i övrigt och skattesatser för den enskilde kommer att ske enligt de bestämmelser i inkomstskattelagen som gäller för begränsat skattskyldiga.

5 §

Ändringen i paragrafens *första stycke* 1, 2 och 5 innebär en språklig justering så att ordet kommun överensstämmer med det begrepp som används i kommunallagen (1991:900).

6 §

Ändringen i *tredje punkten* innebär att undantaget från skatteplikt utvidgas till att också omfatta kostnadsersättningar som erhålls vid förrättningar utomlands.

Undantaget såvitt avser lagen (1908:128 s. 1) om bevilningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter i *ffjärde punkten* har slopats med anledning av att nämnda lag upphörde att gälla i samband med att lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. trädde ikraft den 1 januari 1993.

9 §

Paragrafens *första stycke* har kompletterats för att tydliggöra att skatteavdrag för betalning av mottagarens särskilda inkomstskatt endast skall ske i det fall ett beslut om att särskild inkomstskatt skall betalas för vederlaget har visats upp för utbetalaren eller denne på annat sätt fått kännedom om att sådant beslut finns.

I paragrafen har ett nytt *ffjärde stycke* införts som anger att 5 och 8 kap. skattebetalningslagen (1997:483, SBL) gäller i tillämpliga delar i fråga om skatteavdrag i andra fall än de som avses i första stycket. Det innebär att skatteavdrag enligt skattebetalningslagen skall göras om arbetsgivaren inte har fått ett SINK-beslut av den skattskyldige eller på annat sätt har fått kännedom om att det finns ett sådant beslut. Om skatteavdrag skall göras enligt skattebetalningslagen kommer det att ta sig uttryck i en obligatorisk höjning av skatteavdraget i enlighet med 8 kap. 6 § SBL. Något skatteavdrag skall dock inte göras om arbetsgivaren är hemmahörande i utlandet.

9 a §

Paragrafen är ny.

Första stycket innebär att inte bara utbetalaren utan även den skattskyldige själv är ansvarig för betalning av den skatt som belöper på utbetalt vederlag när utbetalaren inte gjort föreskrivet skatteavdrag. Enligt gällande reglering är den skattskyldige ansvarig endast i det fall utbetalaren är hemmahörande i utlandet.

I *andra och tredje styckena* har tagits in regressregler efter förebild av 12 kap. 10 och 13 §§ SBL.

9 b §

Paragrafen är ny.

Första meningen motsvarar nuvarande 4 § första stycket andra meningen.

I andra meningen anges att den skattskyldige själv är ansvarig för betalningen av skatten om utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag enligt SINK eller SBL. Genom denna utvidgade betalningsskyldighet kommer den skattskyldige att kunna göras betalningsansvarig för särskild inkomstskatt på bl.a. återförda avdrag för egenavgifter. Betalningsskyldigheten kan också avse fall där skatteavdrag har gjorts men skatten betalats tillbaka t.ex. enligt en länsrättsdom som senare ändrats av högre instans.

9 c §

Paragrafen, som är ny, har samma innehåll som nuvarande 4 § andra stycket.

10 §

Paragrafens *andra stycke* har slopats som en följd av ändringarna i 9 § SINK och i 5 kap. 4 och 16 §§ SBL.

15 §

Paragrafen har upphävts som en konsekvens av införandet av 21 §.

17 §

Ändringen i paragrafen innebär en anpassning till skattebetalningslagens regler om förfallodagar.

20 §

Ändringen i paragrafens *tredje stycke* innebär att nuvarande föreskrift om att ränta skall beräknas enligt vissa bestämmelser i 19 kap. SBL, upphör att gälla. I stället innehåller förslaget till 21 § SINK innehåller en hänvisning till bl.a. 19 kap. SBL.

21 §

Paragrafen är ny.

I förtydligande syfte anges, i stället för den mer allmänt hållna bestämmelsen i 1 kap. 1 b § SBL som nu avses upphöra att gälla, explicit vilka kapitel i skattebetalningslagen som skall gälla även i fråga om särskild inkomstskatt.

Av *första stycket* framgår att beträffande skyldighet att lämna deklARATION, beskattningsbeslut, utredning i skatteärenden, skattetillägg och förseningsavgift, inbetalning av skatt, anstånd med inbetalning av skatt, ränta, indrivning, omprövning, överklagande samt övriga bestämmelser gäller skattebetalningslagens regler i tillämpliga delar.

I *andra stycket* anges att vad som sägs i skattebetalningslagen om skattskyldig skall avse såväl den som är skyldig att göra avdrag för betalning av särskild inkomstskatt som mottagaren av ersättningen. Detta innebär att skattebetalningslagens regler om bl.a. skattetillägg, omprövning inklusive efterbeskattning och överklagande m.m. gäller även för mottagaren av ersättningen. Vidare föreskrivs i andra stycket att vad som sägs i skattebetalningslagen om beskattningsår skall avse det år då ersättningen utbetalas.

11.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

8 §

Paragrafens *första stycke* har ändrats på så sätt att undantagen från skatteplikt under vissa förutsättningar utvidgas till att även gälla inkomster som arrangörer erhåller. Dessa förutsättningar är att arrangören i allt väsentligt motsvarar en ideell förening enligt 7 kap. 7 § IL och att

skattskyldighet inte hade förelegat för inkomsterna om arrangören varit en sådan förening. De inkomster som avses med undantaget är biljettintäkter, reklamintäkter och andra intäkter av en tillställning i Sverige eller på ett svenskt fartyg.

Förutsättningarna för skattefriheten är således beroende av villkoren för ideella föreningars skattskyldighet i 7 kap. 7 § IL. Av denna paragraf följer att skattefrihet uppkommer för en ideell föreningens inkomster av näringsverksamhet till vilka intäkter från en tillställning hänförs om vissa kriterier är uppfyllda. Inledningsvis krävs att föreningen har ett allmännyttigt ändamål, bedriver en verksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande främjar detta ändamål, använder avkastningen på föreningens tillgångar till verksamheten samt tillämpar en öppen medlemsantagning. Därutöver krävs att inkomsten till huvudsaklig del kommer antingen från verksamhet som är ett direkt led i främjandet av vissa närmare angivna ändamål, såsom idrottsliga eller kulturella ändamål, eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål, eller från verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Vad som avses med en ideell förening finns inte särskilt angivet utan följer av rättspraxis.

I och med att det ibland kan vara svårt att direkt jämföra en utländsk förening med en ideell förening uppställs inte något krav på full motsvarighet mellan dessa föreningar.

