

Regeringens proposition

2003/04:149

Prop. 2003/04:149

Avtal mellan Sverige och Danmark om vissa
skattefrågor m.m.

Prop.
2003/04:149

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 29 april 2004

Göran Persson

Bosse Ringholm
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att riksdagen godkänner ett avtal mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor samt – med anledning av avtalet – antar en lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Avtalet innehåller bl.a. bestämmelser om beskattning av anställningsinkomster, avdrag för inbetalningar till pensionsordningar, avdrag för utgifter för resor över Öresundsbron samt en ordning för utjämning mellan Sverige och Danmark av vissa skatteintäkter.

Vidare föreslås att lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ändras på så sätt att den skattskyldighet som föreligger för inkomst som person som är bosatt utomlands uppbär på grund av anställning i Sverige utökas till att omfatta även vissa fall då personen till viss del utför arbetet utomlands. Om personen utför arbete utomlands, antingen på tjänsteresa eller i sin bostad, skall arbetet vid tillämpning av lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta i vissa situationer anses utfört i Sverige.

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	3
2	Lagtext.....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.....	4
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	9
3	Ärendet och dess beredning.....	11
4	Gällande rätt	12
4.1	Det nordiska skatteavtalet	12
4.2	Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	12
5	Avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor	13
6	Överväganden och förslag.....	17
6.1	Lagen om det nordiska dubbelbeskattningsavtalet	17
6.2	Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	18
6.3	Kommuner och landsting.....	20
7	Offentligfinansiella konsekvenser	20
8	Författningskommentar	21
8.1	Lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna	21
8.2	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.....	21
Bilaga 1	Lagförslag i Finansdepartementets promemoria om ändring av lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med anledning av avtalet den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor	23
Bilaga 2	Lagrådsremissens lagförslag	25
Bilaga 3	Lagrådets yttrande	27
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 29 april 2004.....	29

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2003/04:149

Regeringen föreslår att riksdagen

1. godkänner avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor,
2. antar regeringens förslag till lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna,
3. antar regeringens förslag till lag 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

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

dels att 1 § skall ha följande lydelse,

dels att det till lagen skall fogas 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 skall tillsammans med det protokoll som är fogat till avtalet och som utgör en del av detta 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 skall 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 skall 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 skall 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 skall 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.

¹ Senaste lydelse 2002:982.

*Bilaga 4***Avtal
mellan Konungariket Sverige och Konungariket Danmark om vissa
skattefrågor**

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

Artikel 1

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

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

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

2. Bestämmelserna i punkt 1 gäller

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

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

Artikel 2

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

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

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

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

3. Denna artikel gäller endast:

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

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

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

a) för Danmarks vidkommande omfattas av pensionsbeskattningslagens avsnitt I,

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

Artikel 3

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

Artikel 4

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

Artikel 5

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

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

avtalsslutande staten enligt artikel 2 tidigare har ansett att inbetalning som erlagts Prop. 2003/04:149

a) av den fysiska personen är avdragsgill, eller

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

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

Artikel 6

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

Artikel 7

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

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

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

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

Artikel 8

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

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 augusti 2004 och tillämpas beträffande

a) artikel 2, artikel 3, artikel 5 punkterna 2 och 3 samt artikel 6 i avtalet i bilaga 4 för skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari 2004 eller senare, och

b) övriga artiklar och punkter i avtalet i bilaga 4 för skatter som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare.

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

Prop. 2003/04:149

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §¹

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är:

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

2. avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket;

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

4. ersättning i form av

– pension, med undantag av barnpension, enligt lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, lagen (1998:702) om garantipension, lagen (2000:461) om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn och lagen (2000:462) om införande av lagen (2000:461) om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn samt sjukersättning och aktivitetsersättning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring till den del det totala beloppet av uppburna ersättningar för varje kalendermånad överstiger en tolfedel av 0,67 prisbasbelopp,

– barnpension enligt lagen om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn, samt

– annan ersättning enligt lagen om allmän försäkring;

5. pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

6. belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i riket bedriven försäkringsrörelse samt belopp som utbetalas från pensionssparkonto fört av ett svenskt pensionssparinstitut eller av ett utländskt instituts filial i Sverige enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande;

7. pension på grund av tjänstepensionsförsäkring samt annan pension eller förmån, om förmån utgår från Sverige på grund av förutvarande tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats här;

