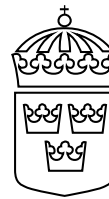


Regeringens proposition

2024/25:15



Avtal mellan Sverige och Danmark om vissa
skattefrågor

Prop.
2024/25:15

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 3 oktober 2024

Ulf Kristersson

Elisabeth Svantesson
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att riksdagen godkänner avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor som undertecknades den 10 juni 2024 samt antar en lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

Avtalet ska ersätta det nu gällande avtalet från 2003 och innebär vissa nya eller ändrade bestämmelser som påverkar fördelningen av beskattningsrätt för löneinkomster och vissa andra inkomster vid tillämpning av det nordiska multilaterala skatteavtalet. Det införs även bestämmelser om arbetsgivares skyldighet att göra skatteavdrag för anställda som omfattas av avtalet. Avtalet från 2003 innehåller även bestämmelser om utjämning av skatteintäkter mellan länderna, vilka genom det nya avtalet utvidgas vad gäller omfattade inkomster.

Ett antal bestämmelser överförs i oförändrad utformning till det nya avtalet, bl.a. bestämmelser om avdrag för inbetalningar till pensionsordningar och avdrag för utgifter för resor över Öresundsbron.

Vidare föreslås att lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ändras så att de till viss del ändrade förutsättningarna för svensk beskattningsrätt för löneinkomster som följer av det nya avtalet, motsvaras av en skattskyldighet i Sverige.

Ändringarna i lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna föreslås träda i kraft den dag regeringen bestämmer. Ändringarna i lagen om särskild inkomstskatt föreslås träda i kraft den 1 januari 2025.

Innehållsförteckning

1	Förslag till riksdagsbeslut	4
2	Lagtext	5
2.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna	5
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 (2024:509) om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	14
3	Ärendet och dess beredning	16
4	Gällande rätt.....	17
4.1	Det nordiska skatteavtalet	17
4.2	Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	18
5	Avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor	19
5.1	Ändring i lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.....	19
5.2	Avtalets innehåll.....	21
5.2.1	Allmänt.....	21
5.2.2	Tillämpning av artikel 15 eller 19 i det nordiska skatteavtalet	21
5.2.3	Avdrag för inbetalningar till pensionsordningar	24
5.2.4	Avdrag för resor över Öresundsbron	24
5.2.5	Tillämpning av artikel 22 i det nordiska skatteavtalet.....	25
5.2.6	Gränsgångare.....	25
5.2.7	Beskattning.....	25
5.2.8	Utjämningsordning.....	26
5.2.9	Slutbestämmelser.....	27
5.3	Utjämningsbeloppet	28
6	Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	28
6.1	Förändrade krav på arbetstid och var arbete utomlands får utföras vid beskattning i Sverige av utomlands bosatta	28
6.2	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	30
7	Konsekvensanalys.....	31
8	Författningskommentar.....	32
8.1	Lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.....	32
8.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	34
8.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (2024:509) om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	36

Bilaga 1	Promemorians sammanfattning	37	Prop. 2024/25:15
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanserna	38	
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 3 oktober 2024.....	39	

1 Förslag till riksdagsbeslut

Regeringens förslag:

1. Riksdagen godkänner avtalet mellan Konungariket Sverige och Konungariket Danmark om vissa skattefrågor (avsnitt 5).
2. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.
3. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.
4. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i lagen (2024:509) om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna

dels att bilaga 4 ska upphöra att gälla,

dels att 1 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny bilaga, bilaga 4, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Det avtal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet som Danmark, Färöarna, Finland, Island, Norge och Sverige undertecknade den 23 september 1996 ska tillsammans med det protokoll som är fogat till avtalet och som utgör en del av detta, i den lydelse dessa har genom de protokoll om ändring i avtalet som undertecknades den 6 oktober 1997, den 4 april 2008 och den 29 augusti 2018, gälla som lag här i landet. Avtalets bestämmelse i artikel 3 punkt 1 a att uttrycket "Finland" inte inbegriper landskapet Åland i fråga om den finska kommunalskatten ska inte gälla.

Avtalet och protokollet är avfattade på danska, färöiska, finska, isländska, norska och svenska språken. På svenska språket har utfärdats två texter, en för Finland och en för Sverige. Samtliga texter har samma giltighet. Den för Sverige utfärdade texten framgår av bilaga 1 till denna lag.

Det avtal mellan Sverige och Danmark om beskattning av anställda ombord på färjor och tåg i reguljär trafik mellan Danmark och Sverige som undertecknades den 30 september 1999 ska gälla som lag här i landet. Avtalet är avfattat på danska och svenska språken. Den för Sverige utfärdade texten framgår av bilaga 2 till denna lag.

Det avtal mellan Sverige och Norge som undertecknades den 22 oktober 2002 och som innehåller särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen ska gälla som lag här i landet. Avtalet är avfattat på svenska och norska språken. Den för Sverige utfärdade texten framgår av bilaga 3 till denna lag.

Det avtal mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor som undertecknades den 29 oktober 2003 ska gälla som lag här i landet. Avtalet är avfattat på sven-

Det avtal mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor som undertecknades den 10 juni 2024 ska gälla som lag här i landet. Avtalet är avfattat på svenska och

¹ Senaste lydelse 2019:604.

ska och danska språken. Den för Sverige utfärdade texten framgår av bilaga 4 till denna lag.

danska språken. Den för Sverige utfärdade texten framgår av bilaga 4 till denna lag.

1. Denna lag träder i kraft den dag som regeringen bestämmer.
2. Lagen tillämpas första gången i fråga om
 - a) källskatter, på belopp som betalas eller tillgodoförs den 1 januari det år som följer närmast efter den dag då lagen träder i kraft eller senare,
 - b) andra skatter på inkomst, på skatt som påförs för beskattningsår som börjar den 1 januari det år som följer närmast efter den dag då lagen träder i kraft eller senare, och
 - c) skatteavdrag som avses i artikel 1 punkt 3 i avtalet, från den dag då avtalet träder i kraft.
3. Den upphävda bilaga 4 tillämpas dock fortfarande i fråga om
 - a) källskatter, på belopp som betalas eller tillgodoförs före den 1 januari det år som följer närmast efter den dag då lagen träder i kraft, och
 - b) andra skatter på inkomst, på skatt som påförs för beskattningsår som börjar före den 1 januari det år som följer närmast efter den dag då lagen träder i kraft.

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 månaders period.

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.

Artikel 2

1. Om en fysisk person förvärvar 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 pensionsbeskattningens 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.

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 offentligrättsliga 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. Utjämningen ska ske senast den 1 oktober året efter det aktuella beskattningsåret. 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 avtalsslutande 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 utjämning.

