

Lagrådsremiss

Justering i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 13 februari 2025

Elisabeth Svantesson

Robert Sand
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta finns en bestämmelse som innebär att arbete som en utomlands bosatt person utför utomlands på grund av anställning eller uppdrag i ett svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige under vissa förutsättningar anses utfört här i landet och därmed kan beskattas i Sverige. I lagrådsremissen föreslås att det i lagen tydliggörs att även arbete som utförs utomlands inom ramen för tillfällig uthyrning till en ekonomisk arbetsgivare i Sverige i vissa fall anses utfört här.

På grund av utformningen av de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater är tydliggörandet i praktiken endast av betydelse för personer med hemvist i Danmark för vilka avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor är tillämpligt eller för personer med hemvist i stater med vilka Sverige inte har ingått skatteavtal.

Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 juli 2025 och tillämpas första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs efter den 30 juni 2025 och där ersättningen betalas efter detta datum.

Innehållsförteckning

| | | |
|----------|--|----|
| 1 | Beslut | 3 |
| 2 | Lagförslag | 4 |
| 2.1 | Förslag till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta | 4 |
| 2.2 | Förslag till lag om ändring i lagen (2024:1208) om ändring i lagen (2024:509) om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta | 6 |
| 3 | Ärendet och dess beredning | 8 |
| 4 | Bakgrund och gällande rätt | 8 |
| 4.1 | Det nordiska skatteavtalet | 8 |
| 4.2 | Avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor | 8 |
| 4.3 | Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta | 9 |
| 5 | Säkerställande av beskattning enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta vid uthyrning av personal | 11 |
| 6 | Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser | 12 |
| 7 | Konsekvensanalys | 12 |
| 8 | Författningskommentar | 13 |
| 8.1 | Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta | 13 |
| 8.2 | Förslaget till lag om ändring i lagen (2024:1208) om ändring i lagen (2024:509) om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta | 15 |
| Bilaga 1 | Sammanfattning av promemorian Justering i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta | 16 |
| Bilaga 2 | Promemorians lagförslag | 17 |
| Bilaga 3 | Förteckning över remissinstanserna | 21 |

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
2. lag om ändring i lagen (2024:1208) om ändring i lagen (2024:509) om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

2 Lagförslag

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §¹

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i ett svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige *eller vid sådan uthyrning som avses i 6 a § andra stycket* 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 tolv månadersperiod.

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 juli 2025.

2. Lagen tillämpas första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs efter den 30 juni 2025 och där ersättningen betalas efter detta datum.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2024:1208) 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 (2024:1208) om ändring i lagen (2024:509) om ändring i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt SFS 2024:1208

Föreslagen lydelse

5 §

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är

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

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

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

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

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

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

Verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i ett svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige *eller vid sådan uthyrning som avses i 6 a § andra stycket* 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 tolv månadersperiod.

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

Inom Finansdepartementet har promemorian Justering i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta utarbetats. En sammanfattning av promemorians förslag finns i *bilaga 1* och promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*.

Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2024/02417).

4 Bakgrund och 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. Det trädde i kraft den 11 maj 1997 och tillämpas fr.o.m. den 1 januari 1998. 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 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 för visst korttidsarbete enligt den s.k. 183-dagarsregeln (punkt 2). Regeln innebär att inkomsten endast beskattas i mottagarens hemviststat 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. 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.

Regler om undanröjande av dubbelbeskattning finns i artikel 25 i det nordiska skatteavtalet. 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 b ska dock bl.a. inkomst som avses i artikel 15 punkt 1 i avtalet helt undantas från beskattning i Sverige.

4.2 Avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor

Avtalet den 10 juni 2024 mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor (Öresundsavtalet) innehåller bl.a. bestämmelser om vad som i vissa fall ska gälla mellan Sverige och Danmark i förhållande till det

nordiska skatteavtalet i fråga om beskattning av personer som bor i den ena staten och som arbetar i den andra staten eller i en tredje stat. Avtalet trädde i kraft den 29 december 2024 och ersatte då Öresundsavtalet av den 29 oktober 2003. Avtalet har införts i svensk lagstiftning genom lagen (2024:1206) om ändring i lagen om (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (prop. 2024/25:15, bet. 2024/25:FiU1, rskr. 2024/25:49), som trädde i kraft den 31 december 2024 (SFS 2024:1276).