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

¹ Senaste lydelse 2002:1074.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3 Ärendet och dess beredning

Det 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 lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

Den 29 oktober 2003 undertecknade Sverige och Danmark ett avtal om vissa skattefrågor. Avtalet föreskriver vissa undantag från bestämmelserna i det nordiska skatteavtalet. Avtalet innehåller därutöver åtaganden från de båda staterna att medge avdrag för kostnader under vissa förhållanden samt ett åtagande om ett skatteutjämningsystem avseende personer som bor i det ena landet och arbetar i det andra. Avtalet har remitterats till *Kammarrätten i Jönköping* och *Riksskatteverket*. Remissinstanserna har tillstyrkt avtalet. Ett förslag till lag om ändring i lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna har utarbetats inom Finansdepartementet.

I ett avseende innebär avtalet att fördelningen av beskattningsrätten mellan Sverige och Danmark sker på ett sådant sätt att Sverige för närvarande inte enligt den interna skattelagstiftningen beskattar inkomst som Sverige enligt avtalet fått beskattningsrätten till. Detta gäller inkomst av arbete som utförs i den skattskyldiges hemviststat eller i en tredje stat men som trots detta under vissa förutsättningar skall beskattas i den stat som utgör den anställdes huvudsakliga arbetsstat. I en promemoria som upprättats inom Finansdepartementet, *Ändring av lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med anledning av avtalet den 29 oktober 2003 om vissa skattefrågor* (dnr Fi2004/832), föreslogs regler som innebär att den skattskyldighet som föreligger för inkomst som person som är bosatt utomlands uppbär på grund av anställning i Sverige utökas till att omfatta även vissa fall då personen till viss del utför arbetet utomlands. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats och yttranden inkommit från *Hovrätten för Skåne och Blekinge*, *Kammarrätten i Jönköping*, *Skåne läns landsting*, *Öresundskommittén* och *Skatteverket*. *Sydsvenska industri- och handelskammaren*, *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet* och *Föreningen Svenskt Näringsliv* har inte yttrat sig. En sammanställning över remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2004/832). Ett förslag till lag om ändring i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta har upprättats inom Finansdepartementet.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 1 april 2004 att inhämta Lagrådets yttrande över det förslag till lag om ändring i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som finns i *bilaga 2*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 3*. Regeringen har följt Lagrådets förslag till ändring av utformningen av lagtexten.

Förslaget till ändring i lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna innebär endast en ändring av mindre beskaffenhet. Regeringen anser på grund härav att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse. Lagrådets yttrande har därför inte inhämtats i denna del.

4 Gällande rätt

4.1 Det nordiska skatteavtalet

I det avtal mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet som undertecknades den 23 september 1996 – det nordiska skatteavtalet – finns i artikel 15 bestämmelser om beskattning av enskild tjänst. Enligt denna artikel, som följer huvudprinciperna i det modellavtal som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) upprättat, får inkomst av enskild tjänst i regel beskattas i den stat där arbetet utförs (punkt 1). Undantag gäller enligt punkt 2 för visst korttidsarbete enligt den s.k. 183-dagarsregeln. Detta gäller då den som mottar ersättningen vistas i den andra staten under en tidsperiod som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod och ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i denna andra stat och inte heller ett fast driftställe som arbetsgivaren har i denna andra stat. I fall då denna regel är tillämplig beskattas inkomsten endast i mottagarens hemviststat. Av punkt 2 d framgår att bestämmelsen inte skall tillämpas i fråga om uthyrning av arbetskraft, vilket innebär att inkomsten i 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.

Det nordiska skatteavtalet i sin helhet är i hög grad uppbyggt på samma sätt som OECD:s modellavtal. Detta innebär bl.a. att det nordiska skatteavtalet huvudsakligen behandlar fördelningen av beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna. Därutöver finns bl.a. bestämmelser om metoder för undvikande av dubbelbeskattning. Något som däremot inte annat än i undantagsfall regleras i avtalet är frågor om avdragsrätt för kostnader.