2. På begäran av en avtalsslutande stat ska denna ordning utvärderas såvitt särskilt avser nivån för utjämningen. 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 avtalsslutande 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. Prop. 2024/25:15

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 utgången 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.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §²

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, Prop. 2024/25:15

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*.

– 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.

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.

2.3 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 pensionsparkonto fört av ett svenskt pensionssparinstitut eller av ett utländskt instituts filial i Sverige enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionsparande 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*.

– 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.

3 Ärendet och dess beredning

Det multilaterala nordiska skatteavtalet undertecknades den 23 september 1996. Det trädde i kraft den 11 maj 1997 och tillämpas från den 1 januari 1998. Avtalet är införlivat i svensk rätt genom lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Bilaga 4 till lagen innehåller ett bilateralt avtal mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor som undertecknades den 29 oktober 2003. Det bilaterala avtalet föreskriver viss närmare tillämpning av bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet i vissa fall. Det innehåller därutöver åtaganden från de båda staterna att medge avdrag för kostnader under vissa förhållanden samt ett skatteutjämningsystem avseende personer som bor i det ena landet och arbetar i det andra.

Den 10 juni 2024 undertecknade regeringarna i Sverige och Danmark ett nytt bilateralt avtal om vissa skattefrågor som ska ersätta avtalet från 2003. Frågan om ett nytt sådant avtal har diskuterats mellan länderna under lång tid. Under 2020–2021 fördes skriftväxling på ministernivå i frågan, där det bl.a. konstaterades att avtalet främst behövde anpassas till nya arbetssätt med ökade inslag av distansarbete, en utveckling som skyndats på av den då pågående pandemin. Från svensk sida lyftes även krav på att utvidga basen för skatteutjämningsystemet. Tekniska diskussioner mellan Finansdepartementet och danska Skatteministeriet inleddes, vilka ledde till en förhandlingsrunda i Köpenhamn i april 2023. Fortsatta diskussioner hölls fram till maj 2024, då en överenskommelse om ett utkast till nytt avtal nåddes. Utkastet var upprättat på svenska och danska och remitterades till *Kammarrätten i Stockholm* och *Skatteverket*.

Förslag till lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna har upprättats inom Finansdepartementet.

Avtalet om vissa skattefrågor från 2003 innehåller bl.a. bestämmelser som innebär att arbete som inom ramen för en anställning utförs i den anställdes hemviststat, vid tillämpning av det nordiska skatteavtalet i vissa fall 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 andra staten. Kopplat till bestämmelserna finns därför i avtalet om vissa skattefrågor 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. Mot den bakgrunden finns bestämmelser om beskattning i Sverige i dessa fall i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Det nya avtalet innebär vissa smärre ändringar vad gäller förutsättningarna för när arbete som utförs i den anställdes hemviststat, vid tillämpning av det nordiska skatteavtalet ska anses vara utfört i den stat där arbetet normalt utförs.

I den i Finansdepartementet upprättade promemorian Ändring i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med anledning av ett nytt avtal mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor, lämnas förslag om de ändringar som behöver göras i lagen med anledning av det nya

avtalet. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag överensstämmer med lagförslagen i denna proposition.

Promemorian har remissbehandlats och i *bilaga 2* finns en förteckning över de remissinstanser som getts tillfälle att inkomma med synpunkter på förslaget. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2024/01546).

Ett utkast till denna proposition har beretts med Skatteverket.

Lagrådet

Genom förslaget om ändring i lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna införlivas det nya avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor i svensk lagstiftning som en ny bilaga 4 till lagen. Bilagan ersätter den nu gällande bilaga 4 som innehåller 2003 års avtal och som därmed upphävs. Förslagen om ändring i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta innebär endast vissa mindre ändringar som följer av ändringar i 2024 års avtal om vissa skattefrågor i förhållande till 2003 års avtal. Lagförslagen är författningstekniskt och även i övrigt av sådan beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse. Lagrådets yttrande har därför inte inhämtats.

4 Gällande rätt

4.1 Det nordiska skatteavtalet

Det multilaterala avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet – det nordiska skatteavtalet – undertecknades den 23 september 1996. Avtalet ansluter nära till den modell som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) rekommenderar för skatteavtal.

I artikel 15 i det nordiska skatteavtalet finns bestämmelser om beskattning av enskild tjänst. Enligt denna artikel, som följer huvudprinciperna i OECD:s modellavtal, får inkomst av enskild tjänst som en person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär från arbete utfört i en annan avtalsslutande stat, beskattas i den sistnämnda staten (punkt 1). Undantag gäller enligt punkt 2 för visst korttidsarbete enligt den s.k. 183-dagarsregeln. Detta gäller om den som tar emot ersättningen vistas i den stat där arbetet utförs under en tidsperiod som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod och ersättningen betalas av en arbetsgivare som inte har hemvist eller ett fast driftställe i den staten. I de fall då denna regel är tillämplig beskattas inkomsten endast i mottagarens hemviststat. Av punkt 2 d framgår att bestämmelsen inte ska tillämpas i fråga om uthyrning av arbetskraft, vilket innebär att inkomsten i ett sådant fall får beskattas i den stat där arbetet utförs. I punkterna 3 och 4 finns bestämmelser om beskattning av inkomst av arbete som utförs ombord på skepp och luftfartyg i internationell trafik samt vissa andra fartyg.

Artikel 19 i det nordiska skatteavtalet innehåller bestämmelser om beskattning av inkomst från offentlig tjänst. Även dessa bestämmelser följer i huvudsak motsvarande bestämmelser i OECD:s modellavtal. Enligt

huvudregeln i punkt 1 ska lön och annan liknande ersättning (med undantag för pension), som betalas av en avtalsslutande stat, en av dess politiska underavdelningar, lokala myndigheter eller offentligrättsliga institutioner på grund av arbete som utförs i denna stats, underavdelnings, myndighets eller institutions tjänst, endast beskattas i denna stat. Enligt punkt 2 ska dock sådan lön eller liknande ersättning endast beskattas i den anställdes hemviststat om mottagaren utför arbetet och är medborgare i denna stat. Utför mottagaren arbete i sin hemviststat utan att vara medborgare i den staten, ska beskattning ändå endast ske i hemviststaten under förutsättning att han eller hon inte fick hemvist i den staten utslutande för att utföra arbetet.

I artikel 22 i det nordiska skatteavtalet finns bestämmelser om annan inkomst, dvs. inkomst som inte behandlas särskilt i avtalets övriga inkomstartiklar (6–21). Sådan inkomst beskattas enligt huvudregeln i punkt 1 endast i inkomsttagarens hemviststat. Artikelns tillämpningsområde är inte begränsat till inkomst som härrör från en avtalsslutande stat, utan avser också inkomst från tredje stat. Från huvudregeln i punkt 1 görs undantag i punkt 2, som innebär att beskattningsrätten ska fördelas med tillämpning av artikel 7 (inkomst av rörelse) om inkomsten upp bärs av en person som har fast driftställe i den andra avtalsslutande staten och inkomsten har verkligt samband med detta fasta driftställe. Detta gäller dock inte för fast egendom som definierats i artikel 6 punkt 2 (inkomst av fast egendom).

