

Ändring i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med anledning av ett nytt avtal mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor

Innehållsförteckning

1	Inledning	3
2	Lagförslag	4
2.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	4
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (2024:509) om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	6
3	Bakgrund.....	8
4	Gällande rätt.....	8
5	Förändrade krav på arbetstid och var arbete utomlands får utföras vid beskattning i Sverige av utomlands bosatta	9
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	11
7	Konsekvensanalys.....	11
8	Författningskommentar	12
Bilaga 1	Avtal mellan Konungariket Sveriges regering och Konungariket Danmarks regering om vissa skattefrågor.....	14

1 Inledning

Den 10 juni 2024 undertecknade Sverige och Danmark ett nytt avtal om vissa skattefrågor, det s.k. Öresundsavtalet, som ska ersätta det nu gällande avtalet från 2003.

Avtalet från 2003 innehåller bestämmelser om vad som ska gälla mellan Sverige och Danmark i förhållande till det multilaterala nordiska skatteavtalet. Bl.a. finns det bestämmelser som innebär att arbete som inom ramen för en anställning utförs i den anställdes hemviststat, vid avtalets tillämpning ska anses vara utfört i den stat där arbetet normalt utförs och där arbetsgivaren är hemmahörande. Följden av dessa bestämmelser är att inkomst hänförlig till arbete utfört i hemviststaten i tillämpliga fall ska beskattas i den normala arbetsstaten vid tillämpning av det nordiska skatteavtalet. Kopplat till dessa bestämmelser finns i avtalet ett åtagande för de avtalsslutande staterna att säkerställa att det i deras respektive interna lagstiftning finns bestämmelser som säkerställer att beskattning kan ske av inkomster som de har tilldelats beskattningsrätten för.

Det nya avtalet reglerar fortsatt dessa situationer, men innebär vissa smärre ändringar vad gäller förutsättningarna för när arbete som utförs i den anställdes hemviststat, vid avtalets tillämpning ska anses vara utfört i den stat där arbetet normalt utförs. Bestämmelserna utvidgas till att omfatta allt arbete som utförs i hemviststaten och inte bara sådant arbete som utförts i den skattskyldiges bostad. Vidare ska kravet att minst hälften av arbetet ska ha utförts i den normala arbetsstaten beräknas över rullande tolv månadersperioder, i stället för över rullande tremånadersperioder. Till följd av detta föreslås i denna promemoria ändringar i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som syftar till att säkerställa att beskattning i Sverige kan ske även under dessa ändrade förutsättningar.

2 Lagförslag

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §¹

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är

1. lön eller därmed jämförlig förmån på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region,

2. lön eller därmed jämförlig förmån på grund av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region, i den utsträckning inkomsten förvärvats genom verksamhet i Sverige,

3. arvode och liknande ersättning som någon får i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i ett svenskt aktiebolag eller någon annan svensk juridisk person, oavsett var verksamheten utövats,

4. ersättning i form av pension, med undantag av barnpension, sjukersättning och aktivitetsersättning enligt socialförsäkringsbalken, till den del det totala beloppet av mottagna ersättningar för varje kalendermånad överstiger en tolfedel av 0,77 prisbasbelopp, samt annan ersättning enligt samma balk,

5. pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region,

6. belopp, som betalas ut på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i en i Sverige bedriven försäkringsrörelse samt belopp som betalas ut från pensionssparkonto fört av ett svenskt pensionssparinstitut eller av ett utländskt instituts filial i Sverige enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande samt avskattning av en sådan försäkring eller ett sådant pensionssparkonto,

6 a. belopp, som betalas ut på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring samt avskattning av sådan annan försäkring, om försäkringen meddelats i en utländsk försäkringsrörelse i den utsträckning den skattskyldige vid den årliga beskattningen fått avdrag för premier eller om premierna inte räknats som inkomst för den försäkrade enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

7. pension på grund av tjänstepensionsförsäkring eller avtal om tjänstepension som är jämförbart med försäkring inklusive avskattning av sådan försäkring eller sådant avtal, samt annan pension eller förmån, om förmånen lämnas på grund av tidigare tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats i Sverige,

8. ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller annan författning, som betalats ut till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring,

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

10. annan inkomst av tjänst som förvärvats genom verksamhet i Sverige,

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

12. sjöinkomst som avses i 64 kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen i den utsträckning inkomsten förvärvats genom verksamhet på

– ett handelsfartyg som ska anses som svenskt enligt sjölagen (1994:1009), utom i de fall fartyget hyrs ut i huvudsak obemannat till en utländsk redare och sjömannen inte är anställd hos fartygets ägare eller hos en arbetsgivare som ägaren anlitar, eller

– ett utländskt handelsfartyg som en svensk redare hyr i huvudsak obemannat, om sjömannen är anställd hos redaren eller hos en arbetsgivare som redaren anlitar.