4.2 Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

I 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta finns bestämmelser om vilka inkomster som är skattepliktiga enligt lagen. Enligt 5 § första stycket 1 är avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun, skattepliktig. Enligt 5 § första stycket 2 är avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, skattepliktig i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket. Enligt 5 § första stycket 7 är pension på grund av tjänstepensionsförsäkring samt

annan pension eller förmån skattepliktig om förmånen utgår från Sverige på grund av förutvarande tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats här. I 5 § tredje stycket anges att verksamhet på grund av anställning i svenskt företag anses utövad här i riket även om tjänsteinnehavaren i och för sin tjänst måste göra tillfälliga besök utomlands eller under längre tid uppehålla sig där under kringresande (t.ex. handelsresande). I övrigt föreligger inte skattskyldighet för denna typ av avlöning eller förmån som utgått till en begränsat skattskyldig.

5 Avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor

Avtalet den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor (nedan kallat "avtalet") innehåller bestämmelser om vad som skall gälla mellan Sverige och Danmark i vissa fall i förhållande till avtalet den 23 september 1996 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet – det nordiska skatteavtalet. Det nordiska skatteavtalet finns införlivat i svensk rätt genom lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Avtalet av den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark omfattar en rad frågor som avser beskattningen av personer som bor i den ena staten och som arbetar i den andra staten eller i tredje stat. I ett avseende innebär avtalet att fördelningen mellan de båda staterna sker på ett sådant sätt att Sverige för närvarande inte enligt den interna skattelagstiftningen beskattar inkomst som Sverige enligt avtalet fått beskattningsrätten till. Detta gäller inkomst av arbete som utförs i den skattskyldiges hemviststat eller i en tredje stat men som trots detta under vissa förutsättningar skall beskattas i den stat som utgör den anställdes huvudsakliga arbetsstat. På grund av detta åtagande i avtalet föreslås i avsnitt 6.2 nedan en ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK).

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

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

arbetet i den huvudsakliga arbetsstaten skall uppgå till minst hälften av den totala arbetstiden under varje tremånadersperiod.

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

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

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

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

Artikel 2 i avtalet behandlar avdrag för inbetalningar till pensionsordningar. Med pensionsordning avses för Sveriges vidkommande en ord-

ning som omfattas av 28 eller 58 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. I 28 kap. IL finns bestämmelser om arbetsgivares pensionskostnader. I 58 kap. IL finns bestämmelser om pensionsförsäkringar, kapitalförsäkringar och pensionssparkonton. Uttrycket pensionsordning innebär för Danmarks vidkommande en ordning som omfattas av pensionsbeskattningens avsnitt I.

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

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

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

Artikel 3 behandlar rätt till avdrag för resor över Öresundsbron. 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 skall 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 behöver använda något transportmedel eller att erforderlig tidsvinst uppnåtts vid resa med egen bil. Avdragsrätt föreligger också för utgifter för väg-, bro- och färjeavgifter. I Danmark däremot är kostnaden för resor över Öresundsbron inte avdragsgill. Genom denna bestämmelse i avtalet införs en rätt till avdrag. Bestämmelsen berör således enbart beskattningen i Danmark.

Artikel 4 innebär att de särskilda reglerna i artikel 31 punkt 5 i det nordiska skatteavtalet beträffande gränsgångare med hemvist i Danmark inte längre skall 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 skall därmed även fortsättningsvis beskattas i hemviststaten Sverige. Bestämmelserna i artikel 1 om att arbete skall 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.

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

bl.a. på grund av detta åtagande som en ändring av 5 § SINK är nödvändig.

Pension eller livränta som skall beskattas i en avtalsslutande stat skall enligt artikel 5:2 beskattas enligt denna stats allmänna regler även om denna stat inte satt ned sin beskattning i samband med inbetalningar till pensionsordning, utan detta i stället skett i den andra staten. 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, skall beskattas för den från Sverige utfallande pensionen enligt de allmänna reglerna i IL. Det förhållandet att avdraget medgivits i Danmark och inte i Sverige skall dock i dessa fall inte föranleda att pensionen vid beskattningen behandlas på ett annat sätt än om avdraget medgivits 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 artikel 5:3 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.