Regler om undanröjande av dubbelbeskattning finns i artikel 25 i det nordiska avtalet. Av punkt 6 a framgår att Sverige som huvudregel undanröjer dubbelbeskattning genom avräkning i fråga om inkomst som enligt avtalet får beskattas i en annan avtalsslutande stat. Enligt punkt 6 c ska dock bl.a. inkomst som avses i artikel 15 punkt 1 i avtalet helt undantas från beskattning i Sverige.

4.2 Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

I fråga om skattskyldighet i Sverige skiljer man 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 fysisk person 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 vid arbete i Sverige 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 uppbärs 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, på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun skattepliktig. Enligt 5 § första stycket 2 SINK är avlöning eller därmed jämförlig förmån, på grund av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region, skattepliktig i den utsträckning inkomsten förvärvats genom verksamhet i Sverige. 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 Avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor

5.1 Ändring i lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna

Regeringens förslag: Riksdagen godkänner avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor samt antar regeringens förslag till lag om ändring i lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

Den nya lagen träder i kraft den dag som regeringen bestämmer.

Remissinstanserna: Ett förslag till avtal om vissa skattefrågor har remitterats till *Kammarrätten i Stockholm* och *Skatteverket*. Remissinstanserna tillstyrker förslaget. Skatteverket har dock påpekat att artikel 8 punkt 2 kan innebära en osäkerhet kring från vilken tidpunkt som artikel 1 punkt 3 i avtalet kommer att gälla och efterlyser förtydligande kommentarer i propositionen kring detta. Vidare efterlyser man förtydliganden kring hur artikel 8 punkt 2 ska tillämpas i förhållande till artikel 1 i avtalet.

Skälen för regeringens förslag

Godkännande av avtalet

Avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor från 2003 har bidragit till ökad rörlighet och integration i Öresundsregionen. Det har

även tillgodosett att en ömsesidig kompensation görs mellan länderna för det skattebortfall som det innebär för bostättningskommunerna när beskattning av gränspendlare bara sker i arbetsstaten. Sveriges och Danmarks regeringar har nu förhandlat fram ett nytt avtal i syfte att ytterligare underlätta rörlighet och integration utifrån ändrade förhållanden på arbetsmarknaden samt för att säkerställa en mer ändamålsenlig kompensationsordning.

För Sverige del krävs enligt 10 kap. 3 § regeringsformen riksdagens godkännande innan regeringen ingår en för riket bindande internationell överenskommelse bl.a. i de fall överenskommelsen förutsätter att en lag ändras eller att en ny lag stiftas. För att avtalets bestämmelser ska kunna tillämpas i Sverige krävs ändrad lagstiftning, varvid riksdagens godkännande således är en sådan åtgärd som måste fullgöras för att avtalet ska bli bindande för Sverige och kunna träda i kraft.

Lagförslaget

Avtalet ska införlivas i svensk intern rätt. Det sker genom en ändring i 1 § femte stycket lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Genom ändringen anges att avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor som undertecknades den 10 juni 2024 ska gälla som lag här i landet, i stället för avtalet som undertecknades den 29 oktober 2003 som därmed kommer att upphöra att tillämpas. I bestämmelsen anges att den för Sverige utfärdade texten framgår av bilaga 4. Den nu gällande bilaga 4, som innehåller texten från 2003 års avtal, upphävs och ersätts med en ny bilaga 4 som innehåller texten från 2024 års avtal.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Enligt artikel 8 i avtalet ska detta träda i kraft den trettonde dagen efter den dag när de två avtalsslutande staterna skriftligen har meddelat varandra att de konstitutionella åtgärder som krävs i respektive stat har vidtagits. Eftersom det inte är möjligt att nu avgöra vid vilken tidpunkt som avtalet kommer att träda i kraft, föreskrivs i punkt 1 i den föreslagna lagens ikraftträdande- och övergångsbestämmelser att lagen träder i kraft den dag som regeringen bestämmer. I enlighet med artikel 8 punkt 1 a–b i avtalet föreskrivs i punkt 2 a–b i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna att lagen ska tillämpas i fråga om

- källskatter, på belopp som betalas eller tillgodoförs den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter den dag då lagen träder i kraft eller senare, och
- andra skatter på inkomst, på skatt som påförs för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter den dag då lagen träder i kraft eller senare.

Bestämmelserna om arbetsgivares skyldighet att göra skatteavdrag enligt artikel 1 punkt 3 i avtalet ska enligt punkt 2 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna tillämpas från och med den dag då avtalet träder i kraft. Detta gäller utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 som anger att lagen träder i kraft den dag som regeringen bestämmer. Punkt 2 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna innebär därför att artikel 1 punkt 3 i avtalet kan komma att bli tillämplig innan övriga bestämmelser i

artikel 1 i avtalet blir tillämpliga. I det fallet ska vid tillämpningen av artikel 1 punkt 3 i avtalet övriga bestämmelser i artikel 1 tillämpas som om de är tillämpliga även innan den tidpunkt som följer av punkt 1. Här avses t.ex. att anställningen ska vara avsedd att utföras på ett sätt som innebär att kravet i artikel 1 punkt 1, att arbetet i den normala arbetsstaten uppgår till minst hälften av arbetstiden under varje tolv månadersperiod, är uppfyllt.

Skatteverket har i sitt svar på remiss av avtalsutkastet framhållit att det kan finnas en osäkerhet kring när artikel 1 punkt 3 blir tillämplig om denna tidpunkt infaller innan utfärdandet av den förordning som offentliggör avtalets ikraftträdande. Med anledning av denna synpunkt ska framhållas att den ovan angivna 30-dagarsperioden, som gäller för avtalets ikraftträdande enligt artikel 8 punkt 1, syftar till att ge den tid som krävs enligt svenska förfaranden för att utfärda en förordning om avtalets ikraftträdande. I denna förordning kan anges vilken dag som avtalet träder i kraft.

5.2 Avtalets innehåll

5.2.1 Allmänt

Avtalet den 10 juni 2024 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor (nedan kallat avtalet) innehåller bestämmelser om vad som ska gälla mellan Sverige och Danmark i vissa fall i förhållande till avtalet den 23 september 1996 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (nedan kallat nordiska skatteavtalet).