Som inkomst enligt första stycket 1–3 och 12 anses också förskott på sådan inkomst.

Verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i ett svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige anses utövad i Sverige 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.

Verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i ett svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige anses utövad i Sverige även om den enskilde inom ramen för verksamheten

– gör tjänsteresor utomlands, eller

– utför arbete utomlands under förutsättning att tiden för arbetet där uppgår till högst hälften av den enskildes totala arbetstid i verksamheten under varje *tolvmånadersperiod*.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

2. Lagen tillämpas första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs efter den 31 december 2024 och där ersättningen betalas efter detta datum.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2024:509) om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta i stället för lydelsen enligt lagen (2024:509) om ändring i den lagen ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt SFS 2024:509

Föreslagen lydelse

5 §

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är

1. lön eller därmed jämförlig förmån på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region,

2. lön eller därmed jämförlig förmån på grund av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region, i den utsträckning inkomsten förvärvats genom verksamhet i Sverige,

3. arvode och liknande ersättning som någon får i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i ett svenskt aktiebolag eller någon annan svensk juridisk person, oavsett var verksamheten utövats,

4. ersättning i form av pension, med undantag av barnpension, sjukersättning och aktivitetsersättning enligt socialförsäkringsbalken, till den del det totala beloppet av mottagna ersättningar för varje kalendermånad överstiger en tolfedel av 0,77 prisbasbelopp, samt annan ersättning enligt samma balk,

5. pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region,

6. belopp, som betalas ut på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i en i Sverige bedriven försäkringsrörelse samt belopp som betalas ut från pensionssparkonto fört av ett svenskt pensionssparinstitut eller av ett utländskt instituts filial i Sverige enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande samt avskattning av en sådan försäkring eller ett sådant pensionsparkonto,

6 a. belopp, som betalas ut på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring samt avskattning av sådan annan försäkring, om försäkringen meddelats i en utländsk försäkringsrörelse i den utsträckning den skattskyldige vid den årliga beskattningen fått avdrag för premier eller om premierna inte räknats som inkomst för den försäkrade enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

7. pension på grund av tjänstepensionsförsäkring eller avtal om tjänstepension som är jämförbart med försäkring inklusive avskattning av sådan försäkring eller sådant avtal, samt annan pension eller förmån, om förmånen lämnas på grund av tidigare tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats i Sverige,

8. ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller annan författning, som betalats ut till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring,

9. arbetslöshetsersättning enligt lagen (2024:506) om arbetslöshetsförsäkring,

10. annan inkomst av tjänst som förvärvats genom verksamhet i Sverige,

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

12. sjiöinkomst som avses i 64 kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen i den utsträckning inkomsten förvärvats genom verksamhet på

– ett handelsfartyg som ska anses som svenskt enligt sjölagen (1994:1009), utom i de fall fartyget hyrs ut i huvudsak obemannat till en utländsk redare och sjömannen inte är anställd hos fartygets ägare eller hos en arbetsgivare som ägaren anlitar, eller

– ett utländskt handelsfartyg som en svensk redare hyr i huvudsak obemannat, om sjömannen är anställd hos redaren eller hos en arbetsgivare som redaren anlitar.

Som inkomst enligt första stycket 1–3 och 12 anses också förskott på sådan inkomst.

Verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i ett svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige anses utövad i Sverige 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.

Verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i ett svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige anses utövad i Sverige även om den enskilde inom ramen för verksamheten

– gör tjänsteresor utomlands, eller

– utför arbete utomlands under förutsättning att tiden för arbetet där uppgår till högst hälften av den enskildes totala arbetstid i verksamheten under varje *tolvmånadersperiod*.

3 Bakgrund

Sverige och Danmark har den 10 juni 2024 undertecknat ett avtal om vissa skattefrågor. Avsikten är att avtalet ska fogas som en bilaga till lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Den svenska avtalstexten finns som en bilaga till denna promemoria.