Artikel 6 innehåller bestämmelser om det system för utjämning som Sverige och Danmark skall tillämpa beträffande skatt som tas ut av skattskyldiga som pendlar över Öresund. Om en person med hemvist i den ena avtalsslutande staten förvärvar inkomst från anställning i den andra avtalsslutande staten skall ett utjämningsbelopp betalas av arbetsstaten till hemviststaten. Detta gäller om inkomsten överstiger 150 000 danska kronor eller motsvarande belopp i svensk valuta. Utjämningsbeloppet uppgår för Sveriges vidkommande till den genomsnittliga kommunalskatten som tas ut för kommunernas räkning för inkomst som beskattas i Sverige med stöd av artikel 15 i det nordiska skatteavtalet. Utjämningsbeloppet omfattar således inte landstings-skatten. En motsvarande regel 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 artikel 6 föreskrivs vidare att de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan ingå en överenskommelse om den närmare utformningen av ordningen för utjämning. Med "behörig myndighet" avses den myndighet åt vilken enligt det nordiska skatteavtalet uppdragits att vara behörig myndighet, vilket för Sveriges del innebär 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 skall pröva ärenden som skall handläggas av behörig myndighet.

Artikel 6 innehåller slutligen en överenskommelse om att efter två år utvärdera ordningen för utjämning, särskilt såvitt avser nivån för utjämnningen och det faktum att utjämnningen endast avser den del av kommunalskatten som tas ut för primärkommunernas räkning och inte för den del som tas ut för landstingskommunernas räkning. Därutöver

sker en utvärdering av hela systemet vart femte år eller vid väsentliga förändringar av skattesystemen.

Artiklarna 7 och 8 innehåller bestämmelser om ikraftträdande och upphörande av avtalet. Enligt artikel 7:1 träder avtalet i kraft den tjugoförsta dagen efter den dag när de två avtalsslutande staterna skriftligen har meddelat varandra att de konstitutionella åtgärder som krävs i respektive stat har vidtagits. Artiklarna 2, 3, 5:2, 5:3 och 6 tillämpas såvitt avser skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari 2004 eller senare. Artiklarna 1, 4 och 5:1 skall tillämpas såvitt avser skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari det år som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare. Skälet för att vissa bestämmelser skall tillämpas först efter det att avtalet träder i kraft är det förbud som gäller enligt 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen mot att ta ut skatt i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten. Övriga bestämmelser skall tillämpas retroaktivt fr.o.m. den 1 januari 2004, dvs. på omständigheter som inträffade före det att avtalet träder i kraft, eftersom dessa bestämmelser inte kan innebära en ökad skattskyldighet.

Danmark har meddelat att förutsättningarna för ikraftträdande av avtalet är uppfyllda enligt dansk författning.

6 Överväganden och förslag

6.1 Lagen om det nordiska dubbelbeskattningsavtalet

Regeringens förslag: Riksdagen godkänner avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor och antar en lag om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Ändringen av lagen innebär att avtalet fogas som en bilaga till lagen.

Skälen för regeringens förslag: De svenska och danska regeringarna har fört förhandlingar för att lösa vissa problem som kan uppstå vid tillämpningen av det nordiska skatteavtalet beträffande personer som pendlar mellan Sverige och Danmark. Förhandlingarna har resulterat i avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor (nedan kallat "avtalet").

Enligt förslaget skall ett nytt femte stycke läggas till i 1 § lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. I det nya stycket föreskrivs att avtalet skall gälla som lag här i landet. Avtalet i dess svenska lydelse fogas som en ny bilaga till lagen, bilaga 4.

Enligt artikel 7 i avtalet träder detta i kraft den tjugoförsta dagen efter den dag när de båda avtalsslutande staterna skriftligen har meddelat varandra att de konstitutionella åtgärder som krävs i respektive stat har vidtagits. Danmarks regering har underrättat den svenska regeringen om att nödvändiga konstitutionella åtgärder vidtagits i Danmark. Avtalet kommer att träda i kraft den tjugoförsta dagen efter den dag Sveriges regering lämnat motsvarande underrättelse till Danmark. I förslaget till

lag har därför föreskrivits att lagen träder i kraft den 1 augusti 2004. Enligt avtalet skall dock vissa artiklar och punkter tillämpas i fråga om skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari 2004 eller senare. Avtalet skall därmed beträffande dessa artiklar och punkter tillämpas retroaktivt. Det gäller artikel 2 (avdrag för pensionsinbetalningar), artikel 3 (avdrag för utgift för arbetsresor över Öresundsbron), artikel 5 punkterna 2 och 3 (åtagandet att beskatta pensionsinkomst enligt allmänna regler trots att avdrag inte medgivits för pensionsinbetalningarna samt att avdrag enligt artiklarna 2 och 3 endast ges om inkomst beskattas på nettobasis) och artikel 6 (skatteutjämning). I övriga delar skall avtalet tillämpas först efter det att avtalet träder i kraft.