Det nordiska skatteavtalet finns införlivat i svensk rätt genom lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Det nya avtalet införlivas i svensk rätt genom att införas som bilaga 4 till lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Det ersätter därmed det nu gällande avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor undertecknat den 29 oktober 2003 (nedan kallat 2003 års avtal).

5.2.2 Tillämpning av artikel 15 eller 19 i det nordiska skatteavtalet

I *artikel 1* i avtalet regleras vad som ska gälla i förhållandet mellan Sverige och Danmark vid tillämpning av artikel 15 punkt 1 och 2 respektive artikel 19 punkt 1 och 2 i det nordiska skatteavtalet, då en person med hemvist i en avtalslutande stat uppstår lön eller annan liknande ersättning på grund av anställning som normalt utförs i den andra avtalslutande staten eller i en tredje stat. Att artikel 1 i avtalet också reglerar tillämpningen av artikel 19 i det nordiska skatteavtalet innebär en utvidgning i förhållande till 2003 års avtal, som bara påverkar tillämpningen av artikel 15 i det nordiska skatteavtalet.

Som anges i avsnitt 4.1 innebär huvudregeln i artikel 15 i det nordiska skatteavtalet att den stat där arbetet utförs får beskatta ersättningen. Om arbetet utförs i personens hemviststat eller i tredje stat beskattas

ersättningen endast i hemviststaten. När det gäller artikel 19 innebär huvudregeln att beskattning endast ska ske i den stat för vilkens offentliga organ tjänsten utförs. Beskattning ska dock endast ske i den skattskyldiges hemviststat om den anställde utför arbetet där och antingen är medborgare i denna stat eller inte fick hemvist i denna stat uteslutande för att utföra arbetet. Artikel 1 punkt 1 i avtalet innebär att arbete som utförs i hemviststaten eller i en tredje stat under tjänsteresor eller annat arbete av tillfällig natur, i vissa fall ska anses vara utfört i den andra staten vid tillämpning av ovan angivna artiklar i det nordiska skatteavtalet.

Ett grundläggande krav för att artikel 1 punkt 1 ska vara tillämplig är att en anställd med hemvist i den ena staten normalt utför sitt arbete i den andra staten. Det är vidare ett krav att arbetet utförs för en arbetsgivare med hemvist i denna andra stat eller vid ett fast driftställe som arbetsgivaren har i den staten. Arbetet ska då anses normalt utföras i den staten om arbetet där uppgår till minst hälften av den totala arbetstiden under varje tolv månadersperiod. Så länge den anställde uppfyller dessa krav ska arbete som den anställde inom ramen för anställningen utför i sin hemviststat eller i en tredje stat under tjänsteresor eller annat arbete av tillfällig natur, anses vara utfört i den normala arbetsstaten.

Tidsperioden på tolv månader har samband med en överenskommelse som träffats mellan Försäkringskassan och danska Beskæftigelsesministeriet den 25 april 2024 med stöd av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen. Förordningen omfattar medlemsstaterna i EU och EES samt Schweiz och reglerar vilket lands sociala trygghetssystem en person ska omfattas av och därmed i vilket land som eventuella sociala avgifter ska betalas. Som huvudregel gäller att den enskilda arbetstagaren ska vara försäkrad endast i ett land, nämligen det land där arbetet utförs. Om man arbetar i två länder och är bosatt i det ena, ska man dock vara försäkrad i bosättningslandet under förutsättning att en väsentlig del av arbetet utförs i det landet. Med ”väsentlig del” avses minst 25 procent av det utförda arbetet. Behöriga myndigheter kan emellertid med stöd av artikel 16 i förordningen avtala om undantag från dessa regler för vissa personer eller grupper av personer, vilket Sveriges och Danmarks behöriga myndigheter alltså gjort. Av artikel 1 punkt 1 i överenskommelsen den 25 april 2024 framgår att tillstånd kommer att ges, efter ansökan i varje enskilt fall, för en person att omfattas av lagstiftningen i arbetsgivarens eller huvudarbetsgivarens hemland i följande två situationer:

1. Personer anställda av en arbetsgivare med säte i ett land, som arbetar både en väsentlig del på arbetsplatsen hos arbetsgivaren (minst hälften av arbetstiden under en sammanhängande period av 12 månader) och på distans i bosättningslandet.
2. Personer som är anställda för arbete i ett land av en arbetsgivare med säte i detta land och samtidigt har arvoderade förtroendeuppdrag i ett annat land.

Eftersom både avtalet om vissa skattefrågor och överenskommelsen mellan Försäkringskassan och Beskæftigelsesministeriet innehåller beräkning av arbetstid under varje tolv månadersperiod kommer förutsättningarna för att beskattning och socialförsäkring ska ske i den stat där arbetet normalt utförs att vara väsentligen desamma. Därmed finns förut-

sättningar för att arbeta vissa perioder i hemviststaten på ett sätt som inte kommer att påverka vare sig inkomstbeskattning eller socialförsäkringstillhörighet.

Att på sätt som anges ovan se till arbete utfört under varje tolv månadersperiod innebär en förändring i förhållande till 2003 års avtal, där hälftenkravet vad gäller arbete utfört i den normala arbetsstaten ska vara uppfyllt under varje tremånadersperiod. Det avtalet byggde i sin tur på en tidigare överenskommelse på socialförsäkringsområdet från 2001. Att beräkning ska göras under varje tolv månadersperiod innebär att en sådan period kan sträcka sig över ett årsskifte. Under en övergångsperiod efter den tidpunkt då de nya bestämmelserna blir tillämpliga kan en sådan tolv månadersperiod komma att omfatta arbetsdagar som hänför sig till tid innan denna tidpunkt. På motsvarande sätt kan en tremånadersperiod vid tillämpning av de nuvarande reglerna omfatta arbete som utförs efter den tidpunkt då de nya reglerna är tillämpliga.

Av punkt 1 a följer att allt arbete som inom ramen för anställningen utförs i hemviststaten i tillämpliga fall ska anses vara utfört i den normala arbetsstaten. I detta avseende innebär avtalet en utvidgning av tillämpningsområdet i förhållande till 2003 års avtal, som bara omfattar arbete i hemviststaten som utförs i bostaden eller under tjänsteresa i den staten. Enligt punkt 1 b ska arbete i en tredje stat som utgör tjänsteresa eller annat liknande arbete av tillfällig natur i tillämpliga fall anses vara arbete utfört i den normala arbetsstaten.