16 §

Paragrafen har kompletterats med anledning av det utvidgade undantaget från skatteplikt för arrangörer som i allt väsentligt motsvarar en ideell skattebefriad förening enligt 7 kap. 7 § IL. Genom kompletteringen uppkommer trots skattefriheten en skyldighet för arrangören att lämna redovisning enligt 14 §.

11.4 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

1 kap.

1 b §

Paragrafen har upphävts till följd av införandet av 21 § SINK.

2 §

Ändringen är en konsekvens av upphävandet av 1 b §.

5 kap.

4 §

Ett nytt *tredje stycke* har införts med anledning av att undantaget från att göra skatteavdrag för utbetalaren enligt första stycket punkten 2 för begränsat skattskyldiga inte skall gälla om ersättningen skall beskattas enligt inkomstskattelagen. De situationer som här avses är de fall då en begränsat skattskyldig har inkomster som skall beskattas enligt förslaget i 3 kap. 18 § 1 IL. Vidare skall undantaget inte heller gälla i det fall ersättningen är skattepliktig enligt SINK men beslut härom inte har kommit till

utbetalarens kännedom. I båda de nu beskrivna situationerna skall alltså skatteavdrag ske med stöd av skattebetalningslagens regler.

16 §

Paragrafens *första stycke* har kompletterats med en ny *punkt 5* enligt vilken den som skall ta emot ersättning för arbete är skyldig att på begäran av utbetalaren visa upp ett beslut om att särskild inkomstskatt skall betalas för ersättningen.

11 kap.

1 §

I paragrafens *andra stycke* har en ny *punkt 7* införts med anledning av 21 § SINK. Den nya punkten innebär att som beskattningsbeslut anses även beslut om betalningsskyldighet för särskild inkomstskatt enligt SINK.

Den tidigare punkten 7 har därigenom fått beteckningen 8.

21 kap.

7 a §

Paragrafen är ny.

Genom införandet av 21 § SINK kommer skattebetalningslagens regler om bl.a. omprövning inklusive efterbeskattning att bli tillämpliga vid beskattning enligt SINK. Den omprövningstid som föreligger för den skattskyldige framgår av 21 kap. 4 och 5 §§ SBL. Det kan dock uppkomma en situation då Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol beslutar i en fråga som kan vara avgörande för om en skattskyldig har anledning att med stöd av 4 § 2 SINK begära att beskattning skall ske enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK och att ett sådant beslut fattas efter ordinarie omprövningstid. En tänkbar situation kan vara att allmän förvaltningsdomstol har prövat frågan om skattskyldighet i Sverige föreligger för en viss inkomst för en skattskyldig och inkomsten i ett sådant fall skall beskattas enligt SINK. Det skall i ett sådant fall finnas en möjlighet för den skattskyldige att begära att beskattning i stället skall ske enligt inkomstskattelagen. Den skattskyldige har då ett år på sig från det att beslutet meddelades att komma in med en sådan begäran till Skatteverket.

12 §

Paragrafen har kompletterats med en ny *fjärde punkt* som innebär att efterbeskattning även får ske när Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol har beslutat i en fråga om huruvida beskattning av en viss inkomst skall ske enligt inkomstskattelagen eller SINK. En situation kan vara att Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol beslutar att en person som taxerats som obegränsat skattskyldig i stället skall vara begränsat skattskyldig. Den åsatta taxeringen skall då undanröjas och genom denna bestämmelse ges möjlighet till efterbeskattning för inkomster enligt SINK även om ordinarie omprövningstid har löpt ut.

15 §

Ändringen är en konsekvens av ändringen i 12 §.

11.5 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

4 kap.

11 a §

I ett nytt *andra stycke* ges den skattskyldige utsträckt omprövningstid när det gäller en begäran enligt 4 § 2 SINK. Bestämmelsen är avsedd att kunna tillämpas t.ex. i en sådan situation då en skattskyldig, till följd av beslut av Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol, först efter utgången av ordinarie omprövningsfrist finner anledning att med stöd av 4 § 2 SINK begära att beskattning skall ske enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK. En anledning till en sådan begäran kan vara att den skattskyldige vill få rätt till bl.a. grundavdrag.

13 §

Paragrafens *andra stycke* har kompletterats med en ny *femte punkt* som ger Skatteverket möjlighet att ompröva ett taxeringsbeslut till den skattskyldiges fördel även efter utgången av det femte året efter taxeringsåret. Detta får ske om det föranleds av Skatteverkets eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i fråga om inkomstskattelagen eller SINK är tillämplig för den aktuella inkomsten.

17 §

Ändringen i paragrafens *tredje punkt* innebär att eftertaxering även får ske i det fall en ändring av ett taxeringsbeslut föranleds av Skatteverkets eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i fråga om inkomstskattelagen eller SINK är tillämplig för en viss inkomst. Bestämmelsen är avsedd t.ex. för en situation då Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol, efter ordinarie omprövningstid, fattar ett beslut om att beskattning enligt SINK skall undanröjas, eftersom den skattskyldige inte kan anses som begränsat skattskyldig. Den skattskyldige skall då kunna eftertaxeras för inkomsten i fråga.

11.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

3 kap.

1 §

Paragrafen har kompletteras med en ny *punkt 6*. Den tidigare punkten 6 betecknas härigenom 7.

Ändringen innebär att självdeklarationen även skall innehålla uppgifter som gör det möjligt för Skatteverket att avgöra om en begränsat skattskyldig uppfyller kraven för att medges allmänna avdrag, grundavdrag och skattereduktion för utländska medlemsavgifter till fackförening och arbetslöshetskassa. Detta betyder att om den skattskyldige i deklarationen yrkar avdrag för t.ex. pensionssparande måste denne samtidigt lämna sådana uppgifter som styrker att han eller hon är berättigad till avdraget, t.ex. genom att redovisa sina nettointäkter av förvärvsverksamhet i Sverige och utlandet samt åberopa intyg från behörig myndighet i utlandet.

Sammanfattning av SINK-utredningens betänkande Beskattningen av utomlands bosatta (SOU 2003:12)

Bilaga 1

Allmänna utgångspunkter

Utredningen skall enligt direktiven göra en översyn av lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK).

Svensk beskattningsrätt skiljer mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga. Obegränsat skattskyldig är i princip den som är bosatt i Sverige, den som stadigvarande vistas här samt den som har väsentlig anknytning hit och som tidigare varit bosatt här. Övriga, dvs. så gott som alla utomlands bosatta, är begränsat skattskyldiga. Den obegränsade skattskyldigheten omfattar alla inkomster oavsett från vilket land de härrör. Den begränsade skattskyldigheten omfattar endast inkomster som på visst sätt härrör från verksamhet eller egendom i Sverige.