Avtalet innehåller bestämmelser om vad som ska 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 (nedan kallat ”nordiska skatteavtalet”) som finns införlivat i svensk rätt genom nämnda lag om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Avtalet ska ersätta det nu gällande avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor undertecknat den 29 oktober 2003 (nedan kallat ”2003 års avtal”), vilket införts i svensk lagstiftning som bilaga 4 till ovan nämnda lag om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

I 2003 års avtal finns bestämmelser som innebär att fördelningen av beskattningsrätten mellan de båda staterna enligt det nordiska avtalet sker på ett sådant sätt att inkomst av arbete som utförs i den skattskyldiges hemviststat eller i en tredje stat, under vissa förutsättningar ska anses vara inkomst hänförlig till arbete som utförts i den stat som utgör den anställdes normala arbetsstat och beskattas i den staten. Kopplat till dessa bestämmelser finns ett åtagande för de avtalsslutande staterna att beskatta de inkomster som de till följd av avtalet tillerkänns beskattningsrätten till. I samband med att 2003 års avtal införlivades i svensk lagstiftning infördes därför bestämmelser i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) som innebär att beskattning i Sverige kan ske även i de fall arbetet utförs utomlands.

Det nya avtalet innebär vissa smärre ändringar i fråga om under vilka förutsättningar som arbete utfört i den skattskyldiges hemviststat ska anses utfört i den normala arbetsstaten. Det är fråga om att utvidga bestämmelserna till att i tillämpliga fall omfatta allt arbete som utförs i hemviststaten och inte bara sådant arbete som utförts i den skattskyldiges bostad. Vidare ska kravet att minst hälften av arbetet ska ha utförts i den normala arbetsstaten beräknas över rullande tolv månadersperioder, i stället för över rullande tremånadersperioder. Åtagandet att beskatta de inkomster som parterna till följd av avtalet tillerkänns beskattningsrätten till kvarstår. Bestämmelserna i SINK måste därför anpassas till de ändringar som följer av det nya avtalet jämfört med 2003 års avtal.

4 Gällande rätt

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

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

Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (3 kap. 8 § IL). Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig endast för vissa inkomster med särskilt stark anknytning till Sverige (3 kap. 18–19 a §§ IL). Bestämmelser om ytterligare skattskyldighet för begränsat skattskyldiga finns i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK (3 kap. 21 § IL).

Inkomster från arbete i Sverige och vissa andra inkomster, som upp bärs av fysiska personer som är bosatta utomlands (med undantag för artister och idrottsmän), beskattas enligt SINK. Med bosatt utomlands avses en fysisk person som är begränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen (2 § SINK). Särskild inkomstskatt tas ut med 25 procent av de skattepliktiga inkomsterna, med undantag för sjöinkomst där skattesatsen är 15 procent (7 § SINK).

I 5 § SINK finns bestämmelser om vilka inkomster som är skattepliktiga enligt lagen. Enligt 5 § första stycket 1 SINK är avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun skattepliktig. Enligt 5 § första stycket 2 SINK 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 SINK anges att verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige anses utövad här i Sverige om den enskilde inom ramen för verksamheten gör tjänsteresor utomlands eller utför arbetet i sin bostad, under förutsättning att tiden för arbetet i bostaden uppgår till högst hälften av den enskildes totala arbetstid i verksamheten under varje tremånadersperiod.

5 Förändrade krav på arbetstid och var arbete utomlands får utföras vid beskattning i Sverige av utomlands bosatta

Promemorians förslag: Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta anpassas till det nya avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor. Verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i ett svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige ska anses utövad i Sverige även om den enskilde inom ramen för verksamheten utför arbete utomlands under förutsättning att tiden

för arbetet där uppgår till högst hälften av den enskildes totala arbetstid i verksamheten under varje tolv månadersperiod.

Skälen för promemorians förslag: Det nya avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor innebär att lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) måste anpassas för att Sverige ska uppfylla sina åtaganden enligt det nya avtalet.