I artikel 1 punkt 2 i avtalet anges att en förutsättning för att de ovan nämnda bestämmelserna ska gälla är att den lön eller liknande ersättning som personen uppbär antingen ska belasta en arbetsgivare med hemvist i arbetsstaten eller ett fast driftställe som arbetsgivaren har i arbetsstaten. Detta innebär att för att en person med hemvist i Sverige ska omfattas av bestämmelsen måste han eller hon ha en arbetsgivare med hemvist i Danmark och lönen eller ersättningen får inte belasta ett fast driftställe som arbetsgivaren har i Sverige. Personen kan också ha en arbetsgivare med hemvist utanför Danmark men lönen eller ersättningen måste i ett sådant fall belasta ett fast driftställe som arbetsgivaren har i Danmark. I förhållande till 2003 års avtal förtydligas att med ”fast driftställe” avses ett fast driftställe enligt det nordiska skatteavtalet eller, i fråga om ett driftställe i arbetsstaten, ett fast driftställe enligt ett skatteavtal med en tredje stat.

Artikel 1 punkt 3 innehåller en i förhållande till 2003 års avtal ny bestämmelse, som undantar en arbetsgivare med hemvist i en avtalslutande stat från en eventuell skyldighet att göra skatteavdrag i den andra avtalslutande staten för lön eller liknande ersättning som utbetalas till en anställd med hemvist i den andra avtalslutande staten. En förutsättning är dock att det är fråga om en anställning som normalt ska utföras i den förstnämnda staten och även är avsedd att utföras på ett sådant sätt att skattskyldighet inte uppstår i den andra avtalslutande staten till följd av punkterna 1 och 2.

Även punkt 4 i artikel 1 är ny i förhållande till 2003 års avtal. Bestämmelsen syftar till att möjliggöra tillfälligt ändrad tillämpning av främst punkterna 1 och 2, i de fall en avtalslutande stat med hänsyn till allmän folkhälsa eller säkerhet eller annan liknande omständighet inför restriktioner eller rekommendationer om begränsad rörlighet mellan de avtals-

slutande staterna. De behöriga myndigheterna enligt nordiska avtalet kan då 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.

5.2.3 Avdrag för inbetalningar till pensionsordningar

Artikel 2 i avtalet behandlar avdrag för inbetalningar till pensionsordningar och har inte ändrats i sak i förhållande till 2003 års avtal. Med pensionsordning avses för Sveriges vidkommande en ordning som omfattas av 28 eller 58 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. I 28 kap. IL finns bestämmelser om arbetsgivares pensionskostnader. I 58 kap. IL finns bestämmelser om pensionsförsäkringar, kapitalförsäkringar och pensionssparkonton. Uttrycket pensionsordning innebär för Danmarks vidkommande en ordning som omfattas av pensionsbeskattningens avsnitt I.

I punkt 1 anges att en inbetalning som en fysisk person gör till en pensionsordning i den ena staten under vissa förutsättningar ska vara avdragsgill vid beskattningen i den andra staten. Om inbetalningen görs av personens arbetsgivare ska arbetsgivaren under samma förutsättningar göra avdrag för inbetalningen. Inbetalningen ska då inte anses som skattepliktig inkomst för den fysiska personen.

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

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

5.2.4 Avdrag för resor över Öresundsbron

Artikel 3 behandlar rätt till avdrag för resor över Öresundsbron och är oförändrad i sak i förhållande till 2003 års avtal. Rätt till avdrag föreligger för utgifter för kostnader för resor mellan permanentbostaden och arbetsplatsen. Sådana allmänna villkor som föreskrivs för avdragsrätt avseende utgifter för resor mellan bostad och arbete måste emellertid vara uppfyllda. I artikeln anges som exempel kravet på tidsvinst. Utgifterna ska beräknas med utgångspunkt i den billigaste biljetten. I den svenska lagstiftningen görs ingen skillnad mellan arbetsresor som innebär färd över Öresundsbron och andra resor. Avdrag för arbetsresor medges om allmänna villkor är uppfyllda, t.ex. att arbetsplatsen ligger på ett sådant avstånd från den skattskyldiges bostad att han eller hon behöver använda något transportmedel eller att erforderlig tidsvinst uppnåtts vid resa med egen bil. Avdragsrätt föreligger också för utgifter för väg-, bro- och färjeavgifter.

5.2.5 Tillämpning av artikel 22 i det nordiska skatteavtalet

Prop. 2024/25:15

Artikel 4 i avtalet är en ny artikel i förhållande till 2003 års avtal. Enligt punkt 1 ska beskattning enligt artikel 22 punkt 1 (annan inkomst) i det nordiska skatteavtalet inte ske i fråga om inkomst i form av studiemedel, stipendier eller konstnärsstöd som en fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat uppstår från den andra avtalsslutande staten, dess politiska underavdelningar, lokala myndigheter eller offentligrättsliga institutioner. En förutsättning är dock att dessa studiemedel, stipendier eller konstnärsstöd hade varit undantagna från beskattning i den andra staten om personen hade haft hemvist i denna andra stat. Bestämmelsen syftar till att säkerställa att beskattning av dessa typer av inkomster inte sker i en gränsöverskridande situation, i de fall där beskattning inte skulle ha skett i en helt intern situation.

Punkt 2 innebär att beskattning av sådana inkomster som omfattas av artikel 22 i det nordiska skatteavtalet alltid får ske i den stat från vilken de härrör. Eftersom detta avtal reglerar vad som ska gälla mellan Sverige och Danmark i förhållande till det nordiska skatteavtalet, är avsikten att det nordiska avtalets övriga regler ska tillämpas i fråga om inkomst som får beskattas med stöd av denna punkt, t.ex. vad gäller omfattade skatter och undanröjande av dubbelbeskattning.

5.2.6 Gränsgångare

Artikel 5 i avtalet motsvarar artikel 4 i 2003 års avtal och innebär att de särskilda reglerna i artikel 31 punkt 5 i det nordiska skatteavtalet beträffande gränsgångare med hemvist i Danmark fortsatt inte ska gälla. Gränsgångare med hemvist i Sverige berörs däremot inte. De personer med hemvist i Sverige som omfattas av bestämmelserna i artikel 31 punkt 5 i det nordiska skatteavtalet ska därmed även fortsättningsvis beskattas i hemviststaten Sverige. Bestämmelserna i artikel 1 om att arbete ska anses vara utfört i arbetsstaten trots att det faktiskt utförts i hemviststaten eller i tredje stat påverkar inte dessa sistnämnda personer, eftersom de beskattas i hemviststaten för inkomst enligt artikel 15 även om arbetet utförs i arbetsstaten eller i tredje stat.

5.2.7 Beskattning

I *artikel 6* regleras hur en stat som tillerkänts beskattningsrätten till vissa inkomster ska behandla dessa vid beskattningen. Artikel 6 motsvarar artikel 5 i 2003 års avtal och innebär inga ändringar i sak.

I punkt 1 finns ett åtagande av de båda avtalsslutande staterna att beskatta tjänsteinkomster även om arbetet utförts i den skattskyldiges hemviststat eller i en tredje stat om arbetsstaten enligt artikel 1 tillerkänts beskattningsrätten. När artikel 1 i avtalet nu ändras i förhållande till 2003 års avtal, följer av detta åtagande att en ändring av 5 § SINK är nödvändig, se avsnitt 6.1.