Tjänsteinkomster som förvärvas genom verksamhet i Sverige och som uppbärs av fysiska personer som är bosatta utomlands (begränsat skattskyldiga) beskattas enligt SINK. Skattesatsen vid beskattning enligt SINK är 25 procent av bruttoersättningen, vilket således innebär att några avdrag inte medges. Skatten är en definitiv källskatt; ingen deklarationsplikt föreligger alltså.

Utredningen har två huvuduppgifter när det gäller översynen av SINK. Den ena uppgiften är att överväga om inte vissa personer som för närvarande beskattas enligt SINK, nämligen utomlands bosatta personer som regelmässigt pendlar till Sverige för arbete men som inte tillbringar sin dygnsvila här (dagpendlare), bör jämföras med här i landet obegränsat skattskyldiga och således i stället beskattas enligt inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Bakgrunden är att SINK tillämpas även på personer som under lång tid pendlar till Sverige från t.ex. Danmark för att arbeta här; sådana personer anses således inte stadigvarande vistas här. När SINK infördes var avsikten att lagen skulle gälla för skattskyldiga som tillfälligt uppbär inkomster i Sverige. En beskattning enligt SINK med 25 procent av bruttolönen anses enligt direktiven normalt vara alltför fördelaktig för sådana som har fast anställning i Sverige eller som annars regelmässigt arbetar här; detta gäller särskilt för dem som har höga inkomster.

Den andra uppgiften är att utreda om SINK kan innebära en diskriminering som strider mot reglerna om fri rörlighet för arbetskraft i EG-fördraget. Bakgrunden i detta fall är att det enligt SINK inte medges några kostnadsavdrag eller personliga avdrag, varför en person som skall beskattas enligt den lagen i vissa fall kan bli hårdare beskattad än en person i motsvarande situation som skall beskattas enligt IL; detta gäller särskilt för dem som har låga inkomster men höga kostnader.

Utöver de nu angivna uppgifterna skall utredningen se över förfaranderegler enligt SINK, bl.a. vissa frågor angående förhållandet mellan å ena sidan SINK och å andra sidan skattebetalningslagen (1997:483, SBL) och taxeringslagen (1990:324, TL).

Dessutom skall utredningen behandla en fråga som rör skattskyldigheten för utländska arrangörer av tillställningar i Sverige vid tillämpning

av lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK).

Bilaga 1

Till att börja med kan konstateras att kritiken mot SINK i de två aktuella avseendena går ut på att SINK-skatten i det ena fallet – dagpendlarfallet – anses vara för fördelaktig för den skattskyldige, medan SINK-skatten i det andra fallet – avdragsfallet – anses vara för ofördelaktig för den skattskyldige. Detta är i och för sig en naturlig konsekvens av att SINK-skatten är en källskatt och följaktligen en skatt av schablonkaraktär; all schablonbeskattning innebär ju att några får en fördelaktigare beskattning och andra en ofördelaktigare beskattning än som skulle ha varit fallet om hänsyn tagits till alla omständigheter som normalt beaktas i skattesammanhang.

Det kan vidare konstateras att SINK-systemet i stort sett fungerar väl och att det inte är många personer som på angivet sätt framstår som stora vinnare eller förlorare på att beskattas enligt SINK i stället för enligt IL. Samtidigt står det klart att det för att komma till rätta med de antydda problemen krävs ganska stora ingrepp i systemet som påtagligt komplicerar beskattningen av de aktuella grupperna.

Slutsatsen av det anförda blir att det bör krävas starka skäl för att ändra den nuvarande regleringen. Utredningens direktiv ställer inte heller några krav på att utredningen skall föreslå ändringar. När det gäller frågan om SINK är förenlig med EG-rätten – här avses avdragsfallet – finns det dock knappast något utrymme för att låta bli att ändra reglerna om dessa befins strida mot gemenskapsrätten. Vad beträffar dagpendlarna finns det däremot i och för sig inget som hindrar att man låter nuvarande ordning bestå även om denna på grund av sin schablonnatur kan medföra betydande skattefördelar för ett fåtal personer. Problemet med dagpendlarna gäller i stort sett bara i förhållandet mellan Sverige och Danmark. Det har från framför allt dansk sida rests krav på att skattereglerna skall ändras så att man eliminerar de konkurrensfördelar som nuvarande regler anses medföra vid anställning av danska dagpendlare i Sverige. Diskussioner har också sedan länge förts mellan länderna i syfte att finna en bilateral lösning på problemet, men detta har hittills inte lyckats. Det finns följaktligen önskemål om att det nu läggs fram ett konkret förslag som kan utgöra underlag för fortsatta överväganden på området. Utredningen lägger därför fram ett sådant förslag.

Beskattningen av dagpendlare och begreppet stadigvarande vistelse

Dagpendlarnas inkomst – beskattning enligt SINK eller IL

Som anförts ovan kan dagpendlarna i princip arbeta under obegränsad tid i Sverige och ändå bli skattskyldiga enligt SINK. Avsikten när lagen infördes var att den skulle gälla för skattskyldiga som tillfälligt uppbär inkomster i Sverige. Dessa skulle därigenom slippa deklarerat och även i övrigt skulle beskattningsförfarandet förenklas för denna grupp. Någon anledning att låta lagen ha ett mer vidsträckt tillämpningsområde har inte framkommit. Dagpendlarna har i regel fast arbete i Sverige och bör

därför inte beskattas enligt SINK. Utredningen föreslår följaktligen att denna kategori skall beskattas enligt IL.

Bilaga 1

Förslaget innebär att den som är utomlands bosatt och arbetar i Sverige under en period på minst sex månader och normalt minst tio dagar per månad skall beskattas enligt IL i stället för enligt SINK. Något krav på att det skall vara fråga om samma anställning under sexmånadersperioden uppställs inte. Tiodagarsgränsen motiveras av att de som har fasta anställningar med regelbundet arbete i Sverige bör falla utanför SINK. Sådana anställningar avser i regel minst halvtid. Gränsen bör därför i princip gå vid två dagar i veckan. För att även de fall då arbetstiden är ojämnt fördelad mellan veckorna skall täckas in föreslår utredningen att arbeidskriteriet skall vara uppfyllt om arbete normalt pågår under minst tio dagar per månad.

Utredningen föreslår att skattesatsen för denna kategori bör vara den genomsnittliga kommunalskatt som vid tillfället tillämpas i Sveriges kommuner.

Bör begreppet stadigvarande vistelse preciseras?

Vad som avses med stadigvarande vistelse framgår inte direkt av lagtext utan det avgörs av praxis. Rättsläget innebär i huvudsak att det skall vara fråga om en sammanhängande vistelse på minst sex månader och att kortvariga avbrott inte anses bryta vistelseperioden.