I artikel 1 i Öresundsavtalet regleras vad som ska gälla i förhållandet mellan Sverige och Danmark vid tillämpning av artikel 15 punkt 1 och 2, 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 eller i en tredje stat.

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 en tredje stat beskattas ersättningen i hemviststaten. Artikel 1 punkt 1 i Öresundsavtalet 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 artikel 15 i det nordiska skatteavtalet.

En förutsättning 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 för en arbetsgivare med hemvist i denna andra stat eller vid ett fast driftställe som arbetsgivaren har i den staten. Med att arbetet normalt utförs i den andra staten än den där den anställde har hemvist, avses att arbetet i denna andra stat uppgår till minst hälften av den totala arbetstiden under varje tolv månadersperiod. Så länge den enskilde uppfyller dessa krav ska alltså arbete som den anställde utför inom ramen för anställningen i hemviststaten eller i en tredje stat under tjänsteresor eller annat arbete av tillfällig natur, anses vara utfört i den normala arbetsstaten.

I artikel 6 punkt 1 i Öresundsavtalet finns ett åtagande för de avtalsslutande staterna att säkerställa att det i deras respektive interna lagstiftning finns bestämmelser som innebär att beskattning kan ske av inkomster som staterna har tilldelats beskattningsrätten för, även om arbetet faktiskt utförs i den andra avtalsslutande staten eller i en tredje stat.

4.3 Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Begränsad skattskyldighet för fysiska personer

När det gäller skattskyldighet i Sverige görs skillnad mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga. Den som är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, eller som har väsentlig anknytning hit och som tidigare har varit bosatt här, är obegränsat skattskyldig (3 kap. 3 § inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL). Begränsat skattskyldig är i huvudsak den som inte är obegränsat skattskyldig (3 kap. 17 § IL).

Den som är obegränsat skattskyldig här är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet, medan den som är begränsat skatt-

skyldig är skattskyldig endast för vissa inkomster med särskilt stark anknytning till Sverige (3 kap. 8 och 18–19 a §§ IL).

Inkomster från arbete i Sverige och vissa andra inkomster som uppstår av fysiska personer som är bosatta utomlands (med undantag för artister och idrottsmän) beskattas enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad 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 sjoinkomst där skattesatsen är 15 procent (7 § SINK). Det är även möjligt att begära att i stället bli beskattad enligt inkomstskattelagen (4 § SINK).

I 5 § SINK finns bestämmelser om vilka inkomster som är skattepliktiga enligt lagen. Enligt 5 § första stycket 1 SINK är lön eller därmed jämförlig förmån, på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, en svensk kommun eller en svensk region, skattepliktig. Enligt 5 § första stycket 2 SINK är lön 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.

Arbete som utförs utomlands inom ramen för verksamhet i Sverige

Enligt 5 § tredje stycket SINK anses verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i ett svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige 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 tolv månadersperiod.

Bestämmelsen i 5 § tredje stycket SINK är generell utformad, men får till följd av utformningen av de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater i praktiken endast betydelse för personer med hemvist i Danmark och för vilka Öresundsavtalet är tillämpligt, eller för personer med hemvist i stater med vilka Sverige inte har ingått skatteavtal.

183-dagarsregeln och det ekonomiska arbetsgivarbegreppet

I 6 a § första stycket SINK finns den s.k. 183-dagarsregeln som innehåller ett undantag från skatteplikt i Sverige. Regeln innebär att inkomst för arbete som utförs i Sverige undantas från beskattning här om samtliga förutsättningar i bestämmelsen är uppfyllda, dvs. att

- mottagaren av ersättningen vistas i Sverige under en eller flera tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod,
- ersättningen betalas av en arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige eller på dennes vägnar, och
- ersättningen inte belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har i Sverige.

