



Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Enheten för internationella skattefrågor

Cecilia Bohlin

Telefon +46-8-405 1409

Telefax 202851

E-post cecilia.bohlin@finance.ministry.se

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

I promemorian föreslås att 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) ändras på så sätt att den skatteplikt som föreligger för inkomst som person som är bosatt utomlands uppbär på grund av anställning i Sverige utökas till att omfatta även vissa fall då personen till viss del utför arbetet utomlands. Om en tjänsteinnehavare utfört arbete utomlands, antingen i sin bostad eller i samband med tjänsteresa eller annat tillfälligt arbete, skall verksamheten anses utförd i Sverige. Detta gäller under förutsättning att den anställdes arbete i Sverige utgör minst hälften av dennes totala arbetstid.

Innehåll

1. Författningsförslag.....	3
2. Bakgrund.....	5
3. Gällande rätt	6
4. Överväganden och förslag	6
5. Offentligfinansiella konsekvenser.....	8
6. Författningskommentar.....	9
6.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	9

1. Författningsförslag

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §¹

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är:

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

¹ Senaste lydelse 2002:1074.

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 uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;

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

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

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

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

Verksamhet på grund av anställning anses utövad här i riket även om tjänsteinnehavaren - i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig där under kringresande (t.ex. handelsresande), *eller* - *utför arbete utomlands, antingen i sin bostad eller i samband med tjänsteresa eller annat arbete av tillfällig natur, men endast om arbetet utomlands uppgår till högst hälften av tjänsteinnehavarens totala arbetstid.*

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

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

2. Bakgrund

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

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

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

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

I artikel 1:2 anges att en förutsättning för att de ovan nämnda bestämmelserna skall gälla är att den lön eller liknande ersättning som personen uppbär antingen skall belasta en arbetsgivare med hemvist i arbetsstaten eller ett fast driftställe som arbetsgivaren har i arbetsstaten.

Artikel 1 i avtalet är nära förknippad med artikel 5:1 i samma avtal. I artikel 5:1 åtar sig de avtalsslutande staterna att beskatta den del av

tjänsteinkomsten som de med stöd av artikel 1 får beskattningsrätten till. Den andra staten kommer inte att beskatta ifrågavarande inkomst. Eftersom svensk rätt för närvarande inte medger beskattning av begränsat skattskyldiga för arbete som utförs i den skattskyldiges hemviststat eller i en tredje stat i den utsträckning som är nödvändig enligt avtalet måste en bestämmelse med denna innebörd införas i svensk lagstiftning.

3. Gällande rätt

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

4. Överväganden och förslag

Promemorians förslag: I 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta införs en bestämmelse om att avlöning eller annan därmed jämförlig förmån utgör skattepliktig inkomst enligt lagen på grund av att verksamhet anses utövad här i riket även om den anställde under vissa omständigheter faktiskt utfört del av arbetet utomlands.

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

För att uppfylla åtagandet i avtalet är det nödvändigt att införa en bestämmelse i den svenska lagstiftningen som säkerställer att beskattning sker i de fall som avses i artikel 1 i avtalet.

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

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

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

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

När det gäller personer som är bosatta utomlands i en stat med vilken Sverige inte har ett skatteavtal innebär en generell bestämmelse att skatteplikten utvidgas. Sverige har för närvarande skatteavtal med ett åttiototal stater. De stater med vilka Sverige inte har skatteavtal är sådana stater som geografiskt är belägna på så sätt att det är förenat med vissa svårigheter för en anställd att i någon större utsträckning utföra arbete i bostaden. Det ekonomiska utbytet mellan Sverige och dessa stater är också mycket begränsat. Antalet fall när en utvidgad skatteplikt kan

komma att bli aktuell är därför mycket få. Den utvidgade skatteplikten avser dessutom tjänsteresor och annat arbete av tillfällig natur. Dessa fall skiljer sig principiellt sett inte nämnvärt från det fall som redan finns reglerat i 5 § tredje stycket SINK beträffande kringresande. Det framstår som ändamålsenligt att utvidga skattskyldigheten till att omfatta den del av inkomsten som hänförs till i utlandet faktiskt utfört arbete om detta utförs i bostaden eller annars är av mer tillfällig natur, om den anställde utför huvuddelen av arbetet i Sverige.

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

För att säkerställa att även inkomst som uppbärs från en begränsat skattskyldig med fast driftställe i Sverige med anledning av arbete som är hänförligt till det fasta driftstället omfattas av skatteplikten måste det nuvarande kravet på att anställningen skall vara i ett svenskt företag tas bort.

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

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

5. Offentligfinansiella konsekvenser

De offentligfinansiella konsekvenserna bedöms vara försumbara. Förslaget bedöms inte heller föranleda ökad arbetsbelastning för Skatteverket.

6. Författningskommentar

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

5 §

I paragrafen föreskrivs i tredje stycket att verksamhet anses utövad här i riket även om tjänsteinnehavaren under vissa omständigheter utfört arbetet utomlands. Bestämmelsen har numera delats upp i två strecksatser varav den första, som avser kringresande, inte i materiellt hänseende ändrats i förhållande till tidigare lydelse av paragrafen, förutom att kravet på anställning i svenskt företag tas bort. Den andra strecksatsen innebär att verksamhet anses utövad här om arbetet utförs i bostaden eller om det utgör tjänsteresor utomlands eller annat tillfälligt arbete. En förutsättning för att verksamheten skall anses utövad här i dessa fall är dock att arbetet utomlands uppgår till högst hälften av tjänsteinnehavarens totala arbetstid. Den verksamhet som faktiskt utövas i Sverige måste alltså utgöra en övervägande del av den anställdes sammanlagda arbetstid. För sådana tjänsteinnehavare som omfattas av bestämmelsens första strecksats (kringresande) saknas det anledning att införa detta villkor. Vidare tas den tidigare begränsningen i styckets tillämpningsområde om anställning i ett svenskt företag bort. Även en anställd vid ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige omfattas därmed av reglerna i tredje stycket.