Utredningen har övervägt om begreppet stadigvarande vistelse bör preciseras. Det är emellertid svårt att hitta en modell med rätt avvägning. Flera grannländer har motsvarande oreglerade system där jämställdhet med obegränsat skattskyldiga enligt praxis uppkommer efter minst sex månaders vistelse i arbetslandet, varvid kortvariga avbrott inte bryter denna vistelse. Det kan vidare påpekas att tvister rörande frågan om stadigvarande vistelse föreligger inte är särskilt vanliga i skattedomstolarna. Det talar för att den nuvarande ordningen inte vållar några större tillämpningsproblem. Utredningen föreslår mot denna bakgrund ingen definition av begreppet stadigvarande vistelse.

Utomlands bosatta (begränsat skattskyldiga) får möjlighet att välja beskattning enligt IL i stället för enligt SINK

Utredningens uppgift i denna del är att klarlägga om SINK kan innebära en diskriminering som strider mot reglerna om fri rörlighet för arbetskraft i EG-fördraget. Vid beskattning enligt SINK föreligger, som nämnts, ingen rätt för den utomlands bosatte till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande och inte heller någon rätt till grundavdrag, allmänna avdrag eller ränteavdrag.

Mot bakgrund av EG-domstolens domar kan konstateras att det med all sannolikhet krävs att det finns möjlighet för utomlands bosatta att i vissa fall komma ifrån schablonbeskattningen i SINK när denna är mindre fördelaktig än en beskattning enligt de vanliga reglerna i IL. I Tyskland och i Danmark har man som en följd av den s.k. Schumackerdomen i EG-domstolen infört en möjlighet för en utomlands bosatt person

(begränsat skattskyldig) som arbetar i landet att välja att vid beskattningen bli i princip jämställd med en obegränsat skattskyldig person; som krav för att få denna rätt, gäller bl. a. att den skattskyldige har en klart övervägande del av sin inkomst i det land där han arbetar (Tyskland/Danmark).

Utredningen har med hänsyn till de krav som EG-rätten ställer kommit fram till att en utomlands bosatt skattskyldig under vissa förutsättningar skall få välja om beskattning skall ske enligt IL i stället för enligt SINK. Enligt utredningen bör en utomlands bosatt skattskyldig till att börja med, utan några särskilda krav, ha möjlighet att välja att beskattas för tjänsteinkomster enligt IL och följaktligen bli berättigad till de avdrag som är nödvändiga för intäkternas förvärvande.

Vidare bör en skattskyldig ha rätt till personliga avdrag om han får sin inkomst till klart övervägande del från arbetsstaten. Detta har sin grund i att en sådan person i regel inte har möjlighet att få personliga avdrag i hemviststaten. Utredningen föreslår således att en utomlands bosatt skattskyldig som är medborgare i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som har en förvärvsinkomst i Sverige som uppgår till minst 75 procent av hans totala förvärvsinkomst från Sverige och andra länder skall ha rätt även till allmänna avdrag, grundavdrag och ränteavdrag.

Reglerna om förfarandet

Utredningen föreslår att inte bara arbetsgivaren utan även den skattskyldige i regel skall vara betalningsskyldig för särskild inkomstskatt.

Utredningen föreslår vidare att SBL:s regler om bl.a. omprövning, efterbeskattning och skattetillägg skall vara tillämpliga även vad gäller särskild inkomstskatt. Vissa följdändringar görs också i TL.

Övriga frågor

Processuella frågor

Enligt direktiven skall utredningen överväga en samordning i fråga om forumreglerna vid processer enligt IL och enligt SINK. Bakgrunden är att frågan om en person är begränsat eller obegränsat skattskyldig kan bli föremål för prövning vid olika skattemyndigheter och därefter vid olika domstolar.

När det gäller domstolsprövningen finns i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar bestämmelser som gör det möjligt att flytta över handläggningen av ett mål till en annan länsrätt eller kammarrätt som handlägger ett mål med nära samband med ett mål vid en annan domstol. Enligt huvudprincipen skall mål sammanföras till att handläggas vid den domstol där talan först inleddes. Bestämmelserna är visserligen inte tvingande utan bygger på att en överenskommelse kan uppnås. Eftersom en möjlighet till överflyttning av mål redan föreligger anser utredningen emellertid att det inte finns tillräckliga skäl för att föreslå en ny reglering av mer tvingande karaktär.

Kostnadsersättningar

Bilaga 1

Enligt en bestämmelse i SINK undantas en utomlands bosatt person från skatteplikt för ersättning för resekostnader och logikostnader som han i sin egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person uppburit i samband med förrättning i Sverige.

Undantaget från skatteplikt beträffande ersättningar för resor och logi gäller således bara förrättning i Sverige; dvs. ersättning till den som har styrelseuppdrag i utlandet för svenska bolag blir skattepliktig. Utredningen anser att det inte finns skäl att göra skillnad mellan förrättning i Sverige och förrättning utomlands och föreslår därför en lagändring som innebär att kostnadsersättning för utomlands bosatt person skall vara skattefri även vid styrelseuppdrag utanför Sverige.

Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Enligt direktiven har det ifrågasatts om diskriminering enligt EG-fördraget och skatteavtal kan uppkomma till följd av att svenska ideella föreningar under vissa omständigheter kan undantas från skattskyldighet utan att motsvarande skattebefrielse kan uppnås av utländska arrangörer av motsvarande slag.

Utredningen föreslår i denna fråga att undantag från skattskyldighet skall gälla för en utländsk arrangör för biljettintäkter, reklamintäkter och andra intäkter av en tillställning i Sverige om den utländska arrangören i allt väsentligt motsvarar en sådan svensk ideell förening för vilken skattskyldighet inte föreligger.

Konsekvenser av förslagen

Utredningens förslag beräknas leda till en varaktig budgetförsvagning om 290 miljoner kronor.

Utredningen föreslår att skattebortfallet finansieras genom en sänkning av det generella grundavdraget med 100–200 kr. En sådan sänkning av grundavdraget ger en beräknad varaktig budgetförstärkning med 235–470 miljoner kronor.

Ikraftträdande

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2004.