Som anges i avsnitt 3 innehåller avtalet bestämmelser om vad som ska gälla mellan Sverige och Danmark i förhållande till det nordiska skatteavtalet. Artikel 15 (enskild tjänst) i det nordiska skatteavtalet fördelar beskattningsrätten i fråga om löneinkomster för privatanställda. I fråga om en anställd person med hemvist i den ena staten som arbetar för en arbetsgivare hemmahörande i den andra staten, innebär artikel 15 att det alltid finns en rätt för hemviststaten att beskatta löneinkomsten. Arbetsstaten har dock också rätt att beskatta löneinkomsten, men bara till den del som avser arbete som utförts i den staten. I fråga om den del av lönen som får beskattas i arbetsstaten, ankommer det på hemviststaten att undanröja dubbelbeskattning. Både Sverige och Danmark undanröjer som hemviststat dubbelbeskattning i dessa fall genom att helt undanta inkomsten från beskattning. I fråga om det arbete som den anställde inom ramen för anställningen utför i sin hemviststat, innebär artikel 15 att beskattning endast får ske i den staten.

Artikel 1 i 2003 års avtal möjliggör för främst gränspendlare att enbart beskattas i arbetsstaten för hela lönen, även om arbete i viss utsträckning har utförts i hemviststaten. Bestämmelserna innebär att arbete som utförs i hemviststaten i vissa situationer ska anses vara utfört i den stat där arbetet normalt utförs, den normala arbetsstaten, vid tillämpningen av det nordiska avtalet. Den första situationen då arbetet ska anses vara utfört i den normala arbetsstaten är då arbetet i hemviststaten utförs av personen i dennes bostad. Den andra situationen då arbetet anses vara utfört i den normala arbetsstaten är då arbetet i hemviststaten eller i en tredje stat utgör tjänsteresor eller annat arbete av tillfällig natur. En gemensam förutsättning för att arbetet i båda dessa situationer ska anses vara utfört i den normala arbetsstaten är att arbetet i den normala arbetsstaten uppgår till minst hälften av den totala arbetstiden under varje tremånadersperiod. Bestämmelserna innebär att man i dessa fall frångår principen i artikel 15 i nordiska avtalet om att beskattning i arbetsstaten bara får ske för arbete som utförts där. I och med att denna princip frångås finns i artikel 5 punkt 1 i 2003 års avtal en bestämmelse som innebär att beskattning ska ske i arbetsstaten i fråga om arbete som utförts i hemviststaten, men som till följd av avtalet ska beskattas i arbetsstaten. För att Sverige ska uppfylla det åtagande som följer av artikel 5 punkt 1 i 2003 års avtal, finns det i 5 § tredje stycket SINK en skattskyldighet för arbete utfört utomlands inom ramen för en anställning eller uppdrag i de situationer som anges i 2003 års avtal. Bestämmelserna i SINK är dock generellt utformade och omfattar inte bara personer på vilka 2003 års avtal är tillämpligt.

Det nya avtal som Sverige och Danmark ingått innehåller en i huvudsak motsvarande artikel 1 och ett motsvarande åtagande om beskattning i fråga om arbete utfört utomlands, fast nu i artikel 6 punkt 1. Artikel 1 i det nya avtalet ändras dock i viss mån jämfört med 2003 års avtal. Arbete i hemviststaten som ska kunna anses som utfört i den normala arbetsstaten

begränsas inte till arbete som utförs i den anställdes bostad. Vidare ska villkoret att arbetet i den normala arbetsstaten ska uppgå till minst hälften av den totala arbetstiden, beräknas under varje tolv månadersperiod i stället för under varje tremånadersperiod. Till följd av detta bör de ändringar som införs genom artikel 1 i det nya avtalet avspeglas i 5 § tredje stycket i SINK. För att uppnå detta bör orden ”i sin bostad” tas bort ur andra strecksatsen. Vidare bör ordet ”tremånadersperiod” i samma strecksats bytas ut mot ordet ”tolvmånadersperiod”.

Det nya avtalet har innan undertecknandet remitterats till Skatteverket och Kammarrätten i Stockholm, som båda tillstyrker avtalet. Skatteverket pekar dock på att 5 § tredje stycket i SINK inte helt säkerställer svensk beskattningsrätt enligt det nu gällande avtalet från 2003 i fråga om sådan beskattning av uthyrd personal i vissa fall som 2021 infördes i 6 a § SINK (se prop. 2019/20:190, SFS 2020:951). Då denna fråga inte är direkt kopplad till de ändringar som följer av det nya avtalet med Danmark, utan ändringar som gjorts i SINK, får den hanteras i ett separat lagstiftnings- ärende.

6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: Lagändringen ska träda i kraft den 1 januari 2025 och tillämpas för första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs efter den 31 december 2024 och där ersättningen betalas efter detta datum.