6.2 Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

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

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Enligt artikel 7 i avtalet träder avtalet i kraft den tjugoförsta dagen efter den dag när de två staterna underrättat varandra om att de kon-

stitutionella åtgärder som krävs i respektive stat har vidtagits och skall tillämpas, såvitt avser artikel 1, i fråga om skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare. Danmarks regering har redan underrättat den svenska regeringen om att nödvändiga konstitutionella åtgärder vidtagits i Danmark. Efter att avtalet och förslaget till lagändring godkänts av riksdagen kommer den svenska regeringen att på motsvarande sätt underrätta Danmarks regering. Efter som detta avses ske i samband med att lagen utfärdas föreslås att förslaget till lag skall träda i kraft den 1 augusti 2004 och tillämpas på avlöning eller därmed jämförlig förmån som utgår efter utgången av år 2004.

6.3 Kommuner och landsting

Regeringens bedömning: Det utjämningsbelopp som regleras i artikel 6 i avtalet den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor bör tillföras kommuner och landsting i det fall utjämningsbelopp betalas av Danmark till Sverige.

Det är främst kommuner och landsting som hittills har förlorat skatteintäkter på grund av att personer som är bosatta i Sverige i vissa fall betalar inkomstskatt i Danmark. Genom det nuvarande inkomstutjämningsystemet för kommuner respektive landsting fördelas skattebortfallet på hela kommun- respektive landstingskollektivet. Därför bör en kompensation för skattebortfallet i form av ett utjämningsbelopp fördelas på samtliga kommuner respektive landsting. För närvarande är det generella statsbidraget det instrument som är lämpligast att användas för denna typ av regleringar.

Regeringen avser att senare under maj månad i år lämna en proposition med förslag till förändringar i statsbidrags- och utjämningsystemet för kommuner och landsting och återkommer därför senare till hur utjämningsbeloppet bör regleras gentemot kommuner och landsting i det nya systemet.

7 Offentligfinansiella konsekvenser

Avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor innebär att länderna ska kompensera varandra för kostnaden för den kommunala servicen som de båda ländernas invånare utnyttjar på hemorten när de arbetar i och betalar skatt i det andra landet. En person bosatt i Sverige som pendlar till Danmark för att arbeta beskattas i Danmark men utnyttjar huvudsakligen kommunal service i Sverige och vice versa. Länderna har därför kommit överens om att ersätta varandra med ett belopp som beräknas med utgångspunkt i den genomsnittliga kommunal-skattesatsen som tas ut för kommunernas räkning. Sverige ska ersätta Danmark med ett belopp som motsvarar denna svenska skatt som tas ut

för personer bosatta i Danmark som arbetar i Sverige. Danmark ska i sin tur kompensera Sverige för motsvarande danska skatteuttag.

Det saknas statistiskt säkerställda uppgifter om det exakta antalet pendlare mellan Sverige och Danmark som skall omfattas av denna ordning samt om inkomsternas storlek för dessa grupper. En beräkning som bygger på bedömningar från skattekontoret i Malmö visar att förslaget innebär en inkomstförstärkning för den svenska kommun- och landstingssektorn med 150 – 200 miljoner kronor. Övriga förslag bedöms medföra endast försumbara ekonomiska konsekvenser.

När det gäller ordningen för utjämning av vissa skatteintäkter mellan Sverige och Danmark ger denna upphov till visst merarbete inom Skatteverket. Arbetet är emellertid enligt regeringens bedömning inte av större omfattning än att kostnaden för det bör kunna rymmas inom befintliga resursramar. Förslagen i övrigt bedöms inte medföra ökad arbetsbelastning för de allmänna förvaltningsdomstolarna eller Skatteverket.

8 Författningskommentar

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

1§

I ett nytt femte stycke föreskrivs att avtalet den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor skall gälla som lag här i landet. Den för Sverige utfärdade texten framgår av bilaga 4 till lagen.

8.2 Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

5§

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

Dessutom skall tredje stycket också tillämpas i fall då inkomst som utgått av annat uppdrag än anställning är skattepliktig enligt första stycket 2. Genom detta tillägg uppnås överensstämmelse mellan första och tredje styckenas tillämpningsområden. I förhållande till olika skatteavtal kan emellertid inträffa att denna utvidgning av tillämpningsområdet för tredje stycket i praktiken inte kommer att medföra någon förändring i förhållande till vad som tidigare gällt. Exempelvis är artikel 15:1 i det nordiska skatteavtalet endast tillämplig på ersättning som uppbärs på grund av anställning.