1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 3 kap. 18 §, 42 kap. 1 §, 59 kap. 16 §, 62 kap. 9 §, 63 kap. 2–4 §§ och 65 kap. 4 och 11 c §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 3 kap. 18 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

18 §

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

1. inkomstslaget tjänst för sådana inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, med undantag av inkomster som anges i 6 § 1, 4 och 5 samma lag, om den skattskyldige arbetar i Sverige under en period på minst sex månader och arbetet här normalt utförs under minst tio dagar per månad,

2. inkomstslaget tjänst för alla inkomster som avses i 10 kap. om den skattskyldige med stöd av 4 § lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta begär att beskattning skall ske enligt inkomstskattelagen,

3. inkomstslaget tjänst för återfört avdrag för egenavgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980), egenavgifter som satts ned genom ändrad debitering, till den del avdrag har gjorts för avgifterna samt utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 § och som satts ned genom ändrad debitering till den del avdrag har gjorts för avgifterna och dessa inte hör till en näringsverksamhet,

1. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

2. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på

4. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

5. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på

grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,

3. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

4. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe eller en näringsfastighet i Sverige,

5. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

6. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige, och

7. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet skall anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 7 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,

6. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

7. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe eller en näringsfastighet i Sverige,

8. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

9. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige, och

10. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 10 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

Särskilda bestämmelser för vissa begränsat skattskyldiga

18 a §

Om en medborgare i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet är skattskyldig enligt 18 § 1, 2 eller 4 och nettointäkten (skillnaden mellan de intäkter som skall tas upp och de kostnader som skall dras av) uppgår till minst 75 procent av den skattskyldiges totala nettointäkt av förvärvsinkomster från Sverige och andra länder, skall

avdrag göras enligt bestämmelserna för obegränsat skattskyldiga för

- ränteutgifter i 42 kap. 1 §,
- allmänna avdrag i 62 kap. 5–8 §§,
- grundavdrag i 63 kap., och
- skattereduktion i 65 kap. 11 c §.

Avdrag för ränteutgifter får göras bara till den del den skattskyldige inte haft möjlighet att få motsvarande avdrag i hemlandet.

Första stycket gäller bara om den skattskyldige begär det.

42 kap.

1 §

Ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster skall tas upp som intäkt, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 8 eller 43 kap.

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 9 eller 60 kap. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är sådana utgifter. Begränsat skattskyldiga får dock inte dra av ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster.

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 9 eller 60 kap. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är sådana utgifter. Begränsat skattskyldiga, *med undantag för sådana skattskyldiga som har rätt till avdrag enligt 3 kap. 18 a §*, får dock inte dra av ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster.

59 kap.

16 §

Pensionssparavdrag får göras bara av den som är obegränsat skattskyldig. Den som är obegränsat skattskyldig bara under en del av beskattningsåret skall göra de avdrag som avser den tiden.

Pensionssparavdrag får göras bara av den som är obegränsat skattskyldig *eller är sådan begränsat skattskyldig som har rätt till avdrag enligt 3 kap. 18 a §*.

Den som är obegränsat skattskyldig bara under en del av beskattningsåret skall göra de avdrag som avser den tiden. *Om en sådan skattskyldig har en nettointäkt i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet (skillnaden mellan de intäkter som skall tas upp och de*

kostnader som skall dras av) som sammanlagt uppgår till minst 75 procent av den skattskyldiges totala nettointäkt av förvärvsinkomster från Sverige och andra länder har han dock rätt till pensionssparavdrag som avser hela beskattningsåret.

Bestämmelserna i första stycket gäller inte i inkomstslaget kapital.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller inte i inkomstslaget kapital.

62 kap.

9 §

Rätt till avdrag som avses i 5–7 §§ har bara *de* som är obegränsat skattskyldiga. Om *de* är obegränsat skattskyldiga bara under en del av beskattningsåret, har *de* rätt till de avdrag som avser den tiden. Att *detsamma* gäller för avdrag enligt 8 § framgår av 59 kap. 16 §.

Rätt till avdrag som avses i 5–7 §§ har bara *den* som är obegränsat skattskyldig eller är sådan begränsat skattskyldig som har rätt till avdrag enligt 3 kap. 18 a §.

Den som är obegränsat skattskyldig bara under en del av beskattningsåret, har rätt till de avdrag som avser den tiden. Om en sådan skattskyldig har en nettointäkt i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet (skillnaden mellan de inkomster som skall tas upp och de kostnader som skall dras av) som sammanlagt uppgår till minst 75 procent av den skattskyldiges totala nettointäkt av förvärvsinkomster från Sverige och andra länder har han dock rätt till avdrag som avser hela beskattningsåret.

Att *vad som sägs i första och andra styckena även gäller* för avdrag enligt 8 § framgår av 59 kap. 16 §.

63 kap.

2 §¹

Fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret och haft förvärvsinkomst har rätt till grundavdrag beräknat enligt 3–5 §§.

Fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret och haft förvärvsinkomst *samt sådana personer som är begränsat skattskyldiga och som har rätt till av-*

¹ Senaste lydelse 2002:322.

drag enligt 3 kap. 18 a § har rätt till grundavdrag beräknat enligt 3–5 §§. Bilaga 2

Dödsbon har inte rätt till avdrag för senare år än det år då dödsfallet inträffade.

Avdraget skall avrundas uppåt till helt hundratal kronor.

Nuvarande lydelse

3 §²

För dem som är obegränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret uppgår grundavdraget till följande belopp.

<i>Taxerad förvärvsinkomst</i>	<i>Grundavdrag</i>
överstiger inte 1,49 prisbasbelopp	0,423 prisbasbelopp
överstiger 1,49 men inte 2,72 prisbasbelopp	0,423 prisbasbelopp ökat med 20 procent av det belopp med vilket den taxerade förvärvsinkomsten överstiger 1,49 prisbasbelopp
överstiger 2,72 men inte 3,10 prisbasbelopp	0,67 prisbasbelopp
överstiger 3,10 men inte 6,87 prisbasbelopp	0,67 prisbasbelopp minskat med 10 procent av det belopp med vilket den taxerade förvärvsinkomsten överstiger 3,10 prisbasbelopp
överstiger 6,87 prisbasbelopp	0,293 prisbasbelopp

Föreslagen lydelse

3 §

För dem som är obegränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret och för sådana begränsat skattskyldiga som har rätt till avdrag enligt 3 kap. 18 a § uppgår grundavdraget till följande belopp.

<i>Taxerad förvärvsinkomst</i>	<i>Grundavdrag</i>
överstiger inte 1,49 prisbasbelopp	0,423 prisbasbelopp
överstiger 1,49 men inte 2,72 prisbasbelopp	0,423 prisbasbelopp ökat med 20 procent av det belopp med vilket den taxerade förvärvsinkomsten överstiger 1,49 prisbasbelopp

² Senaste lydelse 2002:972.