Skälen för promemorians förslag: Det är angeläget att lagändringen träder i kraft så snart som möjligt. Lagändringen har påkallats av det nya avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor, och Danmark avser att ha sin lagstiftning på plats för att avtalet ska träda i kraft till 2025. Föreslagen lagändring bör mot den bakgrunden träda i kraft den 1 januari 2025 och tillämpas för första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs efter den 31 december 2024 och där ersättningen betalas efter detta datum.

7 Konsekvensanalys

Lagförslaget i denna promemoria bedöms påverka ett litet antal personer bosatta i Danmark som är anställda av en privat arbetsgivare i Sverige. Ändringen som det nya avtalet innebär i förhållande till det nu gällande avtalet förutses påverka beskattningen för endast en mindre andel av denna begränsade krets. Bedömningen är att ett fåtal personer påverkas genom att beskattningen i sin helhet ska göras i Sverige, istället för att en viss del av beskattningen även sker i Danmark, givet en oförändrad fördelning av arbetsdagarna mellan Sverige och Danmark. Bedömningen är också att få

kommer att ändra sitt arbetsmönster på ett sätt som får till följd att beskattningen ändras. Därmed bedöms även effekterna för företaget och arbetsgivaren som mycket små. De mer omfattande konsekvenserna av det nya avtalet ligger utanför lagförslaget i denna promemoria.

De offentligfinansiella effekterna av lagförslaget i denna promemoria bedöms vara försumbara. Förslaget förväntas inte ge upphov till någon ökad arbetsbörda för enskilda, Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Förslagen torde inte heller medföra några effekter på vare sig inkomstfördelningen eller den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män. Förslagen bedöms i övrigt inte ha effekter på sysselsättning, miljö eller integration.

8 Författningskommentar

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

5 §

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är

1. lön eller därmed jämförlig förmån på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region,

2. lön eller därmed jämförlig förmån på grund av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region, i den utsträckning inkomsten förvärvats genom verksamhet i Sverige,

3. arvode och liknande ersättning som någon får i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i ett svenskt aktiebolag eller någon annan svensk juridisk person, oavsett var verksamheten utövats,

4. ersättning i form av pension, med undantag av barnpension, sjukersättning och aktivitetsersättning enligt socialförsäkringsbalken, till den del det totala beloppet av mottagna ersättningar för varje kalendermånad överstiger en tolfedel av 0,77 prisbasbelopp, samt annan ersättning enligt samma balk,

5. pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region,

6. belopp, som betalas ut på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i en i Sverige bedriven försäkringsrörelse samt belopp som betalas ut från pensionsparkonto fört av ett svenskt pensionssparinstitut eller av ett utländskt instituts filial i Sverige enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande samt avskattning av en sådan försäkring eller ett sådant pensionsparkonto,

6 a. belopp, som betalas ut på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring samt avskattning av sådan annan försäkring, om försäkringen meddelats i en utländsk försäkringsrörelse i den utsträckning den skattskyldige vid den årliga beskattningen fått avdrag för premier eller om premierna inte räknats som inkomst för den försäkrade enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

7. pension på grund av tjänstepensionsförsäkring eller avtal om tjänstepension som är jämförbart med försäkring inklusive avskattning av sådan försäkring eller sådant avtal, samt annan pension eller förmån, om förmånen lämnas på grund av tidigare tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats i Sverige,

8. ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller annan författning, som betalats ut till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring,

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

10. annan inkomst av tjänst som förvärvats genom verksamhet i Sverige,

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

12. sjöinkomst som avses i 64 kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen i den utsträckning inkomsten förvärvats genom verksamhet på

– ett handelsfartyg som ska anses som svenskt enligt sjölagen (1994:1009), utom i de fall fartyget hyrs ut i huvudsak obemannat till en utländsk redare och sjömannen inte är anställd hos fartygets ägare eller hos en arbetsgivare som ägaren anlitar, eller

– ett utländskt handelsfartyg som en svensk redare hyr i huvudsak obemannat, om sjömannen är anställd hos redaren eller hos en arbetsgivare som redaren anlitar.

Som inkomst enligt första stycket 1–3 och 12 anses också förskott på sådan inkomst.

Verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i ett svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige anses utövad i Sverige även om den enskilde inom ramen för verksamheten

– gör tjänsteresor utomlands, eller

– utför arbete utomlands under förutsättning att tiden för arbetet där uppgår till högst hälften av den enskildes totala arbetstid i verksamheten under varje *tolvmånadersperiod*.