I bestämmelsens andra stycke finns ett undantag som innebär att 183-dagarsregeln inte är tillämplig om det är fråga om uthyrning av arbetskraft. Med uthyrning avses att en fysisk person, av arbetsgivaren eller med dennes medverkan, hyrs ut eller ställs till förfogande för att utföra arbete i en verksamhet i Sverige som bedrivs av en annan person (uppdragsgivaren) och som utförs under dennes kontroll och ledning. Begränsat skattskyldiga personer som arbetar tillfälligt i Sverige och som ingår som personal i en verksamhet här beskattas således i Sverige enligt SINK.

Bestämmelsen infördes 2021 och ger uttryck för ett s.k. ekonomiskt arbetsgivarbegrepp, där det bortses från det formella anställningsförhållandet när den uthyrda arbetstagaren utför arbetet för ett företag med hemvist eller fast driftställe i Sverige som en integrerad del i denna verksamhet (prop. 2019/20:190 s. 28).

Vissa mycket korta arbetstillfällen omfattas dock inte av undantaget i 6 a § andra stycket SINK. Det gäller arbete i Sverige som utförs under högst 15 dagar i följd, till den del arbetet i Sverige inte överstiger sammanlagt 45 dagar under ett kalenderår (6 b § SINK).

5 Säkerställande av beskattning enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta vid uthyrning av personal

Regeringens förslag: Arbete som utförs utomlands av en begränsat skattskyldig person inom ramen för uthyrning till en ekonomisk arbetsgivare i Sverige ska under vissa förutsättningar anses utfört här i landet.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 5 § tredje stycket lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, anses verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i ett svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige utövad här i landet när den enskilde inom ramen för verksamheten gör tjänsteresor utomlands eller utför arbete utomlands, förutsatt att tiden för arbetet utomlands uppgår till högst hälften av den enskildes totala arbetstid i verksamheten under varje tolv månadersperiod.

Som framgår av avsnitt 4.2 och 4.3 har bestämmelsens närmare utformning sin grund i avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor (Öresundsavtalet) som innehåller ett åtagande om att det i intern rätt ska finnas bestämmelser som säkerställer beskattning av inkomster som staterna har tilldelats beskattningsrätt för. Bestämmelsen i SINK är dock allmänt utformad och gäller därmed inte uteslutande i de fall då Öresundsavtalet är tillämpligt.

I samband med beredningen av de lagförslag som införlivar det nya Öresundsavtalet i svensk lagstiftning framförde Skatteverket som remissinstans att 5 § tredje stycket SINK inte helt säkerställer den beskattningsrätt som Sverige har med stöd av Öresundsavtalet i fråga om begränsat skattskyldiga personer som har en formell arbetsgivare utomlands, men som hyrs ut till en uppdragsgivare i Sverige under vars kontroll och ledning verksamheten bedrivs och som därmed är skattskyldiga här enligt 6 a § andra stycket SINK (Skatteverkets remissvar 2024-09-02, Fi2024/01546).

För att säkerställa beskattning i tillämpliga fall även vid personaluthyrning finns det skäl att tydliggöra att också verksamhet på grund av sådan uthyrning som avses i 6 a § andra stycket SINK anses utövad i Sverige när den enskilde inom ramen för verksamheten gör tjänsteresor eller utför arbete utomlands, förutsatt att tiden för arbetet utomlands uppgår till högst hälften av den enskildes totala arbetstid i verksamheten under varje tolv månadersperiod.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring i 5 § tredje stycket SINK.

6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Lagändringen träder i kraft den 1 juli 2025 och tillämpas för första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs efter den 30 juni 2025 och där ersättningen betalas efter detta datum.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt över förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Det är angeläget att lagändringen träder i kraft så snart som möjligt för att säkerställa beskattning enligt avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor. Lagändringen föreslås därför träda i kraft den 1 juli 2025 och tillämpas för första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs efter den 30 juni 2025 och där ersättningen betalas efter detta datum.

7 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagets effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar.

Förslaget innebär att det i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta tydliggörs att även arbete som utförs utomlands inom ramen för tillfällig uthyrning till en ekonomisk arbetsgivare i Sverige i vissa fall kan anses utfört här. Den situation som ändringen omfattar torde vara mycket ovanlig. Vidare är lagändringen i praktiken endast av betydelse för personer med hemvist i Danmark för vilka avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor är tillämpligt eller för personer med hemvist i stater med vilka Sverige inte har ingått skatteavtal. Bedömningen är därför att ytterst få personer direkt berörs av förslaget. Den offentligfinansiella effekten av förslaget är därmed försumbar.