överstiger 2,72 men inte 3,10 prisbasbelopp 0,67 prisbasbelopp

Bilaga 2

överstiger 3,10 men inte 6,87 prisbasbelopp 0,67 prisbasbelopp minskat med 10 procent av det belopp med vilket den taxerade förvärvsinkomsten överstiger 3,10 prisbasbelopp

överstiger 6,87 prisbasbelopp 0,293 prisbasbelopp

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §³

För dem som är obegränsat skattskyldiga bara en del under beskattningsåret är grundavdraget en tolfedel av 0,293 prisbasbelopp för varje kalendermånad eller del av kalendermånad som de är obegränsat skattskyldiga.

Om den skattskyldiges nettointäkt av inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet (skillnaden mellan de intäkter som skall tas upp och de kostnader som skall dras av) sammanlagt uppgår till minst 75 procent av den skattskyldiges totala nettointäkt av förvärvsinkomster från Sverige och andra länder tillämpas dock 3 §.

65 kap.

4 §

För fysiska personer som är begränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret är den kommunala inkomstskatten 25 procent av den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

För begränsat skattskyldiga fysiska personer som avses i 3 kap. 18 § 1 och 2 (samt 18 a §) beräknas kommunal inkomstskatt enligt den genomsnittliga skattesats som för beskattningsåret tillämpas i Sveriges kommuner.

För begränsat skattskyldiga fysiska personer med anknytning till utländsk stats beskickning som avses i 3 kap. 17 § 2–4 tillämpas dock 3 §.

För begränsat skattskyldiga fysiska personer med anknytning till utländsk stats beskickning som avses i 3 kap. 17 § 2–4 tillämpas 3 §.

³ Senaste lydelse 2001:842.

11 c §⁴

Bilaga 2

Skattereduktion för sådana utländska medlemsavgifter som avses i 11 a och 11 b §§ skall göras bara om

1. inkomst av förvärvsarbete i det andra landet skall tas upp som intäkt under beskattningsåret, och

2. den skattskyldige är obegränsat skattskyldig.

2. den skattskyldige är obegränsat skattskyldig *eller är sådan begränsat skattskyldig som har rätt till avdrag enligt 3 kap. 18 a §.*

Om en skattskyldig är obegränsat skattskyldig bara under en del av beskattningsåret, skall skattereduktion göras för medlemsavgifter som avser den tiden.

För den som är obegränsat skattskyldig bara under en del av beskattningsåret, skall skattereduktion göras för medlemsavgifter som avser den tiden.

Om en sådan skattskyldig har en nettointäkt i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet (skillnaden mellan de inkomster som skall tas upp och de kostnader som skall dras av) som sammanlagt uppgår till minst 75 procent av den skattskyldiges totala nettointäkt av förvärvsinkomster från Sverige och andra länder, skall skattereduktion dock göras för medlemsavgifter som avser hela beskattningsåret.

Denna lag träder i ikraft den 1 januari 2004 och tillämpas på inkomster som upp bärs efter utgången av år 2003.

⁴ Senaste lydelse 2001:1168.

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

Bilaga 2

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

dels att 15 §¹ skall upphöra att gälla,

dels att 4, 5, 6, 9, 20 och 21 §§ skall ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 4 § skall sättas närmast före 9 §,

dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 9 a–9 c §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §

Ansvarig för betalningen av särskild inkomstskatt är den som enligt 9 § har att göra skatteavdrag. Är denne hemmahörande i utlandet svarar den skattskyldige själv för betalningen.

Betalningsskyldigheten för den som har att betala annans skatt får efterges av beskattningsmyndigheten, om särskilda skäl föreligger.

Om den som är skattskyldig enligt 3 § begär det, skall inkomsterna i stället beskattas enligt bestämmelserna i 10–12 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

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

¹ Senaste lydelse 1997:496.

² Senaste lydelse 2002:1074.

– 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 pensionsspar-konto fört av ett svenskt pensionssparinstitut eller av ett utländskt instituts filial i Sverige enligt lagen (1993:931) om individuellt pensions-sparande;

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 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 egenav-gifter 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 §§ inkomstskatte-lagen. 11. sjöinkomst som avses i 64 kap. 3 och 4 §§ inkomstskatte-lagen.

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).

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

6 §³

Från skatteplikt enligt denna lag undantas utomlands bosatt person för:

Bilaga 2

1. avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, om

a) mottagaren av inkomsten vistas här i riket, under tidrymd eller tidrymder, som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, och

b) ersättningen betalas av arbetsgivare, som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar, samt

c) ersättningen inte belastar fast driftställe, som arbetsgivaren har här i riket;

2. ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för kostnad

a) för resa till respektive från Sverige vid anställningens början respektive slut och

b) för logi för den tid under vilken arbetet utförts i Sverige;

3. ersättning som sådan person i sin egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person uppburit i samband med förrättning i Sverige och som betalats av bolaget eller den juridiska personen för kostnad

3. ersättning som sådan person i sin egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person uppburit i samband med förrättning och som betalats av bolaget eller den juridiska personen för kostnad

a) för resa till respektive från förrättningen och

b) för logi i samband med förrättningen;

4. sådan inkomst för vilken avgift enligt lagen (1908:128 s. 1) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall betalas eller beträffande vilken befrielse från sådan avgift skall medges enligt särskilt stadgande i samma lag eller för sådan inkomst för vilken skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. skall betalas;

5. avlöning eller därmed jämförlig förmån eller pension, som utgått på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, om mottagaren är medborgare i anställningslandet och anställd av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet (lokanställd);

6. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal.

9 §⁴

Den som betalar ut kontant belopp eller annat vederlag, som för mottagaren utgör skattepliktig inkomst enligt denna lag, skall göra skatteavdrag för betalning av mot-

Den som betalar ut kontant belopp eller annat vederlag, som för mottagaren utgör skattepliktig inkomst enligt denna lag, skall göra skatteavdrag för betalning av mot-

³ Senaste lydelse 1996:165.

⁴ Senaste lydelse 1997:496.

tagarens särskilda inkomstskatt. Detta gäller inte, om utbetalaren är hemmahörande i utlandet.

tagarens särskilda inkomstskatt om beslut om att särskild inkomstskatt skall betalas för vederlaget har visats upp för utbetalaren eller denne på annat sätt fått kännedom om att sådant beslut föreligger. Detta gäller inte om utbetalaren är hemmahörande i utlandet.

Bilaga 2

Åtnjuter mottagaren jämte kontant belopp andra skattepliktiga förmåner, skall skatteavdraget för dessa beräknas med tillämpning av 8 kap. 14–17 §§ skattebetalningslagen (1997:483).

Om det kontanta beloppet inte är så stort att föreskrivet avdrag kan göras, är utbetalaren betalningsansvarig för mellanskillnaden, som om skatteavdrag gjorts.

Regler om skyldighet att göra skatteavdrag i andra fall än som avses i första stycket finns i 5 och 8 kap. skattebetalningslagen.