Pension eller livränta som ska beskattas i en avtalsslutande stat ska enligt punkt 2 beskattas enligt denna stats allmänna regler även om denna stat

inte satt ned sin beskattning i samband med inbetalningar till pensionsordning, utan detta i stället skett i den andra staten. Detta innebär att en person med hemvist i Sverige som fått avdrag i Danmark för inbetalningar till en pensionsordning i Sverige med stöd av artikel 2 i avtalet, ska beskattas för den från Sverige utfallande pensionen enligt de allmänna reglerna i IL. Det förhållandet att avdraget medgetts i Danmark och inte i Sverige ska dock i dessa fall inte medföra att pensionen vid beskattningen behandlas på ett annat sätt än om avdraget medgetts i Sverige.

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

5.2.8 Utjämningsordning

Artikel 7 punkt 1 i avtalet innehåller bestämmelser om det system för utjämning som Sverige och Danmark ska tillämpa beträffande skatt som tas ut främst av skattskyldiga som pendlar över Öresund. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 6 i 2003 års avtal. Det nya avtalet innebär dock att bestämmelserna ändras i väsentliga avseenden.

Om en person med hemvist i den ena avtalsslutande staten förvärvar inkomst från anställning i den andra avtalsslutande staten ska ett utjämningsbelopp betalas av arbetsstaten till hemviststaten. Detta gäller om inkomsten (bruttobeloppet) överstiger ett grundbelopp om 210 000 danska kronor eller motsvarande belopp i svensk valuta. Detta belopp har höjts från 150 000 danska kronor i 2003 årsavtal. Vidare införs genom det nya avtalet en årlig omräkning av grundbeloppet enligt Eurostats harmoniserade index för konsumentpriser (HIKP) för Danmark. Av det skälet anges att grundbeloppet om 210 000 danska kronor är i 2023 års prisnivå. Grundbeloppet ska omräknas första gången för inkomståret 2025. Det sker genom fastställande av ett omräkningstal som multipliceras med grundbeloppet. Omräkningstalet utgörs av kvoten mellan HIKP, med en decimal, året före inkomståret och det för år 2023 fastställda HIKP, med en decimal. Omräkningstalet avrundas till tre decimaler.

Utgämning ska ske den 1 oktober året efter varje aktuellt inkomstår. Utjämningsbeloppet uppgår för Sveriges vidkommande till den genomsnittliga kommunalskatten som tas ut för kommunernas räkning för inkomst som beskattas i Sverige med stöd av artikel 15 eller 19 i det nordiska skatteavtalet. Att kommunalskatt för inkomst som beskattas i Sverige med stöd av artikel 19 i det nordiska skatteavtalet omfattas av utjämnningen innebär en utvidgning av utjämningsens tillämpningsområde jämfört med 2003 års avtal. Liksom enligt 2003 års avtal omfattar utjämningsbeloppet inte regionskatt. En motsvarande regel för utjämningsbelopp finns för Danmark.

Inkomst som en person förvärvar genom arbete utfört ombord på ett svenskt eller danskt skepp i internationell trafik omfattas inte av utjämningsystemet. Skälet för detta är att sådan inkomst enligt de regler som

för närvarande gäller i Danmark inte beskattas. I Sverige beskattas utomlands bosatta för sjöinkomst med 15 procent av bruttoinkomsten.

I punkt 1 föreskrivs slutligen att de avtalsslutande staternas behöriga myndigheter enligt det nordiska skatteavtalet kan ingå en överenskommelse om den närmare utformningen av ordningen för utjämning. I det nordiska skatteavtalet (artikel 3 punkt 1 j) anges att ”behörig myndighet” för Sveriges del är finansministern eller det befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdragits att handha frågor enligt avtalet. I Sverige är det enligt förordningen (1998:1314) om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna Skatteverket som ska pröva ärenden som ska handläggas av behörig myndighet.

Enligt artikel 7 punkt 2 ska på begäran av en avtalsslutande stat denna ordning för utjämning utvärderas såvitt särskilt avser nivån för utjämningen. En sådan begäran kan dock göras tidigast under det femte kalenderåret som infaller efter den dag då avtalet träder i kraft.

5.2.9 Slutbestämmelser

Artikel 8 punkt 1 och 2 innehåller bestämmelser om avtalets ikraftträdande. Av punkt 3 framgår att avtalet från 2003 ska upphöra att tillämpas med avseende på varje skatt från och med den dag då det nya avtalet ska tillämpas avseende den aktuella skatten. För en närmare redogörelse av ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna hänvisas till avsnitt 5.1.

Om det visar sig föreligga skattemässiga hinder för den fortsatta integrationen i Öresundsregionen är Sverige och Danmark enligt artikel 8 punkt 4 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. Denna bestämmelse överförs i sak oförändrad från 2003 års avtal.

Enligt *artikel 9* ska avtalet förbli i kraft så länge som det nordiska avtalet är i kraft eller till dess att avtalet sägs upp av en avtalsslutande stat. Uppsägning kan ske genom att någon av de av de avtalsslutande staterna skriftligen meddelar den andra avtalsslutande staten att avtalet sägs upp. Om en sådan underrättelse lämnas minst sex månader före utgången av något kalenderår, upphör avtalet att gälla

- i fråga om källskatter, på belopp som betalas eller tillgodoförs den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter utgången av sexmånadersperioden eller senare,
- i fråga om andra skatter på inkomst, på skatt som påförs för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter utgången av sexmånadersperioden eller senare.

5.3 Utjämningsbeloppet

Regeringens bedömning: Det utjämningsbelopp som regleras i artikel 7 i avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor bör i det fall ett nettobelopp ska betalas av Danmark till Sverige tillföras kommuner och regioner genom en reglering av anslaget för kommunalekonomisk utjämnning.

Skälen för regeringens bedömning

Vid implementeringen av 2003 års avtal konstaterades att det främst är kommuner och regioner (regioner då benämnda landsting) som förlorar skatteintäkter på grund av att personer som är bosatta i Sverige i vissa fall betalar inkomstskatt i Danmark (se prop. 2003/04:149 s. 20). Vidare pekade man på att det genom inkomstutjämnningen för kommuner respektive regioner sker en fördelning av skattebortfallet på hela kommunrespektive regionkollektivet. Av det skälet gjordes bedömningen att en kompensation för skattebortfallet bör ske i form av ett utjämningsbelopp som fördelas på samtliga kommuner respektive regioner. Regeringen bedömer att samma principiella skäl talar för att den ordning som infördes genom 2003 års avtal fortsatt ska gälla. I det fall ett nettobelopp till följd av artikel 7 i det nya avtalet ska betalas av Danmark till Sverige, så ska det tillföras kommuner och regioner genom en reglering av anslaget för kommunalekonomisk utjämnning (enligt nu gällande ordning anslaget 1:1 Kommunalekonomisk utjämnning, inom utgiftsområde 25 Allmänna bidrag till kommuner).