Bestämmelsen har vidare delats upp i två strecksatser. I den första regleras fallet då en enskild gör tjänsteresor utomlands. De ändringar som föreslås är till stor del redaktionella. Begreppet tjänsteinnehavare har bytts ut mot enskild. Den tidigare skrivningen ”tillfälliga besök” har strukits eftersom begreppet tjänsteresa enligt den terminologi som används i inkomstskattelagen (1999:1229) innefattar tillfälliga besök i utlandet som en skattskyldig företar i sin tjänst. Detsamma gäller skrivningen om en längre tids kringresande utomlands. Begreppet tjänsteresor omfattar därmed både då den enskilde i och för sin tjänst gör tillfälliga besök utomlands och då den enskilde under längre tid uppehåller sig där under kringresande. Bestämmelsen får ett något vidare tillämpningsområde än tidigare i och med att tjänsteresor även kan avse vistelser i utlandet som varar under längre tid men som inte innebär kringresande. Något tidskrav avseende tjänsteresans längd i förhållande till den tid som arbete utförs i Sverige ställs inte upp.

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

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

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §¹

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är:

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

¹ Senaste lydelse 2002:1074.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §¹

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är:

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

¹ Senaste lydelse 2002:1074.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2004-04-20

Närvarande: f.d. justitierådet Staffan Magnusson, justitierådet Nina Pripp och regeringsrådet Bengt-Åke Nilsson.

Enligt en lagrådsremiss den 1 april 2004 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Cecilia Bohlin.

Förslaget föranleder följande yttrande av *Lagrådet*:

I lagrådsremissen föreslås en ändring i 1991 års lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta föranledd av ett avtal den 29 oktober 2003 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor.

Lagförslaget innebär att den utvidgning av skattskyldigheten som kommer till uttryck i 2003 års avtal för svensk del tagits in i 5 § tredje stycket i 1991 års lag, dock utan någon begränsning till att gälla enbart för arbetsförhållanden med anknytning till Danmark. Samtidigt har 5 § tredje stycket ändrats så att det där talas inte bara om verksamhet på grund av anställning utan också om verksamhet på grund av uppdrag. Enligt vad som upplysts under föredragningen har ”uppdrag” lagts till för att få överensstämmelse med den grundläggande bestämmelsen i 5 § första stycket 2 om skattepliktig inkomst, där en referens finns inte bara till förmån som utgått av ”anställning” utan också av ”uppdrag”.

Lagrådet ser inte något hinder mot att nu föra in en reglering i 5 § tredje stycket som gäller även för uppdragsförhållanden. Noteras bör dock att det i artikel 1 i 2003 års avtal uttryckligen talas endast om ersättning ”på grund av anställning” och inte också om ersättning ”på grund av uppdrag”. Skrivningen i avtalet väcker frågan om avsikten varit att ersättningar på grund av uppdragsförhållanden, så som detta begrepp är att förstå enligt svensk rätt, skall falla utanför det avtalsreglerade området. Enligt vad som upplysts är det tänkt att 2003 års avtal skall införlivas i svensk rätt genom att tas in som bilaga till lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Frågan om avtalets innebörd vad gäller uppdragsförhållanden bör lämpligen uppmärksammas under lagstiftningsärendets fortsatta handläggning.

Det kan också noteras att lagförslaget avviker från 2003 års avtal genom att den föreslagna bestämmelsen om tjänsteresor inte innehåller någon tidsbegränsning.

I fråga om utformningen av 5 § tredje stycket i övrigt förordar Lagrådet främst i förtydligande syfte att lagtexten ges följande lydelse (förslagen här markerade med kursivstil):

Verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftsställe i Sverige anses utövad här i riket även om den enskilde *inom ramen för verksamheten* Prop. 2003/04:149
Bilaga 3

- 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.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 29 april 2004

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Ulvskog, Freivalds, Sahlin, Östros, Messing, Engqvist, Lövdén, Ringholm, Bodström, Sommestad, Karlsson, Lund, Nykvist, Andnor, Johansson, Björklund, Jämtin

Föredragande: statsrådet Ringholm

Regeringen beslutar proposition 2003/04:149 Avtal mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor m.m.