9 a §

Om den som har betalat ut kontant belopp eller annat vederlag som för mottagaren utgör skattepliktig inkomst enligt denna lag inte har gjort föreskrivet skatteavdrag, är utbetalaren tillsammans med mottagaren av vederlaget skyldig att betala den skatt som belöper på detta.

9 b §

Är utbetalaren hemmahörande i utlandet svarar den skattskyldige själv för betalningen av särskild inkomstskatt. Detsamma gäller i fråga om sådan skatt som inte skall betalas genom skatteavdrag enligt 9 § första stycket.

9 c §

Betalningsskyldighet för den som har att betala annans skatt får efterges av beskattningsmyndigheten om det finns särskilda skäl.

20 §⁵

Har särskild inkomstskatt inbetalats i strid med bestämmelserna i denna lag har den skattskyldige rätt till återbetalning av vad som inbetalats för mycket. Bilaga 2

Ansökan om återbetalning skall göras skriftligen hos skattemyndigheten senast vid utgången av sjätte kalenderåret efter det år då inkomsten uppbars. Vid ansökningshandlingen skall fogas intyg eller annan utredning om att särskild inkomstskatt inbetalats för sökanden.

På vad som återbetalas enligt första stycket beräknas ränta enligt vad som föreskrivs i 19 kap. 12 och 14 §§ skattebetalningslagen (1997:483). I övrigt gäller i tillämpliga delar vad som sägs i 18 kap. 8 och 9 §§ samma lag.

Vid återbetalning gäller i tillämpliga delar vad som sägs i 18 kap. 8 och 9 §§ samma lag.

Om det följer av avtal för undvikande av dubbelbeskattning att Sverige som källstat skall medge avräkning för den skatt som betalats i den andra avtalslutande staten av skattskyldig med hemvist där för inkomst som är skattepliktig enligt denna lag har den skattskyldige rätt till återbetalning av ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i denna andra stat på inkomsten. Detta belopp får dock inte överstiga den särskilda inkomstskatten på inkomsten i fråga. Vid ansökan om sådan återbetalning av skatt skall fogas intyg eller annan utredning om den särskilda inkomstskatt respektive den utländska skatt som erlagts på inkomsten.

21 §⁶

I fråga om särskild inkomstskatt gäller i tillämpliga delar vad som sägs om överflyttning av ärenden och uppgifter i 2 kap. 5 § skattebetalningslagen (1997:483).

I fråga om särskild inkomstskatt gäller i tillämpliga delar vad som sägs om överflyttning av ärenden och uppgifter i 2 kap. 5 §, om skyldighet att lämna deklaration i 10 kap., om beskattningsbeslut i 11 kap., om utredning i skatteärenden i 14 kap., om skattetillägg och förseningsavgift i 15 kap., om inbetalning av skatt i 16 kap., om anstånd med inbetalning av skatt i 17 kap., om ränta i 19 kap., om indrivning i 20 kap., om omprövning i 21 kap., om överklagande i 22 kap., och om övriga bestämmelser i 23 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

Vad som i skattebetalningslagen sägs om skattskyldig skall även avse mottagaren av den skattepliktiga ersättningen. Vad som sägs om beskattningsår skall avse

⁵ Senaste lydelse 1997:496.

⁶ Senaste lydelse 1997:497.

det år då ersättningen utbetalas.

*Regeringen eller den myndighet
regeringen bestämmer får besluta
om avvikelser från bestämmel-
serna om redovisning, om inbetal-
ningssätt och om skattedeklara-
tionens innehåll.*

Bilaga 2

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på inkomster som uppbärs efter utgången av år 2003.

3 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att 8 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §¹

Från skatteplikt enligt denna lag undantas

1. frivilliga betalningar som gatumusikanter och liknande får,
2. inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe i Sverige,
3. inkomst av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar,
4. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal,
5. vederlag för nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med inkomsternas förvärvande eller för styrkta kostnader härför,
6. ersättning i annan form än kontanter och därmed likställt vederlag, om det sammanlagda värdet från en utbetalare under en redovisningsperiod uppgår till högst 0,03 basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, avrundat till närmaste hundratal kronor.

6. ersättning i annan form än kontanter och därmed likställt vederlag, om det sammanlagda värdet från en utbetalare under en redovisningsperiod uppgår till högst 0,03 basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, avrundat till närmaste hundratal kronor,

7. inkomster enligt 7 § andra stycket, om den utländska arrangören i allt väsentligt kan anses motsvara en svensk ideell förening som avses i 7 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) och skattskyldighet inte hade förelegat för inkomsterna om arrangören varit en sådan förening.

Vid tillämpning av första stycket 3 skall ersättning från ljudradio eller television anses som inkomst av royalty eller periodvis utgående avgift till den del den inte avser förstagångssändning från sändare här i riket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på inkomster som uppbärs efter utgången av år 2003.

¹ Senaste lydelse 1996:166.

4 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Bilaga 2

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483) dels att 1 kap. 1 b §¹ skall upphöra att gälla, dels att 1 kap. 2 §, 5 kap. 4 och 16 §§, 11 kap. 1 § samt 21 kap. 12 och 15 §§ skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 21 kap. 7 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §²

Lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av

1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 och 1 b §§,	1. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1 §,
2. förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),	
3. kontrollavgift enligt 15 kap. 6 a §,	
4. kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., och	
5. ränta på skatt eller avgift som avses i 1–1 b §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1–4.	5. ränta på skatt eller avgift som avses i 1 och 1 a §§ samt på skattetillägg och avgift som avses i 1–4.

5 kap.

4 §³

Skatteavdrag skall inte göras från ersättning som betalas ut till

1. staten, landsting, kommuner eller kommunalförbund,
2. fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige,
3. utländska juridiska personer, eller
4. mottagare som visar upp ett sådant beslut om befrielse från skatteavdrag som avses i 10 eller 11 §,

Första stycket 2 och 3 gäller inte, om ersättningen betalas ut för näringsverksamhet som mottagaren bedriver från ett fast driftställe här i landet.

Första stycket 2 gäller inte heller om ersättningen skall beskattas enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och inte heller om ersättningen är skattepliktig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och skatteavdrag inte skall göras enligt den lagen.

¹ Senaste lydelse 2002:400.

² Senaste lydelse 2002:400.

³ Senaste lydelse 1999:1300.