6 Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

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

Regeringens 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.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Arbetsgivarverket, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Förvaltningsrätten i Malmö och Försäkringskassan* tillstyrker förslaget eller har inga synpunkter. *Skatteverket* tillstyrker också

förslaget, men anser att förslaget även bör innehålla ändringar som innebär att sådan utlyrd personal som avses i 6 a § i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) omfattas. Skatteverket anser att frågan ska omhändertas i samband med den nu föreslagna lagändringen så att Sverige har en lagstiftning som helt säkerställer att Sverige kan fullfölja åtaganden om beskattning av den typen som finns i avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor.

Skälen för regeringens förslag

Det nya avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor innebär att lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad 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, är det hemviststatens ansvar att undanröja dubbelbeskattning. Sverige undanröjer som hemviststat dubbelbeskattning i dessa fall genom att helt undanta inkomsten från beskattning. Detsamma gäller huvudsakligen när Danmark i motsvarande fall undanröjer dubbelbeskattning. I fråga om det arbete som den anställde inom ramen för anställningen utför i sin hemviststat, innebär artikel 15 dock 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 skatteavtalet. 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 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 skatteavtalet 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 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”.

Utöver en ändring i grundförfattningen, måste den redan utfärdade lagen (2024:509) om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, som träder i kraft den 1 oktober 2025, ändras på motsvarande sätt som grundförfattningen.

Som anges ovan tillstyrker *Skatteverket* avtalet. De pekar dock på att 5 § tredje stycket SINK inte helt säkerställer beskattning i Sverige i fråga om den beskattningsrätt som Sverige kan få med stöd av det redan 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). Skatteverket anser därför att en ändring bör göras i samband med att det nya avtalet införlivas i svensk rätt, för att säkerställa att beskattning i Sveriges ska kunna ske i alla de situationer som följer av ett avtal med den aktuella typen av bestämmelser. Regeringen noterar Skatteverkets synpunkter men instämmer i promemorians bedömning att frågan inte är direkt kopplad till de ändringar som följer av det nya avtalet med Danmark, utan tidigare ändringar som gjorts i SINK. Frågan om hur bestämmelsen tillämpas på personaluthyrning får hanteras i ett eventuellt framtida lagstiftningsärende.

6.2 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens 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.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har yttrat sig särskilt om detta.

Skälen för regeringens 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 kunna träda i kraft till 2025. Förslagen 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

Lagförslagen innebär en förändring av fördelningen av beskattningsrätten när det gäller arbetspendlares arbetsinkomster. Förändringen medför att beskattningsrätten stärks för det land där arbetet normalt utförs och påverkar främst beskattningen av inkomster från arbetspendlarna i Öresund.

Den största förändringen är att reglerna utvidgas till att även omfatta offentliganställda pendlares inkomster. Denna kategori av pendlare omfattas inte av det nuvarande avtalet från 2003 och kan därför inte utföra något arbete alls i sin hemviststat eller en tredje stat som ska ses som arbete utfört i den normala arbetsstaten vid tillämpning av det nordiska skatteavtalet. Konsekvensen av detta är att beskattning sker i hemviststaten i fråga om arbete som utförs i den staten eller i en tredje stat. Genom det nya avtalet kommer offentliganställda att kunna utföra visst arbete i sin hemviststat eller i en tredje stat som ska anses som utfört i den stat där arbetet normalt utförs, med konsekvens att beskattning enligt det nordiska avtalet ska ske i denna sistnämnda stat i stället för i hemviststaten.

Privatanställda pendlare kan redan med stöd av avtalet från 2003 utföra arbete i sin hemviststat som ska anses som arbete utfört i den normala arbetsstaten. Den utvidgning av de relevanta reglerna som nu görs i förhållande till det tidigare avtalet och som påverkar privatanställda pendlare i form av generellt mer flexibla regler, förutses därför skifta beskattningsrätten i mer begränsad omfattning i fråga om denna kategori av pendlare.

Eftersom strömmarna med såväl offentligt som privat anställda arbetspendlare i Öresund till kraftigt övervägande del består av personer bosatta i Sverige som arbetar i Danmark följer, av vad som anges ovan, att det nya avtalet innebär en viss förstärkt beskattningsrätt och därmed ökade skatteintäkter för Danmark och minskade skatteintäkter för Sverige. Mot detta ska vägas att utjämningen mellan länderna utvidgas till att omfatta offentligt anställda pendlare för vilka kompensation tidigare inte alls skett. Till följd av hur pendlarströmmarna ser ut innebär detta en ökad nettokompensation från Danmark till Sverige. Detta gäller trots att tröskelvärdet för omfattade inkomster höjs.

Lagförslagen medför flera olika deleffekter för de offentliga finanserna. Den förstärkta beskattningsrätten för arbetslandet medför att offentliganställda i högre grad kommer att beskattas i arbetslandet i stället för bosättningslandet. Den offentligfinansiella nettoeffekten av förslaget beräknas till -60 miljoner kronor, där effekten för Sverige som arbetsland beräknas till +10 miljoner kronor och effekten för Sverige som bosättningsland beräknas till -70 miljoner kronor. Den offentligfinansiella nettoeffekten av utvidgningen av utjämningsordningen till att även omfatta

offentliganställda, beräknas till +330 miljoner kronor, där effekten för personer som är bosatta i Sverige och arbetar i Danmark beräknas till +400 miljoner kronor och effekten för personer som är bosatta i Danmark och arbetar i Sverige beräknas till -70 miljoner kronor. Nettoeffekten av höjningen av gränsbeloppet för omfattade inkomster till 210 000 danska kronor beräknas till -60 miljoner kronor. Beräkningarna av de olika del-effekterna är förenade med osäkerheter, t.ex. när det gäller storleken på offentliganställdas inkomster och i vilken omfattning som arbetet utförs i bosättningslandet. Sammantaget bedöms den samlade offentligfinansiella effekten för avtalet som helhet uppgå till ca +200 miljoner kronor för Sverige vid ett tänkt införande 2025. Framöver påverkas utjämningen av en rad olika förhållanden som t.ex. nivån på pendlingen över Öresund och valutakursutveckling. Det kan dock förutses att Sverige under överskådlig tid kommer att vara nettomottagare av utjämningsbelopp där den utjämning som avser offentligt anställda pendlare kommer att utgöra en betydande del av beloppet efter att det nya avtalet har trätt i kraft.