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

I paragrafen anges vad som är skattepliktig inkomst enligt lagen.

Ändringarna i *tredje stycket andra strecksatsen* innebär att verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i ett svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige anses utövad i Sverige även om den enskilde inom ramen för verksamheten utför arbetet utomlands. Det ställs inte längre krav på att arbetet ska vara utfört i den enskildes bostad. Arbetet utomlands får uppgå till högst hälften av den enskildes totala arbetstid i verksamheten under varje *tolvmånadersperiod*.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

2. Lagen tillämpas första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs efter den 31 december 2024 och där ersättningen betalas efter detta datum.

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 2025.

Av *andra punkten* framgår att bestämmelsen tillämpas första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs efter den 31 december 2024 och där ersättningen betalas efter detta datum.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

Avtal mellan Konungariket Sveriges regering och Konungariket Danmarks regering om vissa skattefrågor

I förhållandet mellan Sverige och Danmark ska följande gälla i förhållande till avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet som undertecknades i Helsingfors den 23 september 1996 (i det följande benämnt ”nordiska avtalet”).

Artikel 1

1. Om en person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär lön eller annan liknande ersättning på grund av anställning, som normalt utförs i den andra avtalsslutande staten, för en arbetsgivare med hemvist i denna andra stat, eller vid ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning, som personens arbetsgivare enligt nordiska avtalet eller tillämpligt skatteavtal med tredje stat har i denna andra stat, ska arbetet vid tillämpning av artikel 15 punkterna 1 och 2 eller artikel 19 punkterna 1 och 2 i nordiska avtalet anses vara utfört i denna andra stat, även om arbetet faktiskt utförts

a) i den förstnämnda staten, eller

b) i en tredje stat, om arbetet utgör tjänsteresor eller annat liknande arbete av tillfällig natur

men endast om arbetet i den andra staten uppgår till minst hälften av arbetstiden under varje tolv månadersperiod.

2. Bestämmelserna i punkt 1 gäller

a) i fall då arbetsgivaren inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten endast om den lön eller annan liknande ersättning som personen uppbär belastar ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning, som arbetsgivaren enligt nordiska avtalet eller tillämpligt skatteavtal med tredje stat har i den andra staten,

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

3. En arbetsgivare med hemvist i en avtalsslutande stat som har en anställd person med hemvist i den andra avtalsslutande staten i anställning som normalt ska utföras i den förstnämnda staten, är inte skyldig att – i fråga om sådan anställd person – göra skatteavdrag i den andra avtalsslutande staten, om anställningen är avsedd att utföras på ett sådant sätt att skattskyldighet för utbetalad lön eller annan liknande ersättning inte uppstår i den andra avtalsslutande staten till följd av punkterna 1 och 2.

4. Om en avtalsslutande stat med hänsyn till allmän folkhälsa eller säkerhet eller annan liknande omständighet, inför restriktioner eller rekommendationer om begränsad rörlighet mellan de avtalsslutande staterna, kan de behöriga myndigheterna enligt nordiska avtalet ingå en särskild överenskommelse om att arbete som avses i punkterna 1 och 2

under en begränsad period ska anses vara utfört i sin helhet i den stat där arbetet normalt utförs. En sådan överenskommelse kan även omfatta tillämpningen av punkt 3. Bilaga

Artikel 2

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

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

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

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

3. Denna artikel gäller endast:

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

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

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

a) för Danmarks vidkommande omfattas av pensionsbeskattningslagens avsnitt I,

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

Artikel 3

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

Artikel 4

1. Beskattning enligt artikel 22 punkt 1 i det nordiska avtalet ska inte ske i fråga om inkomst i form av studiemedel, stipendier eller konstnärsstöd som en fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär från den andra avtalsslutande staten, dess politiska underavdelningar, lokala myndigheter eller offentligt rättsliga institutioner, under förutsättning att dessa studiemedel, stipendier eller konstnärsstöd hade varit undantagna från beskattning i den andra staten om personen hade haft hemvist i denna andra stat.

2. Utan hinder av artikel 22 i nordiska avtalet får sådan inkomst som avses i nämnda artikel som uppbärs av en person med hemvist i en avtalsslutande stat och som härrör från den andra avtalsslutande staten, beskattas i denna andra avtalsslutande stat.