16 §

Bilaga 2

Den som skall ta emot ersättning för arbete är skyldig att på begäran av utbetalaren

1. visa upp sin A-skattsedel,
2. visa upp sin F-skattsedel eller sitt F-skattebevis,
3. lämna en sådan uppgift om innehav av F-skattsedel som enligt 5 § första stycket får godtas, *eller*
4. visa upp ett beslut enligt 10 eller 11 § eller ett annat beslut eller intyg från skattemyndigheten om att utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag från ersättningen
3. lämna en sådan uppgift om innehav av F-skattsedel som enligt 5 § första stycket får godtas,
4. visa upp ett beslut enligt 10 eller 11 § eller ett annat beslut eller intyg från skattemyndigheten om att utbetalaren inte är skyldig att göra skatteavdrag från ersättningen, *eller*
5. *visa upp ett beslut om särskild inkomstskatt enligt 8 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.*

Den som har fått ett beslut om ändrad beräkning av skatteavdrag skall genast visa upp beslutet för den som skall göra avdraget.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om att bestämmelserna i första stycket inte skall gälla ett visst slag av ersättningar.

11 kap.

1 §⁴

Genom beskattningsbeslut bestäms om den som är skattskyldig skall betala skatt eller få tillbaka skatt och skattens storlek.

Som beskattningsbeslut anses också

1. beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap.,
2. omprövningsbeslut enligt 21 kap.,
3. beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200),
4. beslut om betalningsskyldighet för arvsskatt och gåvoskatt enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt,
5. beslut om återbetalning av skatt enligt
 - a) 24 eller 25 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,
 - b) 8 § lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,
 - c) 29 eller 30 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eller
 - d) 28–30 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
6. beslut om återbetalning, kompensation eller nedsättning enligt 9 kap. 2–6 §§, 8 a, 9 eller 9 b § andra stycket eller 10 eller 11 § eller 11 kap. 12 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, *och*
7. *beslut i fråga om särskild inkomstskatt enligt lagen*

⁴ Senaste lydelse 2002:400.

21 kap.

7 a §

En begäran om omprövning som avser tillämpning av 4 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta får göras även om tiden för omprövning gått ut, om denna begäran föranleds av en skattemyndighets taxeringsbeslut eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut i fråga om beskattning eller taxering. En sådan begäran skall ha kommit in till skattemyndigheten inom ett år från det att beslutet meddelades.

12 §⁵

Efterbeskattning får också ske

1. när en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende skall rättas,

2. när en ändring föranleds av en skattemyndighets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skattskyldig, *eller*

3. när en ändring föranleds av Riksskatteverkets beslut enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut enligt samma lag.

2. när en ändring föranleds av en skattemyndighets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt denna lag för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skattskyldig,

3. när en ändring föranleds av Riksskatteverkets beslut enligt lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut enligt samma lag, *eller*

4. när en ändring föranleds av en skattemyndighets eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i fråga om huruvida inkomstskattelagen (1999:1229) eller lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta är tillämplig för inkomsten i fråga.

⁵ Senaste lydelse 2002:674.

15 §⁶

Beslut om efterbeskattning enligt 12 § 2 eller 3 får meddelas även efter den tid som anges i 14 § men senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen.

Om anstånd har beviljats någon med betalning av skatt i avvaktan på kammarrättens eller Regeringsrättens beslut med anledning av överklagande, får efterbeskattning i fråga om skatteavdrag ske senast andra året efter utgången av det kalenderår då domstolens beslut meddelades.

Beslut om efterbeskattning enligt 12 § 2, 3 eller 4 får meddelas även efter den tid som anges i 14 § men senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen.

Bilaga 2

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på inkomster som uppbärs efter utgången av år 2003.

⁶ Senaste lydelse 2002:674.

5 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 11 a , 13 och 17 §§ taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

11 a §¹

En begäran om omprövning som avser särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst får göras efter utgången av den tid som anges i 9 §, om denna begäran föranleds av en skattemyndighets taxeringsbeslut eller av en allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om taxering. En sådan begäran skall ha kommit in till skattemyndigheten inom ett år från det att beslutet meddelades.

Vad som sagts i första stycket första meningen skall även gälla en begäran om omprövning som avser tillämpning av 3 kap. 18 a § inkomstskattelagen (1999:1229).

13 §²

Omprövar skattemyndigheten självant ett taxeringsbeslut, får omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges fördel meddelas före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas även efter utgången av det femte året efter taxeringsåret, om det föranleds av,

1. skattemyndighets taxeringsbeslut eller allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om taxering avseende annat taxeringsår eller annan skattskyldig,

2. allmän förvaltningsdomstols beslut om tillägg till eller ändring i fastighetstaxering,

3. skattemyndighets beslut om fastighetstaxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152),

4. beslut om utländsk skatt eller om obligatoriska avgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229).

4. beslut om utländsk skatt eller om obligatoriska avgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),

5. skattemyndighets beslut eller allmän förvaltningsdomstols beslut i fråga om huruvida inkomstskattelagen (1999:1229) eller lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta är tillämplig för inkomsten i fråga.

Även om tiden för omprövning enligt första stycket har gått ut får skattemyndigheten till den skattskyldiges fördel självant ompröva ett

¹ Senaste lydelse 1999:1261.

² Senaste lydelse 1999:1261.

beslut om skattetillägg så länge beslutet i den taxeringsfråga som föranlett skattetillägget inte har vunnit laga kraft.

Bilaga 2

17 §³

Eftertaxering får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbi-seende,

2. när kontrolluppgift som skall lämnat utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,

3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1-4,

3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1-5,

4. när en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som har föreskrivits i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller inte har iakttagit ett annat villkor i beslutet, och

5. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av en uppgift enligt 3 kap. 9 a §, 19 a § eller 5 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på inkomster som upp bärs efter utgången av år 2003.

³ Senaste lydelse 2002:537.

Förteckning över remissinstanser till betänkandet Beskattningen av utomlands bosatta (SOU 2003:12)

Bilaga 3

Efter remiss har yttranden över betänkandet kommit in från Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Skåne län, Statskontoret, Statistiska centralbyrån, Riksskatteverket, Riksförsäkringsverket, Riksrevisionsverket, Premiépensionsmyndigheten, Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms Universitet, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds Universitet, Föreningen Svenskar i Världen, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation, Landstingsförbundet, Pensionärernas Riksorganisation, Svenska Kommunförbundet, Sveriges Advokatsamfund och Sveriges Pensionärsförbund.

Landstingsförbundet och Svenska Kommunförbundet har kommit in med ett gemensamt yttrande.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Institutet för internationell ekonomi, Handelshögskolan i Stockholm, Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Konsumentverket, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), FöretagarFörbundet, Försäkringsförbundet, Försäkringskasseförbundet, Landsorganisationen i Sverige, Sveriges Akademikers Centralorganisation och Tjänstemännens Centralorganisation.