Företagen berörs inte av förslaget. För Skatteverket medför förslaget en mycket begränsad engångskostnad för att anpassa extern och intern information. Förslaget bedöms inte påverka de allmänna förvaltningsdomstolarna på något märkbart sätt. Övriga myndigheter, kommuner och regioner påverkas inte av förslaget. Förslaget bedöms inte heller få några effekter på sysselsättningen, miljön eller den ekonomiska jämställdheten och fördelningen.

8 Författningskommentar

8.1 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 tolftedel av 0,77 prisbasbelopp, samt annan ersättning enligt samma balk,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i ett svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige *eller vid sådan uthyrning som avses i 6 a § andra stycket* 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 tolv månadersperiod.

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.

Av *tredje stycket* framgår att verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i ett svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige anses utövad här i landet även om den enskilde inom ramen för verksamheten gör tjänsteresor eller utför arbete utomlands, förutsatt att tiden för arbetet utomlands uppgår till högst hälften av den enskildes totala arbetstid i verksamheten under varje tolv månadersperiod.

Ändringen innebär att även sådant arbete som utförs utomlands av begränsat skattskyldiga personer som tillfälligt hyrs ut till en uppdragsgivare i Sverige under vars kontroll och ledning verksamheten bedrivs anses utfört här.

Av 6 b § framgår att det med uthyrning av arbetskraft inte avses arbete i Sverige som utförs under högst 15 dagar i följd, till den del arbetet i Sverige inte överstiger sammanlagt 45 dagar under ett kalenderår.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

8.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2024:1208) om ändring i lagen (2024:509) om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

De ändringar som beskrivs i kommentaren i avsnitt 8.1 görs även i lagen (2024:1208) om ändring i lagen (2024:509) om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som träder i kraft den 1 oktober 2025.

Övervägandena finns i avsnitt 5.

Sammanfattning av promemorian Justering i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

I lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta finns en bestämmelse som innebär att verksamhet som en utomlands bosatt person utför utomlands på grund av anställning eller uppdrag i ett svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige under vissa förutsättningar anses utförd här i landet och därmed kan beskattas i Sverige. I promemorian föreslås att det i lagen tydliggörs att även verksamhet som utförs utomlands inom ramen för tillfällig uthyrning till en ekonomisk arbetsgivare i Sverige i vissa fall anses utövad här.

På grund av utformningen av de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater är tydliggörandet i praktiken endast av betydelse för personer med hemvist i Danmark för vilka avtalet mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor är tillämpligt eller för personer med hemvist i stater med vilka Sverige inte har ingått skatteavtal.

Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 juli 2025 och tillämpas första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs efter den 30 juni 2025 och där ersättningen betalas efter detta datum.

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.

Lydelse enligt SFS 2024:1207

Föreslagen lydelse

5 §

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i ett svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige *eller vid sådan uthyrning som avses i 6 a § andra stycket* 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 tolv månadersperiod.

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 juli 2025.

2. Lagen tillämpas första gången på lön eller annan därmed jämförlig förmån för arbete som utförs efter den 30 juni 2025 och där ersättningen betalas efter detta datum.

Förslag till lag om ändring i lagen (2024:1208) om ändring i lagen (2024:509) om ändring i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

Bilaga 2

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta i stället för lydelsen enligt lagen (2024:1208) om ändring i lagen (2024:509) om ändring i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt SFS 2024:1208

Föreslagen lydelse

5 §

Skattepliktig inkomst enligt denna lag är

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

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

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

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

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

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

Verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i ett svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige eller vid sådan uthyrning som avses i 6 a § andra stycket 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 tolv månadersperiod.

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

Förteckning över remissinstanserna

Bilaga 3

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

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Landsorganisationen i Sverige, Näringslivets skattedelegation, Sveriges akademikers centralorganisation och Tjänstemännens centralorganisation.