Artikel 5

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

Artikel 6

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

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

a) av den fysiska personen är avdragsgill, eller

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

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

Artikel 7

1. I fall då en fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst från anställning i den andra avtalsslutande staten (bruttoinkomst) och denna inkomst för ett beskattningsår uppgår till minst ett belopp motsvarande ett grundbelopp om 210 000 danska kronor, i 2023 års prisnivå, före avdrag för utgifter för inkomsternas förvärvande, ska denna andra stat betala ett utjämningsbelopp till den förstnämnda staten. Grundbeloppet omräknas årligen utifrån årsgenomsnittet enligt Eurostats harmoniserade index för konsumentpriser (HIKP) för Danmark, med en decimals precision. Omräkningstalet fastställs för varje inkomstår utifrån

förhållandet mellan årsgenomsnittet för harmoniserat index för konsumentpriser (HIKP) för Danmark året före inkomståret och det för år 2023 fastställda värdet för årsgenomsnittet för harmoniserat index för konsumentpriser (HIKP) för Danmark. Omräkningstalet avrundas till tre decimaler och multipliceras sedan med grundbeloppet. Det omräknade grundbeloppet avrundas till närmaste belopp i danska kronor som kan divideras med 1 000. Grundbeloppet omräknas första gången för inkomståret 2025. Utjämningsbeloppet ska för Danmarks vidkommande vara den genomsnittliga primärkommunala skatten som uppbärs för inkomst som beskattas i Danmark med stöd av artikel 15 eller 19 i det nordiska avtalet. Utjämningsbeloppet ska för Sveriges vidkommande vara den genomsnittliga kommunalskatten som tas ut för primärkommunernas räkning och som avser inkomst som beskattas i Sverige med stöd av artikel 15 eller 19 i det nordiska avtalet. Denna artikel gäller emellertid inte inkomst som person med hemvist i en avtalslutande stat förvärvar genom arbete utfört ombord på svenskt eller danskt skepp i internationell trafik. De behöriga myndigheterna enligt nordiska avtalet kan ingå en ömsesidig överenskommelse om den närmare utformningen av denna ordning för utjämningsbeloppet.

2. På begäran av en avtalslutande stat ska denna ordning utvärderas såvitt särskilt avser nivån för utjämningsbeloppet. En sådan begäran kan dock göras tidigast under det femte kalenderåret som infaller efter den dag då avtalet träder i kraft.

Artikel 8

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

a) i fråga om källskatter, på belopp som betalas eller tillgodoförs den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter den dag då avtalet träder i kraft eller senare,

b) i fråga om andra skatter på inkomst, på skatt som påförs för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter den dag då avtalet träder i kraft eller senare.

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1, ska bestämmelserna i artikel 1 punkt 3 tillämpas från och med den dag då avtalet träder i kraft. Vid tillämpning av bestämmelserna i artikel 1 punkt 3 i fråga om en arbetsgivares skyldighet att göra skatteavdrag, ska övriga bestämmelser i artikel 1 tillämpas som om de är tillämpliga även innan den tidpunkt som följer av punkt 1.

3. Avtalet mellan Konungariket Sverige och Konungariket Danmark om vissa skattefrågor, undertecknat i Köpenhamn den 29 oktober 2003, ska upphöra att tillämpas med avseende på varje skatt från och med den dag då detta avtal enligt punkt 1 i denna artikel ska tillämpas avseende den aktuella skatten.

4. Om det visar sig föreligga skattemässiga hinder för den fortsatta integrationen i Öresundsregionen är Sverige och Danmark överens om att inleda diskussioner för att överväga införande av nya bestämmelser eller

ändring av bestämmelserna i detta avtal eller att ta initiativ till ändringar av det nordiska avtalet.

Artikel 9

Detta avtal förblir i kraft så länge som det nordiska avtalet är i kraft eller till dess att det sägs upp av en avtalsslutande stat. Vardera avtalsslutande staten kan genom skriftligt meddelande till den andra avtalsslutande staten säga upp avtalet genom underrättelse härom minst sex månader före utgången av något kalenderår. I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla

a) i fråga om källskatter, på belopp som betalas eller tillgodoförs den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter utgången av sexmånadersperioden eller senare,

b) i fråga om andra skatter på inkomst, på skatt som påförs för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter av sexmånadersperioden eller senare.

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

Som skedde i Öresund den 10 juni 2024 i två exemplar på svenska och danska språken vilka båda äger lika vitsord.

För Konungariket
Sveriges regering

För Konungariket
Danmarks regering

Elisabeth Svantesson

Jepp Bruus