Förslaget att beräkning av att minst hälften av arbetet inom ramen för en anställning ska utföras i den normala arbetsstaten under varje tolv månadersperiod i stället för under varje tremånadersperiod, innebär en förenkling och därmed viss minskad administrativ börda för berörda arbetstagare och deras arbetsgivare. I övrigt förväntas förslagen inte ge upphov till någon ökad arbetsbörda för enskilda, Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Förslaget om förstärkt beskattningsrätt för arbetslandet medför effekter för de kommuner där de personer som har inkomster från offentlig anställning i Danmark är bosatta. I dessa kommuner uppskattas det samlade skattebortfallet till 70 miljoner kronor. Förslaget om en utvidgning av utjämningsordningen till att även omfatta offentliganställdas inkomster uppskattas tillföra hela kommunsektorn ca 270 miljoner kronor genom det kommunala utjämningsystemet.

Förslagen i denna proposition torde inte 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

8.1 Lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna

1 § Det avtal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet som Danmark, Färöarna, Finland, Island, Norge och Sverige undertecknade den 23 september 1996 ska tillsammans med det protokoll som är fogat till avtalet och som utgör en del av detta, i den lydelse dessa har genom det protokoll om ändring i avtalet som undertecknades den 6 oktober 1997, den 4 april 2008 och den 29 augusti 2018, gälla som lag här i landet. Avtalets bestämmelse i artikel 3 punkt 1 a att uttrycket "Finland" inte inbegriper landskapet Åland i fråga om den finska kommunalskatten ska inte gälla.

Avtalet och protokollet är avfattade på danska, färöiska, finska, isländska, norska och svenska språken. På svenska språket har utfärdats två texter, en för Finland och en för Sverige. Samtliga texter har samma giltighet. Den för Sverige utfärdade texten framgår av bilaga 1 till denna lag.

Det avtal mellan Sverige och Danmark om beskattning av anställda ombord på färjor och tåg i reguljär trafik mellan Danmark och Sverige som undertecknades den 30 september 1999 ska gälla som lag här i landet. Avtalet är avfattat på danska och svenska språken. Den för Sverige utfärdade texten framgår av bilaga 2 till denna lag.

Det avtal mellan Sverige och Norge som undertecknades den 22 oktober 2002 och som innehåller särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesunds-förbindelsen ska gälla som lag här i landet. Avtalet är avfattat på svenska och norska språken. Den för Sverige utfärdade texten framgår av bilaga 3 till denna lag.

Det avtal mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor som undertecknades den 10 juni 2024 ska gälla som lag här i landet. Avtalet är avfattat på svenska och danska språken. Den för Sverige utfärdade texten framgår av bilaga 4 till denna lag.

I paragrafen anges de avtal som ska gälla som lag i Sverige.

Ändringarna i *femte stycket* innebär att avtalet den 10 juni 2024 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor ska gälla som lag här i landet i stället för avtalet den 29 oktober 2003.

Bilaga 4 till lagen, som innehåller 2003 års avtalstext, upphävs och en ny bilaga 4 införs som innehåller 2024 års avtalstext.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den dag som regeringen bestämmer.
2. Lagen tillämpas första gången i fråga om
 - a) källskatter, på belopp som betalas eller tillgodoförs den 1 januari det år som följer närmast efter den dag då lagen träder i kraft eller senare,
 - b) andra skatter på inkomst, på skatt som påförs för beskattningsår som börjar den 1 januari det år som följer närmast efter den dag då lagen träder i kraft eller senare, och
 - c) skatteavdrag som avses i artikel 1 punkt 3 i avtalet, från den dag då avtalet träder i kraft.
3. Den upphävda bilaga 4 tillämpas dock fortfarande i fråga om
 - a) källskatter, på belopp som betalas eller tillgodoförs före den 1 januari det år som följer närmast efter den dag då lagen träder i kraft, och
 - b) andra skatter på inkomst, på skatt som påförs för beskattningsår som börjar före den 1 januari det år som följer närmast efter den dag då lagen träder i kraft.

Punkt 1 innebär att lagen träder i kraft den dag som regeringen bestämmer.

I *punkt 2* anges att lagen blir tillämplig första gången i fråga om källskatter på belopp som betalas eller tillgodoförs den 1 januari det år som följer närmast efter den dag då lagen träder i kraft eller senare. När det gäller andra skatter på inkomst blir lagen tillämplig på skatt som påförs för beskattningsår som börjar den 1 januari det år som följer närmast efter den dag då lagen träder i kraft eller senare. I fråga om skatteavdrag som avses i artikel 1 punkt 3 i avtalet blir lagen tillämplig från den dag då avtalet träder i kraft.

Punkt 3 innebär att den upphävda bilaga 4 fortfarande ska tillämpas i fråga om källskatter, på belopp som betalas eller tillgodoförs före den 1 januari det år som följer närmast efter den dag då lagen träder i kraft. När det gäller andra skatter på inkomst ska den upphävda bilaga 4 fortfarande ska tillämpas på skatt som påförs för beskattningsår som börjar före den 1 januari det år som följer närmast efter den dag då lagen träder i kraft.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

8.2 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 tolv månadersperiod, en ändring som följer av att ordet ”tre månadersperiod” byts ut mot ”tolv månadersperiod”.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

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.

Prop. 2024/25:15 8.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2024:509)
om ändring i lagen (1991:586) om särskild
inkomstskatt för utomlands bosatta

De ändringar som beskrivs i avsnitt 8.2 i fråga om 5 § *tredje stycket andra strecksatsen* lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, görs även i den redan utfärdade lagen (2024:509) om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Lagändringarna omfattas av ikraftträdandebestämmelsen till SFS 2024:509 och träder därmed i kraft den 1 oktober 2025.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

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 normal 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.

Förteckning över remissinstanserna

Efter remiss har yttranden inkommit från Arbetsgivarverket, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Förvaltningsrätten i Malmö, Försäkringskassan och Skatteverket.

Följande remissinstanser har inte svarat eller har angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Landsorganisationen i Sverige (LO), Näringslivets Skattedelegation, Näringslivets regelnämnd, Regelrådet, Sveriges Akademikers Centralorganisation (Saco) och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO).

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 3 oktober 2024

Närvarande: statsminister Kristersson, ordförande, och statsråden Busch, Svantesson, Ankarberg Johansson, Edholm, J Pehrson, Waltersson Grönvall, Jonson, Strömmer, Forssmed, Forssell, Slottnér, M Persson, Wykman, Malmer Stenergard, Kullgren, Liljestrånd, Brandberg, Carlson, Rosencrantz, Dousa

Föredragande: statsrådet Svantesson

Regeringen beslutar proposition Avtal mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor